

ALGUNAS CONSIDERACIONES SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DEL FIDEICOMISO EN MÉXICO

Juan Manuel JIMÉNEZ ILLESCAS

SUMARIO: I. *Introducción.* II. *El fideicomiso como unidad económica.* III. *Antecedentes sobre la regulación fiscal de la enajenación de bienes a través de fideicomiso.* IV. *Regulación fiscal del fideicomiso.* V. *El fideicomiso ante el Registro Federal de Contribuyentes.* VI. *Bibliografía.*

I. INTRODUCCIÓN

La figura jurídica del fideicomiso ha adquirido gran importancia debido a lo versátil que es, ya que a través de ella pueden efectuarse innumerables operaciones, ya sean civiles o mercantiles. Precisamente debido a la infinidad de operaciones que se pueden realizar por medio del fideicomiso, es por lo que han surgido problemas sobre cuál es el régimen fiscal aplicable en cada caso.

Si a lo anterior agregamos el hecho innegable de que actualmente la mayoría de los contribuyentes, antes de celebrar algún contrato tratan de conocer los impuestos que se pueden originar con motivo de la ejecución de dicho contrato, surge la importancia de conocer la forma en que se encuentra regulada, para efectos fiscales, la figura jurídica del fideicomiso.

En virtud de que por medio del fideicomiso pueden realizarse infinidad de operaciones, es de pensarse que la regulación fiscal es clara en cuanto a la regulación de los efectos fiscales de esta figura jurídica. Sin embargo, esto no es así, ya que son únicamente dos artículos los que fundamentalmente regulan, fiscalmente, al fideicomiso.

En efecto, el artículo 14 fracciones V y VI del Código Fiscal de la Federación, regula los efectos jurídicos fiscales, de la enajenación de bienes a través de fideicomiso y, el artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, regula las actividades empresariales que se realizan por medio de fideicomiso.

Existen otros ordenamientos jurídicos, federales y locales, que en cierta forma se refieren a los efectos fiscales que se derivan de las ope-

raciones que se efectúan a través del fideicomiso, sin embargo, en el presente estudio tan sólo se hace referencia a los dos ordenamientos jurídicos antes citados, debido a la especial importancia que revisten: el primero porque es supletorio de las leyes fiscales federales especiales, y el segundo, porque regula al impuesto que representa la mayor fuente de ingresos del Estado.

Por último, deseamos manifestar que en este breve estudio, se pretende patentizar nuestra inquietud sobre la tan pobre regulación fiscal con que actualmente cuenta el fideicomiso. Asimismo, se quiere indicar que, debido a la reglamentación tan escueta que dentro del derecho fiscal existe en torno a los efectos fiscales de esta figura jurídica, no es nada difícil que los contribuyentes incurran en serias violaciones tributarias al tratar de interpretar la legislación fiscal. Por lo anterior, tan sólo se hacen algunas consideraciones sobre la forma en que se regulan ciertos efectos fiscales de las operaciones que se pueden realizar a través del fideicomiso.

II. EL FIDEICOMISO COMO UNIDAD ECONÓMICA

En virtud de que a través del fideicomiso no se crea una persona jurídica, podría pensarse que no es un sujeto tributario, y que por lo tanto, los rendimientos que deriven de las operaciones del mismo, no estén sujetas al pago de impuestos.

Sin embargo, esto no es así. En efecto, de conformidad al artículo 346 de la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito, "En virtud del fideicomiso, el fideicomitente destina ciertos bienes a un fin lícito determinado, encomendando la realización de ese fin a una institución fiduciaria". De la definición transcrita se observa que una de las características determinantes del fideicomiso en nuestro país es la afectación de bienes a un fin lícito y determinado.

Lo anterior significa que el fideicomiso supone un conjunto de bienes que pueden llegar a producir rendimientos en beneficio de algún sujeto de derecho que tenga la capacidad necesaria para recibir el provecho que el fideicomiso implica. Derivado de lo expuesto se desprende que los rendimientos que se generen con motivo del fideicomiso, de acuerdo a cada caso, pueden ser objeto de la legislación fiscal.

Sin embargo, no es posible hacer generalizaciones absolutas sobre la forma en que se determina si los ingresos que derivan de un fideicomiso están gravados por algún impuesto, ya que a través de esta figura jurídica pueden efectuarse infinidad de operaciones, tanto de naturaleza civil y mercantil, razón por la cual es necesario examinar, en cada

caso, la causa y la naturaleza del ingreso, así como la calidad del beneficiario, a fin de decidir sobre la situación particular.

