

24
728



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE DERECHO

CONSIDERACIONES PRACTICAS AL IMPUESTO
SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES
EN EL DISTRITO FEDERAL

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
PRESENTA EL ALUMNO
ENRIQUE LOZANO GUAJARDO



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

INTRODUCCION

Llego al término de este trabajo con estas palabras, después de haber leído esta tesis -por última vez- y reflexionado sobre ella.

Me motivaron a escribir sobre este tema que abordo en las próximas páginas, dos cosas: primero, manifestar la falta de técnica jurídica que es usada por nuestros legisladores; el abuso de los conceptos del Derecho Civil por la materia fiscal en este impuesto, hasta llegar a desvirtuar conceptos como el de adquisición de la propiedad. Y, en segundo lugar y relacionado con lo anterior, porque quiero proponer reformas que ojalá tomara en cuenta el legislador para futuras modificaciones a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en la parte relativa que estudio: Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Las disposiciones respectivas a este impuesto, adolecen de defectos de precisión y lagunas que serían fácilmente previsibles: por ejemplo, la posibilidad de adquirir solamente construcciones como supuesto gravado. Y otro error grave: faltó excluir en el valor del inmueble, para determinar la base gravable, el valor de las construcciones, cuando el adquirente hubiera construido con fondos propios y solamente estuviera adquiriendo la propiedad del terreno.

En algunos casos, la reforma de la ley es urgente, ya que la Tesorería del Distrito Federal, recaudadora del impuesto, opera con frecuencia ampliando el sentido de algunos supuestos de causación que deben ser objeto de interpretación estricta.

Antes de analizar los principales problemas que presenta la interpretación de las disposiciones correspondientes en la segunda parte, la primera parte de este trabajo está dedicada al estudio de algunos aspectos teóricos del Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, necesarios para tener las herramientas indispensables para estudiar la problemática de aplicación de dicho impuesto.

Y es en la segunda parte, donde me dedico a estudiar los problemas prácticos que trae consigo la aplicación del impuesto mencionado, y la falta de correspondencia de algunos conceptos que se usan en la Ley Hacendaria del Distrito Federal con el Derecho Común. Para esto, utilizo el método científico de investigación de campo, analizando los problemas a la luz de los conceptos de doctrina fiscal y de legislación positiva.

ABREVIATURAS:

LHDDF.....LEY DE HACIENDA DEL
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL
ISABI.....IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES
INMUEBLES PARA EL DISTRITO FEDERAL
SMA.....SALARIO MINIMO GENERAL ELEVADO AL AÑO
TDF.....TESORERIA DEL DISTRITO FEDERAL

PRIMERA PARTE

CONSIDERACIONES TEORICAS AL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES
INMUEBLES EN EL DISTRITO FEDERAL

CAPITULO PRIMERO
ANTECEDENTES EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE
BIENES INMUEBLES

El primer impuesto local en el Distrito Federal que tuvo como objeto gravar la enajenación de inmuebles fue el Impuesto Sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles, que entró en vigor con la ley del mismo nombre el 2 de mayo de 1937. De esta manera, el Distrito Federal empezó a gravar en esta materia y que ya algunas entidades federativas hacían.

El 10. de enero de 1941, este impuesto pasó a formar parte de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y fue sufriendo varias modificaciones antes de derogarse el 31 de diciembre de 1981.

Este impuesto tenía las siguientes características:

El OBJETO era la transmisión o adquisición del dominio de bienes inmuebles en el Distrito Federal.

El SUJETO PASIVO era el enajenante, pero el adquirente tenía responsabilidad objetiva cuando los sujetos con responsabilidad directa (el enajenante), no pagaran el impuesto o lo cubrieran en cantidad menor de la que correspondía; así lo disponía el artículo 459 de la Ley de Hacienda del Departamento

del Distrito Federal. Sin embargo había algunas excepciones en cuanto a que el sujeto pasivo fuera el enajenante: "a) en la donación el pago de este impuesto corría a cargo del donatario ya que es el único beneficiado con la liberalidad del donante y b) El adjudicatario, en los casos de remates judiciales o administrativos." (1)

LA BASE GRAVABLE del impuesto era el valor mayor entre el precio, valor comercial o catastral. En el caso de transmisión de la nuda propiedad de un inmueble, es decir, que el propietario se reservara algún derecho sobre el inmueble, la base del impuesto "sería el 75% del valor comercial, y al transmitirse el usufructo, la base sería el 25 % restante."(2) Los avalúos debían comprender tanto al terreno como a las construcciones y demás accesiones, aun cuando se trasladara únicamente el terreno, o bien de las construcciones o accesiones, salvo que se probara que el adquirente había construido con fondos propios o que las había adquirido con anterioridad, habiendo cubierto el impuesto respectivo.

Las TASAS eran variables: a) si no excedía la base gravable de cien mil pesos la tasa era del 1.5%; b) si excedía de esta cantidad, la tasa era del 3%; c) si la base gravable excedía de quinientos mil pesos, la tasa era del 4%; d) tratándose de

(1) RODRIGUEZ DOMINGUEZ HUBERTO Y JOAQUIN, El tratamiento Fiscal de los Contratos, Editora Rodom, 2a. edición, México, 1975, p.123

(2) ibidem.

adquisiciones en virtud de prescripción, se causaba el 10% de impuesto sobre la base gravable determinada según avalúo.

Hasta el 31 de diciembre de 1981, la adquisición de inmuebles fue objeto de doble tributación, pues en esta fecha entró en vigor una reforma a la Ley Federal de Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, que estableció en su artículo 9o. que las entidades federativas podrían coordinarse con la Federación para que se cobrara solamente el impuesto local de traslado de dominio siempre y cuando tuviera los requisitos que el mencionado artículo 9o. imponía, y la Federación suspendería el cobro del impuesto federal de adquisición de bienes inmuebles.

Por este motivo, en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor a partir del 1o. de enero de 1982, en la parte relativa al impuesto sobre adquisición de inmuebles, deroga al impuesto sobre traslación de dominio, suspendiendo el federal por el impuesto local coordinado y que sigue vigente actualmente con el nombre de Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles.

Además, los Estados que a partir del 1o. de enero de 1983 hubieran modificado sus leyes relativas al impuesto de impuesto sobre traslación de dominio, adecuándolas a las características que señalaba el mencionado artículo noveno de la Ley Federal de Impuesto Sobre

Adquisición de Inmuebles, obtendrían además de la suspensión del cobro del impuesto federal, una participación del 80 % del impuesto sobre tenencia y uso de vehículos que se recaudara en la entidad federativa correspondiente.

CAPITULO SEGUNDO

NATURALEZA JURIDICA Y CLASIFICACION DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

1.- NATURALEZA JURIDICA

Es una contribución

Participa de la naturaleza jurídica de las contribuciones por ser "una obligación de transmitir valores económicos (casi siempre en dinero) a favor del Estado, que éste último puede exigir coactivamente, y sin contraprestación alguna, dicha obligación coactiva debe estar establecida en una ley, en la cual se señalan sus características de una manera unilateral y autoritaria." (3)

Al participar el ISABI de la naturaleza de las contribuciones su fundamento se encuentra, como el de todos los impuestos, en la fracción IV del artículo 31 y en la fracción VII del artículo 73 de la Constitución Federal.

Es un impuesto local

El impuesto que estoy tratando es de naturaleza local desde 1937, año en que comenzó a regir este último como señalé en el capítulo anterior.

(3) Voz Impuesto, Diccionario Jurídico Mexicano de la UNAM, Tomo V, p.42, 1a. edición, México, 1983.

Explicando un poco más, la materia de adquisición de inmuebles ha sido objeto de doble tributación: primero, con el impuesto del timbre - que era federal- junto con el local de traslación de dominio hasta el 31 de diciembre de 1979; y luego, el impuesto federal sobre adquisición de inmuebles junto con el de traslación de dominio, hasta que entró en vigor el impuesto local sobre adquisición de inmuebles en enero de 1982 en virtud de la coordinación entre la Federación y el Distrito Federal.

El ISABI es un impuesto local y, profundizando en el carácter de ser un impuesto local, conviene que se parta del análisis de la competencia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios. Sobre este particular, el Magistrado Fundador del Tribunal Fiscal de la Federación, Don Alfonso Cortina Gutiérrez, opinaba en una conferencia efectuada el 17 de enero de 1939: "tiene la cuestión muy viejos antecedentes y muy hondas raíces y me parece hoy necesario referirme a ellos con el objeto de destacar la importancia del tema y para señalar cuáles son las posibles soluciones al reparto conveniente de la competencia en materia impositiva entre las corporaciones públicas del Estado Mexicano, es decir, entre la Federación, los Estados Miembros y los Municipios."(4)

(4) CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso. Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. edición, México, 1981, Colección de Estudios Jurídicos, vol. I, p. 67

No obstante el principio que establece el art. 124 constitucional, referente a que "las facultades que no estén expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados"; en relación con la fracción VII del art. 73 constitucional que faculta a la Federación para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, parece que la facultad impositiva sólo compete a la Federación, si esto fuera así se vendría por tierra el sistema federal, pues los estados estarían subordinados económicamente a los Poderes de la Unión .

La regla general en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia impositiva: "Así pues, la regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia,(5) facultad simultánea, que tienen la Federación y los Estados para imponer contribuciones y sobre esta regla se estructura el sistema contributivo del país; por un lado el Gobierno Federal y por otro lado los Estados de la República, imponen con sus propios y personales criterios las contribuciones que estiman necesarias.

Existen, ciertamente, algunas limitaciones. Por una parte, el Congreso de la Unión tiene ciertas facultades exclusivas para

(5) Pienso que el concepto de concurrencia, citado en este párrafo, no se está usando en su sentido constitucional, sino en su sentido gramatical, es decir, que la Federación y las Entidades Federativas pueden imponer contribuciones ambas, por no reservarse a uno de ellos expresamente.

decretar impuestos y por otra parte, los Estados tienen ciertas limitaciones a su facultad de imponer. El primer tipo de excepciones, es decir, los impuestos que han quedado reservados al Gobierno Federal..."(6) son a los que se refiere el art. 73, fr. XXIX, el segundo tipo se da en los Estados, que tienen la prohibición de imponer impuestos alcabalatorios según el artículo 117 constitucional.

Recientemente, el artículo 115 constitucional se reformó en el sentido de reconocer que la propiedad inmobiliaria y su traslación eran de competencia local y municipal: "Art. 115 ... IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas

(6).- Cortina Gutiérrez, Alfonso, ob. cit., p. 70.

con la administración de esas contribuciones;..."

Que la materia inmobiliaria y su traslación, sea de competencia local lo sugería ya de alguna manera Don Alfonso Cortina, comentando qué materias impositivas debían pertenecer a los Estados: "...el impuesto territorial, porque se maneja más acertadamente con un criterio regional que con un criterio centralizado supuesto que requiere datos precisos sobre la productividad de la tierra y datos precisos sobre su ubicación y sobre sus condiciones características. Este conjunto de datos, puede obtenerse con mayor facilidad por autoridades fiscales descentralizadas que por autoridades centrales de la Federación".(7)

Explicaré ahora la coordinación en este impuesto. Para no aplicar los dos impuestos y, en virtud de que la materia inmobiliaria ha sido reconocida como local, las entidades federativas y el D.F., se coordinaron con la Federación.

La coordinación en este impuesto es "sui generis", en el sentido de que no forma parte del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal; en este sistema, se coordina una entidad federativa con la Federación para que éste recaude y del total de los rendimientos, le dé participación al estado correspondiente. En el caso del impuesto en estudio el que recauda es el D.F., y

(7).- ibid, p. 76

lo que recauda es para él mismo: simplemente la Federación ha abandonado la materia inmobiliaria.

Las reglas de coordinación en materia de este impuesto de adquisición de inmuebles se encuentran en la Ley Federal de Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, previsto en el artículo 9o, que dispone que "a solicitud de los Estados, la Federación se coordinará en materia de este impuesto suspendiendo la aplicación de esta ley federal, en el territorio del Estado solicitante...El Distrito Federal queda coordinado en los términos de este artículo." Como el D.F. es sede o lugar de residencia de los poderes federales, y es una fracción federativa que carece de autonomía política, por lo que está impedida para darse su propia Constitución, al ser el Congreso Federal el que está facultado para legislar en todo lo relativo al D.F., (artículo 73 fr. VI constitucional), entonces: el Congreso de la Unión puede realizar expresamente un convenio de coordinación entre la Federación y el D.F mediante una ley federal, como es el caso de la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Para que se coordinaran, la ley local debía llenar ciertos requisitos también contenidos en el mencionado artículo 9o., que dice:

"...La coordinación estará condicionada a que el impuesto

local o municipal que grave las enajenaciones o adquisiciones de inmuebles, independientemente del nombre con que se le designe, reúna los siguientes requisitos:

I.- Que el objeto del impuesto sea la adquisición, o la enajenación, la celebración o la inscripción de contratos que impliquen traslación de dominio de inmuebles, siempre que una misma operación no se grave dos veces;

II.- Que las exenciones sean las mismas establecidas en esta Ley, incluyendo a la Federación y a los Estados extranjeros en caso de reciprocidad, debiendo abarcar la exención otorgada en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores;

III.- Que la base se determine en la misma forma que en el impuesto que establece esta Ley o conforme avalúo o de acuerdo al valor catastral, o el que resulte mayor de éstos, con la modalidad de que en cualquier caso y para todos los inmuebles se concederá una reducción a la base que deberá ser como mínimo de 5 veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica en la que se encuentre ubicado el inmueble.

Cuando del inmueble formen parte departamentos

habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles.

IV.- Que la tasa, incluyendo el efecto de los impuestos adicionales, sea la misma que la que establece esta Ley."

El mismo artículo establece que en caso de que se dejen de llenar estos requisitos, se restablecerá la aplicación de la ley federal.

Si no se hubieran coordinado la Federación y el D.F., la materia tributaria de adquisición de inmuebles seguiría siendo susceptible de doble imposición, como estaba antes de la coordinación: es decir, por una parte, el mencionado impuesto federal sobre adquisición de inmuebles; y, por otra, el impuesto sobre traslación de dominio de inmuebles.

2.- CLASIFICACION DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

Tradicionalmente se han clasificado los impuestos en directos e indirectos. Y, aunque GERALDO ATALIBA dice que esta clasificación "nada tiene de jurídica; su criterio es puramente económico", pienso que es importante la distinción, desde un punto de vista de repercusión, es decir, si se traslada la responsabilidad o no del pago del impuesto.(8)

SAINZ DE BUJANDA, partiendo de los orígenes de esta clasificación, dice que "Serían impuestos directos aquellos en los que la intención del legislador consiste en que el contribuyente 'de iure', sea quien, en definitiva, soporte la carga tributaria, e impuestos indirectos, aquellos otros en los que, conforme a esa misma intención del legislador, el contribuyente 'de iure' habrá de resarcirse del impuesto satisfecho por él, mediante la traslación de la carga tributaria al contribuyente de facto.(9)

El ISABI es directo, puesto que entre el pagador y el fisco no hay intermediario: "las calidades de sujeto pasivo y pagador se confunden".(10) En el ISABI no hay repercusión, no se

(8).- ATALIBA, Geraldo, Hipótesis de Incidencia Tributaria, traducido por Roque García. Edit. Fundación de Cultura Universitaria, Montevideo, Uruguay, 1977, p.160.

(9).- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, tomo II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

(10).- FLORES ZAVALA, Ernesto, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 26a. edición, México, 1985, p.259.

traslada el impuesto a otros sujetos como sucede, por ejemplo, en el Impuesto al Valor Agregado, que es el típico impuesto indirecto. No se puede pensar que haya repercusión en el impuesto en estudio en el caso en el que el notario entera el impuesto cuando se hayan celebrado actos traslativos de dominio ante él porque el notario simplemente liquida y entera el impuesto, no lo paga de su propio peculio.

