

Trabajo de Tesis

Tema:

**VARIABLES DEL CAPITULO IV
TITULO IV EN ISR PARA LA
ENAJENACIÓN DE BIENES INMUEBLES.**

**Para obtener el grado en la
Maestría en Fiscal.**

**Universidad Michoacana
de San Nicolás de Hidalgo.**

**Facultad de Contaduría y
Ciencias Administrativas.**

Asesor de Tesis:

C.P.C. y M.I. Carlos Agustín Ochoa León.

Alumno: C.P.C. Jorge Ochoa León

Morelia Michoacán Noviembre 2006

Abreviaturas utilizadas en esta tesis:

ISR	IMPUESTO SOBRE LA RENTA
CCF	CÓDIGO CIVIL FEDERAL
CFF	CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
CPEUM	CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS
DVA	DISPOSICIONES DE VIGENCIA ANUAL
IVA	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
LAG	LEY AGRARIA
LCF	LEY DE COORDINACIÓN FISCAL
LGOAAC	LEY GENERAL DE ORGANIZACIONES Y ACTIVIDADES AUXILIARES DE CRÉDITO
LGSM	LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES
LGTyOC	LEY GENERAL DE TÍTULOS Y OPERACIONES DE CRÉDITO
LISR	LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
LIVA	LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
RM	RESOLUCIÓN MISCELÁNEA
IMCP	INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS
NIF	NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA;
RCFF	REGLAMENTO DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN
RISR	REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA
RIVA	REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
TFJFA	TRIBUNAL FISCAL DE JUSTICIA FISCAL Y ADMINISTRATIVA.
LFPCA	LEY FEDERAL DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO Y ADMINISTRATIVO.

INTRODUCCIÓN

Nuestro trabajo pretende orientar e identificar cuales son las obligaciones y responsabilidades del contribuyente para calcular los impuestos que se causen, tanto en sus pagos provisionales como en la declaración anual, conforme a la ley del impuesto sobre la renta y las diversas disposiciones reglamentarias, que son aplicables en la enajenación de bienes inmuebles.

En el cálculo del impuesto por la enajenación de bienes inmuebles, nos damos cuenta de que la responsabilidad no es solo del contribuyente, que es sujeto del impuesto y responsable del pago de sus impuestos, además existe la responsabilidad e intervención de los fedatarios públicos en las operaciones por transmisiones de propiedad que se realiza cuando los contratantes son personas físicas, cuando no sean actividad empresarial así como a las personas morales sin fines de lucro, ya que para las Personas Morales Título II y en general a las actividades empresariales (excepto a los pequeños contribuyentes); se obliga al fedatario publico a generar la retención y entero del impuesto. La responsabilidad solidaria se determina en el Código Fiscal Federal y recae sobre los actos civiles y no así sobre los actos mercantiles conforme a la ley de Impuesto sobre la Renta, por lo que en el primer capitulo se da una referencia de la función notarial, en forma complementaria al marco teórico legal.

En el capitulo dos de de nuestro trabajo de tesis en Maestría en Fiscal, generamos como objetivo el conocer a fondo el procedimiento de cálculo, analizando los demás artículos y las variables que rodean a éste Capitulo IV del Título IV de la LISR, en lo relativo a la enajenación de bienes inmuebles, ya sea de la propia ley del impuesto sobre la renta o bien las demás disposiciones legales, las que son complejas y que convergen en la transmisión de propiedad de un bien inmueble. Luego entonces se debe de conocer la norma a fondo para poder interpretarla y aplicarla adecuadamente. Pretendiendo en el trabajo de investigación a identificar los elementos básicos. Por lo que el capitulo dos del presente trabajo de tesis

contempla en su primera parte un enfoque integral del capítulo y al final se transcriben, todos los artículos del capítulo, anexando los comentarios y correlaciones que le son aplicables.

Finalmente debemos de visualizar la relación que tienen los pagos provisionales comentados con el impuesto definitivo en la declaración anual (donde finalmente debemos de visualizar el efecto del impuesto), donde la responsabilidad es exclusiva del contribuyente y desgraciadamente en la mayoría de los casos no se atiende en forma adecuada, cuando derivan sus operaciones de actos civiles, por lo que debemos de visualizar las diversas responsabilidades tanto en operaciones gravadas, así como en las operaciones exentas de ISR en los pagos provisionales y el impuesto definitivo que debe generarse con la declaración anual. Lo cual no se contempla en forma adecuada por los contribuyentes y por los notarios que deben asesorar a los contribuyentes.

En consecuencia observaremos como punto de partida en el Capítulo I de esta tesis la responsabilidad de los notarios al ser los pagos provisionales del contribuyente en actos civiles; en el Capítulo II estudiaremos los cálculos que deben generar en actos mercantiles, el marco jurídico que rodea a estos actos y el efecto fiscal definitivo en las declaraciones anuales, con lo que profundizaremos en el estudio del Capítulo IV del Título II, relativo a la enajenación de bienes considerando las variables que tiene con otros capítulos del Título IV y con los Títulos II y V de la Ley de Impuesto Sobre la Renta.

Objetivo general:

Determinar la responsabilidad del contribuyente y del fedatario público, detectando los elementos que puedan optimizar al máximo la carga fiscal en un entorno legal en la enajenación de bienes inmuebles.

Objetivo particular:

Determinar porque razones, se da un tratamiento diferente en este Capítulo IV del Título IV al enajenar bienes de personas físicas que en un principio tienen los mismos elementos con otros capítulos del mismo Título IV, así como del Título II de Personas Morales y el Título V de Residentes en el Extranjero. Conceptualizar las variables contra los cálculos del Capítulo IV del Título IV sobre bienes inmuebles con los demás títulos de la LISR.

Justificación.

Este trabajo tiene como objetivo básico de identificar al contribuyente con los principales elementos de ley, la forma de aplicarlos ya que no existe una normatividad clara ni disposiciones reglamentarias suficientes que ayuden cabalmente al contribuyente a cumplir con las diversas obligaciones fiscales,

Metodología.

Partiendo de una investigación de obras especializadas se desarrollará el trabajo de tesis para sustentar el grado de maestría. Otorgando las fuentes que generan el trabajo de investigación, por lo que se desarrollo la siguiente estructura:

- El Capítulo primero desarrolla el marco teórico.
- El Capítulo segundo nos da a conocer el procedimiento para determinar el impuesto que grava directamente el ingreso que se obtiene por la venta de bienes, incluyendo muebles e inmuebles siendo este último, el tema de investigación; diferenciando los principales elementos entre ingresos exentos, ingresos acumulables, ingresos no acumulables y los ingresos no

objeto. Los cálculos de los pagos provisionales y la declaración anual con un caso práctico. Además sobre el desarrollo del tema se hacen comentarios que destacan las diferencias con otros capítulos y el Título II. Se concluye con el análisis del tratamiento del Título V de Residentes en el Extranjero.

Al final se otorgan las conclusiones de los principales conceptos.

Hipótesis

Determinar los conceptos básicos, sus variables de la ley y las razones por las cuales se da un tratamiento diferenciado sobre operaciones de la misma naturaleza. Identificando los conceptos fundamentales de los ingresos acumulables, los no acumulables; con relación al los ingresos exentos y los ingresos no objeto.

ÍNDICE	TEMAS	PAGINA
Capítulo I	MARCO LEGAL DE LOS IMPUESTOS	
1.1.1.	Justificación legal, concepto de enajenación y contrato de compraventa	1
1.1.2.	Jerarquía de leyes en materia fiscal con definiciones de los principales elementos que la afectan	10
1.1.3.	Constitucionalidad	17
1.1.4.	Leyes aplicables y complementarias	21
1.1.5.	Ley de coordinación fiscal	22
1.1.6	Doctrina Contable	25
1.2.	Antecedentes y Descripción del Notario	
1.2.1.	¿Que es el Notario?	27
1.2.2.	La función Notarial	28
1.2.3.	¿Que es una Escritura Notarial?	28
1.2.4.	¿Que es un Acta Notarial?	29
1.2.5.	¿Que es el Protocolo en el cual actúa el Notario?	29
1.2.6.	¿En que consiste la Actividad del Notario de Asesoría a las Partes?	30
1.2.7	Intervención en asuntos de naturaleza mercantil	30
1.2.8	De la responsabilidad solidaria del notario	31

CAPITULO II	TITULO IV CAPITULO IV	
	DE LA IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
2.1.	Ingresos por la enajenación de bienes	
2.1.1	Generalidades	33
2.1.2.	Objeto del impuesto	34
2.1.3.	Ingresos no objeto	36
2.1.4.	Exenciones	36
2.1.5.	De los pagos provisionales	46
2.2.	Texto Integro del Capitulo IV titulo IV de la Ley ISR, con Correlaciones y Comentarios por Enajenación de Bienes.	49
2.2.1	Art. 146. Ingresos que se gravan.	50
2.2.2	Art. 147. Cálculo del impuesto anual	53
2.2.3	Art. 148. Deducciones autorizadas	62
2.2.4	Art. 149.- Deducción de pérdidas por enajenación de inmuebles.	68
2.2.5	Art. 150. Determinación del costo de adquisición	71
2.2.6	Art. 151. Actualización del costo de adquisición de inmuebles	72
2.2.7	Art. 152. Adquisición por herencia, legado o donación	75
2.2.8	Art. 153. Diferencia entre el valor de avalúo y el de enajenación.	76

2.2.9	Art. 154. Pago provisional por cada operación Principio del formulario	78
2.2.10	154-Bis. Pago a la entidad federativa por enajenación de inmuebles	85
2.2.11	Operaciones consignadas en escrituras públicas	86
2.2.12	Opción por ventas a plazos acreditamiento contra el ISR del ejercicio	87
2.2.13	Caso Práctico	88
2.3.	Titulo V de los Residentes en el Extranjero.	
2.3.1	Art. 189 Enajenación de Bienes Inmuebles	92
2.3.2	Tasa y retención de ISR	92
2.3.3	Opción cuando se tiene representante en México	92
2.3.4	Enajenaciones consignadas en escritura pública	93
2.3.5	Diferencia entre el valor de avaluó y el de enajenación	93
2.3.6	Adquisiciones a titulo gratuito	93
2.3.7	Pago del ISR por ventas a plazos	94
	Conclusiones:	
A)	Conclusión general del Capitulo I.	98
	<u>Conclusiones del Capitulo II.</u>	
B)	Conceptos que debemos identificar.	100
C)	Otras obligaciones de los contribuyentes.	101

D) Excepciones de retenciones en escritura pública.	102
E) Variables con actividades empresariales	103

Bibliografías	106
----------------------	-----

CAPITULO I.

MARCO LEGAL DE LOS IMPUESTOS

1.1.1. JUSTIFICACIÓN LEGAL

Para que el estado obtenga recursos debe existir una finalidad, la cual consiste en su aplicación para beneficios de la sociedad. Para obtener los recursos el Estado, estos deben establecerse en las leyes correspondientes y de acuerdo a estas leyes será la recaudación. Los impuestos a partir de que entre en vigor una ley debe observar la propia Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Es necesario hacer mención de las disposiciones fiscales que nos permiten conocer los métodos para su aplicación y así poder obtener los impuestos que se enteran a las autoridades correspondientes, ya que el tema de investigación tiene diferentes supuestos para la determinación de estos.

La actividad financiera del estado es la acción que se desarrolla orientada a la obtención de los ingresos con la ayuda de un conjunto de normas jurídicas para la realización de sus fines, así como la administración de la percepción del ingreso y de la inversión del mismo a través del gasto público.

La finalidad de la actividad financiera consiste en obtener ingresos para una mejor administración de los ingresos recaudados y aplicar los ingresos obtenidos para satisfacer las necesidades de la sociedad.

La actividad financiera del estado ha sido definida por el fiscalista mexicano Joaquín Ortega como “la actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”. ¹

1. ORTEGA, JOAQUIN., Apuntes de Derecho Fiscal, p.1.

La actividad que realiza el estado por su contenido y efectos esta impregnada de ciertas matrices económicas, políticas, jurídicas y sociológicos llamados disciplinas, las cuales consisten en las siguientes:

-Política Financiera.- estudia los fines que se pueden alcanzar a través de tal actividad y concibe e imparte las directrices generales para lograr los fines propuestos por la política general.

-Economía Financiera.- investiga los medios que debe aplicarse para la realización de los fines determinados por la política financiera según las condiciones del país.

-Derecho Financiero.- es una rama del Derecho en general y en particular del Derecho Administrativo y es el conjunto de normas jurídicas que sistematizan los ingresos y gastos públicos previstos en el presupuesto y tiene por objeto regular las funciones financieras del Estado:

Asignación de recursos

Proporcionar empleo con estabilidad

Distribución del ingreso

Desarrollo económico

Para Sainz de Bujanda es la rama del Derecho Publico interno que organiza los recursos constitutivos de la Hacienda del Estado y de las restantes entidades públicas, territoriales e institucionales, y regula los procedimientos de percepción de los ingresos y de ordenación de los gastos y pagos que tales sujetos destinan al cumplimiento de sus fines. 2

2. SAINZ DE BUJANDA, F., Sistema de Derecho Financiero I, vol 2º, p 15

El Derecho Financiero tradicionalmente los autores lo han dividido en tres ramas o grupos de normas que guardan cierta similitud con los tres momentos o fases en que se divide la actividad financiera del Estado; la obtención, el manejo y la erogación de los recursos del Estado, a los que corresponderían el Derecho Fiscal o tributario, el Derecho Patrimonial y el Derecho Presupuestario:

- El Derecho Tributario es el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos (impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales), a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración pública y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento de las obligaciones públicas, a los procedimientos que pueden surgir; y a los ilícitos y las sanciones establecidas por su violación.
- Derecho Patrimonial esta representado por aquellas normas relativas a la gestión y administración del patrimonio permanente del Estado y de las empresas públicas o privadas propiedad del Estado, a la que se llama Derecho Patrimonial del Estado. Según Sainz de Bujanda el Derecho Financiero Patrimonial es la rama del Derecho Financiero integrada por las normas y principios que rigen la gestión de los bienes y de las empresas de titularidad pública, así como la participación de los entes públicos en las empresas de titularidad privada, desde la perspectiva de la idoneidad jurídica de unos y otras para generar rendimientos que hayan de afluir al tesoro en calidad de ingresos públicos, son su consiguiente reflejo presupuestario.³
- Derecho Presupuestario esta representado por todas aquellas normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control del presupuesto de egresos y a las normas jurídicas sobre rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los funcionarios públicos por el manejo de esos recursos.

3. SAINZ DE BUJANDA, F., Sistema de Derecho Financiero I, vol 2º, p 15

CONCEPTO DE BIENES INMUEBLES

El artículo 750 del Código Civil Federal señala los siguientes conceptos que son bienes inmuebles:

- I. El suelo y las construcciones adheridas a el;
- II. Las plantas y árboles, mientras estuvieren unidos a la tierra, y los frutos pendientes de los mismos árboles y plantas mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares;
- III. Todo lo que este unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a el adherido;
- IV. Las estatuas, relieves, pinturas u otros objetos de (ornamentación.- Colocación de adornos para embellecer algo), colocados en edificios o heredados por el dueño del inmueble, en tal forma que revele el propósito de unirlos de un modo permanente al fundo;
- V. Los palomares, colmenas, estanques de peces o criaderos análogos, cuando el propietario los conserve con el propósito de mantenerlos unidos a la finca y formando parte de ella de un modo permanente;
- VI. Las maquinas, vasos, instrumentos o utensilios destinados por el propietario de la finca, directa y exclusivamente, a la industria o explotación de la misma;
- VII. Los abonos destinados al cultivo de una (heredad.- Porción de terreno cultivado perteneciente a un mismo dueño), que estén en las tierras donde hayan de utilizarse, y las semillas necesarias para el cultivo de la finca;
- VIII. Los aparatos eléctricos y accesorios adheridos al suelo o a los edificios por el dueño de estos, salvo convenio en contrario;
- IX. Los manantiales, estanques, aljibes y corrientes de agua, así como los acueductos y las cañerías de cualquiera especie que sirvan para conducir los líquidos o gases a una finca o para extraerlos de ella;
- X. Los animales que formen el pie de cría en los predios rústicos destinados total o parcialmente al ramo de ganadería; así como las bestias de trabajo indispensables en el cultivo de la finca, mientras están destinadas a ese objeto;

XI. Los (diques.- Muro artificial hecho para contener la fuerza de las aguas o del oleaje) y construcciones que, aun cuando sean flotantes, estén destinados por su objeto y condiciones a permanecer en un punto fijo de un río, lago o costa;

XII. Los derechos reales sobre inmuebles;

XIII. Las líneas telefónicas y telegráficas y las estaciones radiotelegráficas fijas.

Y en el artículo 751 del Código Civil Federal no establece que los bienes muebles, por su naturaleza, que se hayan considerado como inmuebles, conforme a lo dispuesto en varias fracciones del artículo anterior, recobran su calidad de muebles, cuando el mismo dueño los separe del edificio; salvo el caso de que en el valor de este se haya computado el de aquellos, para constituir algún derecho real a favor de un tercero.

Los conceptos que se utilizan mas frecuentemente para la enajenación de bienes como tema de investigación, los señala el artículo 14 del Código Fiscal de la federación y son los siguientes:

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

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

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

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

Cuando de conformidad con este Artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales. 4

CONTRATO DE COMPRAVENTA

Es un contrato por medio del cual uno de los contratantes llamado vendedor se obliga a transferir la propiedad de una cosa o la titularidad de un derecho a otro, llamado comprador, quien se obliga a pagar un precio cierto y en dinero Art. 2248 «CC».

I). Por su naturaleza es un contrato translativo de dominio, clasificado como:

- a) bilateral, en virtud de que crea obligaciones para ambas partes;
- b) generalmente conmutativo dado que es posible fijar el monto de la ganancia o pérdida desde el momento de su celebración (excepto en los casos de los Arts. 2792 y 2793 «CC» relativos a la compra de esperanza en que se trata de un contrato aleatorio);
- c) oneroso porque representa provechos o ventajas y gravámenes o cargas recíprocas;
- d) al ser un contrato típico reglamentado en la ley se le clasifica como nominado, y
- e) tratándose de bienes muebles es un contrato consensual, perfeccionado únicamente por el acuerdo de voluntades y tratándose de inmuebles es formal.

Nuestro trabajo esta basado en el estudio de la compra venta de bienes inmuebles y sus efectos fiscales. Contratos que se hacen a través de escrituración notarial lo cual se describe en el punto 2.3 de este capítulo.

II. Delimitando los elementos de existencia de este contrato se tiene un acuerdo de voluntades con el objeto directo de celebrar un contrato translativo de dominio y las modalidades a que esté sujeto.

El objeto indirecto se compone de la cosa y del precio.

Son requisitos de validez:

1. La capacidad general para contratar y la especial para transmitir el dominio de la cosa, en el caso del vendedor, y para adquirirlo, en el caso del comprador. En este sentido son incapaces para comprar los extranjeros dentro de los límites marcados por el Art. 27 constitucional y sus leyes reglamentarias (Art. 2274

C.C.F.); los magistrados, jueces, el Ministerio Público, los defensores de oficio, los abogados, los procuradores y los peritos respecto de los bienes que son objeto de los juicios en que intervengan (Art. 2276 C.C.F.) excepto en los casos de venta o cesión de acciones hereditarias cuando dichas personas sean coherederas o cuando se estén afectando bienes de su propiedad (Art. 2277 C.C.F.); los tutores, curadores, mandatarios, ejecutores testamentarios y los nombrados ab intestato, los interventores nombrados por el testador o por los herederos, los representantes, administradores e interventores en los casos de ausencia, y los empleados públicos respecto de los bienes de cuya venta o administración se hallen encargados (Art. 2280 C.C.F.); asimismo, los peritos y los corredores tratándose de bienes en cuya venta hayan intervenido (Art. 2281 C.C.F.). Y son incapaces para vender su parte alícuota los propietarios de cosa indivisa sin antes notificar a sus partícipes a fin de que éstos tengan posibilidad de ejercitar el derecho del tanto (Arts. 973, 974 y 2279 C.C.F.).

Los menores e incapacitados no pueden vender sino a través de sus representantes; tratándose de hijos sujetos a patria potestad pueden vender a sus padres los bienes adquiridos por su trabajo (Arts. 428 y 2278 C.C.F.).

