



Tópicos de Controversia, Responsabilidad y Oportunidad en Materia de Enajenación de Inmuebles

C.P. y M. en F. Jaime Goytortúa Bores*

Extracto de la ponencia presentada en el Evento Nacional de Notarios el 24 de abril de 2004 en Guadalajara, Jalisco, por el

Temario

1. Marco contextual LISR para la enajenación de inmuebles por personas físicas.
2. Normas reglamentarias de controversia.
3. Principios constitucionales de los reglamentos.
4. La procedencia del amparo para los notarios respecto de actos de terceros.
5. Otras áreas de oportunidad en materia de defensa y planeación fiscal en relación con inmuebles.
6. Recomendaciones de información y asesoría fiscal a clientes por parte de los notarios.

Objetivo General: Mediante el presente estudio, el autor, pretende vertir algunos fundamentos y comentarios respecto de algunos de los aspectos más polémicos, en cuanto al tema, así como ilustrar de manera genérica respecto de diversas áreas en las que a través de la defensa, o bien, de una legítima planeación de los actos, pueden evitarse u optimizarse los pagos de contribuciones.

1.- Marco LISR de la enajenación de inmuebles por personas físicas

En el contexto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que las personas físicas que efectúen la enajenación de uno o varios inmuebles, pueden ubicarse en dos hipótesis normativas para efectos de determinar su forma de tributación en este impuesto:

Título IV: De las personas físicas; capítulo IV: De los ingresos por enajenación de bienes.

En mi opinión, este constituye un capítulo y, por ende, un régimen de aplicación genérica.

Capítulo II: “De los ingresos por actividades empresariales y profesionales”, que se divide en tres secciones u opciones de tributación.

Por el contrario, desde mi particular punto de vista, habrá casos en los cuales la persona física que enajene inmuebles, debe o puede planear tributar al tenor de este capítulo, el que implica un Régimen de Aplicación Específica.

Para apoyar lo anterior, me permito transcribir tanto las disposiciones legales, como las resoluciones jurisdiccionales que considero importantes.

* Investigador y catedrático en la Maestría de Impuestos de la Universidad de Guadalajara.

Presidente de las comisiones fiscales del Colegio de Contadores Públicos del Estado de Jalisco, A.C., y de la región Centro Occidente del I.M.C.P.

Artículo 120 LISR. Están *obligadas* al pago del impuesto establecido en esta sección las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este capítulo, se consideran:

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

Artículo 16 CFF. Se entenderá por actividades empresariales las siguientes:

I. Las *comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter* y no están comprendidas en las fracciones siguientes.

II. Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabados de productos y la elaboración de satisfactores.

Disposiciones del Código de Comercio

Artículo 3. Se reputan en derecho comerciantes:

I. Las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio, *hacen de él su ocupación ordinaria*;

Artículo 5. Toda persona que según las leyes comunes es hábil para contratar y obligarse, y a quienes las mismas leyes no prohíben expresamente la profesión del comercio, tienen capacidad legal para ejercerlo.

Artículo 75. La ley reputa actos de comercio:

I. Todas las adquisiciones, enajena-

ciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial.....

II. *Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito de especulación comercial*;

Artículo 121 LISR. Para los efectos de esta sección, se consideran ingresos acumulables.....los siguientes:

XI. La ganancia derivada de la *enajenación de activos afectos a la actividad*.....

Artículo 137 LISR (Régimen de Pequeños Contribuyentes). Las *personas físicas que realicen actividades empresariales*, que únicamente enajenen bienes o presten servicios al público en general, *podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección*, siempre que

Artículo 138 LISR. Las personas físicas que paguen el impuesto en los términos de esta sección, calcularán el impuesto que les corresponda en los términos de la misma, aplicando la tasa de acuerdo *al total de los ingresos que cobren* en el ejercicio en efectivo, en bienes o en servicios, *por su actividad empresarial*, conforme a la siguiente tabla.....

Tesis del extinto TFF (hoy TFJFA)

Segunda época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 20. Agosto 1981.