Además, los impuestos directos se suelen dividir en reales y personales, según si el impuesto en consideración tome en cuenta o no la capacidad contributiva del sujeto pasivo. "Se dice que un impuesto es real y otro personal para indicar que es real aquel gravamen en el que se pone de relieve, en primer término, el aspecto objetivo del hecho imponible, y no se define o se deja de lado, el aspecto subjetivo."(11) El ISABI es un impuesto real, porque, dicho en otras palabras: "recae sobre la cosa objeto del gravamen, sin tener en cuenta la situación de la persona."(12)

Podría pensarse que es un impuesto de tipo personal porque de alguna manera toma en consideración la capacidad contributiva del sujeto pasivo puesto que paga más impuesto el que adquiere un inmueble de mayor valor; se presume que el que adquiere un inmueble de valor costoso puede pagar más impuesto.

(11).- JARACH, Dino, Curso Superior de Derecho Tributario, Tomo III, Editorial Constancia, Buenos Aires, Argentina, 1958, p.327.
(12).- FLORES ZAVALA, Ernesto, ob. cit., p. 267.

Pero esta capacidad contributiva sólo es presumible porque no se determina el impuesto de acuerdo a esa capacidad sino al valor del inmueble.

Es muy distinto el caso del Impuesto Sobre la Renta -clásico impuesto directo y personal-, en el que se toma en cuenta globalmente la capacidad contributiva del sujeto pasivo, acumulándose todos los ingresos, y considerándose las pérdidas.

Existe una clasificación dentro de los impuestos directos reales, en dos grupos: "los que gravan a la persona considerándola como un objeto y los que gravan a las cosas"(13). El ISABI grava a las cosas: inmuebles (su adquisición).

De acuerdo a otra clasificación de impuestos en específicos y ad valorem, el ISABI es ad valorem porque se "establece en atención al valor del bien gravado"(14). Es un impuesto general y no especial porque grava una "actividad u operación ", o sea la adquisición.

(13) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Colección Textos Jurídicos, Editorial Harla, la.edición, México, 1983, p.63.

(14) ibidem.

CAPITULO TERCERO
ANALISIS DE LOS ELEMENTOS
DEL IMPUESTO

1.- HECHO GENERADOR DEL IMPUESTO

Primeramente, hay que definir los impuestos: según el artículo 2o. fracción I de nuestro Código Fiscal de la Federación "son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho previstas por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo". Esta definición de impuesto es criticable pues como dice DE LA GARZA: "es residual, en tanto comprende todas las especies de contribuciones que no son derechos ni aportaciones de seguridad social." (15)

Algunos autores proponen definiciones que me parecen más adecuadas: "el impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos".(16)

ATALIBA define al impuesto como "el tributo no vinculado, o sea como tributo cuya hipótesis de incidencia consiste en un hecho cualquiera que no sea una actuación estatal." (17)

(15).- DE LA GARZA, Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 12a. edición, México, 1983, p. 340.

(16).- ibid., p. 344.

(17).- ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 151.

Y GIANNINI, define de la siguiente manera: "El impuesto es una prestación pecuniaria que un ente público tiene derecho a exigir en virtud de su potestad de imperio, originaria o derivada, en los casos, en la medida y según los modos establecidos en la ley, con el fin de conseguir un ingreso." (18)

De estas definiciones hay que fijarse en un elemento: el presupuesto de hecho, que nuestra legislación actual omite por completo al definir y que es precisamente uno de los elementos que hacen la diferencia específica con el tributo.

Para el análisis de cualquier impuesto es de particular importancia el presupuesto o la hipótesis de incidencia, que es, según ATALIBA: "una descripción hipotética de un estado de hecho, contenida en ley. Es, por lo tanto, un mero concepto, necesariamente abstracto" (19) y, además, es "previa y genérica." (20)

Pero el presupuesto de hecho necesita realizarse en concreto, en forma exactamente coincidente con la hipótesis y a esta realización se le llama hecho generador.

La hipótesis de incidencia en el impuesto sobre adquisición de bienes inmuebles en el Distrito Federal es la adquisición de

(18).- GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, Traducción de Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957, p.46.

(19).- ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 117.

(20).- DE LA GARZA, ob. cit., p.398.

inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en el D.F., así como los derechos relacionados con los mismos, según el artículo 23 de la LHDDF.

Las diversas hipótesis que marca la Ley están desglosadas en el artículo 25 de la Ley de Hacienda, que en forma general es la adquisición de inmuebles. El hecho generador, por tanto, se da cuando un sujeto determinado adquiera un inmueble ubicado en el Distrito Federal o un derecho relacionado con un inmueble.

Este artículo consta de doce fracciones que se irán analizando en el capítulo IV; se estudiarán diversos problemas de interpretación y de aplicación, así como de falta de técnica jurídica y la mejor forma de redactarlas en algunos casos.

Uno de los problemas es si efectivamente son necesarias todas las fracciones de dicho artículo 25 o si sería mejor expresar en forma general como hecho imponible la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo o en construcciones o en ambos conceptos, y acudir al derecho común para que defina qué es adquisición, y a las facultades de comprobación de la Tesorería del Distrito Federal para verificar si se ha ubicado la realidad con el supuesto, con el hecho imponible.

En estas fracciones hay varios casos en los que no hay propiamente adquisición: por ejemplo, en el contrato de compraventa con reserva de dominio; también, por un error

del legislador, no se encuentran previstas las construcciones solas como hipótesis de adquisición de inmuebles y, por tanto, no se grava.

En la fracción VIII se prevé como supuesto la "información de dominio administrativa" concepto que no existe en ninguna Ley y que probablemente lo que se quería gravar era la inmatriculación administrativa, que por otro lado es una adquisición muy insegura, cuestión que abordaré en el capítulo IV.

Además, no se grava la adquisición de excedentes en porciones hereditarias que consistan en inmuebles y que, por supuesto, se trata de una auténtica transmisión de propiedad.

Por otra parte, en lo que se refiere al usufructo, estimo que por un error de redacción, no se prevé el supuesto de pago del usufructo cuando se constituye el de a día fijo, (es decir, el llamado usufructo temporal) sólo cuando se extingue; o sea: se causa el impuesto pero no se debe pagar, puesto que no hay supuesto de pago.

2. OBJETO DEL IMPUESTO

El objeto del impuesto "es la realidad económica sujeta a imposición" (21) o "la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a la imposición". (22)

La realidad económica en el impuesto en estudio es la adquisición de un inmueble, por ejemplo, a través de una compraventa, adjudicación por herencia.

Es importante distinguir entre objeto del impuesto, hecho imponible y hecho generador.

Hecho imponible es lo mismo que supuesto de imposición, es la hipótesis contenida en la Ley fiscal expresada en abstracto, es un supuesto jurídico de cuya realización, es decir, el hecho generador, dependen las consecuencias jurídicas, o sea la causación del impuesto. Por ejemplo, en el caso de la herencia cuando se adjudica ésta, se causa el impuesto.

Esa realización -decía- es el hecho generador, es lo que en derecho civil se llama hecho jurídico; es ya el acontecimiento verificado en la realidad, es una adquisición en concreto, en fecha determinada. En cambio el objeto es lo que se grava, lo que el legislador estima conveniente gravar, la realidad económica gravada, que en el caso del impuesto que estudio,

(21).- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, ob. cit., p. 135.

(22).- DE LA GARZA, Sergio, ob. cit., p. 403.

es la adquisición de inmuebles.

Hay una íntima relación entre el objeto del tributo y el hecho imponible, "ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la Ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular da origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible". (23)

(23).- RODRIGUEZ LOBATO, ob. cit., p. 109.

3.- SUJETO PASIVO Y SUJETO ACTIVO:

"Sujeto (pasivo) es la persona que conforme a la Ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero." (24) De acuerdo con esta definición, en el ISABI pueden ser sujetos pasivos -según el artículo 23 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal- las personas físicas o morales que adquieren inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él. También será sujeto pasivo el tercero que debe satisfacer una prestación fiscal de otro, en este caso, cabría la pregunta de si el notario tiene esa calidad según la Ley y qué responsabilidad tiene, puesto que la Ley no especifica que sea obligado solidario como tradicionalmente se le ha considerado; lo trataré en otro capítulo.

Otros de los problemas que abordaré y que se presentan alrededor del sujeto pasivo es si el fiduciario debe serlo o no, puesto que según la doctrina consultada, el fiduciario no adquiere la propiedad.

El sujeto del impuesto en estudio son las personas físicas o morales que adquieran inmuebles en el Distrito Federal.

Como se había dicho antes, se tenía como antecedente de

(24).- ibid.

este impuesto, el Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles, que era local en el Distrito Federal. En esa Ley, el artículo 4o. expresaba: "La obligación de pagar el impuesto corresponde a quien transmita la propiedad del inmueble, pero el adquirente estará obligado al pago, cuando aquél haya eludido el propio impuesto".

Es decir que el vendedor tenía que pagar además del impuesto sobre la renta por enajenación de bienes inmuebles, el impuesto sobre traslación de dominio. En la práctica, lo que sucedió era que en la escritura de compraventa se incluía una cláusula en la que el adquirente se obligaba a pagar el impuesto sobre traslación de dominio, aunque en realidad el sujeto pasivo era el transmitente.

En cuanto al sujeto activo "los impuestos pueden ser federales, estatales o municipales, según que el acreedor de la prestación tributaria sea el Gobierno Federal, el Gobierno de una Entidad Federativa o un Gobierno Municipal" (25), teniendo su fundamento constitucional en el artículo 31 fracción IV que establece la obligación de los mexicanos a "contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa

(25).- DE LA GARZA, ob. cit., p. 380.

que dispongan las leyes".

Como se vio anteriormente, el ISABI es local, mediante la coordinación fiscal: así se reconoció y se reformó la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal el 31 de Diciembre de 1981.

Por lo tanto, el sujeto activo es el Distrito Federal, cuyas funciones hacendarias se realizan a través de la Tesorería del Distrito Federal.

4.- BASE GRAVABLE

La base imponible según ATALIBA, "es una perspectiva mensurable del aspecto material de la hipótesis de incidencia, que la ley califica con la finalidad de fijar criterio para la determinación, en cada obligación tributaria concreta, del "quantum debeatur." (26)

En otras palabras, "La base imponible o base gravable es la cantidad neta en relación con la cual se aplican las tasas del impuesto". (27)

Para la obtención de la base imponible del impuesto en análisis, es necesario que al monto bruto -precio, valor catastral valor comercial, lo que sea más alto- se le disminuya una deducción de x veces el salario mínimo general del D.F. elevado al año, para que nos dé el monto neto, lo que constituirá la base gravable o imponible. Existen tres reducciones según la capacidad tributaria del sujeto pasivo determinada de la siguiente manera:

a) La regla general es que se tiene derecho a una reducción de 5 veces el salario mínimo elevado al año.

b) Cuando se trate de viviendas cuyo valor no exceda de 10 veces el citado salario elevado al año, se tendrá derecho a una

(26).- ATALIBA, Geraldo, ob. cit., p. 116.

(27).- Voz base gravable, Diccionario Jurídico Mexicano, UNAM, México, 1983, la. edición.

reducción de 8 veces el salario elevado al año.

c) Cuando el inmueble sea también vivienda y su valor exceda de 10, pero no de 13 veces dicho salario elevado al año, se tendrá derecho a una reducción entre 8 y 5 veces, que se calculará sumando a 5 veces el monto que resulte de disminuir de 3 veces lo que exceda de 10.

De esa manera se determina la base gravable a la cual se le aplicará la tasa del 10 por ciento.

Como se puede ver, es muy complicada la mecánica para la determinación de la base gravable. La cuestión se complica en caso de inmuebles colindantes, caso en el que se tiene derecho a una sola reducción, pero la Ley no distingue en el caso de que haya varias unidades habitacionales en un inmueble, ni define unidad habitacional, o sea, cuáles son los requisitos para que se le pueda considerar unidad habitacional.

Por otra parte, para determinar el valor del inmueble, el legislador no tomó en cuenta el que el adquirente hubiera construido con fondos propios; es decir, para la determinación de la base gravable se tomaría en cuenta -como está redactada la Ley- terreno y construcciones, por lo que es absurdo si el adquirente había construido.

Para las exenciones, la Ley dice que la constitución de copropiedad está exenta y -en contra de lo que dispone la Ley Federal Sobre Adquisición de Inmuebles- no concede exención ni a la Federación ni al D.F., asunto que también estimo absurdo y que va en contra de la reciprocidad con la Federación.

5.- TASA

El tipo de tasa que rige el Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles es proporcional, pues señala un tanto por ciento fijo, sobre cualquiera que sea el valor de la base, y es el 10 por ciento. Aplicando el 10 por ciento a la base gravable dará como resultado el impuesto a pagar, y este ya determinado en cantidad líquida, será un crédito fiscal exigible.

SEGUNDA PARTE
CONSIDERACIONES PRACTICAS AL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES
INMUEBLES

CAPITULO CUARTO

CONSIDERACIONES PRACTICAS AL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

1.- OBJETO DEL IMPUESTO

A) ADQUISICION DE CONSTRUCCIONES

El artículo 23 de la LHDDF establece en forma general el objeto del impuesto:

"Están obligadas al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles establecido en este capítulo, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicadas en el D.F., así como los derechos relacionados con los mismos, a que este capítulo se refiere."

Es decir, " la realidad económica sujeta a imposición " (28) es la adquisición de inmuebles, pero la ley aclara qué tipo de inmueble: suelo, y suelo y construcciones adheridos a él, y, por tanto, no está gravada la adquisición solamente de construcciones que sí son inmuebles, según lo expresa el artículo 750 del Código Civil en sus fracciones I y III:

"Son bienes inmuebles:

I.- El suelo y las construcciones adheridas a él...

III.-Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija,

(28) RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, ob. cit., p. 135

de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido;..."

Y no es imposible que se adquirieran solamente construcciones, por ejemplo: el dueño de un terreno arrienda éste y una constructora X construye un restaurante con el consentimiento de aquel y se lo compra el arrendatario también con el consentimiento del dueño, en este caso, ¿no se está adquiriendo un inmueble: las construcciones? por supuesto que sí, y no se tiene por qué pagar el impuesto de adquisición de inmuebles puesto que la ley sólo se refiere a los inmuebles que consistan en el suelo y en suelo y las construcciones adheridas a él, pero no solamente a las construcciones.

Lo interesante y curioso de este problema es que esto fue resultado de una reforma que entró en vigor el día 10 de enero de 1984; como si el legislador quisiera desgravar las adquisiciones de construcciones cuando éstas se adquieren sin terreno.

Antiguamente este mismo artículo 23 establecía:

Art. 23.- Están obligadas al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles establecido en este capítulo, las personas físicas o morales que adquirieran inmuebles que consistan en el suelo, en construcciones adheridas a él, o en ambos

conceptos," ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos, a que este capítulo se refiere.

Esto quiere decir que anteriormente, sí estaba prevista la adquisición solamente de construcciones como hecho imponible.

El impuesto federal también contiene este error y tal vez se pretendió adecuar la redacción de la ley local con la federal.

Pienso que es un error y que el legislador no previó este problema al reformar, por inadvertencia o porque pensó que ya estaba previsto de esa manera o por creer que era imposible adquirir sólo construcciones.

El impuesto de traslación de dominio era más claro pues simplemente decía:

Art. 443.- Es objeto del impuesto que establece este título la transmisión o adquisición del dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal.

Además con la ventaja de ser más doctrinal puesto que hace alusión al término "objeto"; concepto al que no hace referencia nuestra ley en vigor. Y el artículo 449, haciendo referencia a

lo que debían comprender los avalúos para efecto de determinar la base gravable, decía que debían de considerarse "tanto al terreno como a las construcciones y demás accesiones, aún cuando se traslade el dominio únicamente del terreno o bien solamente de las construcciones o accesiones..."