2. La forma, tratándose de un contrato consensual la compraventa de bienes muebles no requiere ninguna formalidad (Art. 2316 C.C.F.). Sin embargo, cuando versa sobre inmuebles o derechos reales cuyo valor sea hasta de quinientos pesos debería realizarse en documento privado firmado ante dos testigos y ratificado ante notario, juez de paz o el Registro Público de la Propiedad (Art. 2317 C.C.F.). Si el valor excede de esa cantidad, la compraventa deberá realizarse en escritura pública (Art. 2320 C.C.F.). Excepto cuando se trate de enajenaciones para la constitución del patrimonio familiar en los términos del párrafo segundo del Art. 2317 C.C.F.. Si se tratase de bienes ya inscritos en el Registro y cuyo valor no exceda de cinco mil pesos el contrato se puede realizar con el endoso en el certificado de propiedad, mismo que debe notificarse ante el registrador a fin de que se haga una nueva inscripción a favor del comprador (a. 2321 C.C.F.). En caso de no realizarse la compraventa con los requisitos formales establecidos por la ley no producirá efectos contra terceros (a. 2322 C.C.F.).

3. El objeto; como había quedado asentado se compone de la cosa y del precio. La primera debe cumplir con los requisitos de ser lícito y estar dentro del comercio (Arts.1794 y 1795 C.C.F.); el segundo deberá ser cierto y en dinero (a. 2248 C.C.F.).

4. La ausencia de vicios de la voluntad, que se calificará de acuerdo a las reglas generales (Arts.1812 a 1823 C.C.F.).

III. Son obligaciones del vendedor:

a) Transmitir la propiedad de la cosa o la titularidad del derecho, obligación que, por regla general, se cumple por mucho efecto del contrato excepto en los casos de compra de géneros (a. 2015 C.C.F.), de cosas futuras o de esperanza (Arts.2309 y 2792 y 2793 C.C.F.); de los contratos sujetos a modalidades; o de la transmisión de títulos de crédito.

b) Conservar la cosa, el vendedor es deudor de la cosa y su pérdida en poder de éste se presume por culpa suya mientras no se demuestre lo contrario.

c) Entregar la cosa (Arts.2283 «fr.» I y 2292 C.C.F.) que puede ser real, jurídica o virtualmente. El primer caso se refiere a la entrega material, el segundo a la consideración legal de que ha sido recibida por el comprador y el tercero a la aceptación del comprador de que la cosa ha quedado a su disposición. La legislación mexicana establece que la cosa deberá ser entregada en el estado en que se encontraba al perfeccionarse el contrato junto con los productos y frutos, en el tiempo y lugar convenido. A falta de convenio se deberá entregar la cosa 30 días después de la interpretación y en el lugar donde se encontraba al momento de realizarse el contrato.

d) Garantizar las calidades de la cosa respondiendo por los vicios ocultos, y

e) Prestar la evicción.

Son obligaciones del comprador:

a) Pagar el precio en el lugar, tiempo y formas convenidos (Arts.2293, 2300 C.C.F.), y

b) Las demás lícitas a que se haya obligado (a. 2293 (C)).

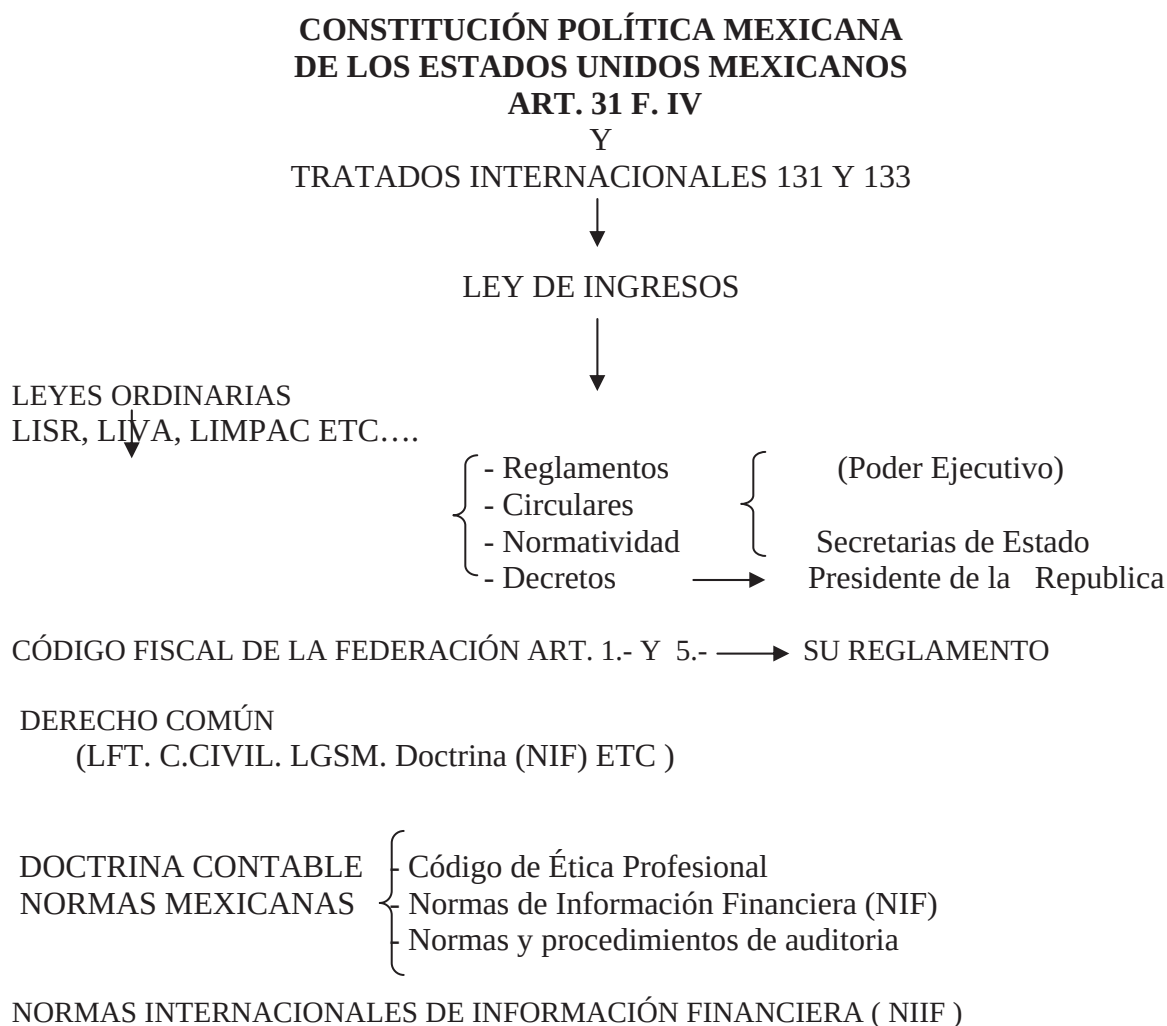
IV. En el derecho romano la compraventa sólo obliga al vendedor a poner al comprador en posesión de la cosa garantizándole la posesión pacífica en virtud de que no se trataba de un contrato translativo de dominio; idea que se transmitió al derecho francés antiguo y no es sino hasta el Código Napoleón cuando se le transforma en un verdadero contrato translativo de dominio.

Además podemos señalar que conforme al Código Civil Federal el Art. 2320 habla que si el valor de los bienes inmuebles es superior a 365 salarios mínimos del D.F. deben elevarse el contrato de compra venta por bienes inmuebles, a escritura publica (Lo mas común es a través de una escritura notarial); situación que no sería aplicable a enajenación muebles o acciones por lo que sería suficiente con un contrato privado. ⁵

*Escritura Notarial se explica en el capítulo 1.2.3 página 29.

1.1.2. JERARQUÍA DE LEYES EN MATERIA FISCAL Y SUS DEFINICIONES.

I). LOS PRINCIPALES ELEMENTOS QUE LA AFECTAN.



II) BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS CONCEPTOS JERÁRQUICOS

CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- que es la fuente principal donde nace el Derecho Mexicano y en consecuencia el Derecho Fiscal, ya que de acuerdo con lo que establece el Artículo 31 fracción IV, se señala quien debe pagar las contribuciones, el derecho de cobrarlas y como deben establecerse.

TRATADOS INTERNACIONALES.- son convenios establecidos entre México y otros países con el objeto de tratar cuestiones diplomáticas, económicas, políticas, culturales y otras de interés para las partes que son ratificados por el Senado de la Republica. En relación a las cuestiones fiscales los Convenios Internacionales establecen acuerdos para el establecimiento de los respectivos tributos y los lineamientos que deben seguir las partes para evitar la doble tributación y evasión de impuestos.

LEY DE INGRESOS.- es el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal esta autorizado para recaudar en un año determinado, por lo general, una lista de conceptos por virtud de los cuales puede percibir ingresos el Gobierno.

Pero como las leyes de los ingresos constituyen solamente un simple catalogo de INGRESOS, su constitucionalidad depende de las leyes tributarias especiales correspondientes

LEYES ORDINARIAS.- el Artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al señalar “que dispongan las leyes”, le da vida a estas fuentes, así mismo, el Artículo 1° de Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

DECRETO-LEY.- este se da cuando la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos autoriza al Poder Ejecutivo para que este emita disposiciones cuando la tranquilidad pública se vea afectada como se establece en el Artículo 73 fracción XVI de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Un caso previsto en la Constitución Federal esta representado por las “disposiciones generales” que puede expedir el Consejo de Salubridad General en caso de epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país y de las medidas que hayan puesto en vigor contra el alcoholismo y la venta de sustancias que envenenan al individuo y degeneran la raza.

DECRETO-DELEGADO.- consiste en la autorización al Poder Ejecutivo por parte del Congreso de la Unión de emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos en situaciones específicas.

Un caso específico de delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el artículo 131, párrafo segundo, de la Constitución Federal, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las tasas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras; así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito, en beneficio del país.

REGLAMENTO.- El reglamento tiene su fundamento en el artículo 89, fracción I, de la Constitución General de la República, que da facultad al Presidente de la República para proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes.

Por lo tanto son disposiciones jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de facultad propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expeditas y de complementar algo que no esta bien definido en las mismas pero nunca de modificar, es por eso que se afirma que el Reglamento es el instrumento de aplicación de la ley.

En palabras de la SCJN su “finalidad es tomar el mandato previsto por la ley y desarrollarlo, concretizándolo, cuando sea necesario, para hacerlo efectivo”.

Los reglamentos administrativos están gobernados por dos principios: el de la reserva de la ley y el de la preferencia de la ley:

El principio de la reserva de la ley, el Presidente, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre materias que son de la exclusiva competencia del legislador, como son en materia tributaria, los hechos imponibles, sujetos, bases, tasas, exenciones, sanciones. La violación de este principio trae como consecuencia la inconstitucionalidad del reglamento y por consecuencia su impugnabilidad por medio del juicio de amparo.

El principio de preferencia de ley proclama las disposiciones de un reglamento no pueden validamente contrariar u oponerse a las disposiciones contenidas en la ley que se reglamenta.

El TFF también sostuvo que “los reglamentos tienen como finalidad principal el desarrollar, facilitar la aplicación de la ley, o bien “reglamentar” las normas contenidas en las leyes, de donde se desprende, por un lado, la subordinación que existe del reglamento respecto a la Ley, toda vez que aquel no puede ir mas allá de lo dispuesto por esta, ni menos aun, ir en contra del texto expreso de la repetida ley”. 6

6. RTFF, año XII, ns. 362-372, 2ª parte, p.p. 125-131, juicio 1567/67, Resol. 3-VI-67

JURISPRUDENCIA.- significa prudencia de lo justo y es la forma de interpretación de las leyes, la cual en materia fiscal se origina con 3 resoluciones ejecutorias ininterrumpidas por parte de los tribunales.

En México, de acuerdo con los artículos 193 y 199-bis de la Ley de Amparo, la jurisprudencia es creada por la Suprema Corte de Justicia, funcionando en Pleno o en Salas y es obligatoria para los Tribunales Colegiados, Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales judiciales del fuero común de las entidades federativas, Tribunales Administrativos federales y locales y Tribunales del Trabajo.

La jurisprudencia de la SCJN es de gran importancia y en muchas ocasiones las resoluciones emitidas han motivado que las leyes se reformen a fin de corregir los defectos de inconstitucionalidad que han sido expuestos en dichas resoluciones. Es muy necesario que no solo los tribunales inferiores, sino también todas las autoridades y los particulares, conozcan la jurisprudencia y las ejecutorias de la SCJN y sigan sus criterios.

La jurisprudencia del TFF es establecida por la Sala Superior y es obligatoria para la misma y para las Salas regionales. Solo la Sala superior puede variarla. Arts. 75 y 76 LFPCA).

La jurisprudencia se forma en los siguientes casos:

Al resolver las contradicciones entre las sentencias dictadas por las salas regionales y que hayan sido aprobadas lo menos por siete de los magistrados que integran la Sala Superior.

Si al resolver el recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de la sala regional, la Sala Superior decide modificarla.

Cuando la Sala Superior haya dictado en el recurso de revisión tres sentencias consecutivas no interrumpidas por otra en contrario, sustentando el mismo criterio y que hayan sido aprobadas por lo menos por siete de los magistrados.

En estos casos, el Magistrado instructor debe proponer a la Sala Superior la tesis jurisprudencial, la síntesis y el rubro correspondiente a fin de que se aprueben. Una vez aprobados, se ordenara su publicación en la Revista del Tribunal.

La jurisprudencia del Poder Judicial Federal y del TFJFA, así como sus tesis aisladas, son de gran importancia para interpretar las leyes fiscales y deben ser estudiadas cuidadosamente por los interesados en estas materias.

En el tercer punto, cuando se emite un fallo a favor de un contribuyente este es de carácter particular, pero si se dan 3 fallos continuos a favor de otros contribuyentes en casos iguales entonces se crea jurisprudencia, con lo cual se crean beneficios para todos los contribuyentes con la misma situación.

CIRCULARES.- son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento en relación con el publico, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones legales ya existentes; pero no para establecer derecho o imponer restricciones a ellos. Lo anterior según la SCJN. 7

Del análisis de varias sentencias de la SCJN y del TFF pueden desprenderse las siguientes características de las circulares:

Son actos formalmente administrativos; tienen la estructura de un reglamento; pues contienen disposiciones generales, abstractas e impersonales.

7. RTFF, año XXXI, ns. 362-372, 2ª parte, p. 219. juicio 1177/67.

7. SJF, VI Epoca, vol. XXXII, p. 471; Informe a la SCJN, 1968, 2ª sala, p. 70, RF 65/55, Ingenio de Nva. Zelanda y Acs.

En materia financiera son expedidas por Secretarios de Estado, Subsecretarios y Directores de las Secretarías relacionadas con dicha materia.

Su finalidad es complementar la ley, pues contiene explicaciones a orientar a los funcionarios de la administración., tratándose de instructivos u opiniones de los superiores jerárquicos administrativos; 8 tienen el carácter de disposiciones de aplicación interna y limitada, que contienen instrucciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, teniendo por objeto aclarar dichas disposiciones. 9

No tienen ni pueden tener el carácter de disposiciones legislativas autónomas y los actos de las autoridades que se fundan en ellas importan una violación a los artículo 14 y 16 constitucionales. 10

Están regidas por el principio de reserva de ley; no deben invocar materia reservada a la ley en sentido formal. 11

En cuanto a su eficacia es indispensable que no hayan sido dictadas para un grupo de destinatarios, sino como una disposición de carácter general y que se hayan publicado en el Diario Oficial de la Federación. Dicha publicación ha sido prevista en los Códigos Civiles del D. F . de 1870, 1884 y 1931.

El TFF sostuvo que “cuando no se trate de crear obligaciones o cargas, sino de fijar normas para los particulares, a las que estos se someten voluntariamente, sin objetar su inconformidad respecto de la ley, las autoridades que han dictado las circulares no pueden desconocerlas, cuando sean invocadas por los particulares. Si las estiman contrarias a la Ley deben derogarlas, pero mientras no sean derogadas están jurídicamente obligadas a aceptarlas... Las circulares no pueden afectar los intereses de los particulares, pero cuanto estos no las objetan y en cambio se someten voluntariamente a ellas, y las invocan en su beneficio, no pueden ser desconocidas por la autoridad” 12

8. SJF, VI Epoca, vol.LXXVI, 3ª parte, pp3 16-17; vol CXXIII, 3ª parte, p.11 AR 1911/67, Cia. De Luz y Fuerza del Centro, S.A., 13-IX-67, BIJ 1960, 29 sala, p. 641 RF 336/59, Claudio Rosado Yáñez. 5-X-60.

9. RTFF, año XXXI, ns. 362-372, 2ª parte, p. 219. juicio 1177/67.

10. Apéndice 1965, al SJF, 1ª parte, tesis No. 40; SJF, VI Epoca, vol. CXXIII, 3ª parte, p.11

11. RTFF, tesis del Pleno 1937-1948, p. 88

12. RTFF, tesis del pleno 1937-1948, p. 510; ver Fernández Y CUEVAS, J.M., Impuesto sobre la Renta al IGE, p.p. 38-43.

Las circulares son ineficaces para imponer cargas a los particulares, por si solas, lo que da sentido a la tesis de la SCJN de que los actos de las autoridades que se fundan en ellas entendiendo que solamente en ellas y no en la forma legal importan una violación de los artículos 14 y 16 constitucionales. La SCJN, ha sostenido que las circulares a que se refiere el Art. 82 del CFF y que disponía no producían efectos fiscales; pero que si se trata de una circular publicada en el D.O.F., tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad. El Art. 35 del CFF es claro al precisar que de las circulares solo se pueden derivar derechos y no obligaciones.

1.1.3. CONSTITUCIONALIDAD

Para obtener recursos el Estado, estos deben establecerse en las leyes correspondientes y de acuerdo a estas leyes será la recaudación. Los impuestos a partir de que entre en vigor una ley se empiezan a recaudar y de acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos es donde indica la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto publico, entonces ahí es donde nace lo respectivo a los impuestos.

A partir de la obligación de contribuir al gasto publico se generen una serie de leyes que indican a todos los obligados a contribuir la forma de cómo enterar y calcular los impuestos, aunque hay ocasiones que resulta complejo estas situaciones porque no son claras las leyes; y para determinar quienes están obligados a contribuir se establece en leyes, artículos, principios, los derechos y obligaciones que se deben cumplir como se señalan a continuación:

Dentro del Derecho Positivo se encuentran los principios jurídicos para el establecimiento de tributos:

- a) Principios Constitucionales
- b) Principios Ordinarios

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

Se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos que es la ley principal y fundamental de nuestro país y es por eso que la Actividad Financiera del Estado es la que se desarrolla para la obtención de ingresos y que debe ajustarse a dichos principios.

Los principios constitucionales como ya se indicó se encuentran en la Constitución Política de los Estados Unidos y son los artículos relacionados con la recaudación y entero de impuestos ya que marcan una pauta a seguir para que no se caiga en arbitrariedad por parte de las autoridades y el exacto cumplimiento de los contribuyentes y que son los siguientes:

Artículo 8.- Los funcionarios y empleados públicos respetaran el ejercicio del derecho de petición, siempre que esta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política solo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Este artículo señala que se dará contestación a cualquier petición que se haga de manera pacífica, respetuosa y por escrito, ante autoridades competentes.

Artículo 13.- Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.

En este artículo se menciona que a ningún contribuyente se le pueden aplicar leyes tributarias específicas ya que estas deben ser generales, iguales e impersonales, se aplica con este artículo la igualdad.

Artículo 14.- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

Con esto tenemos que la ley no puede afectar situaciones jurídicas acontecidas con anterioridad a su entrada en vigor.

Este artículo señala que no es posible darle a un ordenamiento fiscal aplicación a situaciones originadas con anterioridad a su vigencia en perjuicio de los contribuyentes

Artículo 16.- 1er. párrafo: Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Este artículo menciona que ninguna persona puede ser molestada, tan solo con un mandamiento por escrito fundamentando la causa.

Artículo 22.- Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

No se consideran confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

En este artículo se menciona que cuando los tributos absorban la mayor parte o totalidad de ingresos del contribuyente, la autoridad por esta razón no puede confiscar los bienes del sujeto pasivo pero no impide que la autoridad pueda cobrar a través del embargo cuando la deuda fiscal se origine por morosidad del contribuyente.

Artículo 31 Son obligaciones de los mexicanos:

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

La obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público se refuerza con el Artículo 73 F-VII así como el Artículo 74 F-IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Estos artículos nos hacen referencia a los siguientes principios de los impuestos:

Proporcionalidad.- consiste en la capacidad económica tributaria que poseen los contribuyentes.

