

286

207



# Universidad Nacional Autónoma de México

FACULTAD DE DERECHO

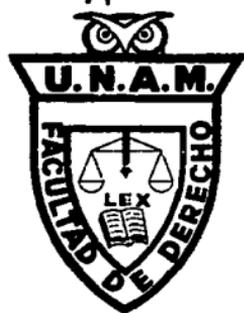
"CONCEPTO DE VALOR AVALUO PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES PREVISTO Y SANCIONADO POR LAS LEYES DE INGRESOS Y DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL"

T E S I S

Que para obtener el Titulo de  
LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a

MARCO ANTONIO GALINDO JAIME



MEXICO, D. F.

1991

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



## **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.

## INDICE GENERAL

	Página
INTRODUCCION .....	1
CAPITULO PRIMERO.	
GENERALIDADES SOBRE LOS IMPUESTOS.	
1. LA SUPREMACIA CONSTITUCIONAL .....	5
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, LEGALES, JURISPRUDENCIALES Y EXCEPCIONES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS .....	10
3. DIVERSAS TEORIAS SOBRE LOS IMPUESTOS .....	32
4. CARACTERISTICAS LEGALES DE LOS IMPUESTOS .....	44
5. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS .....	53
6. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS .....	56
CAPITULO SEGUNDO.	
LA OBLIGACION FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES SANCIONADO POR LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.	
1. DEFINICION .....	59
2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA .....	64
3. CONCEPTO DE ADQUISICION .....	68
4. EL HECHO IMPONIBLE .....	69

	Página
4.1 Compraventa .....	73
4.2 Donación .....	79
4.3 Adjudicación y/o adquisición de derechos - hereditarios .....	80
4.4 Cesión de Derechos .....	84
4.5 Fusión de Sociedades .....	89
4.6 Dación en pago .....	92
4.7 Constitución del usufructo, transmisión de éste, o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal .....	94
4.8 Afectación de Inmuebles en Fideicomiso ...	97
4.9 División de la Copropiedad .....	102
4.10 Disolución de la Sociedad Conyugal .....	104
4.11 Contrato de Arrendamiento Financiero .....	110
4.12 Permutas .....	113
4.13 Prescripción Positiva .....	115
5. LOS SUJETOS: LOS RETENEDORES Y LOS AUXILIARES DEL FISCO .....	119

### CAPITULO TERCERO.

DETERMINACION Y COBRO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES SANCIONADO POR LA LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.	124
--	-----

1. PRESENTACION DE MANIFESTACIONES Y/O DECLARACIONES ....	127
---	-----

2.	REGLAS PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO .....	129
2.1	Base Valor Avalúo Comercial del Inmueble ..	131
2.2	Base Valor Avalúo Catastral del Inmueble ..	132
2.3	Base Precio Pactado .....	133
3.	DEDUCCIONES APLICABLES .....	134
3.1	Reglas de Aplicación .....	136
	a) Para Inmuebles Baldíos .....	136
	b) Inmuebles considerados como viviendas e inmuebles en los que forman parte depar- tamentos habitacionales .....	136
3.2	Reglas para obtener la autorización de ente- rar el impuesto únicamente sobre la base del valor del terreno .....	139
4.	VERIFICACION DE VALORES, PARAMETROS Y FACTORES DE AJUSTE DEL AVALUO BASE PARA LA DETERMINACION ...	142
4.1	Autorización de Sociedades y registro de Va- luadores .....	146
5.	OPCION PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUI- SION DE INMUEBLES EN LUGAR DEL IMPUESTO SOBRE - TRASLACION DE DOMINIO EN SUCESIONES .....	151
5.1	Impuesto sobre traslación de dominio de bie- nes inmuebles.....	155
6.	PAGO DEL IMPUESTO; PAGO EN PARCIALIDADES Y DEVOLUCION DE PAGOS INDEBIDOS, EN DEMASIA O DUPLICADOS.....	160

	Página
7. TASAS, RECARGOS Y SANCIONES .....	168
7.1 Cumplimiento, ejecución y extinción del Cré dito Fiscal.....	174
7.2 Autoridades competentes para determinar y exigir el pago del impuesto .....	180
7.3 Fase oficiosa del procedimiento .....	193
7.4 Requerimientos de autoridad .....	198
8. EL REGISTRO PUBLICO DE LA PROPIEDAD .....	201
CONCLUSIONES .....	208
BIBLIOGRAFIA .....	217

## INTRODUCCION

La iniciación de todos los actos y procedimientos tendientes a hacer efectiva la pretensión jurídica del Estado, de determinar, cuál es, concretamente la prestación pecuniaria que tiene derecho a exigir, por lo que respecta al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles; previsto en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal sería por una parte, plantearse para tener la certeza del nacimiento o iniciación de aquéllos, primero: Cómo puede el Estado comprobar la existencia del acto jurídico y por lo tanto que haya nacido la obligación tributaria? Segundo: Cómo puede el Estado determinar la medida de la prestación adeudada, es decir, el objetivo de la obligación? Por último: La obligación tributaria, como tal, tendrá una causa que en el sentido jurídico justificaría el cobro al que están sometidos los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes?

Es evidente la importancia fundamental de la resolución de estas cuestiones, que sin contestarlas, considero se deben explicar cómo y mediante qué procedimiento, el Estado llega a comprobar la existencia del acto jurídico, elemento indispensable de toda obligación. Sin seguir dando respuesta, si por primordial exigencia financiera, el Estado exige la prestación aun antes de que su medida exacta se precise definitivamente, es necesario al menos que se haga

una determinación provisional a grosso modo de la capacidad contributiva del deudor y del monto de su adeudo, sin perjuicio de efectuar posteriormente la determinación definitiva. Siguiendo este orden de ideas, el fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar el impuesto, se encuentra en los servicios y bienes capaces de dar satisfacción a las necesidades públicas, ya sea en las ventajas directas o indirectas que tiene el contribuyente por pertenecer a la colectividad, a través de los servicios públicos o por los beneficios intangibles que recibe de la vida social. El concepto de causa no es sino la relación entre los presupuestos objetivos para el nacimiento de la obligación tributaria y la ratio legis, que necesariamente debe existir para que pueda nacer una obligación tributaria válida.

El proceso formativo de la obligación fiscal, en cuanto al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, tiene un interés particular, práctico y teórico, pues desde muchos aspectos presenta características propias y pone de relieve Instituciones particulares del derecho impositivo, que son objeto de mi investigación, delineado el perfil jurídico que atañen a ese impuesto, sus elementos constitutivos, así como el curso de su procedimiento dinámico que se desarrolla a partir de su nacimiento, luego en la etapa que conduce a su calificación administrativa y a veces contencioso admi-

nistrativa o judicial y que culmina con su extinción.

Por otra parte es necesario afirmar que las tareas encaminadas al logro de los propósitos Nacionales del Desarrollo Económico encuentren fundamento y sentido en el sistema jurídico positivo, y que su ejecución debe observar la adecuación que, en un estado de derecho como el nuestro, debe existir entre las normas y los actos jurídicos que dan nacimiento al crédito fiscal.

Expreso una disculpa, por adentrarme, sin ser perito en el derecho fiscal y finanzas públicas, pero mi inquietud por desarrollar un tema al estudio jurídico de la determinación del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles previsto y sancionado por las leyes de Ingresos y de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, es porque considero que la actividad inmobiliaria en este Distrito, es prioritaria para fortalecer un desarrollo económico alto y sostenido del país, siendo necesario mejorar los medios de captación de ingresos, manteniendo un medio de vida digno para el contribuyente, todo esto por considerar que el suelo constituye junto con su población, el recurso potencial económico para contribuir al gasto público en la ciudad de México.

Por otra parte, las declaratorias de la Federación a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de

suspender la aplicación de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles Federal, a partir del 1o. de enero de 1982, implica que se deben adecuar los textos de las Leyes Locales de los Estados al de la Ley Federal, a fin de seguir con la política de coordinación fiscal.

## CAPITULO PRIMERO

### GENERALIDADES SOBRE LOS IMPUESTOS

#### 1. LA SUPREMACIA CONSTITUCIONAL.

La Constitución es la Ley Fundamental de una Nación, en ella se determinan los derechos del individuo frente al Estado, llamado garantías individuales, y además se establece la estructura política, económica y social del país.

De tal forma que la Constitución resulta ser el instrumento legal en la vida total de la comunidad, pues de ella emanan las restantes leyes, denominadas secundarias justamente por su subordinación a dicho texto fundamental.

En esta virtud, la Constitución ha de recoger las decisiones políticas fundamentales de un pueblo, es decir, sus resoluciones, programas, objetivos y experiencias principales, y debe ser tanto el resultado de la historia y de la realidad social como la expresión de los grandes propósitos colectivos.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, de 5 de febrero de 1917, responde a estos requerimientos, y traduce, con carácter dinámico y progresista, nuestro ser nacional. Es la primera que en el mundo expuso, en admi-

rables fórmulas declarativas, un catálogo de derechos sociales, como un imperio de la equidad y de la justicia, al lado de los tradicionales derechos individuales, con ello, estableció una nueva técnica, gracias al lúcido entendimiento y el empeño de hombres de la ciudad y del campo, constituyentes populares, que resolvieron antiguos esquemas constitucionales y plantearon con decisión revolucionaria, nuevos modelos jurídicos.

Así, la Carta Constitucional de 1917 se convirtió en la primera Constitución Político-Social de este siglo.

Numerosos textos constitucionales posteriores, en los más diversos países, han recogido también la técnica iniciada por el Constituyente de Querétaro en 1917; como en la denominada Declaración de Derechos del pueblo trabajador y explotado; Ruso, de 1918, y la Constitución Alemana de Weimar de 1919, entre otros estatutos.

La vigente Constitución Política consta de ciento treinta y seis artículos, más diecinueve transitorios; en ella coexisten, según se ha advertido, en armonía, los derechos individuales y los derechos sociales; se afirma el régimen republicano, popular, democrático, federal; se reconoce que toda soberanía reside esencial y originariamente en el pueblo, y se consagra, que todo el sistema jurídico mexicano, debe estar acorde con la propia Constitución.

"La supremacía de la constitución federal es el principio angular de nuestro sistema de gobierno". (1)

ARTICULO 133 CONSTITUCIONAL.- "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los Tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las Constituciones o leyes de los Estados". (2)

Ahora bien, en tanto que la ley estricta y rígida que contrasta un tanto con la de tipo flexible y consuetudinario, como la constitución inglesa, por ejemplo, la nuestra ha llegado a ser considerada a tal grado estática e inmutable que no comprendiéndose cabalmente la posibilidad de que pueda ser reformada, como de hecho lo ha sido en más de ciento setenta ocasiones ya, desde el 5 de febrero de 1917 en que fue promulgada, ha dado lugar a que, sobre tachársele de obsoleta, haya llegado a proponerse reemplazarla por una nueva.

Nada más lejos de nuestra realidad, sin embargo, la Consti

(1) Tena Ramírez, Felipe. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México, 1984.

(2) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edic. 1990. Art. 133.

tución Mexicana de 1917, no solamente se encuentra avalada por todo el proceso histórico constitucional de nuestra patria, que llegó a aquélla después de dramática lucha por integrarse, sino que ha venido mostrando una elasticidad - tal, que le ha permitido salir éxitosamente y sin alterar su espíritu, al paso de las mutaciones que se vienen operando en el seno de nuestra sociedad, es decir, de las reformas y medidas necesarias que se han exigido sean hechas e introducidas a su texto a fin de adaptarlo a las cambiantes condiciones sociales, pero sin variar su esencia.

". . . Sométase la reforma al examen y al voto de las legislaturas verdaderos representantes de los estados, y así se seguirá el principio federal, y sobre todo se rendirá un homenaje a la razón y al saber . . ." (3)

ARTICULO 135 CONSTITUCIONAL.- "La presente Constitución puede ser adicionada o reformada. Para que las adiciones o reformas lleguen a ser parte de la misma, se requiere que el Congreso de la Unión, por el voto de las dos terceras partes de los individuos presentes, acuerde las reformas o adiciones, y que éstas sean aprobadas por la mayoría de las legislaturas de los estados. El Congreso de la Unión o la Comisión Permanente en su caso, harán el cómputo de los votos de las legislaturas y la declaración de haber sido apro

(3) "Prieto Guillermo" Burgo, Ignacio. Evolución de la Idea Federalista. "México. Cincuenta Años de Revolución", 1960.

badas las adiciones o reformas". (4)

". . . Toda reforma a la Ley fundamental debe tener una justa causa final, o sea, un motivo y un fin que realmente respondan a los imperativos sociales que la reclamen". (5)

ARTICULO 136 CONSTITUCIONAL.- "Esta Constitución no perderá su fuerza y vigor, aun cuando por alguna rebelión se interrumpa su observancia. En caso de que por cualquier trastorno público, se establezca un gobierno contrario a los principios que ella sanciona, tan luego como el pueblo recobre su libertad, se establecerá su observancia, y con arreglo a ella y a las leyes que en su virtud se hubieren expedido, serán juzgados, así los que hubieren figurado en el gobierno emanado de la rebelión, como los que hubieren cooperado a ésta". (6)

"Sobre la Constitución nada  
Sobre la Constitución nadie". (7)

La Constitución Mexicana no es, en modo alguno, un instrumento rígido y agotado. Por el contrario, se encuentra, y lo ha estado desde la fecha de su expedición, a los cambios

- (4) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa. Edición 1991. Art. 135.  
 (5) Burgoa Ignacio. Derecho Constitucional Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1985.  
 (6) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición, 1991.  
 (7) Iglesias, José María. Estudio Constitucional sobre las Facultades de la Suprema Corte de Justicia. México, 1874.

que resultan de la dinámica social, a nuevos rumbos, a diversas reclamaciones, a más amplias y generosas perspectivas, ha sido y es, por ello, el continente de las grandes causas populares, la fuente de toda creación jurídica y la madura garantía del progreso, de la justicia y de la libertad.

## 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES, LEGALES, JURISPRUDENCIALES Y EXCEPCIONES QUE RIGEN A LOS IMPUESTOS.

El principio que se deriva de los artículos constitucionales que señalan las garantías individuales y el sistema tributario mexicano, es el de que, la actividad tributaria del Estado no debe inferir o coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución.

Así, por ejemplo, el artículo 5o. Constitucional establece que: A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad, sólo podrá vedarse por determinación judicial, cuando ataquen los derechos de terceros, o por resolución gubernamentaria, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial. (8)

(8) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 5o.

Sin embargo, los impuestos gravan generalmente el resultado de las actividades profesionales, comerciales, industriales o de simple trabajo de los individuos, pero es la propia Constitución, como se verá, la que impone la obligación de pagar impuestos, de manera que su cobro en tanto se haga dentro de los lineamientos generales que la Constitución ha señalado, no significará violación alguna a este precepto; pero, si, se establece un impuesto sobre determinada actividad, tan oneroso o molesto que haga imposible su ejercicio, tal gravamen será violatorio de esta garantía constitucional.

Interpretando el artículo 13 Constitucional, se puede establecer el siguiente principio: "Las leyes tributarias no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. El gravamen se debe establecer en tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la señalada como hecho generador del crédito fiscal debe ser sujeto del impuesto". (9)

El artículo 13 Constitucional establece que: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas. . ." (10) La ley privativa no es, desde el punto de vista material, una verdadera ley, porque no es general, abstracta, impersonal, per-

(9) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 13.

(10) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 13.

manente; la ley privativa es personal, concreta, porque se refiere a una persona, o, a varias personas individualmente determinadas, de manera que a cualquiera otra que no sea de las señaladas aun cuando se encuentre dentro de la misma situación prevista en la Ley, no le será aplicable.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, precisa el alcance y el sentido del artículo 13 en la siguiente ejecutoria: "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta; es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobreviva a esta aplicación y se apliquen sin consideración de especie, o, de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas.

Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad, garantizado por el artículo 13 Constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes, pueden ser privativas tanto en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad se refiere a las leyes de todas las especies, y contra la aplicación de las leyes privativas, protege el ya expresado artículo 13 Constitucional". (11)

(11) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXVI, p. 801.

Otro principio, es el de que las leyes tributarias no deben tener efectos retroactivos. Ya que el artículo 14 Constitucional establece que "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna..." (12)

Una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, sea para apreciar las condiciones de legalidad de un acto, o, para modificar los efectos de un derecho ya realizado. El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. El principio general es que la aplicación de toda ley es inmediato, esto es, que se aplica en el presente, pero que no puede ser aplicado al pasado.

La garantía que protege la Constitución consiste en que la ley debe haber entrado en vigor antes de la ejecución del hecho que se juzgue.

Sobre la materia de irretroactividad existen diversidad de teorías, siendo las más frecuentes, la de los derechos adquiridos y de las expectativas de derecho. El derecho adquirido se define, cuando el acto realizado introduce un bien, una facultad al patrimonio de una persona y el hecho efectuado no puede afectarse ni por voluntad de quienes intervinieron en el acto, ni por disposición legal en contra-

(12) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Edit. Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 14.

rio; y la expectativa de derecho es, una esperanza o una pretensión de que se realice una situación jurídica concreta, de acuerdo con la legislación vigente en un momento dado, en el primer caso, se realiza el derecho y entra el patrimonio y en el segundo, el derecho existe en potencia, sin realizar una situación jurídica concreta, no formando parte integrante de patrimonio.

Al establecer el artículo 14 Constitucional como garantía del individuo la no retroactividad de la ley, no debe entenderse que la prohibición se refiere únicamente al legislador por el acto de expedir la ley, sino que también comprende a la autoridad que hace aplicación de ella en un caso determinado, porque así permiten interpretarlo los conceptos mismos de la disposición constitucional, ya que al igual que la primera de esas autoridades puede imprimir retroactividad al ordenamiento mismo, haciendo que modifique o afecte derechos adquiridos con anterioridad, la segunda al aplicarlo, hace, que se produzca el efecto prohibido.

Como se ha visto, la Constitución de la República consagra el principio de no retroactividad, cuando la ley causa perjuicios a personas, de donde se deduce la afirmación contraria, de que pueden darse efectos retroactivos a la ley, si esto no causa perjuicio. Si bien es cierto que por regla general, las leyes se dictan para actos futuros y por

lo mismo no son aplicables a los que estuvieron sometidos a las leyes anteriores, si la nueva ley modifica la condición civil de las personas o las favorecen en sus derechos patrimoniales es de aplicarse a estos actos la ley anterior a su realización.

Sin embargo, las autoridades no están facultadas para aplicar retroactivamente una ley porque a su juicio favorezca a un particular, pues es indispensable que esa aplicación esté prevista en la ley. La Constitución prohíbe la retroactividad de las leyes, pero no las autoriza. Para que sea legal la aplicación retroactiva de un precepto en beneficio de alguna persona, debe estar apoyada en una disposición que la autorice expresamente. La Constitución, deja en libertad al Congreso para expedir leyes retroactivas en beneficio de una persona, y deja en libertad a las autoridades administrativas y judiciales para aplicar esas leyes retroactivas expedidas por el Congreso de la Unión en beneficio de persona alguna, pero la Constitución no ordena a la autoridad administrativa ni a la Judicial que apliquen leyes retroactivas en beneficio de una persona, si la ley no dispone que así sea. Aunado a lo anterior, existe el principio de legalidad, que establece que las autoridades citadas no pueden hacer más que lo que la ley les ordena o autoriza.

Cabe hacer notar, que el Tribunal Fiscal de la Federación

puede juzgar sobre la aplicación retroactiva de una ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó: "Si bien es verdad que existe como garantía individual consagrada por el artículo 14 Constitucional, el principio de no retroactividad en la aplicación de las leyes, también lo es que tal principio constituye una norma jurídica para la aplicación de las leyes en el tiempo, que puede verse no sólo en el precepto constitucional mencionado, sino en el artículo 5o. del Código Civil, y en otras disposiciones del mismo Código, así como en el artículo séptimo del Código Fiscal de la Federación según el cual, las leyes, reglamentos y demás disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial" de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior; de lo que se infiere, a contrario sensu, que si las disposiciones legales rigen sólo después de su publicación, no puede aplicarse para determinar los efectos jurídicos nacidos al amparo de una ley anterior, como consecuencia de un hecho concretamente determinado. Así pues, sin necesidad de que el Tribunal Fiscal de la Federación haga declaración alguna sobre violación de garantías lo cual si está reservado de manera exclusiva al Poder Judicial Federal por el artículo 103 Constitucional, dicho tribunal está capacitado para resolver sobre la exacta o inexacta aplicación

de una ley, por razón del tiempo de su vigencia. (13)

De los términos y de la interpretación que se ha dado al segundo párrafo del artículo 14 Constitucional, se deriva que las autoridades fiscales deben sujetarse estrictamente a las disposiciones legales relativas y que las leyes que regulen los procedimientos administrativos para la determinación del crédito fiscal, para su cobro y para su impugnación, deben reconocer en lo posible el derecho del particular para ser oído, es decir, la oportunidad para que presente pruebas y alegue en su favor.

El artículo 14 Constitucional, en su segundo párrafo señala: "Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". Se otorgan dos garantías, la de legalidad y la de audiencia.

La Suprema Corte de la Nación sostuvo que las autoridades administrativas carecen de facultades para privar de sus posesiones o derechos a los particulares, lo que no puede hacerse sino por la autoridad judicial en los términos que

(13) Boletín de Información Judicial No. 55. Revisión Fiscal 127/1949 Juan Aja. Resuelta el 3 de mayo de 1950.

la Constitución previene. (14)

Ahora bien, como el estado lleva a cabo el cobro de los impuestos determinados por las leyes, no en uso de una facultad sometida al régimen del Derecho Privado, sino en ejercicio de un conjunto de atribuciones que las leyes fiscales reglamentan, y que indiscutiblemente tienen el carácter de autoritarias, en cuanto que son manifestaciones claras de la soberanía material del propio Estado, es notorio que el cobro de impuestos no tiene que hacerse judicialmente, sino mediante disposiciones ejecutivas y unilaterales, que si bien pueden ser sometidas a una revisión jurisdiccional posterior a la solicitud de los particulares afectados, no requieren tales disposiciones para su validez la sanción previa de los tribunales.

La afectación de los derechos de los particulares en materia impositiva, no se hace por la administración sino por la ley, que a su vez se basa en el precepto constitucional que impone a los particulares la obligación de contribuir a los gastos públicos de las entidades públicas. Es la ley propiamente tal, la que fija el hecho generador del crédito fiscal, y el crédito nace cuando el particular realiza el hecho generador independientemente del momento en que ese crédito se determine en cantidad líquida. La determina

(14) Semanario Judicial de la Federación. Apéndice al Tomo LXIV. p. 511. México, 1965.

ción del crédito fiscal es simplemente un proceso de ejecución de la ley que corresponde, en consecuencia, al Poder Ejecutivo, con fundamento en la fracción I del artículo 89 Constitucional, pero al hacerlo deberá sujetarse estrictamente a los términos de la ley.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo que: "Para que el cobro de un impuesto sea fundado, se requiere que haya una ley que lo establezca y que la autoridad fiscal, al fijarlo, se ajuste a todos los preceptos de esa ley; de otro modo, el mandamiento para el cobro no es fundado ni motivado". (15)

Pero dentro de ese proceso de determinación del crédito fiscal, es posible que la administración se salga de los términos legales, y entonces la afectación de los derechos de los particulares, se hará por el acto administrativo y no por la ley; por esta razón, se debe dar al particular la oportunidad de ser oído, para lograr el estricto cumplimiento de la ley, que es una de las garantías que otorga el citado artículo 14 Constitucional; es decir la garantía de audiencia tendrá el efecto de evitar que el particular sea privado de sus propiedades, posesiones o derechos, por un acto de la administración, cuando sólo puede serlo por la ley.

(15) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXIV. Rendón J. Néstor, p. 2035. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

El siguiente principio se deriva del artículo 16 Constitucional: "Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente, y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen, los que se harán del conocimiento de los interesados". (16)

El artículo 16 Constitucional en su primera parte dice: "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles ni posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento".

El artículo 238 del Código Fiscal de la Federación establece que: "Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestren algunos de los siguientes causales:

- I. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- II. Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.

(16) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 16.

III. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.

IV. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.

V. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades". (17)

El mismo artículo 16 Constitucional, establece: "La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos". (18)

Estas formalidades están previstas en los artículos del 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación y que en términos

(17) Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

(18) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991. Art. 16.

generales son: La orden de visita debe provenir de la autoridad administrativa, debe darse por escrito, en la orden se debe hacer constar el lugar en que debe practicarse la visita, la persona visitada y el objeto de la diligencia, al concluir la visita se debe levantar un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el visitado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La forma de llevar a cabo las visitas domiciliarias está establecida como una garantía para el particular, de la debida actuación de la administración, por lo que, la falta de algún requisito formal, será motivo de nulidad del acto. Así lo previene el artículo 238 del citado Código Fiscal, que señala como causal de nulidad la omisión o incumplimiento de las formalidades que debe llenar el procedimiento impugnado.

Por otra parte, el artículo 28 Constitucional señala: "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".

La Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló: "La prohibición que contiene el artículo 28 Constitucional, no puede referirse más que a los casos en que se trata de favo-

recer intereses de determinada o determinadas personas, es tableciendo un verdadero privilegio, no cuando, por razones de interés social o económico, se exceptúa de pagar impuestos a toda una categoría de personas por medio de leyes que tienen un carácter general". (19)

FLORES ZAVALA, señala que esta interpretación es incorrecta. "Porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distinciones, ya que los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuesto, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forma parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (artículo 31 fracción IV).- Así pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos. Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterio que normen la ayuda.

Sin embargo y bajo la norma constitucional de proporcionalidad y equidad de los impuestos, determina que no todos

(19) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XVI, p. 451. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

los sujetos, esto es, las personas que la ley considera como obligados al pago, deben hacerlo. De allí exenciones que están fundadas en la ausencia de capacidad tributaria o en algunas circunstancias de orden público que justifiquen la liberación.

Todas las leyes tributarias dan a los sujetos el nombre de causantes o contribuyentes, cuando están liberados del pago se les designa como exentos.