Quiere decir que la ley anterior sí admitía la adquisición solamente de construcciones, porque sí es posible.

En conclusión, no se causa el ISABI cuando se adquieran solamente construcciones, y, en consecuencia, debiera reformarse la LHDDF para prever este supuesto.

B) DEPARTAMENTOS HABITACIONALES

La reducción a la que tiene derecho el contribuyente se encuentra señalada en el artículo 23, que establece, después de exponer las distintas reducciones posibles según el valor del inmueble, lo siguiente:

"Cuando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles."

Primero, quiero comentar que hay una contradicción de este párrafo con el artículo 27 de la LHDDF que establece que se considerarán como un sólo inmueble los bienes que sean o resulten colindantes, adquiridos por la misma persona. O sea, por un lado considera que forman un sólo inmueble dos bienes que colinden, y, por otro, cuando de un inmueble formen parte departamentos habitacionales considera aparentemente que son tantos inmuebles como unidades habitacionales haya y que además no colindan; ese es el trato que les da. Cuando hay varios departamentos habitacionales en un inmueble sí es un sólo inmueble y no se le considera de esa forma.

Técnicamente no es congruente, sin embargo, la idea no es mala porque normalmente en el caso de que haya varias unidades habitacionales en un inmueble se da lo que se llama "vecindades"

y los habitantes de ellas no tienen recursos para subdividir inmuebles, hacer la escritura pública correspondiente e inscribirla en el Registro Público de la Propiedad. En esta situación, como en Registro Público no aparece la subdivisión de predios, una familia de escasos recursos no puede comprar una unidad habitacional, puesto que no constituye inmueble, y no se le puede enajenar y escriturar un "departamento habitacional".

Otro problema y relacionado con este párrafo de este artículo 23 que acabo de citar, es que la ley, para efectos de considerar cuándo hay departamento habitacional, sobre todo en tratándose de que haya varios de estos en un inmueble, no define qué es un departamento habitacional, es decir, qué elementos deben reunirse para considerarse departamento habitacional.

Acerca de este asunto se han presentado a la Tesorería del Distrito Federal, un gran número de consultas desde 1982 por parte de notarios y contribuyentes, relativas a solicitar que se defina qué se entiende por departamento habitacional para efectos de la reducción que señala la LHDDF.

Analizando en conjunto las disposiciones legales relativas a esta materia en ese capítulo del impuesto, se encuentra lo que señala la fracción V del artículo 27 de la LHDDF, que dice:

" V.- No se considerarán departamentos habitacionales los

que por sus características originales, se destinen a servicios domésticos, portería o guarda de vehículos aun cuando se utilicen para otros fines."

Esta fracción señala qué no debe entenderse por departamento habitacional pero no especifica qué se entiende por ella y qué características debe reunir para que se le considere de esa manera.

En la práctica, la Tesorería ha mantenido el criterio de considerar como departamento habitacional, el que señala el artículo 135 del Reglamento de Construcciones para el D. F., que dispone:

Art. 135.- VIVIENDA MINIMA. Podrá otorgarse licencia de construcción a las viviendas que tengan, como mínimo, una pieza habitable con sus servicios completos de cocina y baño.

Pero este criterio, que al parecer no deja lugar a dudas, y que se puede aplicar puesto que no se trata de un término que requiera interpretación estricta, no se puede aplicar a inmuebles que tienen viviendas construidas cuando no existía reglamentación o cuando se edificaban al margen de ella, como lo es el caso de las llamadas VECINDADES que abundan generalmente en el primer cuadro de la ciudad y zonas aledañas (aunque existen en otras zonas pero no tan concentradamente), so pena de incurrir en injusticia y retroactividad de leyes ya que la mayor parte de

ellas no satisfacen los requerimientos reglamentarios mínimos.

Para solucionar este problema, debería emitirse un criterio o reformarse la Ley Hacendaria, incluyendo una disposición que sea general para las adquisiciones de inmuebles que no cumplan con los requerimientos reglamentarios.

Esta idea, parte de la exposición de Motivos del Ejecutivo Federal a la iniciativa de Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles sometida a la H. Cámara de Diputados de la LI Legislatura el 26 de Noviembre de 1979, del cual me permito transcribir en lo conducente lo siguiente:

"...En la actualidad es deseable la construcción de inmuebles que contengan varias unidades habitacionales; pues en las principales ciudades del país existe una necesidad creciente de vivienda. Es reducida la construcción y venta de edificios en condominio acentuándose la escasez de departamentos que pueden ser rentados. Por ello la reducción a que he hecho referencia tratándose de departamentos, se multiplica por el número de estas unidades. Así, por ejemplo, un edificio de 5 departamentos no causará impuesto al timbre en el acto de su venta si el precio total no excede de \$2,500,000.00".

Por otro lado, el Presidente de la Asociación Nacional del Notariado a través de consultas sometidas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el 19 y 24 de Marzo de 1980, planteó lo siguiente:

ler caso.- Asimismo consideramos necesario que esa Secretaría aclare qué debe entenderse en el Artículo 8o., de la Ley Federal de Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, que es igual al 27 de la ley local, por "características originales" de un inmueble para considerarlo como departamento habitacional, pues es muy frecuente sobre todo en algunas entidades de la República, que las construcciones se hayan edificado sin licencia alguna, o bien que la licencia de obra no especifique cuántos departamentos o locales habitacionales integran un edificio.

2o. caso.- Por otra parte, en construcciones de cierto tipo, por ejemplo las llamadas "vecindades", las unidades habitacionales están formadas por un solo "cuarto redondo" que constituye la habitación familiar y que es muy difícil, si no imposible, distinguir de una "portería" . Así pues, solicitamos que se establezca un criterio objetivo a fin de que el término "características originales" quede perfectamente aclarado.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la Dirección de Servicios al Contribuyente resolvió que:

"...Por características originales debe entenderse que son las asignadas a los inmuebles a su construcción , en el sentido de si son unifamiliares o plurifamiliares y, en el segundo caso, para cuántas familias. De la misma manera podrá establecerse los que se destinen a servicios domésticos, porterías o la guarda de automóviles, lo que podrá comprobarse con los planos de construcción, licencias u otros documentos idóneos".

Vista la RATIO LEGIS de la desgravación a departamentos habitacionales que formen parte de inmuebles, estimo conveniente señalar que las construidas después del año de 1966, (fecha en que entra en vigor el Reglamento de Construcciones, antecedente del actual, toda vez que su Artículo 62 señala lo que se entiende por vivienda mínima) deben de ajustarse al criterio actual, esto es, que tengan una pieza habitable con sus servicios completos de cocina y baño complementándose el criterio con el contenido de la fracción V del Artículo 27 de la ley local.

Para las edificaciones construidas con anterioridad sería válido que se hiciera la reducción por vivienda, aún cuando no se satisfagan las disposiciones reglamentarias de construcciones, bien sea porque no se puedan aportar los planos, licencia y en general con documentos idóneos que definan las características generales a cambio de demostrar con contratos de arrendamiento que las viviendas son habitadas por familias, separadas cada una de ellas, y que se cumpla con las siguientes características técnicas:

PRIMERO.- Se considerará como vivienda mínima, las que cuentan con cocina, una pieza habitable y un baño común (cuarto redondo) independientemente de la superficie (M2).

SEGUNDO.- Para efectos del párrrafo anterior, se tomará en cuenta que la construcción sea permanente y no provisional aunque su estado de conservación sea ruinoso, y sus materiales de

construcción sean como mínimo muros de adobe o similar y cubierta de lámina.

Además, y relacionado con el tema, en el texto actual del Artículo 23, se habla por una parte de departamento habitacional y por otra de vivienda, a este respecto cabe hacer las siguientes consideraciones:

La Ley Federal de Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles en el último párrafo del artículo lo. señala:

Cuando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos.

Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles.

La fracción IV del Artículo 8o., señala:

No se considerará departamentos habitacionales los que, por sus características originales, se destinen a servicios domésticos, portería o guarda de vehículos, aún cuando se utilicen para otros fines.

La ley vigente de 1982, tuvo la misma redacción que en la Ley Federal, en sus Artículos 443 y 450 fracción IV.

La Ley Hacendaria del Departamento del Distrito Federal vigente en el año de 1983, no contempló en su Artículo 23 un párrafo que fue agregado por fe de erratas publicadas en el Diario Oficial el 18 de enero de 1983 que es igual que el

Artículo 1o. de la Ley Federal y el del 443 de la Ley Hacendaria vigente en 1982. El Artículo 27 en su fracción V usó el mismo texto del Artículo 8o. de la Ley Federal y el Artículo 450 fracción V de la ley local citada.

La iniciativa del decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Hacendaria del Departamento del Distrito Federal fue estudiado por las Comisiones Unidas de Hacienda y Crédito Público y del Distrito Federal y en su dictamen acordaron modificar el proyecto original en estos términos:

"Con el objeto de proteger la vivienda popular y al mismo tiempo incrementar los ingresos del Departamento del Distrito Federal, estas Comisiones consideran conveniente modificar la Iniciativa de reformas al Artículo 23, para mantener la reducción de 8 veces el salario mínimo como establecer una desgravación menor para el caso de viviendas cuyo valor se encuentre comprendido entre 10 y 13 veces dicho salario mínimo para los demás inmuebles la desgravación que se propone será de 5 veces, por lo que la disposición mencionada quedaría como sigue:

"ARTICULO 23.- Están obligadas al pago del Impuesto sobre adquisición de Inmuebles establecido en este capítulo, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan

en el suelo o en el suelo y las construcciones adheridas a él, ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos, a que este capítulo se refiere. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% al valor del inmueble después de deducir de éste una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal. Tratándose de viviendas cuyo valor no excede de 10 veces dicho salario mínimo, la deducción será de ocho veces el salario mínimo mencionado.

Quando se trate de viviendas cuyo valor sea mayor de 10 veces el salario mínimo general señalado en el párrafo que antecede, sin exceder de 13, se tendrá derecho a la reducción de cinco veces el citado salario mínimo adicional con el monto que resulte de disminuir de 3 veces dicho salario la cantidad en que exceda el valor del inmueble de 10 veces el salario mínimo.

Quando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles..."

Como podrá observarse es el dictamen de las Comisiones Unidas de la Cámara de Diputados la que introduce el concepto vivienda.

Estimo que el legislador al incluir este concepto, en realidad está hablando de unidad habitacional independientemente

de los términos del artículo 951 del Código Civil que dispone:

"Art. 951.- Cuando los diferentes departamentos, viviendas, casas o locales de un inmueble, construidos en forma vertical, horizontal o mixta, susceptibles de aprovechamiento independiente por tener salida propia a un elemento común de aquél o a la vía pública, pertenecieran a distintos propietarios, cada uno de éstos tendrá un derecho singular y exclusivo de propiedad sobre su departamento, vivienda, casa o local y, además, un derecho de copropiedad sobre los elementos y partes comunes del inmueble, necesarios para su adecuado uso o disfrute.

Cada propietario podrá enajenar, hipotecar o gravar en cualquier otra forma su departamento, vivienda, casa o local, sin necesidad de consentimiento de los demás condóminos. En la enajenación, gravamen o embargo de un departamento, vivienda, casa o local, se entenderán comprendidos invariablemente los derechos sobre los bienes comunes que le son anexos.

El derecho de copropiedad sobre los elementos comunes del inmueble, sólo será enajenable, gravable o embargable por terceros, conjuntamente con el departamento, vivienda, casa o local de propiedad exclusiva, respecto del cual se considere anexo inseparable. Lo copropiedad sobre los elementos comunes del inmueble no es susceptible de división.

Los derechos y obligaciones de los propietarios a que se refiere este precepto, se regirán por las escrituras en que se hubiera establecido el régimen de propiedad, por las de

compraventa correspondientes, por el Reglamento del Condominio de que se trate, por la Ley Sobre el Régimen de Propiedad en Condominio de Inmuebles, para el Distrito y Territorio Federales, por las disposiciones de este Código y las demás leyes que fueren aplicables."

Y a los valores que manejan para los efectos de la reducción legal contenida en el Artículo 23 en vigor, se les da una desgravación a lo que se considera como vivienda de interés social, de aquí que este concepto se amplía a departamento o casa con la condición de independencia prevista en la disposición del Código Civil; de este modo, el departamento habitacional descrito en el tercer párrafo será aquel que forme parte de un inmueble, pero que su régimen de propiedad no sea el de condominio.

2.- EXENCIONES

A) EXENCION A ENTIDADES PUBLICAS

En cuanto a exención de este impuesto se tiene que la Ley de Hacienda vigente en la redacción original del artículo 24 (antes de que se derogara el 31 de diciembre de 1984), establecía:

"Art. 24.- No se pagará el impuesto a que se refiere este capítulo por las adquisiciones efectuadas por la Federación para formar parte del dominio público, así como por las señaladas en el artículo 2o. de la Ley del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles".

Este artículo 2o. de la Ley Federal del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, establecía:

Art. 2o.- No se pagará el impuesto establecido en esta Ley en las adquisiciones de bienes que hagan el Distrito Federal, los Estados o Municipios para formar parte del dominio público.

Pero surge aquí una situación muy curiosa y con la falta de toda técnica legislativa. Este artículo 24 de la Ley de Hacienda que he transcrito -junto con otros artículos en algunos párrafos-

fue derogado por la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal (art. 4o.), para el ejercicio fiscal de 1985, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1984.

Situación que estimo criticable: Cómo es posible que una Ley de ingresos de vigencia anual derogue una disposición de una ley que trata de otras materias, como lo es la LHDDF.

Además, no se está cuidando un principio importante que es el principio de certidumbre, es decir, si de lo que se trata es de que las leyes fiscales deben ser lo más claras posibles, sobre todo cuando se trata de elementos esenciales del impuesto, que son de aplicación estricta, cómo una disposición de una ley de vigencia anual como la Ley de Ingresos para un ejercicio fiscal, que trata la materia de ingresos del D.D.F. establece que se deroga una disposición de la LHDDF. Además, es absurdo que se derogue una disposición que establece exenciones a la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios cuando adquieran bienes destinados al dominio público.

Y es que el Estado (entendiendo por tal la Federación, las entidades federativas y los municipios) debe gozar de inmunidad fiscal: así lo considera la doctrina en general. Por ejemplo, DE LA GARZA comenta: "la inmunidad fiscal existe, sin ninguna duda, en lo que se refiere a los impuestos.

En este aspecto, la fundamentación del principio de inmunidad fiscal se encuentra en que repugna al mismo concepto de impuesto -fundado en el criterio político de la capacidad contributiva- gravar a las entidades públicas que son instrumentos del propio gobierno. Dicho en síntesis: la riqueza de las entidades públicas no representa capacidad contributiva, porque ésta significa aptitud para contribuir a los gastos públicos y no se puede admitir, por contradicción evidente, que el patrimonio del Estado tenga aptitud para contribuir a formar el patrimonio del Estado". (29)

Y JARACH, comentando la inmunidad del Estado en materia fiscal, dice:

"La inmunidad fiscal de las entidades públicas y de sus dependencias respecto a los impuestos es, al contrario, una consecuencia de la naturaleza substancial del hecho imponible, en correspondencia con su causa jurídica. El presupuesto de hecho de todo impuesto tiene naturaleza económica, consiste en una actividad o situación económica, de la cual resulta capacidad contributiva. La capacidad contributiva significa apreciación por parte del legislador de que el hecho económico que se ha verificado para el sujeto le permite distraer una suma de dinero de sus necesidades privadas para destinarlas a los gastos públicos. Pero esos conceptos básicos del hecho imponible no tendrían sentido si el hecho imponible se atribuyera al Estado, o a las entidades públicas o a las dependencias de ellas. Las (29).- DE LA GARZA, Sergio Francisco, ob. cit., p.502

situaciones o las actividades económicas de las mismas nunca representan capacidad contributiva, porque toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas y sería sin sentido atribuirle una capacidad de contribución a las finalidades para las cuales toda su actividad y su existencia misma están destinadas". (30)

Por tanto, estas entidades públicas en sus funciones de Derecho Público deben gozar de inmunidad fiscal puesto que utilizan los bienes en beneficio de la colectividad. No es exención de lo que deben gozar las entidades públicas sino de inmunidad. La exención es "una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, hechos o situaciones imposables, por razones de equidad, de conveniencia o de política"(31), "se produce el hecho generador, pero el legislador, sea por motivos relacionados con la apreciación de la capacidad económica del contribuyente, sea por consideraciones extrafiscales, establece la no exigibilidad de la deuda tributaria o, como dice Gomes de Sousa, resuelve dispensar del pago de un tributo debido." (32) GIULIANI FONROUGE, hace muy bien la distinción entre exención, lo que él llama la no sujeción (o no incidencia), y la inmunidad fiscal.

