

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE BAJA CALIFORNIA
FACULTAD DE DERECHO – MEXICALI
DOCTORADO EN DERECHO UABC



**Colisión entre principios tributarios y la regla
establecida en el artículo 14 fracción I
del Código Fiscal de la Federación**

**Tesis que para obtener el grado de
DOCTOR EN DERECHO**

Presenta

Marco Antonio Ibargüen Morales

Codirector de tesis:

Dr. Alfredo Félix Buenrostro Ceballos

Dra. Adria V. González Beltrones

Introducción

En la presente tesis se analiza el supuesto de enajenación de bienes inmuebles previsto en el artículo 14 fracción I del Código Fiscal Federación (CFF), el cual, para efectos fiscales contiene un supuesto de enajenación que va más allá del propio concepto que prevé el derecho Civil y de los estudios respecto de la conceptualización de enajenación, por lo que fue oportuno verificar a la luz de los ordenamientos que regulan la enajenación y lo que para la doctrina consideró enajenación, ya que el CFF consideró un concepto diferente, situación que traería como consecuencia la violación de los principios tributarios de equidad y proporcionalidad que se prevén en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

En esta investigación fue oportuno analizar el hecho imponible y los elementos del impuesto, para ver cuándo se estuvo ante la presencia de un supuesto real de enajenación y demostrar que el supuesto previsto en el artículo 14 fracción I del CFF no es una enajenación, desde luego tomando en cuenta con lo que establece el Código Civil respecto del contrato de compraventa. Por tanto, fue 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.

De igual forma fue 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 tributarios. 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 las consecuencias

que traería esta discrepancia entre el derecho común y la disposición prevista en el artículo 14 del CFF.

La definición de enajenación la encontramos dentro del concepto del contrato de compraventa la cual está regulada en el artículo 2248 del Código Civil Federal, el que considera que “habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o titularidad de un derecho...”¹, definición que coincide con la enajenación, esta transferencia puede llevarse a cabo mediante la celebración de cualquier contrato traslativo de dominio regulado por el CCF, destacando que respecto de este trabajo de investigación solo se abordará la compraventa en armonía con las disposiciones fiscales respecto de la enajenación, y sobre todo únicamente enfocado a enajenación de inmuebles.

De igual manera fue 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 Código Civil Federal (CCF), debiéndose hacer referencia a la definición de propiedad en virtud de que lo que se transmite en una enajenación 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. 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 en el artículo 14 del CFF los casos donde se considera que existe enajenación para esa rama del derecho, sin llegar a definir la enajenación.

Inclusive se observó que para algunos doctrinistas que en el capítulo primero de este trabajo se precisó, que enajenación es pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella, situación por la cual se podrá observar la regulación fiscal va en contra de la naturaleza del concepto de enajenación previsto para el derecho civil, y como consecuencia de ello, existir una violación al principio

¹ Código Civil Federal vigente.

de equidad tributaria que emana de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), en el artículo 31 fracción IV.

Justificación del tema

El legislador en materia fiscal va más allá del concepto semántico, lo cual podría ser explicable por el interés de que la autoridad fiscal trate de recaudar más ingresos para tratar de sufragar el gasto público; situación que es evidente ante la obligación establecida en el artículo 31, fracción IV de la CPEUM, destacando que ante ese supuesto debe observarse siempre el respecto a los principios tributarios de proporcionalidad y equidad.

El supuesto que presenta el artículo 14 del CFF, en donde da tratamiento igual a situaciones diferentes, vulnera el principio de equidad y proporcionalidad tributaria; por considerar que hay enajenación cuando una persona se reserva el dominio de una cosa y se obliga al pago del impuesto independientemente que haya percibido o no el ingreso, como es el caso de la compraventa con reserva de dominio². Esta situación obedece a un problema de interpretación de normas ya que la Ley del Impuesto Sobre la Renta en ningún momento establece que debe pagarse el impuesto por enajenación cuando el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o de hecho, sino cuando este perciba el ingreso por encuadrar en esa situación jurídica o de hecho.

La equidad tributaria consiste en el trato igual que se debe dar a los iguales y desigual a los desiguales; y la proporcionalidad tributaria se refiere a la capacidad contributiva, a efecto de que cada contribuyente, pague sus impuestos según su riqueza. Precisamente por el trato análogo a situaciones diferentes suscitadas por la mala interpretación y aplicación de las normas al caso en concreto, transgrede la equidad y proporcionalidad tributaria. En virtud de que todo sujeto de una

² Consiste en la reserva de la nuda propiedad hasta en tanto se cubra el precio total del bien, por lo que se considera que está sujeta a la condición del pago del precio, para su liberación.

contribución debe estar en un plano de igualdad ante la aplicación de ley; obteniendo en consecuencia un tratamiento idéntico ante situaciones iguales.

Debe advertirse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), en lo particular en el capítulo IV de esta ley denominado de los ingresos de enajenación, existe un problema de interpretación más que de conceptualización, ya que obliga al pago del impuesto por enajenación de bienes, a efecto de dar cumplimiento a lo regulado por el CFF en su artículo 14 fracción I, sin tomar en cuenta que el contribuyente perciba o no el ingreso por la venta del inmueble. Situación que trae como consecuencia un impacto en el patrimonio del contribuyente y la violación de los principios tributarios constitucionales.

Esta situación trae como consecuencia colocar en un plano de inequidad a dos sujetos y en consecuencia dos supuestos distintos, donde una persona si perciba el ingreso por la enajenación, y otro no por alguna circunstancia contractual, apartándose en todo momento del principio de equidad, el cual establece 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.

Acercamiento teórico conceptual de la enajenación

Hablar de hecho y acto jurídico resulta un elemento necesario para el abordaje del presente trabajo respecto del estudio de la enajenación, en el cual se precisará en primer lugar lo referente a los hechos y en un segundo plano y como parte final a los actos jurídicos. Estos últimos basados en la idea de los hechos productores de la enajenación, ya que son la acción para el resultado y la obtención de esta con motivo de la voluntad del hombre plasmada en un instrumento denominado contrato.

Eduardo García Máñez³ lleva a cabo la explicación de los hechos jurídicos basados en una clasificación donde los denomina de eficacia inmediata entendiéndose por estos a los constitutivos, modificativos y extintivos; y de eficacia diferida entendiéndose por estos a los que están sujetos a un término o condición. Los primeros son aquellos que están sujetos a un término suspensivo o extintivo y los segundos aquellos que están sujetos a una condición suspensiva, resolutoria o modificativa.

García Máñez refiere a Carnelutti a efecto de seguir precisando lo referente a los hechos jurídicos basado desde dos puntos de vista: a) atendiendo a su naturaleza, b) y a los efectos que producen; por lo que respecta al primer inciso son divididos en dos subgrupos, el primero se refiere a aquellos fenómenos naturales y los otros a los acontecimientos voluntarios conocidos como actos jurídicos, sub clasificándose de indiferencia que son aquellos cuando la finalidad práctica no coincide con la norma; de coincidencia que son aquellos cuando el acto jurídico encuadra perfectamente en la norma y de oposición que es cuando la finalidad práctica tiene una oposición con la norma lo que ocasiona u acto jurídico ilícito.

De acuerdo a los efectos que producen se clasifican en hechos de eficacia principal y eficacia secundaria, "se habla de eficacia secundaria cuando el hecho no tiene efectos sino unido a otro, cuya eficacia se modifica"⁴, en cambio los de eficacia principal son aquellos que producen consecuencias por sí mismos. Para García Máñez esta clasificación le resulta incompleta "porque en ella no figuran las diversas clases de términos ni la de condición resolutoria"⁵.

Por su parte Juan Andrés Orrego Acuña⁶ establece una clasificación referente a los hechos jurídicos de la siguiente manera: a) hechos jurídicos

³ García Máñez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, (México, Ed. Porrúa, 1993) p. 179-182.

⁴ García Máñez Eduardo, *ibídem*.

⁵ García Máñez Eduardo, *ibídem*.

⁶ Teoría del Acto Jurídico/ 4 de marzo de 2015/ Juan Andrés Orrego Acuña/ <http://www.juanandresorrego.cl/apuntes/teoría-del-acto-jurídico/> consultado el 30 de marzo de 2015.

propriadamente los que son hechos de la naturaleza que originan actos jurídicos; b) hechos jurídicos voluntarios realizados con la intención de producir efectos jurídicos los cuales son los actos jurídicos consistentes en actos voluntarios realizados por el hombre con la intención de producir consecuencias en el derecho; c) hechos jurídicos voluntarios realizados sin la intención de producir efectos jurídicos, siendo estos los delitos y los cuasidelitos toda vez que el hombre si lleva a cabo un acto voluntario pero no con la intención de ser sancionado o castigado por el acto que lleva a cabo.

Centrándose en lo referente al acto jurídico proveniente de lo que es el hecho jurídico en sentido amplio se puede determinar que es la manifestación de la voluntad del hombre con la finalidad de producir consecuencias de derecho; Cristián Boetsch Gillet define al acto jurídico como "una declaración de voluntad o un conjunto de declaraciones de voluntad dirigidas a la producción de determinados efectos jurídicos que el derecho objetivo reconoce y garantiza", también Boetsch Gillet define al acto jurídico como "una manifestación unilateral o bilateral de voluntad ejecutada con arreglo a la ley y destinada a producir un efecto jurídico que puede consistir en la adquisición, conservación, modificación, transmisión, transferencia o extinción de un derecho"⁷.

Estas características que refiere Boetsch Gillet son las que se generan como consecuencia de la celebración de un acto jurídico o contrato y que se dan como producto por la intervención de la voluntad de las personas que celebran este y que son propias de la autonomía de la voluntad de las partes que llevan a cabo el acto jurídico basado desde luego en su independencia y libre albedrío para celebrar el acto jurídico contrato. En el Código Civil Chileno "el principio de autonomía de la voluntad está reconocido en varias disposiciones legales. La principal es la que consagra la libertad de contratar, consecuencia del principio de la autonomía privada, llegando a darle al contrato, respecto de las partes, una fuerza obligatoria

⁷ Teoría del Acto Jurídico/ 06 de diciembre de 2011/ Cristián Boetsch Gillet/ <http://es.scribd.com/doc/74927348/Apuntes-Boetsch-acto-juridico#scribd/> consultado el 30 de marzo de 2015, p. 14.

como la de la ley, subordinando la eficacia de la voluntad al respeto a las leyes, a las buenas costumbres y al orden público”⁸.

En este orden de ideas se observa que la voluntad de las partes basado en la premisa de la autonomía de la voluntad es un elemento de suma importancia en la consecución del acto jurídico, puesto que este al llevarse a cabo asume una fuerza obligatoria para las partes, como la de la ley para todos los seres humanos que se encuentran sujetos a un régimen jurídico en un estado de derecho.

Los hechos jurídicos en sentido amplio producen consecuencias jurídicas en el mundo del derecho, “sentido amplio, en el que quedan comprendidos los actos jurídicos, y en uno restringido en el que estos últimos se excluyen”⁹, sin embargo, lo que interesa resaltar para efectos del presente, son los actos jurídicos que se llevan a cabo mediante la celebración de un contrato traslativo de dominio, mediante el cual se enajena un bien por una persona a cambio de una contraprestación hacia otra, siempre y cuando se le pague el precio que se fija como condición para dicha traslación de la propiedad.

El acto jurídico definido como “una manifestación de la voluntad que se hace con la intención de producir consecuencias de derecho, las cuales son reconocidas por el ordenamiento jurídico”¹⁰, esta figura es el hecho productor de la enajenación ya que a través de dicho acto se genera el medio para transmitir la propiedad de un patrimonio a otro, el cual, ser objeto de estudio del presente trabajo de investigación, y la íntima relación que existe entre el derecho civil que regula a todos los contratos traslativos de dominio, así como a las instituciones civiles denominadas “acto jurídico y enajenación”¹¹, y el derecho tributario que se encarga de fiscalizar los actos en los que las personas obtengan un riqueza. Bonnecase dice que el acto jurídico “es una manifestación exterior de voluntad, bilateral o unilateral, cuyo fin directo es engendrar, fundándose en una regla de derecho, en contra o provecho

⁸ Boetsch Gillet Cristian, *ibídem*, p. 16.

⁹ Arzúa Reyes Sergio T., *Teoría General de las Obligaciones*, (México, Ed. Porrúa, 1997) p. 14.

¹⁰ Rojina Villegas Rafael, *Compendio de derecho civil. Introducción, personas y familia, t. I*, (México, Ed. Porrúa, 1979) p.115.

¹¹ Las comillas son mías.

de una o varias personas, en un estado, es decir, una situación jurídica general y permanente, o, al contrario, un efecto de derecho limitado que conduce a la formación, a la modificación o la extinción de una relación de derecho”¹².

La manifestación de la voluntad concertada en actos jurídicos bilaterales, es decir, en aquellos actos en donde las partes¹³ tienen derechos y obligaciones recíprocas; Cristian Boetsch Gillet considera que “el acto jurídico bilateral es aquel que para nacer a la vida jurídica requiere de la manifestación de voluntad de dos partes” y que “todo acto jurídico bilateral es una *convención*, sea que esté dirigido a crear, modificar o extinguir obligaciones. Si el fin es crear obligaciones, la convención toma el nombre específico de *contrato*”¹⁴ cursivas del autor.

En el derecho mexicano, existe una verdadera distinción entre lo que es un contrato de un convenio, o como Boetsch Gillet lo considera convención; el convenio es el género mientras que el contrato es la especie, “el convenio en sentido amplio es el acuerdo de dos o más personas para crear, transferir, modificar o extinguir obligaciones. *El contrato es el acuerdo de voluntades de dos o más personas para crear o transmitir derechos y obligaciones*”¹⁵ las cursivas son del autor; en este sentido se puede determinar que todo convenio es un contrato, pero no todo contrato podrá ser un convenio, ya que con el contrato solo puede crear y transmitir derechos y obligaciones.

En concordancia de la idea de Bonnecase respecto la definición del acto jurídico, respecto de la situación jurídica general que está fundada en una regla de derecho que engendra un provecho o carga en favor de una o varias personas creando y transmitiendo los respectivos derechos u obligaciones por virtud de la regla de derecho que regula la relación contractual por virtud del acto jurídico celebrado, es el acto determinante objeto de estudio que trae consigo la consecuencia y celebración de cualquier acto jurídico bilateral que puede generar

¹² Bonnecase Julien, *Teoría General de las Obligaciones* (México, Ed. Porrúa, 1982) p. 84.

¹³ Se habla de partes, toda vez que en la celebración del acto jurídico participa dos o más personas, de lo contrario se estaría hablando de un acto jurídico unilateral.

¹⁴ Teoría del Acto Jurídico/ 06 de diciembre de 2011/ Cristián Boetsch Gillet/ p. 22.

¹⁵ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *Contratos Civiles* (México: Editorial Porrúa, 2009) p. 5.

la enajenación de un bien por las partes celebrantes del acto jurídico-contrato, ya sea un contrato de compraventa o cualquier acto jurídico traslativo de dominio, se cita a la compraventa, ya que es el contrato bilateral natural de transmisión de propiedad donde una persona se obliga a transferir la propiedad de una cosa o un derecho a cambio de un precio cierto y determinado.

Con la intención de abonar algunos puntos finales referentes a la definición y conceptualización del acto jurídico, antes de llevar a cabo la revisión de los diversos concepto o acepciones que existen de enajenación, así como de la revisión del aspecto contextual, y de los diversos estudios o publicaciones que existen, se determina que el acto jurídico "es el acontecimiento del hombre en el cual interviene su voluntad en forma directa y que por la motivación que hace de un supuesto jurídico, produce consecuencia de derecho"¹⁶. La manifestación de la voluntad exteriorizada por las personas que celebran el acto jurídico llevan a cabo la ubicación de su voluntad en un supuesto o situación prevista en ley, la cual regulará esta, con la finalidad de que sea respetada y no transformada por ninguna de las personas celebrantes sin el consentimiento de ellas, toda vez que "el resultado del acto jurídico contractual puede considerarse como una norma de la cual emanan derechos y obligaciones para las partes que en el intervienen"¹⁷.

Una vez definido y conceptualizado el acto jurídico en el apartado anterior, es menester decir que el acto jurídico, dentro de la teoría de las obligaciones civiles debe reunir tanto los requisitos de existencia como los de validez; requisitos que son indispensables tanto para que el acto jurídico sea existente y para que sea válido respectivamente.¹⁸

Los requisitos de existencia son aquellos indispensables para que el acto jurídico sea existente, y desde luego surta efectos en la vida jurídica, respecto de estos requisitos se tiene al consentimiento, al objeto y la solemnidad. Los requisitos de validez son aquellos necesarios para que el acto jurídico sea válido en el ámbito

¹⁶ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *ibidem*, p. 8.

¹⁷ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *ibidem*, p. 9.

¹⁸ Véase el articulado del Código Civil Federal referente a los elementos de validez.

jurídico, toda vez que de lo contrario estaría afectado de una nulidad absoluta o en su caso relativa; como requisitos de validez se tiene a la capacidad de las partes que celebran o llevan a cabo el acto jurídico, la ausencia de vicios de la voluntad, la forma legal que debe existir, y la licitud en el objeto motivo o fin del acto jurídico. Respecto de los "elementos de existencia de los de validez es un progreso de la técnica jurídica que permiten explicar y sistematizar las diversas consecuencias producidas por la ausencia de algunos de ellos"¹⁹, toda vez que la falta de los requisitos exigidos por la teoría de las obligaciones civiles respecto del acto jurídico representan la consecuencia o resultado que de la omisión de estos, como es el caso de la nada jurídica por no cumplir con el requisito de existencia, o bien, la nulidad por faltar un requisito de validez.²⁰

Ante el primer caso precisado con antelación por la falta de un requisito de existencia jamás surtirá efecto alguno el acto jurídico, y se puede estar hablando de inexistencia que se traduce en "la nada jurídica, y la nada, nada puede producir"²¹. Ahora bien, la ausencia de un requisito de validez permite que el acto jurídico surta efectos, sin embargo, se deberá tomar en cuenta que requisito se está afectando o está ausente, a efecto de determinar si se produce una nulidad absoluta o relativa, según sea el caso, "Cuando falta uno de estos elementos hay inexistencia del contrato [...] su falta produce la nulidad o ineficacia del contrato"²², razón por la cual debe definitivamente observarse que no haya la ausencia de ninguno de estos, es decir, los de existencia o de validez, a efecto de cumplir con la teoría de las obligaciones y en su caso la teoría de los contratos.

Respecto la nulidad por la falta de un requisito de validez según lo comentado por Luis Manuel C. Meján por la ausencia de los requisitos de validez, en la que se destaca la idea de que el acto jurídico si produce efectos, pero hay que revisar si dicha ausencia provoca una nulidad relativa o absoluta, debe tomarse en cuenta la precisión de Olave Ibarra en la que considera que "la nulidad absoluta no impide

¹⁹ Borja Sánchez Manuel, *Obligaciones Civiles* (México, Ed. Harla, 1984) p.49.

²⁰ Véase lo referente a la inexistencia y nulidad en el Código Civil Federal Vigente.

²¹ Olave Ibarra Olaf Sergio, *Obligaciones y Contratos Civiles* (México, Ed. Blanca y Comercio, 1994) p. 73.

²² Meján Luis Manuel C., *Obligaciones Civiles* (México, Ed. Oxford, 2005) p. 13.

que el contrato produzca provisionalmente sus efectos, pero estos están destinados a anularse; tarde o temprano morirán. Es como si un contrato una vez nacido (existente), estuviera desahuciado; atacado de una enfermedad incurable (ilicitud). Nadie podrá exigir, por ejemplo, el pago que se convino por lesionar a una persona (contraria a las leyes de orden público y a las buenas costumbres. ARTÍCULO 2226 C.C.). De estos contratos se dice que son nulos de pleno derecho”²³.

Bajo esta idea ejemplificativa en la que un contrato que es atacado de una enfermedad incurable, se puede comentar que dicho acto jurídico si produce efectos jurídicos, pero estos solo serán por un momento ya que tarde o temprano morirá, en virtud que ese acto no se podrá convalidar; la gran diferencia entre la inexistencia y la nulidad radica en que “La inexistencia jurídica se refiere a los actos carentes de un *requisito de existencia* (voluntad, objeto, causa, solemnidades); la nulidad se refiere a los actos que no reúnen alguno de los requisitos de validez (voluntad no viciada, capacidad de las partes, objeto lícito, causa lícita) [...] La inexistencia *opera de pleno derecho o ipso iure*. Lo anterior no obstante a que el juez reconozca o *constate la inexistencia* de un acto o contrato sobre el cual se ha planteado una controversia”²⁴, cursivas del autor.

Ante el supuesto de que exista un acto jurídico en el que este afectado por una cuestión de inexistencia por no constar requisito esencial para que el acto pueda tener vida jurídica, es total diferente la consecuencia jurídica basada en el orden de ideas propuesto por Luis Manuel C. Meján, Olaf Sergio Olave Ibarra y Cristian Boetsch Gillet, en lo particular por Olave Ibarra en la que ejemplifica que ante la falta de un requisito de validez que traiga como consecuencia la nulidad absoluta, se está ante la presencia de un contrato desahuciado, sobre el cual se sabe que tarde o temprano morirá, por tener una enfermedad incurable; por lo que ante este supuesto se observa que el acto jurídico si produce efectos, pero serán solo por un lapso de tiempo, en razón de lo anterior, claramente queda plasmada la

²³ Olave Ibarra Olaf Sergio, *ibídem*. P. 73-74.

²⁴ Teoría del Acto Jurídico/ 06 de diciembre de 2011/ Cristián Boetsch Gillet/ p. 118.

diferencia de la falta de un requisito de existencia y de validez como una condición para que el acto jurídico no sea declarado inexistente o inválido.

En el derecho mexicano no existe un concepto preciso de enajenación, por tanto puede considerarse que 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, para el derecho civil la enajenación no es más que otra cosa que traspasar a otro la propiedad de una cosa o un derecho de aquel a quien pertenece.

Pregunta General

¿Cómo afecta la inequidad y desproporcionalidad tributaria a las personas físicas la regla contenida en el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación respecto a enajenación de bienes?

Objetivo General

Analizar el concepto de enajenación con base en el significado del uso de la palabra como figura jurídica a partir de su significado semántico, así como su regulación legal y fiscal, a efecto de valorar la posible violación de los principios tributarios.

Hipótesis

1. El tratamiento que se da a la compraventa con reserva de dominio violenta los principios de proporcionalidad y equidad tributaria en comparación con la compraventa lisa y llana.
2. Las consecuencias tributarias que devienen del supuesto previsto en el artículo 14, fracción, I del Código Fiscal de la Federación, derivadas del concepto de enajenación, ocasionan diversas situaciones de conflicto entre reglas y principios.

Metodología

La metodología utilizada fue la cualitativa, en virtud de que la base del análisis de la conceptualización de la figura de enajenación y los diversos estudios que se han desarrollado respecto a esta, han sido a través de la interpretación, lo que permitió proceder a estudiar la interpretación y análisis de los diversos significados que se han producido, por ello, será indispensable llevar a cabo el estudio basado en la hermenéutica tomando en cuenta las diversas normas jurídicas que tiene relación con el caso de estudio y de investigación, a efecto de llevar a cabo de manera sistemática el correspondiente análisis e interpretación de los supuestos previsto en el Código Fiscal de la Federación y la Ley del Impuesto Sobre la Renta frente a las disposiciones del Código Civil Federal.

Por lo que el llevar a cabo el trabajo basado en la técnica de la interpretación según lo establece la hermenéutica de que toda "...lectura de un texto, por más ligada que este al quid, <<a aquello en vista de lo cual>> fue escrito, se hace siempre dentro de una comunidad, de una tradición o de una corriente de pensamiento viva, que desarrolla presupuestos y exigencias"²⁵, la propuesta metodológica anterior fue de gran ayuda a efecto de desentrañar la intención de legislador en los supuestos previstos para considerar la enajenación. Abordar desde los principios de la hermenéutica permitió la lectura e interpretación de los textos, teniendo como objetivo primordial el poder establecer una conclusión final respecto de la connotación que se le da y la que se pueda proponer a los casos de enajenación regulados por el Código Fiscal de la Federación.

Lo que permitió, en su momento poder contar con capacidad de determinar si existe violación por esos supuestos a los principios tributarios consagrados en la

²⁵ Cruz Villalobos, Luis. 2012. "Reseñas y aportes de la hermenéutica: miradas desde el constructivismo", *Revista de Psicología*, vol. 21, núm. 1, enero-junio, 2012, pp. 57-84. Universidad de Chile. Santiago, Chile. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=26423189008>.

Constitución Mexicana, analizando los casos empíricos que se presentan en el presente trabajo.

Estructura del trabajo

Esta investigación, se dividió en 4 capítulos a efectos de abordar el tema de estudio. En el capítulo primero, se analizaron los distintos conceptos que se han vertido respecto a la enajenación dando inicio con el concepto estricto de ésta, basado en los diversos estudios de doctrinistas, así mismo se llevó a cabo un análisis del concepto de enajenación que se encuentra insertos tanto en las disposiciones aplicables en materia de derecho civil como en la del derecho tributario.