La Suprema Corte de Justicia señala que: "Causante es la persona física o moral, que de acuerdo con las leyes tributarias, se ve obligado al pago de la prestación determinada a favor del fisco, esa obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada por la Ley, esto es, cuando se realiza el hecho generador del crédito, "No causante" lógicamente es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la Ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. "Sujeto exento" es la persona física o moral que legal o normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario, por encontrarse en condiciones de privilegios o franquicias". (20)

Las exenciones sólo fundan la liberación de la obligación de pagar, quedando los contribuyentes sujetos a todas las

(20) Semanario Judicial de la Federación. Tomo 61, p. 1285. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

disposiciones que de un modo general establecen las leyes a su cargo, en cuanto a control y vigilancia de los impuestos. La Suprema Corte de Justicia, por lo que respecta a este renglón ha dicho: "La exención de impuestos supone la concesión gratuita y no puede decirse que existe cuando el contribuyente da a la autoridad algo en cambio, pues entonces existe un convenio. El artículo 28 de la Constitución tiene por fin evitar desigualdad o condiciones en los productores de la riqueza e impedir que unos sean favorecidos con perjuicio de otros, pero no puede decirse que haya exención de impuestos cuando el beneficiario se obliga a algo en cambio de ella". (21)

"Exención por contrato concesión.- Es inconstitucional por que cuando el Estado se compromete a no cobrar contribuciones en razón de la concesión, contrata sobre una de las facultades que le corresponden en el Poder Soberano y los atributos de éste no están dentro del comercio y no pueden ser objeto de transacciones; es ilegal, porque el Poder que otorga la concesión está ligando al propio Poder para lo sucesivo, impidiéndole hacer de sus facultades constitucionales, con reducción de las que la Constitución le otorga. Finalmente, el Estado no puede prescindir de sus medios de vida para beneficiar al contratante con perjuicio de los

(21) *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo XI, p. 558. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

demás contribuyentes". (22)

Por otro lado, el artículo 28 Constitucional únicamente prohíbe las exenciones permanentes o definitivas o en favor de personas determinadas. Esas exenciones han de estar consignadas, para su validez, en una ley, esto es, en disposición emanada del Poder Legislativo. Generalmente la ley determina la necesidad de que la autoridad fiscal reconozca la exención, mediante una declaración de que se cumplen los requisitos que la ley establece. El reconocimiento que en tal caso haga la autoridad fiscal es irrevocable, - aun cuando hubiere sido contrario a las disposiciones legales, puesto que es de explorado derecho que la Administración debe obrar en virtud de facultades expresas, y se concluye que carece de fundamento la declaración que se haga, dejando sin efectos una exención concedida con anterioridad. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, frecuentemente desconoce exenciones que ella misma autorizó, en virtud de que la ley posterior a la que creó el beneficio pone término a éste, antes del plazo de pago para duración de la exención. Para ello se argumenta que las exenciones son revocables por motivos de "Política Fiscal", que es la que inspira su concesión, pero esto no basta para justificar la violación del artículo 14 de la Constitución Federal.

(22) Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXIX, p. 3989. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965.

este precepto garantiza como se ha visto, que nadie puede ser privado de sus derechos sino mediante procedimiento seguido conforme a la ley aplicable y no cabe duda que la única ley que puede tener aplicación, en todo lo que a la exención concierne, es la ley que la creó y que debe regir por todo el tiempo señalado para la duración del privilegio. Por otra parte, la revocación de una exención antes de que termine el plazo para el cual fue concedido, equivale a aplicar retroactivamente la ley que redujo o dio por terminado el plazo del beneficio, porque vería al pasado, regularía situaciones jurídicas nacidas antes de su vigencia e invalidaría actos realizados con anterioridad, como es el reconocimiento que la autoridad hace de la concurrencia de los requisitos marcados en la ley para disfrutar del privilegio, durante el término que la misma ley señala en su expedición.

Uno de los principios derivados de la organización política del Estado Mexicano, es el que todos los integrantes de una sociedad política tienen el deber de contribuir con parte de sus recursos para que la colectividad viva, progrese y alcance su felicidad. Así la Suprema Corte de Justicia declaró: "El impuesto no es un Tributo establecido por el gobierno en virtud de un derecho superior, sino una contribución que se basa en las cargas de la vida social, o sea la parte exigida a los contribuyentes sobre sus recursos -

individuales, para subvenir de los gastos públicos". (23)

El fundamento legal de los impuestos está en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que obliga a contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes para la realización de ese mandamiento el Congreso de la Unión, de acuerdo con la atribución que le concede la fracción VII del artículo 73 Constitucional fija las contribuciones, después de que la Cámara de Diputados la discute en términos del artículo 74 del propio ordenamiento. De lo anterior, los impuestos deben estar consignados forzosamente en una ley, - tanto desde el punto de vista material, como del formal; es decir, por medio de disposiciones de carácter general, abstractas, impersonales y emanadas del poder legislativo. La Suprema Corte de Justicia señala: "El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 Constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes", y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal, por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la ley general de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período

(23) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXV, p. 205. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la existencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no le queda otra cosa si no aplicar las disposiciones generales de observación obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es con secuencia del principio general de legalidad, conforme al cual, ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por disposi-

ción general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra ley fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificársele". (24)

Se debe distinguir la Ley de Ingresos, de las leyes reglamentarias de cada renglón de la Ley de Ingresos; ésta contiene una enumeración de los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos que puede percibir una entidad pública. Las leyes reglamentarias de cada impuesto señalan los elementos esenciales, esto es, el objeto, sujeto, cuota, procedimiento de determinación y otros; de manera que es indispensable la existencia de las leyes reglamentarias para que pueda percibirse el ingreso. Aun cuando sólo contiene la ley de ingresos, una enumeración de los impuestos que puede percibir la entidad pública, al hacerla impone también la obligación de pagarlos y declara vigentes y obligatorias las leyes reglamentarias que están limitadas en su vigencia a un ejercicio fiscal.

El artículo 1º de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1991 establece, que la "Federación

(24) *Semanario Judicial de la Federación*. Tomo LXXI, p: 6374. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que a continuación se enumeran". De manera que la ley de Ingresos contiene una norma imperativa y general, porque establece la obligación principal de pagar los impuestos, derechos y demás conceptos que menciona y, al hacerlo renueva la vigencia de las demás leyes tributarias que, de otra manera, dejarían de estar en vigor. Sobre este particular, la Suprema Corte de Justicia señaló: "La Ley General que anualmente se expide con el nombre de Ley de Ingresos, no contiene sino el catálogo de los impuestos que han de recaudarse en el año fiscal, pero sin que en ella se establezca ni el monto del impuesto, ni los sujetos del mismo, ni el procedimiento que deba seguirse para su recaudación. Estos extremos corresponden a las leyes especiales que regulan cada uno de los impuestos enumerados en el catálogo que contiene la Ley de Ingresos; por lo tanto, si en esa ley no está determinado el monto de los impuestos, las leyes especiales pueden ser reformadas en cualquier tiempo, aumentando o reduciendo la cuantía con que cada contribuyente debe participar para los gastos públicos". (25)

(25) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XC, p. 2862. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

### 3. DIVERSAS TEORIAS SOBRE LOS IMPUESTOS.

Diversas teorías se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para cobrar tributos; en México, tanto Flores Zavala como Margáin Manautou, se han ocupado de algunas de esas teorías, como son:

**Teoría de los Servicios Públicos.** Conforme a esta teoría, se considera que los impuestos tienen como fin costear los servicios públicos que el estado proporciona, de modo que lo que el contribuyente paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

La principal crítica a esta teoría, consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, puesto que no todos los recursos que percibe se destinan a la satisfacción de servicios de esa naturaleza. Ya que si bien es cierto que fuertes cantidades son erogadas por el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como sería el caso de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, por lo tanto, tal concepto, es en la actualidad impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado. Por

otra parte no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, sino que existen las mismas leyes con finalidades extrafiscales, por lo que si llegan a obtener ingresos, esto es ajeno al propósito que fundamenta dicho ordenamiento.

No se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, tanto a los individuos que paguen impuestos como a los que no los pagan. Hay servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, por lo tanto, no se puede sostener que el pago de los impuestos sea equivalente a los servicios públicos prestados por el Estado.

Teoría de la Relación de Sujeción.- Esta teoría señala que la obligación de las personas para pagar tributos, surge de su condición de súbditos, de su deber de sujeción para con el Estado, la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es simplemente la relación de sujeción, por lo que se considera que esta teoría carece de importancia en la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufraga.

En contra de esta teoría se ha formulado; no sólo los súbditos de un Estado están obligados al pago de los impues-

tos, sino también los extranjeros. El licenciado Emilio Margán considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino, además de hacerlo con honestidad.

#### Teoría de la necesidad social.

Para esta teoría el fundamento esencial del tributo, es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado, esto es, se hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales dividen en dos clases: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre son alimentos, vestido, habitación y en general todas aquéllas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre, aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.

En este sentido, la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin

de poder subsistir, primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el estado percibe por concepto de tributo. La sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, sólo que de carácter general, así, se tiene que las necesidades físicas son también alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, confort, servicios públicos, y en cuanto a las necesidades espirituales, serían, escuela, museos, campos deportivos, conciertos. Incluso la existencia de leyes fiscales con fines extrafiscales satisface también necesidades sociales, ya que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad. Por ejemplo las tarifas aduaneras, que se pueden elevar a fin de proteger la industria nacional, de tal forma que a nadie le interesa importar los productos que se encuentran comprendidos en dichas tarifas y con ello se propicia el desarrollo y fabricación de los mismos en territorio nacional; la intención, no es que se paguen elevados impuestos aduanales sino, evitar la introducción de mercancías que compitan con las que se fabrican por los nacionales.

Teoría del Seguro.- Los impuestos se consideran como el pago de una prima de Seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimonio de los particulares ----- Flores Zavala critica a esta teoría, al decir: que "Parte de un principio falso, porque la actividad del Estado no

se ha reducido a ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos, ni aun en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más el Estado moderno, en el que se puede observar una mayor intervención estatal en todos los órdenes de la actividad individual; aun en aquellos estados que se oponen expresamente al socialismo no puede negarse la intervención del Estado en actividades que en otras épocas estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada". (26)

Un análisis de los presupuestos de los estados modernos y aún más, de aquéllos que existían cuando la teoría se formuló, --- revelan que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeña parte de dichos presupuestos, en las que grandes cantidades están destinadas a fines diversos, como obras públicas, salubridad, educación y economía.

En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por tal riesgo, de manera que

(26) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

en caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo o cualquier otro acto que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y si el Estado no procede en esa forma, es porque su función no consiste, tratándose de servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o de indemnizarlos en caso de violación; sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

Teoría de Eheberg.- Esta teoría expresa que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial ya que considera el deber como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir al interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económi-

cos de que disponen, cuando así lo exige el bien general. Se considera que esta teoría queda al margen de la Filosofía, la Moral y la Ciencia Jurídica. (27)

Teoría del gasto público.- En nuestro país la Constitución ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos, sin embargo, la Constitución no aclara qué se debe entender por gastos públicos. Gabino Fraga sostiene que por gastos públicos debe entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, quedando por tanto excluido de su comprensión los que se destinan a la satisfacción de una necesidad individual. (28)

Se considera que esta teoría no resuelve el problema de definir con exactitud el concepto de gasto público, pues al señalar que se refiere únicamente a las erogaciones para satisfacer necesidades colectivas excluyendo a las necesidades individuales se ignora que tanto el estado como el personal de las dependencias estatales deben satisfacer necesidades individuales en el desempeño de sus funciones públicas, circunstancia ésta que dá el carácter de gasto público a la erogación respectiva; esto es los gastos en que incurre el estado o el personal al servicio del mismo para

(27) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

(28) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus fun ciones públicas, no satisfacen necesidades colectivas, si- no individuales, y, sin embargo, también deben considerarse gasto público. Por ejemplo los gastos de alimentación, transporte y hospedaje en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contri buyente para verificar su situación fiscal, cuando dicha visita debe llevarse a cabo fuera del lugar donde ese personal tiene asignada su adscripción.

Margáin Manautou, formula su definición en base a las características que a su juicio, debe reunir el gasto público, que son las siguientes:

Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. Indica que en los términos de los artículos 31 frac ción IV; 73 frac ción VII y 74 frac ción IV de la Constitución Federal, sólo existe la obligación de cubrir las con tribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto y éste sólo preve las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, por lo tanto sólo será gasto público la erogación que se realice por conducto de dicha administración. (29)

(29) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

Rodríguez Lobato Raúl, --- señala que la razón de esta característica es, que de acuerdo con los preceptos constitucionales mencionados, sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio es decir, del estado entendido como la organización política soberana, que está integrada únicamente con las entidades que forman lo que la doctrina jurídica y la legislación llama administración activa o centralizada, ya que lo que la propia doctrina y legislación denominan administración delegada o paraestatal, tiene personalidad jurídica propia y por lo mismo, es diferente del Estado, aunque colabore con él en la realización de sus funciones. (30)

Otra de las características, es la que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la federación. Esta característica deriva de la disposición constitucional, conforme a la cual la revisión por el Congreso de la Unión de la cuenta anual no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas de presupuesto, sino que se entenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar, o sea, que toda erogación ajena a las funciones de las Secretarías o Departamentos

(30) Idea.

mento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades. (31)

"Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos, nos indica el Licenciado Margáin. En los términos del artículo 126 Constitucional, se debe señalar que no basta que el pago se haga a través de la administración activa y que el mismo tienda a satisfacer una función a ella atribuida, para que se considere gasto público, sino que es indispensable, que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, o bien, determinado por la Ley posterior. Como excepción se tiene el caso previsto por el artículo 75 de la propia Constitución, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo". (32)

Indica también, Margáin Manautou --- "que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Señalando la necesidad de que el renglón que prevé un gasto cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro presupuesto no permite -

(31) Iden.

(32) Iden.

pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o - determinado por ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos y si se exceden esos límites, las erogaciones dejan de reputarse gas-tos públicos, ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto, por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades". (33)

De acuerdo a lo anterior, Margáin Manautou, elabora la siguiente definición: "Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración - activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto". (34)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia lo siguiente:

"Por gastos públicos no deben entenderse los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las - funciones y servicios públicos". (35)

Cabe señalar que en los términos del artículo 74 fracción IV de la Constitución Política, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmen-

(33) Iden.

(34) Iden.

(35) Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXIX, p. 398. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

te el Presupuesto de Egresos de la Federación; discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlas, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. De esta disposición se desprende, que el Senado aprueba la ley de Ingresos de la Federación, sin saber en qué se va a invertir lo que se recaude, ni si se invirtió en lo previsto toda vez que no interviene en la discusión y aprobación del Presupuesto de Egresos ni en la revisión de la Cuenta Pública. Si bien la Cámara de Senadores no interviene en la aprobación del presupuesto de gasto general de la administración de la federación, si lo hace cuando haya que autorizar un nuevo gasto, ya que el artículo 126 señala que los gastos sólo pueden estar previstos en el Presupuesto de Egresos o en la Ley posterior y las leyes si son aprobadas por las dos Cámaras del Congreso de la Unión.

En nuestro sistema jurídico no está permitido establecer tributos con fines extrafiscales exclusivamente, en virtud de que por mandamiento constitucional, el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el Presupuesto de Egresos y ya se ha visto que en los tributos con fines extrafiscales no interesa la recaudación y si ésta se produce, la ley no estará produciendo el efecto deseado y, al no esperar recaudación, resulta que no puede prever el monto del ingreso y su aplicación al gasto.

#### 4. CARACTERISTICAS LEGALES DE LOS IMPUESTOS.

El artículo 2° del Código Fiscal de la Federación en su fracción I define así a los impuestos: "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

De allí se deduce que los impuestos deben ser aplicados a todos los individuos que se encuentren en la situación abstracta e impersonal que señale la ley, quedando exceptuados sólo aquéllos determinados expresamente en ella. Ese requisito de generalidad de los impuestos está explicado en la siguiente ejecutoria de la Corte: "Es de carácter constante de las leyes que sean de aplicación general y abstracta, es decir que no deben contener una disposición que desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esa aplicación y se apliquen sin consideración de especie o persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto no sean abrogadas. Una ley que carece de esos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional y aun deja de ser una disposición legislativa en el sentido material, pues le falta algo que pertenece a su esencia... El carácter de generalidad se refie

re a las leyes de todas las especies y contra la aplicación de leyes privativas que protegen el ya expresado artículo 13 Constitucional". (36)

El artículo 7° del citado Código Fiscal, establece la iniciación de vigencia de las leyes fiscales, expresando: "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la república el día siguiente al de su publicación en el "Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

De lo anterior se deduce que no hay necesidad de notificar a los afectados. El Tribunal estableció que: "La ley no puede desarrollar funciones de notificación si alguno de sus preceptos no lo declara expresamente, pues ambos actos jurídicos, la ley y la notificación, son de contenido diverso. En efecto la ley se caracteriza por su naturaleza de disposición general, de acto creador de situaciones jurídicas abstractas, aplicable a categorías generales de individuos, regula relaciones entre personas indeterminadas en cuanto al sujeto concreto, en tanto que la notificación es un acto jurídico que liga estrechamente al órgano que notifica y a la persona notificada". (37)

(36) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXVI p. 801. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

(37) Revista de Tesis Jurisprudenciales, p. 19. Pleno de 5 de julio de 1937.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación expresó. "DIARIO OFICIAL. La publicación de resoluciones administrativas en el Diario Oficial de la Federación, no surte efectos de notificación a menos que se trate de acuerdos de interés general, de decretos o leyes". Jurisprudencia. (38)

La Suprema Corte de Justicia declaró que cuando una disposición afecta sólo a determinadas personas, para obligarlas es necesario que se les notifique: "Cuando la ley afecta a particulares determinados no puede considerarse que tiene el carácter de ley, reglamento, circular o disposición de observancia general, por lo que debe notificarse personalmente a los interesados y si no se ha hecho eso, no puede correr el término para la promoción del amparo contra esa ley". (39)

Las leyes fiscales federales tienen la misma jerarquía que todas las leyes emitidas por el Congreso de la Unión. El artículo 113 Constitucional dá a esta primacía sobre las constituciones y leyes locales, pero no establece jerarquía entre diversas leyes federales. El Tribunal Fiscal falló - lo siguiente: "Sentado esto, es necesario establecer también que dentro del sistema del derecho mexicano, las distintas leyes que expide el legislador ordinario, no tienen

(38) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XIX p. 821. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

(39) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XV p. 1235. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

jerarquía unas sobre otras esto es, cada ley rige las situaciones que prevé, de manera válida, eficaz y autónoma, con relación a otras disposiciones de distintos cuerpos de leyes; y para determinar a cada caso la aplicabilidad de determinada legislación, sólo se deberá atender a la fecha de su vigencia, por cuanto a las abrogaciones que impliquen unas leyes respecto de otras. El artículo 133 de la Constitución Federal sólo establece la supremacía jerárquica de dicha Constitución, tratados y leyes reglamentarias de los mismos, sobre las constituciones y leyes locales". (40)

Sin embargo, entre las leyes federales tienen supremacía las fiscales, por el interés público que les sirve de fundamento: proveer el estado fondos para su subsistencia y atender a las necesidades de la Nación. Por eso, el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, establece que el derecho común no será aplicado en materia fiscal, sino cuando las leyes tributarias así lo dispongan expresamente o la aplicación supletoria no contrarie la naturaleza del derecho fiscal definido en esas leyes.

Por otra parte, se ha sostenido que, "toda ley impositiva, debe contener dos tipos de preceptos, unos de carácter declarativo, que son los que se refieren a los elementos esenciales del tributo; y otros de carácter ejecutivo, los cua

(40) Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Número 37 a 48, p. 11.

les impelen al contribuyente a actuar en determinado sentido. El Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido sobre el particular que, la ley debe contener dos órdenes de preceptos; unos que son simplemente declarativos de los derechos del fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario. En esos preceptos la voluntad del contribuyente es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, lo único que se exige para ser conocido de los contribuyentes con la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos. - Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, - impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido, si se resisten, reciben perjuicio". (41)

En principio las leyes fiscales, se aplican únicamente en territorio sujeto a la soberanía del poder público que las emite. Conforme a la estructura Política de México, se pueden distinguir las siguientes áreas de vigencia de las leyes fiscales: primero las leyes federales, segundo las leyes estatales, incluyendo en este apartado a las leyes del Distrito Federal y finalmente, las leyes municipales, expe

(41) Martínez López Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA. Edición, 1984.

didadas por la legislatura de los estados. (42)

Con lo anterior se puede decir que nuestra legislación adopta principios definitivamente territoriales para marcar los límites espaciales de las leyes fiscales, toda vez que señala como contribuyentes de los impuestos a mexicanos y extranjeros residentes en el país, así como a extranjeros residentes en el extranjero que obtengan ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

En nuestro país, la vigencia constitucional de la ley fiscal es anual, por así desprenderse del texto constitucional, en sus artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV.

Los límites constitucionales del poder tributario del Estado, como se ha visto en apartados anteriores, son los siguientes: principio de legalidad; principio de proporcionalidad y equidad; principio de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos; principio de generalidad e igualdad; principio de la irretroactividad de la ley; garantía de audiencia; derecho de petición; y no confiscación de bienes.

"Las leyes fiscales, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación -

(42) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria. Pu-  
gliese señala que en ocasiones hay contradicción entre las  
normas que integran la ley impositiva o entre ellas y el  
derecho privado, o bien que existe imposibilidad de apli-  
carlas por cambios en las condiciones materiales jurídicas,  
políticas, económicas o sociales del medio ambiente en el  
que deben regir y por lo tanto no es fácil cumplirlas, ni  
están exentas de dudas". (43)

No debe confundirse entre interpretación e integración de  
la ley; en el primer caso se investiga lo que el legislador  
ha querido decir en una ley; en el segundo, se busca col-  
mar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de  
la norma aplicable al caso.

Diversas son las fuentes de interpretación; entre las que  
se encuentran las siguientes:

"Interpretación auténtica.- Es la que deriva del propio  
órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria gene-  
ral". (44)

"Interpretación jurisdiccional.- Es la que deriva de los  
órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la  
ley a los casos concretos controvertidos sometidos a su de-  
cisión. En principio sólo es obligatoria para las partes en

(43 y 44) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universi-  
tarios. Segunda Edición.

conflicto, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad mientras tanto, para quienes no fueron partes constituye solamente un precedente". (45)

"Interpretación doctrinal.- Es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del Derecho". (46)

"Interpretación ordinaria.- Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo tanto los particulares como los funcionarios administrativos, de aquellos principalmente los consultores legales, para la observancia de la ley en relación con su particular y concreta situación jurídica". (47)

En materia fiscal el método más aceptado es el de la interpretación estricta o literal, ésta no es sólo para evitar la interpretación analógica, sino significa, asignar a la norma el alcance manifiesto que resulta de las palabras empleadas. La Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente tesis señaló: "Aplicación Estricta. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos". (48)

(45 a 47) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

(48) Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. Segunda Sala.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores o lagunas de la ley, pero ofrece un problema cuando se presenta el caso de que en la norma se empleen términos que tienen más de un significado; ante este problema, nuestros tribunales han aceptado que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su acepción técnica y no a la de uso corriente, a no ser que la propia ley establezca la acepción que debe tomarse en cuenta.

La interpretación analógica, en términos generales, se encuentra proscrita como método de interpretación de las leyes fiscales. El Licenciado Emilio Margáin señala que se considera peligroso en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas, es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se rotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad". (49)

(49) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

En nuestro país se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal, sin embargo, debe destacarse que sería un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley lo correcto es que debe interpretarse relacionando unas normas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distinción, porque traería consigo destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

#### 5. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, mencionaré las que considero más importantes.

Directos e Indirectos.- "Se ha sostenido que son impuestos directos aquéllos que no pueden ser trasladados o repercutidos y son impuestos indirectos los que sí pueden trasladarse; sin embargo, la práctica ha demostrado que los impuestos directos también pueden ser trasladados, por ejemplo, el Impuesto sobre la Renta, que está considerado como un impuesto directo. Quienes critican la característica de distinción basada en la posibilidad de repercusión señalan que lo correcto es hablar de impuestos directos como los que gravan rendimientos y de impuestos indirectos como aqué

llos que gravan consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real sino una situación hipotética como es la autoridad fiscal y, en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación y la enajenación". (50)

Reales y Personales.- "Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas; en cambio los impuestos personales son los que se establecen en atención a las personas, es decir, en atención a los contribuyentes o a quienes se preve, serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de donde derive el ingreso gravado". (51)

Específicos y Ad valorem.- "El impuesto específico es aquél que se establece en función de una unidad de peso, medida o calidad del bien gravado. El impuesto ad valorem es el que se establece en atención al valor del bien gravado". (52)

Generales y especiales.- "El impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad de terminada en forma aislada". (53)

Con fines fiscales y con fines extrafiscales.- "Los primeros son aquéllos que se establecen para recaudar los ingre sos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos; y los segundos son aquéllos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, o económico". (54)

"En nuestro país los impuestos con fines extrafiscales son criticables, toda vez que una de las características esenciales del impuesto, es la de satisfacer el presupuesto de egresos, característica que deriva de la Constitución Polí tica del país". (55)

Alcabalatorios.- "Estos son aquéllos que gravan la libre - circulación de mercancía de una entidad a otra, o dentro - de una misma entidad. Las principales formas de estos im - puestos son: Impuesto al tránsito que gravan el simple pa - so de las mercancías por el territorio de una entidad, vi - niendo de otra y destinadas a una tercera. Impuestos de cir culación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad. Impuestos de extracción, - son los que gravan la salida de un producto de una enti - dad, con destino a otra o al extranjero. Impuestos de in - troducción, gravan la entrada de mercancías a una entidad

proveniente de otra o del extranjero. Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares a los que permanecen en el interior para su consumo". (56)

## 6. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Los efectos de los impuestos se pueden enunciar en dos grandes grupos; en el primero, los efectos de los impuestos que no se pagan; en el segundo, los efectos de los impuestos que se pagan.

