

RESIDENTES FISCALES EN EL EXTRANJERO, IMPUESTO SOBRE LA RENTA, INTERVENCIÓN DEL NOTARIO

Alfonso Gómez Portugal Aguirre

Notario Público Número 162 del D.F.

SUMARIO: 1. ¿Quién es residente fiscal en México y quién es residente fiscal en el extranjero? 2. ¿Cómo se acredita el carácter de residente fiscal en México? 3. Análisis del Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. 4. Intervención del notario: 4.1. Ingresos a través de fideicomisos mexicanos. 4.2. Contraprestaciones pactadas en moneda extranjera. 4.3. Carácter del impuesto para los efectos de este título de la ley. 4.4. Supuestos en enajenación y adquisición de bienes inmuebles.

La idea de que una acción u omisión nos puede generar, en si misma o vinculada con otros factores incluso ajenos a nuestra voluntad, alguna responsabilidad o la posibilidad de que un órgano de autoridad, del nivel que sea, tendría facultades para cobrarnos algo, aún ante nuestra negativa o en contra de nuestra voluntad, nos genera intranquilidad y nos hace delimitar de modo claro y preciso nuestra actuación, procurando en consecuencia actuar del mejor modo posible o con el menor margen de interpretación de nuestras acciones.

No es, en lo más mínimo, la misma reacción, para el caso de que nos encontremos frente a acciones u omisiones que no nos generarán ningún tipo de sanción o que no motivarán o legitimarán a ningún órgano de autoridad, a que el mismo pueda molestarnos en nuestra persona o en nuestro patrimonio; claro está que ante este nuevo escenario, nos relajamos y no dimensionamos, a veces, los posibles efectos negativos de alguna conducta positiva o negativa.

No es lo mismo, por ejemplo, que el propietario o encargado de una negociación mercantil, pensemos en una tienda de abarrotes, anuncie al exterior de la misma su horario de servicio, a que una notaría pública lo haga —guardadas las debidas proporciones—; si el encargado de la mencionada negociación no cumple con dicho horario, tal vez lo que podría ocurrir es que se genere malestar entre su clientela, pero sería un exceso pensar en que podríamos demandar o cobrar algo, salvo que se hubiere señalado el cumplimiento de una obligación específica en ese sitio y dentro de ese horario; en cambio, si un notario público

no respeta el horario de atención o servicio anunciado, podría incurrir en responsabilidad, salvo caso fortuito o fuerza mayor.

Pero qué pasaría si existiera una norma que fuera poco clara sobre si debe o no ser sancionada la apertura de un establecimiento mercantil en el horario anunciado, ¿acaso la actitud sería de no cumplir con el horario anunciado?, la duda y con ello una posibilidad de que la autoridad puede requerir o sancionar, hará que el encargado cumpla con dicho anuncio público en la medida de lo posible.

La norma que impone una determinada conducta o criterio de actuación, pero que no establece sanción alguna para el caso de su inobservancia, genera pues un deber y no en si misma una obligación.

Llevados los ejemplos anteriores al campo del derecho, considero que en caso de que exista alguna duda, por más mínima que parezca o sea, sobre si debemos observar o no una determinada conducta impuesta en una norma, cumplamos la misma, claro está que en la medida que dicha norma no contravenga, viole o vulnere derechos o garantías mínimas.

Que diferentes serían todas las cosas, para bien, si todos actuáramos de acuerdo al “deber ser” y no cobijados por la oscuridad que imposibilita la intervención del Estado, en virtud del principio que señala que las normas que establecen sanciones, no son aplicables a caso alguno que no se encuentre previsto expresamente en las mismas leyes. No digo que ese principio de protección al particular y de prohibición a la autoridad de actuar de modo arbitrario, infundado y no motivado, sea incorrecto o deba dejar de observarse, simplemente digo, que diferentes serían todas las cosas, soñar no cuesta nada.

Desde mi primer contacto con el derecho fiscal, en la licenciatura, y hasta el día de hoy, estoy más que convencido que el derecho fiscal es una de las ramas del derecho más transparentes, claras, precisas y técnicas, por todo ello pienso que en materia fiscal todo se reduce a es o no es; claro está que en el día a día, no todos los hechos, actos o conductas, son tan claros para determinar de un modo simple, si nos encontramos o no frente a un supuesto de causación fiscal o frente a una exención o frente a una determinada obligación o, tal vez, frente a un escenario de doble tributación, pero sí es un hecho que los supuestos generadores de las contribuciones fiscales, así como sus exenciones, se ha procurado establecerlos de manera clara y precisa.

Muchas de las ideas anteriores han motivado la inquietud y el hecho de escribir sobre el presente tema, algunas veces no queda clara o bien delimitada la intervención del Notario Público en materia fiscal y, con ello, si debe o no observar algunas disposiciones fiscales, para en virtud de ello determinar si incurre o no en algún tipo de responsabilidad.