En el capítulo segundo, se realizó un abordaje respecto de las disposiciones existentes en el ámbito de tratados internacionales como las convenciones existentes, analizando el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto de la jerarquía de los Tratados Internacionales y el Derecho Interno de nuestro país, posteriormente se llevó a cabo un análisis respecto de la obligatoriedad tributaria en donde se partió de la Constitución Mexicana para posteriormente llevar a cabo dicho análisis basado en el Código Civil Federal y el Código Fiscal de la Federación así como en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su reglamento.

En el capítulo tercero, se compiló, seleccionó, describió y pormenorizó el estado del arte para comprender lo que se ha estudiado en otras investigaciones respecto del concepto de la enajenación, de los cuales se pudo determinar que en el derecho mexicano no existe una definición concreta del concepto de enajenación, obteniendo de los estudios, artículos y publicaciones diversos puntos que sirvieron de gran utilidad para la presente tesis doctoral, y así poder enfatizar y resaltar los resultados que se obtuvieron para esta investigación, así como destacar que requisitos debe revestir para efectos de que el acto jurídico sea existente y válido, comprender la voluntad que se manifiesta para efectos de llevar a cabo el acto jurídico, el cual es el punto de partida para la transmisión de un bien producto de una enajenación.

Por último, en el capítulo cuarto, se presentó un análisis de la información construida a partir del análisis de los textos de la conceptualización de enajenación, como también de los estudios de caso en el ámbito nacional, así como de la normatividad existente y de los principios tributarios a fin de verificar la comprobación de la hipótesis planteada. Por último, se presentan las correspondientes conclusiones vertidas respecto del tema objeto de estudio.

Capítulo Primero. Disposiciones inherentes a la conceptualización de Enajenación

En el presente capítulo se desarrollan los conceptos referentes a la enajenación que permiten el abordaje del tema de estudio e investigación de este trabajo, a partir de los principios teóricos tributarios los cuales son ejes esenciales del derecho fiscal emanados de la Constitución Mexicana en su artículo 31 fracción IV.

1.1. Concepto de enajenación

El concepto de enajenación tiene significados diversos según se trate del Derecho Civil o Fiscal, lo que da lugar a una discrepancia en el uso de dicho término en las dos áreas del derecho, precisamente por esta situación se analiza el concepto, así como los usos del término lingüístico enajenación, lo anterior a efecto de precisar el significado de enajenación. En atención al uso que se ha dado al concepto de la enajenación en las áreas del derecho antes mencionadas se procede a desglosar diversas opiniones o conceptos por algunos doctrinistas en el presente trabajo, como es el caso de Rafael de Pina Vara quien considera que el concepto de enajenación se puede entender de diversas maneras "como la transmisión legal autorizada de una cosa o un derecho, de la persona que tiene la propiedad que la adquiere en virtud de este acto y pasar o traspasar a otro la propiedad de una cosa o derecho, por aquél a quien le pertenece"²⁶, por lo que en atención a dicha opinión se debe precisar el concepto a efecto de establecer cuáles se tiene en el derecho mexicano en el momento de la elaboración de este trabajo.

²⁶ De Pina Vara Rafael, Diccionario de Derecho (México, Ed. Porrúa, 1997) p. 266.

Carlos Orozco-Flegeres considera que enajenación "es la acción por la cual se transmite la propiedad de un bien o de un derecho mediante el pago de un precio acordado"²⁷, por lo anterior, enajenar significa que hay una transmisión, una transferencia, traslación de la propiedad de una cosa que forma parte de un patrimonio a otro, es decir, de la masa de bienes propiedad de una persona hacia la masa de bienes de la otra persona; no es nada discutible el que enajenar signifique el transmitir la propiedad de una cosa, situación que debe resaltarse a efecto de ir determinado el punto fino de este concepto.

En un análisis que llevó a cabo Ignacio Galindo Garfias respecto a la enajenación basada desde la perspectiva de la transmisión de la propiedad, considera que la enajenación o transmisión de la propiedad "es un medio derivado de adquirir el dominio, tiene como presupuesto la titularidad del derecho de dueño en el transmitente, en la declaración de voluntad de transmitirlo al adquirente al aceptarlo. La noción de "transmisión de propiedad" expresa normativamente el fenómeno del "cambio" cuando este se refiere a los casos materiales; excluyendo de su connotación los cambios de servicios. La palabra "transmisión", "traslación", "transferencia", se usan indistintamente para aludir a la enajenación de bienes materiales a título oneroso o gratuito, como ocurre en el contrato de compra-venta, en la donación, y en la permuta"²⁸ (Las comillas al interior del párrafo son del autor).

Al considerar los argumentos de Galindo Garfias se puede concluir que mediante los instrumentos regulados por el Código Civil dentro de los apartados de los contratos traslativos de dominio, son los medios para adquirir la propiedad de un bien ya sea a título oneroso o a título gratuito, siendo estos el instrumento con el que se lleva a cabo el cambio del bien de un patrimonio a otro por virtud de la traslación o transmisión que existe en la enajenación de dicho bien.

Por su parte Bernardo Echeverri en un estudio respecto del concepto de enajenación basado en la idea del Código Colombiano, comenta "que el concepto de enajenación resulta ser un concepto medular como si fuese una piedra cimental

²⁷ Orozco-Felgeures Loya Carlos, Inmuebles (México, Dofiscal, 2007) p. 235.

²⁸ La transmisión de propiedad entre vivos/ Ignacio Galindo Garfias/
<http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1022/7> consultado el 3 de marzo de 2015.

del derecho privado”, [...] aduciendo que “el legislador no ha sido consecuente con el sistema adoptado por él. La palabra enajenación es usada en el texto legal indistintamente como término genérico que encierra todas las especies de contratos en virtud de los cuales la propiedad de un bien o derecho se transfiere y como único medio por el cual se opera el tránsito o mutación de la propiedad”²⁹.

Sin lugar a duda el concepto de enajenación resulta ser un punto medular y cimental en el derecho, es decir, en el derecho romano germánico, y en lo particular en las áreas que inciden en el presente trabajo de investigación, como lo son el derecho civil y fiscal. Ahora bien, es preciso comentar que para Javier Jaque López reconoció que no existe una definición jurídica para el concepto de enajenación necesariamente se necesita acudir al significado que se da al uso de esta palabra; refiriéndose en ese caso al Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española.

Respecto de la idea antes precisada de Javier Jaque López es menester comentar que en México no se puede encontrar una definición de la figura de enajenación en lo que respecta en el ámbito del derecho fiscal, destacando que en el derecho mexicano, tiene significados diferentes según se trate del Derecho Civil o del Fiscal. De esto se deriva a una discrepancia en el uso de dicho término en las dos áreas del derecho mencionadas, precisamente por tal razón surge la incertidumbre de saber qué consecuencias ocasionaría esta discrepancia entre el derecho común y la disposición prevista en el artículo 14 del Código Fiscal, derivado de los usos del término lingüístico de la palabra enajenación por los ordenamientos federales.

Existe una confusión del concepto que consagra el artículo 14, fracción I, del Código Fiscal. Dado que más que un concepto es un listado de supuestos de enajenaciones que genera un tratamiento igual a situaciones totalmente diferentes, se viola el principio de equidad y proporcionalidad tributaria al dar tratamientos iguales a situaciones diferentes, creándose así un conflicto entre una norma o regla,

²⁹ Concepto de enajenación a través del código colombiano de Bernardo Echeverri/ https://scholar.google.es/scholar?q=concepto+enajenacion+colombiano&btnG=&hl=es&as_sdt=0%2C5/ Consultado el 3 de marzo de 2015.

la cual prevé la enajenación de bienes para efectos fiscales y los principios tributarios consagrados en la Constitución.

El contrato de compraventa es el medio por excelencia para transmitir la propiedad por lo cual indiscutiblemente trae consigo una enajenación, cuando se lleva a cabo un contrato de compraventa y se entrega el dominio de la cosa, "no puede ignorarse que, aunque ni en Derecho romano ni en el derecho actual se le exige al vendedor la transmisión de la propiedad de la cosa vendida, el fin económico de la compraventa es la transferencia del dominio. Éste será el resultado normal del negocio y el fin último de comprador"³⁰, por tal es viable hablar de la propiedad, en virtud de que esta es la que se transmite como consecuencia de la enajenación. 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 Código Civil Federal, el propietario de una cosa puede gozar y disponer de ella con las limitaciones y modalidades que fijen las leyes.

Precisamente la forma de transmitir la propiedad es a través de un contrato de compraventa con cualquiera de sus modalidades, o bien, ya sea mediante permuta, donación, o cualquier contrato en donde exista la transmisión de la propiedad hacia otro patrimonio distinto del que lleva a cabo la misma, tal y como lo considera Ignacio Galindo Garfias³¹, en su análisis del concepto de enajenación, solo que el destaca que esa transmisión puede llevarse a título oneroso o gratuito, es decir, que haya o no contraprestación pecuniaria.

En materia fiscal hay una serie de situaciones que el Código Fiscal de la Federación (CFF) considera como enajenación, algunas de las cuales van más allá de lo previsto en el Código Civil. Derivado de las acepciones acerca de la enajenación en el derecho mexicano, se da una discrepancia entre las ramas del Derecho Civil y Fiscal, puesto que el Derecho Fiscal va más allá de lo previsto por

³⁰ La compraventa y la transmisión de la propiedad/ Maria del Pilar Perez Alvarez/ https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/4476/29871_L1.pdf?sequence=1/ consultado el 11 de marzo de 2015.

³¹ Galindo Garfra Ignacio, Ibidem.

la ley Civil, al enlistar todos los casos donde se considera que existe enajenación, sin llegar a definirla.

En el derecho civil el término enajenación comprende el género, mientras que figuras legales específicas como la compraventa, la cesión de derechos, la dación en pago, la donación, constituyen la especie y el medio para transmitir la propiedad de un bien de una persona a otra. Ahora bien, conviene destacar desde este momento, que el análisis que se hará respecto de la enajenación será enfocado a la materia inmobiliaria, y se centrará particularmente en lo que el Código Fiscal de la Federación ya que este regula la enajenación, incluyendo el supuesto en donde el enajenante se reserva el dominio del inmueble.

1.2. Enajenación para el Código Civil

En el Código Civil Federal no existe una definición específica de enajenación, sin embargo, se puede tomar como tal, la definición del contrato de compraventa prevista en el artículo 2248 del mismo código, el cual dispone: Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero. De acuerdo a la naturaleza de esta figura, el contrato de compraventa, es el medio para transmitir la propiedad de una cosa a cambio de un precio cierto y en dinero, que debe entregar una persona denominada comprador, en tal supuesto, se está ante la presencia de la institución del derecho denominada enajenación, sin embargo debe destacarse que la enajenación también puede llevarse a cabo por cualquier contrato de los clasificados en el Código Civil como traslativos de dominio, siendo estos, la donación, permuta y el mutuo.

En el Derecho Civil la enajenación se considera el acto de traspasar a otro la propiedad de una cosa o un derecho de aquel a quien pertenece; existiendo así formas especiales para transmitir la propiedad de una cosa, mismas que se regulan en el apartado de las modalidades de compraventa del Código Civil Federal, así como en los correlativos a las entidades federativas. Desde el punto de vista

doctrinal, Bernardo Fernández Pérez del Castillo considera que además de "la compraventa lisa y llana o pura", "existen además las compraventas sujetas a modalidades"³², cuyo análisis se abordará en el desarrollo del presente trabajo de investigación.

No se omite señalar que todas las transmisiones de bienes inmuebles, enajenaciones deben tomar en cuenta, aquellas limitaciones que existen para los sujetos que lleve a cabo estas, previstas en el Código Civil Federal en su capítulo III denominado de los que pueden vender y comprar; Al respecto y en relación con esta idea Miguel Ángel Zamora y Valencia precisa que en las enajenaciones de determinados bienes y en relación con la capacidad y representación de las partes contratantes, deben observarse ciertos requisitos, como los casos que el enlista, como es el caso de las enajenaciones que lleven a cabo los cónyuges entre ellos, se requiere estar casados bajos el régimen de separación de bienes, o como el caso en que "el copropietario de un bien sólo puede enajenar a un extraño su parte alícuota respectiva, respetando el derecho del tanto de los demás copropietarios"³³, en términos del Código Civil Federal.

Lo anterior a efecto de no estar en la disyuntiva de que en el futuro pueda exista el riesgo de que algún tercero invoca una causal de nulidad por no haber cumplido con este requisito fundamental para la enajenación del bien cuando están de por medio copropietarios, lo que seguiría la misma suerte cuando pretenda enajenar una persona que este casado en sociedad conyugal, y no existan capitulaciones matrimoniales que establezca alguna regla especial respecto del bien que se pretende vender.

³² Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos Civiles* (México: Editorial Porrúa, 2012), p. 126.

³³ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, p. 108.

1.3. Enajenación para el Código Fiscal de la Federación

En el ámbito tributario, la definición de enajenación prevista en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, más que una definición, es un listado de supuestos considerados como enajenación, sin definir ésta, regulando algunos supuestos que estrictamente no lo son, excediendo la institución de la enajenación en el derecho mexicano y desde luego la prevista por el Código Civil Federal al establecer los supuestos que para el Código Fiscal los considera enajenación, supuestos que se observan en las disposiciones antes aludidas³⁴.

Para José de Jesús Gómez Cotero, “la compraventa en el mundo fiscal es regulada como una enajenación, por lo que para entender sus efectos fiscales habrá que aplicar los relativos a una enajenación”³⁵, aplicando al caso en concreto, la fracción primera del artículo antes citado, en este tenor Gómez Cotero considera que el contrato de compraventa debe ser regulado por lo previsto en el artículo 14 del Código Fiscal, puesto este numeral es el que regula la figura de enajenación en términos tributarios.

1.4. Enajenación según la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya finalidad es gravar las ganancias, riqueza o ingresos de los residentes en territorio nacional, prevé en su título IV *de las personas físicas, capítulo IV de los ingresos por enajenación de bienes*, artículo 119, que: “Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que derivan de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación”³⁶; artículo que carece de la definición de enajenación, al remitirse únicamente a lo establecido por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

³⁴ Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación referente a la enajenación y artículo 2248 del Código Civil Federal referente a la compraventa.

³⁵ Gómez Cotero José de Jesús, *Efectos fiscales de los contratos* (México: Dofiscal Editores, 2004), p. 22.

³⁶ Ley del Impuesto Sobre la Renta Vigente.

J. Roberto Ortíz Diets considera que, de acuerdo a la literalidad del artículo 146 de la LISR, ahora artículo 119 “resulta que la definición comprende solo tres conceptos de enajenación de bienes: los derivados de los casos previstos por el CFF, los ingresos que el contribuyente obtenga por la expropiación de bienes y los casos de permuta, en la cual se considera por parte del legislador, que existen dos enajenaciones”³⁷, de lo anterior se observa que en materia fiscal respecto del concepto de enajenación, no existe disposición alguna que defina de manera precisa esta figura, solamente se tiene el multicitado numeral que prevé diversos supuestos de enajenación para efectos fiscales previsto en el Código Fiscal.

1.5. Enajenación para la Doctrina y delimitación del concepto de Enajenación

La enajenación como punto medular de este trabajo basado precisamente en que consiste en la transmisión del dominio de una cosa determinada, el concepto de enajenación se limita a que sólo existe cuando hay una traslación del dominio, mientras que en los casos donde se transmite el uso y disfrute de una cosa o derecho, sólo se está ante la presencia de un contrato traslativo de uso, como es el caso del contrato de arrendamiento, el cual no es considerado como enajenación para el Código Fiscal.

Sin embargo, en el caso del arrendamiento financiero, para efectos de la fracción IV del artículo 14 del CFF, si hay enajenación, lo que trae consigo una contradicción con la propia naturaleza de la enajenación de acuerdo al Código Civil, habida cuenta que el arrendamiento no constituye una traslación de dominio, sino de uso y goce, con lo que se muestra una imprecisión terminológica y conceptual de la enajenación.

Cabe precisar, que de acuerdo con la naturaleza del concepto de enajenación, sólo existe cuando se traslada el dominio de una cosa o de un derecho,

³⁷ Ortiz Diets J. Roberto, *Inmuebles Aspectos del ISR notarial* (México: Editorial Porrúa, 2004), p. 58.

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, aún cuando se reserve el dominio del bien enajenado.

Bajo esta premisa surge el cuestionamiento respecto del supuesto previsto en la fracción primera del artículo 14 de saber si se está 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, parece que si se está al margen y que no se vulneran principios constitucionales, porque se trata de una operación genérica de compraventa, sin embargo, al tomar en consideración el elemento esencial de la operación, consistente en la transmisión del dominio del bien, se vislumbra que en este caso se tiene el carácter de usuario de la cosa, sin que este pueda disponer de ella libremente, hasta en tanto pague el precio y en consecuencia cumpla con la condición respectiva de pago a efecto de que se libere el dominio de la cosa que se retuvo como garantía, de lo contrario jamás el comprador será dueño del bien objeto de la compraventa.

Ante la situación de que un individuo lleve a cabo una operación de compraventa donde se reservó el dominio como garantía y bajo el supuesto de que al vendedor se le cobró el respectivo impuesto por enajenación de bienes independientemente de que se haya liberado el dominio y sin importar que haya percibido el cien por ciento del precio de venta, en este caso se puede presumir que existe una posible vulneración directa al principio de proporcionalidad tributaria; Al respecto Adolfo Arrijo Vizcaíno afirma "que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de sus capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos [...] el principio de proporcionalidad implica, por una parte, que los gravámenes se fijen en las leyes de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos; y por la

otra, que a cada contribuyente individualmente considerado, exclusivamente la ley lo obligue a aportar al Fisco una parte razonable de sus percepciones gravables”³⁸.

En relación con el principio de proporcionalidad tributaria Narciso Sánchez Gómez define a la proporcionalidad de una manera simple, al establecer que la proporcionalidad significa que “cada quien tribute de acuerdo con su riqueza, ingresos o posibilidades económicas”³⁹. Es por tanto, que considerar como enajenación a la compraventa con reserva de dominio donde no ha sido el total del precio de venta, sería violatorio de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria consagrados el artículo 31, Fracción IV de la Constitución Mexicana, puesto que los sujetos pasivos están afectando su capacidad económica al aportar a la Hacienda Pública una cantidad de dinero por concepto de impuesto respecto de un ingreso que todavía no han percibido.

La legislación fiscal, en este caso, da un tratamiento indebido, inequitativo y desproporcional a la figura de enajenación, al considerar que se genera la obligación del pago de contribuciones aún y cuando no se ha transmitido propiedad del bien, en virtud de que existe una reserva de dominio según lo establecido por la fracción I del artículo 14 del CFF, independientemente de que el vendedor haya o no recibido el total del precio pactado por parte del comprador. El factor que viene a determinar que se trata de una verdadera enajenación, es la transmisión de dominio, hecho que no se presenta en este supuesto.

Como lo afirma Rafael Rojina Villegas, la venta con reserva de dominio, como su nombre lo indica, está supeditada a una condición suspensiva consistente en que la propiedad de la cosa no se transferirá al comprador, sino hasta que se realice un acontecimiento futuro e incierto, que consiste, según el Código Civil, generalmente, en el pago posterior de precio ⁴⁰, situación que no se actualiza en el

³⁸ Arriola Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, (México: Editorial Themis, 2005) p. 257.

³⁹ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, (México, Editorial Porrúa, 2011) p. 156.

⁴⁰ Rojina Villegas Rafael, *Compendio de Derecho Civil. Contratos*, (México: Editorial Porrúa, 1996), p.p. 155-156.

citado ejemplo apreciándose la vulneración a la equidad y proporcionalidad tributaria, dado que coloca en un plano de igualdad a dos situaciones diferentes.

Con la finalidad de enfatizar una vez más que el artículo 14 del CFF, prevé supuestos en los que para el Derecho Civil no existe enajenación, como es 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 considera que si hay enajenación. En este sentido se presenta un trato igual a situaciones diferentes que violenta el principio de equidad y proporcionalidad tributaria, al considerar un contrato de uso como si se tratase de una enajenación.

Es conveniente precisar un ejemplo más de inequidad tributaria derivado del tratamiento previsto en el artículo 14 del CFF en el que considera al fideicomiso como una enajenación, no obstante que por su propia naturaleza, no existe transmisión de propiedad. Salvo en el caso de que el fideicomitente pierde el derecho a readquirir los bienes que aportó al patrimonio del fideicomiso, existirá enajenación. De los casos previstos en el citado ordenamiento se desnaturaliza la figura jurídica que inciden como una enajenación, y se vulnera el principio de equidad tributaria, toda vez que da un trato a situaciones diferentes; al respecto la equidad la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado en el sentido de que:

“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”⁴¹.

⁴¹ Tesis: p./j 41/97, Equidad Tributaria, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, 5 de junio de 1997, p. 43.

Por tal y en relación con el 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 los efectos de una institución en el derecho, como lo es el arrendamiento sin que 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:⁴²

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

⁴² Tesis: p./j 41/97, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, 5 de junio de 1997, p. 43.

idéntico sin establecer distinciones, y no como lo contempla el artículo 14 del CFF, en los casos apuntados, da un trato igual a situaciones diferentes, violándose el principio de equidad tributaria, por tanto el concepto de enajenación para efectos Derecho Fiscal, deja de lado la legislación del derecho común, y no equipara con la verdadera y tradicional esencia del concepto de enajenación con dicha rama, ya que se da un trato disímil y desnaturaliza el contrato de compraventa con la modalidad de reserva de dominio, y el arrendamiento financiero sin opción a compra.

1.6. Principio de Legalidad

En la Constitución Mexicana en el artículo 31 fracción IV se encuentra los principios tributarios que deben de tomarse en cuenta a efecto de que sean salvaguardados, el citado artículo establece los principios rectores en materia fiscal, lo que significa que estos sean los límites al poder tributario, con la finalidad de que el Estado por conducto de la autoridad hacendaria no lleve a cabo actos de manera arbitraria. Para que "un impuesto tenga validez es necesario que esté en ley, tal y como lo considera Antonio Jiménez González"⁴³ en el sentido de que el principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, es decir, el hecho imponible o situación jurídica donde el sujeto encuadrará para que de origen al pago, así como al objeto y por último a la cantidad correspondiente a liquidar.

1.7. Principio de Proporcionalidad Tributaria

El principio de proporcionalidad tributaria, el cual emana del artículo 31 Constitucional, en su fracción IV al igual que el de equidad, son máximas del derecho tributario, respecto de los cuales se debe sujetar todo ordenamiento de índole tributario; el cual tenga como finalidad cobrar impuestos para destinarlos a

⁴³ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, (México, Cengage Learning, 2008) p. 191.

cubrir el gasto público. Así las cosas el principio de proporcionalidad tributaria, consiste en que "en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (sic, debe ser cuantitativa) superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra con tarifas progresivas;"⁴⁴ (las cursivas y los paréntesis son del autor), por tal razón es una imperativo que los gobernados deben ser tratados por la ley impositiva de una misma manera, respecto de las mismas cargas fiscales.

Dicho de otra forma, se llega a comprender que en el caso que se dé un beneficio irrazonado a ciertos sujetos que se coloquen en el supuesto legal, y 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.

Lo anterior en consecuencia de que aquellas personas que no tenga los supuestos antes aludidos deben ser excluidos de soportar el pagar los impuestos que el Estado crea, a efecto de no dañar su capacidad económica o contributiva; esta idea se puede concluir con el punto de vista de Arturo de la Cueva quien considera que "el matiz de la proporcionalidad que no interesa es el vinculado con los ingresos del contribuyente y consecuentemente, con su capacidad contributiva. En este sentido, debe existir una proporción entre los ingresos del contribuyente y sus cargas fiscales, individual o grupalmente considerados"⁴⁵.

⁴⁴ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. (México, Porrúa, 1998) p. 275.

⁴⁵ De la Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, (México, Editorial Porrúa, 1999), p. 268.

1.8. Principio de Equidad Tributaria

La equidad tributaria es una posibilidad que tiene una persona de ser tratado de una manera idéntica cuando se coloque en un hecho imponible o situación jurídica prevista en ley; la proporcionalidad se refiere a un aspecto de carácter económico cuantitativo en una situación jurídica, por tanto, este principio estará basado en velar por la capacidad contributiva y económica del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, entiéndase por este al contribuyente.

Para que un "impuesto no sea conocido como inconstitucional, debe ser igual o equitativo, esto es, decretarse para todo individuo que se encuentre en la situación jurídica determinada que aquél grava"⁴⁶. Por tal no sería equitativo un impuesto que debiese pagar una persona que no se encuentre en la situación específica para la que fue creado; Narciso Sánchez Gómez consideró que la equidad equivale a igualdad,⁴⁷ donde afirmó que para precisar el significado de este término debe afinarse en que consiste el tratamiento normativo de la desigualdad para los desiguales e igualdad para los iguales en el mundo de la realidad que pertenezcan, en consecuencia la equidad consiste en que todos los individuos deben contribuir al gasto público del Estado, tomando en cuenta estas las diversas circunstancias económicas que se den dentro de la sociedad, por lo que el legislador fiscal tiene la obligación de normar y tomar en cuenta estas.