Página: 259

ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES BAJO EL REGIMEN DE CONDOMINIO.- SI ES REALIZADA POR UNA PERSONA FISICA QUE NO ES COMERCIANTE, NI EMPRESARIO, NO DEBE TRIBUTAR COMO EMPRESA.- Cuando una persona física que no tiene el carácter de comerciante ni empresario decide enajenar un bien inmueble bajo el régimen de propiedad de condominio, los ingresos derivados de esa venta deberán estar sujetos al impuesto al ingreso de

las personas físicas o sea dentro del Título III de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Segunda época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 10. Enero - Febrero 1980.

Página: 208

REGIMEN DE TRIBUTACION POR VENTA DE UN CONDOMINIO EN OPERACIONES DIVERSAS Y CONSECUTIVAS.- El régimen de tributación a que se refiere el artículo 30 en relación con los numerales 68 al 71 y 72 Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1976, *es aplicable en los casos en que accidentalmente se ejecuta un acto de comercio, cuando en un solo acto se enajenan varios inmuebles; pero no cuando se realiza la venta de un condominio en diversas operaciones consecutivas*, caso en el cual resulta aplicable el artículo 34 de la citada Ley.

Segunda época

Instancia: Pleno

Publicación: No. 40. Abril 1983.

Página: 705

CONTRATOS DE COMPRAVENTA DE INMUEBLES.- NO CAUSABAN EL IMPUESTO DEL TIMBRE CUANDO ERAN ACTOS MERCANTILES.-.....El artículo 2o. mencionado debe interpretarse integralmente en el sentido de que *su finalidad era que no quedaran sin gravar los contratos de naturaleza civil celebrados por los comerciantes*, en ese orden de ideas no puede considerarse el artículo 2o. como una excepción a la regla contenida en el primero, y por lo mismo debe concluirse que *si una compraventa tiene naturaleza mercantil no causaba el impuesto del timbre*.

Conclusión: Es evidente, que si una persona física, hace del comercio su actividad habitual, entonces, a

todas las operaciones de compra-venta de inmuebles (entre otros) que celebre, no les será aplicable el capítulo IV del título IV, sino el capítulo II del mismo, y dependiendo de las características peculiares de sus operaciones, podrá tributar en cualquiera de los tres regímenes que contempla este último.

2. Normas Reglamentarias Controvertidas

El día 17 de octubre del 2003, fue publicado el “Nuevo Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta”, cuya entrada en vigor fue al día siguiente de su publicación, abrogando el anterior.

Como se ha hecho ya una costumbre, el Ejecutivo, a través de la expedición de reglamentos, o bien el SAT, mediante reglas de carácter general, han incluido una serie de normas que rebasan la potestad constitucional que se les confiere.

Más grave aun, considero, es el hecho que en relación con las normas que analizaré, parece que quiere aprovecharse la coyuntura de que en las operaciones de enajenación de inmuebles invariablemente interviene un notario o algún otro fedatario público, lo que implica que existe un tercero que por mandato de ley debe “calcular y enterar el impuesto bajo su responsabilidad”.

A continuación, transcribiré las normas reglamentarias vigentes, respecto de la enajenación de inmuebles efectuada por personas físicas, que desde mi óptica muy particular, exceden lo dispuesto en la ley, y por tanto, pueden ser combatidas a través de medios de defensa, y en el siguiente apartado, el sustento y antecedentes con los que soporto mi hipótesis, así como las conclusiones al respecto.

a).- Exención a la Venta de Casas Habitación:

Artículo 109 LISR. No se pagará el

...pretendo
verter algunos
fundamentos
y comentarios
respecto de algunos
de los aspectos
más polémicos, en
cuanto al tema, así
como ilustrar de
manera genérica
respecto de
diversas áreas en
las que a través de
la defensa, o bien,
de una legítima
planeación de los
actos...

Impuesto Sobre la Renta por la obtención de los siguientes ingresos:

.....
XV. Los derivados de la enajenación de:

a) *La casa habitación del Contribuyente.*

Artículo 129 RISR. 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.