Estoy consciente que es discutible, lo cual sirve de modo circunstancial o casual de ejemplo de lo dicho hasta ahora, si el notario público es o no responsa-

ble solidario en el pago de contribuciones fiscales federales; si tiene o no tiene el carácter de retenedor o recaudador —respecto de lo cual considero que no tenemos estos dos últimos caracteres—, ya que no controlamos o no somos autores o causantes de la fuente del ingreso relevante para efectos fiscales; si no teniendo el carácter de retenedores ni de recaudadores, no obstante ello, si somos o no responsables solidarios en el pago de contribuciones fiscales federales, de conformidad con lo dispuesto en la fracción segunda del artículo veintiséis del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dispone:

“ART. 26.—Son responsables solidarios con los contribuyentes:

...

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

...”

No tengo la menor duda de que los notarios no tenemos una responsabilidad solidaria fiscal, a propósito de la retención y recaudación de contribuciones fiscales federales, es decir, considero que no tenemos dichos caracteres de retenedores o recaudadores, establecidos como supuestos de la responsabilidad solidaria fiscal en la fracción I del Código Fiscal de la Federación.

Pero qué pasa con el posible carácter de responsables solidarios fiscales de los notarios públicos a la letra de la fracción dos antes transcrita, los notarios públicos en muchos casos, estamos obligados a calcular y enterar “por cuenta” de los contribuyentes contribuciones fiscales, y precisamente lo hacemos “por cuenta” del contribuyente, es decir:

a. Las cantidades para pagar la contribución fiscal, son a cargo del contribuyente y

b. La contribución fiscal la genera y paga el contribuyente, no el notario, por lo que la esfera jurídico-patrimonial que se afecta o modifica, no es la del notario —en primera instancia— sino la del contribuyente; en un primer momento, por que él es el sujeto pasivo u obligado del crédito fiscal y en un segundo momento, porque al pagarse o liquidarse la obligación fiscal, se libera de la misma el contribuyente y, por consecuencia, se extingue el crédito fiscal.

No es un tema de menor importancia, mi opinión personal, valga la redundancia, es que sí somos responsables solidarios por lo manifestado en los párrafos anteriores y por ello, al ser un tema controvertido y, con ello, al final puede resultar que somos o tal vez no somos responsables solidarios, pienso que debemos actuar como si sí lo fuéramos, por simple diligencia y, con ello, excluir cualquier tipo de responsabilidad que se nos pretenda fincar, aún la de tipo solidario; para qué colocarnos de manera innecesaria en una situación de interpretación, en la que

podría resultar que sí somos responsables solidarios fiscales. Así las cosas, como ejemplo, qué problema tiene que nos aseguremos que nuestros clientes-contribuyentes, nos exhiban el importe de los impuestos y derechos de los que son deudores, mediante cheques de caja o certificados o mediante transferencias bancarias y no mediante cheques personales, para con ello asegurar que su pago se hará de manera oportuna dentro de los plazos señalados en las leyes fiscales aplicables; pienso que ninguno y el beneficio es evidente, en primer lugar, el pago oportuno del crédito fiscal en beneficio de la hacienda pública y segundo, eliminar cualquier posible fuente de responsabilidad solidaria.

Con todo lo anterior, me gustaría ubicar el presente trabajo en un tema que permite la aplicación de las ideas expuestas, a propósito de la delimitación de la intervención o no intervención del Notario Público y nuestro deber de actuación prudencial en caso de duda, en materia de residentes fiscales en el extranjero, específicamente en el Impuesto Sobre la Renta.

1. ¿QUIÉN ES RESIDENTE FISCAL EN MÉXICO Y QUIÉN ES RESIDENTE FISCAL EN EL EXTRANJERO?

El concepto y alcance legal de la residencia fiscal en México, aún y cuando guarda una relación directa con el concepto de nacionalidad y el carácter de extranjero, no son lo mismo, ya que mientras que un extranjero es toda aquella persona, física o moral, que no posee el carácter de nacional, en términos de lo dispuesto por el artículo treinta y tres de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; residente fiscal en el extranjero, será toda aquella persona, física o moral, que no se ubique en algunos de los supuestos del artículo nueve del Código Fiscal de la Federación, precepto, este último, que no hace alusión a la nacionalidad mexicana, para con ello establecer, por consecuencia o derivación, que se es residente fiscal en México por poseer la nacionalidad mexicana, ya por nacimiento, ya por naturalización; no podemos decir que es una regla ser residente fiscal en México por ser una persona de nacionalidad mexicana, ni tampoco podemos afirmar que se es residente fiscal en el extranjero por no poseer el carácter de nacional. Existe pues una relación entre los conceptos pero no son sinónimos legales.

El artículo nueve del Código Fiscal de la Federación, expresa quienes son residentes fiscales en México; para el caso de personas físicas establece el siguiente criterio: será residente fiscal en México, quien establezca dentro del territorio nacional su casa habitación, para el caso de que también se tenga casa habitación en otro país, se considera que se es residente fiscal en México, cuando en territorio nacional se encuentre el “centro de intereses vitales”, esto es, cuando

más del cincuenta por ciento de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año calendario tengan fuente de riqueza en México o cuando en el país, se tenga el centro principal de actividades profesionales. Como se puede apreciar basta y sobra que en territorio nacional, en principio, se establezca la casa habitación de una persona física, para que con ello tenga el carácter de residente fiscal en México, sin hacer alusión a su nacionalidad.

También establece el precepto legal citado que son residentes fiscales en México, las persona físicas de nacionalidad mexicana que son funcionarios del Estado mexicano o trabajadores del mismo, aún cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero. En este caso el carácter de nacional mexicano, sí es el criterio de determinación de la residencia fiscal en México.