Sánchez Gómez considera que "si la ley que tratará a todas las situaciones económicas del país con el mismo criterio preceptivo, imponiendo las mismas obligaciones a los sujetos que pertenezcan a distintas situaciones económicas"⁴⁸, se violaría el principio de equidad tributaria; Establece un ejemplo el cual es el caso de los comerciantes o industriales representantes el capital frente a los obreros representantes del trabajo, en el que señale que en ambos casos se deben analizar

⁴⁶ Burgoa O Ignacio, *Las Garantías Individuales*, (México, Porrúa, 1997). p.p. 252-253

⁴⁷ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Financiero Mexicano*, p. 149.

⁴⁸ Sánchez Gómez Narciso, *Ibidem*.

fiscalmente en forma totalmente diferentes, a efecto precisamente no afectar a la equidad. Otro ejemplo más de equidad o inequidad es el referente a que argumenta Antonio Jiménez González⁴⁹ que la clave de este principio equidad es como "el legislador ha de dar con los elementos que en cada caso conforman o definen cada uno de los grupos o familias de los iguales"; Considera que no es fácil en ocasiones, como el caso en que la ley otorga un tratamiento fiscal a las gratificaciones anuales, aguinaldos de los burócratas y uno diferente a las gratificaciones de los trabajadores de las entidades privadas, situación que en el mundo de los iguales lo conforman todos los trabajadores de las sociedad: la diferencia legislativa es meramente artificial.

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, ya que todas las personas propietarias de inmuebles localizados en territorio nacional, que enajenen estos deben cubrir el impuesto sobre la renta correspondiente cuando se coloquen en el hecho imponible, y perciban el ingreso correspondiente por la ganancia que perciban de la venta del inmueble, aplicándose la tarifa progresiva prevista en el capítulo correspondiente a la enajenación de bienes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin que esto ocasione un tratamiento especial, o privilegiado que no se encuentre justificado por cuestiones objetivas y razonables; Arrijo Vizcaíno considera que la "equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias"⁵⁰, por su parte Margain Manautou "estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación"⁵¹.

Con las ideas anteriores se puede concluir que la equidad tributaria consiste en el otorgamiento del trato legal a situaciones que sean totalmente iguales y

⁴⁹ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, p. 253.

⁵⁰ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, p. 259.

⁵¹ Margain Manautou Emilio, *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, citado por Arrijo Vizcaíno Adolfo en *Derecho Fiscal*, p 259.

desigual a situaciones que sean desiguales, puesto que todos los mexicanos por mandato constitucional deben recibir un trato equitativo en aras de no contravenir el principio de equidad tributaria.

1.9 De los Derechos Humanos

En este capítulo es oportuno comentar algunas aportaciones doctrinales sobre definiciones de derechos humanos, en primer término, la Comisión Nacional de Derechos Humanos sostiene que los derechos humanos son “el conjunto de prerrogativas inherentes a la naturaleza de la persona, cuya realización efectiva resulta indispensable para el desarrollo integral del individuo que vive en una sociedad jurídicamente organizada. Estos derechos, establecidos en la Constitución y en las leyes, deben ser reconocidos y garantizados por el Estado.”⁵², en este sentido Mario I. Álvarez, explica que los derechos humanos son “la suma de libertades y prerrogativas que tienen como finalidad salvaguardar la dignidad de la persona humana, constituyen un conjunto de deberes y obligaciones tanto para el estado, como para los demás individuos; y deben ser garantizados por el orden jurídica nacional e internacionales”⁵³.

Por su parte Luigi Ferrajoli, explica que los derechos humanos son “Todos aquellos derechos subjetivos que corresponden universalmente a todos los seres humanos en cuanto dotados del status de personas, de ciudadanos o personas con capacidad de obrar; entendiendo por derecho subjetivo, cualquier expectativa positiva (de prestaciones) o negativa (de no sufrir lesiones) adscrita a un sujeto por una norma jurídica; y por status la condición de un sujeto, prevista asimismo por una norma jurídica positiva, como presupuesto de su idoneidad para ser titular de

⁵² Comisión Nacional de Derechos Humanos, *Qué son los derechos humanos*, consultado el 6 de mayo de 2014, disponible en: http://www.cndh.org.mx/Que_Son_Derechos_Humanos

⁵³ Álvarez Ledesma Mario I., *Introducción al Derecho*, primera edición, (México: McGRAWGILL, 2006), p. 326.

situaciones jurídicas y/o autor de los actos que son ejercicio de éstas.”⁵⁴ (los paréntesis son del autor).

En el mismo sentido, Gregorio Peces-Bárba expone que los derechos humanos son “la facultad que la norma atribuye de protección a la persona en lo referente a su vida, a su libertad, a la igualdad, a su participación política o social, o a cualquier otro aspecto fundamental que afecte a su desarrollo integral como persona, en una comunidad de hombres libres, exigiendo el respeto de los demás hombres, de los grupos sociales y del Estado, y con posibilidad de poner en marcha el aparato coactivo del Estado en caso de infracción”⁵⁵. Sin embargo, en otra del mismo jurista afirma que “la preparación intelectual de la filosofía moral que se encuentra progresivamente en evolución histórica, servirá para construir la moderna filosofía de los derechos fundamentales, que, a su vez, se concretarán en un Derecho positivo”⁵⁶.

En este orden de ideas se puede comprender que los derechos humanos a partir de la reforma constitucional en el mes de junio del año dos mil once en la que se reconocieron estos derechos, cobran suma importancia el sistema jurídico mexicano puesto que ahora se debe salvaguardar la dignidad de las personas tomando en cuenta no solo las leyes nacionales sino las disposiciones internacionales, situación que cobra importancia en materia impositiva ya que los contribuyentes tiene el derecho que se les respete hoy en día, no solo los principios rectores de proporcionalidad y equidad, sino que se les garanticen y salvaguarden sus derechos humanos, como es el caso del derecho humano de propiedad.

⁵⁴ Ferrajoli Luigi, *Derechos y Garantías. La ley del más débil*, trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi, 2ª edición, (Madrid: Editorial Trotta, 2001) p. 37.

⁵⁵ Peces-Barba, Gregorio, *Derechos Fundamentales*, 3ª. Edición, (Madrid, Debate, 1980), p. 66.

⁵⁶ Peces-Barba, Gregorio, *Derecho positivo de los derechos humanos*, (Madrid, Debate, 1987), p. 20.

1.10. Aspectos Relevantes

En base al análisis de los diversos conceptos precisado en el presente marco teórico conceptual de la enajenación es conveniente apuntar que en el derecho mexicano no existe una disposición que nos defina a la enajenación, máxime que tiene impactos en dos ramas del derecho como lo es el derecho civil y el fiscal, siendo la segunda la que tiende a desnaturalizar o simplemente a darle connotación totalmente distinta respecto del concepto que se va venido obteniendo de los diversos doctrinistas, sobre todo en lo que respecta al punto de estudio que es la figura del contrato de compraventa con reserva de dominio, en donde el Código Fiscal de la Federación la considera como tal aún y cuando el gobernado se reserva el dominio como garantía de pago.

Por tanto, considerar como enajenación a la compraventa con reserva de dominio donde no ha sido entregado el total del precio de venta, sería violatorio de los principios de equidad y proporcionalidad tributaria consagrados el artículo 31, Fracción IV de la Constitución Mexicana, puesto que los sujetos pasivos están afectando su capacidad económica al aportar a la Hacienda Pública una cantidad de dinero por concepto de impuesto respecto de un ingreso que todavía no han percibido, ante esta situación el legislador coloca al supuesto vertido anteriormente en un tratamiento indebido, inequitativo y desproporcional a la figura de enajenación, al considerar que se genera la obligación del pago de contribuciones aún y cuando no se ha transmitido propiedad del bien, en virtud de que existe una reserva de dominio, independientemente de que el vendedor haya o no recibido el total del precio pactado por parte del comprador.

Con la idea de Rafael Rojina Villegas, se precisa que la venta con reserva de dominio, está supeditada a una condición suspensiva consistente en que la propiedad de la cosa no se transferirá al comprador, sino hasta que se realice un acontecimiento futuro e incierto, que consiste, según el Código Civil, generalmente,

en el pago posterior de precio⁵⁷, situación que no se da en ningún momento, en razón de lo anterior el Código Fiscal, regula supuestos en los que para el Derecho Civil no existe enajenación sin importar que se presente un trato igual a situaciones diferentes que violenten el principio de equidad y proporcionalidad tributaria.

Transmitir la propiedad es el medio para que se enajene un bien y sobre todo se transmita el dominio de la cosa enajenada, y el fin económico de la compraventa es la transferencia del dominio, por tanto en caso de no llevarse a cabo la transmisión no habría enajenación; la idea de la transmisión de la propiedad Claudio Kiper respecto del régimen de la transmisión de la propiedad inmueble por actos entre vivos en el Derecho Hebreo y en el Derecho Argentino, en el que analiza la forma del contrato, su conceptualización, la transmisión de los bienes, el derecho de prioridad y las semejanzas y diferencias con el Derecho Argentino; en el que considera que "El derecho de dominio, regulado por el Código Civil Argentino, como es sabido, tiene una notable influencia del Derecho Romano. Tiene un sentido individualista que le dan ciertas características: es exclusivo, absoluto, y perpetuo. Ser absoluto significa que le otorga al titular la mayor cantidad de facultades posibles: usar, gozar y disponer"⁵⁸.

Por tanto mientras que una persona no otorgue la disposición de una cosa no estará transmitiendo el dominio de esta, razón por la cual el artículo 14 del Código Fiscal estaría desnaturalizando la figura de la propiedad en el derecho mexicano y sobre todo el concepto de enajenación dando pie a la violación de los principios tributarios de proporcionalidad y equidad, puesto que tratará, a situaciones diferentes como iguales y afectando la capacidad económica de los gobernados porque en el caso de unos existirá la posibilidad de que aún no perciban ingreso alguno, y ya tendrán la obligación del pago del impuesto.

⁵⁷ Rojina Villegas Rafael, *Compendio de Derecho Civil. Contratos*, (México: Editorial Porrúa, 1996), p.p. 155-156.

⁵⁸ El régimen de la transmisión de la propiedad inmueble por actos entre vivos en el Derecho hebreo y en el Derecho argentino/ Claudio Kiper/
http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/1410/Regimen_transmision_Kiper.pdf?sequence=1/ consultado el 8 de abril de 2015.

Capítulo Segundo. - Enajenación y las disposiciones normativas vigentes

En este capítulo se abordará lo concerniente a las normas de carácter nacional e internacional que tiene una relación con el tema enajenación y derechos humanos, cuyo objetivo consiste en observar el marco normativo que existe en torno a los tratados internacionales y nacionales relacionado con los derechos humanos que tutelan el derecho a la propiedad.

2.1. Los tratados internacionales y los derechos humanos

La contradicción de tesis número 293/2011 dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha determinado la imposibilidad de jerarquizar derechos humanos, por lo que se observa que aquellos derechos humanos consagrados en pactos internacionales, se colocan a la par de la Constitución por considerarse que proviene de esa soberanía extendida y plasmada en un acuerdo internacional de carácter vinculante.

En una interpretación de los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación se puede hablar de jerarquías entre la Constitución y los derechos humanos contenidos en tratados internacionales, énfasis en derechos humanos contenidos en tratados internacionales y no tratados internacionales que contengan derechos humanos. Los tratados de ningún tipo pueden estar a la par de la Constitución al ser ésta la máxima expresión de la soberanía popular y el origen de todo el sistema jurídico. Sin embargo, puede argumentarse que los tratados internacionales son también resultado de esa soberanía del pueblo, al ser suscritos y ratificados por autoridades a quienes se les otorgan facultades, según lo establecido por el artículo 133 de la Constitución Mexicana.

Existen diversos tratados internacionales suscritos por el Estado Mexicano, inclusive se habla de tratados auto-aplicativos y hetero-aplicativos, la diferencia

entre ambos es la forma en que han de aplicarse⁵⁹. Mientras los primeros se aplican por sí mismos, los segundos necesitan de la creación de un sistema especial. En la doctrina actual se considera que un tratado sobre derechos humanos debe ser diferenciado de uno que no lo es, toda vez que los derechos humanos consagrados en los tratados internacionales no son de ninguna manera jerarquizables, sólo son derechos humanos que se aplican en razón de su peso en específico, tal como señala Ronald Dworkin⁶⁰ que se ponderan los principios, no olvidando que los derechos humanos se sustentan en criterios filosóficos, se originan de los principios.

La Constitución es la génesis, el origen de toda norma, la ley de las leyes, la razón de ser de un sistema normativo, mientras que los tratados internacionales resultan ser acuerdos bilaterales o multilaterales entre estados soberanos como acción emprendida para hacer frente ante una necesidad internacional o bien para mejorar o facilitar las acciones humanas entre ellos, mismos que en materia tributaria cobran fuerza precisamente por todas aquellas regulaciones que engendra en el ámbito internacional.

A partir de la reforma del 10 de junio de 2011, la Constitución Mexicana reconoce la existencia de derechos humanos consagrados en ella misma, pero también deja ver el reconocimiento de derechos humanos en los tratados internacionales. El problema versa sobre un probable conflicto entre estos dos, es decir, que sucede si choca un derecho humano consagrado en un tratado internacional con una limitante que la misma Constitución establece. En referencia a esto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto en la contradicción de tesis 293/2011 que: “cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico

⁵⁹ Flores Mendoza Imer Benjamín, “Sobre la jerarquía normativa de leyes y tratados. A propósito de la (eventual) revisión de una tesis”, en *Revista Mexicana de Derecho Constitucional: Cuestiones Constitucionales*, Núm. 13, julio-diciembre, (México: UNAM, 2005), p.p. 245-246.

⁶⁰ Dworkin Ronald, *Los derechos en serio*, (Barcelona: Ariel, 2002), p. 09.

mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material”⁶¹.

Existe coincidencia con este criterio, toda vez que ante la imposibilidad de determinar el valor de los derechos humanos, se debe atender a un segundo criterio de desempate a fin de ver que prevalece en una colisión de este tipo. Los derechos humanos lo serán siempre sin importar su origen, sin embargo, ante un conflicto entre estos, es necesaria una excepción a esta regla para resolver el conflicto. La Constitución es la norma base de todo el orden normativo y que por lógica, no puede llegar una norma a intentar desplazar a la Constitución de esa supremacía consagrada en su artículo 133, salvo que se tratase de una nueva expresión de la más pura soberanía, la soberanía del pueblo.

En lo que hace a los tratados, deben estar en un segundo término jerárquico, obtener un beneficio que trascienda las fronteras de uno o varios países soberanos, pero que, al ignorar las condiciones reales del régimen interno, son desplazados por la norma fundamental a un segundo plano de importancia, por lo que en este supuesto puede existir un problema de legitimidad de las autoridades facultadas para la firma y ratificación de los convenios.

Por tanto derivado del cambio que ha estado sufriendo nuestra Constitución, por la inclusión de los derechos humanos rescatados del plano derecho internacional y agregados a esta, debe de observarse en el caso que me ocupa no solo los principios tributarios de equidad y de proporcionalidad, sino el principio *pro homine* o *pro persona*, con la finalidad de que este no sea violentado dentro del ámbito fiscal, ya que dicho principio contempla que siempre se debe estar en favor del hombre cuando se trata de derechos protegidos, como es el caso las personas que enajenen un inmueble y que opten por sujetar el contrato de compraventa a una

⁶¹ Suprema Corte de Justicia de la Nación, Contradicción de tesis Derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales. Constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, pero cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de aquéllos, se debe estar a lo que establece el texto constitucional, disponible en: <http://www2.scjn.gob.mx/asuntosrelevantes/pagina/seguimientoasuntosrelevantespub.aspx?id=129659&seguimientoid=556>

condición suspensiva, es decir, a reservarse el dominio de la cosa objeto del contrato, hasta en tanto el comprador haya cubierto el precio pactado, por lo que ante esa situación el vendedor no ha recibido ingreso alguno, tomando en cuenta que este principio busca el mayor beneficio para el hombre, acudiendo a la norma más amplia y completa cuando se trate de derechos protegidos, el cual resulta un derecho inalienable que hacen referencia a derechos universales, los cuales resultan sumamente valiosos para los vendedores que se coloquen en ese supuesto, toda vez, que esa forma de garantizar el cumplimiento de la obligación contractual, asegura el dinero que ingresara a su patrimonio.

Por último cabe precisar que derivado de la inclusión de los derechos humanos a nuestra Constitución también en el caso que me ocupa tendría que cuidarse el principio de propiedad, basado en el plano de los derechos humanos citados con antelación, el cual de acuerdo al artículo 17 de la Declaración Universal de los Derechos Humanos: toda persona tiene derecho a la propiedad, sin ser privado de ésta arbitrariamente, situación en el caso de estudio, al contravenir los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es decir, equidad y proporcionalidad, violaría el principio de propiedad como derecho humano; toda vez que perjudicaría el patrimonio del contribuyente por pagar un impuesto tildado a todas luces de inconstitucional, en virtud de que en ningún momento tuvo un ingreso, desde luego basado esto en la idea de un vendedor en donde sujeto su relación contractual de compraventa a una condición suspensiva a efecto de asegurar que el comprador pagara el precio de venta en los términos acordados en el contrato correspondientes.

2.2. El derecho de propiedad como derecho humano

El derecho de propiedad previsto en el Código Civil Federal dispone que el propietario de una cosa puede gozar y disponer de ella con las limitaciones y modalidades que fijan las leyes, entiéndase a este derecho como el derecho real y el poder absoluto que una persona tiene sobre una cosa, el cual trasladado al

ámbito internacional y de los derechos humanos se considera que es "La condición de propietario también ha estado ligada en gran medida a la historia de los derechos humanos [...] La propiedad también fue condición específica de una ciudadanía mínima en el que sólo participaban los varones, terratenientes, cristianos y mayores de edad"⁶², es oportuno destacar que el origen del derecho de propiedad en México se encuentra en el artículo 27 de la Constitución Mexicana, en su párrafo tercero.

En el plano internacional en lo específico en los criterios vertidos por la Comisión Americana sobre el derecho a la propiedad según el estudio realizado por Christian Federico Vargas García expone que "tales informes contienen escasas referencias al Derecho a la Propiedad refuerza sin embargo su contenido y realizan aproximaciones que trascienden la redacción de los instrumentos internacionales con respecto a esta prerrogativa"⁶³. Estas aproximaciones han consistido en destacar que el uso y disfrute de un bien como la casa habitación garantizan una vida digna, por tanto, para la Comisión Interamericana es un derecho intrínseco a la dignidad de una persona, por lo que dicho derecho está relacionado con el derecho a la Salud.

Ahora bien, el artículo 21 de la Convención Americana de los Derechos Humanos determina que "toda persona tiene derecho al uso y goce de sus bienes [...] ninguna persona puede ser privada de sus bienes, excepto mediante el pago de una indemnización justa", en ese mismo tenor la Declaración Universal de los Derechos Humanos adoptada y proclamada por la resolución de la Asamblea General 217 A (iii) del 10 de diciembre de 1948 regula en su artículo 17 que toda persona tiene derecho a la propiedad individual y colectiva, y que nadie puede ser privado de sus propiedades.

⁶² El derecho a la propiedad en la jurisprudencia interamericana/2011/Christian Federico Vargas García/ [http://dspace.unia.es/bitstream/handle/10334/1445/0172_Vargas.pdf?sequence=1/](http://dspace.unia.es/bitstream/handle/10334/1445/0172_Vargas.pdf?sequence=1) consultado el 29 de abril de 2015.

⁶³ Comisión Interamericana, Situación de los Derechos Humanos en varios Estados, Nicaragua, en Informe anual de la Comisión Interamericana de Derechos Humanos 1993, Washington D.C., citado por Christian Federico Vargas García.

Francisca López Quetglas considera “que el derecho a la propiedad privada constituye un auténtico derecho fundamental, postura que mediante la doctrina y que, no es compartida por el Tribunal Constitucional que viene prefiriendo una comprensión restringida de los derechos fundamentales”⁶⁴. En razón de lo anterior se observa que en el plano internacional y de los derechos humanos, existe una protección al derecho de propiedad que tiene cada individuo, derecho que como se comentó está previsto en el numeral 27 párrafo tercero de la Constitución Mexicana, y regulado por el Código Civil Federal, por lo que nadie puede violentar tal derecho de manera arbitraria, tomando en cuenta los recientes criterios emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y desde luego la gran reforma constitucional en lo particular del artículo primero de dicho ordenamiento, el cual trajo un cambio de paradigma en el derecho mexicano.

2.3. Normatividad Nacional de la enajenación respecto del derecho civil y fiscal

En este apartado se abordará lo referente a las disposiciones u ordenamientos legales que existen en México que regulan lo concerniente a la enajenación para efectos civiles y fiscales, el que se iniciará como punto de partida de la evaluación histórica del ámbito constitucional en México, para posteriormente observar el plano jerárquico referente a la normatividad aplicable al caso en concreto de estudio, es decir, de la Constitución Mexicana como norma fundamental y rectora hasta llegar a la regla específicas en materia tributaria y civil.

2.4. Evolución del Parámetro Constitucional

En México, el tema sobre los tratados internacionales ha tomado mucha relevancia en los últimos años, retomando fuerza después de la reforma al artículo 1º constitucional el 10 de junio de 2011 sobre derechos humanos. Respecto a su

⁶⁴ El derecho a la propiedad privada como derecho fundamental (breve reflexión)/ 2006/ Francisca Lopez Quetglas/dialnet.unirioja.es/descarga/articulo/1465574.pdf/ consultado el 29 de abril de 2015.

regulación interna, fue el 2 de enero de 1992 cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley sobre la celebración de tratados. Los tratados internacionales han generado una confrontación de criterios a los doctrinistas mexicanos, puesto que existen criterios diversos respecto del rango que estos deben ocupar en la normatividad mexicana, situación que debe de considerarse en el aspecto del derecho fiscal, cuando exista la violación de algún principio constitucional, y que vaya de la mano de principios reconocidos por los derechos humanos, a efecto de que no se genere una violación de estos, como sería el caso del principio *pro persona*, respecto de este principio la Suprema Corte de Justicia de la Nación a resulto lo siguiente:

Instancia: Pleno

Tesis: P. LXVII/2011(9a.)

CONTROL DE CONVENCIONALIDAD EX OFFICIO EN UN MODELO DE CONTROL DIFUSO DE CONSTITUCIONALIDAD.

De conformidad con lo previsto en el artículo 1o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, todas las autoridades del país, dentro del ámbito de sus competencias, se encuentran obligadas a velar no sólo por los derechos humanos contenidos en la Constitución Federal, sino también por aquellos contenidos en los instrumentos internacionales celebrados por el Estado Mexicano, adoptando la interpretación más favorable al derecho humano de que se trate, lo que se conoce en la doctrina como principio *pro persona*. Estos mandatos contenidos en el artículo 1o. constitucional, reformado mediante Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación de 10 de junio de 2011, deben interpretarse junto con lo establecido por el diverso 133 para determinar el marco dentro del que debe realizarse el control de convencionalidad *ex officio* en materia de derechos humanos a cargo del Poder Judicial, el que deberá adecuarse al modelo de control de constitucionalidad existente en nuestro país. Es en la función jurisdiccional, como está indicado en la última parte del artículo 133 en relación con el artículo 1o. constitucionales, en donde los jueces están obligados a preferir los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales, aún a pesar de las disposiciones en contrario que se encuentren en cualquier norma inferior. Si bien los jueces no pueden hacer una declaración general sobre la invalidez o expulsar del orden jurídico las normas que consideren contrarias a los derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados (como sí sucede en las vías de control directas establecidas expresamente en los artículos 103, 105 y 107 de la Constitución), sí están obligados a dejar de aplicar las normas inferiores dando preferencia a las contenidas en la Constitución y en los tratados en la materia.

Estos instrumentos tienen las mismas características de las normas jurídicas de orden interno: generales, obligatorias, abstractas e impersonales, la diferencia es su origen. La norma fundamental de un estado es su constitución, creada mediante la soberanía popular, es decir, la intención del pueblo de unirse para crear su máxima regulación, la piedra angular que dé origen a su estado de derecho. En tanto que un tratado internacional es el resultado de convenios entre Estados Soberanos para regular actividades de orden internacional. El origen de estos convenios son los conflictos internacionales que surgen al chocar normas jurídicas de un estado y otro o bien para establecer reglas especiales sobre un tema de importancia.

La soberanía popular se materializa en el artículo 39 y 40 constitucionales. “La soberanía etimológicamente significa lo que está por encima de todas las cosas, de súper-sobre y omni-todo, esto es, el poder que está sobre todo”⁶⁵. A su vez se puede inferir que al ser la Constitución el resultado de la soberanía popular, se le otorga a ésta el grado de suprema. Lo anterior es conocido como el principio de supremacía constitucional contemplado en el artículo 133 que a la letra establece:

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados.”
(SIC)

El texto original del artículo 133 tiene su antecedente inmediato en el artículo 126 de la Constitución de 1857 que a su vez se inspiró en el artículo seis, párrafos dos, de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica. Existen, sin embargo, diferencias sustanciales entre el texto mexicano y el americano que a la postre han resultado de gran importancia. El artículo antes citado disponía que:

⁶⁵ Guerrero González Joel, “El concepto de soberanía en nuestra historia constitucional”, en Memoria del IV Congreso de Historia del Derecho Constitucional, tomo I, (México: UNAM, 1988), p. 504.

“Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados hechos o que se hicieren por el presidente de la Republica, con la aprobación del Congreso, serán la ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados”⁶⁶.

El artículo seis, párrafo II de la Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica dispone:

“Esta Constitución, y las leyes de los Estados Unidos que se expidan con arreglo a ella, y todos los tratados celebrados o que se celebren bajo la autoridad de los Estados Unidos, serán la suprema ley del país y los jueces de cada Estado estarán obligados a observarlos, a pesar de cualquier cosa en contrario que se encuentre en la Constitución o las leyes de cualquier Estado”⁶⁷.

Finalmente, su incorporación al texto vigente se debe a la Comisión de Constitución, que lo presentó al Congreso Constituyente en la 54ª sesión ordinaria celebrada el 21 de enero de 1917, justificando su propuesta como se establece a continuación: Ciudadanos Diputados: el presente dictamen contiene los artículos 132 pero más importante el 126 de la Constitución de 1857, también suprimido en el proyecto, que establece la supremacía de la ley constitucional, de las leyes emanadas de esta y de los tratados hechos por el Ejecutivo con aprobación del Congreso. La ley americana, en un precepto análogo, hace uso de la expresión enérgico, diciendo que las leyes como estas son la ley suprema de la tierra. Así es entre nosotros también, y el artículo suprimido, además de esa grandiosa declaración, constituye la salvaguarda del pacto federal y su lugar preferente respecto de las constituciones locales, pues autoriza a los jueces para ceñirse a aquel, a pesar de disposiciones en contrario que pueda haber en estas. La Comisión ha recogido el artículo y se ha permitido incluirlo en el número 132.

En la sesión ordinaria, celebrada el 25 de enero de 1917, fue aprobado por unanimidad de 154 votos el texto del artículo 132 que originalmente establecía: Esta

⁶⁶ Constitución Política de la República Mexicana sancionada por el Congreso General Constituyente el 5 de febrero de 1857.

⁶⁷ Constitución de los Estados Unidos de Norteamérica del año 1787.

Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, todos los tratados hechos y que se hicieren por el presidente de la Republica con aprobación del Congreso, serán la ley suprema de toda la Nación. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los Estados.

Este fue el texto con el que definitivamente quedaría como 132 en el texto final de la Constitución Mexicana que después se incorporó como el 133. En estos términos permaneció el artículo hasta el año de 1934 en que se publicó el Decreto de reformas constitucionales por lo que se incorporan dos presiones al texto del artículo y se sustituyó al Congreso por Senado, asignándole a este órgano la delicada función de aprobar los tratados internacionales.

Dicho artículo tiene su primer antecedente en el artículo 237 del decreto constitucional para la Libertad de la América Mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814: “Parte conducente: Entretanto que la representación nacional, de que trata el capítulo antecedente, no fuera convocada, y siéndolo, no dictare o sancionare la Constitución permanente de la nación, se observara inviolablemente al tenor de este decreto”⁶⁸. Después viene el artículo 2 del Reglamento provisional político del Imperio Mexicano, suscrito en la ciudad de México el 18 de diciembre de 1822: “Quedan, sin embargo, en su fuerza y vigor las leyes, órdenes y decretos promulgados anteriormente en el territorio del imperio hasta el 24 de febrero de 1821, en cuanto no pugne con el presente reglamento, y con las leyes, órdenes y decretos expedidos, o que se expidieren en consecuencia de nuestra independencia”⁶⁹. Con esto, es claro que la supremacía de la norma fundamental se ha hecho presente en todo momento, por lo que se refiere al principio de supremacía constitucional como un elemento sine qua non para el origen y funcionamiento ideal de un sistema jurídico.

⁶⁸ Decreto constitucional para la Libertad de la América Mexicana, disponible en: www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1814.pdf

⁶⁹ Reglamento provisional político del Imperio Mexicano, disponible en: www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/regprov.pdf

Tal como lo expone Joel Guerrero, la soberanía es aquella característica del estado que indica estar por encima de cualquier otra cosa, es decir, lo que determina el estado en su Constitución es la norma máxima aplicable para ellos. Sin embargo, en México se ha aceptado la competencia jurisdiccional de la Corte Interamericana de Derechos Humanos, lo que, en primer término, parece violar la soberanía mexicana. Sin embargo, formalmente no es así, ya que esta aceptación fue realizada conforme al principio de legalidad y atendiendo a las facultades conferidas a las autoridades responsables de este acto.

La justificación para ello, puede fundamentarse en la importancia que revisten los derechos humanos en virtud de su naturaleza innata, lo anterior en razón de que la Corte Interamericana vela por la protección máxima de los derechos fundamentales. De esta manera, es claro observar que la Corte Interamericana protege derechos humanos y por lo tanto no se puede decir que esto viola la soberanía plasmada en la Constitución Nacional, ya que es imposible establecer jerarquías entre los derechos humanos. Los derechos humanos son derechos y punto, no es uno más importante que otro de manera abstracta.

Ahora bien, en el sistema federal en México surge de manera contraria a la propia naturaleza del mismo; primero se crea la federación y ésta crea a las entidades federativas. En este sentido, la aplicación de las normas de carácter federal siempre ha parecido estar por encima de las leyes locales, cuestión que para nada es cierto, pues como lo afirma el doctor Ímer Benjamín⁷⁰ son dos competencias distintas por lo que no pueden ponerse una frente a la otra.

Por otra parte, los tratados internacionales han desatado siempre una incógnita, ¿cuál es su ubicación en nuestro sistema normativo? La respuesta es tan sencilla como compleja. Tan sencilla como observar lo dispuesto por el artículo 133 constitucional que establece como máxima norma a la misma constitucional, es decir, los tratados bajo de la constitución; sin embargo, lo complejo se presenta al responder qué tan abajo están. A la luz de la realidad mundial, el sistema jurídico

⁷⁰ Op. cit. p. 37.

mexicano es un sistema abierto que cada vez lo es más, lo anterior no implica subordinarse de plano ante las determinaciones del sistema internacional, sino la incorporación de esas ideas al propio sistema.

Por otro lado, las leyes reglamentarias de artículos constitucionales, verbigracia las leyes orgánicas, así como las leyes federales y locales, también reclaman un lugar frente a los convenios internacionales. Siguiendo la idea del primer párrafo de este apartado, estas normas se encuentran en un plano de diferentes dimensiones, es decir, tienen la misma jerarquía, pero cada una dentro de sus respectivas competencias de aplicación. Para reforzar esta idea veamos lo estipulado en el artículo 41: El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Según la forma de estado federal que tiene México, se desprende la existencia de varios centros de poder: las entidades federativas y la federación; todas por igual. Las últimas palabras del citado artículo 41 en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal, hablando de las leyes locales. Pero la parte del pacto federal parece referirse a las leyes federales. La anterior interpretación nos plantea un silogismo: normas locales y normas federales, más normas locales no pueden contravenir a las federales; esto nos da que las normas federales están en una jerarquía superior a las leyes locales. El silogismo anterior resulta ser una falacia. Las palabras "pacto federal" del artículo 41 no se refieren a las leyes federales, sino a la base de creación de la federación, la Constitución general.

Los tratados internacionales surgen a raíz de problemáticas sociales que impactan en el orden internacional, por tanto, los temas abordados en estos convenios son de importancia mayúscula, rebasando los límites de los estados soberanos. Como resulta obvio, los temas abordados en los tratados, impactan a

una cantidad mayor de seres humanos, por ello debe aplicarse el criterio de que lo colectivo debe prevalecer frente a lo individual. En este caso, es claro que no hay una parte individual, sino una más pequeña, que trae una afectación a un número menor de personas.

Los tratados internacionales deben tener más peso que las leyes federales y ordinarias, las leyes internas de un país, jamás podrán referirse a temas que los pactos entre las naciones si podrán hacerlo por salir de sus fronteras de aplicación, otro motivo más por el cual argumentar la superioridad de los tratados internacionales sobre la legislación federal y ordinaria.

Ahora bien, la finalidad del presente apartado es con el objetivo de mostrar como ha venido evolucionando el marco constitucional respecto de la tutela o protección a los derechos de los individuos integrantes de la nacional, no solo desde el ámbito nacional sino a través de observancia de las disposiciones internacional cuidado desde luego el no trasgredir el derecho interno, por tanto hoy en día no solo se deben ventilar los temas legales basados en la normatividad nacional, por lo que también debe observarse aquellos tratados o convenciones internacionales que México ha suscrito y que tengan injerencia en el tema que correspondan.

2.5. Obligaciones constitucionales de los mexicanos

En el artículo 31 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, se establecen las obligaciones de los mexicanos que se han elevado a rango constitucional las consignadas en la fracción IV de dicho numeral, es decir, las obligaciones de naturaleza impositiva y tributaria que deben cumplir todos los mexicanos para contribuir al gasto público. El artículo 31 constitucional establece...
"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”⁷¹. En ese sentido, Pierre Beltrame explica que, “El impuesto asegura, en primer lugar, la cobertura de las cargas públicas”⁷², por lo que, en concordancia con el autor, esta obligación constitucional tiene la finalidad de sufragar las cargas públicas del Estado.

En el derecho tributario mexicano, se consigna la obligación general y abstracta de que todo ciudadano debe contribuir al gasto público sin dejar de observar los principios constitucionales de equidad, proporcionalidad y legalidad tributaria, elevados en su momento al rango de garantías individuales. Mauricio Yanome Yesaki establece seis elementos que se desprenden del artículo 31, fracción IV constitucional: “una obligación de todo mexicano de contribuir al gasto público; un reconocimiento como únicas entidades con derecho a percibir impuestos a la Federación, entidades federativas, el Distrito Federal y los municipios; que las entidades federativas, los estados y los municipios solo pueden gravar a las personas que residan en su territorio; los impuestos se deben establecer mediante leyes; deben ser para cubrir los gastos públicos, y que estos deben ser equitativos y proporcionales”⁷³.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es la base del sistema impositivo mexicano, además de las disposiciones reglamentarias que se encargan de definir las atribuciones de las autoridades para exigir el cumplimiento por parte de los contribuyentes sobre sus obligaciones fiscales. El presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo al artículo 89, fracción I de la ley fundamental, tiene la facultad de promulgar y ejecutar los reglamentos respectivos que establecen los requisitos en la esfera administrativa y proveer de esta manera a la exacta observancia y cumplimiento de la Ley, mismos que deben observar los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, entre las que destaca el pago de las contribuciones generadas y que se definen en el artículo dos

⁷¹ Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

⁷² Beltrame Pierre, *Introducción a la fiscalidad en Francia*, (Barcelona, Atelier, 2004). p. 28.

⁷³ Yanome Yesaki Mauricio, *Compendio de Derecho Fiscal*, (Monterrey, Porrúa, 2009). p. 54.

del Código Fiscal de la Federación y en sus homólogos de las entidades federativas, definiciones que rigen para todo el sistema tributario mexicano.

En el ámbito doctrinal, Hugo Carrasco Iriarte define a la contribución como “la carga unilateral determinada por la ley a cargo de los habitantes de un estado, destinada a satisfacer el gasto público”⁷⁴. Por su parte, Emilio Margáin Manautou, citado por Adolfo Arrijo Vizcaíno, sostiene que la contribución es “el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, actuando como sujeto activo, exige a un particular, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie”⁷⁵.

Por otra parte, debe destacarse que de acuerdo a la multicitada fracción IV del artículo 31 constitucional, 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, puesto que su inobservancia conlleva la declaratoria de inconstitucionalidad de dicho cuerpo normativo. Para Carlos Alberto Ortega Carreón, “la equidad tiene una connotación de justicia e igualdad social y valoración de la individualidad... se considera que un impuesto es equitativo cuando los individuos contribuyen en relación con su capacidad de pago o según la situación, de la cantidad de servicios que obtienen del gobierno”⁷⁶.

Los impuestos surgen por mandato constitucional derivado de un poder de imperio que tiene y ejerce el Estado, sin que su creación y subsecuente cumplimiento sea negociable o esté al arbitrio de los contribuyentes. En ese orden de ideas, Carlos María Giuliani Fonrougue afirma que “la potestad tributaria, o poder tributario, se define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”⁷⁷. Así las cosas, el Estado tiene la decisión para determinar qué

⁷⁴ Carrasco Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal* (México: Oxford, 1998), p. 116.

⁷⁵ Arrijo Vizcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, p.p. 125-126.

⁷⁶ Ortega Carreón Carlos Alberto, *Derecho Fiscal* (México: Editorial Porrúa, 2009), p.p. 40-41.

⁷⁷ Giuliani Fonrougue Carlos María, *Derecho financiero* (Buenos Aire: Depalma, 1962), p. 268, citado por Venegas Álvarez Sonia, *Derecho Fiscal* (México: Oxford, 2010), p. 7.

tributos han de pagarse, el momento de su causación, los sujetos obligados a su pago, la época y forma de pago; aspectos que se consideran elementos constitutivos de todo tributo. Mariano Latapí Ramírez, considera que los impuestos se integran por cinco elementos básicos: “el sujeto del impuesto; el objeto del gravamen; la determinación de la base gravable; la tasa, tarifa o cuota, y la forma, medio y fecha de pago”⁷⁸.

La obligación constitucional para los mexicanos de contribuir al gasto público para resolver el aspecto de las cargas públicas del Estado, debe basarse en los principios de generalidad, capacidad contributiva, igualdad y de destino para financiar el gasto público. Estos valores deben prevalecer cuando el Estado ejerza su poder de imperio al crear tributos, evitando así la violación a dichos principios. Por tanto el Estado cuando presenta su política fiscal ante el Congreso de la Unión para implementarse con el fin de allegarse de ingresos que le ayuden a sufragar las cargas públicas con las que siempre cuenta, debe tomar en cuenta los principios de equidad y proporcionalidad tributaria a efecto de que no se violenten estos, y que dichas disposiciones no sean tildadas de inconstitucionalidad.

Respecto de los principios de equidad y proporcionalidad, es de comentarse que a efecto de enfatizar que no debe prevalecer uno u otro principio, sino que debe observarse en materia impositiva los dos a efecto de que sean salvaguardados; El requisito de equidad el cual debe tener todo tributo y la disposición que lo regula, también debe considerar al de proporcionalidad, a efecto de que no se deje a un lado la situación económica y contributiva del sujeto pasivo contribuyente de la relación tributaria, la cual se genera por los ingresos que este perciba, por lo que en caso de que dejará a un lado este principio sería desproporcionado el impuesto y en consecuencia inconstitucional.

⁷⁸ Latapí Ramírez Mariano, *Introducción al estudio de las contribuciones* (México: Mac Graw Hill, 1999), p.p. 68-71.

2.6 Compraventa para el Código Civil Federal

En Código Civil Federal (CCF) se encuentra regulado la figura de la compraventa en su artículo 2,248, el cual dispone: “Habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero”⁷⁹. La estructura de esta figura de acuerdo a su naturaleza, da la pauta para determinar que el contrato de compraventa, es el medio para transmitir la propiedad de una cosa a cambio de un precio cierto y en dinero, que debe entregar una persona denominada comprador.

El concepto de la compraventa con el de enajenación, tiene una similitud toda vez que el Derecho Civil considera que la compraventa es el traspasar a otro la propiedad de una cosa o un derecho de aquel a quien pertenece, lo anterior en virtud de que con la compraventa se lleva a cabo una enajenación. Existen formas especiales para transmitir la propiedad de una cosa, mismas que se regulan en el apartado de las modalidades de compraventa del Código Civil Federal, así como en los correlativos a las entidades federativas, Bernardo Fernández Pérez del Castillo explica que “además de la compraventa lisa y llana o pura, existen además las compraventas sujetas a modalidades”⁸⁰, modalidades con las cuales se podrá dar certeza para algunas de las partes que celebran el contrato de compraventa con la finalidad de asegurar que su co-contratante cumpla con la obligación contraída en dicho contrato.

En el derecho mexicano se considera que habrá compraventa según lo previsto en el Código Civil Federal 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. Miguel Ángel Zamora y Valencia sostiene que la compraventa es “aquel por virtud del cual una persona llamada vendedor se

⁷⁹ Código Civil Federal consultado en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

⁸⁰ Op. cit. p. 21.

obliga a entregar una cosa o a documentar la titularidad de un derecho, a la otra parte contratante, llamada comprador, quien como contraprestación se obliga a pagar un precio cierto y en dinero”.⁸¹

En el mismo sentido, Francisco Lozano Noriega, expone que “es un contrato por virtud del cual uno de los contratantes, llamado vendedor, se obliga a transferir la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho; y el otro contratante, llamado comprador, se obliga a pagar un precio cierto y en dinero”.⁸² Queda claro que en cuanto hace a la definición de compraventa, la doctrina coincide en sus elementos.

Por cuanto hace a su perfeccionamiento, el artículo 2,249 del CCF, 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”⁸³. Asimismo, Bernardo Pérez Fernández del Castillo, considera que el contrato de compraventa “por regla general es instantáneo, pues las obligaciones y efectos y los efectos se llevan a cabo en el mismo momento de su celebración”.⁸⁴

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 lo que se transfiere es el uso y disfrute de la cosa, se estaría en presencia de un contrato de arrendamiento, y no ante la presencia de una enajenación, ni mucho menos ante la presencia de una compraventa lisa y llana.

Una vez vertidos los puntos medulares de la compraventa en torno a la figura específica del contrato de mérito, así como a saber cuándo se perfecciona este por estar de acuerdo las partes en el precio y la cosa, es indispensable determinar cuáles son los elementos de esta figura civil, tanto personales como reales y formales.

⁸¹ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, p. 95.

⁸² Noriega Francisco Lozano, *Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos*, (México: Editorial Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., 2001), p. 69.

⁸³ Código Civil Federal consultado en <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

⁸⁴ Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos Civiles*, p. 90.

2.7. Elementos de la compraventa

Los elementos que forman parte del contrato civil de compraventa se resumen en elementos personales, reales y formales, como precisa Gómez Coto que “elementos específicos del contrato de compraventa”⁸⁵, mismos 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, los cuales abordaran en base a la obra del Gómez Coto en el siguiente orden:

2.7.1.1 Elementos personales

“Los elementos personales de este contrato civil de compraventa, son el vendedor y comprador”⁸⁶, individuos que forman las partes esenciales en el contrato 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 decir, contrario *sensu*, que no exista alguna causa de incapacidad que impida la realización del contrato.

Algunas de estas incapacidades son: la falta de capacidad de goce o ejercicio, como en el caso señalado en el artículo 27 constitucional, para adquirir el dominio de las tierras y aguas de la Nación, en el cual los extranjeros se encuentran impedidos en cierta medida; la incapacidad para comprar que tienen los abogados, jueces o magistrados participantes en el asunto; incapacidades para vender lo

⁸⁵ Op. Cit. p. 22.

⁸⁶ Ibidem p. 16.

ajeno, entre otras.⁸⁷ 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.

2.7.1.2 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, tal y como lo prevé el artículo 2248 del CCF, condiciones y modalidades que se pacten en el contrato de compraventa, de los cuales se procede a la explicación de cada uno de ellos.

a. La cosa

Antes de hablar de este elemento hay que recordar los requisitos de los contratos de existencia y de validez, mismos que se abordaron en el apartado de la introducción del presente trabajo de investigación, al hablar del acto jurídico, por lo que solo se hará referencia al objeto como segundo requisito de existencia el cual se subdivide en objeto directo e indirecto, ya que el “objeto es un elemento real o esencial de la compraventa”⁸⁸.

El objeto directo en la compraventa consiste en transmitir el dominio de una cosa o un derecho, por una parte, y de pagar un precio cierto y en dinero, por la otra⁸⁹, en tanto que el indirecto es aquel que se refiere a las obligaciones de dar en el contrato, consiste en el bien que se venda o enajena en los términos y condiciones pactadas por las partes. Ahora bien, la cosa debe reunir los siguientes:

⁸⁷ Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos civiles*, p.p. 95-106.

⁸⁸ Ramírez Javier Tapia, *Teoría del Contrato y Contratos en especial*, (México, Ed. Porrúa, 2009) p. 169

⁸⁹ Treviño García Ricardo, *Los Contratos Civiles y sus Generalidades*. (México, Ed. McGRAW-HILL/INTERAMERICANA, 2008) p. 92.

1.- Deber existir en la naturaleza. Como afirma Miguel Ángel Zamora y Valencia, “la cosa misma como contenido de la prestación de dar, debe existir en la naturaleza...Si se celebrase un supuesto contrato respecto de una cosa que no exista en la naturaleza y no tenga la posibilidad de existir, la compraventa sería inexistente.”⁹⁰

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.

Las limitaciones antes referidas se precisan en el artículo 1825 del CCF. En conclusión, la cosa objeto del contrato consistirá en todo aquel bien mueble o inmueble que pueda ser objeto de un contrato traslativo de dominio, siempre y cuando exista en la naturaleza, sea determinada o determinable en cuanto a su especie y este dentro del comercio.

b. Precio

El precio es “objeto que el comprador tiene la obligación de entregar”⁹¹, el cual consiste en “la suma de dinero que el comprador se obliga a entregar a cambio del objeto de la venta” ⁹², es decir, del objeto de la venta y éste debe ser cierto y determinado de acuerdo a la legislación del derecho civil, como se dispone en el siguiente artículo:

Artículo 2248.- Habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero.

⁹⁰ Zamora y Valencia Miguel Ángel, *Contratos Civiles*, p. 99.

⁹¹ Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos civiles*, p. 92.

⁹² Gómez Cotero José de Jesús, *Efectos Fiscales de los Contratos*, p 17.

Por lo que dicho precio no puede ser simulado, 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 económica puede causarse lesión entre las partes, esto es que no existe la especulación comercial, solamente en los contratos de compraventa mercantiles.

El precio traduciéndolo a la legislación tributaria se entiende 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 prevista en el artículo 14 del CFF en relación con el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

2.7.1.3 Elementos formales

Estos elementos se refieren a la forma que debe revestir o cuidar cualquier contrato de compraventa, a efecto de cumplir con los requisitos de validez en lo particular con él de forma, de lo contrario existiría una nulidad relativa, la cual se podrá convalidar si se subsana la forma exigida por el legislador; la forma “consiste en la manera en que los contratantes, con base en la autonomía de la voluntad celebra sus actos jurídicos y contratos para crear sus derechos y obligaciones.”⁹³

Por lo que hace a la venta de cosas muebles según el Código Civil no requiere de formalidad alguna; Sin embargo, cuando se trata de una compraventa de inmuebles, debe constar por escrito, es decir, es “consensual para bienes muebles y formal para inmuebles”⁹⁴, y atender a los previsto por los artículos 2317 al 2320 del CCF, los cuales prevén que todos los bienes cuyo valor exceda de más de 365 veces el salario mínimo en la ciudad de México, forzosamente se tendrá que celebrar el contrato de compraventa ante Notario Público, de lo contrario podrá

⁹³ Ramírez Javier Tapia, *Teoría del Contrato y Contratos en Especial*. p. 183.

⁹⁴ Treviño García Ricardo, *Contratos Civiles y sus Generalidades*, (Guadalajara, Jal., Ed. Font, 1982) p. 118.

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.

En razón a lo anterior los contratos de compraventa de bienes inmuebles se consideran que son de formalidad restringida, toda vez que existe una restricción al celebrarlo cuando los bienes objeto de ellos sean mayores de 365 veces el salario mínimo diario vigente en la ciudad de México, en estos casos deberán celebrarse ante Notario Público, e inscribirse en el Registro Público de la Propiedad; de esta misma forma se regulan las compraventas en los códigos civiles de las entidades federativas, destacando que lo único que cambia es la cuantía para determinar cuándo llevarlo a cabo en escritura pública y cuando en un documento privado.

2.8. Obligaciones del vendedor y comprador

El contrato de compraventa por ser un contrato bilateral, “puesto que produce derechos y obligaciones para ambas partes”⁹⁵, 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.

Las obligaciones del vendedor consisten en:

a) Transmitir la propiedad

La obligación principal del vendedor es la de transferir la propiedad del bien o derecho objeto de la compraventa⁹⁶, 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. En base a

⁹⁵ Treviño García Ricardo, *Contratos Civiles y sus Generalidades*, p. 108.

⁹⁶ Reyes Corona Oswaldo G., *Tratamiento y análisis jurídico de los contratos traslativos de dominio*, (México, Ed. Tax Editores Unidos, 2005) p. 60.

las disposiciones del derecho común, al reservarse el dominio del bien objeto del contrato de compraventa y solo transmitirse el uso y disfrute de la cosa hasta en tanto no se pague el total del precio pactado por las partes en la compraventa, no habrá enajenación; así, 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 prevé que 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.