Equidad.- se refiere en dar trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Lo que dispongan las leyes.- lo que implica que para dar exigibilidad de contribuir a gastos públicos se deben establecer en leyes.

De acuerdo con los artículos 49 y 50 de la Carta Magna, el Congreso de la Unión es el órgano en quien se deposita el Poder Legislativo Federal en México que esta integrado por representantes electos popularmente y dividido en dos Cámaras (Diputados y Senadores), la discusión y aprobación del establecimiento de contribuciones se inicia en la Cámara de Diputados (Cámara de Origen) y después en la Cámara de Senadores (Cámara Revisora) según lo establecido en el artículo 72 inciso h de la Carta Magna.

La propia Constitución Política de los Estados Unidos mexicanos establece quienes son los facultados para establecer contribuciones que puede exigir la Federación, el Distrito Federal, Estados y Municipios.

Artículo 73 Fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala la facultad del Congreso de la Unión para discutir y aprobar contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto de la Federación.

En el caso de los Estados, son sus legislaturas quienes establecen las contribuciones, las cuales, a su vez, indican el monto a percibir por los municipios, así como aquellos que no pueden percibir ni los Estados ni Municipios Artículos 117 y 118 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En nuestra Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos existe un conjunto de normas jurídicas cuya función en relación con las contribuciones es la de marcar límites para establecimiento de las mismas, facultad conferida a órganos estatales y federales con el objetivo de no perjudicar a contribuyentes.

PRINCIPIOS ORDINARIOS

No tienen la fijeza de los principios constitucionales pero son fundamentales porque en ellos se rige lo relativo a los elementos de los tributos como son objeto, base, tasa o tarifa, formas de recaudación, tiempo de imposición, sanciones en su caso, que junto con las leyes constitucionales integran el Derecho Tributario o Fiscal.

1.1.4. LEYES APLICABLES Y COMPLEMENTARIAS

De acuerdo al tema de investigación, reúne una serie de requisitos importantes de analizar para la elaboración y entero de impuestos que se derivan por la enajenación de bienes inmuebles.

Para analizar el tema es necesario hacer mención de las disposiciones fiscales que nos permiten conocer los métodos para su aplicación y así poder obtener los impuestos que se enteran a las autoridades correspondientes, ya que el tema de investigación tiene diferentes supuestos para la determinación de estos.

Además debemos tener el apoyo de consulta de otras leyes necesarias para el lograr entender la forma de calcular los impuestos debido a la complejidad que tienen estos ya que no son muy claros.

Dentro de las disposiciones fiscales que se hacen mención se encuentran entre

otras las siguientes:

- Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Ley del Impuesto al Valor Agregado
- Código Fiscal de la Federación
- Código Civil
- Ley de Hacienda Municipal
- Ley Agraria
- Reglamento del Impuesto Sobre la Renta
- Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Miscelánea Fiscal.....

Estas disposiciones fiscales se analizarán correlacionando los conceptos con las leyes que se indicaron anteriormente ya que dependen entre ellas, porque facilitan los métodos y cálculos para determinar los impuestos por enajenación de bienes inmuebles.

1.1.5. LEY DE COORDINACIÓN FISCAL

Esta Ley de acuerdo con el artículo 1º tiene los siguientes objetos:

- Coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal.
- Establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales.
- Distribuir entre ellos dichas participaciones.
- Fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales.
- Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con las Entidades que soliciten adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta Ley.

Las Entidades participarán en el total de los impuestos federales y en los otros ingresos que señala esta Ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen.

En el artículo 13 LCF indica que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las Entidades adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales en cuanto a las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración, la cuales serán ejercidas por las autoridades fiscales de las Entidades o de los Municipios cuando así se indique.

Los convenios que se realicen especificarán los ingresos de que se trate, las facultades que ejercerán y las limitaciones de las mismas, y estos convenios se publicarán en el Periódico Oficial de la Entidad y en el Diario Oficial de la Federación, y surtirán efectos a partir de las fechas que en el propio convenio se establezcan o, a partir del día siguiente de la publicación en el Diario Oficial de la Federación.

La Federación o la Entidad podrán dar por terminados parcial o totalmente los convenios a que se refiere este precepto, terminación que será publicada y tendrá efectos conforme al párrafo anterior.

En los convenios señalados en este precepto se fijarán las percepciones que recibirán las Entidades o sus Municipios, por las actividades de administración fiscal que realicen.

En base al artículo 15 LCF, la recaudación de los ingresos federales se hará por las oficinas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas autorizadas por las entidades, según se establezca en los convenios o acuerdos respectivos.

Cuando la entidad recaude ingresos federales los enviará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y posteriormente esta le hará el pago de las cantidades establecidas y si existe acuerdo se dará compensación permanente.

La falta de entero en los plazos establecidos ocasiona que las cantidades se actualicen por inflación y que causen un interés a la tasa de recargos que establezca anualmente el Congreso de la Unión a cargo de la Entidad o de la Federación.

En el artículo 16 LCF, señala que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos hacendarios de las entidades participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:

- I.- La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales.
- II.- La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.
- III.- El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC).
- IV.- La Junta de Coordinación Fiscal.

El artículo 18 LCF, dice que La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales sesionará, cuando menos una vez al año en el lugar del territorio nacional que elijan sus integrantes y será convocada por el Secretario de Hacienda y Crédito Público o por la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales que esta integrada por ocho entidades y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En la convocatoria se señalarán los asuntos de que deba ocuparse la Reunión.

1.1.6. DOCTRINA CONTABLE

NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA NIF

Desde sus inicios, la normatividad contable ha tratado de encontrar un adecuado soporte teórico para sustentar la práctica contable y para guiar conceptualmente la emisión de normas particulares, desechando con ello planteamientos apoyados meramente en la experiencia, uso o costumbre. El Consejo Mexicano para la Investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) ha establecido como prioridad alcanzar el objetivo antes comentado, revisando los conceptos teóricos contenidos en el Marco Conceptual (MC) mexicano, para adecuarlo al entorno actual en que se rige la normatividad a nivel internacional, con el fin de alcanzar la trascendente convergencia internacional.

El CINIF ha establecido como uno de sus objetivos fundamentales avanzar hacia una mayor convergencia con las normas de información financiera a nivel internacional, así como mantener normas de la más alta calidad posible; por ello, eligió iniciar con la revisión del Marco Conceptual, a efecto de determinar las bases fundamentales más afines con la normatividad internacional.

La NIF A-1, Estructura de las Normas de Información Financiera, constituye la primera fase en el establecimiento de dicho soporte teórico, en la cual se presenta un marco integral de conceptos básicos estructurado en forma lógica y deductiva, el cual tiene como objetivo esencial, dotar de sustento racional a las Normas de Información Financiera (NIF); el CINIF es el organismo responsable de emitir las NIF en México. 14

14 Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera (CINIF) que emite las NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA N.I.F. pag. 10

Las NIF comprenden un conjunto de conceptos generales y normas particulares que regulan la elaboración y presentación de la información contenida en los Estados Financieros y que son aceptadas de manera generalizada en un lugar y a una fecha determinada. Su aceptación surge de un proceso formal de auscultación realizado por el CINIF, abierto a la observación y participación activa de todos los interesados en la información financiera.

La importancia de las NIF radicada en que estructuran la teoría contable, estableciendo los límites y condiciones de operación del sistema de información contable. Sirven de marco regulador para la emisión de los estados financieros, haciendo más eficiente el proceso de elaboración y presentación de la información financiera sobre las entidades económicas, evitando o reduciendo con ello, en lo posible, las discrepancias de criterio que pueden resultar en diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

Las NIF evolucionan continuamente por cambios en el entorno y surgen como respuesta a las necesidades de los usuarios de la información financiera contenida en los estados financieros y a las condiciones existentes. La globalización en el mundo de los negocios y de los mercados de capital está propiciando que la normatividad contable alrededor del mundo se armonice, teniendo como principal objetivo la generación de información financiera comparable, transparente y de alta calidad, sobre el desempeño de las entidades económicas, que sirva a los objetivos de los usuarios generales de dicha información.

Estas normas pueden definir criterios no solo financieros sino que pueden ayudar a definir criterios y interpretar operación de tipo jurídico fiscal por las lagunas en la legislación.

1.2. Antecedentes y descripción del Notario Público

1.2.1. ¿Que es el Notario Público? El Notario del Distrito Federal es un particular, profesional del Derecho que después de sustentar diversos exámenes, tanto de aspirante como de oposición, exceptuando algunos estados de la república mexicana, en donde son designados por el titular del ejecutivo, como lo es en el estado de Michoacán; este ejerce la carrera u oficio Notarial brindando seguridad jurídica y certeza en las transacciones de las que dá fe, siempre guardando un alto nivel de profesionalismo, de independencia frente al poder público y los particulares, una completa imparcialidad para sus clientes y una autonomía en sus decisiones, las cuales sólo tienen por límite el marco jurídico y el estado de Derecho.¹⁵

El Notario que ejerce sus funciones en la república mexicana como parte del Notariado de corte latino se encarga de interpretar la voluntad de las partes y plasmar ésta en un documento público y auténtico que puede ser una escritura pública, si se trata de dar fe de un acto jurídico, ejemplo: el contrato; o bien acta Notarial, si se certifica un hecho jurídico o material, ejemplo: la notificación.

El Notario como se ha dicho, redacta el instrumento Notarial bajo su responsabilidad, lo autoriza, conserva y reproduce brindando así seguridad y tranquilidad a la sociedad a la que sirve, también se encarga de auxiliar a las autoridades locales y federales en el cálculo y entero de impuestos y de derechos; en avisarles de determinadas circunstancias relevantes de los que el Notario tenga conocimiento y vigila que se cumpla con el procedimiento registral necesario para que se publiciten los actos que ante él se otorgaron. En síntesis, el Notario Mexicano pertenece al conjunto Notarial llamado "Notariado Latino", en donde se le exige una capacitación jurídica en la gran mayoría de las ramas del Derecho que le faculta a dar forma y autenticidad a los actos que pasan ante su fe o a los hechos que éste certifica, redactando, autorizando, conservando y reproduciendo el instrumento público Notarial.

15. Revista Mexicana de Derecho, Colegio de Notarios del Distrito Federal, A.C.

1.2.2. La función Notarial

La función Notarial se ejerce por particulares profesionales del Derecho que han obtenido la patente respectiva a través de la aprobación del examen de oposición; sin embargo, nuestra legislación exige que previa la presentación del mencionado examen el sustentante tenga el carácter de aspirante a Notario y reiterando las excepciones como lo es en el estado de Michoacán.

Dicho carácter se obtiene siendo mexicano por nacimiento, tener veinticinco años cumplidos y no tener más de sesenta al momento de la solicitud del examen, estar en pleno ejercicio de sus derechos, gozar de plenitud de facultades físicas y mentales, no ser ministro de culto y contar con una reputación personal y honorabilidad profesional indiscutibles. También es necesario que se acredite que cuenta con título de abogado o licenciado en Derecho, no estar sujeto a proceso alguno, ni haber sido condenado por sentencia ejecutoriada por delito intencional, acreditar cuando menos 12 meses de práctica Notarial ininterrumpida y aprobar desde luego el examen respectivo.

A partir de la nueva Ley del Notariado para el Distrito Federal, el sustentante deberá probar su buena reputación y honorabilidad mediante el desahogo de una diligencia de información ad-perpetuam con citación del Colegio de Notarios, y su buena salud y uso de facultades, mediante certificado médico expedido por institución autorizada y se hace la precisión, por que de ésta ley llegan a tomar algunas de sus disposiciones en el interior de la república, por ser una de las entidades a la vanguardia en este tipo de materias.

1.2.3. ¿Que es una Escritura Notarial?

Escritura Notarial es el documento original que se conserva permanentemente en el protocolo Notarial y se puede reproducir cuantas veces sea necesario, es redactada y autorizada por el Notario, quien es un particular, especialista en

derecho, que asesora con imparcialidad y en el que se hacen constar los contratos tales como compraventas, donaciones, etc. y demás actos jurídicos tales como testamentos, apoderamientos, etc. que requieren de esa formalidad, asegurándose en cada caso de que se cumplan todos los requisitos legales para que surtan los efectos deseados por quienes los otorgan, brindándoles con ello seguridad jurídica.

1.2.4. ¿Que es un Acta Notarial?

Acta Notarial es el documento que también se conserva permanentemente en el protocolo Notarial y se puede reproducir cuantas veces sea necesario, que redacta y autoriza el Notario, quien es un particular, especialista en derecho, que asesora con imparcialidad, en el que se hacen constar hechos presenciados por él o que le consten, tales como ratificaciones de firmas, constancias de hechos, notificaciones, etc., brindando de la misma manera certeza y seguridad jurídica.

1.2.5. ¿Que es el Protocolo en el cual actúa el Notario?

El protocolo es el conjunto de libros formados por folios numerados y sellados, en los que el Notario actúa para asentar y autorizar las escrituras y actas que se otorguen ante su fe, con sus respectivos apéndices, así como por los libros de registro de cotejos con sus apéndices.

El sistema de protocolo que consagra la Ley del Notariado del Distrito Federal es la del Protocolo Abierto, es decir, un conjunto de folios numerados, que en principio se encuentran sin empastar pero que siguiendo las disposiciones de la Ley se conforman libros de un máximo de doscientos folios por cada uno de ellos. De cada libro existe un complemento denominado apéndice, en el que se coleccionan los documentos y demás elementos materiales relacionados con los instrumentos que forman parte del protocolo.

Por su parte, para la elaboración del cotejo de documentos se lleva un libro denominado libro de registro de cotejos que es el conjunto de folios encuadernados con su respectivo libro de apéndices, de igual modo cada libro constará de doscientos folios.

La Ley del Notariado ha presentado un concepto amplio de lo que es el protocolo, pues es considerado como todos los documentos que obran en la notaría.

El conjunto de libros del protocolo se lleva por decenas de libros los cuales el Notario deberá guardar en la notaría durante cinco años, contados a partir de la fecha de la certificación de cierre efectuada por el Archivo General de Notarías

1.2.6. ¿En que consiste la Actividad del Notario de Asesoría a las Partes?

La asesoría que presta el Notario debe ser profesional, imparcial, prudente y calificada actuando en beneficio de todas las partes, siendo en esencia lo que sustenta a la fe pública.

Todos los otorgantes son tratados con igual consideración, ya que todos tienen derecho a que el Notario les explique el contenido de la escritura, hasta que le manifiesten su comprensión plena.

En cada ocasión el Notario ilustra a los otorgantes acerca del valor, consecuencias y alcances legales del contenido de la escritura.

1.2.7 Intervención en asuntos de naturaleza mercantil

Evidentemente que sí. Siendo el Notario por tradición un profesional investido de fe pública por el Estado, desde hace más de 65 años tiene entre otras funciones y atribuciones participar en la constitución, modificación y diversos procesos que

involucran a sociedades de naturaleza mercantil, como son la fusión, escisión, disolución y liquidación de las mismas; el intervenir en actos mercantiles como protestos de títulos de crédito; la emisión de obligaciones por sociedades anónimas para la constitución de un crédito colectivo a cargo de la sociedad emisora; la emisión de títulos de crédito denominados certificados de participación; la protocolización en general de acuerdos tomados por accionistas reunidos en asambleas; intervenir en toda clase de contratos relacionados con las embarcaciones y artefactos navales mexicanos, y en general en todo acto de naturaleza mercantil.

Por otro lado siendo el Notario Público un fedatario en toda la extensión de la palabra, no tiene las limitaciones y restricciones que otros fedatarios públicos tienen en razón de su limitada naturaleza al actuar.

1.2.8 DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DEL NOTARIO

Se otorgan los principales fundamentos que son aplicables a la responsabilidad solidaria como consecuencia de las operaciones que se generan en una compra venta de inmuebles en materia de ISR

LISR-PF-ENAJENACION DE BIENES.

TERCER PÁRRAFO DEL ART. 154. PAGO PROVISIONAL POR CADA OPERACIÓN

OPERACIONES CONSIGNADAS EN ESCRITURAS PÚBLICAS

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año,

deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

CFF-DERECHOS Y OBLIGACIONES

26. Responsables solidarios.

Son responsables solidarios con los contribuyentes:

Código Civil 1987 y 1988

RETENEDORES Y RECAUDADORES

I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.

CFF 75-III, 76, 77 y 109-II LISR 101-V, 113, 127, 143, 154, 160, 163, 169, 170 y Título V LIVA 1, 1-A y 3 RIVA 26 LIESPYS 5-A LSS 38

OBLIGADOS A EFECTUAR PAGOS PROVISIONALES POR CUENTA DEL CONTRIBUYENTE

II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.

LISR 8, 13, 108 y 129 LIVA 32 Y 33

CAPITULO II

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

TITULO IV CAPITULO IV

ARTÍCULOS 146 A 154-BIS.

2.1. INGRESOS POR LA ENAJENACIÓN DE BIENES

2.1.1 GENERALIDADES

Este capitulo nos da a conocer el procedimiento para determinar el impuesto que grava directamente el ingreso que se obtiene por la venta de bienes, incluyendo muebles e inmuebles siendo este último, el tema de investigación;

1. Nuestra intención es dar una explicación, conjugando todos los elementos en esta primera parte y;
2. Al final de la sección, **transcribir** el Capitulo IV del Titulo IV de la LISR, con comentarios adicionales y correlaciones lo que hace mas entendible la compleja estructura del capitulo, observando sus principales inconsistencias del texto de ley, así como sus correlaciones.

Conclusiones del trabajo, diferenciando los principales elementos que se analizaron y las variables entre ingresos exentos, ingresos acumulables, ingresos no acumulables y los ingresos no objeto. Así como las nuevas obligaciones para informar anualmente, los ingresos no gravados en LISR. Se ubican al final del trabajo de tesis conjuntamente con un caso práctico.

Para tal efecto hay que considerar las obligaciones de informar que parten segundo párrafo del ART.106: **Préstamos, donativos y premios**. Y en su ultimo párrafo señala en caso de no informar será ingresos omitidos y se clasificaran en el capitulo XI; el Art. 175 incluye y se extiende a las **herencias, venta casa habitación exenta y viáticos**; y la DT de LISR 2002-2-LXII reduce aun mas el tope ingreso a \$ 500,000.00

POR LO QUE SE TRANSCRIBEN LOS ARTÍCULOS:

LISR 175 EN SU TERCER PÁRRAFO:

En la declaración a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los contribuyentes que en el ejercicio que se declara hayan obtenido ingresos totales, incluyendo aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto y por los que se pagó el impuesto definitivo, superiores a \$1'500,000.00(1) deberán declarar la totalidad de sus ingresos, incluidos aquéllos por los que no se esté obligado al pago de este impuesto en los términos de las fracciones XIII, XV inciso a) y XVIII del artículo 109 de esta Ley y por los que se haya pagado impuesto definitivo en los términos del artículo 163 de la misma.

R.M. 2006-2007–ISR

3.11.10. Obligación de informar los ingresos exentos en la declaración de 2005

Para los efectos del artículo 175, tercer párrafo de la Ley del ISR, las personas físicas estarán obligadas a informar en la declaración anual del ejercicio fiscal de 2005 los ingresos exentos, en los siguientes supuestos:

I. Cuando únicamente perciban ingresos por concepto de enajenación de casa habitación, herencias o legados, a que se refieren las fracciones XV, inciso a) y XVIII del artículo 109 de la Ley del ISR, siempre que dichos ingresos, en lo individual o en su conjunto, excedan de \$500,000.00.

(1) En este caso, la persona física que perciba los ingresos deberá solicitar su inscripción ante el RFC, mediante formato oficial R-1 por duplicado, ante la Administración Local de Asistencia al Contribuyente que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, acompañado del anexo 3 “Registro federal de contribuyentes. Personas físicas con ingresos por salarios, arrendamiento, enajenación y adquisición de bienes, premios, intereses, y préstamos recibidos”.

II. Cuando la suma de los ingresos totales que se perciban de otros capítulos más los provenientes, en su caso, por concepto de enajenación de casa habitación, herencias o legados a que se refieren las fracciones XV, inciso a) y XVIII del artículo 109 de la Ley del ISR, excedan de la cantidad de \$500,000.00.

Para los efectos de esta fracción, los contribuyentes quedarán relevados de presentar el aviso de aumento de obligaciones fiscales ante el RFC por los ingresos exentos, siempre que se encuentren inscritos en el RFC por los demás ingresos.