Sin que sea objeto de este estudio analizar las teorías que sobre la personalidad existen bástenos con señalar que de acuerdo a Pugliatti¹ "La personalidad es el resultado de la síntesis de dos elementos: uno material, que constituye el substrato; y otro formal que refleja el sello característico del ordenamiento jurídico. El elemento material está constituido por un conjunto de condiciones y presupuestos, entre los cuales debe ennumerarse también la existencia de la criatura humana; el elemento formal consiste en el reconocimiento de la personalidad o cualidad del sujeto jurídico creación del derecho objetivo".

Para Pugliatti, es necesario que existan los dos elementos para que exista, conforme a derecho, una persona. Si aplicamos estas ideas al caso del fideicomiso, nos damos cuenta de que en nuestro derecho esta figura jurídica no tiene personalidad jurídica, ya que ningún ordenamiento jurídico se la otorga, razón por la cual el fideicomiso en sí no es sujeto de derechos y obligaciones.

Por lo expuesto, y tomando en consideración que el fideicomiso constituye una agrupación de bienes destinados a realizar fines lícitos y determinados, y toda vez que estos bienes pueden generar rendimientos en beneficio de algún ente jurídico, es por lo que la legislación fiscal se ha visto en la necesidad de regular los efectos fiscales de las operaciones que se efectúan a través de fideicomiso.

Por otra parte, del análisis que el licenciado Francisco Lerdo de Tejada hace del artículo 3o. fracción III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, en el que se establecía que eran sujetos de este impuesto, "Las unidades económicas sin personalidad jurídica...", así como del segundo párrafo del artículo 13 del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, en el que se indicaba que eran sujetos pasivos, las agrupaciones que constituyeran "una unidad económica diversa de la de sus miembros" y además se indicaba que para la aplicación de las leyes fiscales, se asimilaban dichas agrupaciones a las personas morales, se observa que, para el licenciado Lerdo de Tejada, las unidades económicas a que se refieren los preceptos citados, deben reunir los siguientes elementos: 1. Unidad: "Consiste en que el sujeto o deudor del crédito fiscal constituye una unidad o agrupación". 2. Carácter económico: "No es necesario que la unidad persiga fines lucrativos ya que basta que sea una unidad constituida por varios individuos, para suponer que persigue fines económicos, pues

¹ PUGLIATTI, *cit. pos.*, RODRÍGUEZ Y RODRÍGUEZ, Joaquín, *Tratado de Sociedades Mercantiles*, p. 104.

es imposible que funcione sin obtener los recursos suficientes para su sostenimiento".² 3. Sin personalidad jurídica: Este elemento ya se analizó con anterioridad.

A pesar de que los preceptos antes citados no se referían específicamente a la figura jurídica del fideicomiso, el mismo quedaba incluido en las hipótesis legales, razón por la cual, cuando el patrimonio afectado en fideicomiso generaba ingresos, éstos pasaban a ser objeto de la legislación fiscal, siéndoles aplicable el régimen fiscal de las personas morales.

A diferencia de los ordenamientos jurídicos citados, en la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, vigente a partir del 1º de enero de 1981, si se regula en forma específica al fideicomiso en el artículo 9º; asimismo, en el actual Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1o. de enero de 1983, se regula a la enajenación de bienes que se efectúe por medio de fideicomiso.

A pesar de esto, con la regulación que a la fecha existe en relación al fideicomiso, es actual el concepto de que el fideicomiso es una unidad económica, que puede generar rendimientos en beneficio de algún ente jurídico, los cuales, según el caso, pueden ser objeto de algún gravamen fiscal.

III. ANTECEDENTES SOBRE LA REGULACIÓN FISCAL DE LA ENAJENACIÓN DE BIENES A TRAVÉS DE FIDEICOMISO

1. Criterio número 26 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público del año de 1966

Durante la vigencia de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la extinta Dirección General del Impuesto Sobre la Renta, emitió diversos criterios en relación a la forma de determinar el impuesto sobre la renta, cuando las personas físicas enajenaban inmuebles mediante fideicomiso. De esta forma, en el año de 1966, dio a conocer el siguiente criterio:

CRITERIO 26

"En los casos en que una fiduciaria adquiera inmuebles en fideicomiso de garantía o de administración, esta Secretaría ha establecido el siguiente régimen fiscal respecto a los ingresos derivados de la

² LERDO DE TEJADA, FRANCISCO, *Código Fiscal de la Federación comentado y anotado*, p. 29.

enajenación de inmuebles cuando se utilice dicho instrumento fiduciario:

"I. Cuando la fiduciaria adquiere inmuebles en fideicomiso de garantía o de administración, no existe ingreso gravable en el momento de celebración de la operación.