La exención es lo que se acaba de definir. De la no

(30).- citado por DE LA GARZA, ob. cit., p. 500.

(31).- MARGAIN MANATOU, Emilio, Intoducción al Estudio del Derecho Tributario, Editorial de la Universidad Potosina, 7a. edición, México, 1983, p. 50.

(32).- Araujo Falcao, citado por GIULIANI FONROUGE, Carlos M. Derecho Financiero, vol. I, 3a. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1977. p. 288.

sujeción, FONROUGE afirma: "Con respecto a la no incidencia (no sujeción) existe consenso en el sentido de que consiste en que la circunstancia contemplada por la norma legal, no alcanza a configurar el hecho generador o hecho imponible; el crédito tributario no se produce. Por esto se dice que la no incidencia es general o pura y simple, cuando deriva de la circunstancia de no producirse los presupuestos materiales indispensables para la constitución o integración del hecho generador: el hecho generador no existe, no se produce o no llega a integrarse. En cambio, cuando la no incidencia (no sujeción) es calificada por disposición constitucional, recibe el nombre de inmunidad... la inmunidad es un supuesto especial de no incidencia." (33)

Por estos argumentos, pienso que el Estado debería gozar de inmunidad fiscal, no sólo en el ISABI, sino en todos los impuestos, que además debe estar contenido en la Constitución Política Mexicana.

Al Estado no se le cobran los impuestos, él los cobra y entre unas y otras entidades públicas (Federación, Estados, Municipios), por el principio de reciprocidad, no debían cobrarse cuando la finalidad es el servicio público, en el ISABI, cuando se adquieran bienes que se destinarán al dominio público, al servicio público.

(33).- GIULIANI FONROUGE, Carlos M., Derecho Financiero, vol. I, 3a. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1977, p.292.

Se puede admitir que en sus funciones de derecho privado, es decir, cuando no se adquirieran inmuebles para el dominio público, sí debe ser sujeto pasivo del impuesto. Así lo establece la ley federal del ISABI, y así lo establecía la LHDDF, situación que me parece acertada ya que los bienes de dominio público están afectados al uso o al servicio público. (Los afectados al uso son principalmente las vías de comunicación). Se subdividen en: A) BIENES DE USO COMUN, y B) BIENES DESTINADOS A UN SERVICIO PUBLICO (34), mientras que los bienes de dominio privado, son semejantes a los particulares.

Tiene interés esta distinción puesto que los bienes de dominio privado deben estar sujetos al mismo régimen que los de los particulares.

Debería expresarse la inmunidad fiscal en la Ley de Hacienda y en el Código Fiscal de la Federación a favor de la Federación, Entidades Federativas, Distrito Federal y Municipios cuando se encuentren en funciones de Derecho Público, además de que considero que la Tesorería del Distrito Federal no requeriría el pago de dicho impuesto a la Federación.

(34).- DE IBARROLA ANTONIO, Cosas y Sucesiones, Editorial Porrúa, 2a. edición, México, 1964, pp. 94-95.

B) CONSTITUCION DE COPROPIEDAD.

La llamada "Constitución de copropiedad" sobre inmuebles está exenta del pago del impuesto. A esta exención se refiere el artículo 25 que establece, como se vio en el inciso anterior, los diversos supuestos que la ley entiende como adquisición, y en su primera fracción establece el primer supuesto:

"Todo acto por el que se transmita la propiedad", y, posteriormente, expresa una excepción:

"...a excepción de las que se realicen al constituir la copropiedad o la sociedad conyugal siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios o de los cónyuges." En primer lugar hago una crítica en cuanto a la técnica jurídica que usa el legislador, que es muy confusa al decir "constituir la copropiedad"; el art. 938 del Código Civil dice: "Hay copropiedad cuando una cosa o derecho pertenece proindiviso a varias personas", es decir, la copropiedad no se constituye, la copropiedad existe, teniendo como "fuente un contrato, un acto jurídico unilateral, un hecho jurídico o la misma prescripción. Ordinariamente la copropiedad se origina por contrato, es decir, por un acto jurídico; pero también puede establecerse por un hecho jurídico en la accesión, cuando se mezclan o confunden diferentes cosas...

que es el caso que ocurre en el intestado o sucesión legítima y

en el de la copropiedad nacida por testamento."(35)

La copropiedad no se constituye, existe, así opinó la Comisión Fiscal del Consejo del Colegio de Notarios del Distrito Federal, al decir en la circular No. 3/84: "Por cuanto a las adquisiciones derivadas de la constitución de la copropiedad, considero que es un concepto incomprensible. La copropiedad existe, no se constituye. Hay copropiedad cuando un bien pertenece pro-indiviso a varias personas (artículo 938 del Código Civil). Pero en mi opinión no puede "constituirse". Además de que es poco jurídico este concepto, pienso que esta excepción no debiera contenerse en un artículo que se está refiriendo a los hechos imposables del impuesto. Por qué si está tratando los supuestos de causación del impuesto, se incluye una excepción que debiera estar en el artículo 24, donde se encuentran las exenciones.

Luego, lo que se presta más a confusiones es la condición que tiene que llenar la constitución de la copropiedad para que verdaderamente sea excepción, expresada en la última parte de esa fracción I, que dice:... siempre que sean inmuebles propiedad de los copropietarios..." Prácticamente está anulando la misma excepción puesto que cómo puedo "constituir" la copropiedad de algo en lo que ya soy copropietario. Y si lo que la ley quiere decir es que no existiendo la copropiedad y se

(35) ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, tomo III, Bienes, Derechos Reales y Posesión. 5a.edición, México,1981, p.54

"constituye" estoy exento, se presta a evasiones. Un ejemplo : Yo soy propietario de un inmueble, vendo el 99% de los derechos sobre el mismo y de esa forma "constituyo la copropiedad" no se causa el impuesto en virtud de que he constituido copropiedad. Luego, vendo el 1% y se causa el impuesto sobre ese 1%. Es absurdo que el legislador tuviera esa finalidad, y de otra manera, se está contradiciendo.

3.- SUPUESTOS DE CAUSACION

A) APLICACION Estricta DE LOS DIVERSOS SUPUESTOS

Antes de analizar algunos supuestos de adquisición que señala el artículo 25 de la LHDDF, quisiera establecer que este artículo, en los diversos supuestos que considera como hechos imponibles, es limitativo.

Primero, la Ley está limitando la adquisición de inmuebles a los que consistan en terreno o terreno y construcción, según lo expresa el artículo 23 de la LHDDF. Y Es lógico que reduzca el concepto de inmueble a estos dos conceptos puesto que según el Código Civil son también inmuebles las plantas, los árboles, colmenas, estatuas, estanques; contemplar como supuestos, las adquisiciones de estos inmuebles, sería absurdo.

Sin embargo la ley redujo los supuestos de adquisición de inmuebles sólo a terreno y terreno y construcción. O sea que no previó la posibilidad de adquisición solamente de construcciones, cuestión que ya analicé.

La Ley Fiscal, en los elementos esenciales del impuesto es de aplicación estricta, o sea, "aquella que simplemente declara el sentido o alcance de las palabras empleadas por el legislador, sin restringirlo, y tampoco sin extenderlo. Por

ejemplo, por hombre se entiende tanto el varón como la mujer".(36)
En este sentido dispone el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, al decir: "...las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta..."

Y al respecto también hay jurisprudencia:

"Impuestos, Aplicación de los.- En la aplicación de los impuestos debe tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la Ley que lo crea, sin que sea dable ampliarlo o restringirlos".(37)

Y de acuerdo a ese artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación son disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares los que se refieren al sujeto, objeto base tasa o tarifa.

El artículo 25 que estoy analizando, trata del objeto del impuesto y de sus diversos supuestos de causación por tanto constituyen "cargas a los particulares" y debe ser de aplicación estricta, no es dable ampliar el sentido de sus palabras; o sea, no están gravadas las adquisiciones sólo de construcciones, por ejemplo.

Por otra parte, siguiendo este principio de aplicación estricta en disposiciones que establecen cargas a los particulares, el artículo 25 es limitativo, es decir, sólo los

(36).- DE LA GARZA, ob. cit., p. 53.

(37).- ibidem.

supuestos de adquisición señalados en él son de incidencia.

Este artículo dispone:

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

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

II.- La compraventa en la que el vendedor se reserve la propiedad, aún cuando la transferencia de esta opere con posterioridad.

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

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

V. Fusión de sociedades.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

En las permutas se considerará que se efectúan dos adquisiciones."

Este artículo comienza estableciendo una regla general:

"todo acto por el que se transmita la propiedad", luego, limita esas transmisiones de propiedad a las diversas fracciones que contiene.

Por una parte limita porque sólo esas fracciones están contempladas como supuestos; y por otra, amplía el concepto de adquisición puesto que en algunos casos no hay propiamente adquisición: no lo que el Derecho Civil entiende por adquisición, o sea " la incorporación de una cosa o de un hecho a la esfera patrimonial de una persona".(38)

Es evidente que en un contrato de compraventa con reserva de dominio o en uno de promesa de compraventa no hay adquisición, no ingresa ningún derecho de propiedad al patrimonio del supuesto adquirente.

Siendo este artículo 25 limitativo, de aplicación estricta, escapan algunos supuestos en los que sí hay adquisición como la readquisición de inmuebles a consecuencia de la revocación o rescisión voluntaria de un contrato traslativo de dominio, o la adquisición de excedentes en porciones hereditarias, como lo expresaba el Impuesto Sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles.

(38).- Voz Adquisición de la propiedad, Diccionario Jurídico Mexicano, ob. cit., tomo I, p. 104.

B) CONTRATO DE COMPRAVENTA CON RESERVA DE DOMINIO.

La ley hace alusión a este contrato como supuesto de adquisición al señalar:

"...II.- La compraventa en la que el vendedor se reserve la propiedad, aún cuando la transferencia de ésta opere con posterioridad." Es un concepto de adquisición que no va con el derecho común. La reserva de dominio es una modalidad del contrato de compraventa que subordina éste a la condición suspensiva de que el comprador pague el precio y uno de los efectos entre las partes, antes de que se cumpla la condición, es la de que el vendedor conserva la propiedad.

El dominio de la cosa, no la transmite porque esta obligación del vendedor que consiste en transmitir el dominio, está supeditada a esa condición suspensiva de que se pague el precio. Por tanto, mientras el comprador no haya pagado íntegramente el precio, la condición no se cumple y el vendedor no transmite el dominio pues éste queda en poder del vendedor, dominio que queda con la limitación señalada por el artículo 2312 del Código Civil: el vendedor no puede enajenar la cosa, no puede hipotecar, porque solamente pueden hipotecar los que pueden enajenar. De tal manera es que el vendedor, que conserva el dominio, no tiene el dominio absoluto, sino un dominio limitado. Limitado precisamente por el contrato de venta

con reserva de dominio que ha celebrado. Pero tampoco el comprador puede vender la cosa puesto que no es dueño de ella, no puede hipotecarla ni realizar ningún acto para el cual necesita la capacidad de dueño, puesto que no ha adquirido la propiedad de la cosa. Es cuando se cumple la condición suspensiva: pagar el precio, cuando la obligación del vendedor, consistente en transmitir el dominio, debe cumplirse.

Tan no adquiere el dominio el comprador que nuestro Código Civil establece:

"Artículo 2315.- En la venta de que habla el artículo 2312, mientras que no pasa la propiedad de la cosa vendida al comprador, si éste recibe la cosa será considerado como arrendatario de la misma. Por lo tanto los efectos cuando la cosa se entrega al comprador, es de un contrato de arrendamiento."

El profesor LOZANO NORIEGA comenta:

"Supongamos o consideremos esta operación jurídica (contrato de venta con reserva de dominio) plena, en su integridad, antes de que la condición suspensiva se cumpla; ¿hay compraventa? No la hay porque está sujeta a la condición suspensiva que no se ha cumplido." (39)

Así pues, el comprador no adquiere la propiedad y por lo tanto no se da el supuesto gravado, la regla general que da la ley: "Todo acto por el que se transmite la propiedad". Además, qué pasa si se

(39) LOZANO NORIEGA, Francisco, Contratos. Editorial Luz, 2a. edición, México, 1970, p.254.

rescinde el contrato, si el comprador no termina de pagar o simplemente por acuerdo de las partes se rescinde, ¿la Tesorería del D.F. devolverá el pago en concepto de pago de lo indebido ? o el vendedor que se ha reservado la propiedad ¿debe pagar el ISABI por readquirir? no lo resuelve la ley. Pienso que este supuesto no debe existir puesto que no hay adquisición.

Lo que el legislador pretende año con año es que no se eluda el impuesto con simulaciones, pero la Tesorería del Distrito Federal no tiene un sistema para conocer cuándo se han celebrado este tipo de actos.

El contribuyente no puede eludir el impuesto, al fin y al cabo tendrá que comparecer ante notario para formalizar la operación y entonces este fedatario público según su responsabilidad fiscal deberá requerir el pago al adquirente y enterar el impuesto a la Tesorería del D. F.

C) CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA.

Este supuesto de adquisición se encuentra en la tercera fracción del artículo 25 de la LHDDF, que establece: "La promesa de adquirir, cuando el futuro comprador entre en posesión de los bienes o el futuro vendedor reciba el precio de la venta o parte de él, antes de que se celebre el contrato prometido o cuando se pacte alguna de estas circunstancias."

La definición de promesa en general es el "contrato preparatorio por el que una o las dos partes, se obligan a celebrar, dentro de un cierto plazo, un contrato futuro cuyos elementos esenciales se determinan al efecto (2243 y 2246)." (40) Como se puede ver en la definición, es un contrato preparatorio cuyo objeto es una obligación de hacer que consiste en celebrar el contrato prometido. La promesa tiene una utilidad muy concreta que consiste en "que es un medio que concede el derecho, que da la ley, para asegurar, en el futuro, la celebración de un contrato". (41)

Además no es un contrato en sí mismo "oneroso ni gratuito, ya que este carácter sólo corresponde al contrato futuro, en tanto

(40).- SANCHEZ MEDAL, Ramón, De Los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, 6a. edición, México, 1982, p. 101.

(41).- LOZANO NORIEGA, ob. cit., p.91.

que la promesa no implica por sí misma ningún desplazamiento de riqueza o de bienes económicos y, por ello, su función es netamente jurídica." (42) Es decir, su función es meramente asegurar la celebración del contrato futuro: en el caso de la promesa de compraventa la finalidad es la seguridad jurídica de que se celebrará un contrato de compraventa.