Me parece de suma importancia y utilidad para la función notarial, que el citado artículo noveno del Código Fiscal de la Federación, en su penúltimo párrafo, establece una presunción: **“salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana, son residentes en territorio nacional”**; que útil resulta la aplicación práctica de esta presunción, así las cosas, si ante un notario público comparece una persona física de nacionalidad mexicana y ésta declara que el inmueble que pretende enajenar, a título oneroso, es su casa habitación y que con ello se encuentra exenta del impuesto sobre la renta correspondiente, bastará para la exención la acreditación de que el inmueble que se enajena efectivamente se trata de la casa habitación del contribuyente, pero no se deberá acreditar que el contribuyente enajenante es residente fiscal en México, para que en tal virtud le sean aplicables la exenciones establecidas para residentes fiscales en México, lo cual no excluye la posibilidad de que el notario, en una actuación diligente y proba, ya que se trata de una presunción, solicite en casos determinados que el enajenante, de nacionalidad mexicana, le acredite su residencia fiscal en México, ya sea por tener a la vista documentos que le puedan hacer suponer que es el caso que ya no se posee la residencia fiscal en nuestro país, por ejemplo un pasaporte con registro de salida muy antigua y llegada reciente para la firma del instrumento respectivo o, también, por las mismas declaraciones de los comparecientes o corredores inmobiliarios o por otra razón, como puede ser la enajenación que se pretende efectuar mediante el uso de un poder otorgado en el extranjero, en el que el enajenante declare ya tener un domicilio en algún otro país, todo lo anterior siempre a criterio del notario respectivo; también es de suma importancia la presunción para el caso de que el enajenante no tenga documento alguno para acreditar que el inmueble que enajena es su casa habitación y con ello exentar el impuesto sobre la renta, pues no será lo mismo que el cálculo correspondiente del pago provisional se determine conforme a lo dispuesto por el artículo ciento cincuenta y cuatro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sito en un título de residentes fiscales en México, que si dicho cálculo del pago, que será

definitivo, se hace de conformidad con el artículo ciento ochenta y nueve de la ley mencionada, aplicable a residentes fiscales en el extranjero.

En el caso de personas morales, se establece que serán residentes fiscales en México las que hayan establecido en territorio nacional la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva. Para estos supuestos tampoco se hace alusión al carácter de nacional o extranjera de la persona moral de que se trate.

Recordemos que a propósito de la nacionalidad de las personas morales, el artículo octavo de la Ley de Nacionalidad, reglamentaria de los artículos treinta, treinta y dos y treinta y siete, apartados A y B de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; establece que “son personas morales de nacionalidad mexicana las que se constituyan conforme a las leyes mexicanas y tengan en el territorio nacional su domicilio legal”.

Por su parte, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, amplía qué debe entenderse por algunos de los conceptos ya mencionados en el Código Fiscal que delimitan la residencia fiscal en México. Así pues, el artículo quinto señala que no se considera que una persona física ha establecido en México su casa habitación, cuando habita temporalmente inmuebles con fines turísticos y el artículo sexto complementa, para el caso de personas morales, que se entiende que las mismas han establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva, cuando en territorio nacional esté el lugar en el que se encuentre la o las personas que tomen o ejecuten las decisiones de control, dirección, operación o administración de la persona moral y de las actividades que ella realiza.

Si bien es cierto que no existe disposición legal o reglamentaria que obligue al notario a exigir a los contribuyentes, enajenantes o adquirentes, que acrediten que son residentes fiscales en México, para con ello acogerse a una exención fiscal o a un procedimiento de cálculo benéfico de algún pago provisional, considero que por un principio de diligencia y probidad, respetando ante todo el criterio de cada notario en particular, es conveniente pedir dicha acreditación, ya que para las personas físicas o morales extranjeras, **no se establece presunción alguna a su favor de ser residentes fiscales en México**, así las cosas, si quieren acogerse, para el caso de personas físicas, a una exención o a un procedimiento de cálculo de pago provisional de acuerdo a lo preceptuado en el título cuarto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o en el caso de personas morales, a la tributación de acuerdo al título segundo de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y con ello que el notario no haga cálculo y pago de impuesto alguno por cuenta de estas últimas, significa que son residentes fiscales en México, por lo que dicha afirmación debe probarse, el que afirma tiene que probar, ya que no cuentan, insisto, con presunción legal alguna a su favor.