"II. En los casos en que la fiduciaria adquiere del fideicomitente la propiedad fiduciaria de un inmueble con carácter irrevocable y traslativo de dominio en favor del fideicomisario, quien cubre al fideicomitente una contraprestación equivalente al valor del inmueble, el impuesto sobre la renta se causa, y debe ser retenido por la fiduciaria, en el momento de la operación, que es cuando el fideicomitente percibe el ingreso.

"Cuando el fideicomitente es causante del impuesto al ingreso global de las empresas, el ingreso es acumulable para determinar tanto los pagos provisionales como definitivo en los términos del artículo 19 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, debiendo la fiduciaria en todo caso efectuar la retención a que se refiere la fracción IV del citado gravamen, que el causante podrá acreditar al cubrir dichos pagos en el ejercicio en que se hubieren acumulado los ingresos respectivos.

"Cuando el fideicomitente es causante del impuesto a productos o rendimientos de capital comprendidos en la fracción III del artículo 60 de la Ley, se cubrirá el impuesto de acuerdo con lo que disponen los artículos 68 al 71 de la Ley citada; pero cuando la fiduciaria titula a una tercera persona que no sea el fideicomisario, éste a su vez deberá cubrir el impuesto por el ingreso gravable, que se determinará por la diferencia entre avalúos practicados por institución autorizada, uno referido a la fecha de constitución del fideicomiso y el segundo a la fecha de cesión de derechos a tercero; y en este caso son aplicables los citados artículos 68 a 71 y así sucesivamente si hubiere más cesiones de derechos, estando obligada la fiduciaria a retener el impuesto en todos los casos hasta que otorgue la escritura en que se transmita la propiedad al último cesionario."³

Del análisis de este criterio observamos lo siguiente:

a) Que cuando se constituía un fideicomiso de garantía o de administración no existía ingreso gravable. Esta disposición resultaba correcta, ya que el fideicomitente no percibía ingreso sino que entregaba a la institución fiduciaria el inmueble únicamente para que lo conservara como garantía o para que lo administrara, según el caso.

b) Que cuando una persona enajenaba un inmueble a través de fideicomiso, el impuesto se causaba conforme a lo establecido en el capítulo IV "De los Ingresos por Enajenación de Bienes" del Título III "Del

³ Secretaría de Hacienda y Crédito Público, *Investigación Fiscal*, p. 59 y 60.

Impuesto al Ingreso de las Personas Físicas", de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente a partir del 1.º de enero de 1965.

c) Asimismo, la institución fiduciaria tenía obligación de retener el impuesto correspondiente, cuando una persona moral era la que enajenaba un inmueble vía fideicomiso.

d) De la lectura del último párrafo del criterio transcrito, se observa que se asimilaba la cesión de derechos de fideicomisarios a la enajenación de inmuebles, y por lo tanto, el cedente, fideicomisario, causaba el impuesto correspondiente, conforme a lo señalado en el capítulo IV "De los ingresos por enajenación de bienes" del título III "Del impuesto al ingreso de las personas físicas", de la Ley del Impuesto Sobre la Renta antes citada.

e) Por último, es importante señalar que este criterio tiene como características importantes: i) Que las enajenaciones a que se refiere eran únicamente en relación a bienes inmuebles. ii) Que este criterio 26, sólo era aplicable para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

2. Artículo 68 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964

En la Ley que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales publicada en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1975, se adicionó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta citada, para entrar en vigor el 1.º de enero de 1976, el artículo 68 Bis, en el cual, ya en Ley, se indica cuándo se consideraban enajenados los inmuebles que se afectaban en fideicomiso, en la siguiente forma:

"En las operaciones de fideicomiso en las que se afectan inmuebles, éstos se considerarán enajenados:

"I. En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario el inmueble.

"II. En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir el inmueble del fiduciario, si al constituirse se hubiere establecido tal derecho.

"III. En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso.

"IV. En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que tittle la propiedad del inmueble a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere el inmueble en el acto de su designación y que lo enajena en el momento de ceder sus derechos o dar dichas instrucciones.

"V. En el acto en el que el fideicomitente cede sus derechos que incluya el de que el inmueble se tittle a su favor.

"En los casos a que se refiere este artículo y salvo lo señalado por el mismo, se aplicarán las reglas y los procedimientos de valuación a que se refiere el artículo 68 de esta Ley."