Los elementos esenciales de la compraventa que debe contener la promesa son cosa y precio, pero éstos no son los objetos de la promesa, sino que son los objetos que tiene el contrato prometido y que es necesario determinar. (43)

Por eso, porque su función es netamente jurídica, en ocasiones se entrega una suma de dinero. "Esta entrega puede ser: o en concepto de arras, es decir a título de garantía para el efecto de que se no se cumple con la promesa, se pierde a manera de pena convencional el importe entregado por el promitente incumplido; o bien, es una cantidad que se entrega en firme como retribución simplemente a cambio de la promesa..."(44) En estos casos de entrega de dinero, ya sea en concepto de arras, de garantía o como retribución de la promesa, serían cláusulas accidentales que no deforman la esencia del contrato.

A veces, también, el dinero se entrega como abono al precio y,

(42).- SANCHEZ MEDAL, ob. cit., p. 101.

(43).- LOZANO NORIEGA, ob. cit., p. 99

(44).- SANCHEZ MEDAL, ob. cit., p. 109.

en este caso, que es al que se refiere la fracción tercera que estoy tratando, la jurisprudencia de la Suprema Corte ha establecido con razón que no existe promesa de venta, sino ya la misma compraventa, "cuando ha empezado a cumplirse de inmediato por alguna o por las dos partes las obligaciones propias del contrato definitivo de compraventa, o sea pagar parte o la totalidad del precio, o entregar la cosa objeto del contrato (tesis 114, fojas 323 de la jurisprudencia de la 3a sala hasta 1975 en el apéndice del S.J.de F)."(45)

A este respecto, como en el impuesto sobre traslación de dominio no incluía en el objeto del impuesto este caso y se prestaba a que comprador y vendedor disfrazaban una auténtica compraventa con una promesa de compraventa con principios de ejecución, en la Ley Federal del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles se incluyó este supuesto que es el antecedente del actual que se transcribió arriba.

En el caso de que se celebre un contrato de esta naturaleza, y como dice esta fracción:"se pacte alguna de estas circunstancias", es decir, que se pacte en el contrato de promesa que se entregará el dinero o parte de él o el inmueble en una fecha determinada antes del contrato prometido, en esta hipótesis que está gravada no hay ni siquiera el principio de ejecución, aún no se ha recibido el precio ni el inmueble y la ley ya está exigiendo el pago del impuesto.

(45).- citado por SANCHEZ MEDAL, ob. cit., p. 110

De todos modos, y aunque lo que se está tratando es de evitar la simulación y defraudación fiscal, pienso que esta fracción no debiera incluirse, por un lado, porque no es propiamente adquisición, la adquisición se realiza en la celebración del contrato definitivo. Es injusto que se tenga que pagar "anticipadamente" un impuesto sobre algo que todavía no se adquiere que es el objeto del impuesto, porque además, qué pasaría en el caso de que no se celebre el contrato futuro de compraventa y el promitente comprador ya hubiera pagado el impuesto: la Tesorería tendría la obligación de restituir por pago de lo indebido.

Por otra parte, no existe por parte del fisco un sistema para conocer cuándo se celebran estos contratos puesto que son privados y no se inscriben en Registro Público de la Propiedad.

Lo que sucede en la práctica es que se celebra el contrato de promesa de compraventa y posteriormente, al elevarse a escritura pública el contrato definitivo, no se hace ninguna referencia al contrato preparatorio como antecedente en la escritura porque los contratantes no lo muestran y entonces sí es el momento de pagar el impuesto, porque el notario debe enterar y calcularlo bajo su responsabilidad.

Considero que si se elimina esta fracción el resultado sería el mismo, puesto que de cualquier forma se ha de pagar al momento de escriturar, y nadie paga el impuesto antes de que se eleve a escritura pública puesto que es muy inseguro jurídicamente. Además, la Tesorería no tiene manera de comprobar que se han celebrado este tipo de contratos.

D) USUFRUCTO

En tratándose del usufructo, la fracción VII del artículo 25 de la LHDDF, dispone que es supuesto de causación:

"Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal"

Primero, con respecto a esta hipótesis, puede hacerse la crítica de que la ley no usa los términos adecuadamente: el usufructo siempre es temporal, según la definición que hace el Código Civil en el artículo 980: "El usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos."

Lo que sucede es que cuando el usufructo se constituye a favor de personas físicas el derecho es vitalicio, siempre que en el título constitutivo no se exprese lo contrario. Por tanto, lo que seguramente la ley entiende como usufructo temporal es el caso que menciona el artículo 985 del Código Civil, que dice que "el usufructo puede constituirse desde o hasta cierto día, puramente y bajo condición".

Aunque seguramente es a lo que la ley quiso referirse, debe ser más clara y coincidir con los conceptos de Derecho Civil.

La ley quiso gravar la extinción del usufructo "temporal" y no la del llamado vitalicio, pues antiguamente algunas personas,

para lograr una disminución de la carga fiscal en el impuesto sobre la renta teniendo edificios o casas, etc., constituían el usufructo de estos inmuebles a favor de personas que no tuvieran ingresos, por ejemplo, a su esposa o hijos, y de esa forma se distribuía el ingreso entre todos y la tasa impositiva era menor. Y aunque esto se puede seguir haciendo, el que lo pretenda lo piensa dos veces, pues al extinguirse tiene que pagar el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

Ahora, confrontando la fracción VII de la ley que se transcribió con la fracción I del artículo 28 (este artículo señala los supuestos de pago), resulta una contradicción.

Esta fracción dice lo siguiente:

"Art.- 28 El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

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

Hay una contradicción, primero, como supuesto de

adquisición se da la constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, en forma general, (frac. VII Art. 25 de la LHDDF) y luego parece que ni la constitución, transmisión del usufructo o de la nuda propiedad en el "temporal" tiene supuesto de pago: en otras palabras, se causa el impuesto pero no debe pagarse puesto que no hay supuesto de pago en esos casos del usufructo "temporal", sólo de su extinción; está claro: "En el caso de usufructo temporal, cuando se extinga", o sea que aclara que sólo cuando se extinga el "temporal" se da el supuesto de pago.

Seguramente que no es la intención del legislador pero puesto que se trata de que la interpretación debe ser estricta, en rigor no debe pagarse el impuesto, aunque se cause.

E) INFORMACION DE DOMINIO ADMINISTRATIVA

La información de dominio administrativa, como supuesto de causación del ISABI, se encuentra en la fracción VIII del artículo 25 de la LHDDF.

Y acerca de este hecho imponible, existe un error claro, puesto que no está previsto en Derecho Común este concepto de "información de dominio administrativa". Tal vez el legislador, a lo que quiso referirse es a la inmatriculación administrativa, que es un procedimiento administrativo ante el Registro Público de la Propiedad que tiene el efecto de inscribir como poseedor al que realiza tal procedimiento, con el fin de que inicie el tiempo necesario para la prescripción positiva de la propiedad en favor del solicitante. La inmatriculación administrativa es muy insegura, pues al término del procedimiento, se resuelve si procede o no la inmatriculación; y si se resuelve a favor no quiere decir que se convierta en dueño absolutamente, sino en poseedor, porque cualquier tercero con mejor derecho puede anular el procedimiento. Así lo establece el Código Civil:

"Art.- 3055.- La inmatriculación de un inmueble por resolución del director del Registro Público, nada prejuzga sobre los derechos de propiedad o posesión que puedan existir en favor de los solicitantes o de terceros".

"Art.-3057.- La resolución del director del Registro Público que ordene la inmatriculación, además de expresar los fundamentos en que se apoye, deberá comprender la siguiente advertencia : "Esta resolución no prejuzga sobre derechos de propiedad o posesión a favor del solicitante o de terceros".

Si efectivamente, la intención del legislador fue la de que se gravara la inmatriculación administrativa, no se puede aplicar el impuesto en estos casos pues la ley es de aplicación estricta, esto por un lado; y, por otro, estaría gravando adquisiciones inseguras, pero no es el caso interpretar qué quiso decir el legislador, la ley dice "información de dominio administrativa" y no existe; por tanto, y en rigor de interpretación estricta, no se puede entender inmatriculación administrativa.

Pienso que debería omitirse ese supuesto o aclararse que se trata de inmatriculación administrativa.

F) CESION DE DERECHOS DEL HEREDERO.

El artículo 25 de la LHDDF establece como supuesto de adquisición de inmuebles todo acto por el que se transmita la propiedad, incluyendo la que ocurra por causa de muerte. Este supuesto de imposición es completamente claro y correcto ya que hay verdaderamente adquisición. Sin embargo, y en el mismo sentido de la herencia, hay una hipótesis de adquisición prevista en ese mismo artículo que da lugar a muchas confusiones y que no va de acuerdo al Derecho Civil:

" IX.- La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

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

Y es precisamente este último párrafo el que da lugar a confusiones. Este párrafo está explicando el sentido de la cesión de derechos: es decir, la ley sólo entiende como cesión de derechos a la renuncia de la herencia efectuada después de la declaratoria de herederos y no comprende lo que es propiamente cesión de derechos puesto que emplea la palabra "como" y no otra que pudiera dar a entender que la renuncia es una especie de cesión de derechos, pero no la única,

por ejemplo: se entenderá también que hay cesión de derechos ... y de esa forma no limitaría la cesión de derechos a la renuncia, ya que hay otros casos de cesión de derechos que puedan darse dentro de la herencia. La renuncia de la herencia no es propiamente una cesión de derechos, su naturaleza es distinta a esta figura. La cesión de derechos, se hace a favor de una persona determinada, no necesariamente la que correspondería en razón de próximo grado de parentesco. En cambio, la renuncia o repudiación de la herencia hace que se coloquen en situación de "optar por la herencia a aquellos que están en el orden de llamamiento subsiguiente." (46)

Por otra parte, además, la declaratoria de herederos no implica necesariamente aceptación de la herencia, pues esta es "una declaración de voluntad del heredero o legatario, llamado en términos de la cual determina afirmativamente su voluntad a adquirir la herencia o el legado y, en nuestro derecho, es importante, ya que su efecto principal es la transmisión de la herencia que se retrotrae al momento de la fecha de fallecimiento del autor de la herencia (a. 1660)." (47)

Esto quiere decir que la declaratoria de herederos no significa transmisión de la herencia y, por tanto, adquisición de la propiedad, mientras no haya aceptación expresa o tácita de la herencia.

(46).- Voz Delación de la herencia, Diccionario Jurídico Mexicano, ob. cit., Tomo III, p. 56.

(47).-Ibid., voz Aceptación de la herencia, Tomo I, p. 59.

Lo que se requiere para adquirir la herencia es la aceptación de la misma y entonces se retrotraen los efectos de adquisición de la masa hereditaria a la fecha de la muerte del autor de la sucesión.

La aceptación puede ser expresa o tácita. Es expresa si el heredero o legatario acepta con palabras terminantes y, tácita, si ejecuta algunos hechos de los que se deduzca necesariamente la intención de aceptar (art. 1656 del Código Civil).

Es por eso que pienso que debería excluirse, como supuesto de adquisición, el caso en el que a pesar de la declaratoria de herederos, no haya habido aceptación ni expresa ni tácita; o el caso de repudio de la herencia, ya que no puede haber cesión de derechos de algo que no se ha adquirido.

G) FIDEICOMISO

En torno al fideicomiso la fracción X del artículo 25 de la LHDDF establece:

" Art. 25.- Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de:...

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

Y de la lectura de esta fracción, surgen inmediatamente las siguientes preguntas: ¿todos los actos que se realicen a través de fideicomiso implican transmisión de la propiedad? ¿a qué actos se refiere la LHDDF? ¿Dentro del fideicomiso el fiduciario adquiere la propiedad? ¿Qué se entiende por transmisión a través de fideicomiso?

Hay muchos tipos de fideicomisos, tantos cuantos fines lícitos puede haber: de garantía, de administración, en los que el fin no es la transmisión de la propiedad, que es lo que grava el ISABI: la adquisición de un bien inmueble. Entonces, ¿a qué actos se refiere la ley? es decir, dentro de la compleja mecánica del fideicomiso ¿cuándo hay transmisión de propiedad?

El legislador sabía que iba a haber muchos problemas de aplicación en esta fracción, estableciendo en el artículo 29:

"Tratándose de fideicomisos con inmuebles en los que el fedatario considere que no se causa el impuesto en los términos de este capítulo, dicho fedatario deberá presentar aviso a las autoridades fiscales"

Esto significa, que deja el problema de la aplicación de esta fracción al notario, pues no define qué es adquisición a través de fideicomiso.

En este problema, La Ley Federal del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles remite al Código Fiscal de la Federación, para que éste defina la enajenación a través de fideicomiso. En cambio, la LHDDF no remite expresamente al Código Fiscal, pero de acuerdo con el artículo 1o. de la LHDDF, se aplica aquel supletoriamente.

Aunque el Código Fiscal es supletorio de la LHDDF, no es claro si en la LHDDF no se estableció esa remisión para que la Tesorería del D.F. pudiera gravar más supuestos de acuerdo a sus facultades de comprobación (art. 2o. de LHDDF) o el legislador, conforme al artículo primero, quiso que se remitiera al Código Fiscal.

Uno de los problemas que se han presentado es que la Tesorería del D.F. ha interpretado que dentro del fideicomiso, cuando recaiga sobre inmuebles, el fiduciario debe pagar el

impuesto, puesto que según su criterio, el fiduciario adquiere la propiedad.

Y aquí la Tesorería no se está remitiendo a lo que entiende el Código Fiscal por enajenación: pues en éste no se establece que el fiduciario adquiera la propiedad.

Quisiera detenerme en esto: ¿Hay una verdadera transmisión de propiedad al fiduciario?

Los bienes fideicomitidos son un patrimonio de afectación: "el fideicomitente, que tiene el derecho de disposición, se desprende jurídicamente de los bienes que pone bajo titularidad (48) de una institución fiduciaria, para que queden afectados a un fin lícito determinado (a 346 LGTOC). Esos bienes no pertenecen, en relación dominical, a ninguna de las partes que intervienen en el fideicomiso: no son del fideicomitente; el fiduciario es titular de ciertos derechos sobre los bienes, en cuanto basten para realizar el fin (es titular, no propietario, según lo ha expresado la SCJ), y el fideicomisario es titular sólo del derecho personal a recibir los beneficios del fideicomiso."(49)

Lo que se prestó a confusiones es que la Ley de

(48).- El fiduciario es titular, no propietario. Por titularidad se entiende "la cualidad jurídica que determina la entidad del poder de una persona sobre un derecho o pluralidad de derechos de otro de una relación jurídica". CERVANTES AHUMADA, Raúl, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero, 13a. edición, México, 1984, p. 297.

(49).- Voz Patrimonio de afectación, Diccionario Jurídico Mexicano, ob. cit., Tomo VII, p. 64.

Instituciones de Crédito de 1926 reglamentó al fideicomiso como un mandato irrevocable, traslativo de dominio; en cambio, en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito de 1932 el uso del verbo destinar, que vino a sustituir al de entregar usado en la de 26, "plantea de inmediato el problema de que si hay o no una transmisión de bienes en el fideicomiso"(50). En realidad, cambió la figura utilizada: antes era un mandato irrevocable y ahora el legislador usó la figura de patrimonio de afectación. Así quedó asentado en la Exposición de Motivos de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito al decir: "Quedará el fideicomiso concebido como una afectación patrimonial a un fin" concepto que aparece con más claridad en el artículo 351, párrafo segundo, en esa ley: "Los bienes que se den en fideicomiso se considerarán afectos al fin a que se destinan, y en consecuencia sólo podrán ejercitarse respecto de ellos, los derechos y acciones que al mencionado fin se refieran..."

El fiduciario es titular solamente "del patrimonio fideicomitado, es decir, el poder sobre dicho patrimonio en la medida que sea necesaria para la consecución del fin del fideicomiso"(51), no es propietario, el fiduciario tiene las siguientes limitaciones:

"1.- Todos sus actos se ejercen en función del fin a realizar y no en interés del fiduciario (arts. 346 y 351 párrafo segundo de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito).