Nota: **(1)** A partir del 30-X-2006 se deroga el segundo párrafo de la fracción I. 2 Tr 5a. Resolución

2.1.2. OBJETO DEL IMPUESTO

Antes de mencionar cual es la base del impuesto nos guiamos por una definición la cual nos explica que base es “la realidad económica sujeta a imposición y el hecho es aquello que esta previsto en las leyes fiscales que al realizarse genera la relación tributaria” esta definición esta apoyada con lo que indica el articulo 6 del Código Fiscal de la Federación.

Ahora como lo indica la LISR en su artículo 1° el objeto genérico son los ingresos:

Artículo 1°.- Las personas físicas y morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos cualesquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

Como lo indica este articulo de manera general el objeto general de la LISR son los ingresos, pero analizando de manera particular el tema de enajenación de bienes inmuebles y de acuerdo con el Titulo IV de la LISR nos indica que el objeto de este titulo son: “Los ingresos en efectivo, bienes, en crédito, en servicio o cualquier otro tipo” como lo señala el articulo 106 LISR.

De acuerdo al artículo 146 LISR que indica que se consideran ingresos los previstos en el Código Fiscal de la Federación y de acuerdo con el artículo 14 de la mencionada ley el objeto serian los siguientes actos jurídicos:

- Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio de los bienes enajenados.
- Las adjudicaciones.
- Las aportaciones a sociedades o asociaciones.
- La que se realiza mediante arrendamiento financiero.
- La que realiza a través de del fideicomiso.
- La transmisión de dominio de bienes tangibles o del derecho para adquirirlos.
- La transmisión de derechos de crédito en factoraje financiero.

2.1.3. INGRESOS NO OBJETO

En base a este artículo 146 en su cuarto párrafo, se indica que no se considera objeto para el impuesto de enajenación de bienes inmuebles cuando se da la transmisión de propiedad por las siguientes causas:

- Muerte
- Donación
- Fusión de Sociedades
- Enajenación de valores, bonos y otros títulos de crédito

Estos **primeros conceptos** están contemplados en las exenciones Art. 109 fracciones XVIII y XIX respectivamente, sin embargo hay situaciones que están aislados como es el caso del tratamiento de Rendimientos en Fideicomisos cuyo fin sean para fines científicos o para pago de estudios hasta de nivel licenciatura por lo que transcribo el Art. 106 LISR en su tercer párrafo texto respectivo y sus correlaciones:

RENDIMIENTOS QUE NO SE CONSIDERAN INGRESOS

No se consideran ingresos obtenidos por los contribuyentes, los rendimientos de bienes entregados en fideicomiso, en tanto dichos rendimientos únicamente se destinen a fines científicos, políticos o religiosos o a los establecimientos de enseñanza y a las instituciones de asistencia o de beneficencia, señalados en la fracción III del artículo 176 de esta Ley, o a financiar la educación hasta nivel licenciatura de sus descendientes en línea recta, siempre que los estudios cuenten con reconocimiento de validez oficial.

Código Civil 298 (PARENTESCO, DEFINE QUE ES EN LÍNEA RECTA)
RM 2006/2007 3.11.2. (LOS ADOPTADOS SE CONSIDERAN
DESCENDIENTES EN LÍNEA RECTA)

2.1.4. EXENCIONES

En la ley se encuentra la exención del pago de tributos o contribuciones lo cual es un beneficio para los contribuyentes porque elimina la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones gravables por razones de equidad, de conveniencia o de política económica. En el artículo 109 LISR aparecen que conceptos se tomaran como exentos:

Fracción XV inciso a) Art. 109 de la LISR señala que no se pagará el impuesto sobre la renta por la obtención de los ingresos por la enajenación de la casa del contribuyente.

En el artículo 129 del RISR menciona que para efectos del inciso a) de la fracción XV del artículo 109 de la LISR, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación:

- La credencial de elector a nombre del contribuyente que enajena el inmueble.
- Los comprobantes de pagos de la luz, teléfono o gas.
- Estados de cuenta de instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias.

Los comprobantes de pago y estados de cuenta deberán estar a nombre del contribuyente, al de su cónyuge o bien al de sus ascendientes o descendientes consanguíneos en línea recta.

También en el artículo 130 señala que para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la ley, se entenderá que la casa habitación comprende también al terreno en donde se encuentre esta construida, siempre que la superficie del terreno, no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación, por el excedente se pague el impuesto correspondiente a la enajenación del terreno en los términos de la ley.

Y no se consideran parte de la superficie construida correspondiente a la casa habitación, las construcciones accesorias a esta o las bardas perimetrales.

La forma de comprobar ante notario la enajenación de casa habitación para efectos de su exención se expresa en la siguiente disposición:

RISR–PF–GENERALIDADES 129.

Documentación para acreditar la exención en enajenación de casa habitación

Para los efectos del inciso a) de la fracción XV del artículo 109 de la Ley, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario público que formalice la operación, que el inmueble objeto de la operación es la casa habitación del contribuyente, con cualquiera de los documentos comprobatorios que se mencionan a continuación:

I. La credencial de elector a nombre del contribuyente que enajena el inmueble, expedida por el Instituto Federal Electoral, siempre que coincida el domicilio del bien inmueble a enajenar con el que aparezca en dicha credencial.

II. Los comprobantes de los pagos efectuados por la prestación de los servicios de energía eléctrica, telefónico o gas.

III. Con los estados de cuenta que proporcionan las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias.

La documentación a que se refieren las fracciones II y III de este artículo, deberá estar a nombre del contribuyente, al de su cónyuge o bien al de sus ascendientes o descendientes consanguíneos en línea recta, siempre que el domicilio consignado en dicha documentación coincida con el domicilio del bien inmueble a enajenar.

RISR–PF–GENERALIDADES 130.

Superficie del terreno para la exención en enajenación de casa habitación

Para los efectos del artículo 109, fracción XV, inciso a) de la Ley, se entenderá que la casa habitación comprende también al terreno en donde se encuentre ésta construida, siempre que la superficie del terreno no exceda de tres veces el área cubierta por las construcciones que integran la casa habitación, por el excedente se pagará el impuesto correspondiente a la enajenación del terreno en los términos de la Ley.

Para los efectos del párrafo anterior, no se consideran parte de la superficie construida correspondiente a la casa habitación, las construcciones accesorias a ésta o las bardas perimetrales.

RM 2005-2006–ISR3.11.13. Contribuyentes que en la declaración anual de 2002, 2003 y 2004 no hubieran declarado los ingresos obtenidos por la enajenación de casa habitación

(Regla adicionada a partir del 7-XII-2005)

Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 175, tercer párrafo y 109, fracción XV, inciso a) de la Ley del ISR, los contribuyentes que durante los ejercicios fiscales de 2002, 2003 y 2004, se encontraron obligados a declarar los ingresos obtenidos por la enajenación de casa habitación y que en la declaración anual no los hubieran declarado, considerarán dichos ingresos como exentos, siempre que hubieran presentado la declaración de pago provisional correspondiente en el momento de haber realizado la operación y antes del inicio de facultades de comprobación.

Esta opción resultará aplicable cuando el contribuyente corrija su situación fiscal manifestando el ingreso exento en la declaración del ejercicio complementaria o de corrección fiscal.

ISR–JURISPRUDENCIAS 109.27 Ingresos derivados de la enajenación de casa habitación. El artículo 77 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1994 es inconstitucional.

Tesis 2a. Sala SCJN. SEJUFE, Jul. 1995, p. 109.

INGRESOS DERIVADOS DE LA ENAJENACIÓN DE CASA HABITACIÓN. EL ARTICULO 77 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO ES INCONSTITUCIONAL.

El artículo 77, fracción XV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que no se pagará ese impuesto por la obtención de ingresos derivados de la enajenación de casa habitación, siempre que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación. Por su parte, el artículo 77 del reglamento de la mencionada ley, establece que para los efectos de la norma citada, los contribuyentes deberán acreditar ante el fedatario que formalice la operación, que habitaron la “casa habitación”, cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación, con cualquiera de los siguientes documentos: comprobantes de pago por la prestación de servicio de energía eléctrica, telefónico o de gas; o con los estados de cuenta que proporcionan las instituciones que componen el sistema financiero o por casas comerciales y de tarjetas de crédito no bancarias; precisando que esos documentos pueden estar a nombre del contribuyente, de su cónyuge o al de sus ascendientes o descendientes consanguíneos en línea recta. El precepto reglamentario es inconstitucional, porque excede a la ley de que deriva, infringiendo además el principio de legalidad en materia tributaria, ya que altera los principios de la exención que deben estar previstos en la ley y que sólo ésta puede afectar, en virtud de que restringe a los sujetos que pueden comprobar la actualización de los supuestos de la exención. La referida exención, en los términos del artículo 77, fracción XV, de la ley tributaria señalada, se aplica genéricamente al contribuyente que haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación; pero la norma reglamentaria, al señalar los medios por los cuales

puede justificarse el derecho a esa exención, restringe, sin apoyo en la ley, el número de los sujetos, pues sólo tendrán derecho a ella aquellos que, además de haber habitado el inmueble durante el tiempo indicado, posean además alguno de los documentos que limitativamente se precisan, con lo cual afecta el elemento sustancial de la exención referida a los sujetos sobre los que puede aplicarse.

Amparo en revisión 524/95. Julio Enrique Zetina Arredondo. 16 de junio de 1995. Cinco votos. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Epoca, Tomo II, julio de 1995, página 109, Segunda Sala, tesis 2a. LXII/95.

Otra exención que aplica para los ingresos es por herencia o legado que indica el artículo 109 Fracción XVIII LISR.

Esta exención para tener un mayor conocimiento de cómo aplicarlos se consulta el Código Civil Federal donde nos indica los conceptos de herencia y legado:

En su artículo 1281 señala que la herencia es la sucesión en todos los bienes del difunto y en todos sus derechos y obligaciones que no se extinguen por la muerte.

El artículo 1284 dice que el heredero adquiere a título universal y responde de las cargas de la herencia hasta donde alcance la cuantía de los bienes que hereda.

El artículo 1285 aparece la figura del legatario.- persona natural o jurídica favorecida por el testador con uno o varios legados a su nombre) adquiere a título particular y no tiene más cargas que las que expresamente le imponga el testador, sin perjuicio de su responsabilidad subsidiaria con los (herederos.- persona que por testamento o por ley recibe toda o parte de una herencia).

Con las definiciones mencionadas en estos artículos se entiende mejor estos conceptos para aplicar la exención correspondiente.

La siguiente exención se encuentra en el artículo 109 Fracción XIX LISR la cual señala los donativos en los siguientes casos:

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

b) Los que perciban los ascendientes de sus descendientes en línea recta, siempre que los bienes recibidos no se enajenen o se donen por el ascendiente a otro descendiente en línea recta sin limitación de grado.

c) Los demás donativos, siempre que el valor total de los recibidos en un año de calendario no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por el excedente se pagará impuesto en los términos de este Título.

Esta exención también es necesario hacer un amplio criterio a quienes aplica para lo cual es de utilidad revisar el Código Civil Federal que nos señala los conceptos a los cuales aplica la donación.

Estos son los artículos que tienen relación con esta exención de donación:

Artículo 2332. Donación es un contrato por el que una persona transfiere a otra, gratuitamente una parte o la totalidad de sus bienes presentes.

Artículo 219. Se llaman antenupciales las donaciones que antes del matrimonio hace un esposo al otro, cualquiera que sea el nombre que la costumbre les haya dado.

Artículo 232. Los consortes pueden hacerse donaciones, con tal de que no sean contrarias a las capitulaciones matrimoniales, ni perjudiquen el derecho de los ascendientes o descendientes a recibir alimentos.

Artículo 233. Las donaciones entre consortes pueden ser revocadas por los donantes, mientras subsista el matrimonio, cuando exista causa justificada para ello, a juicio del juez.

Artículo 234. Estas donaciones no se anularán por la supervivencia de hijos, pero se reducirán cuando sean inoficiosas, en los mismos términos que las comunes.

Artículo 293. El parentesco de consanguinidad es el que existe entre personas que descienden de un mismo progenitor.

En el caso de la adopción plena, se equiparará al parentesco por consanguinidad aquel que existe entre el adoptado, el adoptante, los parientes de este y los descendientes de aquel, como si el adoptado fuera hijo consanguíneo.

Artículo 295. El parentesco civil es el que nace de la adopción simple y solo existe entre adoptante y adoptado.

Artículo 298. La línea recta es ascendente o descendente: Ascendente es la que liga a una persona con su progenitor o tronco de que procede; Descendente es la que liga al progenitor con los que de él proceden. La misma línea es, pues, ascendente o descendente, según el punto de partida y la relación a que se atiende.

Donaciones entre adoptado y adoptante. Los ingresos percibidos se encuentran exentos del impuesto sobre la renta. 15/2002/ISR Criterios Normativos del SAT

EL ARTÍCULO 109, FRACCIÓN XIX, INCISOS A) Y B) DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, ESTABLECE QUE:

No se pagará el impuesto sobre la renta por los ingresos por los donativos que perciban los descendientes de sus ascendientes y los ascendientes de sus descendientes en línea recta y con las limitantes señaladas en el mismo artículo.

Los artículos 402 y 298 del Código Civil Federal, aplicados supletoriamente de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, disponen que los derechos y obligaciones que nacen de la adopción simple, así como el parentesco que de ella resulte se limitan al adoptante y al adoptado y definen al parentesco civil como el que nace de la adopción simple y solo existe entre el adoptante y el adoptado.

De conformidad con los artículos 410-A y 293 del código civil citado, el adoptado bajo la forma de adopción plena se equipara al hijo consanguíneo para todos los efectos legales incluyendo al parentesco por consanguinidad que existe entre el adoptado, el adoptante, los parientes de este y los descendientes de aquel.

Por lo anterior, no se pagara el impuesto sobre la renta cuando se obtengan ingresos por donación entre ascendientes y descendientes en línea recta, en los casos de adopción plena, y se limitara dicha exención sólo al adoptante y adoptado cuando se trate de adopción simple.

El artículo 175 LISR señala que las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

EN EL ARTÍCULO 109 FRACCIÓN XXV DONDE SEÑALA QUE:

Los ingresos que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

RISR-PF-GENERALIDADES

132. NO RETENCIÓN POR ENAJENACIÓN DE DERECHOS PARCELARIOS O COMUNEROS

Para los efectos del artículo 109, fracción XXV de la Ley, los notarios públicos que intervengan en las operaciones de enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que se hubiere adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros, no efectuarán la retención del impuesto a los ejidatarios y comuneros, siempre que se trate de la primera transmisión que efectúen y ésta se realice en los términos de la legislación agraria.

La Ley Agraria señala que son ejidatarios los hombres y las mujeres titulares de derechos ejidales y los siguientes artículos explican los conceptos que aplican a la exención por enajenación de derechos parcelarios:

Artículo 43.- Son tierras ejidales y por tanto están sujetas a las disposiciones relativas de esta ley las que han sido dotadas al núcleo de población ejidal o incorporadas al régimen ejidal.

Artículo 44.- Para efectos de esta ley las tierras ejidales, por su destino, se dividen en:

- Tierras para el asentamiento humano;
- Tierras de uso común; y
- Tierras parceladas.

Artículo 45.- Las tierras ejidales podrán ser objeto de cualquier contrato de asociación o aprovechamiento celebrado por el núcleo de población ejidal, o por los ejidatarios titulares, según se trate de tierras de uso común o parceladas, respectivamente. Los contratos que impliquen el uso de tierras ejidales por terceros tendrán una duración acorde al proyecto productivo correspondiente, no mayor a treinta años, prorrogables.

Artículo 80.- Los ejidatarios podrán enajenar sus derechos parcelarios a otros ejidatarios o avecindados del mismo núcleo de población.

Para la validez de la enajenación a que se refiere este artículo bastara la conformidad por escrito de las partes ante dos testigos y la notificación que se haga al Registro Agrario Nacional, el que deberá expedir sin demora los nuevos certificados parcelarios. Por su parte el comisario ejidal deberá realizar la inscripción correspondiente en el libro respectivo.

El cónyuge y los hijos del enajenante, en ese orden, gozara del derecho del tanto, el cual deberá ejercer dentro de un termino de treinta días naturales a partir de la notificación, a cuyo vencimiento caducara tal derecho. Si no se hiciere la notificación, la venta podrá ser anulada.

Artículo 86.- La primera enajenación a personas ajenas al núcleo de población de parcelas sobre las que se hubiera adoptado el dominio pleno será libre de impuestos o derechos federales para el enajenante y deberá hacerse cuando menos al precio de referencia que establezca al Comisión de Avalúos de Bienes Nacionales o cualquier Institución de Crédito.

2.1.5. DE LOS PAGOS PROVISIONALES

En el artículo 154 en su 3º párrafo LISR nos señala que todo movimiento efectuado en escritura pública se realizara el pago provisional en las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes en que se firme la escritura o minuta y las personas que lo realizaran bajo su responsabilidad serán los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que tengan funciones notariales, pero también obliga a estas personas a presentar una declaración informativa en el mes de febrero de cada año por todas las operaciones que ellos realicen.

También el artículo 154 en su 6º párrafo señala que los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación

inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

Y en el 7º párrafo indica que las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 102 de la misma (Partidos políticos, asociaciones políticas, la Federación, los Estados, los Municipios, Organismos descentralizados) y de aquéllas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la citada Ley, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

El artículo 154-Bis LISR señala que aunque se realice pago provisionales como lo indica el artículo 154 de LISR los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

El impuesto del artículo 154-Bis será acreditable contra el del artículo 154 de esta Ley y si cuando el pago del artículo 154-Bis sea mayor, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

Lo dispuesto en el artículo 154-Bis no será aplicable si no celebran convenio de coordinación para administrar dichos impuestos en los términos de la Ley de Coordinación Fiscal ni en aquellas Entidades Federativas donde se de por terminado dicho convenio de acuerdo como lo indica el artículo segundo transitorio, fracción IX, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta publicado en el

Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 2002. Situación que no sido aplicada aun en nuestro estado.

También este impuesto del artículo 154-Bis lo determinaran y enteraran ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes bajo su responsabilidad los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales.

De acuerdo al artículo 201 RISR los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto del artículo 154 LISR cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales pero que éstas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa y exhiban copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del impuesto; tratándose del primer año de calendario deberá presentarse copia de la constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su defecto, de la solicitud de inscripción en el citado Registro.

Cuando las enajenaciones a que se refiere el párrafo anterior sean efectuadas por contribuyentes que tributen en términos de la Sección III del Capítulo II del Título IV de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán efectuar el cálculo y entero del impuesto en los términos del artículo 154 de la propia Ley.

Aun cuando en el supuesto de enajenaciones de inmuebles consignadas en escritura pública en las que la firma de la escritura o minuta se hubiese realizado por un juez en rebeldía del enajenante, deberán calcular y enterar los impuestos de los artículos 154, tercer párrafo y 154-Bis, tercer párrafo y 189 tercer párrafo de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales en base al artículo 203 RISR.

2.2. TEXTO INTEGRO DEL CAPITULO IV TITULO IV DE LA LEY ISR, CON CORRELACIONES Y COMENTARIOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES.

La ley nos indica los pasos a seguir aunado a una serie de disposiciones fiscales que en ocasiones no son claras y no facilitan la determinación del entero del impuesto, las cuales se complementan con otras disposiciones; al no estar debidamente correlacionadas con las disposiciones reglamentarias, o al tener ciertas omisiones o inconsistencias consideramos la necesidad de hacer un trabajo de investigación, que parte de un análisis exhaustivo de las disposiciones que tienen relación con este capítulo y en especial a lo que se refiere con la enajenación de bienes inmuebles; vigentes para este año 2006 y se incluye el texto completo del capítulo que fue aprobado por el H. Congreso de la Unión.

Por lo que dicho texto lo presentamos sin sangría, con disposiciones complementarias de la propia ley y su reglamento; nuestros comentarios y criterios son basados en gran parte de la Comisión Fiscal 2003-2005 del “Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.” en su Libro ¹⁵ (Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios), los que referimos en párrafos subsecuentes con una sangría, sin embargo la investigación genera la integración de otra serie de disposiciones que se van correlacionando sin sangrías las que tomamos de diferentes títulos, índices, compilaciones, correlaciones, referencias y sinopsis de Dofiscal Editores en su compilación tributaria 2006 y de las que a su vez derivan en otras correlaciones que son textos legales que en lo general derivan de otras leyes ordinarias, disposiciones reglamentarias y en general del derecho común.

15. Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios Comisión Fiscal 2003-2005 del “Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.”; en las paginas 438 a 455

CAPITULO IV TITULO IV DE LA LEY ISR

2.2.1. ART. 146. INGRESOS QUE SE GRAVAN.

Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

El concepto de enajenación se precisa en el Artículo 14 del CFF, y en ese mismo artículo se establecen los diversos supuestos que fiscalmente califican como enajenación. **Ver capítulo I contrato de enajenación y sus implicaciones legales y fiscales.**

PERMUTA

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

Debido a que el concepto de enajenación fiscal en ocasiones no coincide con el jurídico, resulta necesario analizar si la operación que se va a realizar fiscalmente es enajenación. A manera de ejemplo esta situación se presenta en la enajenación de bienes a través de un contrato de fideicomiso, pues mientras que jurídicamente el bien se enajenó al fiduciario, fiscalmente se considerará que la operación se realizó directamente con el fideicomisario, pero hasta el momento en que se de uno de los siguientes supuestos:

- Cuando el fideicomitente designe o se obligue a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho de readquirir del fiduciario los bienes.
- Cuando el fideicomitente pierda el derecho de readquirir del fiduciario los bienes, si se hubiere reservado tal derecho.

Por otra parte es necesario que se tomen en cuenta las exenciones que sobre el particular contempla el artículo 109 de esta ley, en sus fracciones XV, XXV Y XXVI.

MONTO DEL INGRESO, AVALUOS, EXPROPIACIONES

Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales.

Para el caso de este capítulo, a diferencia de otros, los ingresos acumulables deben incluir la totalidad de la contraprestación, inclusive cuando la misma no se cubra al momento de la operación; sin embargo el pago del impuesto, cuando se este ante ingresos en crédito, podrá diferirse conforme se explica en el último párrafo del artículo 147.

LISR 106, 109-XV-a), b) y DT 2002-2-XLVII Criterios Normativos SAT 60/2004/ISR CFF 14 RCFF 4 Criterios CFF 2 Código Civil 750, 752 a 763, 2029, 2312, 2323 a 2326, 2327 a 2331 y 2689 Ley de Expropiación 1 y 10 Constitución 27 Ley de Sociedades 141

En el artículo 106 LISR menciona que están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.

INGRESOS QUE NO SE CONSIDERAN

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley.

LISR 9 CFF 14-B-I RM 2005/2006 3.3.3. Código Civil 1283, 2029 y 2332 Ley de Sociedades 222 a 228

Por otra parte es necesario que se tomen en cuenta las exenciones que sobre el particular contempla el artículo 109 de esta ley, en sus fracciones XV, XXV Y XXVI por lo que hacemos la **transcripción** de las fracciones correspondientes.

LISR 109 INGRESOS EXENTOS:

No se pagara el impuesto sobre la renta por la obtención de los siguientes ingresos:

ENAJENACIONES

XV. Los derivados de la enajenación de:

a) La casa habitación del contribuyente.

RISR 129 y 130 RM 2005/2006 3.11.13. Criterios Normativos SAT 71/2004/ISR Sentencias ISR Código Civil 29 a 34

b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año de calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la adquisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto en los términos de este Título.

LISR 38, Título IV y Capítulo IV Código Civil 752 a 763 DO 4-IV-1977, 5-I-1982, 28-VII-1986, 15-VIII-1986, 22-IX-1987, 25-VIII-1988, 28-VI-1989, 23-II-1990, 27-VII-1990, 31-X-1991, 10-XI-1991, 8-VII-1993 y 9-IX-1998 Ley Bancaria 11, 62 y 63 Ley de Sociedades 31, 57, 62 y 111 Ley de Títulos y Operaciones 5, 23, 24, 76, 170, 208, 228 a., 228 a. bis, 228 f. y 229

TAMBIÉN EL 109 DE EXENTOS:

CONTEMPLA POR ENAJENACIÓN DE DERECHOS PARCELARIOS O COMUNEROS

XXV. Los que deriven de la enajenación de derechos parcelarios, de las parcelas sobre las que hubiera adoptado el dominio pleno o de los derechos comuneros,

siempre y cuando sea la primera transmisión que se efectúe por los ejidatarios o comuneros y la misma se realice en los términos de la legislación de la materia.

RISR 132

2.2.2. ART. 147. Cálculo del impuesto anual

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

LISR 108, 146, 148 y 177 RISR 191 y 198 LIVA 45

En este párrafo se señala implícitamente que el sujeto del impuesto es la persona que obtenga el ingreso por la enajenación, lo que no en todos los casos es claro, ya que pueden presentarse las siguientes situaciones:

- Si el enajenante es soltero o casado bajo el régimen de separación de bienes, será contribuyente por el 100% de la ganancia.
- Si el enajenante es casado bajo el régimen de sociedad conyugal el ingreso corresponderá a cada cónyuge en proporción a las capitulaciones matrimoniales respectivas y a falta de precisión, 50% para cada uno.

Si el bien que se enajena fue adquirido por donación durante el matrimonio por uno de los cónyuges, este será a quien corresponda acumular la ganancia, pero si el bien correspondiente fue adquirido antes del matrimonio, se deberá analizar si forma parte del patrimonio aportado a la sociedad conyugal; si es así, existirán dos enajenaciones.

Se puede dar el caso de que el o los enajenantes se encuentren casados bajo un régimen de sociedad diferente a los dos antes expuestos, puesto que en algunos estados de la República existe la “sociedad legal”, que puede representar diferencias respecto a quien corresponde el ingreso por

bienes adquiridos por donación o con anterioridad al contrato matrimonial, por lo que habría necesidad de hacer el análisis respectivo.

Por otra parte, en el caso de enajenación de acciones es por demás controvertible a quien corresponde acumular el ingreso, hablando de la sociedad conyugal o la legal, ya que si bien es cierto que la Ley General de Sociedades Mercantiles considera como accionista al titular de la acción y lo mismo sucede fiscalmente, lo anterior no implica –en nuestra opinión- que dicho titular obtenga el ingreso respectivo, sino que el mismo corresponde a la sociedad como tal (salvo las variantes indicadas) y en tal virtud habrá dos sujetos del impuesto, con independencia de que uno de ellos permanezca “oculto” en la operación.

No es óbice para lo anterior el que las constancias que emita la sociedad emisora de las acciones respecto a los resultados obtenidos, sean para uno solo de los contribuyentes, ni el que la constancia de retención se expida sólo a nombre del titular de la acción, etc. Insistimos, se deberá atender a quién es el perceptor del ingreso para definir al contribuyente.

F I. La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.

El procedimiento que prevé la Ley se basa en el principio de que si bien la ganancia se realiza al momento de la enajenación, la misma se fue generando durante el tiempo de tenencia del bien; de ahí que se establezca la división en comento, sin embargo, no encontramos justificación técnica (si práctica). Para que se establezca un plazo máximo de 20 años.

Es frecuente que se presente el caso de que existan diversas fechas de adquisición, como puede ser cuando se adquirió un terreno y posteriormente se edificó, o bien que el paquete accionario que se enajena haya sido adquirido “. Al respecto, el artículo 191 del

Reglamento de esta Ley prevé el primer caso especificándose que debe obtenerse por separado la ganancia del terreno y de la construcción para así obtener igualmente separada la ganancia acumulable y la no acumulable; para el caso de las acciones, debemos remitirnos a los artículos 24, 25 y 26 de esta Ley.

ESQUEMA
Total de ingresos por enajenación
Menos:
Deducciones autorizadas actualizadas del Art. 148
Igual:
Ganancia Total
Entre.
Años transcurridos entre la fecha de adquisición y
Enajenación (sin exceder de 20 años)
Igual:
GANANCIA ACUMULABLE

F II.- El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.

La división en función de los años de tenencia que se establece en la fracción I, nos lleva a separar la utilidad en dos partes, que nosotros llamaríamos ganancia **gravable acumulable** y **ganancia gravable no acumulable**, ambas estarán sujetas al pago del impuesto, pero mientras la primera lo causará adicionándose a los demás ingresos acumulable del ejercicio, la segunda (la no acumulable), lo causará por separado, conforme se indica en la fracción siguiente.

LISR Título IV y 177

Por lo tanto:
Ganancia total
Menos:
Ganancia Acumulable
Igual:
GANANCIA NO ACUMULABLE

F III.- La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede. .

Calculo del impuesto del ejercicio:
Ganancia no acumulable
Por:
Tasa del impuesto (CONFORME A LA SIGUIENTE OPCION)
Igual:
Impuesto de la ganancia no acumulable
Mas:
Impuesto de los ingresos acumulables
Igual:
IMPUESTO DEL EJERCICIO

OPCIÓN PARA EL CÁLCULO DE LA TASA DE ISR

El contribuyente podrá optar por calcular la tasa a que se refiere el párrafo que antecede, conforme a lo dispuesto en cualquiera de los dos incisos siguientes:

El objetivo de “dividir” la ganancia en dos conceptos tiene como finalidad el abatir la progresividad de la tarifa del ISR.; sin embargo, esto dependerá de los otros ingresos acumulables de la persona que efectúa la enajenación y de su situación legal en cuanto a su régimen matrimonial. Por otra parte, esa ganancia se fue generando durante todo el tiempo de tenencia del bien; luego entonces, la tasa del impuesto debiera ser en promedio por lo menos de los últimos 20 años, acorde con la disposición de considerar como máximo esos mismos años, o en su caso la tasa promedio correspondiente a los años de posesión. Esto lo contempla la ley de alguna manera, pero

únicamente referida a los últimos 5 años. Como consecuencia de todo lo expuesto habrá que analizar cada caso en particular, para efectos de tributar lo justo conforme a la Ley.

a).- Se aplicará la tarifa que resulte conforme al artículo 177 de esta Ley a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia Ley, excepto las establecidas en las fracciones I, II y III del artículo 176 de la misma. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.

LISR 176-I, II, III y 177

ESQUEMA

$$\text{Tasa} = \frac{\text{Tarifa Art. 177 (Tarifa Art. 177 – subsidio Art. 178)}}{\text{Base a la cual se le aplico la tarifa del Art. 177}} = \%$$

La tasa de referencia debe calcularse con base en el impuesto resultante una vez disminuido el subsidio correspondiente, atendiendo a que el penúltimo párrafo del artículo 177 establece que “el impuesto que resulte a cargo del contribuyente se disminuirá con el subsidio que, en su caso, resulte aplicable en los términos del artículo 178 de esta Ley.

b).- La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquél en el que se realizó la enajenación, dividida entre cinco.

CFF 11 y 14

ESQUEMA

$$\text{Tasa promedio} = \frac{\text{Suma de las tasas de los últimos 5 ejercicios}}{5} = \%$$

El penúltimo párrafo del artículo 147 nos indica que: Cuando el contribuyente no hubiera obtenido ingresos acumulables en los cuatro ejercicios previos a aquél en que se realice la enajenación, podrá determinar la tasa promedio a que se refiere el párrafo anterior con el impuesto que hubiese tenido que pagar de haber acumulado en cada ejercicio la parte de la ganancia por la enajenación de bienes a que se refiere el inciso a.

LISR 147-I CFF 11 y 14

Nuevamente el Legislador incurre en imprecisiones respecto del procedimiento a seguir, puesto que sólo prevé el supuesto de que el contribuyente no hubiere obtenido ingresos en los cuatro ejercicios inmediatos anteriores, sin contemplar el caso de que en uno o más ejercicios sí se hubieren obtenido ingresos y en otro u otros no. La posición más conservadora será la de atender a los datos reales en los ejercicios en que sí se tuvieron ingresos acumulables y considerar como ingresos la parte de la ganancia acumulable en aquellos ejercicios en que no se hubieren obtenido ingresos por otros conceptos.

ART. 147 PENÚLTIMO PÁRRAFO.- PAGO DEL ISR EN VENTAS A PLAZOS

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

La alternativa de diferimiento del impuesto que aquí se contempla, puede representar importantes beneficios financieros para los contribuyentes que se ubiquen en esta situación; el artículo 190 del Reglamento de esta Ley

prevé procedimiento a seguir en estos casos, consistiendo básicamente en que el pago provisional será igual a la cantidad que resulte de aplicar la tarifa anual sobre la parte acumulable de la ganancia, debiéndose obtener simultáneamente fianza para garantizar el diferencial entre este impuesto y el que resultaría de no ejercerse la opción, más los recargos que se causarían en un año y renovarse cada año hasta que se finiquite el impuesto. El pago del impuesto se hace en función de los ingresos cobrados en el ejercicio de que se trate. Es importante destacar que en estos casos no tenemos por qué recurrir a la definición de “enajenaciones a plazos” que nos da el CFF, toda vez que la Ley aplicable (Impuesto sobre la Renta) prevé específicamente los requisitos a cubrir, por lo que no es procedente la aplicación supletoria de dicho ordenamiento.

En los términos del Artículo del Código Fiscal de la Federación, los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal mediante un depósito en dinero, prenda o hipoteca, fianza otorgada por institución autorizada u obligación solidaria asumida por un tercero que comprende su idoneidad y solvencia.

LISR 106, 147, 154-BIS y 175 RISR 190 CFF 12 y 141 Sentencias ISR

ESQUEMA	
	Ganancia total
Menos:	
	Ganancia acumulable
Igual:	
	Ganancia no acumulable
Por:	
	Tasa (Calculada con opciones del artículo 177)
Igual:	
	Impuesto de la ganancia no acumulable
Entre:	
	Ingresos totales por la enajenación
Igual:	
	Cociente
Por:	
	Ingresos efectivamente recibidos en el año en curso
Igual:	
IMPUESTO DE LA DECLARACIÓN ANUAL	

En el **artículo 190 RISR**, menciona los procedimientos que deben seguirse para los efectos del último párrafo del **Art. 147 LISR**, esto es, cuando se pacte el pago en parcialidades y que a la letra sus fracciones señalan:

Se determinara la ganancia obtenida en la enajenación y se calculara el pago provisional, aplicando la tarifa **del artículo 177 LISR** a la parte de la ganancia acumulable.

ESQUEMA	
	Total de ingresos por enajenación
Menos:	
	Deducciones autorizadas
Igual:	
	Ganancia total
Entre:	
	Años transcurridos entre fecha de adquisición y
	Enajenación (sin exceder de 20 años)
Igual:	
	Ganancia acumulable
Aplicación de la tarifa del Artículo 177 LISR	
	Ganancia acumulable
Menos:	
	Limite inferior
Igual:	
	Excedente del límite inferior
Por:	
	Porcentaje aplicable
Igual:	
	Impuesto marginal
Mas:	
	Cuota fija
Resultado:	
	Resultado Proporcional a base a un año
Por:	
	Años trascurridos en que dividimos la base
Igual:	
	PAGO PROVISIONAL

La parte de la ganancia acumulable deberá acumularse en el año de calendario en que se efectúe la enajenación, con independencia de los ingresos que se perciban por esta en dicho año de calendario.

Por la parte de la ganancia no acumulable, se pagara impuesto conforme a los dispuesto por el ultimo párrafo del artículo 147 LISR.

El contribuyente garantizara el interés fiscal. La garantía será igual a al diferencia que resulte entre el pago provisional que en los términos del artículo 154 LISR correspondería y el pago provisional que se efectúe en los términos de la fracción I de este artículo, mas los posibles recargos correspondiente a un año.

ESQUEMA	
	Pago provisional que correspondería en caso de que se obtuviera el pago total (Art. 154 LISR)
Menos:	
	Pago provisional calculado únicamente sobre la Ganancia acumulable
Igual:	
	Resultado
Mas:	
	Posibles recargos correspondientes a un año
Igual:	
	GARANTÍA FISCAL

Cuando la enajenación a plazos se consigne en escritura publica, el fedatario público deberá presentar la garantía mencionada conjuntamente con la declaración del pago provisional.

Antes del vencimiento del plazo de un año contado a partir de la fecha de la enajenación, el contribuyente deberá renovar la garantía por la cantidad que le falte cubrir el impuesto que se cause sobre la parte de la ganancia no acumulable, más los posibles recargos que se causen por un año más. La renovación de la garantía a que se refiere este párrafo se deberá efectuar cada año hasta que se

termine de pagar el impuesto adecuado y, en el caso de no hacerlo, el crédito se hará exigible al vencimiento de la garantía no renovada.

La regla 3.15.3 indica que en los casos de enajenación de inmuebles a plazos consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, únicamente serán responsables solidarios, en los términos del artículo 26, fracción I del Código, del ISR y, en su caso, del IVA, que deban calcular y enterar de conformidad con lo dispuesto en los artículos 154, 154-Bis, 189 de la Ley del ISR y 33 de la Ley del IVA, que corresponda a la parte del precio que ya se hubiera cubierto, el cual se deberá consignar en la escritura pública.

2.2.3. ART. 148. DEDUCCIONES AUTORIZADAS

Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

LISR 153 RM 2005/2006 3.15.1. Anexo 2005/2006 9-A

<i>I. Costo de adquisición actualizado. Inmuebles costo mínimo 10% del monto de la Enajenación</i>
<i>II. Construcciones y mejoras actualizadas.</i>
<i>III. Gastos Notariales, impuestos y derechos actualizados.</i>
<i>IV. Comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante actualizadas.</i>
ACTUALIZACIÓN: <u>INPC mes anterior a la enajenación</u> INPC mes de la erogación

COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN

F I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley. En el caso de bienes inmuebles, el costo actualizado será cuando menos 10% del monto de la enajenación de que se trate.

LISR 150, 151, 152, 172-IV y VII RISR 196 Código Civil 750

De acuerdo al Art. 195 del reglamento de esta Ley. Tratándose de bienes adquiridos en rifa o sorteo antes del 1º de enero de 1981, se considerará costo de adquisición el que haya servido para efectos del impuesto federal sobre loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos. Tratándose de bienes adquiridos por donación hecha por la Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios u organismos descentralizados, el costo de adquisición será el que dicho bien haya tenido para el donante. Si no pudiera determinarse el costo que el bien tuvo para el donante, se considerará costo de adquisición del donatario el 80% del valor de avalúo practicado al bien de que se trate referido al momento de la donación.

Tratándose de bienes adquiridos por prescripción, **el artículo 196 del RISR**, establece que se determinará su costo conforme al avalúo que haya servido para el pago del impuesto con motivo de la adquisición, disminuido con las deducciones señaladas en el artículo 156 de la Ley.

Para el cálculo de la actualización del costo comprobado de adquisición puede usarse la tabla contenida en el anexo 9 a que se refiere la regla 3.15.1. de la Resolución Miscelánea Fiscal.

En todo caso es conveniente hacer el cálculo conforme a Ley y conforme a la regla, para determinar la opción que más convenga.

De acuerdo con el artículo 172 LISR las deducciones mencionadas para las personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, deberán reunir los siguientes requisitos:

Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos que señalen las disposiciones fiscales y cuando pagos excedan de \$2,000.00, se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, débito o de servicios, traspasos de cuentas en instituciones de crédito, casas de bolsa o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria y las autoridades liberan de estos requisitos en poblaciones o en zonas rurales, sin servicios bancarios. Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener, en el anverso del mismo, la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, cuando cumpla lo siguiente:

- Registro Federal de Contribuyentes
- Cuento con documento que contenga los datos que indican las disposiciones fiscales
- Se registre la operación en contabilidad
- Se vincule operación registrada en estado de cuenta con la adquisición del bien

Que se cumplan las obligaciones en retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero se podrán deducir solo que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

INVERSIONES EN CONSTRUCCIONES

F II. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen bienes inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. Estas inversiones no incluyen los gastos de conservación. El importe se actualizará en los términos del artículo 151 de esta Ley.

LISR 151 y 172-IV RISR 192 RM 2005/2006 3.15.1. Anexo 2005/2006 9-A

Consultas SAT LISR 148.1 Ley de Títulos y Operaciones 228 k

Para el caso de que no se cuente con documentación de las inversiones a que se refiere este párrafo, el Art. 192 del Reglamento de esta Ley prevé dos opciones a las que se puede acoger el enajenante.

1.- Para los efectos de la fracción II del artículo 148 de la Ley, cuando el enajenante no pueda comprobar el costo de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, se considerará como costo el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra. Cuando dicho aviso precise la proporción del valor de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, el contribuyente considerará únicamente como costo, el valor que corresponda a la construcción.

Las autoridades fiscales podrán ordenar, practicar o tomar en cuenta el avalúo de las inversiones por los conceptos mencionados, referidos a la fecha en la que las construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble se hayan terminado. Cuando el valor de avalúo sea inferior en más de un 10% de la cantidad que se contenga en el aviso de terminación de obra, se considerará el monto del avalúo como costo de las inversiones.