Efecto de los impuestos del primer grupo, es en general la evasión, que puede ser ilegal o legal, a esta última también se le llama remoción o elusión. La evasión ilegal se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas violatorias de la ley, ya sea porque se realice lo que ésta prohíbe o se omita efectuar lo que ordena.

La elusión, remoción o evasión legal del pago consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, como es el evitar coincidir con la hipótesis legal ya sea trasladando la fuente del

(56) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o absteniéndose de realizar los hechos o actos gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la traslación - del gravamen, que se verifica en tres fases:

"Percusión.- Es el momento en que se realiza la hipótesis prevista en la ley para que nazca el crédito fiscal, es decir, el contribuyente se adecúa a la hipótesis normativa y genera el crédito".

"Repercusión.- Es el momento, en que el contribuyente del impuesto traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia adelante (protraslación) o hacia atrás (retrotraslación), según la dirección de la traslación. En la primera el contribuyente cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino además, fuerza al consumidor a que pague el impuesto que se ha causado. En la segunda, el adquirente del bien fuerza a su proveedor a que le pague el impuesto que se causará en cuanto realice la mercancía adquirida". (57)

Incidencia.- Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

El pago del impuesto es un hecho que produce, dentro del campo económico, como se ha visto una serie de efectos, que en muchos casos, no se pueden prever.

Por otra parte, incitar a una abstención general del pago de impuestos, constituye una verdadera resistencia pasiva a la autoridad del Estado que puede provocar la caída de un gobierno, pues se le imposibilita para el desempeño de sus atribuciones. Se le debe considerar como un delito de los que afectan la seguridad interior de la Nación, y catalogarlo con tal carácter en el Código Penal.

## CAPITULO SEGUNDO

LA OBLIGACION FISCAL EN EL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE  
INMUEBLES SANCIONADA EN LA LEY DE HACIENDA DEL  
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

## 1. DEFINICION.

El Derecho tributario no posee un concepto propio de obligación, entre los límites permitidos por su naturaleza, su objeto y sus finalidades, utiliza esa noción, considerando la como una institución general del derecho, elaborada por la ciencia jurídica.

La noción de obligación se entiende como la especie del género deber jurídico lato sensu, y por ello debe conocerse primero qué es un género para que se facilite el conocimiento de las especies. Así puede decirse que si el género es el deber jurídico, y la obligación una especie, entonces toda obligación es un deber, pero no todo deber jurídico es una obligación.

Se puede entender el deber jurídico, en sentido lato como la necesidad de observar una conducta conforme a una norma de derecho, atendiendo a que la persona que la deba de observar, no tenga, pueda llegar a tener, o ya tenga enfren-

te de ella, a un sujeto que pueda exigirle el acatamiento de la conducta prescrita por la ley.

El deber jurídico stricto sensu, se entiende como la necesidad de observar voluntariamente una conducta, conforme a lo que prescribe una norma de derecho, ya en favor de persona indeterminada, ya de persona determinada.

Se denota que en la Ley, el legislador, en cuanto a la redacción, usa los términos deber y obligación como si fueran sinónimos, pues se cree que ello implica un deudor y un acreedor.

La obligación en un sentido amplio, "se entiende como la necesidad jurídica de cumplir una prestación, de carácter patrimonial, pecuniaria o moral, en favor de un sujeto que eventualmente puede llegar a existir o en favor de un sujeto que ya existe". (1)

La obligación en sentido estricto o restringido, "es la necesidad jurídica de conservarse en aptitud de cumplir voluntariamente una prestación, de carácter patrimonial, pecuniaria o moral, en favor de un sujeto que eventualmente pueda llegar a existir". (2)

Las obligaciones en general surgen de diferentes fuentes

(1 y 2) Rojina Villegas, Rafael. Compendio de Derecho Civil II. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1988.

especiales; como son: el contrato, la declaración unilateral de voluntad, el enriquecimiento ilegítimo, la gestión de negocios, los hechos ilícitos, los hechos materiales, la responsabilidad objetiva y la ley.

Ahora bien, atendiendo a la más amplia división que del derecho se hace en derecho interno y derecho internacional, las obligaciones se pueden clasificar en obligaciones de derecho internacional y obligaciones de derecho interno; los principios que rigen a ambas obligaciones son substancialmente iguales. Dentro del derecho interno, se aplican también los mismos principios, por regla general, a las obligaciones en el ámbito del derecho fiscal y finanzas públicas, que a las obligaciones en el ámbito del derecho civil, mercantil, penal, administrativo; entre otros.

No obstante las serias dificultades que se presentan, y para los efectos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, dada la estrecha sistemática del Derecho Fiscal y del Derecho Civil, estimo que sí es posible distinguir las obligaciones fiscales de las civiles; así se parte de la caracterización del interés público con que se expiden las leyes tributarias, se puede afirmar que son obligaciones fiscales las que derivan de una situación jurídica, o de hecho prevista en las leyes fiscales, en el momento de su cau

sación, y obligaciones civiles las que derivan de un acto civil. Pero decir lo anterior no significa haber resuelto el problema, sino que para eso, es necesario saber qué es el hecho imponible, que en apartados posteriores me referiré. Por ahora cabe señalar, que las obligaciones fiscales en cuanto a su estudio, es de suma importancia, ya que basta señalar o imaginar el número de las que se producen, a través de hechos o actos encaminados a transmitir la propiedad inmobiliaria en el Distrito Federal; apreciándose el interés social y jurídico del estudio de nuestra materia. ¿Cómo se van a regir las relaciones pacíficas derivadas del crédito entre los seres humanos?; esto será a través del derecho, y el derecho en las relaciones personales, a través de la teoría de las obligaciones, cuando están de por medio bienes patrimoniales, pecuniarios o morales, ya sean titulares de ellos personas físicas, o personas morales, personas morales que incluyen no sólo las asociaciones y sociedades, sino también a la máxima persona que se haya podido crear a través de una ficción jurídica, el Estado. Así entonces, las relaciones jurídico-patrimoniales, ya pecuniarias o morales del Estado, se regirán con los principios básicos de las obligaciones.

Cabe hacer mención, que las obligaciones fiscales no tienen su origen en un convenio entre los particulares y el Es

tado. Cuando una persona emprende una actividad que puede ser fuente de ingresos o utilidades gravadas, no celebra un contrato con el fisco, del que puedan resultar obligaciones recíprocas; el particular es el obligado a cumplir con las leyes tributarias y el estado en nada se obliga en concreto con el contribuyente, a no ser en el caso de servicios administrativos, como contraprestación del pago de "derechos". Tratándose de impuestos la contraprestación del Estado no se individualiza, su importe debe ser aplicado globalmente, como se ha visto, a la satisfacción de los gastos públicos. En consecuencia, las obligaciones fiscales no se rigen por estipulaciones contraactuales, nacen de las leyes tributarias fundadas en el interés público de que el estado cuente oportunamente con los recursos económicos para cubrir sus gastos.

La obligación tributaria, ha sido definida por Margáin Mautou, -- "como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecunaria excepcionalmente en especie". (3)

De la Garza, sostiene que "de la realización del presupues

(3) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Unversitarios. Segunda Edición.

to legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales; un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo". (4)

Ambas definiciones coinciden en lo esencial y presentan un concepto de obligación fiscal sustantiva, esto es, obligación cuyo objeto es un dar.

## 2. ELEMENTOS CONSTITUTIVOS DE LA RELACION OBLIGATORIA TRIBUTARIA.

De las ideas expuestas en el apartado anterior, no se debe confundir, como concepto único, a la relación tributaria con la obligación fiscal sustantiva, ya que se puede dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Margáin Manautou: "dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el estado relaciones de carácter tributario, se deben una y otro una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera

(4) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo. De lo anterior se observa que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada". (5)

Con base en lo anterior, Margáin Manautou elabora la siguiente definición: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria". (6)

Se desprende de lo anterior, que el primer elemento que interviene en la relación tributaria son los sujetos; un sujeto activo y un sujeto pasivo.

Dentro de la organización del Estado Mexicano, los sujetos

(5 y 6) Rodríguez Lobato, Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

activos son: la Federación, los Estados y los Municipios. Son sujetos activos de la relación tributaria los que tienen el derecho de exigir el pago de tributos pero este derecho no tiene en todos ellos la misma amplitud; la Federación y las entidades locales, salvo algunas limitaciones constitucionales, pueden establecer los impuestos que consideren necesarios para cubrir sus presupuestos, en cambio el Municipio, no puede fijar por sí los impuestos municipales, sino que son fijados por las legislaturas de los estados, y el municipio sólo tiene la facultad de recaudarlos. La fracción IV del artículo 115 de la Constitución Federal dice: "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, incluyen do 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". (7)

"Los municipios podrán celebrar convenios con el estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones". (8)

(7 y 8) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

Esta disposición constitucional es relacionada con la jurisprudencia establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos: "Los impuestos municipales decretados por los ayuntamientos y no por las legislaturas, no tienen el carácter de leyes y hacerlos efectivos importa una violación constitucional". (9)

El sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El artículo 13 del Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1966 establece la siguiente definición: "Sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal". En el actual Código Fiscal, no existe referencia al sujeto pasivo. Se deduce que una persona que está obligada al pago de una prestación al fisco Federal, cuando el fisco está en la posibilidad legal de exigirle el pago de la prestación debida, y de acuerdo con esta definición, es sujeto pasivo del impuesto sobre adquisición de inmuebles, la persona física o moral que realice actos que coincidan con los que la ley de Hacienda del Distrito Federal señalan como hechos generadores del crédito

(9) Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXVI, p. 801.

fiscal, es decir, los individuos que realizan actos de adquirir inmuebles, y que consistan éstos, en el suelo y las construcciones adheridas a él ubicado en el Distrito Federal, así como los derechos relacionados con los mismos. Pero también al individuo a quien la ley le impone la obligación de pago en substitución o conjuntamente con aquél, se le denomina sujeto pasivo.

### 3. CONCEPTO DE ADQUISICION.

La propiedad es el derecho real por excelencia y por la amplitud de él la consideramos como el derecho real tipo.

El viejo derecho romano definió la propiedad como el derecho de usar, disfrutar y abusar de una cosa. El uso, en virtud de éste el titular podía servirse de la cosa sobre la cual ejercía el dominio; el disfrute, conforme al cual el propietario hace suyos los frutos que la cosa produzca; el abuso, según el cual el mismo titular podía hacer con la cosa lo que mejor le pareciera. El mismo régimen jurídico asignó determinadas características a este derecho, como absoluto, exclusivo y perpetuo.

El concepto moderno de propiedad ha variado, de esta manera el antiguo elemento abuso ha sido substituido por el de disposición, que implica la existencia de limitaciones al

ejercicio del derecho mismo en beneficio de terceros, estos, para evitar daños a los demás y así mismo, la existencia de modalidades que la ley impone a la propiedad, o que puede imponer, en interés de la colectividad; esta circunstancia la señala con claridad, "el artículo 830 del Código Civil, que establece que el propietario puede gozar y disponer de una cosa con las limitaciones y modalidades que fijen las leyes". (10)

Los medios a virtud de los cuales se adquiere la propiedad son las formas de hacer ingresar a nuestro patrimonio el dominio de ciertos bienes y derechos, y pueden clasificarse como transmisión a título universal, particular, primitiva, derivada, honerosa, gratuita, entre vivos y por causa de muerte.

#### 4. EL HECHO IMPONIBLE.

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal, a ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tributarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar hecho imponible; respecto de éste Sainz de Bujanda --- hace la si

(10) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

guiente proposición: "El presupuesto de hecho comprende to dos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia". (11)

"Primera. Que en ausencia de cualquiera de los elementos - que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se producen".

"Segunda. Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido", y

"Tercera. Que dos presupuestos distintos deben contener al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que califica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles". (12)

El mismo autor define el hecho imponible como: El hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria, o bien, el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta.

(11 y 12) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

Se debe distinguir entre el hecho hipotético, o hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir, adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario, para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador.

En los tributos los hechos imponibles son muy diversos que originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo denominación genérica del presupuesto de hecho, y éste en cada uno de los tributos, es distinto, se dice que los derechos y la contribución especial, por ejemplo, tienen presupuestos típicos y que, en cambio, el impuesto tiene presupuestos atípicos, en los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio al particular por el estado; en la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente - que hace necesaria en bien de la colectividad, la presta-

ción de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo. "Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hecho es de la más variable índole, se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al derecho fiscal y varían de un estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran capacidad contributiva del ciudadano, como pueden ser, el patrimonio, la renta, la propiedad como es el caso del que me ocupa". (13)

Cabe señalar que en cuanto a la estructura temporal, los hechos imponibles, pueden clasificarse en instantáneos y periódicos o conjuntivos. Los instantáneos son los que ocurren en determinado momento y cada vez que surgen dan lugar a una obligación tributaria autónoma, por ejemplo, la compraventa de inmuebles gravada por el impuesto sobre adquisición de inmuebles reglamentado en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

(13) Rodríguez Lobato Raúl. Derecho Fiscal. Editorial Textos Jurídicos Universitarios. Segunda Edición.

Los hechos periódicos o conjuntivos son aquéllos cuyo ciclo de formación se completa en determinado período y que consiste en un conjunto de hechos, circunstancias o acontecimientos globalmente considerados; el hecho periódico puede tener una duración escasa, sin embargo, hasta que por su naturaleza tienda a repetirse para que tenga la naturaleza de periódico.

#### 4.1 Compra-Venta.

Antes de entrar en materia, considero necesario fijar nuestra atención sobre el régimen general de los contratos, a fin de comprender a éstos y familiarizarnos con sus contenidos ya que parte del presente estudio me ha llevado al manejo de ellos.

El acto jurídico típico por excelencia es el contrato. Desde los tiempos del derecho romano se ha considerado la existencia de los convenios y los contratos, dando a los primeros el carácter de género y a los segundos el de especie y considerando al convenio en un sentido amplio, como el acuerdo de dos o más voluntades para crear, transmitir, modificar o extinguir obligaciones y derechos. De este modo, se tendría al contrato, como especie, con una función positiva que es la de crear y transmitir obligaciones y derechos y al convenio en sentido estricto, como género y con fun-

ción negativa, como medio de modificar o extinguir esos derechos y obligaciones.

Nuestra Ley Civil, recoge este antiguo concepto y atribuye al contrato, únicamente, las posibilidades de crear y transmitir derechos y obligaciones como efectos del mismo. Cabe hacer notar, que las teorías de los hechos y actos jurídicos resultan aplicables a los contratos. Así, implicamos a los contratos lo relativo a los requisitos de existencia y de validez, las modalidades a que pueden estar sujetos los medios de invalidez a virtud de los cuales pueden ser atacados y en general, todo lo que se relaciona con los actos jurídicos.

El derecho moderno ha superado la diferenciación que se ha apuntado, entre convenio y contrato, y considera que este último tiene la virtud de producir cualquiera de los cuatro efectos indicados, esto es, crear, transmitir, modificar y extinguir derechos y obligaciones. El vigente Código Civil hace desaparecer toda importancia en dicha diferencia, al establecer en su artículo 1859 que los principios relativos a los contratos se aplican a todos los convenios lo cual hace que en realidad resulte bizantina la diferencia entre convenio y contrato.

Por otra parte, el contrato según la definición legal, no sólo puede dar nacimiento a obligaciones y a sus correlativos derechos de crédito, sino también puede crear o transmitir derechos reales; como ocurre en el contrato de hipoteca y en el de compraventa, por ello se dice que el contrato puede tener efectos obligatorios y efectos reales.

"La libertad de contratar, para celebrar o no celebrar el contrato y para escoger a la persona con que va a contratarse, y la libertad contractual, en cuanto a la forma y al contenido del contrato, siguen siendo principios admitidos por nuestro Código Civil en sus diversos numerales 1832 y 2014 en cuanto a la forma, y por lo que toca al fondo del contrato en los artículos 1839 y 1858". (15)

Hay libertad contractual en cuanto a la forma, porque gracias a la influencia del derecho canónico que superó el formalismo del Derecho Romano, hoy día existe la regla general de la consensualidad o ausencia de formas obligatorias y en la formación de los contratos, si bien se advierte un renacimiento del formalismo en nuestros días, que a manera de ejemplo, se observa que son formales, la promesa, la venta de inmuebles, la permuta de los mismos, la mayoría de las donaciones, el arrendamiento, el mandato, la sociedad,

(15) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

la hipoteca entre otros. "Este renacimiento moderno del formalismo se funda en las innegables ventajas que ofrece la forma sin embargo, en diversos contratos, se ve debilitado con la admisión por nuestro derecho civil de la acción "pro forma" para revestir de las formalidades legales a aquellos contratos que se hubieran celebrado sin observarlos, tal y como lo disponen los artículos 1833 y 2232 del Código Civil para el Distrito Federal". (16)

Existe libertad contractual en cuanto al fondo, porque pueden insertarse en los contratos las cláusulas y condiciones que las partes libremente convengan (artículo 1839 del Código Civil) y pueden celebrarse figuras de contratos distintos de los expresamente reglamentados (artículo 1858 del Código Civil), sin perjuicio de que existan limitaciones - unas de carácter general y otras de índole particular a la libertad contractual. Las de carácter general están inspiradas en el interés público, en el orden público o en las buenas costumbres, o aun en intereses políticos. Las limitaciones de carácter particular, son las relativas a cada contrato en concreto.

"El principio general de la libertad contractual tiene como fundamento último en nuestro derecho positivo la garan-

(16) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

tía individual de libertad de trabajo, de industria y de comercio, que proclamó el Constituyente de Querétaro". (17)

El contrato consta de dos clases de elementos: de existencia que son el consentimiento y el objeto, y requisitos de validez, que son la capacidad, ausencia de vicios del consentimiento, la forma en los casos exigidos por la ley, y el fin o motivo determinante lícito, esto es, que no sea contrario a las leyes de orden público ni a las buenas costumbres. Se cita además otro elemento que se requiere por la ley para la eficacia absoluta o relativa de cada contrato, que es la legitimación para celebrarlos, y que consiste en el reconocimiento que a una determinada persona capaz de contratar otorga la norma jurídica para celebrar con eficacia un cierto contrato y que ordinariamente deriva de una relación entre esa persona y el objeto del contrato. Cabe hacer notar, que la ausencia de cualquiera de los elementos de existencia, se sanciona con la inexistencia del acto, en cambio, la falta de requisitos de validez, acarrea la nulidad del mismo.

Por lo que respecta a nuestra materia, en relación al efecto jurídico que producen determinados contratos, en cuanto al conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en

(17) Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

la norma fiscal, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta, como se ha visto en apartados anteriores, se le ha llamado hecho generador, hecho material que se realiza en la vida real y que actualiza la hipótesis normativa, naciendo por lo tanto, la obligación fiscal en el momento en que se realiza dicha hipótesis o hecho generador, tal y como lo enuncia el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, que señala que "las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran". (18)

De las anotaciones anteriores, se deduce que los actos por virtud de los cuales se llevan a cabo determinados contratos, como el de compraventa de inmuebles, de cesión de derechos, de donación, de arrendamiento financiero, de permuta y otros en los que se transmita la propiedad inmobiliaria, son actos que coinciden con la situación abstracta prevista en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, y por lo tanto gravados por el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

(18). Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

#### 4.2 Donación.

La donación es el contrato por el que una persona llamada donante, transmite gratuitamente parte de sus bienes presentes a otra persona llamada donatario, debiendo reservarse para sí bienes suficientes para su subsistencia y para el cumplimiento de sus obligaciones.

La principal obligación del donante, es transmitir la propiedad de lo donado, y secundariamente prestar la evicción y el saneamiento, si expresamente se obligó a ello. Y las obligaciones del donatario son fundamentalmente de orden moral, pero ellas trascienden al orden jurídico de manera importante.

"Dado que la obligación principal del donante es la de transmitir la propiedad de lo donado, y si se encuentran inmuebles en él mismo, consiguientemente se adquirirá por el donatario la propiedad de tales inmuebles. Al realizarse el acto jurídico mediante el cual se efectúa la donación de inmuebles, se estará dentro del presupuesto o hipótesis contenida en la Ley de Hacienda Local, provocando el nacimiento del crédito fiscal, el cual será a cargo del donatario, toda vez que están obligadas al pago del impuesto que nos ocupa, las personas que adquieran inmuebles ubicados en el Distrito Federal, así se desprende de la lectura del artí-

lo 25 en relación con el 26 fracción I de la citada Ley de Hacienda". (19)

#### 4.3 Adjudicación y/o Adquisición de Derechos Hereditarios

Por derecho hereditario se entiende el conjunto de normas que regulan la transmisión del patrimonio del difunto a sus herederos, es decir, el conjunto de normas que reglamentan la institución de la herencia.

El derecho hereditario nace, como una necesidad que se presenta en la evolución de las sociedades que han llegado a una etapa determinada en el régimen de la propiedad. Esta necesidad nace en un principio ligada a ideas tanto religiosas como económicas. En el derecho moderno, la institución hereditaria se justifica principalmente por razones económicas y jurídicas.

La finalidad de esta institución, es la de resolver un problema económico de gran importancia para la fundamentación del crédito, de la riqueza y del comercio, porque de lo contrario existiría un grave trastorno si con la muerte de una persona todas sus relaciones patrimoniales se extinguieran no podría fundarse el crédito, no podría desarrollarse el

(19) Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

régimen de los contratos sino existiera un procedimiento jurídico que mantuviera intactas las relaciones de carácter patrimonial a pesar de la muerte.

"El Código Civil al definir la sucesión, dice que es la transmisión de los derechos y obligaciones del difunto a sus herederos, que no se extingan por la muerte. De esta manera, el heredero propiamente continúa el patrimonio del autor de la sucesión, las relaciones activas y pasivas, es decir, los derechos reales y personales que no se extingan con la muerte, así como las obligaciones". (20)

"El Código Civil define al heredero simplemente como un adquirente a título universal, como un sucesor en el patrimonio o en parte alicuota del mismo". (21)

"La herencia puede implicar una sucesión testamentaria o legítima, es decir el patrimonio del de cujus puede transmitirse por testamento, o bien por disposición de la ley. El testamento es un acto jurídico unilateral, personalísimo, irrevocable y libre, por el cual una persona capaz transmite sus bienes, derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte a sus herederos, o bien declara y cumple deberes para después de su muerte". (22)

En el testamento se encuentran las características del acto jurídico, o sea, manifestación de voluntad con la intención de que se produzcan efectos jurídicos. El Código Civil fija reglas para establecer la interpretación y el alcance que debe darse a la manifestación expresa de la voluntad del testador, reglas contenidas en los artículos 1302, 1383 a 1390.

Para el testamento el objeto puede consistir en la institución de herederos, legatarios o en la declaración o cumplimiento de ciertos deberes o ejecución de determinados actos jurídicos.

Por virtud del testamento generalmente se transmiten bienes, derechos y obligaciones, que se hacen por el testador a sus herederos o legatarios. Cuando la transmisión es a título universal, existe la institución de herederos y cuando la transmisión es a título particular se instituyen legatarios.

"Toda herencia se abre en el momento de la muerte del autor, aun cuando el hecho material de radicación de un juicio sucesorio es muy posterior en ocasiones a su muerte, nada tiene que ver el momento de radicación con el de apertura de la sucesión". (23)

(23) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

La apertura de la herencia trae como consecuencia necesaria la transmisión de la propiedad y posesión de los bienes, derechos y obligaciones a los herederos y esta transmisión se efectúa para los efectos legales en el momento mismo de la muerte del autor. Por virtud de la apertura de la herencia nace la acción para reclamar ésta a favor de los herederos instituidos en testamento o ab-intestato.

No obstante que por ministerio de ley, es decir, de pleno derecho se transmite a los herederos la propiedad y posesión de los bienes en el momento mismo del fallecimiento, el Código Civil reglamenta la aceptación y repudiación de la herencia, porque nadie puede ser heredero contra su voluntad, el efecto de la aceptación de la herencia, trae tan sólo una confirmación, misma que se retrotrae al momento de la muerte del de cujus.

Los albaceas son las personas designadas por el testador o por los herederos para cumplir las disposiciones testamentarias, éste debe proceder a la formación del inventario y una vez aprobado procederá a liquidar la herencia y partición de los bienes que la conformen, precisando el derecho de propiedad que se ejercerá sobre la parte alícuota correspondiente a cada heredero.

En relación con el interés fiscal, se establecen por la Ley

de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, disposiciones que fijan un procedimiento de carácter administrativo para llegar a determinar el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

#### 4.4 Cesión de Derechos.

La posibilidad de transmitir las obligaciones es relativamente moderna, la concepción romana no admitía la transmisión de obligaciones entre vivos, por considerar que la obligación es una relación jurídica entre dos personas, no pudiéndose cambiar ninguno de los términos de la relación sin destruirla; se creía que si cambiaban las personas del deudor o del acreedor la obligación primitiva desaparecía, por lo que, operado el cambio, una nueva relación surgía y ocupaba el lugar de la primera, en consecuencia, no se admitía más transmisión de obligaciones que la que operaba por herencia, siempre que se tratara de aquéllas que no se extinguen por la muerte del deudor.

El necesario movimiento evolutivo del derecho ha superado en nuestro tiempo aquellos viejos conceptos y admite la posibilidad de verificar la transmisión de derechos que sobre el inmueble tenga una o varias personas físicas o morales, nuestra ley civil, sumándose a esa nueva corriente doctrinaria que la acoge y legaliza.

La obligación puede durante su vida estar sujeta a la titularidad de diversas personas; lo normal es que una obligación se exija y cumpla por los que la crearon, pero hay ocasiones que puede ser cumplida por persona diversa al que la creó, y exigida también por persona diversa a la que le dio vida, ya porque así convenga ya por que la ley lo determine.

La cesión es el acto de transferencia de una cosa o de un derecho, y por lo mismo habrá cesión siempre que una persona transmite a otra un derecho real o personal.

La cesión de derechos reales, es el acto jurídico en virtud del cual el titular de un derecho real, lo transmite a otra persona la cual lo recibe con el mismo título que lo tenía el primer detenedor.