(50).- BATIZA, Rodolfo, Principios Básicos del Fideicomiso y de la Administración Fiduciaria, Edit. Porrúa, México, 1977.
(51).- CERVANTES AHUMADA, ob. cit., p. 295.

2.- El beneficio económico del fideicomiso recae sobre el fideicomisario (art. 348 párrafo primero)

3.- El fideicomisario puede impugnar los actos del fiduciario que salgan de los límites previamente establecidos.

4.- Extinguido el fideicomiso, los bienes deben volver al fideicomitente (art. 358), con excepción de los fideicomisos constituidos en favor de personas de orden público (corporaciones de Derecho Público) instituciones de beneficencia o culturales." (52)

Por lo tanto, el fiduciario no puede ser considerado como sujeto pasivo puesto que no adquiere, es titular simplemente de un patrimonio afectado a un fin y su dominio está limitado al cumplimiento de esos fines.

Además de que el Código Fiscal de la Federación de aplicación supletoria de la Ley de Hacienda no señala que el fiduciario adquiera, concretamente, en su artículo 14 establece qué se entiende por enajenación de bienes y en cuanto al fideicomiso se dice en sus fracciones V y VI, qué se entiende por enajenación a través de fideicomiso:

V.- Se entiende por enajenación a través de fideicomiso:

a) En el acto en que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga

(52).- RODRIGUEZ RODRIGUEZ, citado por Villagordoa Lozano, J.M. Doctrina General del Fideicomiso, Editorial Porrúa, México, 1982, p. 94.

derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

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

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

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

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

Como se puede ver, en ninguna de estas fracciones se encuentra mencionado al fiduciario como adquirente y no puede considerarse por interpretación que tenga tal calidad. La ley fiscal en los elementos esenciales del impuesto como sujeto pasivo, objeto, debe ser aplicada estrictamente.

Por otra parte, dentro de ese artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, no se encuentra gravada la transmisión del

fiduciario al fideicomisario original, cuando se esté en presencia de una transmisión en ejecución de fideicomiso.

Tampoco se encontraría gravada la adquisición por parte del fideicomisario cuando el fideicomitente se haya reservado el derecho a readquirir y aquél -porque el contrato dispusiera que el fideicomisario original pudiera girar instrucciones designando otro beneficiario- designa un fideicomisario distinto, a favor del cual se debe trasladar el dominio en ejecución del fideicomiso.

En conclusión, La Ley de Hacienda debiera establecer qué entiende por enajenación a través de fideicomiso, o por lo menos, remitir expresamente al Código Fiscal de la Federación, porque esa remisión está sujeta al arbitrio de la Tesorería del D.F.

H.- EXCEDENTE EN PORCIONES HEREDITARIAS

El excedente en porciones hereditarias no está gravado y está claro que hay transmisión. Este supuesto sí estaba previsto en la Ley de Hacienda anterior, que contenía el impuesto sobre traslación de dominio, en el que sí se causaba. Al efecto, las fracciones I y VII lo dejaban claro al establecer:

Art. 444.- El impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles se causa:

I.- Por la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles o de derechos de copropiedad sobre estos. Tratándose de división de la copropiedad, de disolución de la sociedad conyugal o de la aplicación de bienes hereditarios, se causará el impuesto si el valor de la parte adjudicada a alguno de los copropietarios, cónyuges o herederos, en su caso, excede del valor de su respectiva porción, para este efecto sólo se tomarán en cuenta los inmuebles ubicados en el Distrito Federal. En estos casos, el impuesto se causará sobre la diferencia que exista entre el valor de la porción que le corresponda al copropietario, cónyuge o heredero y el valor de la porción que adquiere;...

VII.- Por la renuncia o repudiación de herencia, cuando se acrezcan las porciones de los coherederos, si se hacen después de la declaración de herederos y antes de la adjudicación de bienes, a menos que se compruebe que con la renuncia o repudio, no

existió propiamente una cesión de derechos.

La verdad es que beneficia al contribuyente, pero desde el punto de vista del objeto del impuesto, que es la adquisición, sí hay adquisición, hay transmisión de propiedad. Hay dos adquisiciones, primera: la del heredero en la porción que le corresponde y que sí grava la ley vigente y, segunda, al adquirir el excedente uno de los coherederos. Este es un caso que es muy frecuente ; por ejemplo: hay dos herederos a partes iguales, los bienes dejados en herencia son un inmueble que vale un millón de pesos y una cuenta bancaria de quinientos mil pesos. Uno de los herederos está de acuerdo en quedarse solamente con la cuenta bancaria y así se adjudica. El heredero al que se le adjudica el inmueble tiene un excedente del 50% del valor del inmueble, puesto que sólo le correspondía el otro 50 %.

También el caso de la repudiación de la herencia en que acrezca la porción de los demás herederos. Son los supuestos que sí estaban previstos en el impuesto sobre traslación de dominio y que el actual ISABI no contempla.

No se puede decir que estos casos estén contemplados en la regla general "todo acto por el que se transmita la propiedad" de inmuebles, puesto que la misma ley está especificando qué es

adquisición en las diversas fracciones del artículo 25 de la LHDDF. Además, sí está prevista una hipótesis análoga: "la disolución de la copropiedad y la disolución de la sociedad conyugal, por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le corresponda al copropietario o cónyuge"(fr. XI del art. 25 LHDDF). Por tanto, no se entiende por qué no se previó el supuesto de excedente en porciones hereditarias.

En conclusión, sí hay adquisición en este supuesto estudiado, y no hay obligación de pagar dicho impuesto por la razón de que los hechos imponibles son carga al particular y, por tanto, de aplicación estricta.

4.- BASE GRAVABLE

A) AVALUOS

El artículo 26 de la LHDDF es el que prevé cómo se determina el valor del inmueble sobre el cual habrá que aplicarle la reducción que le corresponda según el artículo 23 de la misma ley y esto será la base gravable a la que se aplicará la tasa del 10 por ciento, y el resultado será el impuesto a pagar;

"Art 26.- El valor del inmueble que se considerará para efectos del artículo 23 de esta ley, será el que resulte más alto entre el valor de adquisición, valor catastral y el valor que resulte del avalúo practicado por la Tesorería del Distrito Federal o por avalúo vigente practicado por personas autorizadas por la misma..."

Y el penúltimo párrafo del mismo artículo establece:

" La tesorería del Distrito Federal establecerá las reglas de carácter general para la práctica de avalúos y para obtener la autorización respectiva. No producirán efectos fiscales los avalúos que no reúnan los requisitos a que se refiere este artículo.

Primero, este artículo menciona en cuanto al valor comercial que se tomará en cuenta, para la determinación

del valor inmueble, será según el avalúo que practique ella o persona autorizada por ella; y, luego, que la misma Tesorería establecerá las reglas para que tales personas puedan estar autorizadas para practicar avalúos.

Expresamente la Tesorería nunca ha autorizado a persona alguna para hacer avalúos y menos ha establecido tales reglas para practicarlos como menciona y, en consecuencia, no deberían producir efectos fiscales los avalúos que realizan normalmente las Sociedades Nacionales de Crédito, puesto que no están autorizadas y así lo manifiesta la última parte del párrafo transcrito.

Sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, en su artículo 4o. establece quiénes pueden practicar avalúos que produzcan efectos fiscales: autoridades fiscales, instituciones de crédito, la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales y corredores públicos. Pero la LHDDF no remite a este ordenamiento.

En la práctica, las Instituciones de Crédito son las que practican dichos avalúos, sin reglas generales o autorización de Tesorería, quien hace una aceptación tácita de tales avalúos.

Pienso que la LHDDF debiera ser expresa, estableciendo las reglas generales para autorizar a alguna persona; o mencionar definitivamente quiénes están autorizadas, o simplemente remitir al Reglamento del Código Fiscal. Al no remitir y establecer sus

propias disposiciones acerca de los avalúos, no tiene por qué aplicarse supletoriamente el Reglamento del Código Fiscal.

Por otra parte, existe una diferencia entre la Ley de Hacienda y el Reglamento del Código Fiscal en cuanto a la vigencia de los avalúos. En aquella, tienen una vigencia de 4 meses, mientras que en éste, una vigencia de 6 meses. Aunque está clara la interpretación de la Ley de Hacienda, en cuanto a esto, pienso que deberían unificarse los criterios respecto de los avalúos, así como existe unificación en lo referente a algunos recursos y sanciones, y demás elementos que en la ley local puedan ser compatibles con el Código Fiscal de la Federación.

B) INCLUSION DE LAS CONSTRUCCIONES EN LA BASE GRAVABLE.

El artículo 26 de la LHDDF dispone en su párrafo segundo:

"Para determinar el valor del inmueble, se incluirán las construcciones que en su caso tenga, independientemente de los derechos que sobre éstos tengan terceras personas..."

Aparentemente no hay ningún problema: pero qué pasa si el adquirente construyó con fondos propios, ¿acaso tendrá que pagar el ISABI tomando como base gravable a la suma de los valores de terreno y construcción ?

Esto sí estaba previsto en la LHDDF anterior, que decía:

Art. 449.- Los avalúos a que se refieren los artículos 447 y 448, deberán comprender tanto el terreno como las construcciones y demás accesiones, aun cuando se traslade el dominio únicamente del terreno, o bien solamente de las construcciones o accesiones, salvo que se pruebe que el adquirente construyó con fondos propios las construcciones o que las adquirió con anterioridad habiendo cubierto el impuesto respectivo.

Seguramente se le olvidó al legislador prever este caso.

Si se aplicara el artículo 26 en su redacción actual sería injusto y el valor se inflaría por algo que no ha adquirido el comprador.

Sin embargo, el artículo 449 que transcribí sigue operando de hecho. La Tesorería del D.F. ha aceptado que se trata de un error y sigue manejando que cuando el adquirente ha construido con fondos propios y lo prueba, autoriza las operaciones solamente tomando en cuenta el valor del terreno.

Este seguir manejando las cosas así, de hecho, puede prestarse a arbitrariedades, por tanto, debiera reformarse la ley y contemplar esto para efectos de claridad y certidumbre fiscales.

5.- REDUCCION

Las reglas de aplicación de la reducción o deducción, se encuentran en el artículo 27 de la LHDDF.

"ARTICULO 27.- La reducción a que se refiere el artículo 23, se realizará conforme a lo siguiente:

I.- Se aplicará el salario mínimo vigente a la fecha en que se esté en los supuestos de pago del impuesto conforme al artículo 28 de esta Ley.

II.- Se considerarán como un sólo inmueble los bienes que sean o resulten colindantes, adquiridos por la misma persona o sus dependientes económicos, en un período de 36 meses. De la suma de los precios o valores de los predios únicamente se tendrá derecho a hacer una sola vez la reducción, la que se calculará al momento en que se realice la primera adquisición. El adquirente deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, al fedatario ante quien se formalice toda adquisición, si el predio objeto de la operación colinda con otro que hubiera adquirido con anterioridad, para que se ajuste el monto de la reducción, y pagará, en su caso, las diferencias del impuesto que corresponda. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las adquisiciones

por causa de muerte.

III.- Cuando se adquiera parte de la propiedad o de los derechos de un inmueble, a que se refiere el artículo 25 de este capítulo, la reducción se hará en la proporción que corresponda a dicha parte.

IV.- Tratándose de usufructo o de la nuda propiedad, únicamente se tendrá derecho al 50% de la reducción por cada uno de ellos.

V.- No se considerarán departamentos habitacionales los que por sus características originales, se destinen a servicios domésticos, portería o guarda de vehículos aún cuando se utilicen para otros fines.

Haré algunas consideraciones a estas disposiciones: .

a) Si se adquiere un edificio de productos, al ser colindantes los departamentos, ¿puedo aplicar una reducción por cada departamento? pienso que sí, aunque la ley no lo disponga. Además, la ley no debiera hablar de predios pues éstos son más bien terrenos inmuebles y la ley no deja claro que también se consideran como un sólo inmueble departamentos colindantes de

edificios en condominio vertical.

b) Otro problema es que la ley dice que cuando colinden inmuebles, "de la suma de los precios o valores de los predios únicamente se tendrá derecho a hacer una sola vez la reducción, la que se calculará al momento en que se realice la primera adquisición."

Primeramente, ¿cómo se puede sumar el valor de la segunda o ulteriores adquisiciones si aún no adquiero? es decir, "A" adquiere hoy un inmueble, cómo sabrá que dentro de un año adquirirá otro que resulte colindante y si supiera, cómo sabría el valor que dentro de un año tendrá el inmueble que adquirirá. Y si se adquieren 2 inmuebles colindantes en el mismo acto ¿a qué reducción se tiene derecho? si es una casa-habitación, ¿a la que corresponda a uno de ellas? ¿a cuál?, ¿a la que escoja el adquirente o se deben sumar? y entonces la reducción disminuiría considerablemente, quizá hasta 3 veces SMA.

Si la idea es que se sumen, es muy fácil conseguir que la reducción que se haga en una adquisición, sea la que le corresponda a un inmueble en particular.

Un ejemplo: el sujeto pasivo "B" pretende adquirir dos inmuebles colindantes que valen, cada uno, 10 veces el salario

mínimo del Distrito Federal, elevado al año. Si la idea del legislador es que se sumen los valores para que con esa suma se determine la base gravable y de allí se saque a qué reducción tiene derecho "B", tendría derecho a 5 veces dicho SMA (cfr. Art.23, Ley de Hacienda vigente). Pero si "B" escritura un inmueble hoy, declara que no ha adquirido ni él, ni sus dependientes económicos, otro inmueble que colinda con el que está adquiriendo en los 36 meses anteriores, se aplica una reducción de 8 veces el SMA; al día siguiente de la escritura -incluso comparecen ante otro notario- adquiere un inmueble que colinda con el anterior y declara que ya adquirió un inmueble colindante y ya no tiene derecho a reducción, pero ya evadió pagar el 10% de 3 veces el SMA. Quizá la intención de la ley sea que efectivamente tuviera derecho a una reducción de 8 veces SMA, pero al considerar dos inmuebles colindantes "como un sólo inmueble" parece dudoso cuál sea la correcta interpretación.

c) Otro problema es que si se adquiere un departamento habitacional (con su indiviso) y un lugar de estacionamiento del propio edificio (con su indiviso también) y no colindan, ¿a cuántas reducciones se tiene derecho? pienso que a 2, la del departamento tomada individualmente, es decir, no se suman los valores del departamento y estacionamiento y se debe ubicar al departamento según su valor y, además, se tendría derecho a la reducción del lugar del estacionamiento, que sería de 5 veces SMA

puesto que no es unidad habitacional. Es prácticamente imposible que un simple lugar de estacionamiento valga más de cinco veces SMA, y la ley no prevé una reducción proporcional al estacionamiento, por lo que prácticamente están exentos. Por tanto, considero que debería establecerse una reducción especial a los estacionamientos.

Ahora si colindan dentro del edificio departamento y estacionamiento, ¿se aplica la regla general de que se consideran un sólo inmueble y se suman los valores? sería injusto aplicarlo así puesto que tendría que pagar más impuesto aquel que adquiriera departamento y estacionamiento colindantes que otros condóminos que también solamente adquirieron departamento y estacionamiento que no colindan. La ley no toma en cuenta para nada los estacionamientos, solamente hace referencia a ellos en la fracción V del artículo 27 de la ley, pero únicamente para aclarar qué edificaciones no se consideran unidades habitacionales:

" No se considerarán departamentos habitacionales los que por sus características originales, se destinen a servicios domésticos, portería o guarda de vehículos aun cuando se utilicen para otros fines"

La ley debería tomarlos en cuenta para aplicarles una reducción proporcional a su valor, es decir, debería preverse otra regla para determinar su reducción.

6.- SUPUESTOS DE PAGO.