Del análisis del artículo transcrito se desprende que, en todas las hipótesis que contempla, se considera que, para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964, el fideicomiso tenía efectos traslativos de dominio.

a) Exposición de Motivos

De la lectura de la Exposición de Motivos que el Ejecutivo Federal envió al Congreso de la Unión, al proponer que se adicionara este artículo 68 Bis a la Ley, se desprende que las razones para hacer esto fueron: i) Precisar el momento en que el impuesto se causaba. Se considera que esta razón no tiene justificación, ya que con el criterio 26 se precisaban los momentos en que se causaba el impuesto. ii) Evitar la evasión fiscal. El hecho de poner en Ley los momentos en que se causaba el impuesto no evita que exista evasión fiscal.

La citada exposición de Motivos en la parte conducente indicaba:

"Cuando se trate de enajenación de inmuebles recurriendo al fideicomiso, se precisan los momentos de causación del impuesto evitando en algunos casos, la evasión fiscal y en otros, precisando situaciones de difícil interpretación."⁴

Se considera que las razones invocadas en la Exposición de Motivos no justifican el hecho de que se adicionara a la Ley el artículo en comentario, sin embargo, pensamos que la incorporación de este artículo a la Ley es sana ya que el criterio 26 en cuanto a su contenido debía estar en Ley.

b) Topografía

Por otra parte, se considera importante indicar que el artículo 68 Bis se encontraba ubicado en el capítulo IV "De los ingresos por enajenación de Bienes" del Título III "Del Impuesto al Ingreso de las personas físicas" de la Ley del Impuesto Sobre la Renta del 30 de diciembre de 1964. Esto reviste importancia, debido a que: i) Se refería úni-

⁴ DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique, y Enrique CALVO NICOLAU, *Estudio del Impuesto Sobre la Renta para 1977-Personas Físicas*, p. 213.

camente a los ingresos que obtenían las personas físicas al enajenar bienes inmuebles vía fideicomiso. ii) Al igual que el criterio número 26 antes citado, se refiere a enajenaciones de bienes inmuebles y solamente tenía efectos para el Impuesto Sobre la Renta.

3. Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966

A partir del 1o. de enero de 1979, por Decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978, se derogó de la Ley del Impuesto Sobre la Renta vigente en esa época, el artículo 68 Bis a que en el apartado anterior se hizo referencia, y se transplantó a la fracción IV del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación, en la siguiente forma:

"Para efectos fiscales se considera:

"IV. Que existe enajenación de bienes inmuebles a través de fideicomiso:

"A. En el acto de la constitución del fideicomiso si se designa fideicomisario diverso del fideicomitente y siempre que éste no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

"B. En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si al constituirse el fideicomiso se hubiera establecido tal derecho.

"C. En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha designación no recaiga en el propio fideicomitente.

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

"E. En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor."

En relación al precepto transcrito es importante hacer los siguientes comentarios:

a) Que el hecho de que la disposición transcrita se transplantara de la Ley del Impuesto Sobre la Renta al Código Fiscal de la Federación, reviste especial transcendencia, ya que, a partir de esta fecha (1o. de enero de 1979), los efectos fiscales de las enajenaciones de inmuebles que se efectuaran a través de fideicomiso no solamente se-

rían aplicables en relación al Impuesto Sobre la Renta, sino también para todos los impuestos federales, ya que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación se aplican supletoriamente a falta de regulación específica de las leyes fiscales respectivas.

b) Se regulaban únicamente los efectos fiscales de las enajenaciones que de bienes inmuebles se hacían a través de fideicomiso.

c) A diferencia del artículo 68 Bis antes citado, se consideró que esta enajenación de inmuebles vía fideicomiso, la podían hacer personas físicas o morales, ya que no se hizo distinción alguna.

IV. REGULACIÓN FISCAL DEL FIDEICOMISO

1. Código Fiscal de la Federación

En las fracciones V y VI del artículo 14 del actual Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1o. de enero de 1983, se regulan los efectos fiscales de la enajenación de bienes que se efectúa a través de fideicomiso. Esta disposición es casi idéntica a la que se contenía en la fracción IV del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, que se abrogó al entrar en vigor el Código Fiscal de la Federación objeto de este apartado. Sin embargo, existe una diferencia importante entre la regulación que tenía en el anterior Código Fiscal y en el vigente, siendo esta diferencia la siguiente:

Que el Código Fiscal de la Federación vigente es más amplio, ya que a diferencia del anterior, no únicamente regula los efectos fiscales de las enajenaciones de bienes inmuebles que se efectúan a través de fideicomiso, sino que también regula los efectos fiscales de la enajenación de bienes muebles.