En forma general el artículo 2029 del Código Civil da un concepto de cesión de derechos, al determinar "que la habrá, cuando el acreedor trasfiere a otro los que tenga contra su deudor, su efecto general es la de cambiar la persona del acreedor sin que la obligación deje de ser la misma". (24)

Por otra parte, el derecho real de propiedad también puede ser materia de cesión en términos que emplea la ley, ya que

(24) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

el artículo 950 del Código Civil en su primera parte determina que, "todo condueño tiene la plena propiedad de la parte alícuota que le corresponda y la de sus frutos y utilidades, pudiendo en consecuencia, enajenarla, cederla o hipotecarla, y aun substituir otro en su aprovechamiento, salvo si se trata de derechos personales". (25)

Para celebrar este contrato es suficiente cumplir con la forma establecida por la ley, excepto en el caso que prevé el artículo 2033 del Código Civil, el cual indica que, la cesión de créditos civiles que no sean a la orden o al portador, puede hacerse en escrito privado que firmarán cedente, cesionario y dos testigos. Sólo cuando la ley exija que el título de crédito cedido conste en escritura pública, la cesión deberá hacerse en esta clase de documentos.

En el campo del derecho fiscal se ha desplazado esta materia que es eminentemente civil, teniendo diversos matices; como por ejemplo, la cesión de certificados de participación inmobiliaria no amortizable; que para la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su Título Segundo, Capítulo Segundo, se refiere al denominado Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, y del contenido de los artículos 25 y 28 se conoce que tal impuesto grava la adqui-

(25) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

sición de diversos derechos relacionados con inmuebles ubicados en el Distrito Federal, que la ley señala en forma limitativa, entre los cuales se encuentra precisamente la adquisición del derecho de propiedad de inmuebles.

La Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, en sus artículos 228 al 228 V, se refiere genéricamente a los certificados de participación, señalando que son títulos de crédito, además de que serán bienes muebles aun cuando los bienes fideicomitidos materia de la emisión, sean inmuebles. (26)

No obstante lo anterior, debe tenerse presente el contenido del artículo 18 de la citada Ley, que dispone que la transmisión del título de crédito implica el traspaso del derecho principal en él consignado; en estas condiciones, cuando se transmitan los títulos de crédito, al mismo tiempo se está transmitiendo también el derecho principal consignado en tales títulos.

Ahora bien, el derecho principal consignado, puede recaer sobre un inmueble, como expresamente se prevé, en relación a los certificados de participación, en el artículo 228 b de la multicitada ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

(26) Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1990.

En estas condiciones, si el título de crédito que se adquiere consigna en favor de su tenedor, el derecho principal de propiedad sobre un inmueble, cuando se verifica la adquisición de dicho título, simultáneamente se está adquiriendo también el derecho principal de propiedad.

Lo anterior indica que cuando se adquiere un título de crédito que consigna, en favor de su tenedor, el derecho principal de propiedad sobre un inmueble, no tiene lugar únicamente una adquisición de bien mueble (título de crédito) en cuanto que se realiza la adquisición del derecho principal de propiedad sobre un inmueble consignado en tal título, caso en el cual, por encuadrar en la hipótesis normativa prevista en la fracción primera del artículo 26 de la Ley de Hacienda Local, indiscutiblemente que se causa el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. Si bien no se grava la adquisición de un certificado por el impuesto que nos ocupa sí lo causa la adquisición de la propiedad de una parte alícuota de un inmueble que lleva implícita una cesión de derechos sobre los mencionados certificados; deduciéndose que no son éstos un fin en sí mismos, sino, antes bien, sólo un medio para transmitir la propiedad de una parte alícuota de un inmueble, pues, aun cuando los certificados dejen de existir jurídicamente, subsisten los derechos de co-propiedad o de propiedad del inmueble materia de su emisión.

#### 4.5 Fusión de Sociedades.

Por regla general se ha definido a las sociedades mercantiles, como la asociación de personas que crean un fondo común patrimonial, para colaborar en la explotación de una empresa, con ánimo de obtener un beneficio individual participando en el reparto de las ganancias que se obtengan. Estas nacen como consecuencia de un contrato, es decir, es el resultado de una declaración de voluntad contractual. - Es de interés considerar que el contrato de sociedad produce el nacimiento de una persona jurídica nueva, distinta de los individuos que la integran.

La Ley de Sociedades Mercantiles reconoce las siguientes formas de sociedades: Sociedad en Nombre Colectivo; Sociedad en Comandita Simple; Sociedad de Responsabilidad Limitada; Sociedad Anónima; Sociedad en Comandita por Acciones y Sociedad Cooperativa; entre otras. (27)

El artículo segundo de la Ley de Sociedades Mercantiles, otorga personalidad jurídica a las Sociedades Mercantiles, inscritas en el registro de comercio, y también a aquéllas que sin haber cumplido con ese requisito, se exterioricen como tales frente a terceros.

(27) Ley General de Sociedades Mercantiles. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1990.

Por su parte la fracción tercera del artículo 25 del Código Civil reconoce "como personas morales a las sociedades mercantiles, la atribución de personalidad jurídica a las sociedades mercantiles, les confiere el carácter de sujetos de derecho, las dota de capacidad jurídica de goce y de ejercicio, tal y como lo dispone el artículo 26 del Código Civil". (28)

Las sociedades mercantiles constituyen una persona jurídica distinta de las de sus socios, y en tal virtud tienen un patrimonio, un nombre, un domicilio, y una nacionalidad. El patrimonio está constituido por el conjunto de sus bienes, derechos y obligaciones; el capital social es el monto establecido en el acto constitutivo de la sociedad y expresado en moneda de curso legal, como valor de las aportaciones realizadas por los socios. Las Sociedades Mercantiles, a través de las reglas establecidas por la Ley para cada tipo social, pueden reducir o aumentar su capital.

El concepto de capital social está vinculado estrechamente al de aportación, se constituye precisamente por las aportaciones, que equivale a toda prestación y por lo tanto, a cualquier cosa que tenga un valor en uso o en cambio, a cualquier derecho ya sea de propiedad, de uso y usufructo, entre otros.

(28) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

Ahora bien, la fusión de las sociedades mercantiles, responde a la necesidad económica de la concentración de las empresas, entendida como unión de fuerzas productivas, se pretende al fusionarse, la creación de una empresa de mayor vigor económico, mediante la unión de sus patrimonios.

Desde el punto de vista jurídico, la fusión es un acto especial de disolución de la sociedad. Origina unas veces la extinción de una o varias sociedades por su incorporación en otra ya existente, y en otras ocasiones, la unión de varias sociedades, que se extinguen todas, para constituir una nueva sociedad; en el primer caso, se habla de fusión por incorporación, en el segundo de fusión por integración.

En la fusión por incorporación, la sociedad o sociedades que se incorporan a otra sociedad ya existente, desaparecen, se extinguen, transmiten a la sociedad incorporante todo su patrimonio; en el caso de fusión por integración, las sociedades fusionadas desaparecen y se constituye una nueva sociedad mediante la aportación de los patrimonios de aquéllas.

De lo anterior se desprende que sí existen aportaciones de bienes inmuebles dentro de una sociedad que se fusione a otra; el acto mediante el cual se fusiona sería hecho generador del impuesto sobre adquisición de inmuebles, previs-

to en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, toda vez que al extinguirse la sociedad que se fusiona, transmite su patrimonio, entre los que se encuentran inmuebles, a la sociedad incorporante, y quien se encuentra obligada a efectuar el pago correspondiente del citado impuesto.

#### 4.6 DACION EN PAGO.

Nuestro Código Civil, estudia el pago como efecto del cumplimiento de las obligaciones, y no como forma de extinguirlas, en principio, se debe pagar el objeto mismo de la obligación; ello se desprende de la lectura del artículo 2062 del Código Civil y se comprende que así sea, toda vez que el acreedor no puede verse obligado a recibir cosa diversa de aquélla a que tiene derecho, aunque la que se le pretenda entregar fuera de mayor valor; así lo previene el artículo 2012 del citado Código, que a la letra dice: "El acreedor de cosa cierta no puede ser obligado a recibir otra cuando sea de mayor valor". (29)

Para los efectos legales se deben tomar como términos sinónimos, los vocablos cumplimiento y pago, pues de esa manera se tiene la noción jurídica exacta de lo que es éste, - normalmente, se entiende por él, la entrega de una suma de

(29) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

dinero. Toda entrega de una suma de dinero para cubrir una obligación que tiene por objeto entregar ese bien, es pago, pero no todo pago consiste en entregar una suma de dinero.

La obligación se paga cumpliéndola, por lo mismo si el objeto de la obligación consiste en dar una cosa, se pagará dando la cosa; si es el objeto una prestación de hacer, se paga haciendo, y si el objeto es de no hacer, se cumple no haciendo.

La dación en pago es un convenio en virtud del cual un acreedor acepta recibir de su deudor, por pago de su crédito, un objeto diverso del que se le debe.

Esta figura precisa de los siguientes elementos: Existencia de un derecho de crédito, ofrecimiento del deudor de - cumplir su obligación con un objeto diferente del debido. Aceptación del acreedor de ese cambio de objeto. Que el objeto que se entrega a cambio, se ha dado en pago.

En relación al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, la Ley de Hacienda Local, enuncia como causal de tal impuesto la dación en pago, "cuando el objeto diverso al debido para efectos de cumplir con una obligación, sea inmuebles, y cuando se efectúa la operación de dación en pago, el aceptante del pago con objeto diverso como son inmuebles, es el

obligado a cubrir el crédito fiscal, por concepto del impuesto que me ocupa". (30)

#### 4.7 CONSTITUCION DEL USUFRUCTO, TRANSMISION DE ESTE O DE LA NUDA PROPIEDAD, ASI COMO LA EXTINCION DEL USUFRUCTO TEMPORAL.

"El usufructo es un derecho real, temporal, por naturaleza vitalicio, para usar y disfrutar de los bienes ajenos sin alterar su forma ni substancia". (31)

El usufructo recae sobre derechos tanto reales como personales cuando el usufructo se constituye sobre cosas materiales, se ejerce por la apropiación que hace el usufructuario de los frutos o productos de la cosa. Cuando el usufructo recae sobre derechos, se ejerce por la apropiación que hace el usufructuario de los beneficios económicos que el mismo derecho traiga consigo.

Los usufructos pueden ser de dos clases: A título particular y a título universal; el primero es cuando se constituye sobre cosa determinada, mueble o inmueble corporal o incorporeal; el segundo es el que se constituye sobre una universalidad de hecho o de derecho sobre una parte alicuota

(30) Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

(31) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

de la misma.

Para la constitución de este derecho, existen las siguientes formas: "por contrato, por testamento, por acto unilateral, por ley, por prescripción". (32)

Esta última forma parece difícil suponerla, toda vez que si está en posesión de la cosa misma, es lógico que se adquiriera la propiedad sobre el bien y no simplemente el usufructo; sin embargo, se presenta esta forma, cuando aquel que entra en posesión de la cosa no lo hace a título de dueño, sino simplemente a título de usufructuario, pero su título no es suficiente o bien se le transmitió el usufructo por persona que no tenía capacidad por no ser propietaria de la cosa, en cuyo caso interesa al poseedor de aquel derecho real de usufructo convalidar su título.

Las modalidades de la constitución del usufructo es pura y simplemente, es decir, sin sujetarlo a ninguna condición, carga o término; pero puede existir la modalidad de constituirlo en favor de varias personas en forma sucesiva o simultáneamente. En la primera a la muerte de cada uno de los usufructuarios en el orden establecido, entrará el otro en el goce del derecho. En la segunda, todos los usufructuarios entrarán a disfrutar en una parte alícuota del usufructo.

(32) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

to; a la muerte de un usufructuario no acrece la porción - de los demás si no se ha establecido expresamente.

La parte alicuota del usufructuario muerto pasa a favor del dueño.

El usufructo a favor de persona física dura el tiempo que ésta viva, es decir, es por naturaleza vitalicio, a no ser que se haya fijado en el Título Constitutivo un término inferior.

Tratándose de personas morales se fija por nuestra ley un término máximo de duración de veinte años, y si la persona jurídica se extingue antes de este término, el usufructo - también se extinguirá.

Las formas de extinción del usufructo son:

"Por muerte del usufructuario. Por el vencimiento del plazo que se establezca. Por el cumplimiento de la condición resolutoria que lo afecte. Por consolidación, reuniéndose en una persona las calidades de usufructuario y de propietario. Por renuncia del usufructuario. Por pérdida de la cosa. Por prescripción. Por revocación del derecho del - propietario constituyente, cuando siendo su dominio revocable llega el tiempo de la revocación. Por no otorgarse la

fianza en el usufructo a título gratuito". (33)

Por lo que respecta al impuesto sobre adquisición de inmuebles, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su artículo 26 fracción VII, enuncia que para los efectos del citado impuesto, se entiende por adquisición la que derive de la constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal, y en correlación a lo anterior el artículo 26 de la citada ley en su fracción IV señala que la reducción a que se refiere el artículo 25, se realizará, tratándose de usufructo o de nuda propiedad, únicamente se tendrá derecho al cincuenta por ciento de la reducción por cada uno de ellos.

#### 4.8 Afectación de Inmuebles en Fideicomiso.

En la esencia del fideicomiso mexicano, se encuentra la primitiva explicación del mandato irrevocable y la actual teoría de la transmisión de la propiedad. Sin embargo, no pueden confundirse o identificarse el fideicomiso y el mandato, ya que el mandante no pierde en ningún caso la legitimación o la posibilidad jurídica de realizar él mismo los actos jurídicos que ha encomendado al mandatario, aunque se

(33) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

trate de un mandato irrevocable o se esté en presencia de un mandato general amplísimo; en cambio, los actos jurídicos que el fiduciario debe realizar en ejecución de fideicomiso y por encargo del fideicomitente, sólo el propio fiduciario y no el fideicomitente está legitimado para llevarlos a cabo por virtud del mismo fideicomiso, de tal suerte que si, como a veces acontece, el fiduciario desea que el fideicomitente realice alguno de esos actos jurídicos, es indispensable que el fiduciario devuelva en cierto sentido al fideicomitente las facultades que éste le confirió y le otorgue para ello un mandato al propio fideicomitente que es lo que sucede con frecuencia cuando el fiduciario confiere mandato a una persona designada por el fideicomitente para administrar o para pleitos y cobranzas en relación con los bienes fideicomitidos.

Por otra parte, en el mandato, el mandatario obra siempre por cuenta del mandante y su actuación es en nombre de éste, cuando se trata de mandato representativo, o en nombre propio cuando se trata del mandato sin representación, pero en este último caso los efectos jurídicos del acto realizado por el mandatario se producen directamente en el patrimonio del propio mandatario, en cambio, la actuación del fiduciario nunca es en representación o en nombre del fideicomitente, ni siquiera por cuenta de éste, puesto que la

actuación del fiduciario es en nombre propio y por cuenta propia, y sin embargo, los efectos jurídicos del acto realizado por el fiduciario no se producen en su propio patrimonio, sino que por virtud del fideicomiso.

En cuanto al posible efecto traslativo de propiedad del fideicomiso, hay que destacar que la propiedad no es un derecho absoluto ya que en esta materia, la regla general debe ser la libertad para disfrutar y disponer de la cosa ----- y la excepción han de ser las expresas limitaciones al dominio. Así, resulta inaceptable sostener que a virtud del fideicomiso se transmite por el fideicomitente a la Institución fiduciaria una mal llamada propiedad fiduciaria, por cuanto que ésta no concede en ningún caso a dicha fiduciaria la libertad de disfrutar y de disponer en su personal beneficio de los bienes fideicomitados, sino sólo la inviste de las limitadas y expresas facultades que se le otorgan para realizar la finalidad del fideicomiso.

Aunado a lo anterior, la confirmación de ausencia de transmisión de propiedad a favor de la institución fiduciaria, lo es el hecho de que cuando ésta, en ejercicio de los derechos que le concede el fideicomiso, vende a terceras personas los bienes fideicomitados, no es ella sino el fideicomitente, quien responde del saneamiento por causa de evic

ción, además de que para la constitución del fideicomiso basta, según el artículo 347 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito, "la afectación de un bien al fin del fideicomiso, sin necesidad de designar en ese momento, a la institución fiduciaria que se encargará de realizar tal finalidad, lo cual sería inexplicable si en realidad hubiera transmisión de propiedad a la institución fiduciaria". (34)

En cierta forma, el régimen fiscal del fideicomiso consagrado en nuestra legislación, se inspira en parte en el proyecto Vera Español, que contiene disposiciones detalladas sobre la materia, y cuyo artículo 79 prescribía que cuando por vía de fideicomiso, la fideicomisaria adquiere bienes raíces o derechos reales inmuebles, la adquisición no estaría sujeta al pago de otro impuesto que el del Timbre, quedando exenta esta clase de operaciones de todo impuesto de registro, traslación de dominio, o cualquier otro; pero cuando la fideicomisaria enajene, aunque sea en cumplimiento de un fideicomiso, el acto estará sujeto al pago de los impuestos, con arreglo a las leyes.

En materia del impuesto sobre adquisición de inmuebles se presenta una situación interesante, que tiene estrecha re-

(34) Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito. Editorial Porrúa. Edición 1998.

lación con lo anterior, referente a la transmisión o falta de ella de la propiedad inmobiliaria, del fideicomitente al fiduciario.

Lo que grava el impuesto que me ocupa, es la transmisión de la propiedad de inmuebles, tal como se entendía en el Derecho Romano, es decir, en forma completa y no restringida, sin más limitaciones y modalidades que las señaladas por las leyes. En cuanto al fideicomiso se ha planteado la situación de que si las transmisiones de inmuebles hechas por el fideicomitente al fiduciario, son de aquéllas que grava el impuesto sobre adquisición de inmuebles, apoyándose en diversas disposiciones de ley se resuelve el anterior planteamiento en el sentido de que como los bienes dados en fideicomiso no responden de las deudas del fideicomitente, del fiduciario y, del fideicomisario, de que éste mismo puede reivindicar los bienes que indebidamente hubieren salido del patrimonio en fideicomiso, de que los mismos bienes en ningún caso quedan afectos a otras responsabilidades que las derivadas del fideicomiso mismo y de que dichos bienes no entran en la masa de la quiebra de la institución fiduciaria; es de concluir, que en los casos de fideicomiso en que se establezca que el fideicomitente transmite a la fiduciaria la propiedad de los inmuebles, no se opera la transmisión de la propiedad que es el objeto del

impuesto sobre adquisición de inmuebles, porque tal transmisión fiduciaria no es completa y, por lo mismo, no es causal de dicho impuesto.

Cabe hacer mención, que la transmisión de propiedad en ejecución de fideicomiso, está gravada por la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su Título II Capítulo II; siendo el sujeto pasivo del crédito fiscal los fideicomisarios que adquieran inmuebles ubicados en el Distrito Federal.

#### 4.9 División de la Copropiedad.

Existe copropiedad cuando una cosa o un derecho patrimonial pertenecen, proindiviso, a dos o más personas. Los copropietarios no tienen dominio sobre partes determinadas de la cosa, sino un derecho de propiedad sobre todas y cada una de las partes de la cosa en cierta porción, es decir, sobre parte alícuota. (35)

La parte alícuota es una parte ideal determinada desde el punto de vista mental aritmético, en función de una idea de proporción. Podría decirse que es una parte que sólo se representa mentalmente, que se representa por un quebrado y

(35) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

que permite establecer sobre cada molécula de la cosa una participación de todos y cada uno de los copropietarios, - cuya participación variará según los derechos de éstos.

La naturaleza de la parte alicuota es fundamental para entender los derechos de los copropietarios. Cada uno tiene un dominio absoluto sobre su cuota. La porción de cada copropietario es un bien que está en el comercio que puede enajenarse, cederse, arrendarse y ser objeto de contratación; existe una limitación para vender la parte alicuota que exige al copropietario notificar a los otros para darles preferencia, lo que se llama derecho del tanto.

Las formas de copropiedad se clasifican entre otras en:

**Voluntarias.** Existe un principio fundamental, el de que nadie está obligado a permanecer en la indivisión a no ser que exista un pacto establecido (copropiedad temporal), en el que se debe respetar el término señalado. Hay bienes que por su naturaleza no pueden dividirse o no admiten cómoda división en virtud de que perderían valor al dividirse. En estos casos el modo de terminar el estado de copropiedad, consiste en la venta que de común acuerdo pueda llevarse a cabo y a falta de acuerdo, será necesaria la intervención judicial.

**Temporales.** Toda copropiedad ordinariamente es temporal,

como consecuencia de que es voluntaria.

En cuanto al impuesto sobre adquisición de inmuebles, se señala por la Ley de Hacienda Local, que la división de la copro propiedad por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía al copropietario, será causal - del citado impuesto, se entiende esto en base a que se adquiere en la disolución de la copropiedad, una parte alícuota de los inmuebles constituidos en tal copropiedad, adquisición que obliga al pago del impuesto que me ocupa.

#### 4.10 Disolución de la Sociedad Conyugal.

El Código Civil define a la Sociedad Conyugal como el contrato por el que los consortes, al momento o después de celebrar su matrimonio, convienen en que cada uno de ellos conceda sobre determinados bienes de su propiedad al otro cónyuge una cierta participación en las utilidades de dichos bienes, pagadera a la terminación del mismo contrato.

Es un contrato formal, puesto que siempre debe constar por escrito, bilateral, ya que genera obligaciones recíprocas e interdependientes a cargo de ambos cónyuges; oneroso, en virtud de que no puede convenirse que a uno de los consortes correspondan todas las utilidades, ni tampoco que uno de los consortes responda de las pérdidas en una proporción

mayor a la de su capital o de sus utilidades.

La Sociedad Conyugal y la Separación de Bienes son dos clases de capitulaciones matrimoniales, que por disposición de la ley, los consortes deben optar por una de ellas al contraer matrimonio. Reconoce el legislador la más amplia libertad para fijar el contenido de tales capitulaciones, siempre que lo que se convenga no contrarie al orden público, ni vayan en contra de los fines del matrimonio.

Por otra parte, "la sociedad conyugal debe contener una reglamentación completa y expresa, ya que en el Código Civil no se establecen normas supletorias sobre esta materia y los preceptos de la sociedad civil, a que remite el legislador en el numeral 183 in fine, no llenan las lagunas que hubieren dejado los cónyuges a este respecto". (36)

Concretamente, es necesario que los consortes detallen y se pronuncien sobre todos los datos del artículo 189 del Código Civil y en particular, "determinen cuáles son los bienes específicos que han de formar parte de la sociedad conyugal, para que se revele sobre el alcance efectivo que puedan tener en cada caso concreto este tipo de capitulaciones matrimoniales". (37)

Los elementos reales de este contrato son: Los bienes de la sociedad, el inventario, las deudas sociales, las aportaciones, la finalidad social y el administrador.

Acerca de los bienes de la sociedad, cabe señalar que no hay transmisión de propiedad o de copropiedad por virtud de la sola sociedad conyugal, y en caso de que se transmitan inmuebles por un consorte a otro, se configura la donación entre cónyuges.

"El inventario de los bienes que se aportan a la sociedad conyugal es necesario en todo caso por precepto expreso de la Ley (artículo 189 fracciones I, II y IV del Código Civil)". (38)

En cuanto a las deudas sociales, no se precisa por el legislador qué deudas tienen ese carácter, por lo que sólo se considerarían las deudas contraídas para sufragar los gastos necesarios para el sostenimiento del hogar.

En cuanto a la finalidad social, no es, por así considerarlo el hacer ganancias, o producir dividendos, sino sólo en todo caso lograr cubrir los gastos de la familia. Para reconocer la finalidad patrimonial del matrimonio bastan las disposiciones comunes a todo régimen de bienes en el matrimonio.

(38) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

Por lo que respecta a las aportaciones que se hacen a la sociedad conyugal no son en propiedad, esto es, no implican una transmisión definitiva de propiedad, puesto que, cuando se disuelve la sociedad conyugal, deben devolverse los bienes que aportó cada cónyuge.

En lo tocante al administrador, "no representa a ninguna entidad jurídica ni a ninguna persona moral, puesto que la sociedad conyugal, es una verdadera sociedad oculta, y no crea ninguna persona moral, es sólo un mandatario, que exige el otorgamiento explícito de un mandato de un cónyuge a otro cónyuge, y requiere siempre facultades claras y expresas". (39)

Como se ha visto, la sociedad conyugal no genera una persona moral, tampoco da nacimiento a derechos reales ni transmite la propiedad o la copropiedad de un cónyuge a favor del otro cónyuge, sólo engendra un derecho de crédito, a saber, el derecho a cobrar una cuota final de liquidación al terminar la sociedad.

En la sociedad conyugal el derecho del cónyuge no titular de los bienes adquiridos singularmente por el otro consorte, no es un derecho real, ni derecho de copropiedad sobre

(39) Sánchez Medel, Ramón. De los Contratos Cíviles. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1988.

tales bienes, aunque hayan sido llevados a la sociedad conyugal, sino que se trata también de un derecho personal o de crédito, debido a ello, al disolverse y liquidarse la sociedad conyugal no se ejercita la acción de división de la cosa común, sino una acción diferente que corresponde a la acción prosocio, que se otorga en caso de disolución de una sociedad o de una asociación en participación. En relación a lo anterior, cuando dos cónyuges casados bajo el régimen de sociedad conyugal deciden por convenio poner término a dicho régimen y establecer para lo futuro el régimen de separación de bienes, la disolución y liquidación de tal sociedad, no hace que se adjudiquen por fuerza en copropiedad a ambos consortes los bienes que cada uno adquirió singularmente durante el matrimonio, aunque se hayan introducido o llevado a la sociedad conyugal, sino que a título de reparto de utilidades pueden aplicarse perfectamente unos de esos bienes en absoluta propiedad al otro cónyuge. La anterior situación al realizarse generaría el impuesto sobre adquisición de inmuebles, si es que son inmuebles la aplicación de las utilidades de la disolución de la sociedad conyugal; al respecto del artículo 26 fracción XI de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, señala que para los efectos del impuesto que me ocupa, se entiende por adquisición la que deriva de la disolución de la

sociedad conyugal, por la parte que se adquiriera en demasía del por ciento que le correspondía a cada cónyuge.