Recordemos también que, constitucional o no, las exenciones para el caso de personas físicas sólo están previstas en el artículo ciento nueve de la citada ley, que se encuentra topográficamente en el título cuarto de esa misma ley, el cual a su vez regula la tributación de las personas físicas residentes fiscales en México, no las personas físicas residentes fiscales en el extranjero, así lo dispone expresamente el artículo ciento seis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que en su parte relativa indica: “Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas **residentes en México...**”; si bien es cierto que adelante el mismo precepto legal señala que también tributan bajo ese título de la ley, las personas físicas residentes en el extranjero, lo expresa para el caso sólo de los ingresos atribuibles a un establecimiento permanente, **por lo que es muy importante tomar en cuenta** que en el establecimiento permanente se realizan, de manera total o parcial, actividades empresariales o se prestan servicios personales independientes (artículo dos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta) y, en términos del artículo cuatro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en el caso de que a través de dicho establecimiento permanente se enajenen bienes inmuebles, la tributación se hará de acuerdo a los títulos segundo o cuarto de la ley citada (según sea persona moral o física el enajenante), por lo que para este último caso el contribuyente, persona física o moral extranjera residente fiscal en el extranjero, que pretenda que el notario público le de a su enajenación el tratamiento de residente fiscal en México de acuerdo a aquellos títulos de la ley, deberá acreditar que se encuentra inscrita en el Registro Federal de Contribuyentes, bajo el rubro de persona moral residente en el extranjero con establecimiento permanente en México o como persona física residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, según está dispuesto en el artículo diecinueve, fracciones I y VII, del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Solo dejo para reflexión un cuestionamiento, ¿Cómo podemos saber, de modo objetivo y con ello seguro, que el residente fiscal en el extranjero, tiene derecho a que el notario le aplique a su enajenación o adquisición inmobiliarias, el tratamiento del título II o el IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, bajo el criterio de que el ingreso es atribuible a su establecimiento permanente?, ¿Cómo sabemos que ese ingreso es atribuible a dicho establecimiento permanente y por ello no aplica el título V de la citada ley?, ¿bastaría una declaración o certificación contable o de auditor autorizado?, tema por demás delicado.

En lo relativo a las exenciones fiscales de relevancia notarial, en conclusión, constitucional o no, el régimen de exención fiscal está contemplado en la Ley del Impuesto sobre la Renta, solo para el caso de personas físicas residentes fiscales en México, ya sean nacionales o extranjeras, salvo un caso de excepción con in-

cidencia notarial, previsto en el artículo ciento ochenta y nueve de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2. ¿CÓMO SE ACREDITA EL CARÁCTER DE RESIDENTE FISCAL EN MÉXICO?

Así pues, la pregunta es: ¿Cómo se acredita el carácter de residente fiscal en México? Sobre este cuestionamiento debo dar dos criterios como respuesta, uno de tipo legal-administrativo y otro estrictamente administrativo.

El primero de ellos se encuentra en la Resolución Miscelánea Fiscal para el año 2012, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* de fecha veintiocho de diciembre de 2011, en la regla II.2.1.4, “Constancia de residencia fiscal. Para los efectos de los artículos 9 del CFF y 5 de la Ley del ISR, la constancia de residencia fiscal en México se solicitará en términos de la ficha de trámite 7/CFF ‘Solicitud de constancia de residencia para efectos fiscales’, contenida en el Anexo 1-A. CFF 9, LISR 5”.

El segundo criterio, de tipo administrativo, es la respuesta de fecha cuatro de mayo del año dos mil diez, que dio El Administrador Central de Normatividad de Impuestos Internos, de la Administración General Jurídica, del Servicio de Administración Tributaria de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a la consulta hecha por la Asociación Nacional del Notariado Mexicano, Asociación Civil; en los siguientes términos:

“...Resuelve

PRIMERO.

El extranjero persona física cuando no acredite con el documento migratorio expedido por la autoridad competente mexicana, ser Inmigrante o Inmigrado, se presume, salvo prueba en contrario, que tributa conforme a lo previsto en el Título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto de los ingresos que obtenga por la enajenación de bienes inmuebles.

...”

Solo algunos comentarios a este respecto, nótese que la respuesta solo se limita al caso de enajenación de bienes inmuebles, no a su adquisición, también, dicha respuesta no expresa si el notario está obligado o no, a criterio de la autoridad fiscal, a exigir la acreditación de residencia fiscal en México del contribuyente de que se trate, por lo que es evidente que los notarios no estamos obligados a exigir dicha acreditación, ya que esa obligación debería contenerse en la ley, lo que no ocurre, como lo dije anteriormente, dependerá del criterio prudencial de cada notario en cada caso concreto pedir dicha acreditación o no y, por último, la

redacción o concordancia de la respuesta, no es del todo afortunada, ya que en vez de establecerse una presunción humana en el sentido de que los extranjeros que acrediten su legal estancia en el país con la calidad de inmigrantes o inmigrados se consideran, salvo prueba en contrario, residentes fiscales en México, dice que los extranjeros que no posean esas calidades migratorias se presumen, salvo prueba en contrario, residentes fiscales en el extranjero, por lo que nos obliga a hacer una interpretación en sentido contrario para presumir que los extranjeros con calidad migratoria de inmigrado o inmigrante, son residentes fiscales en México, interpretación que de suyo es delicada por no tratarse de una disposición legal, sino de una respuesta de tipo administrativo a una consulta.