Criterio Normativo SAT 13/2002/ISR: con el fin de verificar que los contribuyentes se encuentren en el supuesto de exención, los fedatarios públicos ante quienes se lleve a cabo la escrituración del inmueble, podrán aplicar lo dis-

puesto en el artículo 77, fracciones I y II y último párrafo del reglamento en mención, sin que sea necesario acreditar el requisito de los dos años anteriores al de su enajenación.

Artículo 130 RISR. 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.

b).- Inmuebles Enajenados por Personas Físicas Empresarias:

Artículo 201 RISR. Para los efectos del tercer párrafo del artículo 154 de la Ley, *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 a que se refiere dicho artículo, cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales, 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.

3. Principios Constitucionales de los Reglamentos

A).- Principio de reserva de la ley:

Consiste en la prohibición al reglamento de abordar materias reservadas en exclusiva a las leyes del Congreso, como son las relativas a la definición de los tipos penales, las causas de expropiación y la determinación de los tributos.

Jurisprudencia

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación Parte: VII-Junio

Tesis: P./J. 29/91

Página: 62

REGLAMENTOS EN MATERIA FISCAL. CARACTERÍSTICAS DE LOS MISMOS.

En relación con la facultad reglamentaria conferida por el artículo 89, fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos al Presidente de la República, se debe tomar en cuenta que los artículos 28 y 31, fracción IV, constitucionales, reservan a las leyes entendidas desde los puntos de vista formal y material, la exclusiva determinación de los elementos esenciales de las contribuciones.

Por ello, la expedición de una norma reglamentaria, además de que no debe contrariar o alterar la ley que reglamenta, por ser tal ordenamiento su medida y justificación, tampoco debe establecer alguno o algunos de los

mencionados elementos esenciales de las contribuciones, dado que éstos, por mandato constitucional, deben estar en un acto formal y materialmente legislativo y no en una norma reglamentaria.

B).- Principio de subordinación jerárquica:

“Es aquel que exige que el reglamento esté precedido por una ley cuyas disposiciones desarrolle, complemente o pormenore y en las que encuentre su justificación y medida”.

(Tomado de la obra “El Reglamento Fiscal”, del Lic. Rigoberto Reyes Altamirano; Editorial Tax)

Jurisprudencia

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta.

Parte : II, Septiembre de 1995

Tesis: 2a./J. 47/95

Página: 293

FACULTAD REGLAMENTARIA.

SUS LÍMITES.

Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.

C).- Principio de no complementación de la ley:

El reglamento no complementa la Ley, porque entonces estaría legislando

Conforme a lo anterior, considero que en tratándose de aquellas operaciones de enajenación en las que intervienen, y que acorde con lo analizado con antelación en el presente estudio, los notarios tienen toda la aptitud y el derecho de buscar el amparo y protección de la justicia federal.

el Presidente de la República; lo que hace es desarrollar y particularizar las situaciones ya legales previstas.

(Tomado de la obra “El Reglamento Fiscal”, del Lic. Rigoberto Reyes Altamirano; Editorial Tax)

Instancia: Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

Fuente: Apéndice de 1995

Parte : Tomo III

Tesis: 732

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS. SUS LÍMITES.

Mediante el ejercicio de la facultad reglamentaria, *el titular del Ejecutivo Federal puede*, para mejor proveer en la esfera administrativa el cumplimiento de las leyes, *dictar ordenamientos que faciliten a los destinatarios la observancia de las mismas*, a través de disposiciones generales, imperativas y abstractas que detallen sus hipótesis y supuestos normativos de aplicación. *Sin embargo, tal facultad* (que no sólo se deduce de la fracción I del artículo 89 constitucional, sino que a la vez se confirma expresamente con el contenido de la fracción VIII, inciso a), del artículo 107 de la propia Carta Suprema), por útil y necesaria que sea, *debe realizarse única y exclusivamente dentro de la esfera de atribuciones propia del Poder Ejecutivo*, esto es, la norma reglamentaria actúa por facultades explícitas o implícitas que se precisan en la ley, siendo únicamente esa zona donde pueden y deben expedirse reglamentos que provean a la exacta observancia de aquélla y que, por ello, compartan además su obligatoriedad. De ahí que, *siendo competencia exclusiva de la ley la determinación del qué, quién, dónde y cuándo de una situación jurídica general, hipotética y abstracta, al reglamento de ejecución competará, por consecuencia, el cómo de esos*

mismos supuestos.