CASOS EN QUE SE CONSIDERARA EL VALOR DE AVALUÓ

2.- En el caso de que no se consigne el valor correspondiente en el aviso de terminación de obra o de que no exista la obligación de dar dicho

aviso, se considerará como costo de las inversiones en construcciones, mejoras y ampliaciones del inmueble, el 80% del valor de avalúo que al efecto se practique por persona autorizada, referido a la fecha en la que las mismas se hayan terminado.

GASTOS NOTARIALES, IMPUESTOS, DERECHOS, IMPUESTO LOCAL POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES Y AVALUOS

F III.- Los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituras de adquisición y de enajenación, así como el impuesto local por los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, pagados por el enajenante. Asimismo, serán deducibles los pagos efectuados con motivo del avalúo de bienes inmuebles.

LISR 172-IV y 173-I CFF 14

Como ya lo expresamos anteriormente, de acuerdo a las reformas efectuadas al artículo 43 de la LIVA, se facultó a las Entidades Federativas para que establezcan impuestos sobre diversos ingresos, dentro de los cuales se incluyen a los percibidos por la enajenación de inmuebles, motivo por el cual se incorporó a Ley, sin embargo sorpresivamente apareció como una simple deducción de dichas tasas del 5% o el 2% para las Entidades Federativas, cuando en nuestra opinión debiera de manejarse como concepto acreditable contra el impuesto federal.

COMISIONES Y MEDIACIONES

F IV. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante, con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.

Código de Comercio 273 a 308

GANANCIA BASE DEL IMPUESTO

La diferencia entre el ingreso por enajenación y las deducciones a que se refiere este artículo, será la ganancia sobre la cual, siguiendo el procedimiento señalado en el artículo 147 de esta Ley, se calculará el impuesto.

LISR 147 y 148 CFF 14

ACTUALIZACIÓN DE GASTOS NOTARIALES, COMISIONES, ETC.

Las deducciones a que se refieren las fracciones III y IV de este artículo se actualizarán por el periodo comprendido desde el mes en el que se efectuó la erogación respectiva y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación.

LISR 7, 148-III y IV RISR 9 RM 2005/2006 3.15.1. Anexo 2005/2006 9-A

El Legislador sólo hace referencia a la actualización de las deducciones contenidas en las fracciones III y IV, en virtud de que el procedimiento previsto en el artículo 151 para las fracciones I y II ya contempla la actualización para esos conceptos; ahora bien, para la actualización de dichas erogaciones también es aplicable la regla 3.1.5.1. antes señalada.

Cuando el bien enajenado corresponda pro indiviso a más de un contribuyente y no se puedan identificar las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán proporcionalmente a los derechos de copropiedad, atentos a lo dispuesto por el artículo 198 del Reglamento de esta Ley.

Para determinar el factor de actualización se deben de seguir los lineamientos citados en el artículo 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 7-A del Reglamento de la misma.

PERDIDAS POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES Y ACCIONES

Cuando los contribuyentes efectúen las deducciones a que se refiere este artículo y sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito y partes sociales, podrán disminuir dichas pérdidas en el año de calendario de que se trate o en los tres siguientes, conforme a lo dispuesto en el artículo 149 de esta Ley, siempre que tratándose de acciones, de los certificados de aportación patrimonial referidos y de partes sociales, se cumpla con los requisitos que fije el Reglamento de esta Ley. La parte de la pérdida que no se deduzca en un ejercicio, excepto la

que se sufra en enajenación de bienes inmuebles, se actualizará por el periodo comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se sufrió la pérdida o se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior al ejercicio en el que se deduzca.

LISR 7, 8 y 149 RISR 9, 54, 58 y 193 CFF 11 Código Civil 750 Ley Bancaria 32 Ley de Sociedades 25 a 50, 51 a 57, 58 a 86, 111 a 141 y 207 a 211

2.2.4. ART. 149.- DEDUCCIÓN DE PÉRDIDAS POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES Y ACCIONES.

Los contribuyentes que sufran pérdidas en la enajenación de bienes inmuebles, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por las sociedades nacionales de crédito, disminuirán dichas pérdidas conforme a lo siguiente:

I.- La pérdida se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación del bien de que se trate; cuando el número de años transcurridos exceda de diez, solamente se considerarán diez años. El resultado que se obtenga será la parte de la pérdida que podrá disminuirse de los demás ingresos, excepto de los ingresos a que se refieren los Capítulos I y II de este Título, que el contribuyente deba acumular en la declaración anual de ese mismo año o en los siguientes tres años de calendario.

LISR Título IV Capítulos I y II, 146, 147, 148 y 175 RISR 194 CFF 14

El criterio seguido por el Legislador es en esencia el mismo que se expuso al tratar la ganancia gravable acumulable y ganancia gravable no acumulable; esto es, reconocer que la utilidad o la pérdida no se generó en el año de la enajenación, sino durante todo el periodo de tenencia del bien. Sin embargo, llama la atención que mientras el periodo de tenencia se limita a 20 años para el caso de la ganancia, para el caso de la pérdida sea de 10 años, con el consiguiente beneficio para quien se ubique en este último supuesto

Ahora bien, lo que bajo este criterio resulta ser “pérdida del ejercicio”, o sea el resultado de dividir la pérdida total entre el número de años de tenencia del bien, se puede disminuir contra los demás ingresos acumulables que tenga el contribuyente, excepto tratándose de ingresos por sueldos y salarios, honorarios y actividad empresarial, que se hayan tenido en el ejercicio de la enajenación, o en los tres siguientes.

Cuando el contribuyente disminuya la parte de la pérdida señalada en esta fracción, de los demás ingresos que debe acumular en la declaración anual correspondiente al mismo año en que se sufra la pérdida de que se trate, deberá hacerlo después de efectuar, las deducciones correspondientes al capítulo de los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles. Lo anterior en los términos previstos en el Art. 194 del Reglamento de esta Ley.

II.- La parte de la pérdida no disminuida conforme a la fracción anterior se multiplicará por la tasa de impuesto que corresponda al contribuyente en el año de calendario en que se sufra la pérdida; cuando en la declaración de dicho año no resulte impuesto, se considerará la tasa correspondiente al año de calendario siguiente en que resulte impuesto, sin exceder de tres. El resultado que se obtenga conforme a esta fracción, podrá acreditarse en los años de calendario a que se refiere la fracción anterior, contra la cantidad que resulte de aplicar la tasa de impuesto correspondiente al año de que se trate al total de la ganancia por la enajenación de bienes que se obtenga en el mismo año.

La redacción de la primera parte de esta fracción no es clara por lo que debería ser corregida.

Este procedimiento equivale a asignarle un impuesto teórico a la pérdida sufrida, que se podrá aplicar contra el impuesto que se cause por la enajenación de otros bienes. Al remitirnos a “los años de calendario a que se refiere la fracción anterior”, debe entenderse que dichos años son aquéllos en que se realizó la enajenación y los tres siguientes.

A manera de ejemplo, si un contribuyente sufrió una pérdida de \$100,000.00 en 2002 y la propiedad del bien respectivo la había poseído por cinco años y dos meses, deberá considerar como “pérdida del ejercicio” la cantidad de \$ 20,000.00 ($100,000/5$, dado que sólo se computan años completos) y como “pérdida de ejercicios pasados” la cantidad de \$ 80,000.00 (que resulta de restar a la pérdida total, la pérdida del ejercicio). Los \$ 20,000.00 de pérdida del ejercicio se deducirán en la forma que quedó indicada en los comentarios de la fracción I, mientras que los \$ 80,000.00 de pérdidas de ejercicios pasados se acreditarán, vía el impuesto teórico, contra el impuesto que genere la enajenación de otros bienes en el propio ejercicio en que se sufrió la pérdida, o en los tres siguientes.

Este procedimiento, al limitarse a tres años y corresponder al acreditamiento de un impuesto teórico contra utilidades en venta de bienes, puede ocasionar que el contribuyente no alcance a usar todo el importe de impuestos a que tiene derecho.

La tasa a que se refiere la fracción II de este artículo se calculará dividiendo el impuesto que hubiera correspondido al contribuyente en la declaración anual de que se trate, entre la cantidad a la cual se le aplicó la tarifa del artículo 177 de esta Ley para obtener dicho impuesto; el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresa en por ciento.

LISR 177

Como se podrá apreciar, cuando el artículo 147 nos señala el procedimiento para determinar la tasa impositiva aplicable a la parte no acumulable de la ganancia, nos especifica que no se deberán considerar las deducciones personales que tenga el contribuyente en el ejercicio de que se trate; sin embargo, en lo referente a la determinación de la tasa para obtener el “impuesto teórico” de la pérdida no se indica nada al respecto, lo cual puede en algunos casos resultar a favor del contribuyente y en otros en contra. Independientemente de esta conveniencia, consideramos que el Legislador debe ser consistente en el camino a seguir, pues no se justifica

el que se den tratamientos diferentes para situaciones que, en esencia, son similares.

Cuando el contribuyente en un año de calendario no deduzca la parte de la pérdida a que se refiere la fracción I anterior o no efectúe el acreditamiento a que se refiere la fracción II de este artículo, pudiéndolo haber hecho, perderá el derecho a hacerlo en años posteriores hasta por la cantidad en la que pudo haberlo hecho.

LISR 149-I y II

Esta disposición es congruente con el espíritu que refleja el legislador en otra serie de disposiciones, como sucede con la amortización de las pérdidas sufridas por las personas morales. La presentación de declaración complementaria puede solventar este problema.

2.2.5. ART. 150. DETERMINACIÓN DEL COSTO DE ADQUISICIÓN

El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, sin incluir los intereses ni las erogaciones a que se refiere el artículo anterior; cuando el bien se hubiese adquirido a título gratuito o por fusión o escisión de sociedades, se estará a lo dispuesto por el artículo 152 de esta Ley.

LISR 152 RISR 195 y 196 CFF 14-B Código Civil 219, 232, 1284, 1285 y 2332

Ley de Sociedades 222 a 228-BIS

La definición que se incluye en esta artículo es para hacer una separación de los diversos conceptos de deducción a que se refiere el Art. 148 existiendo un error de referencia, ya que se dice” a que se refiere el artículo anterior”, siendo que el anterior es el 149.

Al hablar de adquisición por fusión o escisión de sociedades, debe entenderse sólo para el caso de las acciones que la persona física haya recibido con motivo del canje correspondiente, cuando la sociedad de la que

era accionista hubiera realizado cualquiera de dichos eventos, lo que se confirma en el último párrafo del Art. 152 de esta Ley.

En los casos en que el bien objeto de enajenación se haya adquirido en rifa o sorteo; o por donación para determinar el costo de adquisición, debemos remitirnos al artículo 195 del 5 Reglamento de esta Ley y al 196 del mismo ordenamiento cuando la adquisición fue por prescripción.

En el Art. 196 antes citado se indica que el costo de adquisición por prescripción es el valor del avalúo que haya servido de base para pagar el impuesto con motivo de la adquisición, menos los gastos incurridos para tal efecto.

2.2.6. ART. 151. ACTUALIZACIÓN DEL COSTO DE ADQUISICIÓN DE INMUEBLES

Para actualizar el costo comprobado de adquisición y, en su caso, el importe de las inversiones deducibles, tratándose de bienes inmuebles y de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, se procederá como sigue:

LISR 7 RISR 9 Código Civil 750 Ley de Títulos y Operaciones 228 k

F I.- Se restará del costo comprobado de adquisición, la parte correspondiente al terreno y el resultado será el costo de construcción. Cuando no se pueda efectuar esta separación se considerará como costo del terreno el 20% del costo total.

Adicionalmente al procedimiento anterior de considerar el 20% como valor del terreno cuando en la escritura de compra no exista una separación expresa, el Art. 197 del Reglamento de esta Ley establece otras dos opciones que pueden resultar más convenientes.

RISR ART. 197 Para los efectos de la fracción I del artículo 151 de la Ley, cuando no pueda separarse del costo comprobado de adquisición, la parte que corresponde al terreno y la que se refiere a la construcción, los contribuyentes podrán considerar la proporción que se haya dado en el avalúo practicado a la fecha de la adquisición del bien de que se trate, o bien se podrán considerar las

proporciones que aparezcan en los valores catastrales que correspondan a la fecha de adquisición.

FII.- El costo de construcción deberá disminuirse a razón del 3% anual por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación; en ningún caso dicho costo será inferior al 20% del costo inicial. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Las mejoras o adaptaciones que implican inversiones deducibles deberán sujetarse al mismo tratamiento.

LISR 7 y 42-I RISR 9 IMCP C-6

Como podrá observarse, la tasa que para estos efectos se aplica por cada año es inferior en 2 puntos porcentuales a la que se tiene establecida para la deducción de inversiones cuando dicho bien se usa para la obtención de ingresos de otros capítulos, ya que en todos los demás casos es de 5%, situación que es benéfica.

SÍNTESIS FRACCIÓN II.

Costo Construcción a disminuirse 3% anual.

Depreciación acumulada 3% Anual por cada año transcurrido entre Adquisición y Enajenación disminuidas al MOI.

-Costo mínimo 20% del costo inicial. (Depreciación máxima del 80%)

El Saldo por deducir se Actualiza

Con el FACTOR del Art. 151

= Costo Actualizado Construcción 1

EN TERRENOS NO HAY DEPRECIACIÓN:

Terrenos x Factor **= Costo Actualizado Terreno 2**

LA SUMA DE ESTOS DOS ELEMENTOS OTORGA **COSTO AJUSTADO**

Para la Depreciación de Otros bienes Muebles:

- 10% anual;
- 20% En equipo de transporte.

ACTUALIZACIÓN DEL COSTO DE BIENES MUEBLES

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual, o del 20% tratándose de vehículos de transporte, por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

LISR 7 y 150 RISR 9 Código Civil 752 a 763

En este párrafo vale la pena comentar que debiera permanecer un costo mínimo, como en los casos de la fracción I del artículo 148 o del 20% para el caso de construcciones, pues no hay razón para que los bienes muebles tengan un trato diferente.

BIENES MUEBLES QUE NO PIERDEN VALOR

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

LISR 7 y 151 RISR 9 y 199

El artículo 199 del Reglamento de esta Ley se refiere a los bienes que no pierden su valor en función de los años transcurridos; entre otros, podríamos mencionar a las obras de arte, automóviles con antigüedad de más de 25 años, metales preciosos, perlas, entre otros.

ACTUALIZACIÓN DEL COSTO DE TERRENOS

En el caso de terrenos el costo de adquisición se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación.

LISR 7 RISR 9 Código Civil 750

COSTO PROMEDIO POR ACCIÓN

Tratándose de acciones, el costo promedio por acción se calculará conforme a lo dispuesto por el artículo 24 de esta Ley; en el caso de enajenación de acciones de sociedades de inversión a que se refieren los artículos 103 y 104 del citado ordenamiento, se estará a lo dispuesto por dichos preceptos.

2.2.7. ART. 152. ADQUISICIÓN POR HERENCIA, LEGADO O DONACIÓN.

Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante, y como fecha de adquisición, la que hubiere correspondido a estos últimos. Cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido dichos bienes a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición o como costo promedio por acción, según corresponda, el valor de avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto y como fecha de adquisición aquélla en que se pagó el impuesto mencionado.

LISR 8, 24-I, 109-XVIII, XIX y 155-I RISR 195-I, II, 200 y 202 RCFF 4 Sentencias ISR Código Civil 219, 232, 1284, 1285 y 2332

El criterio seguido por el Legislador es el de hacer transparente la tributación; así, si la adquisición del bien estuvo exenta del impuesto, se considera que no tuvo efecto fiscal y por tanto se deberá atender a los costos y fechas de adquisición del autor de la sucesión o el donante; si la donación estuvo gravada en el capítulo de adquisición, se atenderá a la base del gravamen bajo esta modalidad. Lo único incongruente es que en este último caso

considera como fecha de adquisición aquella en que se haya efectuado el pago del impuesto, lo cual desvirtúa la base de tributación. A manera de ejemplo, si por alguna circunstancia el notario enteró extemporáneamente el Impuesto sobre la Renta por una adquisición gravada, tuvo que resarcir el perjuicio ocasionado al Fisco Federal con el pago de los correspondientes recargos; luego entonces, no tiene por qué atenderse a la fecha de pago del impuesto, sino a la fecha de causación del mismo.

En el artículo 200 del Reglamento de esta Ley se establecen bases para determinar el costo de adquisición en el caso de ejidatarios que hubieran adquirido bienes inmuebles por herencia, legado o donación.

COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN DE ACCIONES EMITIDAS POR FUSIÓN O ESCISIÓN

En el caso de fusión o escisión de sociedades, se considerará como costo comprobado de adquisición de las acciones emitidas como consecuencia de la fusión o la escisión, según corresponda, el costo promedio por acción que en los términos del artículo 25 de esta Ley correspondió a las acciones de las sociedades fusionadas o escidente, al momento de la fusión o escisión.

LISR 8, 24-I, 25 y 150 CFF 14-B y 15-A Ley de Sociedades 222 a 228-BIS

2.2.8. ART. 153. DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE AVALÚO Y EL DE ENAJENACIÓN.

Los contribuyentes podrán solicitar la práctica de un avalúo por corredor público titulado o institución de crédito, autorizados por las autoridades fiscales. Dichas autoridades estarán facultadas para practicar, ordenar o tomar en cuenta, el avalúo del bien objeto de enajenación y cuando el valor del avalúo exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente en los términos del Capítulo V del Título IV de esta Ley; en cuyo caso, se incrementará su costo con el total de la diferencia citada.

LISR Título IV, Capítulo V, 148-I y 155-IV RCFF 4

El que el adquirente de un bien siendo persona física cubra impuesto por la diferencia entre el precio pagado y el valor del bien, resulta lógico y justo, ya que es este quien se ve beneficiado; sin embargo, es discutible que la renta (utilidad supuesta) se obtenga en el momento de la adquisición.

El pago del impuesto en este caso debería efectuarse una vez que efectivamente se haya realizado la utilidad; esto es, cuando el adquirente formaliza la operación y el pago sea inferior al avalúo en más de un 10% ya que en ese momento se incrementa su patrimonio. Basamos este comentario en que resulta por demás teórico el que un bien pueda venderse invariablemente a su valor de avalúo, pues la experiencia nos demuestra sobre todo en estas fechas, que una cosa es el valor de avalúo y otra diferente el precio que se pueda obtener por la enajenación de un bien.

La aplicación del párrafo en comento es soslayada frecuentemente, pues a manera de ejemplo tenemos el caso de los bienes que son objeto de un remate judicial, por los cuales la primer postura se hace por disposición legal a un 75% de su valor de avalúo y, si no hubiere comprador, las siguientes posturas legales serán en porcentajes inferiores al indicado. Así pues, en este tipo de remates es común que se de un ingreso para el adquirente conforme a esta disposición, sin que hasta donde entendemos, se efectúe la retención correspondiente.

Por el contrario, también es frecuente que el enajenante de un inmueble no escrete el mismo al comprador sino hasta que éste le termine de liquidar el precio pactado, lo cual en ocasiones puede suceder varios años después de la operación; cuando el notario eleva a escritura pública el contrato correspondiente; resulta que el valor de avalúo a la fecha de la escritura, es con mucho superior al que se tenía en la fecha en que se realizó la operación, mas si no se cubrieron los impuestos relativos a la transmisión de

la propiedad, se retendría al adquirente un impuesto sobre la renta impropio.

VALORES QUE SE COLOQUEN ENTRE EL GRAN PÚBLICO

Tratándose de valores que sean de los que se coloquen entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, cuando se enajenen fuera de bolsa, las autoridades fiscales considerarán la cotización bursátil del último hecho del día de la enajenación, en vez del valor del avalúo.

LISR 109-XXVI RM 2005/2006 3.3.1. Anexo 2005/2006 7

2.2.9. ART. 154. PAGO PROVISIONAL POR CADA OPERACIÓN

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa que se determine conforme al siguiente párrafo a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

LISR 148 y 154-BIS RISR 191 LIVA 43-III CFF 14, 81-IV, 82-IV y 108 RCFF 8
Consultas SAT LISR 154.1. Sentencias ISR Código Civil 750

La mecánica establecida para efectos de retención del pago provisional en la enajenación de inmuebles, normalmente desatiende al impuesto que en definitiva será generado; primeramente dicha mecánica no contempla la aplicación del subsidio, lo que origina que para aquellos contribuyentes que no tengan ingresos acumulables importantes por otros conceptos, la retención sea excesiva. En otros casos, por el contrario, la retención resulta ser por debajo del impuesto que finalmente será causado.