¿Qué pasa con la vigencia de esta respuesta?, ya que como es de todos es conocido, se encuentra ya en vigor la Ley de Migración y su Reglamento, en dicha nueva ley y reglamento, ya no se regula el concepto de calidad migratoria, sino el de condición de estancia, ya no se contempla el término de forma migratoria, sino el de tarjeta de residencia y documento migratorio, ya no se clasifican las calidades migratorias de extranjeros en el país bajo los criterios de no inmigrantes, inmigrantes o inmigrados, sino que ahora se clasifican las situaciones migratorias regulares bajo el criterio de condiciones de estancia (antes calidades migratorias), que a su vez son las de visitantes, residentes temporales y residentes permanentes. ¿Continúa en vigor la respuesta o criterio de la autoridad fiscal federal?, mi opinión es Sí, ya que en los artículos transitorios de la nueva ley y también en los de su reglamento, el legislador estableció una equivalencia, más o menos ordenada, entre lo que antes eran las calidades migratorias de no inmigrante, inmigrante e inmigrado a lo que ahora es la condición de estancia de visitante, residente temporal y residente permanente, debiendo encontrar su equivalente, de acuerdo a dichos artículos transitorios, las calidades migratorias de no inmigrante, inmigrante e inmigrado a las condiciones de estancia de visitante, residente temporal y residente permanente; pero insisto, estamos haciendo una labor de interpretación de una respuesta de tipo administrativo, lo cual de suyo es discutible y con ello, es también discutible si continúa vigente o no dicha respuesta, aún y cuando mi opinión personal es que sí es posible; sin embargo, acaso ¿no estaríamos colocándonos, de modo innecesario, con aquella interpretación, en una situación de riesgo, más aún que en la Resolución Miscelánea Fiscal se establece cómo se acredita la residencia fiscal en México?, ¿bastará ante un requerimiento de la autoridad fiscal, para defender alguna exención fiscal o cálculo benéfico en favor de un contribuyente extranjero, exhibir dicha respuesta a una consulta?; en mi práctica profesional como notario, solicito la constancia de residencia fiscal a aquellos contribuyentes que no gozan de la presunción establecida en el artículo nueve del Código Fiscal de la Federación.

3. ANÁLISIS DEL TÍTULO V DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Finalmente, paso al análisis, con un enfoque estrictamente notarial, del título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (en lo sucesivo la ley). En este título de la ley, tributan los residentes fiscales en el extranjero que obtengan ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, ya sea que no tengan establecimiento permanente en México o ya sea que teniéndolo, el ingreso no sea atribuible a dicho establecimiento, a este último respecto me he referido con anterioridad, ya que para los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, que pueden derivar de la enajenación de bienes inmuebles entre otros, será aplicable el título II o el título IV de la referida ley, con la consecuente incertidumbre de cómo saber si respecto de un inmueble determinado el ingreso se atribuye al establecimiento, lo cual ya fue comentado anteriormente.

Es de advertir que hablamos de residentes fiscales en el extranjero, por lo que al no hacer distingo alguno la ley, abarca tanto a las personas físicas como a las personas morales.

4. INTERVENCIÓN DEL NOTARIO

¿Qué intervención tiene el notario?, ¿cuándo pide la ley que el notario calcule y entere el Impuesto Sobre la Renta?, ¿cuándo la ley grava algún ingreso o utilidad, pero no establece que el notario calcule y entere? y algunos supuestos especiales a los que me referiré a continuación; para responder a los cuestionamientos anteriores, me permito analizar dicho título de la ley de modo casuístico.

4.1. INGRESOS A TRAVÉS DE FIDEICOMISOS MEXICANOS

El artículo ciento setenta y nueve de la ley establece de manera genérica, es decir no hace alusión a si se trata de un fideicomiso sobre bienes muebles o inmuebles, que respecto a ingresos percibidos a través de fideicomisos constituidos de acuerdo a las leyes mexicanas, la institución fiduciaria calcula y retiene el impuesto como si el ingreso lo percibiera directamente el residente en el extranjero. Qué pasa entonces con la intervención del notario, exigida en el artículo ciento ochenta y nueve de la ley, a propósito de los ingresos por la enajenación de bienes inmuebles; pues puede el enajenante contribuyente considerar que el notario no debe calcular y enterar el impuesto, ya que esta obligación se impone a la institución fiduciaria, mi opinión, discutido el tema por supuesto, es que debe prevalecer la intervención del notario en cuanto al cálculo y el entero del impuesto que en su caso resulte, ya que al tratarse de enajenación de bienes inmuebles

formalizadas ante notario, la ley le norma y establece un proceso y obligación a este último, consistente precisamente en el cálculo y entero, es un principio de especialidad, lo especial deroga a lo general, lo general sería ingresos a través de fideicomiso y lo especial, que la operación fiduciaria que genere el ingreso, al versar sobre un bien inmueble, se formalice en escritura pública ante notario, ya que no todas las operaciones fiduciarias que generan ingresos deben formalizarse ante notario, ya que la forma en derecho mexicano es una norma de excepción, así las cosas, que el fiduciario intervenga en aquellas operaciones que no deben formalizarse ante notario.

Que tema tan discutible e interpretable, pareciera que mi opinión está muy acomodada o inclinada a que sí calculemos y enteremos el impuesto, pero para con ello evitar alguna responsabilidad frente a la autoridad fiscal, puede que sea por eso. Pero mi opinión se puede objetar, aduciendo que lo especial y derogatorio no es la intervención del notario, sino que la regla general es el cálculo y entero por el notario en enajenaciones de bienes inmuebles y lo especial es que si interviene una institución fiduciaria, ella debe hacer el cálculo y la retención.

Si la prudencia debe normar el criterio de solución, entonces que a cada caso concreto, se presente consulta específica a la autoridad fiscal, la cual determinará quién calcula y entera o quién calcula y retiene, el notario o la institución fiduciaria.