Por tal virtud, si el reglamento sólo encuentra operatividad en el renglón del cómo, sus disposiciones sólo podrán referirse a las otras preguntas (¿qué?, ¿quién?, ¿dónde? y ¿cuándo?), siempre que éstas ya estén contestadas por la ley, es decir, *el reglamento desenvuelve su obligatoriedad a partir de un principio definido por la ley y, por tanto, no puede ir más allá de ella, ni extenderla a supuestos distintos ni, mucho menos, contradecirla*; luego entonces, la facultad reglamentaria no puede ser utilizada como instrumento para llenar lagunas de la ley, ni para reformarla o, tampoco, para remediar el olvido o la omisión. Por tal motivo, si el reglamento debe contraerse a indicar los medios para cumplir la ley, *no estará entonces permitido* que a través de dicha facultad, una disposición de tal naturaleza otorgue mayores alcances o *imponga diversas limitantes que la propia norma que busca reglamentar*, por ejemplo, creando y obligando a los particulares a agotar un recurso administrativo, cuando la ley que reglamenta nada previene a ese respecto.

Una vez vistos algunos criterios doctrinales respecto del alcance y características a que deben sujetarse las normas reglamentarias, en mi opinión, las normas plasmadas en el apartado anterior, no cumplen con el mandato constitucional, en virtud de que:

Artículo 129 RISR. Impone requisito no contemplado en Ley.

Artículo 130 RISR. Desvirtúa la exención prevista en Ley.

Artículo 201 RISR. Pretende obligar a los Fedatarios a retener un ISR a contribuyentes que de origen tienen tratamiento particular en Ley.

Para sostener dichas hipótesis, además de los criterios del Poder Judicial antes transcritos, a continuación,

hago lo propio con otros.

Tesis aislada

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta Tomo: XVI, Septiembre de 2002

Página: 1453

SUPREMACÍA DE LA LEY SOBRE LAS DISPOSICIONES DE UN REGLAMENTO.

La validez de la disposición de un reglamento o acuerdo, para efectos de aplicación, o bien, para propósitos de interpretación o integración normativa, está supeditada a que tales disposiciones guarden congruencia con las normas legales expresas existentes sobre la materia específica de regulación de que se trate, a más de que se entienden sujetas, asimismo, a los principios jurídicos que emergen directamente de la propia ley; de manera tal que *las disposiciones reglamentarias o administrativas, aun siendo expresas, no pueden válidamente regir contra la voluntad manifiesta del texto de la ley, ni tampoco oponerse a los lineamientos normativos contenidos en la misma,.....*

Tesis Aislada

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: II, Julio de 1995

Tesis: 2a. LXII/95

Página: 109

INGRESOS DERIVADOS DE LA ENAJENACION DE CASA HABITACION. EL ARTÍCULO 77 DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y CUATRO ES INCONSTITUCIONAL.....
El precepto reglamentario *es inconstitu-*

cional, 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.

Jurisprudencia

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVIII, Agosto de 2003

Página: 310

Tesis: 2a./J. 66/2003

RENTA. EL ARTÍCULO 72 DEL REGLAMENTO DE LA LEY QUE ESTABLECE EL IMPUESTO RELATIVO, AL CONSIDERAR A LAS INVERSIONES DENTRO DEL CONCEPTO DE EROGACIONES A QUE SE REFIERE EL DIVERSO 75 DE LA PROPIA LEY, ES INCONSTITUCIONAL.

Tanto la jurisprudencia como el precepto reglamentario citado utilizan los sustantivos “gastos” y “erogaciones” como sinónimos, y de acuerdo con el diccionario de la Lengua de la Real

Considero que el medio idóneo para acceder al amparo, lo es la consulta a la autoridad fiscal, al tenor de la siguiente tesis jurisprudencial...