Los modos de terminación de la sociedad conyugal pueden ser:

Por mutuo consentimiento; para proceder a este modo de terminación es necesario que los esposos obtengan licencia judicial, a fin de que se les permita contratar entre sí. Para terminar en esta forma la sociedad conyugal, hay que someter a la aprobación judicial, el proyecto de liquidación precisando la proporción en que han de repartirse las utilidades netas obtenidas y la forma como van a pagarse tales utilidades, así como los bienes que van a devolverse a cada cónyuge y que hubiere aportado a la sociedad conyugal.

Termina también la sociedad conyugal, por resolución judicial, a petición de uno de los cónyuges, por disolución del matrimonio, por causa de muerte o de divorcio, por declaración de presunción de muerte, en caso de ausencia de uno de los cónyuges y por nulidad de matrimonio.

#### 4.11 Contratos de Arrendamiento Financiero.

El arrendamiento financiero es un contrato por medio del cual se obliga una de las partes (arrendador) a entregar una cosa, sea ésta mueble o inmueble, durante un plazo previamente pactado e irrevocable para ambas partes, al final del cual deberá trasladar su dominio (propiedad) a la otra parte, a cambio de un precio que deberá ser menor al valor del mercado del bien y que se establece en el propio contrato, o bien, a volvérselo a rentar a cambio de una renta mucho menor a la pactada periódicamente. Otra opción a realizar al final del plazo, es enajenar el bien a una tercera persona y repartir el monto de la enajenación entre ambas partes, correspondiéndole al arrendatario una proporción mayor de la enajenación. La otra parte (arrendatario) se obliga a pagar las cantidades, que por concepto de renta, se estipulen en el contrato, o, a pagar el precio simbólico de la opción de compra.

Para el arrendador, el arrendamiento financiero es una actividad que las leyes impositivas consideran de carácter mercantil, a pesar de que son empresas financiadoras de capital y no comerciantes en bienes de capital.

Como resultado de la diversificación de aplicaciones del arrendamiento, cabe hacer mención de los distintos tipos

de arrendamiento existente; en primer término, el arrendamiento natural o puro, en éste, el arrendador y el arrendatario contratan la duración del contrato, de las rentas, - el uso que se le dará al bien arrendado y la parte que cubrirá los gastos, tanto de expedición del contrato como de mantenimiento de la cosa objeto del contrato. Un ejemplo de este tipo de contrato, es el arrendamiento de inmuebles.

En segundo lugar, está el arrendamiento documentado; es similar al anterior, con la adición de títulos de crédito, a favor de la arrendadora, que amparan el monto total de las rentas durante la vigencia del contrato.

En tercer lugar, viene el arrendamiento financiero, cuyos aspectos característicos, son:

El plazo forzoso e irrevocable del contrato para ambas partes. El monto de las rentas pactadas durante el plazo inicial forzoso. La opción a continuar arrendando el bien, con rentas menores a las iniciales, o bien la enajenación del activo a un tercero. La estipulación de la parte que cubrirá los gastos de mantenimiento, impuestos y derechos, que genere el contrato.

Ahora bien, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, señala en su numeral 26, fracción XII que para

efectos del impuesto sobre adquisición de inmuebles, deberá entenderse por adquisición, la que derive de la celebración de contratos de arrendamiento financiero y la cesión de derechos del arrendatario en los citados contratos. Existiendo una excepción, que es la celebración de los mencionados contratos, en los que intervengan arrendadoras financieras legalmente autorizadas.

En el Diario Oficial de la Federación de fecha 31 de diciembre de 1981, se incluyó en la Ley General de Instituciones de Crédito y Organizaciones Auxiliares, la terminología, - conceptos y reglamentación del contrato de arrendamiento financiero, tanto para las arrendadoras profesionales de equipo como para las arrendatarias.

Bajo esta legislación, se reglamentan las actividades que exclusivamente pueden llevar a cabo las arrendadoras, así como la obligación de registrarse como tales ante la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, y la necesidad de obtener la concesión respectiva por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por otra parte, en la propia Ley, se hace mención de gran parte de los elementos, características y requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.

#### 4.12 Permutas.

"Es el contrato por el que cada uno de los contratantes se obliga a dar una cosa por otra". (40)

De la anterior definición se advierte, que el objeto del contrato es un "dare", esto es, la transmisión recíproca de la propiedad de las dos cosas que se permutan entre sí. Sin embargo dicha transmisión de propiedad, no necesariamente debe ser contemporánea a la celebración del contrato, sino que las partes pueden diferir para un momento posterior ese efecto real.

"A este contrato se le aplican las normas relativas de la compraventa, a excepción de lo relativo al precio". (41)

Los elementos reales son las dos cosas que se permutan que deben satisfacer los requisitos de la cosa en la compraventa, existir en la naturaleza, estar en el comercio, y no estar prohibida su enajenación y ser determinada o determinable en cuanto a su especie y cantidad.

Se dice que es un contrato consensual y si versa sobre bienes muebles, pero es formal, si recaé sobre inmuebles, aunque se trate de una permuta de un bien raíz por otro bien mueble. Esta formalidad legal para los inmuebles, consiste

en la escritura privada que deben firmar los contratantes, ante dos testigos cuyas firmas se ratifiquen ante notario, juez o ante el Registro Público de la Propiedad, si el valor del inmueble que se permuta no excede del equivalente a trescientas setenta y cinco veces el salario mínimo general y sólo en escritura pública, si el valor del inmueble rebasa esa cantidad. (42)

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, contiene en su numeral 26 fracción I a este contrato como concepto de adquisición, y por lo tanto la obligación de cubrir el pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles.

La citada Ley de Hacienda, considera que en las permutas se efectúan dos adquisiciones, por lo que está a cargo de cada uno de los contratantes, la obligación de enterar el impuesto que me ocupa, dentro de la fecha o plazo señalado en dicho ordenamiento legal.

#### 4.13 Prescripción.

Antes de entrar a esta materia considero pertinente integrar los problemas fundamentales de la posesión, toda vez que de ésta nace la propiedad a través de la prescripción.

Se ha definido a la posesión, como una relación o estado de hecho, que confiere a una persona el poder exclusivo de retener una cosa, para ejecutar actos materiales de aprovechamiento, *ánimus dōmini*, como consecuencia de un derecho real o personal, o sin derecho alguno.

El alcance de la posesión está determinado por los bienes que son susceptibles de posesión, y sólo lo son los derechos que pueden ser apropiados, y para ser apropiados necesitan estar en el comercio, por tanto, son susceptibles de posesión los bienes de propiedad privada de los particulares, y en cuanto a los bienes del dominio público, sólo los bienes propios son susceptibles de posesión, ya que, los demás son inalienables e imprescriptibles.

Se dijo que la posesión es un estado de hecho, por tanto, parece indebido que un simple estado de hecho sea protegido por el derecho, es más, hay ocasiones que con la protección posesoria se defienden actos contrarios al derecho, como una posesión adquirida por la violencia o por actos delictuosos.

La teoría subjetiva expresa que la protección posesoria tiene como base la persona del poseedor, es decir, no se protege a la posesión por sí misma, sino en atención a la persona del poseedor, para que no sea privada violentamente de la posesión y nadie se haga justicia de propia autoridad. En cambio las teorías objetivas expresan que la posesión debe protegerse por sí misma, independientemente de la persona del poseedor, en virtud de que la posesión no es sino la exteriorización del derecho de propiedad.

Las teorías clásicas sobre la posesión admiten que los elementos de ella son el corpus y el ánimus, la diferencia entre estas teorías consiste en que cada una de ellas estima que es preferente ya uno o ya otro de los mencionados elementos. Por tanto, para adquirir la posesión es necesario que el poseedor reúna los dos elementos, y en ese instante inicia la posesión.

Ahora bien, el último efecto de la posesión es convertir al poseedor en propietario, siempre y cuando esa posesión tenga determinadas cualidades, se reúnan determinados requisitos y transcurra el tiempo que señala la Ley. Reunidas estas condiciones, el poseedor se convertirá en propietario del bien y el derecho positivo le confiere acciones declarativas al respecto; la prescripción tiene un doble

efecto, convierte al poseedor en propietario y en este caso se llama prescripción adquisitiva; y también puede ser liberatoria, o sea, extintiva de obligaciones, por el mero transcurso del tiempo, a ésta se le llama prescripción negativa.

"El artículo 1151 del Código Civil vigente, expresa que la posesión necesaria para prescribir deberá ser en concepto de propietario, pacífica, continua y pública, además, debe ser cierta". (43)

Las condiciones para que opere la prescripción adquisitiva tienen sus bases en el artículo 1136 del citado Código, y son:

"Elemento objetivo. Conforme a él pueden adquirirse por prescripción los bienes y derechos susceptibles de apropiación por los particulares, puesto que la prescripción desemboca en la propiedad, y como consecuencia, no opera cuando no es posible su adquisición". (44)

Para la adquisición por prescripción, el poseedor debe tener capacidad de goce para adquirir la propiedad sobre el bien poseído; en consecuencia, son incapaces de adquirir por prescripción, los que no pueden adquirir el dominio, la

capacidad de goce presupone la aptitud para llegar a ser titular de un derecho.

Los sujetos a incapacidad de ejercicio pueden adquirir por prescripción a través de su representante legítimo.

La posesión del causante aprovecha al causa-habiente, quien puede completar el tiempo de su posesión, agregando la posesión del anterior poseedor.

Es irrenunciable el derecho para prescribir, pues lo único renunciabile es la prescripción consumada o el tiempo transcurrido.

Para el efecto de los plazos necesarios para prescribir, - los bienes inmuebles, el artículo 1152, señala que "se prescriben en cinco años cuando la posesión, además de ser en concepto de propietario, sea de buena fe pacífica, continua y pública. También en cinco años cuando los inmuebles hayan sido objeto de una inscripción de posesión. En diez años, cuando se posea con mala fe, siempre que haya sido en concepto de propietario, en forma pacífica, continua y pública. El concepto de mala fe está determinado por el artículo 806 del propio Código, que lo define como la posesión que se adquiere sin título alguno para poseer, así como el conocimiento de los vicios del título que le impiden poseer con derecho, entendiéndose por título la causa generadora

de la posesión". (45)

Por lo que respecta a los efectos de la prescripción consumada; el principal es que convierte al poseedor en propietario, y la propiedad adquirida no podrá verse afectada por las acciones de nulidad, de rescisión o de resolución que se ejerzan en contra del anterior propietario; pero la propiedad queda gravada por los derechos reales y cargas que tenía al momento de empezar la prescripción, puesto que son oponibles a todos, como sujeto pasivo.

Aunado a lo anterior, queda a cargo del adquirente las obligaciones fiscales provenientes del acto jurídico de prescripción adquisitiva de inmuebles, por lo tanto será sujeto pasivo del crédito fiscal, por concepto del impuesto sobre adquisición de inmuebles, previsto en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

##### 5. DE LOS SUJETOS; RETENEDORES Y AUXILIARES DEL FISCO.

Cabe hacer mención, a la capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, la cual consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas, que constituyen los hechos imponibles.

(45) Código Civil para el Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1989.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal, es la persona que conforme a la ley debe satisfacer la prestación en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal. No siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones, es otra la persona que paga el impuesto.

Ahora bien, el derecho fiscal separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda, y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta, existe un responsable directo y otro indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago, puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto, o de ser sucesor de otra persona, o del incumplimiento de una obligación legal.

No debe confundirse la distinción entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho. Se desprende que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos, puede

ser que el sujeto pasivo haya dado origen, directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la Ley.

También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original, la siguiente clasificación de los sujetos pasivos ha sido elaborada por Mario Pugliese, de la siguiente forma:

- a) "Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa. Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis causa" o "inter vivos", es decir, herederos legatarios, o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión". (46)
- b) "Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto la ley designa como responsable di

(46) Pugliese, Mario. Instituciones de Derecho Financiero. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1976.

recto a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total". (47)

c) "Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde, quedando vivo el derecho de repetir contra los demás responsables". (48)

d) "Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta legal del deudor directo, ya sea voluntaria o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho". (49)

e) "Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, por ejemplo el Notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado". (50)

f) **Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.** Es el caso de las personas que adquieren bienes efectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva y por ejemplo la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto del impuesto predial.

## CAPITULO TERCERO

DETERMINACION Y COBRO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE  
INMUEBLES SANCIONADO POR LA LEY DE HACIENDA DEL  
DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

En un aspecto general la determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida; a través de esta Institución, el Estado tiende a un fin que es la de hacer cierta y realizable su pretensión, formando la obligación abstracta y genérica en una obligación individual y concreta.

Dos son las reglas que deben tomarse en consideración para la determinación de la obligación fiscal. Primero es que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, ya que ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley. La determinación de crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación, y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la Ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación. La segunda es que las normas para la determina-

ción del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la Ley, no en el Reglamento; esto es derivado del principio de legalidad que rige en nuestro sistema jurídico tributario. Toda Ley tributaria debe consignar el método por el cual se determine el crédito a pagar y éste debe satisfacer los requisitos de sencillez, economía, comodidad y certeza para que el contribuyente pueda aplicarlo. En nuestra legislación fiscal, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y por lo tanto, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Son pocas las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar los créditos fiscales, y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo del fisco y de los contribuyentes. Esta regla está contenida en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, el que establece que la determinación de las contribuciones es a cargo de los contribuyentes, y salvo disposición expresa en contrario, lo hará la autoridad fiscal.

La determinación es una figura que tiene por objeto verificar la existencia de la obligación, así como cuantificarla y precisarla en cantidad líquida. Sólo de esta manera podrá ser exigible la obligación, la que después de haber sido determinada en cantidad líquida toma el nombre de crédito fiscal.

Varios autores señalan que la determinación debe ser un acto exclusivo de la administración y que, por lo tanto, si el sujeto pasivo efectúa el pago del impuesto en forma espontánea, no existe la determinación; esto no es absoluto, ya que el citado artículo 6° del Código fiscal, señala que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, además, de que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de la causación del tributo. De lo anterior se deduce que la determinación debe ser efectuada, en principio, por los contribuyentes, esto es, una autodeterminación que puede realizarse a través de declaraciones, sin embargo, conforme al artículo 42 del citado Código, la autoridad tiene facultad de cerciorarse del cumplimiento a las disposiciones y en su caso, determinar las contribuciones emitidas.

Las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de los impuestos, compete a las autoridades fiscales del Departamento del Distrito Federal y para esos efectos, las autoridades fiscales serán las que sean competentes conforme a las disposiciones correspondientes; así se desprende de lo enunciado en el artículo 2° de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal y

el correlativo artículo 6º del Código Fiscal.

#### 1. PRESENTACION DE MANIFESTACIONES Y/O DECLARACIONES.

El pago del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles deberá hacerse mediante declaración, que se presentará dentro de los quince días siguientes a aquél en que se realice cualquiera de los supuestos de adquisición que la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en su artículo 25 en sus XII fracciones señala como hechos generadores del crédito fiscal. Es el artículo 28 de la citada Ley el que señala la obligación de enterar el impuesto mediante declaración; reformado por el artículo 3º del Decreto del 27 de diciembre de 1983, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 del mismo mes y año, en vigor a partir del 1º de enero de 1984.

Cabe hacer mención que este artículo señala en su párrafo tercero que, a la declaración, deberá acompañarse la documentación que en la misma se señala; y la citada declaración que expide la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, no indica qué documentación se debe acompañar en su presentación. La propia Tesorería a través de la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, Dirección de Valuación e Impuesto sobre Adquisición de In-

muebles, por medio de la Oficina de Asistencia al Contribuyente señala que son seis los anexos que se deben acompañar a la manifestación al momento de declarar y hacer el pago del impuesto, y que consisten en: constancia de no adeudos de contribuciones que abarquen 5 años anteriores a la adquisición y una copia de la boleta del último bimestre inmediato anterior a la fecha de la presentación de la manifestación, respaldo de valor catastral, en caso de que el predio tribute sobre la base de valor de renta; avalúo comercial bancario del inmueble, el cual tendrá una vigencia de cuatro meses a partir de la fecha en que se elaboró; declaración en formato autorizado, en original y cinco copias; copia de la escritura pública, de la sentencia judicial o administrativa o de contrato privado en su caso.

Estos requisitos contribuyen a hacer efectivas las facultades de comprobación, que las leyes fiscales otorgan a las autoridades en este renglón y a fin de determinar contribuciones omisas relacionadas con inmuebles o pagos indebidos o en demasía.

## 2. REGLAS PARA LA DETERMINACION DEL IMPUESTO.

En general el impuesto puede determinarse y hacer el entero del mismo, según la persona que lo hace, mediante declaración, si es el contribuyente; mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación, si es un tercero ajeno a la relación fiscal.

Para los efectos de la determinación del impuesto, "se deberá tener como base, el valor del inmueble, en él que se tendrán que incluir las construcciones que en su caso tenga, independientemente de los derechos que sobre éstas tengan terceras personas. Y 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 como parte del valor de adquisición. En las adquisiciones que se hagan constar en escritura pública, los fedatarios calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y mediante declaración deberán de enterarlo. Si la adquisición se hace constar en documento privado, el cálculo y entero del impuesto será bajo la responsabilidad del adquirente del inmueble". (1)

El contribuyente debe realizar el pago de su obligación fig

(1) Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

cal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio, sin embargo el fisco a fin de dar al contribuyente ma yores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponde.

El valor del inmueble que deberá considerarse para la de terminación del impuesto, será en principio, el que se con signe en un avalúo practicado por persona autorizada por la Tesorería y avalado por una Institución Bancaria Nacional de Crédito, a fin de tener certeza en los valores consigna dos en dicho avalúo y conforme a los movimientos del merca do inmobiliario del Distrito Federal. Tales avalúos tendrán una vigencia de cuatro meses, contados a partir del día si guiente al que se realiza.

Ahora bien, se presenta el problema sobre la fecha que de be tomarse en cuenta para el término de la vigencia del ava lúo, concretamente la fecha de la escritura pública que con tiene el acto de causación del impuesto o cualquier otra fecha posterior.

## 2.1 Base Valor Avalúo Comercial del Inmueble.

Se puede considerar que el precepto legal sobre la vigencia de los avalúos, no es de aplicación estricta, en términos del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, en donde se previene que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por otra parte, existe la tesis derivada de los artículos 1832, 1833 y 1834 del Código Civil para el Distrito Federal, de que un contrato civil existe por el solo consentimiento de las partes, sin que se requiera formalidad alguna para su existencia, lo que se puede extender a todo nuestro sistema jurídico con precisas y contadas excepciones, por lo que, de conformidad con esto, con mayor razón

se puede decir que el contrato de compraventa tiene existencia cuando el vendedor y el comprador manifiestan su consentimiento mediante la firma de la escritura pública correspondiente, lo que constituye uno de los supuestos de causación del impuesto.

En relación con esto, el último párrafo del artículo 15 de la Ley de Hacienda Local señala que los avalúos relacionados con inmuebles ----- tendrán efectos durante los cuatro meses siguientes a aquel en que se realicen avalúos que tienen como objetivo determinar el valor del inmueble como base gravable del impuesto, según se deriva primordialmente del párrafo primero de ese precepto legal.

En estas condiciones, se puede establecer que la vigencia de los avalúos, terminará en la fecha de la firma de la escritura pública correspondiente, cuando se da el supuesto de causación de esta contribución, sin importar que la declaración se presente en fecha posterior.

## 2.2 Base Valor Avalúo Catastral del Inmueble.

El valor catastral de los inmuebles que se adquieran deberá considerarse para la determinación del impuesto si éste resulta mayor al valor de adquisición o al valor que resulta del avalúo.

Las autoridades fiscales tienen la facultad de verificar - el valor declarado por el contribuyente y determinar en su caso un nuevo valor, al cual se deberá de aplicar el factor de actualización que establezca el Congreso de la Unión en la Ley de Ingresos para el Distrito Federal.

Cuando las autoridades fiscales practican avalúo realizado directamente o con base en los avisos proporcionados al catastro, se considerará como valor catastral el que resulte después de disminuir en su caso a dicho valor, la cantidad que proceda conforme a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Cabe señalar que los valores determinados en ningún caso podrán ser inferiores al último valor consentido por el contribuyente.

### 2.3 Base Precio Pactado.

Si por una parte, el valor del inmueble que se considere - para los efectos de la determinación del impuesto, es el precio pactado, si éste es mayor al valor catastral o al valor determinado por avalúo; el costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el inmueble, sin incluir inversiones de construcciones posteriores a la adquisición, gastos notariales, comisiones o pérdidas, pero si con motivo de la adquisición el ad

quirente asume la obligación de pagar una o más deudas o de perdonarlas, el importe de ellas se considerará parte del valor de adquisición.

### 3. DEDUCCIONES APLICABLES.

El artículo 25 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, establece que el impuesto sobre adquisición de inmuebles se calculará aplicando la tasa del 8% sobre el valor del inmueble, y tratándose de inmuebles destinados a vivienda, el impuesto se calculará deduciendo al valor del inmueble, una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general, elevado al año, del área geográfica a que corresponda el Distrito Federal vigente en la fecha en que el impuesto se cause. Tratándose de viviendas cuyo valor no exceda de diez veces el salario mínimo mencionado, la deducción será de ocho veces el citado salario.

Conforme a esta redacción, habrá que distinguirse lo siguiente:

Para todo tipo de inmuebles, terrenos, oficinas locales comerciales o bodegas, cualquiera que sea su valor gravable, no tendrán derecho a deducciones basadas en el salario mínimo. Pero tratándose de inmuebles cuyo uso sea habitacional y su valor es menor a diez veces el salario mínimo

anual, pero no excede de trece veces, la deducción será proporcionalmente degresiva de ocho a cinco veces el multicitado salario, mediante un procedimiento un poco confuso que por medio de la siguiente fórmula o constante se llega a precisar la reducción aplicable a esos casos: 18 salarios mín/año - valor inmueble = reducción.

En materia federal se tiene por objeto principal la de reducir la tasa del impuesto, que eran hasta del 10%, a fin de que en el futuro, sea sólo del 2% sobre el valor del inmueble. La reducción de la tasa se hará gradualmente: del 8% en 1991, del 6% en 1992, del 45 en 1993 y quedará definitivamente en el 2% a partir de 1994. (2)

Sin que sea necesariamente obligatorio, aplicar reducciones con base en salarios mínimos anuales. En la exposición de motivos que se acompañó a la iniciativa de reformas y derogación de diversos artículos de la Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, se justifica esta reducción de tasas diciendo que se busca equiparar el impuesto a las tasas que rigen internacionalmente en esta materia, principalmente en Estados Unidos de Norte América, en vista del Acuerdo de Libre Comercio.

(2) Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 26 de diciembre de 1990.

### 3.1 REGLAS DE APLICACION.

#### A.- Para Inmuebles Baldíos.

La interpretación que debe darse al artículo 25 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, es literal, para facilitar el manejo de las reducciones que deben cuantificarse en base a los salarios mínimos diarios generales elevados al año, de la zona económica que corresponda el Distrito Federal. Así tenemos que para inmuebles baldíos cualquiera que sea su valor, no les corresponderá ninguna deducción de salario, ya que éste es aplicable solamente a los inmuebles destinados a vivienda.

#### B.- Inmuebles Considerados como Viviendas e Inmuebles en los que forman parte Departamentos Habitacionales.

El artículo 25 de la Ley de Hacienda Local, establece que el impuesto sobre adquisición de inmuebles, se calculará aplicando la tasa del 8% al valor del inmueble, una vez hechas las deducciones que se detallan en el mismo precepto, con la aclaración precisada en su párrafo tercero de que, cuando del inmueble formen parte departamentos habitacionales, la reducción será por cada uno de ellos. Lo dispuesto en ese párrafo no es aplicable a hoteles.

Con base en el principio de la hermenéutica jurídica, "no

se distinga donde la Ley no distingue", las reducciones legales, procede a hacerlas, por cada uno de los departamentos habitacionales, tanto en los inmuebles que constituyan un condominio, como en aquéllos que no estén sujetos al régimen de propiedad en condominio, lógicamente con la salvedad de que esta norma jurídica no es aplicable a hoteles.

Es necesario, sin embargo, precisar el concepto sobre departamento habitacional, para efectos de la aplicación del artículo 25 de la citada Ley, en lo que respecta a las reducciones legales de que se trata, a efecto de lo cual conviene apoyarse en las normas reglamentarias existentes sobre el particular.

El artículo 62 del Reglamento de construcciones para el Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 3 de julio de 1987, contiene una norma en su artículo 41 de donde se puede derivar el concepto de vivienda mínima, consistente en una edificación en un predio baldío de una vivienda unifamiliar de hasta 60 metros cuadrados construidos, la cual deberá contar con los servicios sanitarios indispensables, estar constituida por dos niveles como máximo y claros no mayores de cuatro metros cuadrados.

En todo esto, para acreditar el número de departamentos habitacionales independientes de que un inmueble se compone,

se podrá practicar avalúo para efectos fiscales, en que se haga una descripción del inmueble, presentar la licencia de construcción, exhibir la manifestación de terminación de obra o presentar los contratos de arrendamiento correspondientes.

En consecuencia, en el caso de inmuebles formados por departamentos o unidades habitacionales independientes, las deducciones legales para determinar el impuesto sobre adquisición de inmuebles, se hará por cada uno de los departamentos o unidades habitacionales independientes, tanto de los inmuebles constituidos en condominio como en los inmuebles que no están sujetos a este régimen de propiedad sin que esto sea aplicable a los hoteles, tomando como base para considerar como departamento o unidad habitacional independiente a las normas reglamentarias vigentes a la fecha de construcción del inmueble.

Por último, la teleología de la fracción II del artículo 28 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, consiste en establecer el beneficio de la reducción sobre la base gravable del impuesto sobre adquisición de inmuebles, a favor de las personas que adquieran una vivienda, y no una prerrogativa para aquéllos cuya capacidad contributiva les permita un acrecentamiento patrimonial en un reducido lapso de tiempo, en detrimento de la hacienda pública del Departamento del Distrito Federal.

### 3.2 Reglas para la Autorización de enterar el Impuesto Un camente sobre la base del Valor del Terreno.

Como he señalado, el artículo 25 de la Ley de Hacienda Local estatuye que: están obligados al pago del impuesto las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que con sistan en el suelo y las construcciones adheridas a él; dis posición que tiene su correlativo en el artículo 443 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal abro gada en la parte que estuvo en vigor durante el año de 1982.