Para concluir este primer caso, no debemos confundirnos con el hecho de que al ser el enajenante, civil o mercantil, la institución fiduciaria, por ser ésta persona moral mexicana el notario no interviene por tributar aquella de acuerdo al título II de la ley; recordemos que para efectos fiscales, en materia de fideicomisos, el enajenante, por regla general, es el titular del derecho de reversión, no el fiduciario y se entiende por enajenación la transmisión o pérdida, entre otros casos, del derecho de reversión, siendo el fideicomitente y/o fideicomisario —y con ello el enajenante fiscal— el residente fiscal en el extranjero no la institución fiduciaria —para el caso que nos ocupa—, sin perder de vista que el fideicomitente y/o fideicomisario, en mi opinión, no podría acogerse a los beneficios de exención, ya que éstos están previstos en el Título IV de la ley, residentes fiscales en México. El único caso en el que el notario no intervendría en el cálculo y entero del impuesto sobre la renta, respecto de ingresos inmobiliarios percibidos por medio de fideicomiso, sería en tratándose de fideicomisos constituidos de acuerdo a las leyes mexicanas, cuyo objeto o fin sea la realización de actividades empresariales y el contrato mismo de fideicomiso se haya inscrito, a través de la institución fiduciaria mexicana, en el Registro Federal de Contribuyentes (exhibiéndose el alta y cédula respectiva), de conformidad con lo dispuesto por el artículo trece de la ley (en estos contratos de fideicomiso se tributa de acuerdo al título II de la ley) y el artículo diecinueve fracción X del reglamento del Código

Fiscal de la Federación, caso, este último, que aplica a todos los contratos de fideicomiso con actividad empresarial. Recordemos que la actividad empresarial y el concepto de empresa, para efectos fiscales, se define en el artículo dieciséis del Código Fiscal de la Federación.

4.2. CONTRAPRESTACIONES PACTADAS EN MONEDA EXTRANJERA

Aquí encontramos una norma especial, derogatoria de la general que se encuentra en el Código Fiscal de la Federación, ya que en éste se establece que para efectos del cálculo de las contribuciones federales, cuando los ingresos se perciban en moneda extranjera, se debe tomar como valor de dicha moneda, aquel en el que fue adquirida (artículo veinte del Código Fiscal de la Federación), lo cual de suyo acarrea un problema de determinación objetiva por cuestiones probatorias, pensemos, por ejemplo, en una persona que ha adquirido dicha moneda en distintas fechas y con ello en distintos valores, señalando el mismo código, que para el caso que no haya adquisición, se estará al tipo de cambio que publique el Banco de México en el *Diario Oficial de la Federación* el día anterior al de la causación de la contribución, no olvidemos que en México, las contribuciones federales se causan y pagan en moneda nacional, según lo dispone el mismo precepto legal antes citado.

La excepción se contiene en el artículo ciento setenta y nueve de la ley, estableciendo que cuando las contraprestaciones sean en moneda extranjera, el impuesto se enterará haciendo la conversión a pesos al momento de la exigibilidad o al momento del pago.

4.3. CARÁCTER DEL IMPUESTO PARA LOS EFECTOS DE ESTE TÍTULO DE LA LEY

Los pagos de impuestos hechos de conformidad con este título quinto de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran pagos definitivos (Artículo ciento setenta y nueve de la ley).

4.4. SUPUESTOS EN ENAJENACIÓN Y ADQUISICIÓN DE BIENES INMUEBLES

Éstos y la intervención del notario, se regulan en el artículo ciento ochenta y nueve de la ley, del modo siguiente:

- Se considera que la fuente de riqueza está en México, si en el país se encuentran dichos bienes.

Enajenación

- Regla general.

Tasa del 25% sobre el total del ingreso sin deducción alguna y retiene el adquirente si es residente en México o en el extranjero con establecimiento permanente, sino, el contribuyente lo entera de manera directa.

- Excepción.

PRIMERA. Si el contribuyente-enajenante tiene **Representante en el país** que reúna los requisitos del artículo doscientos ocho de la ley, (residente fiscal en el país o residente fiscal en el extranjero pero con establecimiento permanente en México y que conserve los documentos comprobatorios del pago durante 5 años posteriores a la fecha en que se hubiere efectuado) y que la enajenación se consigne en **escritura pública**.

SEGUNDA. Operación de enajenación consignada en escritura pública, no se requiere representante en el país por parte del enajenante.

- Régimen fiscal a ambas excepciones

El enajenante tiene un derecho de opción, pudiendo elegir entre el cálculo del impuesto mediante la aplicación de una tasa del 25% sobre el total del ingreso obtenido, sin deducción alguna, o el cálculo del impuesto aplicando sobre la ganancia fiscal determinada de acuerdo al capítulo IV título IV de la ley, la tasa máxima sobre el excedente a que se refiere el artículo ciento setenta y siete de la ley, nótese que se remite al título cuarto de la ley, capítulo cuarto, solo para efectos de la determinación de la ganancia, es decir, restar al ingreso obtenido las deducciones autorizadas en dicho capítulo, pero no se debe dividir dicha ganancia obtenida, entre el número de años que han transcurrido desde la fecha de la adquisición del bien inmueble de que se trate y hasta la fecha de su enajenación, ya que esa regla aplica para el cálculo de un pago provisional y en este caso, nos encontramos con un pago definitivo.