Academia Española, gastar significa la acción de expender o emplear el dinero en una cosa. Una interpretación lógico-jurídica de tales términos conduce a estimar que, para efectos fiscales, lo que se grava es el resultado de la acción de haber empleado un bien estimado en dinero para un fin determinado; en tanto que la inversión tiene diferente naturaleza jurídica y, en su más amplio sentido, es la utilización de un bien para emplearlo en el tráfico económico-jurídico con el ánimo de obtener un beneficio. En este último supuesto no existe, por tanto, el ánimo de gastar y erogar sino el de utilizar el bien para obtener determinadas ganancias. De lo anterior se infiere que entre los gastos, erogaciones e inversiones existen notorias diferencias; en los dos primeros, el dinero ha salido del patrimonio del sujeto activo y, como consecuencia, se ha perdido el ámbito de su disponibilidad; en cambio, en las inversiones, el dinero no se eroga sino que se destina a la obtención de ganancias; y, por lo que toca al uso, en los gastos y erogaciones, generalmente, el dinero se da a cambio de otra cosa, a diferencia de las inversiones en que sólo se deposita, en algunos casos, en una institución de crédito, mediante un acuerdo de voluntades, para que ésta, a su vez, lo administre y entregue al inversor las utilidades y el capital, cuando aquél así lo solicite en los términos convenidos. Todo lo anterior conduce a concluir que en virtud de las diferencias señaladas, las inversiones no pueden estar comprendidas dentro de las erogaciones y en estas circunstancias *el artículo 72 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta excede los márgenes señalados en el artículo 75 del ordenamiento que reglamenta, esto es, al introducir un nuevo elemento en la base del impuesto va más allá de lo previsto en la norma ordinaria, en contravención a lo que indica el artículo 89,*

fracción I, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y viola el principio de legalidad tributaria establecido en el artículo 31, fracción IV, de la propia Constitución.

Conclusión: En mi opinión los tres preceptos reglamentarios sujetos al análisis (Arts. 129, 130 y 201) son violatorios del principio de Legalidad Tributaria establecido en la fracción IV del artículo 31 Constitucional, amén de exceder lo dispuesto en la fracción I del artículo 89 de la misma. Ahora bien, para cada uno de ellos, emitiré una breve conclusión en atención a sus efectos, consecuencias y verdadera afectación a los contribuyentes.

Artículo 129. Aun y cuando es evidente que conforme al inciso “a”, de la fracción XV del artículo 109 de la Ley que reglamenta, para gozar de la exención bastaría al enajenante con manifestar bajo protesta de decir verdad, que se trata de su casa-habitación; considero que el proporcionar un comprobante al fedatario, no resulta en cuestiones prácticas nada complicado, por lo que, salvo imposibilidad de comprobarlo, no vale la pena pensar en ejercitar el derecho a la defensa.

Artículo 130. Esta norma, aun y cuando quizás en la mayoría de los casos pudiera no afectar a los contribuyentes, en función a las proporciones de terreno-construcción de gran cantidad de viviendas, por supuesto, habrá otros en los cuales efectivamente si exista un verdadero perjuicio a estos, ya que de manera por demás criticable, a través de la norma reglamentaria se vulnera lo dispuesto por nuestra Carta Magna, al modificar ostensiblemente el supuesto de exención consagrado en la propia ley, por lo que, la recomendación no puede ser otra, mas que acudir al juicio de garantías (Amparo), dentro de los quince días siguientes a la fecha de apli-

cación de la norma reglamentaria.

Artículo 201. Aquí nos encontramos con una norma, que en principio me parece “confusa” o “fuera de lugar”, dado que de conformidad con lo anteriormente analizado, la enajenación de inmuebles afectos a su actividad, realizada por personas físicas empresarias, no debieran estar afectas al capítulo de “Enajenación de Bienes”.