El supuesto fáctico de la norma jurídica da origen a un pro blema que se presenta en la práctica, derivado del hecho en que una persona adquiere la propiedad del terreno y poste- riormente construye una edificación en él, por sí misma o mediante un contrato de obra celebrado con otra.

La interpretación de la disposición legal no deja lugar a dudas; el impuesto sobre adquisición de inmuebles, se cau- sa únicamente por la adquisición del terreno, sin tomar en cuenta el valor de la construcción realizada por el adqui- rente, ya sea por sí mismo o ya sea mediante un contrato - de obra.

Sin embargo, con apoyo en la fracción II del artículo 42 - del Código Fiscal de la Federación, en donde se faculta a la autoridad fiscal para requerir documentos, la Tesorería

del Distrito Federal, por medio de la Dirección de Valuación e Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, exige la licencia de construcción correspondiente, a fin de que que de demostrado suficientemente que la adquisición del terre no constituye el único supuesto de causación de la contribución.

Con fecha 26 de febrero de 1985 entró en vigor con carácter interno, dentro de la citada Dirección de Valuación, dependiente de la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, la normatividad de operación para el trámite y autorización para el pago del impuesto únicamente sobre la base del valor del terreno, en la cual se contemplaban trece requisitos para su autorización.

Con fecha 18 de noviembre de 1985, el Subtesorero de Catastro y Padrón Territorial, de la Tesorería del Distrito Federal, mediante oficio STCYPT 1084/85 dirigido al Presidente del Colegio de Notarios del Distrito Federal A.C., indicó que los requisitos se reducirían a tres documentos, consistentes en: contrato o título que ampare la propiedad o posesión del inmueble; la licencia de construcción para obra nueva expedida por la Delegación correspondiente a la ubicación del inmueble y la manifestación de terminación de la construcción.

El propósito del fisco sobre el particular, consiste en que de alguna manera el trámite para autorizar el pago del impuesto sobre el valor del terreno, pretende eliminar o reducir la simulación en aquellas enajenaciones que versen sobre el terreno y construcción. Así la Procuraduría Fiscal del Distrito Federal emitió una resolución, en la que se analizan diversos planteamientos relacionados con las contribuciones previstas y reglamentadas en la Ley de Hacienda Local, entre las que se encuentra la adquisición del terreno y la construcción realizada posteriormente, concluyendo que para estos casos sólo basta exhibir una copia certificada de la licencia de construcción ante la Tesorería del Distrito Federal, para que el contribuyente liquide el impuesto únicamente sobre la base del valor del terreno. Considero que se puede demostrar por otros medios que las edificaciones existentes en un lote de terreno adquirido por el titular de ellas fueron edificadas con su propio peculio, por ejemplo mediante información Ad Perpetuam o por declaración ante notario de quien enajene o grabe la finca.

#### 4. VERIFICACION DE VALORES, PARAMETROS Y FACTORES DE AJUSTE.

"Dentro de las facultades delegadas a las autoridades fiscales en este renglón, se encuentra la de revisar los avales formulados y estimados para determinar la base gravable del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, realizando los análisis y comprobaciones necesarias así como para determinar y actualizar los valores de referencia y los factores de eficiencia de las características de los inmuebles". (3)

Esta facultad de verificación, se encuentra comprendida en el Acuerdo publicado en el Diario Oficial de la Federación el día martes 7 de abril de 1987, en cuyo numeral séptimo se estatuye, que: "se delegan en el Director de Valuación e Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles de la Subsecretaría de Catastro y Padrón Territorial, las siguientes facultades: fracción III, recibir y revisar las declaraciones, que en materia de los impuestos sobre adquisición de bienes inmuebles y sobre traslación de dominio de bienes inmuebles, formulen los contribuyentes o responsables solidarios, a fin de determinar si los valores y el impuesto de-

(3) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización y Registro de Sociedades y Peritos Valuadores. (Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de enero de 1991).

clarado son correctos".

La verificación de valores consiste en la revisión que efectúa la autoridad a los valores consignados en los avalúos practicados por personas autorizadas por la Tesorería del Distrito Federal, para efectos de la determinación del impuesto que me ocupa, con la finalidad de dar un dictamen, consistente en determinar si dichos valores se apegan a los que existen como oferta y demanda del mercado inmobiliario en el Distrito Federal, aunado a verificar si se cumplió con los requisitos de forma, contenido y administrativos establecidos en los procedimientos y lineamientos expedidos por la autoridad fiscal, y en este contexto el día 7 de enero de 1991, la Secretaría General de Planeación y Evaluación considerando que la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en el artículo 15 establece que la autoridad fiscal debe emitir los procedimientos técnicos a que deberá ajustarse la práctica de avalúos, y la emisión de aquéllos permitirá que la realización de éstos para efectos fiscales en el Distrito Federal se sustente sobre bases firmes y dinámicas, además de que deben establecerse los requisitos de forma para solicitar la autorización de sociedades y el registro de peritos valuadores; emitió un Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización de Sociedades y Re-

gistro de Peritos Valuadores.

"En el citado Manual se encuentran adjuntas unas Tablas de Valores, cuya aplicación está sujeta a lo establecido en el Capítulo IV del propio Manual, en ellas se contemplan: las bandas de valor de referencia del suelo y construcciones; áreas de valor del Distrito Federal; corredores de valor del Distrito Federal; entre otros. Estas tablas son para aplicarlas en la revisión de avalúos por parte de la autoridad fiscal, la que utilizará el método de comprobación establecido en el propio Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos, basándose en indicadores del mercado inmobiliario, reflejados en bandas de valor unitarios de referencia". (4)

Cabe hacer mención que en la elaboración de los avalúos que sirvan de base para la determinación del impuesto que me ocupa, no podrán utilizarse como fuente de información los valores de referencia contenidos en las tablas a que se hace alusión y los que son empleados por la autoridad fiscal para la revisión de avalúos como ya se indicó, esto se establece en el artículo 20 fracción III inciso B del citado Manual; oponiéndose a lo dispuesto por el correlativo -

(4) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización de Sociedades y Registro de Peritos Valuadores. Publicado en la Gaceta Oficial del Departamento del Distrito Federal. El 7 de enero de 1991.

artículo 36, en el que se establece que las tablas de revisión serán difundidas por la autoridad fiscal ante las sociedades autorizadas, y esto será con la finalidad de que se le indique a la propia autoridad de que alguno de los datos de las tablas es inapropiado o inexacto a fin de que se modifique y difunda. Considero que esta situación es con el objeto de que la autoridad actualice las normas y lineamientos para la práctica de avalúos, en virtud de que se sientan las bases para la expedición de valores de referencia de suelo y construcción en el Distrito Federal, con las fuentes de información del mercado inmobiliario, y estas fuentes son en la mayoría de los casos, los avalúos practicados a inmuebles para efectos del pago del impuesto sobre adquisición de inmuebles.

Por otra parte es de singular importancia establecer qué valores se deberán tomar como base para la determinación del impuesto, en aquellos actos que se llevaron a cabo en ejercicios fiscales anteriores y que están pendientes de liquidación o pago, y que por su naturaleza deberán ser aquellos consignados en avalúos bancarios comerciales; es de fundado derecho establecer que serán los valores vigentes al momento de pago de dicha contribución, y éstos se obtendrán de la referencia que se haga a los valores consignados en un avalúo actual, esto es, el valor de los inmuebles

se deberá referir a la fecha del acto o contrato traslativo de dominio.

Para efectuar la referencia de valores, se deberá aplicar el factor de ajuste que se obtiene dividiendo, del índice nacional de precios al consumidor del mes y año en que se efectuó el avalúo, entre el citado índice correspondiente al mes y año en que el impuesto se causó, o sea, el de la fecha en que se llevaron a cabo las situaciones jurídicas o de hecho previstas en la Ley de Hacienda Local en vigor en el lapso en que ocurrieron.

#### 4.1 Autorización de Sociedades y Registro de Valuadores.

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en el citado artículo 27 señala que los avalúos que se realicen para efectos del impuesto que me ocupa deberán ser practicados por personas morales que cuenten con autorización y por peritos valuadores registrados ajustándose a los procedimientos y lineamientos técnicos y a los manuales de valuación emitidos por la autoridad fiscal.

A partir del mes de julio de 1987, se implantó por la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, un procedimiento tendiente a la autorización, registro y control de las sociedades y peritos valuadores, en base a las políticas

dictadas por el C. Tesorero del Departamento del Distrito Federal, como son entre otras, la simplificación administrativa en apoyo a los contribuyentes, para darles mayor seguridad jurídica en las diversas operaciones inmobiliarias que realicen en el Distrito Federal.

No obstante lo anterior no existieron disposiciones jurídicas que normaran y limitaran la actuación de los peritos valuadores y corredores públicos, ocasionándose con ello una diversidad de criterios al realizar los peritajes correspondientes, prevaleciendo la subjetividad que provoca perjuicios en materia fiscal.

Atentas a estas consideraciones y como se ha anotado, se emitió un manual de procedimientos y lineamientos técnicos de valuación inmobiliaria, y que tiene por objeto sentar las bases para la autorización de sociedades y registro de peritos valuadores.

Dentro de los requisitos para la autorización de sociedades, se encuentran: "Testimonio del acta constitutiva de la sociedad; testimonio del poder notarial del representante legal; ejemplar de los formatos y de la impresión de los sellos oficiales de la sociedad; nombre, firma, cargo y número de registro de las personas autorizadas para suscribir los avalúos a nombre de la sociedad". (5)

(5) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización de Sociedades y Registro de Peritos Valuadores. Publicado en la Gaceta Oficial del D.D.F. del 7 de enero de 1991.

Por lo que respecta a los requisitos establecidos para el registro de valuadores se encuentran: "cédula profesional expedida por la Secretaría de Educación Pública; credencial vigente expedida por la Comisión Nacional Bancaria o por la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales, currículum vitae que desglose cuando menos cinco años de experiencia, - entre otros". (6)

"La autorización y el registro tendrán vigencia durante un ejercicio fiscal, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revocarla, en el supuesto de que la práctica de avalúos no se apeguen a las disposiciones que se dicten sobre los mismos o se dejen de cumplir con alguno de los requisitos para el registro de la autorización". (7)

En cuanto a la práctica de avalúos, "los peritos en sus dictámenes deberán satisfacer los requisitos de forma y contenido establecidos en el citado manual; por lo que respecta a la forma, los avalúos deberán contener los datos de identificación del inmueble, esto es, la ubicación de inmueble nombre y domicilio del propietario, el número de cuenta catastral, nombre de la sociedad que realizó el avalúo y número de autorización, así como la fecha en que fue realiza

(6 y 7) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización de Sociedades y Registro de Peritos Valuadores. Publicado en la Gaceta Oficial del D.D.F. del 7 de enero de 1991.

do, todo lo anterior plasmado en los formatos registrados por la sociedad". (8)

Respecto al contenido, "en los avalúos se deberá de describir los elementos urbanos del área o corredor donde se ubique el inmueble, destacando la descripción del terreno, así como cada porción de construcción y en caso de inmuebles sujetos al régimen de propiedad en condominio el indiviso que corresponde. Se deben señalar además, los métodos y factores de eficiencia que se aplican para identificar el valor del inmueble y las operaciones necesarias que permitan reconocer los cálculos hechos para identificar el valor real del inmueble". (9)

Cabe señalar, que sólo surtirán efectos fiscales los avalúos que se han realizado por sociedades con autorización vigente y lo hayan hecho con el auxilio de peritos valuadores registrados.

"El manual de procedimientos y lineamientos técnicos de valuación, no solamente tiene por objeto sentar las bases para la autorización y registro para la valuación, sino además el de definir el procedimiento para la aplicación de sanciones por la Comisión de Infracciones, así como para

(8 y 9) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la Autorización de Sociedades y Registro de Peritos Valuadores. Publicado en la Gaceta Oficial del D.D.F. del 7 de enero de 1991.

constituir y establecer las reglas de operación del Comité Técnico consultivo en materia de valuación inmobiliaria; - el cual se integra por el titular de la Subtesorería de Castastro y Padrón Territorial, quien funjirá como presidente. Por un representante propietario y un suplente de la Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales. Por un representante propietario y un suplente de la Comisión Nacional Bancaria, y un representante propietario y un suplente de las Sociedades y de los Peritos Valuadores". (10)

El Comité Técnico Consultivo de Evaluación, tiene como objetivo "brindar elementos técnicos respecto de la revisión de avalúos que sean elaborados con métodos de la misma naturaleza que los utilizados por la autoridad fiscal para la revisión y que por utilizar datos distintos contienen un estudio inmobiliario completo del mercado; o sean elaborados por métodos distintos a los utilizados por la propia autoridad con factores de eficiencia no previstos en el Manual de Valuación. Las opiniones y aportaciones técnicas del Comité se turnarán a la autoridad fiscal para su consideración". (11)

(10 y 11) Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria y de la autorización de Sociedades y Registro de Peritos Valuadores. Publicado en la Gaceta Oficial del D.D.F. el 7 de enero de 1991.

5. OPCION DEL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES EN LUGAR DEL IMPUESTO SOBRE TRASLACION DE DOMINIO EN SUCESIONES.

El día jueves 13 de octubre de 1983, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un Acuerdo mediante el cual - se emite el criterio relativo al establecimiento de una opción a los contribuyentes que causen impuestos derivados - de sucesiones.

En el citado Acuerdo, se consideró, que es excesivamente - complicado el manejo fiscal de las sucesiones cuyos autores fallecieron entre el 1º de enero de 1976 y el 31 de diciembre de 1981, fecha en que estaba en vigor el impuesto sobre traslación de dominio y en razón de que en su lugar se ha impuesto en el Distrito Federal el de adquisición de inmuebles en los términos del artículo noveno de la Ley Federal de la materia. Que ante tal situación se ha estudiado la posibilidad de que el problema pueda resolverse sin contravenir disposiciones legales o reglamentarias con el propósito de simplificar el tratamiento fiscal de estas operaciones, y de hacer efectiva la asistencia al contribuyente; por tal virtud la Tesorería del Distrito Federal emitió el siguiente criterio:

En los casos de adjudicaciones por herencia en que el fa-

llecimiento del de cujus hubiere acaecido antes del 1º de enero de 1982, los contribuyentes podrán optar por cubrir el impuesto sobre adquisición de inmuebles, conforme a la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal en vigor, en lugar del impuesto de traslación de dominio que correspondería, tomando en cuenta la fecha del fallecimiento.

Esta opción no será aplicable a inmuebles en los 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.

El valor del inmueble que se considerará para efectos de la determinación de la base gravable, será el de avalúo practicado por persona autorizada por esta Tesorería.

Los avalúos tendrán una vigencia de seis meses contados de la fecha en que se haya practicado a la fecha en que se realice el pago del impuesto.

Esta opción entrará en vigor el día siguiente de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, en términos de los artículos Séptimo y 35 del Código Fiscal en vigor.

Es necesario efectuar un análisis de los fundamentos lega-

les a este respecto, conforme a lo siguiente:

El tratamiento fiscal que impera tratándose de sucesiones en los que se incluyen impuestos locales y federales es:

Antes del 31 de diciembre de 1961.

Impuesto Federal y Local de herencias y legados (ningún otro impuesto en el Distrito Federal).

Entre el 1° de enero de 1962 y el 31 de diciembre de 1963.

Ningún impuesto, ni federal ni local.

Entre el 1° de enero de 1964 y el 31 de diciembre de 1975.

Sólo impuesto local de traslación de dominio en el Distrito Federal.

Del 1° de enero de 1976 al 31 de diciembre de 1979

Impuesto Federal del Timbre más Impuesto Local en el Distrito Federal de Traslación de Dominio.

Del 1° de enero de 1980 al 31 de diciembre de 1981.

Impuesto Federal de adquisición de inmuebles más impuesto de traslación de dominio en el Distrito Federal.

Del 1° de enero de 1982 en adelante.

Sólo impuesto local en el Distrito Federal, de adquisición de inmuebles y ningún impuesto federal.

Por una publicación que obra en el Diario Oficial de 1982, que contiene reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para este año, y concretamente en la regla marcada con el número 76, se señala que el impuesto federal de adquisición de inmuebles no será obligatorio aun en el supuesto de que se haya dado alguna de las hipótesis de causación a que se refiere el artículo 3°, si el supuesto de pago a que se refiere el artículo 5° se realiza ya suspendida la aplicación de dicha Ley.

Como puede observarse en esta disposición, la Federación pretendió que el impuesto sobre adquisición de inmuebles, lo cobrase el fisco local condicionado a que ya estuviese suspendido el impuesto federal, lo cual entraña obviamente una modalidad que se ve incongruente con la disposición contenida en el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1967, y el correlativo artículo 6° del Código Fiscal en vigor, que señala que las disposiciones fiscales son las vigentes en el momento de causación.

### 5.1 Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles.

El día 31 de diciembre de 1941, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, la cual contemplaba en su Título Décimoprimer, el impuesto sobre traslación de dominio de bienes inmuebles.

En el capítulo Primero de dicho Título, se contiene el objeto, sujeto, tasa y bases para la determinación del impuesto. En el Capítulo Segundo, se observan las declaraciones, pago del impuesto y exenciones. Y en el capítulo Tercero, se encuentran las disposiciones generales.

Para el ejercicio fiscal de 1991, "el Departamento del Distrito Federal percibirá los ingresos provenientes de los conceptos que la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal enuncia para dicho ejercicio fiscal; y entre los que se encuentran las contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago. Así se desprende de lo previsto por el artículo 1º fracción IV de la citada Ley de Ingresos". (12)

(12) Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal para el Ejercicio Fiscal de 1991. Editorial Porrúa, S.A.

En base a lo anterior, el impuesto que me ocupa, "es recaudado por la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, por medio de la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, Dirección de Valuación e Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, a quien está encomendado administrar, recaudar, determinar y cobrar las contribuciones y sus accesorios que gravan los actos jurídicos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad inmobiliaria". (13)

Cabe señalar, que están obligados al pago de este impuesto, las personas que transmitan la propiedad de inmuebles o de derechos de copropiedad sobre éstos. 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, excede del valor de su respectiva porción; causándose el impuesto sobre la diferencia que exista entre el valor de la porción que corresponda y el valor que se adquiere.

También se causa el impuesto, por la transmisión de la propiedad, en los casos de constitución o fusión de sociedades civiles o mercantiles, de aumento o reducción de capi-

(13) Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición, 1991.

tal social y de adjudicación por disolución o liquidación: por prescripción, remate judicial o administrativo. Por herencia, legado o donación y por la cesión, aportación o cualquiera otra transmisión de derechos hereditarios sobre bienes inmuebles. Por la renuncia o repudiación de herencia. Por los fideicomisos cuando se afecten al mismo bienes inmuebles para su enajenación.

Es necesario indicar que los anteriores conceptos serán causal del impuesto que me ocupa, siempre y cuando se hayan llevado a cabo durante los años de 1941 a 1981, toda vez que este impuesto estuvo vigente hasta el 31 de diciembre de 1981.

Ahora bien, los sujetos de este impuesto, presentarán ante la Tesorería del Departamento del Distrito Federal una declaración por quintuplicado que contendrá:

El nombre y domicilio de los contratantes o del adquirente en su caso.

Fecha en que se extendió la escritura pública o de la celebración del contrato privado o de la resolución judicial, en este último caso la fecha en que causó ejecutoria.

Nombre del Notario ante quien se haya extendido la escritura.

Naturaleza del acto o concepto de adquisición.

Ubicación, nomenclatura, superficie y linderos del predio.

Antecedentes de propiedad del inmueble en el Registro Público de la Propiedad.

Valor gravable indicando la Institución o el perito que hubiera efectuado el avalúo y la fecha de éste.

Número de la cuenta del impuesto predial del inmueble.

Liquidación del impuesto.

Y la constancia de no adeudo de contribuciones relacionadas con el inmueble.

Dichas declaraciones deberán ser presentadas dentro de un plazo de veinte días hábiles, contados a partir de la fecha de la autorización preventiva de la escritura pública o de la fecha del contrato privado. Tratándose de prescripción positiva o de remate judicial o administrativo, el plazo será de 60 días contados a partir de la fecha en que hubiere causado ejecutoria la resolución judicial respectiva si se trata de prescripción o de la fecha en que hubiere quedado firme el auto que fincó el remate.

Será base gravable del impuesto; el valor del inmueble, de terminado mediante avalúo bancario comercial. El precio o

valor del inmueble señalado en el acto traslativo de dominio, si es mayor al del avalúo. El valor del inmueble que se consigne en el avalúo catastral. El valor del inmueble que se obtenga de capitalizar la renta total anual que produzca o sea susceptible de producir el inmueble. Desde luego que la base gravable será la que resulte mayor de las anteriores consideraciones.

Cuando se transmita la nuda propiedad, la base del impuesto será el 75% del valor que se determine conforme a lo anterior y, al transmitirse el usufructo, la base será el 25% restante.

Este impuesto se causa conforme a las siguientes tasas:

Si no excede de cien mil pesos 1.5%.

Si excede de cien mil pesos, pero no de quinientos mil 3%.

Si excede de quinientos mil 4%.

Tratándose de adquisiciones en virtud de prescripción, se causará el 10% cualquiera que sea el valor gravable.

Los plazos para el pago del impuesto se suspenderán, por consulta que se formule por escrito a la Tesorería del Distrito Federal, cuando exista duda sobre la procedencia del impuesto. Cuando por causas imputables a la Tesorería el -

interesado no pueda hacer el pago dentro del plazo establecido. Los plazos continuarán corriendo a partir de la fecha en que se notifique al interesado la resolución que se hubiera dictado con motivo de la consulta.

Tendrán responsabilidad objetiva en el pago del impuesto, los adquirentes de inmuebles cuando los sujetos con responsabilidad directa no paguen el impuesto causado o lo cubran en cantidad menor de la que les corresponde. En consecuencia, la Tesorería podrá seguir el procedimiento administrativo de ejecución, para hacer efectivo el adeudo sobre el inmueble de que se trate.

#### 6. PAGO DEL IMPUESTO. PAGO EN PARCIALIDADES Y DEVOLUCIONES DE PAGOS INDEBIDOS, EN DENASIA O DUPLICADOS.

Ofrecer al contribuyente mayores facilidades para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, por lo que respecta al Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, cuando por alguna circunstancia se hayan desfasado en sus pagos; y con el objeto de ser congruentes con las atribuciones para la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, estipuladas en el Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal, existen normas para el pago en parcialidades - del impuesto que me ocupa, cuyo objetivo es el de contar

con un elemento que permita regular la operatividad de los convenios de pago en parcialidades solicitados por el contribuyente, redundando en la agilización de los trámites administrativos.

Por lo que concierne al fundamento legal existen diversos ordenamientos fiscales, en los que se basa la autoridad administrativa en ejercicio de las facultades que se establecen en los artículos 3° fracción VIII, 19 fracción XIV y XVI de la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal; artículo 8° fracciones VIII y XX del Reglamento Interior del propio Departamento.

La Tesorería emitió las normas para el pago en Parcialidades de contribuciones omitidas, basándose entre otras normas jurídicas, en:

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1976.

La Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978.

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1982.

Lay de Coordinación Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978.

Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 26 de agosto de 1985.

Reglamento del Código Fiscal de la Federación, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de febrero de 1984.

Acuerdo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y al Departamento del Distrito Federal, para la colaboración administrativa de este último en materia fiscal federal, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1983.

Acuerdo por el que se delegan las facultades que se indican a los ciudadanos Administrador Tributario Regional, Contralor Interno y Directores de Area, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 7 de abril de 1987.

Código Fiscal de la Federación, y su Reglamento. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1981.

Las normas generales para la autorización de pago en parcialidades son:

Las autorizaciones de las solicitudes que sean formuladas, deberán ser resueltas durante los siguientes cinco días hábiles a su presentación.

En los casos de los pagos anticipados al calendario autorizado que representa recuperar en menos tiempo los adeudos, se bonificarán los intereses no devengados, correspondientes a las mensualidades adelantadas, así como en el caso del finiquito total del adeudo.

No procederá la autorización, "respecto de aquellas contribuciones que deben pagarse en el año de calendario en curso, ni las que debieron haberse cubierto en los últimos seis meses del año de calendario inmediato anterior". (14)

Los requisitos generales para el pago en parcialidades son:

Solicitud por escrito del contribuyente o su representante legal.

Comprobante de pago mínimo de una doceava parte del adeudo total, el cual incluye los recargos.

Posterior a la autorización deberá presentarse documento -

(14) Código Fiscal de la Federación y su Reglamento. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

que ampare la garantía fiscal.

En caso de que la solicitud sea formulada por un representante legal, exhibir original del documento con que acredite su personalidad.

En caso de eximir la garantía fiscal, motivación que lo sustente.

Para la resolución de autorizaciones, se deberá tener en cuenta otras características del contribuyente; antecedentes, período en que se generaron los adeudos y cualquier otra información que permita ejercer la facultad discrecional.

Para --- "estos casos de pagos diferidos o en parcialidades fuera de los planos legales, no se aplicarán las disposiciones relativas a la actualización de contribuciones por el transcurso del tiempo, a que se refiere el Código Fiscal de la Federación en su artículo 17-A". (15)

Se entiende como devolución de excedentes de impuestos, el acto de autoridad por medio del cual, se reintegran al contribuyente las cantidades pagadas indebidamente o en demasía y aquéllas que procedan de acuerdo con las leyes.

(15) Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa. Edición 1991.

Considerando que no siempre la liquidación, por parte del contribuyente, se lleva a cabo de una manera perfecta por pagarse el impuesto sobre adquisición de inmuebles en forma incompleta o en demasía y que se deben hacer los ajustes necesarios para que el pago sea correcto, se tiene una normatividad para regular las acciones que permitan resarcir al contribuyente de lo que legítimamente le pertenece por concepto de excedentes y/o pago de lo indebido del impuesto que me ocupa.

De conformidad con el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, la devolución de excedentes y/o pago de lo indebido del citado impuesto, se deberá sujetar a los siguientes lineamientos:

Procederá la devolución de saldos, siempre y cuando no haya operado el término de prescripción a que se refiere el artículo 146 del citado Código Fiscal.