Por el supuesto antes mencionado, es que 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; en este último caso tendrá el carácter de arrendatario, tal y como lo prevé el artículo 2315:

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

Si se realiza una interpretación literal del artículo antes transcrito y se confronta con los artículos 14, en su fracción I del Código Fiscal en relación con el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre Renta, no se estaría ante la presencia de una enajenación para efectos de los artículos previstos en las 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, aún 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 aún 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 Código Fiscal en relación con el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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, 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 trae como consecuencia que la parte vendedora pueda demandar 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, se trataría de un ingreso por el uso y goce de un inmueble, tal y como

lo contempla el artículo 114 de Ley del Impuesto sobre la Renta, de acuerdo a lo previsto por el numeral antes referido 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. El artículo 2018 del Código Civil Federal, establece que si la cosa objeto de la compraventa “se pierde en poder del deudor se presume por culpa suya, mientras no se pruebe lo contrario”⁹⁷, esta obligación radica ya que el vendedor tiene todas y cada una de las obligaciones de un depositario de la cosa.

d) Responder por lo vicios o defectos ocultos

El vendedor está 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 las características y cualidades de la cosa enajenada, siempre y cuando se cumplan con los siguientes requisitos: “que los vicios sean ocultos [...] deben de ser vicios que disminuyan el placer o que vayan en contra del ornato, comodidad de la cosas, [...] los vicios deben de ser anteriores o, por lo menos coexistentes con la celebración del contrato de compraventa”.⁹⁸ De esta manera el vendedor está obligando a responder ante el supuesto de la existencia de vicios que hagan imposible el normal uso de la cosa, y que los cuales no puedan ser observados a simple vista, puesto que en caso de verlos el comprador no adquiriría dicho bien.

⁹⁷ Código Civil Federal consultado en : <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

⁹⁸ Lozano Noriega Francisco, *Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos*, p. 118.

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, al respecto el artículo 2119 del CCF dispone que “Habrá evicción cuando el que adquirió alguna cosa fuere privado del todo o parte de ella por sentencia que cause ejecutoria, en razón de algún derecho anterior a la adquisición”⁹⁹, Bernardo Pérez Fernández del Castillo considera que habrá evicción, cuando se reúnan los siguientes elementos: “La privación total o parcial que sufre el adquirente de un bien, Que sea privación por sentencia que haya causado ejecutoria y Que la privación sea fundada en un mejor derecho, anterior a la adquisición”¹⁰⁰.

Para efectos de que se considere que existió evicción forzosamente se deben reunir los tres elementos que se desprende de la cita antes vertida del Pérez Fernández del Castillo, por tanto, no podrá considerarse que existe evicción sobre la cosa objeto del contrato de compraventa.

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

Esta obligación es recíproca para las partes que llevan a cabo el contrato de compraventa, Francisco Lozano Noriega hace referencia al artículo del Código Civil Federal el cual dispone lo conducente: “Artículo 2263, meramente supletorio o interpretativo de la voluntad de las partes”. “Los contratantes pagarán por mitad los gastos de escritura y registro, salvo convenio en contrario”. Es decir, es perfectamente válido estipular que el comprador pagará todos los gastos o que el vendedor o establecer una proporción diferente”¹⁰¹, ya que el citado artículo da la pauta al establecer en su parte final que salvo pacto en contrario las partes podrán

⁹⁹ Código Civil Federal consultado en : <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

¹⁰⁰ Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos Civiles*, p.p. 122-123.

¹⁰¹ Lozano Noriega Francisco, *Cuarto Curso de Derecho Civil. Contratos*. p. 120.

acordar situación diversa a la contenida en el artículo, en virtud de que lo que prevalece es la voluntad de las partes, por tanto, puede ser modificado por estas.

En la práctica se estila que las partes contratantes de una compraventa pacten una cláusula que disponga lo siguiente: 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, con la finalidad de que el comprador cubra todos los gastos excepto el impuesto federal que se causa por la enajenación de bien inmueble objeto de la compraventa.

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

El vendedor tiene la obligación de pagar el impuesto sobre la renta por la utilidad que obtenga por la venta del inmueble, misma que surgirá del costo de adquisición y del precio de venta que fijen las partes, Miguel Ángel Zamora y Valencia considera al respecto "El vendedor debe pagar el impuesto sobre la renta por la utilidad que obtenga al enajenar un bien, tomando en consideración el precio de adquisición. Respecto de bienes inmuebles, cuando la operación se celebra en escritura pública, el notario que intervenga, tendrá la obligación de liquidar y enterar el impuesto"¹⁰². En lo que hace a las obligaciones del comprador las cuales tiene al igual que el vendedor, mismas que derivan de la propia naturaleza de la compraventa, por ser bilateral, las cuales radican en las siguientes:

aa) Recibir la cosa

La 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. Es decir, se hace acreedor a una

¹⁰² Zamora y Valencia Miguel Ángel, *Contratos Civiles*. p. 116.

sanción por los perjuicios que pudieron haberle causado al vendedor al tener que detentar la cosa.

bb) Pagar el precio

Desde luego otra obligación del comprador resulta la de pagar el precio por la cosa que está adquiriendo, el artículo 2293 del CCF 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.

cc) 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, quien es el que encuadra en el hecho imponible de la obligación tributaria prevista en el Código Fiscal en su artículo 14 y directamente en el artículo 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del título IV, capítulo IV.

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

El comprador es quien tiene la obligación de 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 y el avalúo del bien, obligaciones como se puede observar de carácter meramente de índole fiscal.

2.9. 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, ¹⁰³tales 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.

- 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

¹⁰³ Pérez Fernández del Castillo Bernardo, *Contratos Civiles*, p. 119-120.

obligación de no hacer, la cual está al margen de lo establecido en el artículo 2301 del CCF.

b) La retroventa en la legislación civil se encuentra prohibida, tal y como lo contempla el artículo 2302 del Código Civil, 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 transmitía 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.

c) En lo que respecta a los derechos preferenciales se puede definir esta modalidad como lo considera Olaf Sergio Olave Ibarra “en el caso de venta del bien cuya propiedad se acaba de transmitir, el mismo vendedor será preferido en igualdad de condiciones a cualquier otro comprador. El comprador que ha adquirido la cosa y posteriormente desee venderla tendrá la obligación de avisarle a su vendedor de manera fehaciente lo que otros le ofrezcan por esa cosa”¹⁰⁴.

En la legislación mexicana existen varios tipos de derechos de preferencia, como lo es el derecho de preferencia del tanto que tiene el copropietario, el coheredero y el usufructuario, y 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, lo numerales del CCF que regulan el derecho de preferencia son los artículos 2303, 2304 y el 2308:

d) Venta *ad corpus* y venta *ad mensuram*, la venta *ad corpus* se refiere a una modalidad de la compraventa de los bienes inmuebles, que radica en fijar el precio del bien basado en el conjunto de este, y no por el metro cuadrado, en cambio en la venta *ad mensuram* se fija el precio atendiendo al valor por el metro cuadrado.

e) En lo que se refiere a la compraventa de cosa futura, es de mencionarse que pueden ser objeto de venta las cosas futuras siempre y cuando sean susceptibles

¹⁰⁴ Olave Ibarra Olaf Sergio, *Obligaciones y Contratos Civiles*, p. 92.

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 prevé que el comprador puede adquirir cosas tomando el riesgo de que no lleguen a existir, por lo que el contrato será de naturaleza aleatoria, y se regulara por lo dispuesto a la compraventa de esperanza.

La compraventa de esperanza, se encuentra regulada en los artículos 2792 y 2793 del Código Civil Federal. En el primero de ellos se contempla, en su primer párrafo que “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 dinero¹⁰⁵”. El propio precepto establece que el vendedor tiene derecho al precio aunque no lleguen a existir los frutos o productos comprados., ese es el riesgo de celebrar un contrato bajo esta modalidad.

A su vez, el artículo 2793 establece que “los demás derechos y obligaciones de las partes, en la compra de esperanza, serán los que se determinan en el Título de compraventa”¹⁰⁶. 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 perdedor el contrato, en cambio en la venta de cosa futura 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 perdidas.

f) 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

¹⁰⁵ Código Civil Federal consultado en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

¹⁰⁶ Código Civil Federal consultado en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/index.htm>.

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 2247 del Código Civil Federal.

g) 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, ahora bien, es importante precisar que una condición consiste en un acontecimiento futuro de realización incierta, 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 artículos 1938 y 1939, el primero de ellos regula que hasta en tanto no se haya cubierto el total del precio no nacerá el derecho del comprador para tener la propiedad del bien objeto del contrato de compraventa.

h) La venta en abonos es aquella venta que no se hace al contado, es decir, que el precio se pague en dos o más exhibiciones, por lo que en la compraventa en abonos serán aplicables reglas que se encuentran en los artículos 2310 y 2311 del Código Civil Federal.

Esta modalidad contemplada en los artículos referidos con anterioridad, tiene una íntima relación con la modalidad de compraventa con reserva de dominio, puesto que cuando se considera que el precio de venta sea pagado en varias exhibiciones, surgirá la obligación para el vendedor de pagar el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes aún 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, existiendo una excepción a la regla prevista en la Ley de Renta cuando se calcule el impuesto sobre la renta sobre las cantidades en dinero que vayan recibiendo, siempre y cuando 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 115 último párrafo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

La garantía del interés fiscal, opera cuando el precio de venta se paga en varias exhibiciones y siempre y cuando el plazo sea mayor de 18 meses, por lo que si se pactara en un contrato de compraventa que del total del precio de venta se recibirá únicamente un diez por ciento y la parte restante, en 17 meses, no procederá acogerse a la opción de garantizar el interés fiscal y en consecuencia se debe 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 Fiscal.

2.10. Código Fiscal de la Federación

En el ámbito tributario, la definición de enajenación prevista en el artículo 14 del CFF, más que una definición, es un listado de supuestos considerados como enajenación, sin definir ésta, sin precisar los supuestos que estrictamente no lo son; excediendo la institución de la enajenación en el derecho mexicano y desde luego la prevista por el Código Civil Federal al establecer una serie de supuestos que para el Código Tributario, considera tal, como lo es el caso de la transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado o el caso de las adjudicaciones, aún cuando se realicen a favor del acreedor, o bien, las que se realiza a través del fideicomiso, en los casos los 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 o en el caso de que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

Para José de Jesús Gómez Cotero, “la compraventa en el mundo fiscal es regulada como una enajenación, por lo que para entender sus efectos fiscales habrá

que aplicar los relativos a una enajenación”¹⁰⁷, aplicando al caso en concreto, la fracción primera del artículo antes citado y desde luego todo lo inherente a la enajenación de bienes previsto en la ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en la república mexicana.

2.10.1.1. Hecho imponible

El hecho imponible es aquella hipótesis fijado o establecido en las disposiciones fiscales a efecto de que el contribuyente tenga conocimiento cuando encuentra en dicha hipótesis y en consecuencia cuando nace la obligación tributaria, también puede denominarse al hecho imponible como hecho generador, “La ley no hace sino establecer cuáles son los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones: por tanto, existe necesariamente en toda obligación legal una definición por parte de la ley, de cuáles son las circunstancias de hecho, los supuestos de hecho, los hechos jurídicos que dan origen a las obligaciones”¹⁰⁸. De esta manera se tiene que el hecho imponible o hecho generador 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 obligación 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 o hecho generador lo que el derecho penal considera como tipificación de delitos, por tal se generará la obligación tributaria cuando un individuo encuadre en la hipótesis normativa, Hugo de Brito Machado considera que “El hecho generador es el presupuesto establecido por la ley para tipificar el tributo y cuya realización origina el nacimiento de la obligación tributaria”¹⁰⁹, por eso se dice que el Derecho Fiscal tiene una similitud con el derecho penal, ya que en el segundo cuando un hombre lleva a cabo una conducta ilícita que encuadra en el tipo penal, previsto en el Código Penal, estará

¹⁰⁷ Op. cit., p. 22.

¹⁰⁸ Venegas Álvarez Sonia, *Derecho Fiscal* (México: Editorial Oxford, 2010) p. 115.

¹⁰⁹ De Brito Machado Hugo, *Curso de Derecho tributario*, citado por Venegas Álvarez Sonia en *Derecho Fiscal*, p. 117.

ante la presencia de la comisión de un delito, como lo es en el caso del derecho tributario, en el que un contribuyente encuadra en el supuesto previsto en la ley Fiscal, tendrá la obligación del pago del tributo.

Ahora bien, al encuadrar en la hipótesis normativa o hecho imponible el contribuyente da nacimiento a la obligación tributaria y en consecuencia dará lugar a la relación jurídica tributaria, tal y como lo considera Antonio Jimenez González en el sentido que "Del contenido del artículo 6º. del Código Fiscal de la Federación se deduce que el nacimiento de la obligación tributaria, es decir, el surgimiento del vínculo jurídico entre el sujeto llamado sujeto acreedor, la administración tributaria, y otro sujeto llamado sujeto contribuyente, sujeto deudor principal o sujeto deudor por deuda propia, se da cuando acontece en la realidad el supuesto previsto por la ley denominado hecho imponible o hecho generador de la obligación tributaria"¹¹⁰.

Definitivamente en el artículo sexto del Código Fiscal de la Federación se encuentra inserto lo relativo al hecho imponible en el sistema tributario mexicano, el cual a la letra dice:

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.

....

Este artículo es el que da la pauta en el sistema tributario a considerar que cuando los contribuyentes encuadren en la hipótesis prevista en las leyes fiscales respectivas vigentes, darán nacimiento a la obligación tributaria y en consecuencia tendrán que llevar a cabo el pago del impuesto en caso de que se genere el mismo. Es importante comentar la forma en que está estructurada la norma tributaria, para efectos de analizar sus tres elementos que la integran, como lo es: la hipótesis o

¹¹⁰ Jimenez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, p. 312.

presupuesto, el mandato y su sanción¹¹¹. De esta manera se observa que la hipótesis es el pagar un dinero cuando se encuadra en el supuesto de ley; el mandato es la fuerza coercitiva que tiene el Estado de hacer cumplir al contribuyente por sus instrumentos legales, y la sanción es el castigo trasladado a la determinación de un crédito fiscal por incumplimiento del pago de una contribución.

Para que una persona tenga la obligación de pagar el impuesto que prevé la hipótesis normativa, debe indispensablemente incidir en esta, esto es en el caso que nos ocupa, celebrar el contrato de compraventa con la reserva de dominio; por lo que su incidencia depende de la ubicación del acto en la hipótesis de la norma, y además percibir ingresos por la enajenación de bienes ocasionado por haber llevado a cabo la venta de un bien inmueble; creándose a partir de ese momento el nacimiento de la obligación tributaria.

En este orden de ideas no basta la incidencia en la hipótesis normativa del sujeto pasivo de la relación tributaria, sino que la persona debe percibir el ingreso producto de la venta de su inmueble, para no estar ante una incorrecta aplicación del artículo 126 de LISR, y con esto evitar una indebida causación del impuesto, y desde luego la violación a los principios tributarios constitucionales, precisamente por el tratamiento que presenta el artículo en mención de la ley de Renta. Cuando se grava el acto de celebración de la compraventa sin que la persona perciba el ingreso, existe una doble afectación en el patrimonio de la persona, la primera de ellas es: la erogación de su dinero para el pago de la contribución por enajenación de bienes y la segunda el desprendimiento del bien inmueble de su haber patrimonial.

La idea de Berliri respecto del hecho generador, refiere a que el "hecho generador es el complejo de los elementos jurídicos relevantes para la especificación del presupuesto que constituye el presupuesto típico, esto es, el supuesto previsto en la norma tributaria aplicado al hecho generador, para dar nacimiento a la relación jurídica tributaria y como consecuencia a la facultad o

¹¹¹ De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, México, 2001. p. 409.

potestad de la autoridad del cobro del tributo”¹¹². Razón por la cual se puede observar que ante la no obtención del ingreso por parte del vendedor en un contrato de compraventa con reserva de dominio por no haberse pagado el precio o parte de este, tendría como consecuencia el que no naciera la obligación tributaria, tal y como quedo explicado en líneas anteriores.

2.10.1.2. 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 la percepción de una renta, la realización de un gasto, 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.

2.10.1.3. Elemento subjetivo

Es forzosamente el sujeto que el legislador ubica en cada hecho imponible previsto en la ley Fiscal, esto es, de no existir la definición expresa del sujeto, o bien una deuda liquida existente, no habría a quien exigir el pago, que exigir o cuanto exigir, por eso el legislador no podrá omitir el precisar a quien o a quienes se habrá de exigir el pago de los tributos.

¹¹² Berliri A., citado por Sainz de Bujanda Fernando, RPDFHP, N. 60, p. 836.

La previsión que debe hacer el legislador para determinar quién es el sujeto que debe realizar el pago del impuesto, siempre será el elemento objetivo que forma parte del hecho de la obligación tributaria, cuyo monto sea de acuerdo a las exigencias previstas en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana. En el supuesto de la enajenación previsto en el Código Fiscal, se entiende que la persona física que transmite alguna cosa o derecho, es el sujeto que encuadra en la hipótesis normativa por obtener un ingreso ya sea en efectivo o en crédito al enajenar un bien, aún y cuando se reserve el dominio de la cosa.

2.10.1.4. Elemento espacial

Este elemento del hecho imponible, es referente a esa obligación que tiene el legislador al crear la hipótesis normativa de definir el ámbito geográfico de realización del elemento objetivo sobre la obligación tributaria, precisamente para ubicar en que área o ámbito se dará la causación de la hipótesis prevista en la ley.

2.10.1.5. Elemento temporal

El caso de este elemento es imprescindible que el legislador al crear el impuesto deba especificar el tiempo en que se percibirán los ingresos y desde luego, establecer el momento en que se debe cumplir con la obligación tributaria, a este respecto, Ataliba Geraldo expone que:

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.¹¹³

Como lo considera Ataliba Geraldo es el hecho sobre el que recae el gravamen, es decir, la conducta del contribuyente cuando encuadra perfectamente en el supuesto previsto por el legislador. Lo que actualmente se conoce como hecho imponible en nuestra legislación mexicana lo encontramos previsto en el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación, consistente en las situaciones jurídicas o de hecho, el cual el ordenamiento antes citado considera que “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”.

Este precepto, además de prever el hecho imponible, es decir las situaciones jurídicas o de hecho de la obligación tributaria, prevé los elementos del hecho imponible, tales como el elemento objetivo, subjetivo, espacial y temporal¹¹⁴. 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.

2.11. Ley del Impuesto Sobre la Renta

Por lo que respecta a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, cuya finalidad es gravar las ganancias, riqueza o ingresos de los residentes en territorio nacional, prevé en su Título IV *De las personas físicas*, Capítulo IV *De los ingresos por enajenación de*

¹¹³ Geraldo Ataliba, *Hipótesis de incidencia tributaria*, (Montevideo, Ed. Fondo de Cultura Universitaria). p. 1977.

¹¹⁴ Véase artículo 6º del Código Fiscal de la Federación vigente.

bienes, Artículo 119, que: “Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que derivan de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación”; artículo que carece de la definición de “enajenación”, al remitirse únicamente a lo establecido por el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación.

J. Roberto Ortiz Diets considera que, de acuerdo a la literalidad del artículo 146 de la LISR, ahora artículo 119 “resulta que la definición comprende solo tres conceptos de enajenación de bienes: los derivados de los casos previstos por el CFF, los ingresos que el contribuyente obtenga por la expropiación de bienes y los casos de permuta, en la cual se considera por parte del legislador, que existen dos enajenaciones”¹¹⁵, de lo anterior, es claro que en materia fiscal en lo que respecta al concepto de enajenación, no exista disposición alguna que defina de manera precisa esta figura, razón por la cual en el capítulo primero del presente trabajo se ha definido a la enajenación apoyado en diversos autores y en diversos trabajos consultados.

2.12. Elementos del Impuesto de 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, fracción I del CFF, al definirlos como: “Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.”

Ahora bien, todo impuesto integra los siguientes elementos: el sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago; elementos esenciales para su existencia constitucional y que por ende, debe tomar en cuenta el legislador al momento de su creación. A continuación, se proceden a explicar y a ubicarlos dentro del hecho imponible de la enajenación de bienes a que se refiere el presente trabajo:

¹¹⁵ Op. cit, p. 23.

a. 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 se lleva a cabo la celebración de un contrato de compraventa de un inmueble en donde el vendedor recibe el pago del precio de venta.

En este punto cabe precisar a manera de ejemplo en el sentido de que si la ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo primero sólo estableciera 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.

b. 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 de investigación, lo constituye ingresos que se obtiene por la enajenación del bien inmueble (terreno, terreno y construcción). Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez precisan que el "objeto de la obligación tributaria sustantiva, aquello que el acreedor puede exigir al deudor y que está constituido por una obligación de dar a cargo del sujeto pasivo y a favor del sujeto activo (fisco)"¹¹⁶ (los paréntesis son del autor).

El objeto del impuesto es el elemento objetivo del hecho imponible de la obligación tributaria, por ejemplo, en el caso del artículo primero de la Ley del

¹¹⁶ Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, *Derecho Tributario Mexicano*, (México: Editorial Trillas, 1996). p. 63.

Impuesto al Valor Agregado se establece que las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades que relaciona este artículo calcularán sobre los valores de dichos actos la tasa del 16% (dieciséis por ciento), por lo que los actos o actividades son el objeto del impuesto al valor agregado, mismos que se numeran a continuación: enajenación de bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes o servicios.

c. Base del impuesto

La base es aquel elemento que se toma como partida para el cálculo o pago del tributo; en este caso, la constituye la contraprestación en la enajenación de un bien inmueble, menos las deducciones autorizadas por Ley. El resultado servirá de partida para efectos de calcular el impuesto a pagar; por ejemplo se puede citar “el Impuesto al Valor Agregado por enajenación de bienes, cuya base gravable es el valor de la enajenación, por tanto el valor consignado en la factura, base gravable, se aplica la tasa del 15% y da como resultado a cargo”,¹¹⁷ un caso similar a efecto de ejemplificar la base del impuesto es el caso de la contraprestación deducida de las deducciones autorizadas por ley, dará como resultado la base del impuesto para efectos del impuesto sobre la renta en el caso de personas física. De la cita anteriormente vertida debe comentarse que hoy en día la tasa del impuesto al valor agregado es del 16%, misma que fue reformada a partir del año dos mil catorce.

En este orden de ideas se advierte que la base gravable para efectos del cálculo del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmueble, previsto en el Título IV del Capítulo IV de la LISR vigente, es el resultado del ingreso menos las deducciones autorizadas en el artículo 121 de la citada Ley; siendo este el elemento objetivo del hecho generador sobre el cual se debe aplicar la tarifa correspondiente según el mandato constitucional del artículo 31 Fracción IV.

¹¹⁷ Jiménez González Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, p.61.

d. 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 de la tarifa consignada en el artículo 96 (antes 113) de la ley del ISR vigente. Por lo que hace a la tasa del impuesto resulta ser una cantidad fija que se aplica directamente a la base del impuesto, como es el caso de la obligación consignada en el artículo 127 de la citada ley referente a la aplicación de la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida del cálculo por enajenación de bienes de personas físicas.

e. Época de pago

Es la fecha en que se debe realizar el pago del tributo, 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 los 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, no dejando 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: "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".¹¹⁸

Como se observa de la jurisprudencia, no basta que los impuestos, aún cuando sean creados por el estado en su carácter de poder de imperio para sufragar el gasto público, sean proporcionales y equitativos por el mandato que se prevé en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Mexicana, sino que también contemplen los elementos esenciales de los tributos y sean de manera expresa, para que el contribuyente esté en posibilidad de conocer de manera cierta con que contribuciones tendrá que cumplir.

2.13. Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Dentro del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR) en su Capítulo IV del Título IV se encuentran lo referente a los ingresos que perciban las personas físicas por concepto por enajenación de bienes, dentro del capítulo de interés se encuentran diversos artículos que regula aspecto relevantes para el caso

¹¹⁸ Tesis: 900/243. Impuestos. Semanario Judicial de la Federación y su gaceta. p. 284.

en concreto, tales como el procedimiento a seguir para el cálculo de la ganancia y los pagos provisionales en enajenación de bienes inmuebles, casos en que los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios públicos, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto cuando se realicen ante ellos enajenaciones de bienes, así como los momentos que en los que se consideran realizadas las operaciones por personas físicas que obtienen ingresos por adjudicación judicial o fiduciaria.

Una vez vertido todo lo relativo al marco normativo que impera en las operaciones de enajenaciones de bienes inmuebles se procede a llevar a cabo el estudio respecto de los trabajos que se han llevado en cuanto aspectos de la enajenación, el acto jurídico como un acto productor de la enajenación, los requisitos de los contratos y de los actos jurídicos, la transmisión de los actos entre vivos, el contrato de compraventa y la reserva de dominio, lo anterior a efecto de dejar constancia de dichos estudios que servirán de apoyo en la presente investigación.

Capítulo Tercero. De las tendencias actuales respecto el acto jurídico y la enajenación de bienes

3.1. Del ámbito Internacional

Este apartado se efectúa con la finalidad de llevar a cabo un acercamiento con el lector respecto de este trabajo de investigación y las diversas notas, trabajos, ensayos o apuntes de carácter internacional y nacional que sirvieron de apoyo para la investigación relacionada con los aspectos inherentes a la enajenación y sus aspectos fiscales y legales.