Me parece que con un afán eminentemente recaudatorio, el Ejecutivo, por una parte, aclara que el fedatario público, no debe retener en dichas operaciones, pero pretende establecer que si la enajenación la efectúa un “REPECO”, entonces sí debe proceder a calcular y enterar el impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 154 de la Ley, que reitero, en mi opinión, no es aplicable a estos contribuyentes, dado que por mandato de ley tienen un régimen de tributación que expresamente dispone cómo deben pagar el ISR por “la totalidad de los ingresos” provenientes de su actividad empresarial.

Para estos sujetos, considero existen dos alternativas de defensa; la primera de ellas, a través del juicio de amparo contra el cálculo y entero del impuesto, por parte del fedatario; o bien, la segunda alternativa, sería solicitar a la autoridad el “pago en exceso o indebido” por el diferencial entre lo calculado y enterado por el citado fedatario, y lo que le correspondería conforme a la aplicación de lo dispuesto en la ley de la materia.

4. El Amparo para los Notarios Respecto de Actos de Terceros.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, había sostenido anteriormente el criterio de que los notarios públicos

no podían promover amparo en contra de autoridades que los afectaran en sus actos como tal, mismo que se basaba en la investidura oficial de éstos; es decir, en el eventual carácter muy similar al de funcionarios públicos que tienen.

Sin embargo, recientemente la Segunda Sala de la SCJN, resolvió una contradicción de tesis al respecto, emitiendo el criterio que con el carácter de jurisprudencial, debe aplicarse en lo futuro. Cabe aclarar que se trata de la materia civil; mas sin embargo, considero que sirve de sustento para pedir su aplicación en el ámbito administrativo o fiscal.

Instancia: Segunda Sala

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XVII, Junio de 2003

Página: 253

Tesis: 2a./J. 44/2003

NOTARIOS PÚBLICOS DEL ESTADO DE JALISCO (Y LEGISLACIONES AFINES). CASOS EN LOS QUE PUEDEN PROMOVER JUICIO DE AMPARO. Conforme al artículo 1o. de la Ley del Notariado del Estado de Jalisco, los notarios son profesionales del derecho que desempeñan una función pública, consistente en dar fe de actos, negocios o hechos jurídicos a los que deban y quieran dar autenticidad.

Por ello, dichas personas, si bien no son funcionarios públicos por cuanto no forman parte de la estructura orgánica de la administración pública, sí ejercen una función pública, la que realizan bajo su responsabilidad de manera autónoma, pero no discrecional, ya que están sujetos a diversas normas jurídicas a las que deben circunscribir su actuar, mismas que conforman su estatus. Para determinar cuándo pueden

A la fecha, existen innumerables sentencias favorables a los gobernados, de diversas entidades federativas, por los motivos antes señalados, lo que, previo análisis de la legislación local correspondiente, creo que hay grandes posibilidades de quedar liberados del pago de ambas contribuciones.

promover amparo, a semejanza del derecho administrativo, debe distinguirse entre el titular del órgano -persona física-, y el órgano mismo.

Así, los notarios de esa entidad federativa, además de poder promover juicio de amparo en su carácter de gobernados como cualquier individuo contra actos autoritarios que afecten sus garantías constitucionales (persona, familia, patrimonio, libertad o seguridad jurídica), también tienen legitimación para promover el juicio de garantías en contra de actos de autoridad que violen o sobrepasen lo establecido en ese sistema normativo legal y reglamentario que rige su función, que al mismo tiempo que obligan a los notarios, les sirve de defensa y protección jurídica, en tanto resguarda su garantía de trabajo y la legalidad de su actuación.

Contradicción de tesis 24/2003-SS.

Conclusión: Conforme a lo anterior, considero que en tratándose de aquellas operaciones de enajenación en las que intervienen, y que acorde a lo analizado con antelación en el presente estudio, los notarios tienen toda la aptitud y el derecho de buscar el amparo y protección de la justicia federal.