¿Qué obligaciones tiene el notario?

- Calcular el impuesto,
- Haciéndolo constar en la escritura, señalando el precepto legal en comentario que se debe hacer constar en la escritura (no en el apéndice), no queda claro si lo que se hace constar en la escritura es el importe del impuesto o si el cálculo y el impuesto mismo, pienso que serán los dos y, además, aún cuando lo damos por sobreentendido, pienso que los notarios debemos hacer constar en el texto del instrumento, por probidad y rogación, la manifestación expresa de la elección hecha por el enajenante, sobre el procedimiento de cálculo que se hizo.

- Enterar el impuesto dentro de los 15 días siguientes de la firma de la escritura.
- Presentar declaración por toda enajenación, aún cuando no haya impuesto a enterar, así lo señala expresamente el artículo ciento ochenta y nueve de la ley, lo que permite contestar la interrogante de qué pasaría si en virtud del ejercicio del derecho de opción, resulta que en el cálculo correspondiente del impuesto, al deducirse del ingreso las deducciones autorizadas en la ley, el resultado es pérdida fiscal, considero que la intención del legislador fiscal no es que el enajenante residente fiscal en el extranjero, pague en todos los casos impuesto sobre la renta y que, en tal virtud, para el caso de que resulte pérdida fiscal en uno de los dos posibles procedimientos de cálculo, se deba entonces pagar el impuesto que resulte de la aplicación de la tasa del veinticinco por ciento sobre el total del ingreso, pienso que en el caso que nos ocupa, si el resultado es pérdida fiscal, no habrá impuesto a pagar, ya que ese fue el resultado matemático del ejercicio de una de las opciones autorizadas en la ley.
- Informar en el mes de febrero de cada año, de todas las operaciones formalizadas ante su fe, en el ejercicio fiscal inmediato anterior. Respecto a esta obligación, encontramos una excepción en la regla II.3.8.1, de la Resolución Miscelánea Fiscal para el año dos mil doce, en donde se establece que los notarios públicos estamos relevados de la obligación de presentar la declaración informativa anual a que este precepto se refiere, si se presentó la individual por cada operación vía electrónica, DECLARANOT.
- Pago de la contraprestación en parcialidades. Para este supuesto, el último párrafo del artículo ciento ochenta y nueve de la ley, establece que el contribuyente puede optar entre pagar el impuesto que resulte por la enajenación por el importe total o en la medida que sea exigible la contraprestación y en la proporción que represente cada una de las parcialidades, siempre que se garantice el interés fiscal; por lo que es recomendable que en el texto de la escritura conste expresamente la opción que el contribuyente haya ejercido, debiendo el notario observar, además, lo dispuesto en el artículo doscientos cincuenta y seis del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, el cual establece que **se debe hacer constar en la escritura:**
 - a. Plazo de pago o parcialidades mayor a 18 meses.
 - b. El tipo de garantía que se otorga respecto del interés fiscal, se prevé la posibilidad de que la garantía consista en la asunción de responsabilidad solidaria del adquirente, la cual debe constar en la misma escritura.
 - c. Constancia de aceptación de la autoridad fiscal federal de la garantía otorgada y que la misma corresponde al impuesto determinado.

d. El notario enterará el impuesto en la proporción que corresponda a la cantidad que, de la contraprestación, sea entregada al momento de la firma de la escritura. En relación a este último punto, la Resolución Miscelánea Fiscal para el año dos mil doce, en su regla I.3.14.3, establece precisamente la obligación de consignar en la escritura pública la parte del precio cubierto a la firma de la misma, pero además y en aparente beneficio, restringe la posible solidaridad pasiva del notario solo a la parte del impuesto, que en los términos anteriores, se debe enterar a la firma del instrumento y no al importe total.

Adquisición

El título quinto de la ley no establece, para los supuestos de adquisición ahí gravados, la intervención del notario público, por lo que nos encontramos en la disyuntiva de si debemos o no intervenir en el cálculo y entero del impuesto que se genere por cuenta del contribuyente causante.

Evidentemente si la Ley del Impuesto Sobre la Renta no exige u obliga intervención alguna del notario, éste no debe, precisamente en el sentido de no estar obligado, calcular y enterar; pero pienso que debemos analizar más a fondo este punto. La ley señala que para estos supuestos de adquisición, es vía retención o directamente el contribuyente quien debe determinar y enterar la contribución a la autoridad fiscal, pero no perdamos de vista en qué título de la ley estamos, Residentes Fiscales en el Extranjero, el causante del impuesto no es residente fiscal en México, no tiene establecimiento permanente, o teniéndolo, los ingresos gravados no son atribuibles a éste, por lo que no presenta declaraciones ni paga impuestos en México de manera periódica o habitual; no pongo en tela de duda la buena fe de todos, de hecho, la buena fe debe ser siempre el principio presunto de la actuación de toda persona, pero seamos realistas, el residente fiscal en el extranjero y más aún si es extranjero, lo más probable es que nunca entere la contribución, tal vez salga del país y no regrese en algún momento posterior o nunca; no creo, y lo digo como acto de fe, que el servidor público que lo identifique en algún aeropuerto o el capitán de alguna aeronave, le requiera el pago de los impuestos que dejo de pagar en territorio nacional, así las cosas, no pienso exista mayor inconveniente en que los notarios calculemos y enteremos, por cuenta del contribuyente, los impuestos correspondientes, aunado al hecho de que no existe duda alguna de que en este caso NO somos responsables solidarios los notarios en dichos pagos, ya que el Código Fiscal de la Federación dispone que la solidaridad pasiva, entre otros casos, se genera por la retención, recaudación y por el hecho de estar “obligado” a efectuar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes y aquí no hay obligación alguna para el notario de efectuar esos pagos, sin embargo, “contribuyamos al gasto público” y que no solo algunos paguemos los impuestos que nos corresponden a todos.