En relación con el acto jurídico como el origen de una enajenación o el acto productor de esta, el señor Juan Andrés Orrego Acuña el día cuatro de marzo de dos mil quince llevó a cabo un análisis y estudio respecto los hechos y actos jurídicos en donde realizó una clasificación referente a estos, donde se observa que existen hechos que originan actos jurídicos, hechos jurídicos voluntarios consistentes en actos voluntarios realizados por el hombre con la intención de producir consecuencias en el derecho y hechos jurídicos voluntarios los cuales se realizan sin la intención de producir efectos jurídicos.

El autor en cita de origen Chileno dentro de su trabajo resalta alguno temas de interés para el trabajo objeto de la investigación como es el caso de los actos jurídicos entre vivos, actos jurídicos puros y simples, actos jurídicos sujetos a modalidades, los efectos de los actos jurídicos, los requisitos de existencia y de validez de los actos jurídicos mismos que son de suma importancia en la teoría de los actos jurídicos, y por último proporciona una conceptualización respecto la acepción de la expresión de enajenación.

Por su parte Cristián Boetsch Gillet llevó a cabo el día seis de diciembre de dos mil once un ensayo respecto de la teoría del acto jurídico, en el que analizó diversos temas de interés y de ayuda para este trabajo de investigación, tales como

la conceptualización del hecho y del acto jurídico, así como una minuciosa explicación de estos, los requisitos que debe tener y cumplir todos los actos jurídicos, que es lo que se entiende por enajenación. El autor de origen chileno lleva a cabo el trabajo referido con anterioridad con la finalidad de facilitar el estudio del ramo de la teoría del acto jurídico, con extracto de diversos tratados y manuales de estudio que el refiere en sus apuntes, en estos comenta respecto los hechos jurídicos en cuanto a su clasificación y de los efectos de los actos jurídicos.

De estos dos autores el resultado que se obtiene para el trabajo de esta investigación es el lograr precisar todos y cada uno de los aspectos inherentes al acto jurídico, así como destacar que requisitos debe revestir para efectos de que el acto jurídico sea existente y válido, así como comprender la voluntad que se manifiesta para efectos de llevar a cabo el acto jurídico, el cual es el punto de partida cuando se lleva a cabo una enajenación, y sobre todo saber que se entiende por esta.

En un análisis llevado a cabo por el entonces en vida Bernardo Echeverri Ossa --quien falleció en el año dos mil cuatro--, de origen colombiano respecto del concepto de enajenación, se pudo obtener información en torno al concepto de enajenación basado en la idea del Código Colombiano, quien comenta que enajenación resulta ser un concepto medular como si fuese una piedra cimental del derecho privado. En ese sentido Echeverri argumentó que existe una falta de precisión en los términos que emplea la palabra, enajenación resulta ser un punto medular y cimental en el derecho no solo colombiano, sino en el derecho mexicano y desde luego en la descendencia de estos, es decir, en el derecho romano germánico.

En este mismo tenor María del Pilar Pérez Álvarez quien se desarrolla en el área de Derecho Privado, Social y Económico de la Facultad de Derecho de la Universidad Autónoma de Madrid, llevó a cabo un estudio denominado "la compraventa y la transmisión de la propiedad", en el que desarrolló en su respectivo apartado los efectos obligatorios de la compraventa, de la mano con lo dispuesto por el derecho Romano clásico, en donde destacó que el mero acuerdo de voluntad

de las partes no transmitía la propiedad de la cosa vendida, sino que era necesario la realización de alguno de los actos traslativos de dominio reconocidos por el ordenamiento legal, según fuese *mancipi* o *nec mancipi*.

El trabajo desarrollado por María del Pilar Pérez Álvarez sirve de apoyo en la esta investigación toda vez que basa su análisis histórico en los sistemas típicos de transmisión, que actualmente existen en el sistema europeo, desde luego tomando en cuenta el derecho romano y sobre todo en las transmisiones a título oneroso y la *traditio*; Con lo que demuestra en su trabajo, como diversas instituciones y principios del derecho de origen romano aún se encuentran vigentes en las disposiciones europeas, información que interesa para el tema de estudio e investigación a efecto de demostrar que el legislador mexicano, debe de tomar en cuenta las instituciones del derecho como se han venido desarrollando desde su historia, es decir, desde el derecho romano, puesto que con la forma en que se trata a la enajenación de bienes según el artículo 14 del Código Fiscal, desnaturaliza la figura antes citada.

El fin de resaltar que transmitir la propiedad es el medio por excelencia para que se enajene un bien, y sobre todo que se transmita el dominio de la cosa enajenada es a efecto de destacar que ni en el derecho romano ni en el derecho actual el objetivo principal de la compraventa es el transferir la propiedad de una cosa o un derecho previo el pago del precio de venta pactado por las parte que lo celebran, por lo que en caso de no llevarse a cabo la transmisión de propiedad por cualquier causa no habría enajenación alguna.

En el mismo sentido y de la idea de la transmisión de la propiedad Claudio Kiper hizo un estudio respecto del régimen de la transmisión de la propiedad inmueble por actos entre vivos en el Derecho Hebreo y en el Derecho Argentino, en el que analiza la forma del contrato, su conceptualización, la transmisión de los bienes, el derecho de prioridad y las semejanzas y diferencias con el Derecho Argentino; de dicho estudio se extrae la conceptualización que proporciona del derecho de propiedad, puesto que es de utilidad para este trabajo de investigación, ya que comenta que "El derecho de dominio, regulado por el Código Civil Argentino,

como es sabido, tiene una notable influencia del Derecho Romano, tiene un sentido individualista que le dan ciertas características: es exclusivo, absoluto, y perpetuo. Ser absoluto significa que le otorga al titular la mayor cantidad de facultades posibles: usar, gozar y disponer”¹¹⁹.

La utilidad de la información vertida por Claudio Kiper radica en las facultades que reconoce del individuo que posee un derecho absoluto, como son el uso, goce y la disposición de una cosa, esta última facultad es la que interesa toda vez que si una persona no otorga la disposición de una cosa no estará transmitiendo en consecuencia el dominio de esta, razón por la cual ante esta premisa el artículo 14 del Código Fiscal estaría desnaturalizando la figura de la propiedad en el derecho mexicano.

Álvaro M. Montesinos Corro en su trabajo denominado los sistemas de trasmisión de propiedad el cual lleva a cabo basado en sistemas de transferencia del derecho de propiedad, así como en el derecho comparado y en el derecho romano, partiendo de la premisa de que la transmisión convencional ha cobrado mucha importancia para la “economía mundial que implica la posibilidad de desarrollar negocios jurídicos que tiene como finalidad la traslación de ese derecho real de una mano a otra [...] las ideas que tienen mayor relevancia respecto a la transmisión de propiedad: el momento mismo de la transmisión, es decir el tiempo en el cual opera plenamente el cambio de titularidad del derecho de propiedad; y la validez del acuerdo de transmisión que se celebra entre el transferente y el adquirente”¹²⁰, la importancia de este artículo radica en aportar al trabajo de investigación la hipótesis que existe cuando las partes lleva a cabo un contrato de compraventa puedan pactar el que no se transmita el dominio de la cosa que se pretende vender hasta en tanto el comprador pague el precio por la cosa vendida, ya

¹¹⁹ El régimen de la transmisión de la propiedad inmueble por actos entre vivos en el Derecho hebreo y en el Derecho argentino/ Claudio Kiper/ [http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/1410/Regimen_transmision_Kiper.pdf?sequence=1/](http://dspace.uces.edu.ar:8180/xmlui/bitstream/handle/123456789/1410/Regimen_transmision_Kiper.pdf?sequence=1) consultado el 8 de abril de 2015.

¹²⁰ Los sistemas de transmisión de la propiedad/23 de septiembre de 2007/Álvaro M. Montesinos Corro/http://seleccionesjuridicas.blogspot.mx/2007/09/los-sistemas-transmision-de-la.html/ consultado el 18 de mayo de 2015.

que esta situación sirve como una garantía para asegurar que al vendedor le pagarán el precio de venta pactado por la cosa que él a su vez se obligó a transmitir.

Precisamente esta hipótesis da la pauta para considerar que la enajenación de bienes prevista en el artículo 14 fracción primera del Código Fiscal no resulta ser tal, puesto en ningún momento tiene el comprador el derecho de disponer de la cosa, es decir, no tiene el dominio de esta, solo el uso y disfrute, hasta en tanto pague el precio total de la cosa, argumentos que coinciden con los diversos artículos plasmado en este apartado.

3.2. Del ámbito Nacional

Respecto de la información en el ámbito nacional Ignacio Galindo Garfias comenta en su trabajo y/o apuntes respecto la enajenación basada desde la perspectiva de la transmisión de la propiedad, en donde considera que la enajenación o transmisión de la propiedad "es un medio derivado de adquirir el dominio, tiene como presupuesto la titularidad del derecho de dueño en el transmitente, en la declaración de voluntad de transmitirlo al adquirente al aceptarlo, los argumentos de Galindo Garfias consisten en concluir que mediante los instrumentos regulados por el Código Civil dentro de los apartados de los contratos traslativos de dominio, son los medios para adquirir la propiedad de un bien ya sea a título oneroso o a título gratuito, siendo estos el instrumento con el que se lleva a cabo el cambio del bien de un patrimonio a otro por virtud de la traslación o transmisión que existe en la enajenación de dicho bien.

Considera que la enajenación o transmisión de la propiedad "es un medio derivado de adquirir el dominio, tiene como presupuesto la titularidad del derecho de dueño en el transmitente, en la declaración de voluntad de transmitirlo al adquirente al aceptarlo"¹²¹. Estos razonamientos sirven al presente trabajo a efecto de destacar que en una enajenación como es el caso de la compraventa con reserva

¹²¹ Op. Cit. p. 17.

de dominio, jamás se estará en el supuesto que Garfias comenta, puesto quien lleva a cabo un acto donde se reserva el dominio de una cosa, no perderá el derecho de propietario por estar sujeto dicho acto a una condición que sería el pago del precio, situación que será subsanada hasta en tanto se cubra el precio por la cosa que se pretende transmitir.

En el trabajo denominado Taller de ISR, personas físicas con actividades empresariales y profesionales, del expositor Heliodoro Cárdenas Guerrero de mayo del año de dos mil seis, se llevó a cabo un análisis respecto de la enajenación de bienes en donde se resaltó los tipos de ingresos que existen para efectos fiscales, como lo son los ingresos en efectivo, en bienes y en servicios, así mismo se llevó a cabo una clasificación de los ingresos atendiendo al objeto del impuestos como es el caso de la enajenación de bienes basado en el artículo 146 de la ley del Impuesto Sobre la Renta abrogada hoy en día artículo 119 de la Ley vigente, en donde precisa de manera puntual lo previsto en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación referente al tema en comento.

Heliodoro Cárdenas Guerrero considera que la fracción citada con antelación incluye "tanto a los actos como a los contratos civiles, como a los traslativos de propiedad y los denomina "enajenación" para efectos fiscales" (las comillas son del autor)¹²², señalando diversos ejemplos como es el caso de la compraventa, permuta civil, donación, cesión de derechos, adjudicación judicial, aportación a una sociedad, fideicomiso, sucesión y dación en pago.

El trabajo de Cárdenas Guerrero sirve de apoyo a efecto de ratificar la disposición del Código Fiscal de la Federación concerniente a que se considera enajenación, aún y cuando se reserve el dominio, sin embargo de dicho trabajo se observa los diversos tipos de ingresos que existe para efectos fiscales, como es el caso de los ingresos en efectivo, bienes y servicios, conceptos que en el trabajo de

¹²² Taller de ISR, personas físicas con actividad empresarial y profesional/mayo del 2006/ Heliodoro Cárdenas Guerrero/ clubvirtual.gvaweb.com/admin/curricula/material/ISR-Pers-Fisc-cls4.pdf / consultado 8 de abril de 2015.

investigación darán sustento para determinar que en caso del supuesto previsto por el Código Fiscal, no se percibe ingreso alguno.

En una revista que forma parte del acervo de la Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM Bernardo Perez Fernández del Castillo en la que llevó a cabo un análisis en el que estudia la transmisión de la propiedad en el contrato de compraventa, basado en el Derecho Romano, Clásico, Justiniano, Romano Moderno, Español, Mexicano, Francés, así como en la codificaciones que estuvieron vigentes en el Mexicano y en algunos criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación precisó que "la transmisión de la propiedad es un efecto natural del contrato de compraventa. Por la celebración del contrato se transmite la propiedad, pues la transmisión es propia a la naturaleza de este contrato. Pero no es necesario establecer expresamente la transmisión de la propiedad en el contrato mismo. Los efectos traslativos de dominio surten efecto en la misma celebración. Esto no quiere decir que dicha transmisión no pueda diferirse a un momento distinto al de la celebración del contrato, pues como quedó asentado al estudiar el Derecho Francés la transmisión de la propiedad se puede diferir por voluntad de las partes"¹²³.

En este tenor se observa que puede darse el caso que se lleve a cabo la celebración de un contrato de compraventa en donde las partes acuerdan que no se transmitirá el dominio de la cosa objeto de dicho contrato, hasta en tanto se cubra el precio, entiendo el dominio de la cosa como un derecho medular y el cual forma parte del derecho de propiedad, como lo contempla Claudio Kiper en el sentido de que el individuo posee un derecho absoluto en la propiedad, como son el uso, goce y la disposición de una cosa.

¹²³ Transmisión de la propiedad en el contrato de compraventa y la acción proforma/Revista mexicana de Derecho num.10 México D.F. 2008/Bernardo Perez Fernández del Castillo/<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/mexder/cont/10/cnt/cnt7.pdf> consultado el 18 de mayo de 2015.

La disposición de la cosa es lo que equivale el dominio de esta, por lo cual al llevar a cabo una transmisión con reserva de dominio solo se transmite el uso y disfrute, con estos resultados obtenidos de la revista en comento se puede inferir que no existe enajenación cuando se reserva el dominio de la cosa el vendedor en una compraventa, por lo que tal información apoyará a la presente investigación respecto de la enajenación de bienes para determinar que la desnaturalización que hace respecto de la figura por parte del legislador en materia fiscal al establecer en el artículo 14 del CFF un concepto que no es acorde a lo regulado por el Derecho Civil, sin embargo se debe reconocer que el Derecho Fiscal cuenta con su autonomía para efectos de crear sus propias figuras para lograr recaudar sus respectivos recursos y sufragar las cargas públicas que el Estado tiene, pero a pesar de esto el Derecho Fiscal no puede ir por encima de las instituciones del Derecho para desnaturalizar estas, y sobre todo que sobre pase los límites del poder tributario que el mismo Estado establece, para asegurar una equidad y proporcionalidad tributaria.

Capítulo Cuarto. Del análisis basado en principios y opiniones doctrinales

4.1. De la Legalidad

En la Constitución Mexicana en el artículo 31 fracción IV se encuentran los principios tributarios que deben tomarse en cuenta a efecto de que sean salvaguardados, el citado artículo establece los principios rectores en materia fiscal, lo que significa que estos sean los límites al poder tributario, con la finalidad de que el Estado por conducto de la autoridad hacendaria no lleve a cabo actos de manera arbitraria. Para que un impuesto tenga validez es necesario que este en ley, tal y como lo considera Antonio Jiménez González¹²⁴ en el sentido de que el "principio de legalidad significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria", es decir, el hecho imponible o situación jurídica donde el sujeto encuadrará para que de origen al pago, así como al objeto y por último a la cantidad correspondiente a liquidar.

El mismo Jiménez González manifiesta que esos elementos no deben quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa, y que el principio de legalidad en materia tributaria puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado en el derecho penal, *nullum tributum, sine lege*.¹²⁵ Con esta idea se garantiza una absoluta seguridad jurídica para todos los contribuyentes que encuadren en el hecho imponible que se encuentre en cualquier disposición de carácter fiscal a efecto de que no dé lugar a las arbitrariedades o caprichos por parte de la autoridad en su afán de querer recaudar ingresos para resolver las cargas públicas.

La garantía de legalidad se encuentra en concomitancia con la similar de fundamentación y motivación contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos¹²⁶, toda vez que el supuesto de cobrar impuestos

¹²⁴ Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, (México, Lengaje Learning, 2008) p. 191.

¹²⁵ Las cursivas son mías.

¹²⁶ Yesaki Mauricio Yanome, Compendio de Derecho Fiscal (México, Porrúa, 2009) p. 95.

a un contribuyente implica un acto de molestia que le afecta a este. Así, se considera que todo acto de molestia que se emita en materia tributaria por la autoridad administrativa debe contener los siguientes requisitos: Constar por escrito, que esté emitido por autoridad competente y que esté debidamente fundado y motivado.

Mauricio Yanome Y., en su obra denominada "Compendio de Derecho Fiscal" comenta en razón de los elementos que consagra los artículos 14 y 16 Constitucional se establece la garantía de seguridad y legalidad jurídica en materia tributaria, es preciso comentar que existe una excepción al principio de legalidad previsto en el artículo 31 fracción IV Constitucional; excepción que el jurista Sergio Francisco de la Garza¹²⁷ lo denomina como un aspecto formal el cual está contenido en el artículo 131 de la Constitución referente a la facultad del Ejecutivo otorgada por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o importación expedidas por el propio Congreso.

4.2 Proporcionalidad Tributaria

El principio de proporcionalidad tributaria, el cual emana del artículo 31 Constitucional, en su fracción IV al igual que el de equidad, son máximas del derecho tributario, respecto de los cuales se debe sujetar todo ordenamiento de índole tributario; el cual tenga como finalidad cobrar impuestos para destinarlos a cubrir el gasto público. Así las cosas el principio de proporcionalidad tributaria, consiste "en esencia, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica debiendo fijarse los gravámenes de tal manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa (*sic*, debe ser cuantitativa) superior a los de medianos y reducidos recursos, lo que se logra a través de las tarifas progresivas",¹²⁸ por tanto 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 da un

¹²⁷ De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, p. 269.

¹²⁸ De la Garza, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano. (México, Porrúa, 1998) p. 275.

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, para efectos de que la autoridad recaudadora no lleve a cabo actos de manera arbitraria.

Este principio que debe residir en todos los impuestos constituye una garantía individual, aún cuando el principio se encuentre establecido fuera del capítulo de los Derechos Humanos y sus Garantías 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. 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 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:

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.¹²⁹

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 la venta con reserva de dominio es una enajenación, toda vez que el comprador no ha pagado el precio total de la cosa que fue objeto del contrato, y la compraventa quedará sujeta a una condición suspensiva, (pago del precio) razón por la cual el vendedor se reserva el dominio de la cosa como garantía de pago, sin que haya percibido ingreso alguno o parte de este, ya sea en efectivo o en crédito, destacando que en ningún momento incrementa su riqueza, ni libera de su patrimonio la propiedad del bien materia de la compraventa; Pero para efectos fiscales, desde el momento de la celebración del contrato 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 da, por tratarse precisamente 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 un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad que vulnera el principio de proporcionalidad.

¹²⁹ Tesis: P.XXX1/96, Concepto de Capacidad Contributiva, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, marzo de 1996, p 437.

En este sentido, cabe mencionar una vez más los casos tomados como ejemplos anteriormente, son para demostrar la desproporcionalidad que se da, con la ficción derivado de la connotación diferente que se le atribuye al concepto de enajenación creada 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 19 de diciembre 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 Código Fiscal, 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 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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 19 de diciembre de 2006, comprometiéndose "D" en pagar dicha cantidad el día 25 de junio del año siguiente (seis meses posteriores a la firma del contrato), 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 (19 de diciembre de 2006) no existió la percepción de un ingreso en efectivo, solo en crédito, además de no haberse transmitido el dominio del bien objeto de la enajenación, el Código Fiscal considera que la enajenación se presentó desde dicho día, por así establecerlo expresamente su artículo 14 fracción I, en relación con el diverso numeral 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, 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 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, sin importar que la compraventa está sujeto a una condición suspensiva y que existe la posibilidad que el comprador cumpla o no con el pago del precio por la cosa.

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 a cambio del pago total del precio pactado por las partes en el contrato, por lo que se sostiene que dicho mecanismo de tributación da 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 trata de definir la enajenación para efectos fiscales.

Se 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 da, 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.

De lo anterior se observa que, el principio de proporcionalidad tributaria es vulnerado en el caso que me ocupa, esto es la compraventa con reserva de dominio regulada por las disposiciones fiscales, por afectar la capacidad económica del

contribuyente, ya que el gravamen no es proporcional, en el objeto del tributo establecido, al no guardar relación con la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación tributaria en el supuesto una enajenación de inmueble.

Es preciso argumentar y dejar en claro que la proporcionalidad tributaria, no representa en sí, lo referente al principio de proporcionalidad en términos generales; sin embargo, es de comentar que respecto de este se rescata lo siguiente:

Según Laura Clérico¹³⁰ la regla de proporcionalidad en sentido estricto se basa en el peso de los argumentos que hablan en favor de la importancia del fin estatal legítimo, y sobrepasa el peso de los argumentos para evitar la intensidad de la restricción del derecho fundamental, ante ese supuesto se está ante una proporcionalidad en sentido amplio. Por lo que en caso de que no se sobre pase el peso de los argumentos la medida no será proporcionalidad. En este sentido el centro de este examen está dado por la relación de peso de los argumentos que hablan en favor o en contra de la restricción del derecho; esta relación se conforma por dos grandes pilares como lo son la colisión y la ponderación.

La ley de la Ponderación y su aplicación referente a cuanto mayor es el grado de la no satisfacción de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro, quien controla una ponderación debe preguntarse si tuvo en cuenta el peso de los principios que se colisionan, en si la restricción de los derechos afectados.¹³¹ Razón por la cual es importante la fórmula de peso como herramienta para determinar el peso de los principios que se colisionan; sin embargo preguntas que se deben disipar ya sea a través de la argumentación o través de teorías de interpretación constitucional.

Ahora bien, en lo que concierne al tema de interpretación, destacado que las disposiciones fiscales que regulan la enajenación de bienes tienen un problema semántico, de vaguedad precisamente por la forma en que la disposición fiscal maneja el significado o regulación de la enajenación, situación que desde luego da origen a una interpretación.

¹³⁰ Clérico Laura, Argumentación Jurídica, Coordinador Miguel Carbonell, (México, Porrúa, 2013) p.138-142.

¹³¹ Bernal Pulido Carlos, "The Rationality of Balancing". (ARPS, 2006, vol. 92) p. 195-208.

Según la idea de Riccardo Guastini¹³² respecto de la interpretación declarativa o literal consistente a la que se le atribuye a las disposiciones normativas su significado "propio", en este tipo de interpretación para Guastini existen argumentos que aducen en favor de la interpretación declarativa, como es el argumento del lenguaje común y el argumento a contrario; de este último argumento derivan lo que es el argumento a contrario como argumento productor y argumento a contrario y lagunas del derecho.

En el argumento a contrario como argumento productor se utiliza para sostener la producción de una norma que puede ser imputada a una disposición preexistente que haya sido interpretada, produciendo un acto contrario distinto al previsto, a circunstancia diversas, donde un disposición que confiere un derecho o prevé un supuesto a una clase de sujetos, se excluye a otros que gocen de ese derecho lo que esté en el mismo supuesto, por lo que se está ante un disposición que limita el ejercicio de un derecho, a circunstancia totalmente distintas; como sucede en el caso de enajenación de bienes para efectos fiscales donde se considera que existe enajenación aún y cuando el vendedor se reserve el dominio de la cosa objeto del contrato, pasando por alto lo dispuesto por el artículo 119 de la Ley de Renta el cual establece que se considera ingreso el monto de la contraprestación obtenida, situación que en el caso de mérito jamás ocurrió.

De los puntos antes señalados y de acuerdo al derecho vigente se considera que la compraventa con reserva de dominio para efectos fiscales, es una enajenación y el legislador en materia fiscal la tipifica como tal en el artículo 14 del CFF, catalogándola en su fracción I; precisamente porque construye una situación jurídica o de hecho que en ningún momento se da, 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 Constitución Mexicana rectora de los principios en materia tributaria, desde luego con la finalidad de cumplir con el principio de gasto público,

¹³² Guastini Riccardo, Estudios Sobre la Interpretación Jurídica, (México, Porrúa, 2001) p. 26-30.

situación que trae como consecuencia la colisión del principio de proporcionalidad con el de gasto público.

Ante el caso antes comentado será de gran utilidad el examen de los argumentos que se refieren al peso que puede consagrar cada principio y que hablan en favor o en contra de la restricción del derecho, que dan lugar a la ponderación, y desde luego a determinar el grado de la no satisfacción de la afectación de un principio, tanto mayor tiene que ser la importancia de la satisfacción del otro, y saber si se tuvo en cuenta el peso de los principios que se colisionan, para determinar cuál debe prevalecer, tal y como lo planteo Laura Clérico en su exposición basándose en la idea de Robert Alexy y su obra "Theorie der Grundrechte".