Ahora bien, es de destacar que en caso de ejercer los medios de defensa pertinentes, éstos no obtendrán de manera directa un beneficio económico; mas sin embargo, yo soy de la opinión, que sí lo obtendrán de forma indirecta, ya que podrían lograr ser liberados de la aplicación de las multicitadas normas en lo futuro, lo que redundaría en un “Valor Agregado” a sus servicios, que indudablemente atraería a los enajenantes para celebrar la operación ante la fe pública del mismo.

Considero que el medio idóneo para acceder al amparo, lo es la consulta a la autoridad fiscal, al tenor de la siguiente tesis jurisprudencial:

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta
Tomo: XVIII, Diciembre de 2003
Página: 5
Tesis: P./J. 82/2003

CONSULTA FISCAL. SURESPUESTA ES APTA PARA ACREDITAR LA OPORTUNIDAD Y EL INTERÉS JURÍDICO EN EL JUICIO DE AMPARO CONTRA LEYES, SI SE TRATA DEL PRIMER ACTO DE APLICACIÓN DE LAS NORMAS EN QUE SE FUNDA Y QUE SE REFIERA A UNA SITUACIÓN REAL Y CONCRETA.

5. Otras Áreas de Oportunidad en Materia de Defensa y Planeación Fiscal en Relación con Inmuebles

A).- Vicios del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o Adquisición de Inmuebles e Impuesto Predial.

Cabe aclarar que aunque se trata de impuestos de ámbito local, en su esencia, en la gran mayoría de localidades de la república sus elementos básicos son prácticamente iguales, por lo que a continuación señalo algunos de los vicios de los que tengo conocimiento:

- 1.- Violaciones al principio de Legalidad, dado que se prevén bases alternativas o tres bases, al referirse a valores de adquisición, catastrales o avalúos, lo que indudablemente deja al arbitrio de la autoridad la determinación de la base gravable, a lo que mas le convenga a ésta.
- 2.- Violación al principio de proporcionalidad, al no medir con precisión la capacidad contributiva; esto es, considera elementos ajenos y en ciertos casos, tarifas desproporcionales.
- 3.- Violación al principio de equidad, al brindar algunas exenciones sin la debida justificación.

En casos de fusión y escisión, se podría evitar el impuesto, al no haber contraprestación y existir casos análogos de excepción.

Conclusión: A la fecha, existen innumerables sentencias favorables a los gobernados, de diversas entidades federativas, por los motivos antes señalados, lo que, previo análisis de la legislación local correspondiente, creo que hay grandes posibilidades de quedar liberados del pago de ambas contribuciones.

B).- Venta en Parcialidades.

Sin importar la cantidad diferida, si el plazo para cubrir el total de la contraprestación es mayor a 18 meses y se garantiza el interés fiscal, puede lograrse que el pago provisional sea hasta por el equivalente a un 5% del que sería en una operación de contado. Con lo anterior, además de optimizar los flujos del contribuyente, se busca evitar generar un saldo a favor en la declaración anual.

C).- Avisos de Terminación de Obra.

Es muy común que en las construcciones o mejoras efectuadas a los bienes inmuebles, no se cuenten con los comprobantes que soporten el “costo fiscal” de las mismas, y entonces se opte por deducir el 80% del valor avalúo referido a la fecha de realización de las mismas. Otra alternativa poco aplicada es soportar el citado costo fiscal, en base al valor manifestado en el aviso de terminación de obra, en donde, la Deducción es al 100% contra el 80% en caso de avalúos.

Además, cabe destacar que la norma reglamentaria que da sustento legal a esta deducción (artículo 192) no se establece fecha de presentación del mismo y permite un margen de incre-

mento hasta del 10% respecto del valor avalúo.

D).- Cálculo del ISR Anual.

La teoría de determinación del impuesto definitivo (del ejercicio), está basada en reconocer que la ganancia de este tipo de operaciones aun y cuando se materializa en un ejercicio determinado, la realidad es que fue devengada desde el momento en que se adquiere el bien, y hasta que este es enajenado.

Por tal motivo, la ley divide las ganancias en dos tipos; la “acumulable”, que es la que se suma a otros ingresos del mismo ejercicio y se calcula el impuesto en función a la aplicación de tarifas y tablas; y la “no acumulable” que pagará el mismo, en función a una tasa variable.