El pago "consiste en la entrega al acreedor de una suma de dinero equivalente al importe de la deuda, con las cantidades eventuales accesorias." (53)

Para que sea exigible el pago, es necesario que se realicen los supuestos de pago que, al igual que las hipótesis de incidencia, se encuentran formuladas hipotéticamente.

Los supuestos de pago son las hipótesis que menciona la ley para que el impuesto sea exigible, "Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo." (54)

En el impuesto en estudio, el crédito fiscal es exigible 15 días después de que se den los supuestos que señala el artículo 28 de la LHDDF.

El pago, puede hacerse por anticipado, según dispone el artículo 28 de la LHDDF: "El contribuyente podrá pagar el impuesto por anticipado."

(53).- GIANNINI, A.D. Instituciones de Derecho Tributario, traducción de Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957. p. 52.

(54).- MARGAIN MANATOU, Emilio, ob. cit., p. 300.

El pago por anticipado es muy ventajoso, sobre todo en el caso de adquisición por herencia. En el momento en que se muera el autor de la sucesión, se puede pagar el impuesto en la parte relativa a los inmuebles. De esa manera, se evita el pagar el impuesto por el excedente que haya adquirido por la plusvalía con el transcurso del tiempo, y, como normalmente un juicio sucesorio tarda algunos años antes de ser adjudicados los bienes o los herederos, esto es muy conveniente.

En los próximos incisos, estudiaré los aspectos más interesantes de los problemas que presentan los supuestos de pago.

A) ADJUDICACION POR HERENCIA

Si la transmisión de la propiedad por causa de muerte es el supuesto de causación del impuesto, la adjudicación por herencia (o el transcurso de 3 años de la muerte del autor de la sucesión, lo que ocurra antes), es el supuesto de pago (art. 28 fr. II de la LHDDF).

Al efecto, tengo la siguiente consideración:

¿Qué pasa si habiendo dejado testamento un sujeto, y muere antes de entrar en vigencia el ISABI y se adjudica vigente éste? En principio causa el impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, según dispone el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación: "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".

Sin embargo hay una opción para pagar el impuesto sobre adquisición de inmuebles en lugar del de traslación de dominio en tratándose de sucesiones, en los casos de adjudicaciones por herencia en el que el fallecimiento del de cujus hubiere acaecido antes del 10. de enero de 1982, según el criterio de la Tesorería del D.F. publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 13 de octubre de 1983.

Esta opción tiene algunas ventajas. Puesto que el impuesto

de traslación de dominio no establecía reducción, sino que era de tasa fija (cuatro por ciento), y el ISABI sí establece reducción; si el bien inmueble objeto de la adjudicación es una casa-habitación que no excede de 10 veces el SMA, casi no pagará impuesto, porque tendrá derecho a reducción de 8 veces el SMA. O más aún, si no excede o equivale a 8 veces estará exenta.

Pero esta opción tiene el inconveniente que menciona el mismo criterio: "Esta opción no será aplicable a inmuebles en el que haya más de un departamento habitacional, salvo que el contribuyente esté conforme en hacer una sola reducción en los términos del artículo 23 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor."

Esto me parece incongruente. Si se otorga la opción a que se aplique el ISABI, en vez del Impuesto Sobre Traslación de Dominio, debería aplicarse con todas sus reglas. Además, ya se vio anteriormente, cuando traté los departamentos habitacionales, que éstos, cuando se dan dentro de un sólo inmueble, normalmente se trata de las llamadas vecindades en las que habitualmente viven familias de escasos recursos. Si en el ISABI la "ratio legis" de conceder una reducción por cada departamento habitacional es precisamente que son esas viviendas de interés social y, por tanto, que sus habitantes son de escasos recursos, cuando éstos estén ante la posibilidad de optar por el

ISABI, debería otorgárseles el mismo derecho de tantas reducciones como departamentos habitacionales contenga el inmueble, que estuvieran adquiriendo por herencia y puedan hacer uso de esa opción, con todas las ventajas que trae consigo el ISABI; o sea: una desgravación en la adquisición de departamentos habitacionales en virtud de la situación económica en la que generalmente se encuentran los habitantes de esos departamentos que también se les llama vecindades. Debe ser congruente la opción con la LHDDF, pues a una misma razón debe existir una misma disposición.

B) APROBACION DE REMATE.

La fracción IV del artículo 28 de la LHDDF establece como supuesto de pago:

"IV.- A la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de la prescripción positiva, a la de la resolución correspondiente, en los casos de información de dominio y de la resolución judicial o administrativa que apruebe el remate."

Sólo analizaré la última parte de esta fracción pues es la que se puede prestar a confusiones. Esta fracción señala como exigible el pago del impuesto cuando se apruebe el remate. Suponiendo el caso de un juicio hipotecario en el que se apruebe el remate del inmueble, ¿qué pasa si el deudor hipotecario, después de la aprobación del remate interpone un amparo y tiene como efecto la suspensión de la aplicación del remate? ¿el adquirente debe pagar el impuesto? Según la ley sí y empiezan a correr los 15 días de plazo para el pago a partir de esa aprobación. Al final del juicio de amparo se puede echar abajo el remate y todo el procedimiento y, entonces, el adquirente habría pagado un impuesto sobre un bien que no adquirió.

Debiera reformarse la ley en el sentido de que el supuesto

de pago no fuera la aprobación del remate sino la sentencia que causara ejecutoria, como lo establece refiriéndose a la prescripción positiva.

7.- ENTERO DEL IMPUESTO

Para entrar a analizar la obligación de entero del impuesto hay que distinguir dos tipos de responsabilidad en el ISABI: "La responsabilidad directa que es del titular del adeudo"(55) o sea, en el impuesto en estudio, el adquirente; y, "la responsabilidad indirecta"(56), que es a cargo del notario público.

En el ISABI, siempre hay responsable directo porque el adquirente es propiamente el sujeto pasivo que además será el que entere el impuesto a la Tesorería del D.F. cuando se trate de contratos privados. Y no siempre hay responsable indirecto: el notario, sólo cuando se formalicen ante él los actos traslativos de dominio que la LHDDF establece en su artículo 25.

En esta ley, el artículo 29 se refiere a la obligación de enterar el impuesto:

"Art. 29.- En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública, los fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y mediante declaraciones lo enterarán en las oficinas autorizadas.

(55).- RODRIGUEZ LOBATO, ob. cit., p. 136

(56).- ibidem.

Si las adquisiciones se hacen constar en documento privado, el cálculo y entero del impuesto, el adquirente deberá efectuarlo bajo su responsabilidad.

En los casos que deban ser gravados conforme a este capítulo, ya sea que se celebren en escritura pública o en documento privado, deberá incluirse una cláusula especial en la que se precise la descripción del inmueble correspondiente, la superficie del terreno y de las edificaciones, especificando las características de éstas, así como la fecha de su construcción y su estado de conservación. Se presentará declaración por todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a pagar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escritura pública operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia de aquella con la que se efectuó dicho pago.

Cuando por avalúo practicado, ordenado o tomado en consideración por las autoridades fiscales, resulten diferencias de impuesto, los fedatarios no serán responsables solidarios por las mismas.

Tratándose de fideicomisos con inmuebles en los que el fedatario considere que no se causa el impuesto en los términos de este capítulo, dicho fedatario deberá presentar aviso a las autoridades fiscales..."

Como se ve, en este artículo no se señala qué tipo de

responsabilidad tiene el notario, solamente indica que calcula y entera. Aunque el párrafo quinto de este artículo establece en qué caso el notario no es responsable solidario, de aquí no se puede inferir que el notario sea responsable solidario en los demás casos.

Según lo que dispone el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, de ser retenedor resultaría la responsabilidad solidaria pero tampoco la Ley usa este concepto de retenedor, sólo habla de "enterar" y "calcular el impuesto bajo su responsabilidad".

Además de que la ley no le da este carácter de retenedor, pienso que de la naturaleza de la función notarial, desde un punto de vista fiscal, no se puede desprender que tenga tal calidad.

La retención es "la obligación establecida por las leyes fiscales a cargo de la persona física o moral que ejerce control sobre la fuente económica del tributo, a efecto de que, de la misma, recaude y entere al fisco el monto del impuesto de un contribuyente determinado."(57)

Y es claro que el notario no ejerce control sobre la fuente económica del tributo. El ejemplo típico de esta figura de la retención "es el caso de los patrones que son retenedores del (57).- Voz Retención de impuestos, Diccionario Jurídico, ob. cit., Tomo VIII, p.64.

impuesto sobre la renta a cargo de personas físicas que obtienen ingresos por salarios, o en general, por la prestación de un servicio personal subordinado. En esta hipótesis, el patrón es la persona que cubre los ingresos del trabajador sobre los cuales recae el impuesto, y por ello, la ley establece a su cargo la obligación de retener y enterar mensualmente de dichos ingresos un porcentaje determinado que tiene el carácter de pago provisional a cuenta del impuesto anual del trabajador."(58)

El caso del notario es distinto, no retiene porque no es el que tiene la fuente económica y el sujeto pasivo directo, el adquirente del inmueble, no es un subordinado o trabajador del que pueda retener parte de sus ingresos, "...el notario no recibe ni puede recibir el precio de una operación del cual pudiere retener cantidad alguna para el pago de los impuestos..."(59)

Pero hay otra clase de retención, que es cuando la ley fiscal da tal carácter a un funcionario determinado y es la que tradicionalmente se le ha atribuido al notario y demás fedatarios, pero, como decía, no va con la naturaleza de la función notarial y, además, no se encuentra esa obligación en la LHDDF.

(58).- ibid. p. 65.

(59).- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO B., Responsabilidad Fiscal del Notario, Revista de Derecho Notarial No. 85, abril de 1983, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C. México, 1983.

La calidad de retenedor no la tiene el notario en el ISABI y, por tanto, no tiene responsabilidad solidaria.

En el Código Fiscal de 1967, el notario sí tenía responsabilidad solidaria por el hecho mismo de ser notario, aunque no tuviera la calidad de retenedor, así lo establecía el artículo 14, fr. IX:

"Son responsables solidariamente:

IX.- Los funcionarios públicos y notarios..."

Esta característica del notario de ser retenedor la ha perdido también en las leyes federales, por ejemplo en el Impuesto Sobre la Renta por enajenación de bienes inmuebles, la Ley de este mismo impuesto, en su artículo 3o., establece exactamente la misma responsabilidad que la LHDDF de calculador y retenedor para el notario: "calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas" y en el mismo sentido su Reglamento. Y también es el caso del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, que en los artículos 33 y 48, respectivamente, usan la misma fórmula de "calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán". O sea que no hay responsabilidad solidaria para el notario, ni en el ISABI ni en el Código Fiscal. El notario es solamente un enterador, que para efectos prácticos es pagador, liquidador; y con esta calidad tiene "la obligación de cuantificar, dentro del plazo a que se refiere cada Ley y en las formas oficiales, la cantidad en dinero

que por concepto de impuestos hay que pagar. Aún en el caso de que la operación esté exenta, existe el deber de llenar estas formas y presentarlas.

Como enterador de impuestos, realiza el pago cuando ha sido debidamente expensado por sus clientes, de no ser así, no autoriza la escritura en forma definitiva." (60)

Y como enterador no es responsable solidario, pues la solidaridad no se presume, resulta de la ley o de la voluntad de las partes (art. 1988 del Código Civil).

Y precisamente por no tener más que la calidad de enterador no tiene obligación de pagar el impuesto cuando no le hayan expensado.

(60).- *ibid.*, pp. 82-83.

CONCLUSIONES

1.- El Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles es una contribución local del Distrito Federal que sustituyó al Impuesto Sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles, en virtud de una coordinación fiscal entre La Federación y el Distrito Federal que entró en vigor el 1o. de enero de 1982. Dicha coordinación no forma parte del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Su fundamento se encuentra en el artículo 9o. de la Ley Federal del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

2.- El Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles es un impuesto DIRECTO, puesto que según el criterio de repercusión, el sujeto pasivo y el pagador se confunden. Es un impuesto REAL porque recae sobre una "cosa": inmuebles; y, es AD VALOREM, ya que el impuesto se establece en atención al valor del bien gravado.

3.- El Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles grava la adquisición de terreno y construcciones, pero no la adquisición solamente de construcciones. La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal debiera reformarse y prever también la adquisición sólo de construcciones.

4.- El artículo 25 de La Ley de Hacienda del D.D.F. que

establece los diversos supuestos de adquisición de inmuebles gravados, es limitativo, es decir, sólo esas hipótesis causan el impuesto y no más, en virtud del principio de aplicación estricta de las leyes fiscales en tratándose de elementos esenciales del impuesto, y en este caso, del objeto.

5.-El término que usa el artículo 25 de la Ley de Hacienda del D. D.F.: "constitución de copropiedad" es incorrecto; la copropiedad existe, no se constituye. La "constitución de copropiedad" está exenta del impuesto, con la condición de que el inmueble sea propiedad de los copropietarios. Esta condición debería omitirse pues se presta a evasiones del impuesto y es muy confusa.

6.- El supuesto de causación de impuesto, cuando se celebre un contrato de compraventa con reserva de dominio es una hipótesis que no va de acuerdo con el Derecho Civil puesto que no hay verdadera adquisición: hay "reserva de dominio". Además, la Tesorería del Distrito Federal no tiene un sistema para saber cuándo se han celebrado este tipo de contratos.

7.- El hecho imponible de celebración de contrato de promesa de compraventa, también es un supuesto que no va de acuerdo con lo que el Derecho Civil entiende por adquisición y la Tesorería del Distrito Federal, tampoco tiene un sistema para saber cuándo se han celebrado este tipo de contratos.

8.- En cuanto a la constitución de usufructo como supuesto de causación del impuesto, hay que hacer la distinción en la ley de Hacienda del D.D.F., de los tipos de usufructo regulados por el Código Civil, de la misma manera que lo hace éste.

Por otra parte, en la ley debe adecuarse la redacción de los supuestos de causación y de pago en el caso del usufructo, porque en el caso del usufructo constituido a día fijo, no hay supuesto de pago en su constitución o transmisión, sólo en su extinción.

9.- El supuesto de información de dominio administrativa no tiene sentido, no existe ese concepto en el Derecho Civil y, por tanto, debería omitirse.

10.- Por lo que a la cesión de derechos del heredero se refiere como hipótesis de causación después de la declaración de herederos, debería excluirse el caso en el que a pesar de la declaratoria de herederos, no haya habido aceptación ni expresa ni tácita de los herederos; o el caso de repudio de la herencia, ya que no puede haber cesión de derechos cuando no se han adquirido tales derechos.

11.- En tratándose del fideicomiso, la Ley de Hacienda del D.D.F. debería establecer qué se entiende por enajenación a través de fideicomiso o remitir expresamente al Código Fiscal de la Federación. Además, aclarando que el fiduciario no adquiere la

propiedad, y, por tanto, no puede ser sujeto pasivo de este impuesto.

12.- El artículo 25 de la Ley de Hacienda del D.D.F. es limitativo al expresar cuáles son los supuestos de adquisición gravados, por tanto, no está gravado el caso de la adquisición de excedentes en porciones hereditarias, ya que no está contenido este supuesto como hipótesis de incidencia.

13.- La Ley de Hacienda del D.D.F. debe establecer qué personas están autorizadas para practicar los avalúos que se tomarán en cuenta para determinar el valor del inmueble, o remitir expresamente al Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

14.- Para la determinación del valor del inmueble para calcular el impuesto, la Ley de Hacienda del D.D.F. debe excluir el caso en el que el adquirente haya construido con fondos propios las construcciones y adquiera solamente el terreno.

15.- En cuanto a la reducción a la que tiene derecho el contribuyente:

a) Debe preverse una reducción por cada departamento cuando se adquiere un edificio de productos.

b) Debe establecerse cómo se calculará la reducción en el caso de que se adquieran inmuebles colindantes si se suman

estos, o se toma sólo en cuenta uno de ellos.

c) Debe establecerse una reducción que sea proporcional a estacionamientos cuando se adquieran estos.