Para Gloria Patricia Lopera Mesa deja claro que cuando existe dos normas que se encuentran en conflicto muchas veces se resuelven mediante el criterio jerárquico de resolución de antinomias, situación que no alcanza en algunos casos por la indeterminación de los contenidos o por la complejidad de los razonamientos que involucran el juicio constitucional de las leyes que son incompatibles entre sí y que se ven en colisión, situación que trae como consecuencia enfrentarse a lo que se llama casos difíciles, el cual es tema del control constitucional, reside en determinar cuál es la calificación deóntica que la Constitución da a la decisión legislativa enjuiciada, y saber si ordenada, prohibida o permitida, desde luego basado en casos difíciles, como lo son aquellos que se dan en el control de normas que afectan algún contenido protegido. "como lo es el caso del principio de proporcionalidad tributaria" el cual en su momento la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo elevó al rango de garantía individual, por la importancia que engendra el mismo, en materia impositiva y que el mismo implica para efectos de que el legislador no deje de observar al momento de crear un tributo dentro de las facultades reconocidas en el artículo 73 de la Constitución Mexicana, con la única finalidad de que la ley que elabore no sea tildada de inconstitucional.

Para resolver estas cuestiones Lopera Mesa plantea que debe ser basado en el principio de proporcionalidad, en donde podrá considerarse si la función del

legislador en derechos fundamentales puede considerarse válida siempre y cuando se cumpla con el siguiente ejercicio¹³³:

1. Persigue un fin constitucional legítimo.
2. Constituya un medio idóneo para alcanzarlo.
3. Sea necesaria al no existir otro medio menos lesivo o igualmente apto para alcanzarlo.
4. Existe proporcionalidad entre los sacrificios y los beneficios que se obtienen con la medida legislativa.

En este apartado cabe precisar y tomar en cuenta la idea de Dworkin cuando señala que si existe un conflicto entre las reglas y los principios, estos últimos deben prevalecer puesto que tienen una dimensión que las reglas carecen, esto es la dimensión del peso, puesto que una regla jurídica podrá tener más peso que otra o ser más importante, como sucede en el derecho fiscal, lo cual no quiere decir que deban prevalecer frente a los principios, simplemente se refieren a la jerarquía entre ellas, situación que no podrá ir más allá que el principio tributario el cual es fundamental por emanar de un mandato de la Constitucional, de lo contrario violaría dicho mandato, por el afán de recaudar ingresos para sufragar el gasto público y dar cumplimiento a este principio.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha pronunciado respecto de la obligación que tiene los sujetos de contribuir al gasto público, situación que debe ser observándose su capacidad contributiva, y desde luego observándose la congruencia que debe existir entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes a fin de que cumplan con el principio de gasto público, de lo contrario no podría llevarse a cabo dicho fin, tesis que contiene lo siguiente:

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. DEBE EXISTIR CONGRUENCIA ENTRE EL TRIBUTO Y LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA DE LOS CAUSANTES. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica,

¹³³ Mesa Lopera, baso su bibliografía respecto del principio de proporcionalidad en los trabajos de Laura Clérico, Carlos Bernal Pulido, Markus González Beilfuss, recopilados por Miguel Carbonell en el libro denominado Argumentación Jurídica.

medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción¹³⁴.

A efecto de ejemplificar el caso que me ocupa respecto de la colisión que se presenta entre el principio de gasto público y el de proporcionalidad en atención al tratamiento fiscal que otorga el artículo 14 fracción I del Código Fiscal de la Federación, basado en el ejercicio que propone Lopera Mesa se desarrolla lo siguiente:

El saber si se persigue un fin legítimo; definitivamente el legislador fiscal con el afán de recaudar los ingresos suficientes para sufragar las cargas públicas crea figuras necesarias que sirven como mecanismo para la obtención de los recursos de donde se allegará de los mismos, desde luego basado en su facultad constitucional, creando con estos ficciones del derecho, que dan pie a una interpretación errónea que sirve como medio para en su momento alcanzar el fin originado por el artículo 31 fracción IV.

¹³⁴ La tesis transcrita emana de P./J. 10/2003 misma que fue aprobada por el Tribunal Pleno en la novena época y que aparece publicado en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XVII, mayo de 2003, p. 144.

Constituye un medio idóneo para alcanzarlo; desde mi punto de vista cuando el legislador crea una norma con estas características la cual no es más que otra cosa que una ficción jurídica que éste califica jurídicamente válida a tal grado de que, conscientemente violenta su naturaleza, crea un concepto de verdad legal distinto, el cual tiene como consecuencia que se lleve a cabo una interpretación declarativa, es decir, una interpretación literal, la cual no puede aceptarse porque se basa en una idea ingenua y falaz porque las palabras están dotadas de un significado propio independientemente de los usos, si abandonamos esta idea puede redefinirse de un modo más aceptable; lo anterior en la idea de que la interpretación literal o declarativa entiende al significado literal, al más inmediato el cual se desprende del uso común de las palabras.¹³⁵ Lo que trae como consecuencia originar un gravamen que no es proporcional, ya que el objeto del tributo establecido, no guarda relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Sea necesaria al no existir otro medio menos lesivo o igualmente apto para alcanzarlo; considero que no existe un medio menos lesivo para alcanzar la finalidad del legislador que resulta la obtención de los ingresos que cubran las necesidades de la actividad financiera del estado, puesto que al establecer disposiciones de esta naturaleza la consecuencia es que exista una desproporcionalidad tributaria y que el contribuyente lo culminen a no cumplir con la obligación dentro de la relación jurídica tributaria.

Existe proporcionalidad entre los sacrificios y los beneficios que se obtienen con la medida legislativa; respecto de esta premisa vale la pena comentar que no existe una proporcionalidad en el caso que de estudio, en virtud de que el tratamiento que se da a la compraventa con reserva de dominio, y su interpretación según las disposiciones fiscales, la consideran enajenación cuando no existe tal, sin observar que el contribuyente (vendedor) nunca recibió ingresos alguno, ocasionando con esto una afectación en el patrimonio del contribuyente.

En este orden de ideas es viable decir que el principio de proporcionalidad tributaria, se ve violentado, ya que no se dio en ningún momento transmisión por

¹³⁵ Guastini Riccardo, Estudios Sobre la Interpretación Jurídica, p 26.

virtud 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. Indiscutiblemente en el Código Civil Federal vigente en México, así como en el correlativo al estado de Baja California, existen razones para sostener y 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 Código Fiscal 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, 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:

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS 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) ¹³⁶

Ahora bien, siguiendo con la misma premisa se debe destacar que con este tipo de disposiciones va en contra de la misma naturaleza del principio del gasto público, puesto que su finalidad es la recaudación de los ingresos necesarios para sufragar las cargas del Estado; Pierre Beltrame comenta que el impuesto constituye la principal fuente de ingreso de las entidades públicas, y este asegura la cobertura de las cargas públicas, ¹³⁷ con esta situación y las ficciones legales que el legislador crea para tratar de obtener los ingresos necesarios para sufragar las cargas públicas, se genera una acción negativa puesto que más que asegurar ese fin, se corre el riesgo de obtener lo contrario, por ser violatoria de la proporcionalidad que todo supuesto normativo o hecho imponible debe consagrar al ser plasmado en una norma creada por el legislador.

Definitivamente el principio de proporcionalidad resulta una de las medidas como herramienta argumentativa para ver la interpretación que el legislador lleva a cabo en este tipo de casos, y desde luego en aquellos casos donde se plantea una colisión entre principios constitucionales como es el caso del principio de gasto público vs el principio de proporcionalidad; en este respecto Bernal Pulido ha manifestado que esta herramienta argumentativa otorga razones a favor o en contra respecto de una actuación legislativa respecto derechos fundamentales. ¹³⁸

Bajo estos supuestos y el ejercicio desarrollado se observa que se puede llegar a la ponderación del principio de gasto público y proporcionalidad ambos establecidos en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Mexicana, donde el primero de ellos se basa en que todos los mexicanos contribuyamos al gasto público, y el segundo tiene como finalidad que precisamente la recaudación que haga el Estado lo lleve a cabo bajo el principio de proporcionalidad, tomando en cuenta la capacidad económica de cada mexicano en lo particular, con la finalidad de que no se vulnere

¹³⁶ Tesis: Presunciones y Ficciones Legales, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Parte: III Segunda parte-2, Enero a Junio de 1989, 570.

¹³⁷ Beltrame Pierre, Introducción a la Fiscalidad en Francia, (Barcelona, Atelier, 2004) p 28.

¹³⁸ Bernal Pulido Carlos, El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales, (Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2003) p. 97.

este último principio constitucional. Esta conclusión la basa en la idea de Robert Alexy, referente al peso que ha de asignársele a cada uno de los principios en juego (gasto público vs proporcionalidad), y atendiendo a las tres variables que propone Alexy:

1. El grado de afectación, en este punto debe precisarse que el grado de afectación será el impacto en el patrimonio del contribuyente el cual se verá afectado puesto tendrá la obligación del pago del impuesto sobre la renta por enajenación de viene al momento en que celebre la compraventa con reserva de dominio independientemente que perciba o no el ingreso respectivo.

2. El peso abstracto, las ideas que sustentan el peso para efectos de determinar que realmente existe una afectación en el patrimonio del contribuyente puesto que el Código Fiscal al considerar la compraventa con de reserva de dominio es enajenación para efectos fiscales violentando con esta situación conscientemente su naturaleza, lo que está implícito en que el legislador crea un concepto de verdad legal artificial distante de coincidir con la realidad, es decir, con el Código Civil, aspecto que se apoya con la tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación denominada Presunciones y Ficciones legales. La función y aplicación de estas técnicas en materia tributaria, y

3. La jerarquía de las ideas empíricas que sustenta los argumentos en contra o a favor de otro. En este punto debe destacarse la idea que plasma el maestro Jorge Luis Revilla de la Torre respecto la “capacidad contributiva depende del hecho de que el contribuyente se ubique o no en la hipótesis normativa que prevé la ley, pues no será hasta el momento mismo en que se materialice la manifestación de riqueza que gravo el legislador [...] se trata de una ficción jurídica que se previó a efecto de que los gobernados contribuyan al gasto público¹³⁹” con lo que se puede observar que no solo baste la necesidad de contribuir al gasto público, sino que la hipótesis que introduzca el legislador, no afecte el derecho humano de

¹³⁹ Revilla de la Torre Jorge Luis, https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf, consultado 26 de septiembre de 2016.

proporcionalidad tributaria, a efecto de que en realidad se logre el fin de las contribuciones fiscales y en consecuencia se cubran la cargas del Estado.

4.3 Equidad Tributaria

La enajenación de bienes inmuebles con reserva de dominio, prevista y regulada en las disposiciones fiscales 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 y recaude 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 principios que tienen un peso inevitable; además de ser considerados como derechos fundamentales antes garantías individuales de los mexicanos aún y cuando no se encuentren en el capítulo de las mismas en la CPEUM; según la idea de 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.

Esta situación genera un conflicto que deriva del trato que se da precisamente por la regulación que presenta el artículo 14 fracción I del CFF a la compraventa con reserva de dominio, por considerar que es enajenación, aún y cuando solo se trasmite el uso y disfrute, sin que pueda o no percibir ingreso alguno; esta situación trae como consecuencia que se dé un enfrentamiento entre los principios emanados de la Constitución en su artículo 31 fracción IV, frente a la reglas del Código Fiscal y de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiendo prevalecer los principios frente a la reglas; tal y como lo considera Ronald M. Dworkin,¹⁴⁰ esta idea debe aplicarse respecto del principio de equidad frente al

¹⁴⁰ Ronald M. Dworkin (Cuaderno de Critica, Es el Derecho un Sistema de Reglas) p. 25.

supuesto previsto en el citado artículo 14 fracción I del Código Fiscal, situación es violatoria de la equidad tributaria.

Lo anterior en virtud de que los principios tributarios frente al supuesto regulado por la fracción, deben prevalecer frente a las reglas, en virtud de que, resulta la mejor herramienta para resolver los problemas difíciles,¹⁴¹ 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, de lo contrario la regla sería contraria a la Constitución, tal y como lo contempla las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mismas que al respecto dicen:

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

¹⁴¹ Ibidem Ronald M. Dworkin.

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.¹⁴²

En atención a las razones vertidas en el párrafo anterior, así como en la tesis antes transcrita de la Corte, considero debe prevalecer la idea que toma Dworkin¹⁴³, es decir, 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 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; esto no significa que la autoridad pueda hacer lo que esté a su capricho, en atención a los mandatos de optimización de equidad y proporcionalidad, mandatos que emanan de la constitución 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, puesto 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.

¹⁴² Tesis: P./J. 42/97, EQUIDAD TRIBUTARIA, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Junio 1997, p 36.

¹⁴³ Ronald M. Dworkin, Los Derechos en Serio, (Barcelona, Ariel 2002) p. 77-78.

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 Derecho 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, sin embargo no podrán pasar por alto el principio de equidad tributaria el cual es fundamental por emanar de un mandato de la CPEUM, 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.

Ahora bien, es preciso determinar que no se debe confundir la equidad con la proporcionalidad: la equidad es una posibilidad que tiene una persona de ser tratado de una manera idéntica cuando se coloque en un hecho imponible o situación jurídica prevista en ley; la proporcionalidad se refiere a un aspecto de carácter económico cuantitativo en una situación jurídica, por tanto este principio estará basado en velar por la capacidad contributiva y económica del sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria, entendiéndose por este al contribuyente.

Ignacio Burgoa¹⁴⁴ explica en su obra que para que un impuesto no sea conocido como inconstitucional, debe ser igual o equitativo, esto es, decretarse para todo individuo que se encuentre en la situación jurídica determinada que aquél grava. Por tal no sería equitativo un impuesto que debiese pagar una persona que no se encuentre en la situación específica para la que fue creado; El jurista Narciso Sánchez Gómez consideró que la equidad equivale a igualdad reconociéndolo en su obra denominada "Derecho Fiscal Mexicano",¹⁴⁵ donde afirmó que para precisar el significado de este término debe afinarse en que consiste el tratamiento normativo de la desigualdad para los desiguales e igualdad para los iguales en el mundo de la

¹⁴⁴ Burgoa O Ignacio., *Las Garantías Individuales*, (México, Porrúa, 1997) p.252-253

¹⁴⁵ Sánchez Gómez Narciso, *Derecho Financiero Mexicano*, (México, Porrúa, 2008) p. 149.

realidad que pertenezcan, en consecuencia la equidad consiste en que todos los individuos deben contribuir al gasto público del Estado, tomando en cuenta estas las diversas circunstancias económicas que se den dentro de la sociedad, por lo que el legislador fiscal tiene la obligación de normar y tomar en cuenta estas.

Sánchez Gómez considera que, si no se tomaran en cuenta las diversas situaciones económicas, imponiendo las mismas obligaciones a todos los sujetos se violaría el principio de equidad tributaria; Establece un ejemplo el cual es el caso de los comerciantes o industriales representantes del capital frente a los obreros representantes del trabajo, en el que señala que en ambos casos se deben analizar fiscalmente en forma totalmente diferentes, a efecto precisamente no afectar a la equidad. Otro ejemplo más de equidad o inequidad es el que cita Antonio Jimenez Gonzalez¹⁴⁶ quien argumenta que la clave de este principio "equidad" es como el legislador ha de dar con los elementos que en cada caso conforman o definen cada uno de los grupos o familias de los "los iguales" ; Considera que no es fácil en ocasiones, como el caso en que la ley otorga un tratamiento fiscal a las gratificaciones anuales, aguinaldos de los burócratas y uno diferente a las gratificaciones de los trabajadores de las entidades privadas, situación que en el mundo de los "iguales" lo conforman todos los trabajadores de la sociedad: la diferencia legislativa es meramente artificial.

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 se traduce al caso que me ocupa en que todas las personas propietarias de inmuebles localizados en territorio nacional, que enajenen estos deben cubrir el impuesto sobre la renta correspondiente cuando se coloquen en el hecho imponible, y perciban desde luego el ingreso correspondiente por la ganancia que perciban de la venta del inmueble, aplicándose desde luego la tarifa progresiva prevista en el capítulo correspondiente a la enajenación de bienes de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; sin que esto ocasione un tratamiento especial, o privilegiado que no se encuentre justificado por cuestiones objetivas y razonables.

¹⁴⁶ Jiménez González Antonio, Lecciones de Derecho Tributario, p. 253.

En caso de que una persona enajene un inmueble sin percibir parte o nada del precio de venta por encontrarse sujeto a la condición suspensiva referente a la reserva del dominio de la cosa enajenada hasta que se le pague el total o la parte del precio que se hace falta, se estaría ante 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, en una situación diferente a la prevista por el legislador fiscal, aún y cuando para efectos del derecho civil no exista transmisión de la propiedad, referente a una inequidad tributaria, puesto que para el legislador fiscal o para las interpretaciones que se le dan a las disposiciones fiscales, no importa que el vendedor no haya percibido ingreso alguno, si tomar en cuenta que derivado de la negación contractual pueda darse el caso de una rescisión por incumplimiento de parte del comprador por el no pago del precio, y nunca el vendedor perciba ingreso alguno razón por la cual prevalecería el trato desigual ante el supuesto donde si exista la recepción del cien por ciento del ingreso de otra persona.

En el supuesto vertido en el párrafo anterior se observa que se da un tratamiento igual a situaciones diferentes, que emanan de una figura meramente artificial creada por el legislador con la finalidad de la recaudación de ingresos para sufragar el gasto público, situación que pone en riesgo de que no suceda por la inconstitucional que puede determinarse de la disposición fiscal, en virtud que ante esa supuesto nunca se percibió el ingreso que ocasiona la generación del hecho imponible además de no darse la enajenación para efectos civiles, al respecto la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado respecto de estos casos de inequidad se ha pronunciado de la siguiente forma:

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.¹⁴⁷

El texto Constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, luego entonces se observa que la 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 donde lo que se busca es garantizar que el comprador cumpla con la obligación del pago del precio por la cosa.

Ante el supuesto de mérito es aconsejable 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.*

¹⁴⁷ Tesis: P./J 42/97, EQUIDAD TRIBUTARIA, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Novena Época, Junio de 1997, p. 36.

Sergio T. Azúa Reyes ¹⁴⁸ determina que la equidad no es sólo un concepto filosófico con el que se designa el grado óptimo de la justicia, ya que este ha trascendido a la filosofía y a la doctrina jurídica al campo del derecho positivo, es decir a la legislación. Azúa Reyes cita a Friedmann a efecto de señalar que la equidad tiene 2 funciones: Uno como principio para corregir insuficiencias y rigidez del derecho civil o común y otro como principio de interpretación; concluye diciendo que la equidad es un principio absoluto del derecho, por lo que no puede encontrarse al mismo nivel de los demás principios que solo alcanzan el carácter de generales, situación que no acontece con la equidad por ser un principio con un peso diferente a estos, como es el caso del principio en cuestión con el de gasto público.

Existen múltiples situaciones que escapan del legislador fiscal, como es el multicitado caso de estudio y su tratamiento fiscal, en donde el vendedor se reserva el dominio de la cosa hasta en tanto el comprador le pague el precio; situación donde el legislador y la interpretación que se aplica a este caso por emanar de su interpretación literal, que se deba de pagar impuesto independientemente que haya o no recibido ingreso alguno, situaciones que escapan a la previsión del más sagaz legislador ¹⁴⁹, ya que la aplicación de la norma o situación jurídica resulta en ocasiones inconveniente o injusta, es decir, inequitativa. Cuando existen casos particulares que emanan de una disposición de carácter general, según García Máynez el legislador calla o se queda engañado por haber hablado en términos generales; por lo que es imposible corregir y suplir su silencio, hablando en su lugar como él lo hubiera hecho si estuviese presente, lo que se lograría con el respectivo recurso que se presente ante el Juez (demanda de amparo) a efecto de que este dé certeza y se haga de un Juez un legislador.

¹⁴⁸ Azúa Reyes Sergio T., *Los Principios Generales del Derecho*, (México, Porrúa, 2010), 9. 162-163.

¹⁴⁹ García Máynez Eduardo, *Introducción al Estudio del Derecho*, (México, Porrúa, 1993) p. 373 - 376.

4.4. La 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 de 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 Constitución, 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.

En este caso existe una violación a la Constitución Mexicana 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.

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.

Por tal 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 Constitución Mexicana, 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, 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.

4.5 Del Gasto Público

Este principio también previsto en el multicitado artículo de estudio respecto de los principios tributarios, es decir el artículo 31 fracción IV establece la obligación de contribuir al gasto público para todos los mexicanos, así como de la federación, de los estados y municipios donde residan los contribuyentes, con la finalidad de obtener los recursos necesarios para sufragar las cargas públicas. La idea del gasto público tiende a un sentido social y una finalidad colectiva de un grupo en general con la visión del gasto que el Estado tiene que realizar, por lo que este se ve con la necesidad de llevar a cabo la debida recaudación con los 3 niveles de gobierno, por conducto de las herramientas previstas en el artículo segundo del Código Fiscal, llamados impuestos, derechos y contribuciones, desde luego por los productos y aprovechamientos.

Sergio Francisco de la Garza comenta que el concepto de gasto público engendra dos conceptos, uno relativo al aspecto material y uno al formal, el primero de ellos lo conceptualiza de la siguiente manera¹⁵⁰ “El concepto material de gasto público estriba en el destino de un impuesto para la realización de una función pública específica o general, a través de la erogación que realiza la federación directamente o por conducto del organismo descentralizado encargado al respecto”, por lo que corresponde al concepto formal comenta que “en el Presupuesto de Egresos de la Nación está prescrito en la partida, cosa que sucede en la especie, como se comprueba de su consulta, ya que existe un renglón relativo a la construcción, mejoramiento y conservación de caminos vecinales, a cuya satisfacción está destinada el impuesto aprobado por el Congreso de la Unión en

¹⁵⁰ De la Garza Sergio Francisco, p. 288-289.

términos prescritos por la fracción VII del artículo 73 de la Carta General de la República.”

Por su parte el jurista Miguel Valdez Villarreal quien es citado por Sergio Francisco de la Garza en su obra comenta que para que exista gasto público es necesario que se den los siguientes elementos:

a. La asignación de fondos para expensar una atribución o facultad Constitucional, federal, estatal o municipal.

b. Que quien haga el gasto sea la administración pública, centralizada o descentralizada a los otros poderes de la Unión, de los estados o municipios.

c. Por último que se haga conforme a una autorización prevista en el Presupuesto de Egresos o por la ley que convalide el gasto.

La finalidad del gasto público atiende a cubrir todas las necesidades que el Estado tiene y que debe cubrir para sacar adelante las cargas públicas, finalidad que coincide con la de los impuestos, cargas que saldrán adelante con los recursos que obtenga el Estado para garantizar bienes tutelados por este como la seguridad pública, la educación, la salud, construcción de hospitales, entre otros; necesidades que en México hoy en día se necesitan. Por tanto, es de suma importancia que las disposiciones en materia fiscal salvaguarden los principios tributarios con el fin de que los tributos cumplan con su finalidad y obtengan de manera efectiva y satisfactoria los ingresos necesarios desde una perspectiva proporcionalidad y equitativa.

El gasto público en conclusión está previsto en el Presupuesto de Egresos de la Federación, y el instrumento con el que se sufraga este, son los impuestos previstos en la Ley de Ingresos que se aprueba anualmente por la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión según su facultad otorgada por el artículo 73 de la Constitución Mexicana.

4.6. Prevalencia entre equidad y proporcionalidad

La idea de este punto se determinar que en el caso de estudio que me ocupa, una conclusión que se debe anotar respecto la equidad y proporcionalidad, a efecto de enfatizar que no debe prevalecer uno u otro principio, sino que debe observarse en materia impositiva los dos a efecto de que sean salvaguardados; El requisito de equidad el cual debe tener todo tributo y la disposición que lo regula, también debe considerar al de proporcionalidad, a efecto de que no se deje a un lado la situación económica y contributiva del sujeto pasivo "contribuyente" de la relación tributaria, la cual se genera por los ingresos que este perciba, por lo que en caso de que dejará a un lado este principio sería desproporcionado el impuesto y en consecuencia inconstitucional, principios que forman parte del límite al poder tributario, cuyas limitaciones son "establecidas en la Constitución [...] que hacen del Estado Mexicano un Estado de derecho"¹⁵¹

4.7 Consideraciones finales respecto los efectos fiscales de la compraventa con reserva de dominio y en abonos

Los efectos fiscales de la venta con reserva de dominio y en abonos tiene una íntima relación por su propia naturaleza, toda vez que el artículo 14 del Código Fiscal en su fracción I, considera enajenación aquellas operaciones donde se reserve el dominio de una cosa o un derecho, situación que no es congruente con el significado que para el Derecho Civil considera como tal, 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 otro forma las figuras o actos civiles, no quiere decir que pueda atribuir una concepto diferente respecto de las figuras del derecho civil, con el único afán de cobrar más impuestos.

¹⁵¹ De la Garza Sergio Francisco, p. 265.

El caso previsto en el numeral 14 del Código Fiscal en su fracción I 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 aún y cuando solo se transmite es el uso y disfrute del bien, faltando a este tipo de modalidad de compraventa precisamente el dominio, es decir, el elemento esencial para poder disponer del bien, considerándose en este supuesto al este caso el comprador como un arrendatario, ya que en ningún momento se considera dueño hasta en tanto cumpla con el pago del precio.

En las ventas con reserva de dominio la cosa objeto del contrato de compraventa, queda sujeta a una condición suspensiva, tal y como lo contemplan los artículos 1938 y 1939 del Código Civil Federal, ya que existe la posibilidad de que el comprador no pague el precio, y que el vendedor tenga que demandar la rescisión del contrato de compraventa, lo que traería como consecuencia que este no encuadre en la hipótesis normativa contenida en el citado artículo 14 fracción primera.