Entendemos que el Legislador tenga que establecer un procedimiento y que el mismo no sea a la medida de todos los contribuyentes, porque eso sería imposible; pero también entendemos que, bajo la premisa que los pagos provisionales deben guardar relación con el impuesto definitivo, debe prever que, aquellos contribuyentes que estimen que el impuesto a retener será excesivo, puedan gestionar su disminución.

En diversas ocasiones se ha solicitado a la autoridad fiscal el que autorice al fedatario público a efectuar una retención menor, acompañándole los elementos necesarios para respaldarlo; la respuesta invariable ha sido que no procede lo solicitado, atendiendo a que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no prevé la posibilidad de disminuir los pagos provisionales en materia de enajenación de bienes inmuebles. Sería conveniente un cambio en este sentido, a fin de no alejarse del espíritu que originó el establecimiento de los pagos provisionales, o sea de que los mismos representen un anticipo del impuesto a causar, mas nunca un monto superior a este último.

TARIFA APLICABLE

La tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deban efectuar en los términos de este artículo, se determinará tomando como base la tarifa del artículo 113 de esta Ley, sumando las cantidades correspondientes a las columnas relativas al límite inferior, límite superior y cuota fija, que en los términos de dicho artículo resulten para cada uno de los meses del año en que se efectúe la enajenación y que correspondan al mismo renglón identificado por el por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior. Tratándose de los meses del mismo año, posteriores a aquél en que se efectúe la enajenación, la tarifa mensual que se considerará para los efectos de este párrafo, será igual a la del mes en que se efectúe la enajenación. Las autoridades fiscales mensualmente realizarán las operaciones aritméticas previstas en este párrafo para calcular la tarifa aplicable en dicho mes, la cual publicará en el Diario Oficial de la Federación.

LISR 113, DVT 2005-2-I-e), DVA 2006-2-I Tarifa para pagos provisionales de PF y II Cálculo del subsidio contra el ISR a cargo y Tr 2006-2-Actualización de las tarifas y tablas para PF RM 2005/2006 3.15.2. IUD K

OPERACIONES CONSIGNADAS EN ESCRITURAS PÚBLICAS

En operaciones consignadas en escrituras públicas, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

LISR 154-BIS RISR 201, 203 y 208 LIVA 33 CFF 11, 12, 26-I y II RM 2005/2006 2.3.25., 2.9.1.II., 2.20.7., 3.15.3. y 3.15.4. IUD H 1-A, 30 o DIM, Anexo 5 o DIM

Cabe destacar que la retención mencionada en el párrafo anterior, no será aplicable cuando el enajenante realice actividades empresariales, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 201 de Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; en estos casos, se deberá enterar al notario de que el contribuyente realiza actividades empresariales, y que el inmueble enajenado formaba parte del activo sujeto a dicha actividad y exhibirle copia sellada de la última declaración presentada, o del aviso de alta presentado ante el Registro Federal de Contribuyentes, si se trata del primer ejercicio de operaciones.

Es importante señalar que se establece la obligación para los fedatarios, cuando se realicen operaciones consignadas en escritura pública, de

presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, la información con respecto a las operaciones realizadas en el año anterior.

Conforme al artículo 202 del Reglamento de la Ley, se considera que las personas físicas enajenan inmuebles por adjudicación judicial o fiduciaria, en el momento en que se finque el remate del bien, debiendo realizar, en su caso, el pago provisional en los términos del artículo en comento.

Cabe indicar que el artículo 204 del Reglamento de la Ley señala que los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, deberán calcular y, en su caso, enterar el ISR que corresponda a dichas enajenaciones de conformidad con las disposiciones legales, aun en el supuesto de enajenaciones de inmuebles consignadas en escritura pública en las que la firma de la escritura o minuta se hubiese realizado por un juez en rebeldía del enajenante. Para tales efectos, se considerará realizada la enajenación en la fecha en la que el juez firme en rebeldía del enajenante la escritura o minuta correspondiente.

Asimismo, en la regla 3.1.5.3. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, se dispone que en los casos de enajenación de inmueble a plazos consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, únicamente serán responsables solidarios, en los términos del artículo 26, fracción I del Código, del ISR y, en su caso, del IVA, que deban calcular y enterar de conformidad con lo dispuesto en los artículos 154,154-Bis, 189 **DE LA** Ley del ISR y 33 de la Ley del IVA, que corresponda a la parte del precio que ya se hubiera cubierto, el cual se deberá consignar en la escritura pública.

PAGO PROVISIONAL POR ENAJENACIÓN DE BIENES MUEBLES

Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, excepto en los casos en los que el enajenante manifieste por escrito al adquirente que efectuará un pago provisional menor y siempre que se cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley. En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Tratándose de la enajenación de acciones de las sociedades de inversión a que se refieren los artículos 103 y 104 de esta Ley, se estará a lo dispuesto en dichos preceptos. En el caso de enajenación de acciones a través de la Bolsa Mexicana de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, se estará a lo dispuesto en el artículo 60 de esta Ley.

LISR 2, 8, 60, 103 y 104 RISR 204 y Tr 2003-4 CFF 6-I, 9, 12, 26-I y 108-e) RCFF 8-A RM 2005/2006 3.3.2. IUD H Código Civil 752 a 763 LSI 6-I, 22 y 23 y 6-II, 24 y 25.

No se efectuará la retención a que se refiere este párrafo tratándose de enajenación de acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda, ya que en este caso se estará a lo dispuesto en los artículos 103 y 104 de esta Ley. Hasta 1996 no se contemplaba el caso de que el adquirente fuese un residente en el extranjero, sin establecimiento permanente o base fija en el país, o simplemente un no residente en México, pero a partir de 1997 se establece que en estos casos el impuesto sea enterado por el enajenante mediante declaración. Por otra parte, en el caso de que el adquirente sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en México, serán estos quienes deban efectuar la retención en comento. La especificación hecha en este párrafo simplifica enormemente, en la práctica, la retención a que alude este precepto.

El artículo 204 reglamentario prevé una retención menor al 20% pero sólo aplica a la enajenación de acciones; en esencia consiste en presentar, a más tardar el día 10 del mes de calendario siguiente a la enajenación aviso en el sentido de que la operación será dictaminada por contador público registrado ante la Administración General de Auditoría Fiscal Federal para estos efectos, debiéndose presentar el dictamen correspondiente dentro de los 30 días (hábiles) siguientes a aquel en que se presentó o debió presentarse, la declaración por parte del retenedor.

El impuesto a retener en estos casos se determinará aplicando a la parte acumulable de la ganancia, la tarifa anual vigente para estos efectos en la fecha de que se trate, multiplicando el resultado por el número de años transcurridos entre la adquisición y la enajenación

De la redacción de párrafo en comentario queda claro que debe haber requisitos a cumplir para una retención menor; sin embargo, como ya indicamos, sólo los hay para el caso de enajenación de acciones, por lo que si la operación es con cualquier otro bien, por omisión del Reglamento no puede haber una retención menor; creemos que en caso de una operación importante debiera hacerse el planteamiento a fin de obtener autorización para que, siguiendo los requisitos del Art. 204 antes comentado, se pueda hacer una retención menor en ese tipo de operaciones.

CONSTANCIA DE, Y EXCEPCIÓN A LA RETENCIÓN

Cuando el adquirente efectúe la retención a que se refiere el párrafo anterior, dará al enajenante constancia de la misma y éste acompañará una copia de dicha constancia al presentar su declaración anual. No se efectuará la retención ni el pago provisional a que se refiere el párrafo anterior, cuando se trate de bienes muebles diversos de títulos valor o de partes sociales y el monto de la operación sea menor a \$227,400.00.

Como ya se apuntaba, no existe disposición que prevea el procedimiento a seguir para una retención menor (o una no retención) en casos diversos a las acciones, salvo lo dispuesto en el párrafo que nos ocupa; un problema

muy palpable derivado de esta laguna en la Ley, lo es la enajenación de automóviles usados. En efecto, si una persona física enajena un automóvil a un precio superior al indicado en este párrafo, el adquirente (agencia o “lotero) deberá efectuar la retención del 20% aún cuando la enajenación en la gran mayoría de los casos estará exceptuada del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 109 fracción XV inciso b) de la Ley; en la práctica no se efectúa la retención, mas no existe apoyo legal para esta medida.

PAGO PROVISIONAL POR CESIÓN DE CERTIFICADOS DE PARTICIPACIÓN O DE DERECHOS FIDUCIARIOS

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre bienes inmuebles, deberán calcular y enterar el pago provisional de acuerdo con lo establecido en los dos primeros párrafos de este artículo.

LISR 154 primero y segundo pfs. CFF 14-V Ley de Títulos y Operaciones 228 a. al 228 v., 228 a. bis y 381 a 407 Código Civil 750 y 751

PAGOS PROVISIONALES DE PM CON FINES NO LUCRATIVOS

Las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, a excepción de las mencionadas en el artículo 102 de la misma y de aquéllas autorizadas para percibir donativos deducibles en los términos de los artículos 31, fracción I y 176, fracción III, de la citada Ley, que enajenen bienes inmuebles, efectuarán pagos provisionales en los términos de este artículo, los cuales tendrán el carácter de pago definitivo.

LISR 31-I, Título III, 95-VI, X, XI, XIX, XX, 96, 97, 98, 99, 102, 154 y 176-III

El Legislador está estableciendo una transparencia fiscal entre las personas físicas y el fisco federal, eliminando como sujetos del impuesto a las denominadas “persona morales con fines no lucrativos”, sin embargo, el hecho de que el impuesto provisional tenga el carácter de definitivo se aparta

de esa transparencia, pues desatiende a la capacidad contributiva de la persona de quien se trate.

2.2.10. ART. 154-BIS. PAGO A LA ENTIDAD FEDERATIVA POR ENAJENACIÓN DE INMUEBLES

Con independencia de lo dispuesto en el artículo 154 de esta Ley, los contribuyentes que enajenen terrenos, construcciones o terrenos y construcciones, efectuarán un pago por cada operación, aplicando la tasa del 5% sobre la ganancia obtenida en los términos de este Capítulo, el cual se enterará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas de la Entidad Federativa en la cual se encuentre ubicado el inmueble de que se trate.

LISR 106 últ. pfo., 148, 154 y DT 2003-2-IX LIVA 43-III RM 2004/2005 3.30.3. RM 2005/2006 3.30.3. 2004/2005 A-F-1 y C-A Constitución 43

ACREDITAMIENTO CONTRA EL PAGO PROVISIONAL

El impuesto que se pague en los términos del párrafo anterior será acreditable contra el pago provisional que se efectúe por la misma operación en los términos del artículo 154 de esta Ley. Cuando el pago a que se refiere este artículo exceda del pago provisional determinado conforme al citado precepto, únicamente se enterará el impuesto que resulte conforme al citado artículo 154 de esta Ley a la Entidad Federativa de que se trate.

LISR 106 últ. pfo. y 154 CFF 76 Constitución 43

2.2.11 OPERACIONES CONSIGNADAS EN ESCRITURAS PÚBLICAS

En el caso de operaciones consignadas en escrituras públicas, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el pago a que se refiere este artículo bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas a que se refiere el mismo en el mismo plazo señalado en el tercer párrafo del artículo 154 de esta Ley.

LISR 154 tercer pfo. RISR 203 LIVA 33 CFF 26-I y II RM 2004/2005 3.15.3. RM 2005/2006 3.15.3.

2.2.12 OPCIÓN POR VENTAS A PLAZOS ACREDITAMIENTO VS. ISR DEL EJERCICIO.

Los contribuyentes que ejerzan la opción a que se refiere el último párrafo del artículo 147 de esta Ley, aplicarán la tasa del 5% sobre la ganancia que se determine de conformidad con dicho párrafo en el ejercicio de que se trate, la cual se enterará mediante declaración que presentarán ante la Entidad Federativa en las mismas fechas de pago establecidas en el artículo 175 de esta Ley.

LISR 106 últ. pfo., 147 últ. pfo. y 175 Constitución 43

El pago efectuado conforme a este artículo será acreditable contra el impuesto del ejercicio.

LISR 177 CFF 11 y 76

154-TER. INFORME DE COBROS EN EFECTIVO, ORO O PLATA, SUPERIORES A CIEN MIL PESOS

(AA) Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes, deberán informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos electrónicos, que señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en el que se realice la operación, de las contraprestaciones recibidas en efectivo en moneda nacional o extranjera, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a cien mil pesos. Las referidas reglas de carácter general podrán establecer supuestos en los que no sea necesario presentar la información a que se refiere este artículo.

LISR 86-XIX, 97-VI, 133-VII y 145-V CFF 12 y 20

La información a que se refiere esta fracción estará a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en los términos del segundo párrafo del Artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.

CFF 69 Código Penal 400-Bis

CASO PRÁCTICO:

A fin de ejemplificar el régimen de tributación en materia de enajenación de inmuebles, considere el caso práctico del libro, Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios Comisión Fiscal 2003-2005 del “Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.” en su Libro en la pagina 455 a 458 ejemplo que aplica totalmente a la legislación 2006.

1. Enajenante; persona física, casado por separación de bienes
2. Bien enajenado: local comercial
3. Adquisición del terreno: 25 de octubre de 1979 en \$250.00
4. Honorarios y gasto de escrituración pagados en la adquisición; \$ 27.00
5. Construcción: se concluyó el 15 de noviembre de 1981, sin que se tenga documentación comprobatoria por la misma; un avalúo a esa fecha arrojó la cantidad de \$ 650.00
6. Enajenación: en noviembre de 2004, en la cantidad de \$ 700,000.00
7. Otros ingresos acumulables de 2004: \$ 120,000.00 netos derivados del arrendamiento del propio inmueble
8. Deducciones personales: gastos médicos por \$ 5,000.00
9. Tasas impositivas de los 4 ejercicios anteriores: 2003, el 19.24%; 2002 19.00%, 2001, 21.01% y 200, 22.08%

a. Costo de adquisición de terreno	\$ 250.00
Gasto de escrituración	27.00
Suma	\$ 277.00
(x) Factor de actualización. Artículo 151 de la LISR, INPC 112.318 noviembre 04 / INPC 0.09169788 octubre 79)	1,224.8701 (1)
(También puede tomarse la opción de la regla 3.1.5.1. de la miscelánea en lugar de INPC)	
Costo actualizado del terreno y de los gastos de escrituración	\$ 339,289.00
b. Costo actualizado de la construcción	
valor de avalúo referido a la fecha de terminación de la construcción	650.00
(X) Proporción a considerar, según artículo 192 de Reglamento	80%
(=) Costo histórico de la construcción, para efectos fiscales	520.00
Depreciación (3% por 23 años transcurridos, igual a 69%) (3)	358.80
Costo Histórico Neto	161.20
(X) 1 factor de actualización (artículo 151 de la Ley, 112.318 nov 02 0.15375324 noviembre 81)	730.5081 (1)
Costo actualizado de la construcción	\$ 117,758.00

Determinación de la Ganancia:	Terreno	Construcción	total
Precio de enajenación s/avalúo	\$150,000	\$550,000	\$700,000
Costo de adquisición actualizado	339,289	117,758	457,047
Ganancia (pérdida)	(189,289)	432,242	242,953
No. De años transcurridos (2)	10	20	
Ganancia gravable acumulable (pérdida)	(18,928)	21,612	
Ganancia gravable no acumulable	(170,361)	410,629	
(Pérdida Ejercicios Pasados)	0	0	
Ganancias (pérdida)	\$ (189,289)	\$ 432,242	

Cómputo del impuesto anual sobre ingresos acumulables:	
Ganancia acumulable en enajenación de bienes	\$ 21,612
Otros ingresos acumulables	120,000
Pérdida disminuible en enajenación de bienes	(18,928)
Neto	122,684
Deducciones personales	5,000
Base del impuesto	117,684
Impuesto sobre ingresos acumulables	\$ 11,051 (4)

Tasa efectiva del ejercicio (11,051/122,684)	9.0%
--	-------------

Cómputo del impuesto anual sobre ingresos no acumulables	
Ganancia no acumulable	410,630
(X) Tasa efectiva del ejercicio	9%
ISR S/ganancia no acumulable	36,957
Total ISR del ejercicio (36,957 + 11,051) (5)	48,008
Acreditamiento de la pérdida (*) (6)	(15,997)
(=) ISR NETO A CARGO	32,011

(*) (2) Acreditamiento –vía impuesto- de la pérdida:	
Perdida no deducida (189,289-18,929=170,360)	170,360
Tasa del ejercicio (11,051/117,684=0.0939)	9.39%
(=) Pérdida ISR Teórico	15,997

Notas:

(1) Conviene más con los factores de ley que con los de la regla 3.15.1. Tema 2.2.6 de esta tesis.

(2) Los año transcurridos son 23 sin embargo para perdidas se toma 10 como numero máximo atendiendo a lo dispuesto por el articulo 149 fracción I de LISR.

(3) Si la depreciación fuera de mayor al 80 % se consideraría como tope para dejar un saldo por deducir mínimo de construcción del 20% considerando lo dispuesto en la fracción II del articulo 151

(4) Se determino atendiendo tarifas del año 2004 como ejercicio completo considerando que el procedimiento de ley es igual al de 2006. Se aplico la tarifa del ejercicio, en virtud de que es mas baja a la tasa promedio de los últimos 5 ejercicios.

(5) Este ejercicio no contempla los efectos de los pagos provisionales. ¹⁶

Por lo anterior hacemos en la siguiente página el análisis de considerar los pagos provisionales.

16. Ley del Impuesto sobre la Renta texto y comentarios Comisión Fiscal 2003-2005 del "Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C." en su Libro en la pagina 455 a 458

En la mayoría de los casos los propios notarios desconocen los efectos favorables y/o las responsabilidades que se pueden derivar para el contribuyente, por que deben hacer énfasis en la obligación de la declaración anual y darle al contribuyente las constancias relativas al pago provisional, para poder acreditar en la declaración anual, tal circunstancia nos daría el siguiente efecto, siendo estos datos elaborados directamente por el presente.

Determinación de la Ganancia:	Terreno	Construcción	total
Precio de enajenación s/avalúo	\$150,000	\$550,000	\$700,000
Costo de adquisición actualizado	339,289	117,758	457,047
Ganancia (pérdida)	(189,289)	432,242	242,953
No. De años transcurridos (2)	10	20	
Ganancia gravable acumulable (pérdida)	(18,928)	21,612	

Determinaríamos solo ISR con la ganancia, ya que no se reconoce la perdida de acuerdo al procedimiento del Art. 154 por lo que quedaría de la siguiente forma.

Ganancia:	Terreno	Construcción
Ganancia gravable acumulable (pérdida)	(18,928)	21,612
Tarifa 113 anualizada.		1,792.21
Años transcurridos		20.00
Total		35,844.24

El pago provisional por enajenación de inmuebles se determinará tomando como base la tarifa del artículo 113, Anualizada.

Tabla contenida en el Anexo 8 de la RMF, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 8 de marzo de 2004 :

LÍMITE INFERIOR	LÍMITE SUPERIOR	CUOTA FIJA	% SOBRE EXCEDENTE DEL LÍMITE INFERIOR
5,270.29	44,732.16	158.04	10

Si tomamos el pago provisional hecho por el notario y teniendo su debida constancia, de retención y entero se determinaría un saldo a favor de:

(=) ISR NETO A CARGO ANUAL	32,011.00
(*) Acreditamiento Pago Provisional	35,844.24
Saldo a favor	-3,833.24
Esto sin incluir los pagos provisionales de los demás ingresos	

2.3. Título V de los Residentes en el Extranjero.

2.3.1. Art. 189 Enajenación de Bienes Inmuebles

En los ingresos por enajenación de bienes inmuebles, se considerará que la fuente de riqueza se ubica en territorio nacional cuando en el país se encuentren dichos bienes.

LISR 146 (Ingresos Gravados y no gravados) y 210-IV (Ingresos por expropiación) CFF 8 México, país y territorio nacional, conforme a la Constitución Arts. 27 y 42.

2.3.2. TASA Y RETENCIÓN DE ISR

El impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, debiendo efectuar la retención el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país; de lo contrario, el contribuyente enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.