Sólo se tramitará la solicitud de devolución de saldos en los casos de doble pago, por excesivo, pago equivocado de cuentas que correspondan a un mismo contribuyente.

La devolución deberá efectuarse en un plazo máximo de 3 meses, contados a partir de la fecha en que se cumpla con los requisitos establecidos en la forma oficial.

las devoluciones se deberán autorizar sin actos de fiscalización previa; sin embargo la autoridad fiscal podrá con sultar los antecedentes que obren en su poder a fin de autorizar o negar las devoluciones que se presenten.

Las facultades de revisión de las autoridades fiscales subsisten después de autorizada la devolución, en tanto no opere la caducidad, en los términos del Código Fiscal de la Federación y la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Por lo que respecta al marco jurídico, se sustenta en Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Título Primero, Capítulo Segundo, artículo 31 fracción IV.

Código Fiscal de la Federación. Título Segundo, Capítulo Unico, artículo 22 y Título Quinto, Capítulo Tercero, Sección Primera, artículo 146.

Circular No. 5 del 17 de enero de 1984 de la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, mediante la cual se comunican las reglas generales de aplicación para autorización de devoluciones de excedentes y/o pago de lo indebido de impuestos y derechos locales.

Circular número 11 del 5 de junio de 1984 del C. Tesorero

del Departamento del Distrito Federal disponiendo la creación de una Unidad Departamental de Devoluciones.

Oficio número 01498 de la Subtesorería de Modernización fiscal y Política Tributaria, mediante el cual se comunica la versión definitiva de las normas generales para las devoluciones.

Por lo que concierne a los requisitos para la presentación de la solicitud de devoluciones será: por escrito en original y seis copias, acompañándose de los siguientes documentos:

Original de la manifestación del Impuesto sobre adquisición de inmuebles o copia de ésta, según se trate de devoluciones totales o parciales. Escritura Pública donde conste que el original obra en el apéndice del protocolo del Notario Público respectivo, ante el cual se haya efectuado la operación. Copia certificada de la sentencia o la resolución del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal; resoluciones judiciales o la resolución administrativa interna, que funde la causa de la devolución.

## 7. TASAS, RECARGOS Y SANCIONES.

El principio constitucional de proporcionalidad y equidad de las contribuciones, determina que no todas las personas señaladas como contribuyentes en las leyes tributarias, de ban pagar igual cantidad.

La base esencial para determinar el importe de la contribu ción personal, es la capacidad tributaria para medir en relación con ella la carga, las leyes fijan bases de cálculo tarifas, tasas y cuotas. En algunos casos la ley sólo atien de a la realización de la situación que prevé para la gene ración de la obligación y en otras, toma en consideración circunstancias personales del obligado. En otros casos, co mo en el impuesto sobre la renta, la ley emplea tarifas, o sea escalas basadas en el valor, en dinero, de la percep ción. Dentro de las tarifas existen la tasa proporcional, que toma en cuenta el importe del ingreso o utilidad, que aumenta en relación con él mismo y la tasa progresiva que introduce aumentos en la tasa proporcional, de acuerdo con el acrecentamiento de la percepción.

Hay leyes que fijan el impuesto por cuota fija, es decir, cantidad determinada según el valor del acto o contrato - fuente de la obligación tributaria.

Por lo que concierne a los recargos, el Legislador, en aten

ción al espíritu del Constituyente de Querétaro, el cual plasma en el artículo 22 Constitucional, que no se considerará como confiscación de bienes, la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, acertadamente en el artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, se establece que los recargos son accesorios de las contribuciones, y que participan en la naturaleza de éstas. De ahí que deba concluirse que los recargos sean considerados como un resarcimiento, y no como pena, en favor del fisco, en virtud de la falta del pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determine en un porcentaje o fracción del impuesto, y, en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquélla en que se paga. Por tal razón constituye en el fondo un interés moratorio, tal como se regula en el artículo 21 del citado Código Fiscal, y artículo 6° de la Ley de Hacienda Local.

En cuanto a las sanciones, el estado, en uso de su soberanía expide las leyes que han de regir el país, e impone su obediencia mediante castigos, que en materia fiscal reciben el nombre genérico de sanciones. Estas forman parte esencial de la Ley. Sin el imperio que obliga a obedecer--

las, las leyes no serían normas jurídicas, sino reglas de observancia voluntaria; nadie sufriría consecuencias por su incumplimiento.

Los preceptos de la Ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes para que obren en determinado sentido; si se rehusan, reciben perjuicio, este perjuicio es, en términos generales, la sanción.

La aplicación de sanciones requiere un fundamento preciso, es indispensable que la autoridad cite en sus resoluciones disposición legal determinada, no siendo suficiente que invoque en términos generales, la Ley que estime violada. Los artículos 14 y 16 Constitucionales, obligan a las autoridades a fundar sus resoluciones, expresando los motivos que tuvieron para dictarlas y la Ley que estime violada. Así se desprende de las siguientes ejecutorias:

"Multas.- Si tratándose de multas, la autoridad que las impone se limita a citar los textos de la Ley que considere infringidos, pero omite expresar en qué consistieron los hechos que estimó infractores y los motivos y razones por los que las disposiciones legales que cita, son aplicables al caso, debe decirse que no fundó ni motivó la causa legal del procedimiento". (16)

(16) Semanario Judicial de la Federación. Tomo LXXVIII, p. 3583. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

Multas, fundamento de las mismas.- "Si para la imposición de una multa se invoca determinado Decreto, sin citarse la disposición que se considera infringida, ni los artículos que autoricen la aplicación de sanciones por la causa que hubiere instruido la multa, es claro que no se cumple con lo mandado por el artículo 16 Constitucional, puesto que las autoridades pretenden fincar sus actos invocando globalmente un cuerpo de Leyes y lo que tal precepto requiere es que se cite expresamente la disposición legal en que se apoya el mandamiento o resolución, tanto para evitar actos arbitrarios como para dar oportunidad de defensa al afectado". (17)

En relación al impuesto sobre adquisición de inmuebles, puede indicar que en cuanto a las tasas, la Ley de Hacienda Local, señala en su Numeral 25 que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 8% al valor del inmueble, considerando las deducciones correspondientes. Además, indica que se deberá cubrir una cuota mínima, en los casos que no se llegue a tener base gravable, por efecto de las deducciones legales aplicables a cada caso concreto; dicha cuota es al equivalente a cuatro veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal.

(17) Seminario Judicial de la Federación. Tomo LXXII, p. 3195. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, señala que: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado, por las disposiciones fiscales, deberán pagarse recargos por concepto de indemnización a la Ley de Hacienda del Distrito Federal, calculándose dichos recargos conforme a una tasa que será 30% mayor de la tasa que se establezca en la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, para el caso de pago diferido o en parcialidades tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México". (18)

"Los recargos se causarán hasta por 5 años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización, los gastos de ejecución y las multas por infracciones a disposiciones fiscales". (19)

La Ley de Hacienda Local contiene el sistema de reenvío en caso de ausencia de normas de derecho para aplicar las normas contenidas en el Código Fiscal de la Federación, así se desprende de lo dispuesto por el artículo 1° de la Ley que se comenta, y por su parte el artículo 21 del citado código señala que: "los recargos se causarán por cada mes o -

(18 y 19) Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

fracción que transcurra a partir del día en que se debió hacer el pago y hasta que él mismo se efectúe, además se señala que cuando el contribuyente pague en forma espontánea las contribuciones emitidas, el importe de los recargos no excederá de los causados durante un año". (20)

La figura jurídica de la supletoriedad, puede conceptuarse como el reenvío o remisión de un ordenamiento jurídico a otro diverso, en el que se contengan disposiciones legales aplicables por imprevisión de supuestos normativos del primer ordenamiento, con la limitante de que las normas supletorias no pueden ser aplicables ante otras del ordenamiento primario cuyo contenido se pudiera contravenir.

En términos del reformado artículo 1° de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, el pago espontáneo que se encuentra previsto y reglamentado en el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, tiene aplicación en la materia relacionada con el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, previsto en el Título II, Capítulo II de la citada Ley de Hacienda; en base a que no contraviene a las normas previstas para esta materia. Además, relacionando la norma jurídica ya contenida en el artículo 73 del Código Fiscal, con las normas contenidas en los artículos 1° y

(20) Código Fiscal de la Federación. Editorial Porrúa. Edición 1991.

6° de la Ley de Hacienda Local, en una interpretación derivada de la integración de ambas normas legales, se llega a la conclusión de que, cuando se presente en forma espontánea la declaración del impuesto que me ocupa, no procede la imposición de sanciones, aun cuando la presentación sea ex temporánea.

### 7.1 Cumplimiento, Ejecución y Extinción del Crédito Fiscal.

Como he señalado en incisos anteriores, inicialmente es el sujeto pasivo quien da nacimiento a la obligación fiscal - cuando realiza hechos generadores que, al quedar encuadrados dentro de una hipótesis prevista en la Ley Fiscal, originan obligaciones sustantivas consistentes en el pago de impuestos. Puede existir la posibilidad de que el sujeto pasivo no haga del conocimiento del fisco la existencia de tal hecho, porque no presentó la declaración correspondiente, o bien, aun cuando la hubiere presentado, no ha mani-festado el hecho generador tal como se dio en la realidad, a fin de pagar tributos en menor cantidad. En ambos casos, el Estado se encuentra en posibilidad de llevar a cabo el procedimiento de determinación y liquidación del tributo. El Estado no puede esperar que todos los contribuyentes manifiesten de buena fe los hechos generadores que dan naci-

miento a obligaciones a su cargo, sino que, en vista de su necesidad de obtener ingresos para llevar a cabo sus fines desarrolla una actividad de investigación mediante sus órganos administrativos, con el fin de ir determinando los hechos generadores que no se le hubieren dado a conocer. Los procedimientos que el Estado pone en marcha y que en última instancia culminan con el pago del tributo son establecidos y regulados por el derecho tributario administrativo.

Ahora bien, la época de pago de la obligación fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la Ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del tiempo que para este efecto señala la Ley. El artículo 6° del Código Fiscal de la Federación señala que el crédito fiscal debe pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. El Lic. Emilio Margáin nos dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la Ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la Hacienda Pública. Por otra parte, la exigibilidad de la obligación fiscal consiste en que el ente público esté legalmente facultado para exigir al deudor del tributo el pago de la pres-

tación cuando no se satisfizo durante la época de pago y ésta ha concluido, pero mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Las resoluciones de las autoridades fiscales sobre el cumplimiento de los particulares a sus obligaciones fiscales, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir u obedecer lo resuelto, sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente, ya porque se le impone una obligación o bien porque en alguna forma se afecta a su esfera jurídica.

En el derecho privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación prevalece del principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzoso con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad. Este principio ha quedado consagrado en la Constitución Política del país como uno de los derechos fundamentales del individuo, en el artículo 17.

En el campo del derecho fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del par

ricular con sus obligaciones y admite que la administración proceda en forma directa, es decir sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones; con estas consideraciones, se justifica la facultad económica coactiva del estado en materia tributaria.

El procedimiento económico coactivo, también llamado procedimiento administrativo de ejecución, es un procedimiento considerado tanto subjetiva como objetivamente. Desde el punto de vista subjetivo, es porque quien lo ejecuta es la administración; y desde el punto de vista objetivo, es porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido, en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor y aunque éste puede discutir la legalidad del mismo, para hacerlo debe instaurar un procedimiento autónomo para dirimir esta controversia.

De lo anterior se deduce que el procedimiento administrativo de ejecución, es aquél a través del cual el estado ejerce su facultad económica coactiva, es decir, su facultad de exigir del contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles.

Por otra parte la obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a declarar extinguida la obligación. En el derecho fiscal se admiten como formas de extinción, el pago, la prescripción la compensación, la condonación y la cancelación.

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal, es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria y desde luego la pretensión creditoria del sujeto activo. La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El derecho fiscal admite la prescripción como una de las formas en que se extingue tanto la obligación fiscal como la obligación del fisco a devolver cantidades que le fueron pagadas indebidamente, la prescripción puede operar tanto a favor de los contribuyentes y en contra del Estado, como a favor de éste y en contra de aquéllos.

La compensación es - el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra. De lo anterior se deduce que la compensación como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y

contribuyentes son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes. Es requisito indispensable para que opere la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a derecho.

Por lo que respecta a la condonación, ésta consiste en la facultad que la Ley concede a la autoridad fiscal para declarar extinguido un crédito fiscal y en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.

En virtud de que esta facultad permite a la autoridad declarar extinguidos los créditos fiscales, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones fiscales. En este caso la condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente, por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida económica del estado; sino que la finalidad es también por razones de equidad, atemperar en lo posible el rigor de la Ley en la aplicación de las sanciones.

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el cobro, es decir, consiste en dar de baja una cuenta por ser incobrable o incosteable su cobro. Realmente la cancelación no extingue la obligación, pues cuando se cancela un crédito, la autoridad únicamente se abstiene de cobrarlo, por lo tanto, una vez cancelado el crédito só lo hay dos formas de que se extinga la obligación: el pago o la prescripción.

#### 7.2 Autoridades Competentes para Determinar y Exigir el Pago del Impuesto.

Como he mencionado, el artículo 16 Constitucional establece que nadie podrá ser molestado sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad competente. Esto implica que para ser competente, la autoridad debe ser creado con apego a la Ley por quien Constitucionalmente tenga facultades para hacerlo, y conforme a los artículos 49, 50, 72, 73, 80 y 89 de la Constitución Federal, se debe entender que las autoridades han sido creadas legalmente por la propia Constitución Política que nos rige, la cual también les ha otorgado las facultades legales de que cada una dispone, facultades que las propias autoridades no pueden ampliarse así mismas ni delegarse entre ellas ya que un procedimiento de

esta índole sólo podría llevarse a cabo mediante una reforma constitucional, y no obstante que dentro del marco señalado por las leyes formalmente emanadas del Congreso de la Unión, el Presidente y sus Secretarios de Estado pueden delegar ciertas facultades en sus subordinados; es claro que constitucionalmente no puede aceptarse, sin lesionar el sistema democrático de separación de poderes, que un funcionario del poder ejecutivo, incluso el propio Presidente de la República, en vez de limitarse a delegar ciertas funciones en un órgano subalterno creado por el Congreso de la Unión pudiera crear al órgano mismo para luego delegarle facultades.

Desde luego que no debe confundirse con las facultades que tiene el ejecutivo federal para crear empleos o puestos remunerados, cuando éstos son incluidos en el presupuesto de egresos de la Federación aprobado por el poder legislativo es decir, esta posibilidad legal de crear empleos no debe confundirse con la situación no autorizada de que el Ejecutivo constituya órganos de gobierno con autoridad e imperio, toda vez que es una tarea exclusiva de la competencia del poder legislativo federal.

Ahora bien, el ejecutivo puede crear mediante su facultad reglamentaria, puestos administrativos o dependencias gubernamentales que ayuden a las tareas de aplicar las leyes

pero esos órganos no serán de autoridad ni tendrán el imperio legal del estado para causar molestias a los particulares en su persona, bienes o derechos, no pudiendo, en consecuencia, por medio de sus titulares, firmar mandamientos escritos de autoridad, ya que tales mandamientos sólo podrán ser firmados por autoridades que hayan sido expresamente creadas y dotadas de competencia por el Congreso de la Unión; ya que esta función se confirma en el artículo 90 de la Constitución Federal que indica, que la administración pública federal será centralizada y parastatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso la que distribuirá los negocios en el orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades parastatales y la intervención del ejecutivo federal en su operación.

Por lo que respecta a que es autoridad competente, "es el órgano estatal investido de facultades de decisión y ejecución, cuyo ejercicio engendra la creación, modificación o extinción de situaciones jurídicas, con trascendencia particular y determinada, de una ma-

nera imperativa". (21)

De acuerdo con este concepto, el poder es aquella condición de superioridad capaz de producir el fenómeno social de la obediencia. Poder es capacidad de hacer obedecer, en tanto que tener autoridad significa poseer título legítimo. Ambos conceptos implican circunstancias distintas, toda vez que poder significa la posibilidad que en nuestro sistema jurídico tiene el estado para hacer obedecer, en tanto que autoridad que es la representación material del estado y del concepto subjetivo de poder, significa que dicho ente público está revestido legalmente por una ley que le dá la condición necesaria y suficiente para exigir esa obediencia, que se traduce a su vez en el poder, obediencia que debe tenerse a los mandamientos legales, ya que sin estas dos capacidades, poder y obediencia, ni el estado ni la ley tendrían la fuerza suficiente para imperar en el orden social. De lo anterior se desprende, que autoridad no es sólo la que decide legalmente sino que lo es también la que ejecuta la Ley, de acuerdo con sus funciones.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha elaborado la siguiente tesis jurisprudencial: "Autoridad responsable: lo son no solamente la autoridad superior, que ordena el

(21) Burgoa, Ignacio. Juicio de Amparo. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1988.

acto, sino también las subalternas que lo ejecutan o tratan de ejecutarlo, y contra cualquiera de ellos procede el amparo". En otra tesis, la propia Suprema Corte define quienes son autoridades, al establecer que: "El término autoridades para los efectos del amparo, comprende a todas aquellas personas que disponen de la fuerza pública, en virtud de circunstancias ya legales, ya de hecho, que, por lo mismo, están en posibilidad material de obrar como investidas para ejercer actos públicos, por ser pública la fuerza de que disponen". (22)

Para definir el concepto de autoridad competente, se requiere precisar qué se entiende por competencia, desde el punto de vista del artículo 16 Constitucional.

Es indispensable distinguir dos cuestiones jurídicas, la legitimidad, conocida como competencia de origen, y la competencia propiamente dicha de las autoridades. Estos son dos conceptos diferentes, sin que pueda afirmarse que uno sea el género y el otro la especie. El nombramiento, la elección hecha en términos legales en la persona que posea los requisitos necesarios, constituye la legitimidad de una autoridad, a la vez, la competencia sería la suma de facultades que la ley otorga para ejercer ciertas atribuciones.

(22) Tesis Jurisprudencial No. 74, p. 115. Apéndice de Semanario Jurisprudencial Fiscal. Fallos de 1917 a 1975.

La legitimidad está referida a la persona, al individuo nombrado para un cargo público, y la competencia se relaciona sólo con la entidad moral denominada autoridad.

La competencia de autoridad que señala el artículo 16 Constitucional, está referida al conjunto de facultades con que la propia Ley Suprema inviste a un determinado órgano estatal.

Así la autoridad competente es el órgano del estado creado válidamente mediante una ley expedida por el poder legislativo, y al cual dicho ordenamiento legal le inviste de determinadas facultades, a las que sólo debe constreñirse.

En la materia que me ocupa, el Congreso de la Unión decretó la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal; - publicada en el Diario Oficial de la Federación el día 29 de diciembre de 1976, en vigor a partir del 1° de enero de 1977; así en su título primero, capítulo único, artículo 1° indica que, "La presente ley establece las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal".

"La Presidencia de la República, las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República integran la administración pública centralizada".

"Los órganos descentralizados, las empresas de participación estatal, las Instituciones Nacionales de Crédito, las Organizaciones Auxiliares Nacionales de Crédito, las Instituciones Nacionales de Seguros y de Fianzas y los Fideicomisos, componen la administración Pública paraestatal".

En el artículo 2° se señala que, "en el ejercicio de sus atribuciones y para el despacho de los negocios del orden administrativo encomendados al poder ejecutivo de la Unión habrá las siguientes dependencias de la administración pública centralizada": I. Secretarías de Estado, y II. Departamentos Administrativos.

En el artículo 5° que, "el Gobierno del Distrito Federal estará a cargo del Presidente de la República quien lo ejercerá por conducto del Jefe del Departamento del Distrito Federal, de conformidad con lo dispuesto en la Ley Orgánica correspondiente".

En el título II, capítulo I de la Ley que se comenta, se establece en el artículo 10, que, "las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos tendrán igual rango y entre ellos no habrá por lo tanto, preeminencia alguna".

En el artículo 15 que, "al frente de cada departamento administrativo habrá un jefe de departamento, quien se auxiliará en el ejercicio de sus atribuciones, por secretarios

generales, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de oficina, sección y mesa, conforme al Reglamento Interior respectivo, así como por los demás funcionarios que establezcan otras disposiciones legales aplicables".

En el artículo 16 se indica que, "corresponde originariamente a los titulares de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos en trámite y resolución de los asuntos de su competencia, pero para la mejor organización del trabajo podrán delegar en los funcionarios a que se refieren los artículos 14 y 15 cualquiera de sus facultades, excepto aquéllas que por disposición de Ley o del Reglamento Interior respectivo, deben ser ejercidas precisamente por dichos titulares".

Y, en su último párrafo que, "los acuerdos por los cuales se delegan facultades o se adscriben unidades administrativas se publicarán en el Diario Oficial de la Federación".

En el artículo 18 que, "en el Reglamento Interior de cada una de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas, así como la forma en que los titulares podrán ser suplidos en sus ausencias".

En el capítulo II, del citado título, artículo 26 señala que, "para el estudio, planeación y despacho de los negocios del orden administrativo, el Poder Ejecutivo de la Unión contará con las siguientes dependencias, entre otras al Departamento del Distrito Federal".

En el artículo 44 se señala que, "al Departamento del Distrito Federal, corresponde el despacho de los siguientes asuntos: I. Atender lo relacionado con el gobierno de dicha entidad en los términos de su Ley Orgánica", y II. "Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

En relación a lo anterior, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el 29 de diciembre de 1978 la Ley Orgánica del Departamento del Distrito Federal que en el capítulo I, artículo 1° señala que, "el Presidente de la República de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 73 fracción VI de la Constitución Política tiene a su cargo el gobierno del Distrito Federal y lo ejercerá de conformidad con las normas establecidas por la presente Ley, por conducto del jefe del Departamento del Distrito Federal, a quien nombrará y removerá libremente".

Se señala en el artículo 3° que, "el jefe del Departamento del Distrito Federal se auxiliará en el ejercicio de sus

atribuciones, que comprenden el estudio, planeación y despacho de los asuntos que competen al Departamento del Distrito Federal en los términos de esta Ley, de las siguientes unidades administrativas"; Fracción VIII. "La Tesorería para atender, primordialmente, las materias relativas a la operación de la administración fiscal y la recepción de ingresos del Departamento del Distrito Federal".

En el artículo 4° que, "la asignación y distribución de las atribuciones de las unidades administrativas centrales y órganos desconcentrados, a que se refiere el artículo anterior, para el despacho y atención de los asuntos de la competencia del Departamento del Distrito Federal, se señalarán específicamente en su Reglamento Interior".

En el artículo 10 que, "corresponde al jefe del Departamento del Distrito Federal la representación legal de éste, - la que podrá delegar, en los términos que establezca el Reglamento Interior, en los funcionarios del propio Departamento que por sus atribuciones se encuentran vinculados con la materia motivo de la representación".

El artículo 12 señala que, "el Tesorero del Departamento del Distrito Federal podrá delegar atribuciones en otros funcionarios, previo acuerdo con el jefe del propio Departamento".

El capítulo II de la citada ley orgánica, señala la organización del Departamento del Distrito Federal, indicando en el artículo 19, que, "al Departamento del Distrito Federal corresponde el despacho de los siguientes asuntos en materia de hacienda": Fracción XII. "Formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal, con la intervención de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en lo relativo a que los sistemas impositivos del Departamento sean congruentes con los del Gobierno Federal. Asimismo interpretar dichas leyes en el orden administrativo, en los casos dudosos que se sometan a su consideración".

Por otra parte, con fecha 26 de agosto de 1985 y fe de erratas de 19 de septiembre del mismo año, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el Reglamento Interior del Departamento del Distrito Federal, que en su Capítulo I contiene la competencia y organización del Departamento, expresando en su artículo 1º que, "el Departamento del Distrito Federal, tiene a su cargo el despacho de los asuntos que expresamente le encomiendan su Ley Orgánica y otras leyes, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República".

En el artículo 2º que, "para el estudio, planeación y des-

pacho de los asuntos que le competen, el Departamento del Distrito Federal, contará con las siguientes áreas, unidades administrativas y órganos desconcentrados; entre los que se encuentra la Tesorería del Distrito Federal".

En el artículo 4° se señala que, "la representación del Departamento del Distrito Federal, así como el trámite y resolución de los asuntos de su competencia, corresponden al jefe del propio Departamento, quien, para la mejor distribución y desarrollo del trabajo, podrá conferir sus facultades delegables a funcionarios subalternos, expidiendo los acuerdos relativos, que deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación y en la Gaceta Oficial del Departamento del Distrito Federal, sin perder por ello la facultad de su ejercicio directo cuando lo juzgue necesario".

Por lo que respecta a las atribuciones de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, el capítulo V del Reglamento Interior del propio Departamento, se señala en el artículo 8° que, "corresponde a la Tesorería: definir la política fiscal de la Hacienda Pública del Departamento del Distrito Federal, coordinando su diseño, mediante diagnóstico sobre niveles de tributación y potencial recaudatoria respecto a las condiciones específicas de la economía en general y de los contribuyentes; interpretar y aplicar en el orden administrativo, las leyes y demás disposiciones

fiscales del Distrito Federal; coordinar la administración recaudación, comprobación, determinación y cobro de las contribuciones y aprovechamientos, y sus accesorios, así como de los productos señalados en la Ley de Ingresos del Departamento del Distrito Federal y en los términos de las disposiciones fiscales del Distrito Federal; autorizar a los contribuyentes el pago a plazo por créditos fiscales de carácter local o federal, en los términos y con las modalidades que señalen las Leyes o acuerdos del Ejecutivo Federal imponer las sanciones que correspondan por infracciones a disposiciones fiscales del Distrito Federal; recibir, tramitar y resolver en el ámbito de su competencia, los recursos administrativos que interpongan los contribuyentes; entre otras".