Consecuentemente, es por demás importante que para efectos de determinar la tasa variable, se exploren las siguientes alternativas:

- 1.- Cálculo de “Tasas Promedio”, y la posibilidad de aplicar 0% en ejercicios anteriores.
- 2.- Aplicación de “Pérdidas Diversas”
- 3.- Disminución de Deducciones Personales
- 4.- Estímulo Fiscal al Ahorro y demás estímulos fiscales.
6. Recomendaciones de Información y Asesoría Fiscal a Clientes por Parte de los Notarios

Durante mi trayectoria profesional me he percatado que una gran cantidad de personas que celebran enajenaciones de inmuebles, y consecuentemente elevan esta a escritura pública, ante la fe de un notario, tienen la idea equívoca, de que en su caso, ya cumplieron con todas sus obligaciones fiscales por conducto de éstos.

La nueva Ley del ISR, vigente a partir del 1° de enero del 2002, esta-

...lo aquí plasmado es tan sólo algo de lo que el tema comprende, y que espero que para Usted, amable lector, sea de utilidad, y despierte su interés, para que en caso de requerirlo, pueda profundizar mas en la materia, para efectos de un adecuado conocimiento y la correcta toma de decisiones...

blece, además de las obligaciones ya tradicionales, algunas otras cuya consecuencia, en caso de incumplimiento, puede ser verdaderamente grave para los contribuyentes. Es por esto, que a continuación, presentó los aspectos que vale mucho la pena que los fedatarios informen a sus clientes, con el ánimo de coadyuvar al debido cumplimiento de sus obligaciones, amén de, por una parte, evitar sanciones, y por la otra, eventualmente, estos últimos puedan aprovechar los beneficios que la ley concede y recuperar parcial o totalmente el impuesto pagado al momento de la celebración del acto.

A).- El celebrar ante la fe pública del notario, las operaciones de enajenación y adquisición de inmuebles, no implica que el impuesto que, en su caso, se hubiere causado sea definitivo. Respecto de las operaciones gravadas, invariablemente debe presentarse declaración anual. En los casos de venta de casa habitación, u obtención de herencias o legados; estos, de origen se encuentran exentos de ISR, mas sin embargo, si los ingresos totales del contribuyente en el ejercicio, son mayores a \$500,000.00 (Quinientos mil pesos), y este no los declara (con el carácter meramente de informativo), entonces se pierde la exención, y eventualmente, podría generarse un crédito fiscal a cargo del contribuyente, integrado por impuesto causado, actualización, recargos y multas.

B).- Respecto de donativos recibidos, debe informarse en la declaración anual, si en su caso, ya sea en lo individual, o en su conjunto, el total de donativos, préstamos y premios, son superiores a un millón de pesos.

C).- En el caso particular de premios obtenidos, si por sí solos, o sumado con donativos y préstamos obtenidos, son mayores a un millón de pesos, y los citados premios no se declaran, la

retención que en su caso se efectuó sobre el mismo, pierde el carácter de pago definitivo, con las posibles consecuencias comentadas en el inciso "A" que antecede.

Comentario Final: El tema de enajenación de bienes, (inmuebles, acciones y muebles), considero que es muy poco estudiado y publicitado, pero como pudimos ver, hay aspectos respecto del mismo, muy complejos o problemáticos en cuanto a su aplicación legal y sus consecuencias. Por supuesto, lo aquí plasmado es tan solo, algo de lo que el tema comprende, y que espero que para Usted, amable lector, sea de utilidad, y despierte su interés, para que en caso de requerirlo, pueda profundizar mas en la materia, para efectos de un adecuado conocimiento y la correcta toma de decisiones, con el ánimo siempre, de que cumpliendo cabalmente lo que dispone nuestra Constitución, cumplamos adecuadamente con el mandato de contribuir al gasto público, no siendo óbice, el ejercer nuestro derecho a aprovechar las diversas opciones legales fiscales que se nos presenten.