2.3.3. OPCIÓN CUANDO SE TIENE REPRESENTANTE EN MÉXICO

Los contribuyentes que tengan representantes en el país que reúnan los requisitos establecidos en el artículo **208** de esta Ley, y siempre que la enajenación se consigne en escritura pública o se trate de certificados de participación inmobiliaria no amortizables, podrán optar por aplicar sobre la ganancia obtenida, la tasa máxima para aplicarse sobre el excedente del límite inferior que establece la tarifa contenida en el artículo 177 de esta Ley; para estos efectos, la ganancia se determinará en los términos del Capítulo IV del Título IV de esta Ley, sin deducir las pérdidas a que se refiere el último párrafo del artículo 148 de la misma. Cuando la enajenación se consigne en escritura pública el representante deberá comunicar al fedatario que extienda la escritura, las deducciones a que tiene derecho su representado. Si se trata de certificados de participación inmobiliaria

no amortizables, el representante calculará el impuesto que resulte y lo enterará mediante declaración en la oficina autorizada que corresponda a su domicilio dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. Los notarios, jueces, corredores y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad, lo harán constar en la escritura y lo enterarán mediante declaración en las oficinas autorizadas que correspondan a su domicilio, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firma la escritura. En los casos a que se refiere este párrafo se presentará declaración por todas las enajenaciones aun cuando no haya impuesto a enterar. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

2.3.4. ENAJENACIONES CONSIGNADAS EN ESCRITURA PÚBLICA

En las enajenaciones que se consignen en escritura pública no se requerirá representante en el país para ejercer la opción a que se refiere el párrafo anterior. LISR 208 Representante en el país.

2.3.5. DIFERENCIA ENTRE EL VALOR DE AVALÚO Y EL DE ENAJENACIÓN

Cuando las autoridades fiscales practiquen avalúo y éste exceda en más de un 10% de la contraprestación pactada por la enajenación, el total de la diferencia se considerará ingreso del adquirente residente en el extranjero, y el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna, debiendo enterarlo el contribuyente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la notificación que efectúen las autoridades fiscales.

2.3.6. ADQUISICIONES A TÍTULO GRATUITO

Tratándose de adquisiciones a título gratuito, el impuesto se determinará aplicando la tasa del 25% sobre el total del valor del avalúo del inmueble, sin

deducción alguna; dicho avalúo deberá practicarse por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se exceptúan del pago de dicho impuesto los ingresos que se reciban como donativos a que se refiere el artículo 109 fracción XIX inciso a), de esta Ley.

LISR 109-XIX-a) Los donativos en los siguientes casos:

LISR 106 Código Civil 2332

a) Entre cónyuges o los que perciban los descendientes de sus ascendientes en línea recta, cualquiera que sea su monto.

2.3.7. PAGO DEL ISR POR VENTAS A PLAZOS

Cuando en las enajenaciones que se consignent en escritura pública se pacte que el pago se hará en parcialidades en un plazo mayor a 18 meses, el impuesto que se cause se podrá pagar en la medida en que sea exigible la contraprestación y en la proporción que a cada una corresponda, siempre que se garantice el interés fiscal. El impuesto se pagará el día 15 del mes siguiente a aquél en que sea exigible cada uno de los pagos.

En relación con el contenido de este artículo, ameritan comentario los siguientes aspectos: ¹⁷

Para determinar cuales son los ingresos que se encuentran gravados conforme a este proyecto, habrá que estar a lo que dispone el artículo 210 de la Ley en su fracción IV, misma que, a la letra, señala lo siguiente:

Para los efectos de este Título se considerarán ingresos por:

Enajenación de bienes, los derivados de los actos mencionados en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, inclusive en el caso de expropiación.

Cabe destacar que para obtener la ganancia se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV del Título IV de la Ley, y por su importancia, lo establecido en el cuarto párrafo del artículo 146 dicho precepto, dispone lo siguiente:

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades,.

De acuerdo con lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de este artículo (189), existen dos formas distintas de calcular el impuesto, variando tanto la base como la tasa aplicable.

Por regla general, la base del impuesto será la totalidad del ingreso obtenido sin deducción alguna, resultando aplicable la tasa del 25%.

Se establece, por otro lado, una opción en la cual el impuesto se calcula sobre una base equivalente a la utilidad obtenida en la enajenación del inmueble, misma que se determinará en los términos preceptuados para las personas físicas residentes en México (artículo 148, 149, 150 y demás relativos): en caso de optarse por la determinación de esta base, la tasa aplicable será del 28% (29% durante 2006). Para que proceda esta opción se requiere el cumplimiento de los siguientes requisitos:

- Que el residente en el extranjero tenga un representante en el país designado en los términos del artículo 208 de la Ley, al momento de efectuarse la enajenación.
- Que la operación se consigne en escritura pública, o bien, se trate de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Sin embargo, de acuerdo con el cuarto párrafo de este mismo artículo no se requerirá de representante si la operación se consigna en escritura pública, en consecuencia, sólo se requerirá la designación del representante para poder ejercer esta opción cuando se trate de enajenaciones de inmuebles

que no se consignent en escritura pública, o bien cuando se trate de la enajenación de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para la designación del representante habrá que estar a lo dispuesto por el artículo 208 de la Ley, cabiendo únicamente insistir en la necesidad de que el representante haya sido designado al momento de realizarse la enajenación.

Se establecen tres formas distintas en que debe pagarse el impuesto, dependiendo de cómo se lleve a cabo la enajenación:

- A través de retención.- en los casos en que el adquirente sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en el país, tendrá la obligación de retener y enterar el impuesto correspondiente:
- Por recaudación de un tercero ajeno.- en los casos en que la operación se formalice ante notario público, juez, corredor público o cualquier otro fedatario con funciones notariales, tal persona deberá recaudar y enterar el impuesto bajo su responsabilidad;
- Pago por el contribuyente.- en los demás casos, será el propio contribuyente residente en el extranjero el que tendrá la obligación de enterar directamente el impuesto a su cargo.

A partir de 2002, los fedatarios están obligados a presentar en el mes de febrero de cada año, la información respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

En relación con el último párrafo de este artículo, el reglamento de la Ley, en su artículo 256, establece los requisitos que se deben cumplir para ejercer la opción contenida en dicho último párrafo.

RISR-RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

256. Enajenación de inmuebles en parcialidades

Para los efectos del último párrafo del artículo 189 de la Ley, cuando en las enajenaciones que se consignan en escritura pública se pacte el pago del precio en parcialidades y se hubiere ejercido la opción prevista por dicho precepto, se hará constar en la citada escritura el plazo mayor a 18 meses, la forma en que el contribuyente garantice el interés fiscal, que la garantía corresponde al impuesto determinado y que la misma fue aceptada por la autoridad recaudadora correspondiente en los términos del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; la garantía deberá comprender los posibles recargos que se causarían en los siguientes cinco años, considerando para tales efectos la tasa vigente en la fecha en que se otorgó la garantía. El fedatario público enterará el impuesto en la proporción que corresponda a la cantidad que sea entregada al momento de la firma de la escritura.

Se podrá garantizar el interés fiscal mediante responsabilidad solidaria asumida por el adquirente del inmueble, en la escritura pública respectiva, hasta por el monto de dicho interés fiscal.

CONCLUSIONES DE TESIS:

A). EN GENERAL DEL CAPITULO I

Existen disposiciones fiscales las cuales regulan el procedimiento de la recaudación de contribuciones, para que no sucedan excesos de la autoridad en cuanto al cobro de dichas contribuciones y tampoco exista la evasión del pago por parte de los contribuyentes.

La mayoría de las disposiciones fiscales no son claras en su redacción, ya que son imprecisas al momento de interpretar las mismas, debido a esto se requiere atender otras disposiciones no fiscales del derecho común y la doctrina derivando de esta, las normas contables, las que señalan conceptos y situaciones que no se encuentran precisadas en las disposiciones fiscales y que le pueden ser complementarias en cuanto a su interpretación y aplicación, ya sea por el tipo de materia que tratan o bien por que simple y sencillamente a los legisladores se les escapo hacerlo.

El consultar otras disposiciones, así como el saber los orígenes e historia de algún tema legal, amplía el conocimiento para dar una mejor interpretación a las respectivas leyes y realizar la determinación de las contribuciones correctamente.

Además es necesario consultar y conocer todas las leyes y disposiciones referentes a los impuestos, porque de esta forma se conocen que obligaciones y derechos les corresponden tanto a las autoridades correspondientes como a los contribuyentes; y así evitar que nos apliquen indebidamente las disposiciones o trastoquen con excesos de autoridad.

Todas las disposiciones fiscales existentes, para la determinación de contribuciones, son el punto de partida para la conocer y autoaplicarnos el procedimiento correcto, para el cálculo y entero de dichas contribuciones, desde la legalidad hasta la forma de pago y sobre todo, si esa imposición se refiere a recaudar en nombre de terceros, por que alguna responsable de hacerlo y no

efectuarlo en forma correcta pareciera que injustamente pagaría por algo que no le corresponde.

Al conocer las distintas leyes tenemos la certidumbre de que el pagar impuestos es por el beneficio de todos los ciudadanos, porque al crear la buena costumbre de pagar contribuciones, el desarrollo social del país va en aumento y así obtenemos mejor calidad de vida en todos los aspectos.

También es importante señalar que las disposiciones legales en materia tributaria; están realizadas para aprovechar los ingresos que obtienen las autoridades recaudatorias, de la serie de impuestos y demás ingresos del estado mexicano; para administrarlas y aplicarlas en el gasto público, de la forma mas adecuada para beneficio común de los ciudadanos de este país.

Es necesario que las autoridades cuenten con una comunicación directa y oportuna, en lo relativo a los cruces de información, al efecto de recaudar en forma más eficiente.

Pero ante todo respetar la jerarquía del derecho fiscal, partiendo de conceptos completos, siendo el objetivo de tesis, reunir todos sus elementos, condiciones o requisitos para cumplir en forma adecuada las obligaciones fiscales que se derivan por la enajenación de bienes inmuebles.

Y considerando el Art.- 154 LISR los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán en las oficinas autorizadas. Asimismo, dichos fedatarios, en el mes de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas, la información que al efecto establezca el Código Fiscal de la Federación respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

Con esto queda claro que la responsabilidad del notario no libera la responsabilidad del contribuyente, ya que incluso con la información que esta

obligado a entregar los fedatarios, el SAT va a fiscalizar a los contribuyentes.

PRINCIPALES VARIABLES DEL CAPITULO II PROCEDIMIENTO

B) CONCEPTOS QUE DEBEMOS IDENTIFICAR:

Como se analizo la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos va indicando los procedimientos a seguir para calcular los pagos provisionales y la declaración anual con respecto a los Ingresos por enajenación de inmuebles, por lo que solo queremos dejar una referencia sobre las principales variables y consecuencias entre ingresos exentos, ingresos acumulables, ingresos no acumulables y los no objeto con respecto al capitulo IV.

CONCEPTO DE LOS INGRESOS	CAUSA ISR	ISR CON TARIFAS	ISR CON %	CAUSA EN PAGO PROVISIONAL	CAUSA EN ANUAL
EXENTOS	NO	-	-	NO	NO
ACUMULABLES	SI	SI	NO	SI	SI
NO ACUMULABLES	SI	NO	SI	SI	SI

Situación que solo queda con los ingresos que son objeto de esta ley, sin embargo hay conceptos que no están definidos o contemplados en forma específica y se podrían clasificar como NO OBJETO lo cuales pueden evitar INCLUSO la obligación de informar de los Art. 106 y 175 y DT 2002-2-LXII

- Los no acumulables si causan ISR pero tiene el objetivo de no incrementarse con la proporcionalidad de las tarifas, tanto para los pagos provisionales como para la declaración anual.
 - a) Los ingresos no acumulables para pagos provisionales su impuesto se causa al multiplicar, ISR determinado del ingreso acumulable por el número de año, según el Art. 154.
 - b) Para efectos de la anual el artículo 147 fracción III nos da la tasa de impuesto o porcentaje.

Es importante recordar que los ingresos no objeto, no causarían ISR y que de igual forma hay conceptos que al no estar definidos en forma clara y concreta se pueden clasificar como ingresos No Objeto.

SON CUATRO LOS CONCEPTOS QUE DEBEMOS IDENTIFICAR:

INGRESOS OBJETO DE ESTE CAPITULO QUE SI CAUSAN IMPUESTO:

1. Ingresos Acumulables.
CAUSAN CON TARIFA Y SON PROGRESIVOS.
2. No Acumulables.
CAUSAN CON % Y NO SON PROGRESIVOS.

DE LOS EXENTOS Y LOS NO OBJETO:

3. INGRESOS EXENTOS.
NO CAUSAN ISR Art. 109 pero debemos cuidar el Art. 106 de informar.
4. INGRESOS NO OBJETO.
Pueden estar expresos en ley como algunas exenciones Art. 109, que parten de lo que se señala en el último párrafo del Art. 146 o el Art. 106 tercer párrafo referente a los fideicomisos, sin embargo hay conceptos que al no estar expresamente en ley, se presumen como Ingresos No Objeto de ISR.

C) OTRAS OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.

a) OBLIGACIÓN DE INFORMAR:

Art. 175 las herencias, venta casa habitación exenta y viáticos; SE LIMITA EL INGRESO A \$ 500,000.00 lo que se ratifica con la resolución miscelánea 2006-2007 en su regla 3.11.10..

Sin embargo para efectos de:

PF que en 2005 únicamente obtuvieron préstamos, donativos y premios, la Quinta Resolución modifica su regla 3.11.4. para los efectos de los artículos 106, segundo párrafo, en P.F. que únicamente obtuvieron ingresos en el ejercicio fiscal de 2005 por

concepto de préstamos, donativos y premios, que en lo individual o en su conjunto excedan de \$1'000,000.00, deberán informar en la declaración del ejercicio fiscal de 2005, dichos ingresos.

b) EL ART. 107 HACE REFERENCIA A LA DISCREPANCIA FISCAL:

Erogaciones superiores a ingresos:

Comprobar monto de erogaciones y discrepancia con ingresos 15 días para informar razones para inconformarse ó origen de la discrepancia y ofrecer pruebas. Ampliación al aportar pruebas 20 días, sin exceder de 35 días en total.

c) QUE EROGACIONES SERÍAN LA REFERENCIA:

Gastos, Adquisición de Bienes y Depósitos en inversiones financieras.

No depósitos en cuentas de terceros si se demuestra que se hizo como pago por adquisición de bienes o servicios.

Ni traspasos a cuentas del cónyuge, ascendientes y descendientes en línea recta en primer grado

d) SI NO HAY DECLARACIÓN ANUAL ART. 107 ULTIMO PÁRRAFO

Es como si la hubiera presentado sin ingresos.

= A Ingresos Omitidos; los préstamos y donativos no declarados

D) LAS EXCEPCIONES DE RETENCIONES EN ESCRITURA PÚBLICA, NO LIBERA DE LA OBLIGACIÓN A LOS CONTRIBUYENTES:

Hay algunos casos en los cuales el notario público no tiene la obligación de hacer la retención del impuesto sobre la renta y los cuales indica la ley y su reglamento como se mencionan a continuación:

El Reglamento del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 201 menciona que los notarios públicos quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto del artículo 154 LISR, cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales, pero siempre y cuando estas personas declaren que es parte del activo de la empresa y exhiban una copia sellada o acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración

del ultimo año del ejercicio y si fuera su primer año copia de la constancia de la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.

Pero si son personas con actividad empresarial de la Sección III del Capitulo II del Titulo IV de la ley del Impuesto Sobre la Renta el notario publico si deberá efectuar el cálculo y entero del impuesto del artículo 154 LISR.

Tampoco se hará retención a las Personas Morales que indica el artículo 102 LISR que son las siguientes:

- Partidos y asociaciones políticas, legalmente reconocidos.
- La Federación, los Estados, los Municipios y las instituciones que por ley tengan obligación de entregar al Gobierno Federal el importe integro de su remanente de operación.

E) VARIABLES CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

Podemos señalar que la mecánica del capitulo IV tiene como objetivo principal reconstruir elementos para el contribuyente que enajena bienes que al no generarse a través de una contabilidad como una actividad empresarial persona física o moral, no tiene los mismos elementos ni aplican las mismas deducciones para determinar el costo ajustado del bien, por lo que hago las siguientes consideraciones.

En bienes inmuebles del Capitulo IV comparando con el Capitulo II Sección I ambos capítulos del Titulo IV para personas físicas o comparando con el Titulo II de las personas morales, se debe de identificar el costo y fecha de adquisición o inversión; en terrenos así como del costo de construcciones y mejoras que en ellos se realicen.

La primera razón para su separación es que las construcciones deben depreciarse y los terrenos generalmente solo generan plusvalía.

Los valores en ambos casos si se actualizan pero es necesario que cada inversión sea identificada con su fecha de adquisición, ya que el periodo de actualización cambia con el simple transcurso del tiempo.

a) Que diferencias hay con el proceso de depreciación y porque:

La depreciación conforme al Art. 151 F. II es del 3% siendo que para las empresas es al 5%.

Esta situación se genera para favorecer al capítulo IV, criterio que nos favorece en un saldo por deducir mas alto, este efecto es consecuencia de que la depreciación no se aplica por año en este capítulo o sea que no dedujo el contribuyente ninguna depreciación y en consecuencia el efecto lo reconoce solo para este capítulo IV con una depreciación acumulada mas pequeña al considerar al 3% su depreciación anual.

b) Que diferencias hay con el proceso de actualización y porque:

La diferencia de actualización deriva de la propia actualización de depreciaciones ya que en empresas se toma el promedio del último periodo de actualizaciones por periodo, considerando el Art. 37 penúltimo párrafo que señala su actualización al ultimo mes de la primera mitad del ultimo periodo o ejercicio que se utiliza el bien, por la sencilla razón de que es mas fácil determinar una depreciación por año y una sola actualización, que hacerlo mes con mes. (Criterios aplicables de igual forma a la sección I del capítulo II del título IV).

Los terrenos que al no depreciarse, su actualización se da al último mes inmediato anterior a la propia enajenación según el primer párrafo del artículo 21.

Guardando congruencia con lo comentado, el capítulo IV señala, que su actualización es hasta el mes inmediato anterior conforme al Art. 151 F. II

c) Diferencias con residentes en el extranjero por enajenación de bienes inmuebles

La retención en principio es del 25% sobre el ingreso total conforme al Art. 189 de esta ley, sin embargo le puede ser aplicable el Capítulo IV del Título IV,

siempre y cuando tenga un representante designado conforme al Art. 208 de esta ley o que la operación sea consignada en escritura pública donde se designara al representante. Sin embargo el impuesto será mayor porque no se divide la base para aplicar la tarifa del artículo 177.

Conclusión Final.

Consideramos que del análisis hecho en la presente tesis, del Capítulo IV del Título IV genera más beneficios, en relación a otros tratamientos de ley. Y que definitivamente la declaración anual es una obligación que puede favorecer al contribuyente hasta con un saldo a favor. De no estar obligado por ingresos exentos, revisar la obligación de hacer una declaración informativa conforme a lo dispuesto en el Art. 175 de la LISR, por lo que el contribuyente debe de asesorarse adecuadamente, para evitar responsabilidades que pueden ir mas haya de cualquier beneficio económico que este reciba.

BIBLIOGRAFÍAS

De la Garza Sergio Francisco, Derecho Financiero Mexicano, Ed. Porrúa (1999)
Fernández Martínez Refugio de Jesús, Derecho Fiscal, Mc Graw Hill, (2000)
Francisco de P. Morales, Derecho Notarial Mexicano, Times Editores (2000)
Antunez Álvarez Rafael, El Impuesto Sobre la Renta Notarial, 2da edición, Ediciones del Saber de México, (2004)
Díaz Castrejón Benjamín, Estudio Practico del Impuesto Sobre la Renta de Bienes Inmuebles para Personas Físicas 2004, IMGRAF, (2004)
Colegio de Notarios del Distrito Federal, A.C., Revista Mexicana de Derecho, Impresores Aldina (2002)
Aguilar Molina Víctor Rafael, Ley Agraria Correlacionada, Compañía Editorial Electro-Comp, (1999)
Normas de información financiera coeditado por el Consejo Mexicano para la Investigación y desarrollo de Normas de Información Financiera y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2006)
Ley de impuesto sobre la Renta Textos y comentarios de la Comisión Fiscal del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (2003-2005)
Diccionario Jurídico 2000 Desarrollo Jurídico Información Profesional

Compilación de leyes

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
Ley del Impuesto Sobre la Renta
Ley del Impuesto al Valor Agregado
Ley del Código Fiscal de la Federación
Ley del Código Civil Federal
Ley Agraria
Ley de Coordinación Fiscal
Ley de Hacienda del Estado
Ley de Hacienda Municipal

Reglamentos.

Reglamento del Impuesto Sobre la Renta
Reglamento del Impuesto al Valor Agregado
Reglamento del Código Fiscal de la Federación

Otros.

Página del Servicio de Administración Tributaria www.sat.gob.mx
Miscelánea Fiscal
Criterios Normativos del Servicio de Administración Tributaria.