16.- Para efectos también de la reducción, es necesario que la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, defina qué se entiende por departamento habitacional o remitir expresamente a lo que establezca el Reglamento de Construcciones para el Distrito Federal.

Para aquellas viviendas construidas cuando no había esta reglamentación, debería considerarse departamento habitacional al que contenga cocina, pieza habitable y baño común, independientemente de su superficie.

17.- En cuanto a los supuestos de pago, debe cambiarse la redacción de la Ley de Hacienda del D.D.F. en el sentido de que hay supuesto de pago cuando se finque el remate y cause ejecutoria la resolución judicial correspondiente, y no sólo cuando haya aprobación del remate.

18.- Los Notarios Públicos no tienen, en el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, la calidad de retenedores y, en consecuencia, no son responsables solidarios del pago de dicho impuesto.

19.- En el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles del Distrito Federal, deben gozar de inmunidad fiscal la Federación, los Estados y los Municipios cuando adquieran bienes que destinarán al dominio público. Y esto porque el Estado no tiene capacidad contributiva: la razón de ser de los impuestos es que éstos se imponen al particular para que contribuya al gasto público, distrayendo parte de sus ingresos para contribuir a este gasto, y es claro que toda la riqueza del Estado ya sirve directamente a las finalidades públicas, ya que el patrimonio del Estado no tiene aptitud para contribuir a formar "el patrimonio del Estado".

20.- Por todas las consideraciones de esta tesis, propongo una nueva redacción a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en el capítulo segundo, donde se encuentra el Impuesto Sobre Adquisición de Bienes Inmuebles, de la siguiente manera:

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

SECCION PRIMERA

OBJETO, SUJETO, BASE Y TASA

Artículo 23.- Es objeto del impuesto sobre adquisición de

inmuebles establecido en este capítulo la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo, en las construcciones, o en ambos conceptos, ubicados en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos, a que este capítulo se refiere.

Artículo 24.- Para los efectos de este capítulo, se entiende por adquisición la que derive de todo acto por el que se transmita la propiedad según el derecho común, además de:

I.- Fusión de sociedades.

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

III.- La constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo constituido a día fijo.

IV.- La cesión de derechos del heredero, legatario o copropietario, en la parte relativa y en proporción a los inmuebles.

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

V.- Trasmisiones que se realicen a través de fideicomiso, según los supuestos del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación

y sin considerar que el fiduciario será sujeto pasivo del impuesto.

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

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

VII.- La celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de derechos del arrendatario en los citados contratos.

Artículo 25.- Están obligados al pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles establecidos en este capítulo, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles por algún concepto de los supuesto señalados en el artículo anterior.

Artículo 26.- El valor del inmueble que se considerará para efectos de determinar la base gravable, será el que resulte más alto entre el valor de adquisición, el valor catastral y el valor que resulte del avalúo practicado por la Tesorería del Distrito Federal o por avalúo vigente practicado por las personas autorizadas por el Código Fiscal de la Federación o su Reglamento.

Para determinar el valor del inmueble, se incluirán tanto el terreno como las construcciones y demás accesiones, aún cuando se traslade el dominio únicamente del terreno o bien solamente de las construcciones o accesiones, salvo que se pruebe que el adquirente construyó con fondos propios las construcciones o que las adquirió con anterioridad habiendo cubierto el impuesto respectivo. Para los fines de este impuesto, se considera que el usufructo y la nuda propiedad tienen, cada uno de ellos, el 50% del valor del inmueble.

Cuando con motivo de la adquisición, el adquirente asuma la obligación de pagar una o más deudas o de perdonarlas, el importe de ellas se considerará parte del valor de adquisición. Los avalúos a que se refiere este artículo tendrán efectos durante seis meses.

Artículo 27.- El impuesto se calculará aplicando la tasa del 10% al valor del inmueble después de deducir de éste una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal.

Tratándose de viviendas cuyo valor no exceda de 10 veces dicho salario mínimo, la reducción será de ocho veces el salario mínimo mencionado.

Cuando se trate de viviendas cuyo valor sea mayor de 10 veces el salario mínimo general señalado en el párrafo que antecede, sin exceder de 13, se tendrá derecho a la deducción de

cinco veces el citado salario adicionada con el monto que resulte de disminuir de 3 veces dicho salario la cantidad en que exceda el valor del inmueble 10 veces el salario mínimo.

Cuando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción se hará por cada uno de ellos. Lo dispuesto en este párrafo no es aplicable a hoteles.

Artículo 28.- La reducción a que se refiere el artículo anterior se realizará conforme a lo siguiente:

I.- Se aplicará el salario mínimo vigente a la fecha en que se esté en los supuestos del pago del impuesto conforme al artículo 29 de esta Ley.

II.- Sólo se tendrá derecho a una reducción cuando dos o más inmuebles resulten colindantes, adquiridos por la misma persona o por sus dependientes económicos familiares, en un período de 36 meses. En el caso de que se adquieran al mismo tiempo, la reducción a la que tendrá derecho el adquirente será la que corresponda al inmueble de mayor valor.

El adquirente deberá manifestar bajo protesta de decir verdad, al fedatario ante quien se formalice toda adquisición, si el inmueble objeto de la operación colinda en forma horizontal o vertical. Si se adquiere un edificio de productos, se tendrá derecho a tantas reducciones como departamentos tenga tal

edificio. Cuando la adquisición sea por causa de muerte no se aplica esta fracción.

III.- Los estacionamientos de condominios horizontales o verticales que tengan su propio indiviso tendrán derecho a una reducción en la misma proporción que guarde la reducción del departamento con respecto al valor de la misma.

IV.- Se considerará como departamento habitacional el que reúna los requisitos que señala el artículo 135 del Reglamento de Construcciones para el D.F.

Para aquellas viviendas construidas cuando no había reglamentación de construcción, se considerará unidad habitacional la que cuente con cocina, pieza habitacional y un baño común, independientemente de la superficie.

V.- Cuando se adquiera parte de la propiedad o de los derechos de un inmueble, a que se refiere el artículo 24 de este capítulo, la reducción se hará en la proporción que corresponda a dicha parte.

VI.- tratándose de usufructo o de la nuda propiedad, únicamente se tendrá derecho al 50% de la reducción por cada uno de ellos.

VII.- No se considerarán departamentos habitacionales los que por sus características originales, se destinen a servicios domésticos, portería o guarda de vehículos aún cuando se utilicen para otros fines.

SECCION SEGUNDA

DECLARACIONES, PAGO DEL IMPUESTO Y EXENCIONES

Artículo 29.- El pago del impuesto deberá hacerse mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice cualquiera de los supuestos que a continuación se señalan:

I.- Cuando se constituya o adquiera el usufructo en sus dos tipos o la nuda propiedad; además, en el usufructo a día fijo, cuando se extinga.

II.- Cuando se adjudiquen los bienes de la sucesión o trascurren tres años de la muerte del autor de la misma, si durante dicho plazo no se hubiera llevado a cabo la adjudicación, así como al cederse los derechos hereditarios después de la declaratoria de herederos.

En este último caso, el impuesto se causará en el momento

en que se realice la cesión, independientemente del que se cause por el cesionario.

III.- Cuando se realicen los supuestos de enajenación a través de fideicomiso que señala el Código Fiscal de la Federación.

IV.- A la fecha en que cause ejecutoria la sentencia de la prescripción positiva; a la de la resolución correspondiente, en el caso de información de dominio y a la resolución judicial que cause ejecutoria en el caso de remate.

V.- En los casos no previstos en las fracciones anteriores, cuando los actos de que se trate se eleven a escritura pública o se inscriban en el Registro Público; si no están sujetos a esta formalidad, o se trate de documentos privados, cuando se adquiriera el dominio del bien conforme a las leyes.

El contribuyente podrá pagar el impuesto por anticipado.

A la declaración a que se refiere este artículo deberá acompañarse la documentación que en la misma se señale.

Tratándose de enajenación a plazos la autoridad fiscal podrá fijar las reglas para permitir el pago del impuesto en parcialidades.

Artículo 30.- En las adquisiciones que se hagan constar en

escritura pública, los fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán y enterarán el impuesto bajo su responsabilidad y mediante declaraciones lo enterarán en las oficinas autorizadas.

Si las adquisiciones se hacen constar en documento privado, el cálculo y entero del impuesto, el adquirente deberá efectuarlo bajo su responsabilidad.

En los casos que deban ser gravados conforme a este capítulo, ya sea que se celebren en escritura pública o en documento privado, deberá incluirse una cláusula especial en la que se precise la descripción del inmueble correspondiente, la superficie del terreno y de las edificaciones, especificando las características de ésta, así como la fecha de su construcción y su estado de conservación. Se presentará declaración de todas las adquisiciones aun cuando no haya impuesto a pagar.

Los fedatarios no estarán obligados a enterar el impuesto cuando consignen en escritura pública operaciones por las que ya se hubiera pagado el impuesto y acompañen a su declaración copia de aquella con la que se efectuó dicho pago.

Artículo 31.- No se causa el impuesto a que se refiere este capítulo por las adquisiciones de bienes destinados al dominio público, efectuados por la Federación, Estados, Distrito Federal y Municipios, en caso de reciprocidad.

BIBLIOGRAFIA Y LEGISLACION

BIBLIOGRAFIA

- 1.- ATALIBA, GERALDO, Hipótesis de Incidencia Tributaria, traducido por Roque García. Editorial Fundación de Cultura Universitaria, Uruguay, 1977.
- 2.- BATIZA, RODOLFO, Principios Básicos del Fideicomiso y de la Administración Fiduciaria, Editorial Porrúa, México, 1977.
- 3.- CERVANTES AHUMADA, RAÚL, Títulos y Operaciones de Crédito, Editorial Herrero, 13a. edición, México, 1984.
- 4.- CORTINA GUTIERREZ, ALFONSO, Ciencia Financiera y Derecho Tributario, Colección de Estudios Jurídicos, Tribunal Fiscal de la Federación, 1a. edición, México, 1981.
- 5.- DE IBARROLA, ANTONIO, Cosas y Sucesiones, Editorial Porrúa, 2a. edición, México, 1964.
- 6.- DE LA GARZA, SERGIO FRANCISCO, Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, 12a. edición, México, 1983.
- 7.- DICCIONARIO JURIDICO MEXICANO de la UNAM, 1a. edición, México, 1983.
- 8.- FLORES ZAVALA, ERNESTO, Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, 26a. edición, México, 1985.
- 9.- GIANNINI, A. D. Instituciones De Derecho Tributario, traducción de Fernando Sáinz de Bujanda, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1957.
- 10.- GUILIANI FONROUGE, CARLOS M. Derecho Financiero, vol. I, 3a. edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, Argentina, 1977.
- 11.- JARACH, DINO, Curso Superior de Derecho Tributario, Editorial Constanza, Buenos Aires, Argentina, 1958.
- 12.- LOZANO NORIEGA, FRANCISCO, Contratos. Editorial Luz, 2a. edición, México, 1970.
- 13.- PEREZ FERNANDEZ DEL CASTILLO, BERNARDO, Responsabilidad Fiscal del Notario, Revista de Derecho Notarial No. 85, abril de 1983, Asociación Nacional del Notariado Mexicano, A.C., México, 1983.
- 14.- RODRIGUEZ DOMINGUEZ HUBERTO y JOAQUÍN, El Tratamiento Fiscal de los Contratos, Editora Rodom, 2a. edición, México, 1975.

15.- RODRIGUEZ LOBATO, Raúl, Derecho Fiscal, Colección de Textos Jurídicos, Editorial Harla, 1a. edición, México, 1983.

16.- ROJINA VILLEGAS, Rafael, Derecho Civil Mexicano, Tomo III, Bienes, Derechos Reales y Posesión, 5a. edición, México, 1981.

17.- SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Hacienda y Derecho, Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962.

18.- SANCHEZ MEDAL, Ramón, De los Contratos Civiles, Editorial Porrúa, 6a. edición, México, 1982.

19.- VILLAGORDOA LOZANO, José M. Doctrina General del Fideicomiso, Editorial Porrúa, México, 1982.

LEGISLACION

- 1.- CONSTITUCION POLITICA MEXICANA.
- 2.- CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE.
- 3.- LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL VIGENTE.
- 4.- LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL DE 1941.
- 5.- LEY DE IMPUESTO SOBRE TRASLACION DEL DOMINIO DE BIENES INMUEBLES PARA EL DISTRITO FEDERAL DE 1937.
- 6.- LEY DE HACIENDA DEL ESTADO DE MEXICO VIGENTE.
- 7.- LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA VIGENTE.
- 8.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.
- 9.- LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO VIGENTE.
- 10.- REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.
- 11.- LEY DE INGRESOS DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL PARA EL EJERCICIO FISCAL DE 1985.
- 12.- LEY FEDERAL DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES.
- 13.- LEY DE COORDINACION FISCAL.
- 14.- LEY DE IMPUESTO SOBRE TENENCIA Y USO DE VEHICULOS.
- 15.- REGLAMENTO DE CONSTRUCCIONES PARA EL DISTRITO FEDERAL
- 16.- CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL
- 17.- LEY GENERAL DE TITULOS Y OPERACIONES DE CREDITO

INDICE

CONSIDERACIONES PRACTICAS AL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES EN EL DISTRITO FEDERAL

INTRODUCCION

PRIMERA PARTE

ALGUNAS CONSIDERACIONES TEORICAS AL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES EN EL DISTRITO FEDERAL

CAPITULO PRIMERO

	PAG.
ANTECEDENTES DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES.....	1

CAPITULO SEGUNDO

NATURALEZA JURIDICA Y CLASIFICACION DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

1.- NATURALEZA JURIDICA.....	5
ES UNA CONTRIBUCION.....	5
ES UN IMPUESTO LOCAL.....	6
2.- CLASIFICACION DEL IMPUESTO.....	13

CAPITULO TERCERO

ANALISIS DE LOS ELEMENTOS DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES

1.- HECHO GENERADOR.....	16
2.- OBJETO DEL IMPUESTO.....	20
3.- SUJETO PASIVO.....	22

4.- BASE GRAVABLE.....	25
5.- TASA.....	27

SEGUNDA PARTE

CAPITULO CUARTO

CONSIDERACIONES PRACTICAS AL IMPUESTO
SOBRE ADQUISICION DE BIENES INMUEBLES PARA EL DISTRITO FEDERAL

1.- OBJETO DEL IMPUESTO

A) ADQUISICION DE CONSTRUCCIONES.....	29
B) DEPARTAMENTOS HABITACIONALES.....	33

2.- EXENCIONES

A) EXENCION A ENTIDADES PUBLICAS.....	44
B) CONSTITUCION DE COPROPIEDAD.....	50

3.- SUPUESTOS DE CAUSACION

A) APLICACION ESTRICTA DE LOS DIVERSOS SUPUESTOS...	53
B) COMPRAVENTA CON RESERVA DE DOMINIO	58
C) CONTRATO DE PROMESA DE COMPRAVENTA.....	61
D) USUFRUCTO.....	66
E) INFORMACION DE DOMINIO ADMINISTRATIVA.....	69
F) CESION DE DERECHOS DEL HEREDERO.....	71
G) FIDEICOMISO.....	74

H) EXCEDENTE EN PORCIONES HEREDITARIAS.....	81
4.- BASE GRAVABLE	
A) AVALUOS.....	84
B) INCLUSION DE LAS CONSTRUCCIONES.....	87
5.- REDUCCION.....	89
6.- SUPUESTOS DE PAGO.....	94
A) ADJUDICACION POR HERENCIA.....	96
B) APROBACION DE REMATE.....	99
7.- ENTERO DEL IMPUESTO.....	101
CONCLUSIONES.....	107
BIBLIOGRAFIA Y LEGISLACION.....	121