Supuestos de adquisición gravados:

- Avalúo practicado por autoridad fiscal que excede en más de un diez por ciento de la contraprestación pactada por la enajenación.
El impuesto se determina mediante la aplicación de la tasa del veinticinco por ciento sobre el total de la diferencia, sin deducción alguna. La regla establecida es que el **contribuyente** lo enterará dentro de los quince días posteriores al de la notificación de la autoridad fiscal. Aquí se genera una interrogante por demás interesante, ¿Cuál es el supuesto de causación, el hecho de que exista la diferencia referida al momento de la celebración del contrato o el hecho de que la autoridad fiscal, en algún momento posterior, practique avalúo y resulte la mencionada diferencia?, una primera opinión, de acuerdo al principio del derecho fiscal consagrado en el artículo quinto del Código Fiscal de la Federación, relativo a que las disposiciones legales relativas a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, son de interpretación estricta y, por consecuencia, no se pueden hacer extensivas por analogía a caso alguno no previsto expresamente en la norma, es que el supuesto de causación se da en el momento en que la autoridad practica el avalúo y notifica el impuesto respectivo al contribuyente, que es tal y como se encuentra dispuesto en la norma, la duda se da entonces respecto a qué plazo tiene la autoridad fiscal para realizar dichas acciones, no dispone nada al respecto la ley, sin embargo podemos aplicar, de modo supletorio, las disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación sobre caducidad fiscal, contenidas en el artículo sesenta y siete de dicho ordenamiento legal; una segunda opinión, que deriva de la propia lógica y naturaleza de las cosas, es que resulta un tanto cuanto incongruente que el legislador establezca como supuesto de causación el hecho de que la autoridad practique avalúo y hasta ese momento se genere la contribución, ya que desde la celebración del contrato respectivo ya existía, fiscalmente hablando, utilidad para el contribuyente adquirente y la autoridad solo lo constata y procede a requerir por notificación la contribución causada, caso en el cual, el impuesto se calcularía a la fecha de adquisición con un avalúo referido precisamente a esa misma fecha y no debiendo pagarse recargos, previa actualización del impuesto desde la fecha de la celebración del contrato respectivo y hasta el pago efectivo, ya que el artículo en comento, sí es claro en cuanto a que el plazo de pago, será de quince días contados a partir de la “notificación” que haga la autoridad y no de la celebración del contrato o acto, no puede, legalmente hablando, generarse recargo y ajuste sobre un impuesto cuyo plazo de pago no ha comenzado a correr.

- Adquisición a título gratuito.

El artículo ciento ochenta y nueve de la ley señala que las adquisiciones a título gratuito generan el Impuesto Sobre la Renta por adquisición, aplicando la tasa del veinticinco por ciento sobre el valor total del avalúo del inmueble de que se trate, sin deducción alguna. La ley no distingue el título o causa generadora de la adquisición a la luz de la teoría del hecho o del acto jurídico, sino que lo hace desde un punto de vista económico, en donde cabe la distinción entre títulos de adquisición onerosos o gratuitos, por lo que al no hacerse distingo alguno sobre acto o hecho jurídico, opino que abarca tanto títulos *inter vivos* como *mortis causa*.

En este supuesto de causación, sí se establecen dos exenciones, para el caso de que se trate de donaciones entre cónyuges y las celebradas entre ascendientes —como enajenantes— con descendientes —como adquirentes—.

Por último y de extrema relevancia notarial, en mi opinión, los notarios no debemos perder de vista que en este título quinto de la ley, también se regula el régimen fiscal de residentes fiscales en el extranjero, que son considerados por la autoridad fiscal federal mexicana como residentes fiscales cuyos ingresos fiscales estén sujetos a un “régimen fiscal preferente”, ya que las tasas de determinación del impuesto de que se trate, se incrementan de modo considerable, y no resultan aplicables, por mención expresa de la ley, las otras disposiciones del título quinto de la ley, a este supuesto se refiere el artículo doscientos cinco de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que indica que se aplica una tasa del “cuarenta por ciento sobre el total del ingreso, sin deducción alguna”.

¿Qué es un régimen fiscal preferente?, lo califica el artículo doscientos doce de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, en su párrafo tercero, al indicar que se consideran ingresos sujetos a regímenes fiscales preferentes, los que no están gravados en el extranjero o lo están con un impuesto sobre la renta inferior al setenta y cinco por ciento del impuesto sobre la renta que se causaría y pagaría en México, en los términos de los títulos II o IV de la misma ley, según corresponda.