En este orden de ideas y para los fines del presente estudio, se señala en el citado Reglamento, en su artículo 33, que corresponde a la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial, "administrar, recaudar, determinar y cobrar las contribuciones y sus accesorios que graven los actos jurídicos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad inmobiliaria, en los términos de las disposiciones fiscales; ordenar la práctica de avalúos por personal de la Tesorería del Distrito Federal sobre bienes inmuebles, para los efectos de la determinación de la base para el pago del

Impuesto Predial y del que tenga por objeto la transmisión de la propiedad inmobiliaria; captar, procesar y proporcionar información sobre los bienes inmuebles para mantener actualizado el Padrón Territorial del Distrito Federal; diseñar, implantar y operar el Sistema Cartográfico Catastral del Distrito Federal; vigilar la aplicación de las normas y procedimientos para la recepción y revisión de los avisos, manifestaciones y declaraciones que presenten los contribuyentes, y el correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de la transmisión de la propiedad inmobiliaria; entre otras".

### 7.3 Fase Oficiosa del Procedimiento.

La fase oficiosa del procedimiento, es "el conjunto de diligencias practicadas por la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedente para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como los actos que ejecuta para ser efectiva su determinación". (23)

El artículo 14 Constitucional garantiza que, "nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido

(23) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA. Edición 1984.

ante los tribunales previamente establecidos, en que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho. Esas formalidades esenciales del procedimiento, no son exclusivamente las que establecen las leyes para los juicios ante las autoridades judiciales, sino a cualquiera actuación de la autoridad y cualquiera que sea la índole de ésta". (24)

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha sustentado en ejecutoria que, "las nuevas teorías han venido a establecer que la garantía que consagra el artículo 14 Constitucional, debe interpretarse en el sentido de que a cualquier acto de la autoridad, que implique afectación de los derechos individuales, debe anteceder un procedimiento, pero sin que sea preciso que sea la autoridad judicial la que indefectiblemente deba intervenir en él". (25)

Cuando la autoridad fiscal ajusta su actuación al procedimiento que marca la ley tributaria y cuando ésta nada prescribe, si la autoridad practica diligencias de las que aparece que reacionalmente puede deducirse que se engendró un crédito fiscal, sea por concepto de impuestos, o multa por infracción de la Ley; en consecuencia, queda cumplido, el mandamiento Constitucional que se comenta.

(24) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA. Edición 1984.

(25) Semanario Judicial de la Federación. Tomo XXXV, p. 1950. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

Si la ley tributaria no establece normas procesales, sólo podrá reclamarse violación del procedimiento cuando se recurra la resolución final que la autoridad dicte.

Por otra parte, la esencia del artículo 14 Constitucional, es "garantizar el derecho de defensa, esto es, que los individuos sean oídos por la autoridad, y se les reciban sus pruebas y alegaciones, antes de ser condenados. Esa garantía no se limita a decisiones de la autoridad judicial, si no que comprende las resoluciones de las autoridades fiscales". (26)

Así lo ha establecido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en ejecutoria, al establecer que: el artículo 14 Constitucional, al garantizar la posesión, se refiere tanto a las autoridades judiciales como a las administrativas por lo que éstas, lo mismo que aquéllas, no pueden privar a nadie de sus propiedades, posesiones o derechos, sin haberlo oído previamente en defensa, si así procede conforme a la Ley aplicable. (27)

De acuerdo con esta tesis, "es indispensable que el derecho de audiencia previa esté reconocido en la Ley Tributaria y cuando no lo está, la garantía que se comenta, tiene

(26) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA. Edición 1984.

(27) Semanario Judicial de la Federación. Tomo X, p. 38. Apéndice de Jurisprudencia 1917 a 1965.

exacta aplicación, si en el recurso administrativo, que se conceda contra la resolución violatoria, la ley otorga al perjudicado facultad de presentar pruebas y alegaciones".  
(28)

El artículo 16 Constitucional indica que, nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles y posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de autoridad que funde y motive la causa legal del procedimiento; se deduce que tal molestia, no es de aspecto material, sino jurídico, esto es, que se traduzca en la privación de un derecho o en la imposición de una obligación, en contra de la Ley. En consecuencia, los actos de investigación que la autoridad fiscal practique en la fase oficiosa del procedimiento administrativo y en tanto no entrañen una molestia jurídica, no constituyen violación del citado artículo 16 de la Constitución Federal. La molestia, propiamente existe cuando la autoridad ejecuta una resolución para percibir un impuesto o hacer efectiva una multa.

Si bien es cierto que las autoridades tienen facultad para declarar unilateralmente la existencia de los créditos fiscales y determinar las bases para su liquidación, puesto que, al dictar su resolución no resuelven una controversia

(28) Martínez López, Luis. Derecho Fiscal Mexicano. Editorial ECASA. Edición 1984.

entre el fisco y los contribuyentes, también es verdad, que su decisión no ha de ser arbitraria, pues aparte de los datos que el causante señale en sus declaraciones, manifestaciones o avisos, las autoridades deben recibir y valorizar las pruebas que la ley determine, las que la autoridad en uso de una facultad legal, pueda solicitar o las que el contribuyente espontáneamente ofrezca.

El procedimiento en la fase oficiosa, no está sujeto a las normas de un juicio, pues no existe controversia entre partes situadas en un plano de igualdad y sometidas a la decisión de un superior, por lo que la autoridad puede estimar las pruebas, sin apego a las formalidades impuestas en los Códigos procesales, sin embargo la autoridad está obligada a fundar la valorización de las pruebas, toda vez que ni por ley, ni por la doctrina, se pueden valorar las pruebas sin apreciarlas. Esta facultad discrecional concebida por la Ley a las autoridades, no significa un arbitreo absoluto, pues están obligadas a motivar y fundar sus resoluciones.

Ahora bien, el primer acto de ejecución de una resolución que declara que alguien es deudor del fisco, es la notificación del acuerdo, misma que al practicarse deben darse a conocer sus fundamentos, expresando correctamente las disposiciones en que pueda fundarse la defensa. Cuando la no-

tificación se hace por correo, es indispensable la existencia del acuse de recibo, es un requisito también que quien reciba el oficio sea representante legal del destinatario.

Una vez notificada la resolución que determina el crédito en cantidad líquida, y vencido el término que se fije al deudor para su cumplimiento, procede el requerimiento de pago. Si transcurrido el término señalado en él, para el cumplimiento de la obligación tributaria, la autoridad sigue con el procedimiento administrativo de ejecución, con estricto apego a las normas establecidas en el Código Fiscal de la Federación.

#### 7.4 Requerimientos de Autoridad.

El artículo 14 Constitucional obliga a todas las autoridades a citar un fundamento legal de sus resoluciones, y el artículo 16 les impone el deber de fundar y motivar la causa legal del procedimiento, esto es, dar la razón que tuvieron para emitir su requerimiento o acuerdo.

Uno de los privilegios del fisco, es el que las resoluciones que sus autoridades dictan, tienen presunción de legalidad, que está fundada en primer lugar, en la existencia de un expediente formado por la autoridad antes de emitir su decisión y, en segundo lugar, que los datos que la auto

ridad haya recogido sean apreciados por ésta racionalmente, sin capricho y con la única mira de aplicar correctamente la luz. Así, se desprende del siguiente fallo del Tribunal Fiscal. "La presunción de validez de los actos administrativos, está apoyada en la circunstancia de que la autoridad haya contado para obrar, con elementos objetivos bastantes. Cuando tales elementos no han existido, la presunción desaparece". Revista, tomo V, p. 1373.

La misma presunción no puede destruir el principio general del derecho de que incumbe la prueba a quien afirma. Así, el Código Fiscal de la Federación establece la presunción de legalidad de los actos administrativos, como lo acepta la doctrina, tanto en derecho administrativo como en derecho fiscal, dejando la prueba en contrario a cargo del contribuyente, pero eso no debe llevar a afirmar que en ningún caso incumbe a la autoridad la carga de la prueba. Mario Pugliese, dice la afirmación de que la carga de la prueba recae principalmente en el contribuyente no debe llevar a la conclusión que sería excesiva desde todos los puntos de vista, de que ninguna carga de la prueba le incumbe a la autoridad financiera. Por el contrario, la administración está obligada siempre a producir en juicio los elementos probatorios sobre los cuales se ha fundado su acto de constatación de los hechos generadores del crédito fiscal, y no

es admisible que los órganos financieros obren caprichosamente y sin el apoyo de algún elemento.

La administración, por lo tanto, tiene a su cargo la obligación de demostrar que el acto de constatación, ha sido dictado legítimamente de conformidad con los elementos materiales recogidos por dicha administración en forma requerida por la ley.

Sólo se presumen legítimas las resoluciones definitivas, - es decir, aquéllas que la propia autoridad fiscal no puede revocar o modificar de oficio.

Esta presunción está reconocida como norma en el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación que dice: "Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos, que la negativa implique la afirmación de otro hecho".

Por su parte el artículo 37 del citado Código señala que: "Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa

en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Cuando se requiera el promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para revolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido".

La esencia del artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, es que la autoridad "guarde silencio" durante el tiempo que la ley marca para contestar la instancia del particular, por lo que, si la promoción requiere trámites, el plazo debe contarse a partir de la fecha en que la autoridad tuvo los elementos suficientes para dictar su resolución.

#### 8. EL REGISTRO PUBLICO DE LA PROPIEDAD.

"El Registro Público de la Propiedad es la institución mediante la cual el Gobierno del Distrito Federal proporciona el servicio de dar publicidad a los actos jurídicos que conforme a la ley, precisan de este requisito para surtir efectos ante terceros. El desempeño de su función registral, será conforme a las normas contenidas en el Código Civil para el Distrito Federal; normas reglamentarias y administrativas encaminadas al ejercicio de dicha función". (29)

(29) Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

El Registro Público de la Propiedad funciona conforme al sistema y métodos que determina su reglamento.

Sólo son materia de registro, los siguientes documentos.

- A) "Los testimonios de escrituras o actas notariales u otros documentos auténticos".
- B) "Las resoluciones y providencias judiciales que acusen de manera auténtica".
- C) "Los documentos privados que en esta forma válidos con arreglo a la Ley, siempre que al calce de los mismos ha ya la constancia de que el Notario, el Registrador, el Corredor Público o el Juez competente se cerciorarán de la autenticidad de las firmas y de la voluntad de las partes. Dicha constancia deberá estar firmada por los mencionados funcionarios y llevar impreso el sello respectivo". (30)

"La inscripción de los actos o contratos tienen efectos de clarativos. Los documentos que sean registrables y no se re gístren, no producirán efectos en perjuicio de terceros".  
(31)

"El Registro protege los derechos adquiridos por terceros

de buena fe, una vez inscritos, aunque después se anule o resuelva el derecho del otorgante, excepto cuando la causa de la nulidad resulta claramente del mismo registro". (32)

"El derecho registrado se presume que existe y que pertenece a su titular en la forma expresada en el asiento respectivo. Se presume también que el titular de una inscripción de dominio o posesión, tiene la posesión del inmueble inscrito. No podrá ejecutarse acción contradictoria del dominio del inmueble o derechos reales sobre los mismos o de otros derechos inscritos o anotados a favor de persona o entidad determinada, sin que, previamente a la vez, se entable demanda de nulidad o cancelación de la inscripción en que conste dicho dominio o derecho". (33)

En el Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal se inscribirán:

- A) "Los títulos por los cuales se cree, declare, reconozca adquiera, transmita, modifique, limite, grave o extinga el dominio, posesión originaria y los demás derechos reales sobre inmuebles".
- B) "La constitución del patrimonio familiar".
- C) "Los contratos de arrendamiento de bienes inmuebles por

un período mayor de seis años y aquéllos en que haya an  
tipicos de ventas por más de tres años".

"Ahora bien, el sistema registral se integra por:

- A) Registro inmobiliario.
- B) Registro mobiliario.
- C) Registro de personas morales".

"Los asientos que se originen por las soluciones y documen  
tos se practicarán en los siguientes folios:

- A) Folio real de inmuebles.
- B) Folio real de muebles.
- C) Folio de personas morales.
- D) Folio auxiliar".

"Por lo que respecta a los folios; los inmuebles, muebles  
o persona moral, constituye la unidad básica registral; el  
folio numerado y autorizado, es el documento que, contiene  
sus datos de identificación, así como los actos jurídicos  
que en ellos incidan". (34)

"En cuanto a los índices, se llevarán según el asunto de -  
que se trate, en la siguiente forma:

"A.- Tratándose de bienes inmuebles.

(34) Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal. Editorial  
Porrúa, S.A. Edición 1991.

- Por nombre del inmueble si lo tiene o descripción.
- Por calle, avenida o número de ubicación.
- Por lote, manzana y fraccionamiento o colonia.
- Por nombre, apellido y fecha de nacimiento de los propietarios".

"Por otra parte el inmueble es la unidad básica registral, considerándose como un solo inmueble o finca.

- El perteneciente a una sola persona, comprendida dentro de unos mismos linderos.
- La edificada, que teniendo dos o más vías de acceso se identifique con números o letras diferentes, pero constituya en su interior una unidad continua.
- La perteneciente a varias personas en copropiedad.
- La edificada que, perteneciendo a un mismo dueño, tenga entradas diferentes para dar acceso a los departamentos altos y bajos".

"No se considera como un solo inmueble o finca.

- Los contiguos que, en virtud de diversas adquisiciones, llegaren a pertenecer al mismo dueño, si cada uno tiene su propio folio real.
- Los sujetos a régimen de propiedad en condominio". (35)

(35) Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

"Por lo que respecta a la división de inmuebles, se asentarán como fincas nuevas la parte o partes resultantes asignándolas a cada uno un folio. Cuando se fusionen dos o más inmuebles para formar uno nuevo, se cancelarán los asientos originales conservándose en el Registro Público como antecedentes y se harán nuevos folios para las fincas resultantes, trasladándose los asientos vigentes a los nuevos folios".

"Cuando exista discrepancia entre el inmueble materia de inscripción con sus antecedentes registrales, podrá acreditarse su identidad con documentos oficiales idóneos. No se entenderá que existe discrepancia cuando identificado el inmueble en el documento correspondiente según sus antecedentes registrales, se haga mención adicional de los cambios de nomenclatura, denominación del fraccionamiento o colonia así como la delegación del Departamento, por haberse modificado sus límites".

"El titular registral de un predio podrá solicitar el asiento de lo que en él se edifique, por cualquiera de las siguientes formas".

"Por declaración de voluntad manifestada en escritura pública, siempre que se acredite la propiedad de la construcción".

"Mediante información ad perpetuam". (36)

(36) Reglamento del Registro Público de la Propiedad del Distrito Federal. Editorial Porrúa, S.A. Edición 1991.

## CONCLUSIONES

- 1.- Es el artículo 31 fracción IV de Nuestra Carta Fundamental, el que consigna garantías de seguridad jurídica en el orden de carácter tributario, se concibe la obligación de contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que prescriben las leyes, no sin antes de haber cubierto las necesidades esenciales de la vida material, social y cultural, con nuestros propios recursos.

Para la realización del mandamiento que señala el citado artículo 31, el Congreso de la Unión, de acuerdo con la atribución que le concede la fracción VII del artículo 73 Constitucional fija las contribuciones, después de que la Cámara de Diputados las discute en términos del artículo 74 del propio ordenamiento.

- 2.- Los impuestos son las prestaciones en dinero que el Estado, en ejercicio de su derecho de soberanía, exige con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines. En épocas anteriores diversas teorías privatistas concebían al impuesto como un derecho o carga real, o, como algo similar a la obligación obrem del derecho romano, con que lo limitaban a los gravámenes

inmobiliarios, por otra parte, la doctrina contractual lo equiparaba a un contrato bilateral entre el Estado y los particulares, en virtud del cual aquél proporcionaría servicios públicos y éstos los medios pecuniarios para cubrirlos.

El concepto aceptado por la moderna Doctrina del Derecho Financiero, es de que el tributo es una obligación unilateral, impuesta coercitivamente por el Estado, en virtud de su poder de imperio.

Nuestro sistema legal acepta esta tendencia, lo que se observa en lo dispuesto por el citado artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

- 3.- El elemento primordial del impuesto es la coerción por parte del Estado, que así lo convierte en prestación y no voluntaria, como reconoce toda la doctrina, ya que constituye una manifestación de voluntad exclusiva del Estado.
- 4.- El Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, es la contribución establecida y sancionada en las Leyes de Ingresos y de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, de carácter general y obligatoria a cargo de las personas físicas o morales que realicen las situaciones abstractas e impersonales previstas en la citada

Ley de Hacienda.

- 5.- Considero que se clasifica dentro de los impuestos directos, toda vez que es soportado definitivamente por el contribuyente, también es un impuesto real, ya que se aplica sobre el bien inmueble y sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva. Es un impuesto subjetivo, en virtud de que se designa con toda precisión quién es el sujeto pasivo de la relación tributaria.
- 6.- La determinación de este impuesto, su cálculo y entero del mismo, será a cargo del contribuyente-adquirente de inmuebles ubicados en el Distrito Federal, cuando las adquisiciones se hagan constar en documentos privados. En caso de que las adquisiciones se lleven ante Notario Público, éstos determinarán el impuesto bajo su responsabilidad y mediante declaraciones lo enterarán en las oficinas autorizadas.
- 7.- Las oficinas recaudadoras para efectos de este impuesto lo son las dependientes de la Subtesorería de Administración Tributaria Regional, de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal. Y por lo que respecta a su Administración le corresponde a la Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial de la propia Tesore-

ría, a ella también se le han delegado las facultades de vigilar y aplicar las reglas de carácter general para la práctica de avalúos sobre los bienes inmuebles, sentando las bases para la autorización de Sociedades y registro de Peritos Valuadores; para la aplicación de sanciones por la comisión de infracciones, así como para constituir y establecer las reglas de operación del Comité Técnico Consultivo de Valuación Inmobiliaria.

- 8.- Desde el año de 1986 la Tesorería del Distrito Federal estableció valores mínimos de referencia para el Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, con el objeto de controlar los valores consignados en los avalúos que sirven de base en el cálculo de esta contribución. Para el año de 1989 la base que se empleaba en la determinación de los valores de referencia de suelo, eran los valores catastrales a los cuales se les aplicaba un factor correctivo definido en función de indicadores económicos poco sistematizados y de acuerdo con apreciaciones superficiales y subjetivas del mercado inmobiliario. - Asimismo se utilizaban criterios correctivos aleatorios para ajustar deformaciones en zonas específicas de la ciudad puntualmente en correderos comerciales, colonias habitacionales residenciales que resultaban subvaluadas o bien zonas habitacionales populares que se apreciaban

sobrevaluadas.

Respecto a los valores de construcción desde 1988 se formularon módulos representativos de los diferentes tipos de construcción que se actualizaban periódicamente con el empleo de índices sobre el comportamiento de los costos en el sector de la construcción, de las variaciones registradas en los movimientos al salario mínimo y tomando en consideración la dinámica inflacionaria. De lo anterior se advierte que existe un alto grado de empirismo en la identificación de valores, con escaso margen de sistematización y el uso reducido de los indicadores económicos que influyen en la variación de los valores, provocando en consecuencia una pérdida de control sobre el valor de referencia a partir del cual debe tributar los inmuebles sujetos a operaciones de transmisión o adquisición de la propiedad raíz.

Los valores mínimos de referencia no contaban con un marco legal que validará su observancia por todos los sectores involucrados en la formulación de avalúos con fines fiscales, además desde el punto de vista metodológico sobre la práctica valuatoria, existe en esos sectores un relajamiento extendido a causa de la utilización indiscriminada y fuera de toda norma jurídica, de los manuales expedidos por la Tesorería del Distrito

Federal desde 1965, 1980 y 1982, estos dos últimos sin reconocimiento oficial, que se constituyeron en instrumentos de consulta y cuya observancia no era obligatoria lo cual provocaba la recurrencia de irregularidades de diversa índole ante las cuales la autoridad fiscal tenía escaso margen de injerencia en su control.

- 9.- Al inicio de 1991 entra en vigor el Manual de Procedimientos y Lineamientos Técnicos de Valuación Inmobiliaria, con lo cual quedó sustentado uno de los aspectos críticos de la práctica valuatoria con fines fiscales, la ausencia de un marco normativo y regulador de las actividades desarrolladas por los sectores que tienen participación en la realización de los avalúos para la determinación del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles. En forma de anexo al manual, se integraron las tablas de valores mínimas de referencia de suelo y construcción, cuya utilidad radicará en constituir el parámetro promedio a partir del cual serán revisados los avalúos del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles por parte de la Tesorería del Departamento del Distrito Federal.
- 10.- Considero que una de las acciones que debe llevar a cabo la Autoridad Fiscal en este renglón, es la de constituir un sistema único para la identificación de valo

res inmobiliarios, y como propósito central, la de contar con un sistema para identificar en forma constante los valores comerciales con el mayor grado de precisión. Estadística posible considerando las variables urbanas e inmobiliarias más relevantes para la fijación del valor final de un bien inmueble.

- 11.- Se entiende como avalúo, el acto técnico plasmado en el documento, que cubriendo los requisitos de forma y contenido elaborado por Sociedad Autorizada con auxilio de Perito Valuador registrado ante la Autoridad Fiscal, permita identificar el valor real de un inmueble, determinado a partir de sus características físicas, de ubicación, de uso y del mercado inmobiliario.

Como se ha visto, la determinación del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, se da en base a los valores consignados en avalúos comerciales, y la Autoridad Fiscal toma en consideración éstos en base a valores de referencia para su revisión, expedidos por ella misma representando para el contribuyente un riesgo de convertirse en deudor del fisco al existir diferencias entre los valores consignados en un avalúo y los valores tomados en consideración por la Autoridad Fiscal, para efectos del pago de esta contribución. Considero

que se deben establecer nuevos lineamientos y procedimientos técnicos para la valuación inmobiliaria, promoviendo medidas para atender aspectos críticos de orden administrativo y jurídico, y con este fin, deben sentarse las bases para que procedan la autorización de Sociedades y el Registro de Peritos Valuadores especializados en la realización de avalúos; las normas que habrán de observarse; fijar el contenido y la forma de los avalúos, así como el procedimiento que se empleará en su revisión; las sanciones, el procedimiento para su aplicación y las instancias con atribuciones para el ejercicio de esas facultades.

- 12.- El Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles está en relación directa con la importancia de los fines del Estado, y las consecuentes atribuciones que la Constitución le señala. Si la Ley fundamental le atribuye funciones para mejorar las condiciones económicas de la población, para lograr una distribución equitativa de la riqueza, el Estado debe allegarse mayores recursos para alcanzar sus objetivos.

En tales condiciones, los presupuestos de ingresos y de egresos del Departamento del Distrito Federal constituyen ahora una parte sustancial de la Planeación Nacional del Desarrollo. Así, los recursos con que cu

ta el Estado provienen algunos de ellos de los impuestos, aplicados de una manera proporcional y equitativa conforme a las Leyes y entre las que se encuentra la Ley de Hacienda Local, que considero conveniente mencionar que en forma alguna no contiene en su totalidad los elementos declarativos de los derechos del fisco, esto es, que no se contienen las circunstancias de que la administración fiscal pueda aplicar valores comerciales expedidos por ella misma, en base a la oferta y demanda del mercado inmobiliario. Debiéndose adoptar el concepto de valor de avalúo conforme al presente estudio, en virtud de que el régimen jurídico en esta materia concomitante al proceso de planeación trasciende a la esfera de actividad de los particulares.

- 13.- De la exégisis realizada, se infiere que si bien es cierto que en el marco Constitucional no existe una facultad expresa que confiera a las autoridades fiscales sentar las bases para la aplicación de valores comerciales consignados en avalúos para efectos de la determinación del impuesto que me ocupa, también lo es, que esas autoridades fiscales a través del proceso de formación de las Leyes, propongan modificaciones o adiciones a la Ley, y más aún, la de proponer

la expedición del Reglamento de la Ley de Hacienda Local en este contexto, a fin de crear las condiciones que garanticen por la vía del Derecho, la satisfacción de las necesidades de la población contribuyente en materia de vivienda, y así coadyuvar a la promoción de un crecimiento económico que se base en la mejor distribución del ingreso entre las personas, surgiendo como un imperativo, que se evalúe la función del Marco Jurídico de la Administración en este renglón, entendido como un medio e instrumento del desarrollo económico del país.

## BIBLIOGRAFIA

## TEXTOS

BURGOA, Ignacio

Las Garantías Individuales

Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.

BATIZA, Rodolfo

El fideicomiso

Editorial Porrúa, S.A. México, 1980.

FLORES Savala, Ernesto

Elementos de las Finanzas Públicas

Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.

FRAGA, Gabino

Derecho Administrativo

Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

GUTIERREZ y González, Ernesto

Derecho de las Obligaciones

Editorial Cajica, S.A. Puebla, Puebla, 1984.

MARTINEZ López, Luis

Derecho Fiscal Mexicano

Editorial ECASA. México, 1984.

PUGLIESE, Mario

Instituciones de Derecho Financiero

Editorial Porrúa, S.A. México, 1976.

PEREZ Fernández del Castillo, Bernardo  
Derecho Notarial  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.

RODRIGUEZ Lobato, Raúl  
Derecho Fiscal  
Editorial Textos Jurídicos Universitarios. HARLA.  
México, 1983.

ROJINA Villegas, Rafael  
Compendio de Derecho Civil II  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.

SANCHEZ Medal, Ramón  
De los Contratos Civiles  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1989.

TENA Ramírez, Felipe  
Derecho Constitucional  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

QUINTANA Valtierra, y Rojas Yañez  
Derecho Tributario Mexicano  
Editorial Trillas. México, 1988.

DE LA GARZA, Sergio Francisco  
Derecho Financiero Mexicano  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

PALOMAR, de Miguel  
Diccionario para Juristas  
Ediciones Maya. México, 1988.

DE PINA, Rafael  
Diccionario de Derecho  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1988.

## LEYES

CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

CODIGO CIVIL PARA EL DISTRITO FEDERAL  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL  
Ediciones Andrade, S.A. México, 1991.

LEY ORGANICA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA  
Dofiscal Editores. México, 1991.

LEY GENERAL DE ORGANIZACIONES Y ACTIVIDADES AUXILIARES  
DEL CREDITO  
Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

LEY DE INGRESOS DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL  
Editorial Trillas. México, 1991.

LEY DEL NOTARIADO PARA EL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A. México, 1990.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.

REGLAMENTO INTERIOR DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL

Editorial Porrúa, S.A. México, 1991.