Mientras el vendedor no libere la reserva de dominio del inmueble y el comprador no pague el precio, este último tendrá la limitante de no poder enajenar el inmueble, hasta en tanto cumpla con su obligación, tal y como lo establece el artículo 2313 del Código Civil, 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 contra terceros, debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, de lo contrario el comprador tiene plena disposición del inmueble, la cosa vendida con reserva de dominio si no se libera, pertenecerá al vendedor puesto lo único que recibe el comprador es la posesión y no la propiedad, en consecuencia, no será dueño hasta que cumpla con su obligación. Por estas razones se considera que en ningún momento existe enajenación respecto del supuesto previsto en el artículo 14 del Código Fiscal en

su fracción I, ya que transmite el uso y disfrute de la cosa, en virtud que el vendedor se reservó el dominio de la cosa como garantía hasta en tanto se pague el total del precio de venta, situación la cual está debidamente prevista en los artículos 2312 y 2315 del Código Fiscal 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 qué 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 contribuir para estos, desde luego siempre y cuando cumplan con los principios tributarios derivados del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; proporciona una connotación diferente respecto de la figura de la enajenación, al considerar en la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal 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 Código Civil donde contempla que en las ventas con reserva de dominio no existe transmisión de propiedad hasta que se cubra el precio.

En el supuesto de que un vendedor percibirá un ingreso una vez que sea rescindido el contrato por el supuesto vertido con anterioridad, esto es, cuando demande al comprador por no haber cumplido con su obligación del pago del precio, será un ingreso por concepto de alquiler o renta por el deterioro que haya sufrido la cosa, es decir 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 los supuestos en donde el legislador atribuye una connotación diferente a las figuras jurídicas con el afán de cobrar más tributos de la manera siguiente:

PRESUNCIONES Y FICCIONES LEGALES. LA FUNCIÓN Y APLICACIÓN DE ESTAS TÉCNICAS 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 irrevocable 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) ¹⁵²

Estas ficciones que el legislador ha elaborado con el único afán de que la autoridad hacendaría trate de recaudar más impuesto atribuyéndole una connotación diferente en comparación con el derecho común vulnera la Constitución, ya que limita la libertad de contratar de los mexicanos prevista en su artículo Quinto párrafo cuarto de la Constitución, al no poder considerar un opción la compraventa con la modalidad de reserva de dominio como una garantía cuando no se vaya percibir el total del precio en el momento de la celebración del contrato, puesto que desde ese momento se tendrá la obligación del pago del impuesto por el cien por ciento de la operación de compraventa.

¹⁵² Tesis: Presunciones y Ficciones Legales, Semanario Judicial de la Federación y su gaceta, Parte: III Segunda parte-2, Enero a Junio de 1989, 570.

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 sujeta a una condición resolutoria, esto es, mientras no se pague la totalidad del precio el comprador será arrendatario” ¹⁵³. Una vez expuestos los razonamientos anteriores es conveniente mencionar nuevamente los ejemplos abordados en este capítulo:

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 19 de diciembre 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 Código Fiscal, 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 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

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 19 de diciembre de 2006, comprometiéndose “D” en pagar dicha cantidad el día 25 de junio del año siguiente (seis meses posteriores a la firma del contrato), 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 (19 de diciembre de 2006) no existió la percepción de un ingreso en efectivo, solo en crédito, además de no haberse transmitido el dominio del bien objeto de la enajenación, el Código Fiscal considera que la enajenación se presentó desde dicho día, por así establecerlo expresamente su artículo 14 fracción I, en relación con el diverso numeral 119 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y en consecuencia de lo cual, “C” tendrá que pagar impuesto sobre la renta desde dicha enajenación.

¹⁵³ Pérez Fernández del Castillo Bernardo. *Contratos Civiles*. Ed. Porrúa, 2004.

Resalta la vulneración a los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, puesto que el Código Fiscal considera que existe enajenación en una compraventa con reserva de dominio, independientemente que al momento de su celebración no se haya cubierto el total del precio, dándose un tratamiento igual a situaciones que realmente no son iguales ni similares; el factor que define si se trata de una eficaz enajenación se la transmisión de su dominio, lo que no se dio en el caso antes abordado.

Indiscutiblemente en el Código Civil Federal vigente en México, así como en el correlativo al estado de Baja California, existen razones 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 Código Fiscal al considerar que las operaciones de compraventa con la modalidad de reserva de dominio son enajenación para efectos fiscales independientemente de que se haya pagado solo una parte del precio de venta, en donde se violentando conscientemente su naturaleza, crea un concepto de verdad legal (artificial) distante de coincidir con la realidad, y sobre todo con lo regulado por el Código Civil Federal así como con el Código Civil para el estado de Baja California.

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 los principios tributarios al considerar el legislador fiscal la compraventa con la modalidad de reserva de dominio como una enajenación lisa y llana.

Conclusiones

La presente investigación tuvo como objetivo analizar el concepto de enajenación a partir de los documentos legales en los que se estipula que la enajenación de bienes consagrada en el Código Fiscal de la Federación debe apegarse a los principios tributarios que están contemplados en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que en el artículo 31 fracción IV, el cual dispone que todos los mexicanos debemos contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa en que dispongan las leyes.

Para dar respuesta a la pregunta y objetivos de la investigación se consideró necesario retomar el método hermenéutico, dada las características del presente trabajo, ya que fue necesario analizar e interpretar documentos y disposiciones legales contemplados en las leyes, códigos y reglamentos, así como los estudios de caso que se presentan en el desarrollo del trabajo en donde se observó que definitivamente se da un trato igual a situaciones diferentes.

De la interpretación de las diferentes normas, disposiciones legales, criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, así como de la revisión de diversos criterios de doctrinitas y análisis de casos demostraron que el artículo 2312 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2186 del Código Civil de Baja California, prevén que *“puede pactarse válidamente que el vendedor se reserve la propiedad de la cosa vendida hasta que su precio haya sido pagado,”* y que el significado de enajenación basado en el Diccionario de la Real Academia consiste en pasar o transmitir a otro el dominio de una cosa o algún derecho sobre ella, por tanto no podría existir enajenación, para efectos de la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal, puesto que el vendedor se reserva la propiedad de la cosa objeto del contrato de compraventa como una garantía.

El significado del concepto de enajenación a partir de su significado, lo pudo advertir el artículo 2315 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2189

del Código Civil de Baja California, los cuales prevén que el comprador mientras no tenga la propiedad de la cosa vendida será considerado como un arrendatario de la misma.

Razón por la cual se observó claramente que para efectos civiles no existe enajenación cuando el vendedor se reserva la propiedad de un bien como garantía, puesto que está sujeto a la condición de que el comprador pague el precio total pactado en el contrato de compraventa, considerándose en este supuesto al comprador un arrendatario en virtud de que solo se le transmite el uso y goce de la cosa. Interpretando esta disposición para efectos fiscales el ingreso que se percibirá será por el otorgar el uso y goce temporal de bienes tal como está previsto en el artículo 114 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente el cual a la letra dice:

Artículo 114. 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. ...

En este respecto las hipótesis planteadas en la presente investigación, acerca del tratamiento que se da a la compraventa con reserva de dominio que violentan los principios de proporcionalidad y equidad tributaria en comparación con la compraventa lisa y llana, se analizaron los artículos 2310, 2311 del Código Civil Federal vigente, así como los artículos 2184 y 2185 del Código Civil de Baja California, los cuales prevén las reglas a seguir en los casos de rescisión de los contratos de compraventa con la modalidad de reserva de dominio donde el precio se pague 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 nacerá el derecho del

comprador para tener el dominio por la cosa y éste deje de tener el carácter de arrendatario para tener el de dueño de la cosa.

Por lo que al aplicar lo estipulado en el artículo 2311 del Código Civil Federal vigente, así como en el artículo 2185 del Código Civil de Baja California en relación con lo que disponen referente a que: “Si se rescinde la venta, el vendedor y el comprador deben restituirse las prestaciones que se hubieren hecho; en donde 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” en ningún momento existió enajenación alguna.

Con lo anterior se demuestra que la legislación civil prevé un tratamiento respecto de los contratos donde no existe la transmisión del dominio, ya que a manera de garantía permite al vendedor reservarse este hasta en tanto se le cubra el total del precio; de lo contrario, se considerará que el comprador tiene el carácter de arrendatario, situación con la que queda en 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 acorde con lo regulado por el Derecho Civil Mexicano) distante de coincidir con la realidad, 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 los principios tributarios al considerar el legislador fiscal la compraventa con la modalidad de reserva de dominio como una enajenación lisa y llana, violando como consecuencia de esto los principios tributarios antes precisados.

Ahora bien, respecto de las consecuencias tributarias que devienen del supuesto previsto en el artículo 14, fracción, I del Código Fiscal de la Federación,

derivadas del concepto de enajenación, ocasionan diversas situaciones de conflicto entre reglas y principios; la enajenación para efectos fiscales y los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, ocasionan un conflicto que deriva del trato que se da por la regulación del artículo antes mencionado del CFF, por considerar que es enajenación, aún y cuando solo se trasmite el uso y goce, sin que pueda o no percibir ingreso alguno, de lo anterior se concluye que debe prevalecer los principios tributarios frente a esta regla, basado en la idea de Dworkin, en virtud de que resultan la mejor herramienta para resolver los problemas difíciles, y sobre todo que los principios tienen una dimensión de las que las reglas carecen, que es la dimensión del peso, además de no ocasionar una violación constitucional en lo que atañe a la equidad tributaria la cual se configura con uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, toda vez que sirve de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación, tal y como lo refiere la tesis de la corte referente a la equidad citada en la página 104 del presente trabajo.

Del mismo análisis que se llevó a cabo se encontró que existe una colisión entre el principio de gasto público y el de proporcionalidad tributaria debido al tratamiento que presenta el artículo 14 fracción I del CFF, situación que en aras del examen de los argumentos que refiere al peso que puede consagrar cada principio y hablan en favor o en contra de la restricción del derecho, se pueda dar lugar a la ponderación de dichos principios, concluyendo una vez más que a través de verificar el grado de la afectación de estos y al considerar si se tuvo en cuenta el peso de los principios colisionados entre sí, se puede determinar cuál debe prevalecer.

Por lo que considero que con el análisis que lleva a cabo Lopera Mesa basado en el principio de proporcionalidad sirve de base para determinar la violación de este, puesto que el legislador fiscal con el afán de recaudar los ingresos suficientes para sufragar las cargas públicas llevó a cabo figuras necesarias que sirvieron como mecanismo para la obtención de los recursos, desde luego basado en su facultad constitucional, creando con estos ficciones del derecho, que dan pie a una interpretación errónea que sirve como medio para en su momento alcanzar el fin originado por el artículo 31 fracción IV, con lo que conscientemente se violó su naturaleza, inventándose un concepto de verdad legal distinto, el cual tiene como

consecuencia que se lleve a cabo una interpretación declarativa, es decir, una interpretación literal, la cual no puede aceptarse porque se basa en una idea ingenua y falaz porque las palabras están dotadas de un significado propio independientemente de los usos que se les den, lo que trae como consecuencia originar un gravamen que no es proporcional, ya que el objeto del tributo establecido, no guarda relación con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos.

Esta investigación arroja que la interpretación que respecto del significado del usos de la palabra de la figura jurídica enajenación, se establece que la razón para determinar que el legislador fiscal atribuye una connotación diferente para la enajenación, independientemente que se haya pagado el total del precio, y aunado a esto se tenga que pagar el impuesto por enajenación de bienes inmuebles de acuerdo a la ley de ISR, sin que haya tomado en cuenta por lo establecido en el artículo 2313 del Código Civil Federal vigente, así como el artículo 2187 del Código Civil de Baja California , donde señala que mientras no se vence el plazo para pagar el precio por la cosa objeto una compraventa, no puede enajenar la cosa, cuya limitación de dominio deberá anotarse preventivamente en el Registro Público de la Propiedad para que surta efectos contra terceros.

Después del análisis efectuado en el presente trabajo se encontró que en el sistema tributario mexicano son frecuentes la presencia de construcciones jurídicas que atendidas como presunciones legales de pleno derecho (*iuris et de iure*) como ficciones, sirven al legislador fiscal para tratar de recaudar impuestos y poder cumplir con las cargas públicas, construcciones que frustran mecanismos de fraude a la ley tributaria, considerando en el propio artículo 14 del Código Fiscal el cual trata de definir la enajenación para efectos fiscales, como una compraventa con la modalidad de reserva de dominio regulado y creado por el propio derecho común con toda exactitud y definido claramente el derecho civil como un acto por el cual no se trasmite la propiedad de la cosa hasta en tanto sea cubierto el total del precio por la cosa y el vender libera al comprador el dominio por haber cumplido con obligación de pagar el precio que se le trasmite.

Por tanto, debe tomarse en cuenta lo previsto en el segundo párrafo del artículo 119 de la Ley de ISR vigente el que establece que se considerará ingreso el monto de la contraprestación obtenida, situación que en caso de que en una relación contractual donde se le pague el precio al vendedor porque así se haya pactado en virtud de que se haya dado un plazo para el pago del mismo, no se generaría impuesto alguno y en consecuencia el pago del mismo.

El significado del concepto de enajenación según las disposiciones civiles y fiscales trae como consecuencia un problema de interpretación, puesto que se produce un acto contrario y distinto al previsto, a circunstancia diversas, donde una disposición confiere un derecho o prevé un supuesto a una clase de sujetos, y se excluye a otros que gocen de ese derecho o que esté en el mismo supuesto, por lo que se está ante un disposición que limita el ejercicio de un derecho, a circunstancias totalmente distintas; como sucede en el caso de estudio consistente en la enajenación de bienes para efectos fiscales en el que se considera que existe enajenación aún y cuando el vendedor se reserve el dominio, pasando por alto lo dispuesto por el artículo 119 de la Ley de Renta el que establece que se considera ingreso el monto de la contraprestación obtenida, situación que en el objeto de estudio jamás ocurrió.

En este orden de ideas debe concluirse que el Código Fiscal de la Federación en su fracción I, debe considerar que la enajenación se configurará hasta en tanto se libere el dominio de la cosa que fue objeto de la reserva de dominio en el contrato traslativo, desde luego siempre y cuando no exceda del término permitido por el mismo Código Fiscal para efectos de no encuadrar en el supuesto de enajenaciones a plazo y exista la obligación de garantizar el interés fiscal.

Bibliografía

- Álvarez Ledesma Mario I., *Introducción al Derecho*. McGRAWGILL, Primera edición, México. 2006.
- Arrijoa Viazcaíno Adolfo, *Derecho Fiscal*, Themis, México, 1999.
- Azúa Reyes Sergio T., *Teoría General de la Obligaciones*, Ed. Porrúa. 1997, México D.F., Segunda Edición.
- Alexy Rober, *Teoría de los Derechos Fundamentales*, Madrid, España Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2002.
- Bernal Pulido Carlos, *El Principio de Proporcionalidad y los Derechos Fundamentales*, Madrid, Centro de Estudios Constitucionales, 2003.
- Beltrame Pierre, *Introducción a la fiscalidad en Francia*, Atelier libros Jurídicos, España, 2004.
- Bonnecase Julien, *Teoría General de las Obligaciones*, Ed. Porrúa, México, D.F., 1982.
- Burgoa Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, Editorial Porrúa S.A., México D.F., 1984, Quinta Edición.
- Burgoa O. Ignacio, *Las Garantías Individuales.*, Ed. Porrúa, México D.F., 1997.
- Borja Sánchez Manuel, *Obligaciones civiles*, Ed. Harla, México D.F. 1984.
- Carbonell Miguel, *Argumentación Jurídica, El Juicio de Ponderación y el Principio de Proporcionalidad*, México D.F., Editorial Porrúa, 2011.
- Carrasco Iriarte Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, Oxford, México, 1998.
- De la Cueva Arturo, *Derecho Fiscal*, Editorial Porrúa, México, 1999.
- De la Garza Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*. Ed. Porrúa. 2001, México D.F., Decimonovena edición.
- De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*, Ed. Porrúa, México D.F., 1997.
- De Pina Vara Rafael, *Diccionario de Derecho*. Editorial Porrúa S.A. México D.F., 1997, Vigésimocuarta Edición.
- Domínguez Martínez Jorge Alfredo, *El Fideicomiso*, Editorial Porrúa S.A., México D.F., 2004, Décima Edición.
- Dworkin Ronald, *Los derechos en Serio*, Ariel, Barcelona, España, 2002, Quita Reimpresión.
- Enciclopedia Jurídica Mexicana, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM, México, 1968.
- Ferrajoli Luigi, *Derechos y Garantías. La ley del más débil*, trad. de Perfecto Andrés Ibáñez y Andrea Greppi, Editorial Trotta, Madrid, 2001, 2ª edición.
- Flores Mendoza Imer Benjamín, *Sobre la jerarquía normativa de leyes y tratados. A propósito de la (eventual) revisión de una tesis*”, en *Revista Mexicana de*

- Derecho Constitucional: Cuestiones Constitucionales, Núm. 13, julio-diciembre, México: UNAM, 2005.
- García Maynez Eduardo, Introducción al Estudio del Derecho, Ed. Porrúa, México D.F., 1993.
- Geraldo Ataliba, Hipótesis de incidencia tributaria, Montevideo: Ed. Fondo de Cultura Universitaria.
- Gómez Coteró José de Jesús, Efectos fiscales de los contratos, Do fiscal Editores, México D.F., 2004, Cuarta Edición.
- Guastini Riccardo, Estudios Sobre la Interpretación Jurídica, Editorial Porrúa, México D.F., 2001.
- Guerrero González Joel, El concepto de soberanía en nuestra historia constitucional, en Memoria del IV Congreso de Historia del Derecho Constitucional, tomo I, UNAM, México, 1988.
- Hart H.L.A., El concepto de Derecho, AbeledoPerrot, Buenos Aires Argentina, 2009, tercera edición.
- Jiménez González Antonio, Lecciones del Derecho Tributario, Cengage Learning, México, 2009.
- Latapí Ramírez Mariano, Introducción al estudio de las contribuciones, Mac Graw Hill, México. 1999.
- Lozano Noriega Francisco, Cuarto Curso de Derecho Civil Contratos, Asociación Nacional del Notariado Mexicano A.C., México D.F., 2001, Sexta edición.
- Luna Guerra Antonio, Régimen Legal y fiscal del Fideicomiso, ISEF, 2003, México D.F., 2003.
- Martínez López Luis, Derechos Fiscal Mexicano, Editorial Ecasa, México D.F., 1973, Cuarta Edición.
- Mejan Carrer Luis Manuel C., Obligaciones civiles, Ayuda de memoria, Editorial Oxford University Press, México D.F., 2005.
- Olave Ibarra Olaf Sergio, Obligaciones y Contratos Civiles, Ed. Blanca y Comercio, México D.F., 1994.
- Orozco-Felgueres Loya Carlos, Inmuebles, Editorial Dofiscal, México D.F., 2010, Segunda edición.
- Ortega Carreón Carlos Alberto, Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, México 2009, Décima Edición.
- Ortiz Ditz J Roberto, Inmuebles, Edit. Porrúa, México D.F., 2004.
- Peces-Barba Martínez Gregorio, Curso de Derechos Fundamentales, Teoría General, Universidad Carlos III de Madrid, Boletín Oficial del Estado, Madrid, 1999.
- Pérez Fernández del Castillo Bernardo, Contratos Civiles, Edit. Porrúa, México D.F., 2004, Décima edición.
- Prieto Sanchís Luis, Apuntes de Luis Prieto Sanchís, Teoría del Derecho, Madrid, Editorial Trotta, 2005.

Prieto Sanchís Luis, Justicia Constitucional y Derechos Fundamentales, Editorial Trotta, Madrid, 2003.

Quintana Valtierra Jesús y Rojas Yáñez Jorge, Derecho Tributario Mexicano, Editorial Trillas. México. 1996.

Reglamento provisional político del Imperio Mexicano, disponible en: www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/regprov.pdf

Reyes Corona Oswaldo G., Tratamiento y análisis jurídico de los contratos traslativos de dominio, Ed. Tax Editores Unidos, México, 2005.

Reyes Tayabas Jorge, Derecho Constitucional aplicado a la especialización en Amparo, Editorial Themis, México, D.F., 1993, Segunda Edición.

Rojina Villegas Rafael, Compendio de Derecho Civil. Introducción, Personas y Familia, t. I, Ed. Porrúa, México, 1979.

Rojina Villegas Rafael, Bienes, Derechos Reales y Sucesiones. Ed. Porrúa, 1995, México D.F., Vigésima sexta edición.

Rojina Villegas Rafael, IV Compendio de derecho civil, Contratos, Editorial Porrúa, México, D.F., 1996, Vigésima Cuarta Edición.

Sánchez Gómez Narciso, Derecho Fiscal Mexicano, Editorial Porrúa, México 2011.

Sánchez León Gregorio, Derecho Fiscal Mexicano, México, 1986.

Tapia Ramírez Javier, Teoría del Contrato y Contratos en Especial, Editorial Porrúa S.A. México D.F., 2009, Primera Edición.

Treviño Garcia Ricardo, Contratos Civiles y sus Generalidades, Editorial Font, Guadalajara, Jal, 1982.

Vázquez Rodolfo, Entre la Libertad y la Igualdad, Introducción a la Filosofía del Derecho, Editorial Trotta, Madrid, 2006.

Venegas Álvarez Sonia, Derecho Fiscal, Editorial Oxford, México, 2010.

Villagordoa Lozano José Manuel, Doctrina General del Fideicomiso, Editorial Porrúa S.A, México D.F., 2003, Cuarta Edición.

Yanome Yesaki Mauricio, Compendio de Derecho Fiscal, Editorial Porrúa, Monterrey 2009.

Zamora y Valencia Miguel Ángel, Contratos Civiles, Ed. Porrúa, México D.F., 2009.

Páginas Web:

Barth José Francisco.
 revistas.ucr.ac.cr/index.php/juridicas/article/viewFile/9716/9162. **principios y normas en la concepción del derecho de Dworkin, consultado en mayo de 2016.**

Bernal Pulido Carlos. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/9/4092/pl4052.htm>, Filosofía del Derecho Constitucional. Cuestiones Fundamentales, México, 2015, consultado 06 de mayo de 2016.

- Boetsch Gillet Cristián. <http://es.scribd.com/doc/74927348/Apuntes-Boetsch-acto-juridico#scribd>, Teoría del Acto Jurídico, 06 de diciembre de 2011, consultado el 30 de marzo de 2015.
- Cruz Villalobos, Luis. 2012. "Reseñas y aportes de la hermenéutica: miradas desde el constructivismo", *Revista de Psicología*, vol. 21, núm. 1, enero-junio, 2012, pp. 57-84. Universidad de Chile. Santiago, Chile. Disponible en: <http://www.redalyc.org/articulo.oa?id=26423189008>.
- Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. www.cddhcu.gob.mx. Consultado en abril de 2015, respecto de la compraventa y las modalidades, así como del Código Fiscal de la Federación. Respecto la enajenación de bienes, y la Ley del Impuesto Sobre la Renta y su Reglamento respecto los ingresos por enajenación de bienes.
- Congreso del estado de Baja California. www.congresobc.gob.mx. Consultado en marzo de 2015, respecto del contrato de compraventa y las modalidades.
- Decreto constitucional para la Libertad de la América Mexicana, disponible en: www.juridicas.unam.mx/infjur/leg/conshist/pdf/1814.pdf
- Diccionario de la Real Academia Española. www.rae.es. Consultado en febrero de 2014, respecto el concepto de enajenación.
- Echeverri Bernardo.
https://scholar.google.es/scholar?q=concepto+enajenacion+colombiano&btnG=&hl=es&as_sdt=0%2C5/, Consultado el 3 de marzo de 2015, respecto del concepto de enajenación a través del código colombiano de,
- Galindo Garfras Ignacio. <http://biblio.juridicas.unam.mx/libros/3/1022/7>, consultado el 3 de marzo de 2015, respecto de la transmisión de propiedad entre vivos,
- Revilla de la Torre Jorge Luis.
https://www.scjn.gob.mx/Transparencia/Lists/Becarios/Attachments/84/Becarios_084.pdf, consultado 26 de septiembre de 2016 respecto la proporcionalidad tributaria.
- Orrego Acuña Juan Andrés. <http://www.juanandresorrego.cl/apuntes/teoria-del-acto-juridico>, La Teoría del Acto Jurídico, 4 de marzo de 2015, consultado el 30 de marzo de 2015.
- Pérez Álvarez María del Pilar.
https://repositorio.uam.es/bitstream/handle/10486/4476/29871_L1.pdf?sequence=1/, La compraventa y la transmisión de la propiedad de consultado el 11 de marzo de 2015.
- Sainz de Bujanda Fernando,
catarina.udlap.mx/u_dl_a/tales/documentos/ledf/leal.../capitulo4.pdf, La Obligación Tributaria. Consultado diciembre de 2015.
- Suprema Corte de Justicia de la Nación. www.supremacorte.gob.mx. Consultado en octubre de 2015, respecto la equidad y proporcionalidad tributaria.