El artículo 14 del Código Fiscal de la Federación en sus fracciones V y VI señala lo siguiente:

"Se entiende por enajenación de bienes:

"V. La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:

"a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.

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

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

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

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

Debe manifestarse que la disposición transcrita reviste especial importancia, ya que las disposiciones del Código Fiscal de la Federación, se aplican en forma supletoria a todas las leyes fiscales federales especiales.

A continuación paso a comentar el artículo transcrito:

A) Designación por parte del fideicomitente de fideicomisario en un fideicomiso irrevocable

En el inciso a) de la fracción V se establece que se considera que para efectos fiscales existe enajenación de bienes a través de fideicomiso, cuando el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él, siempre y cuando no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes destinados al fideicomiso. En esta disposición encontramos lo siguiente:

a) Se considera que para efectos fiscales hay enajenación cuando: i) El fideicomitente designa fideicomisario diverso de él; ii) o cuando el fideicomitente se obliga a designar fideicomisario diverso de él. Es importante tomar en cuenta este caso, ya que a pesar de que aún no se conoce quién será el fideicomisario, para efectos fiscales, existe enajenación por el hecho de que el fideicomitente se haya obligado a designar fideicomisario.

En el inciso C del artículo 15 del Código Fiscal de la Federación del 30 de diciembre de 1966, establecía que existía enajenación de bienes inmuebles a través de fideicomiso "En el acto de designar fideicomisario, si éste no se designó al constituirse el fideicomiso, siempre que dicha designación no recaiga en el propio fideicomitente". Esta disposición era correcta, ya que aún no se conocía a la persona que se iba a beneficiar, y por lo tanto, se consideraba que había enajenación hasta que el fideicomisario era designado.

A pesar del antecedente anterior, en el supuesto que se analiza aún y cuando todavía no es conocido el fideicomisario se considera que, para efectos fiscales hay enajenación, ya que, cómo es posible que el

impuesto se cause si aún no está determinado quién es el sujeto pasivo del impuesto. En efecto, en Ley siempre deben constar: sujeto, objeto, base y tasa de los impuestos, y en el presente caso no consta quién es el sujeto pasivo del impuesto, razón por la cual, es recomendable que el precepto en cuestión se reforme para establecer que habrá enajenación en el momento en que el fideicomisario sea designado. Además, de hacerse lo anterior la disposición dejará de ser injusta.

Se considera que el legislador en su afán de evitar al máximo la evasión de impuestos, así como el de obtener cuanto antes el pago de impuestos, ha querido que sea el fideicomitente el que cubra el impuesto respectivo, sin embargo, esto no justifica en forma alguna el precepto en cuestión. Además, debe manifestarse que con esto lo que se obtiene es confundir al sujeto pasivo directo del impuesto con el fideicomitente.

b) Asimismo, debe tratarse de un fideicomiso irrevocable, es decir, que el fideicomitente no tenga derecho a readquirir los bienes del fiduciario.

La doctrina⁵ es unánime en considerar que la hipótesis que contempla el inciso en comentario, es la forma más común del uso del fideicomiso para enajenar bienes.

B) Pérdida del fideicomitente del derecho a readquirir los bienes del fiduciario

De conformidad al inciso b) de la fracción V, se considera que para efectos fiscales hay enajenación a través de fideicomiso en el acto en que el fideicomitente pierde el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiere reservado tal derecho. La razón de ser de esta disposición es debido a que el fideicomiso se vuelve irrevocable.

En relación a lo anterior, es necesario indicar que al igual que el maestro Enrique Calvo Nicolau,⁶ pensamos que esta disposición es incongruente con la fracción I del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, en la cual se entiende que, para efectos fiscales, hay enajenación de bienes en toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado. En efecto, el inciso b) en comentario va en contra del espíritu del artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, en el que se busca gravar todas las enajenaciones.

⁵ CALVO NICOLAU, Enrique, *Tribunal Fiscal de la Federación cuarenta y cinco años*, p. 759.

⁶ *Ibid.*, p. 760.

C) Cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso

En el inciso a) de la fracción VI se establece que, para efectos fiscales, hay enajenación de bienes en el acto en que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero.

La razón de ser de esta disposición es debido a que en realidad se está produciendo una enajenación, ya que en la mayoría de los casos, el fideicomisario percibe una contraprestación.

2. Ley del Impuesto Sobre la Renta

A pesar de que a través de la figura jurídica del fideicomiso pueden realizarse infinidad de operaciones, civiles o mercantiles, en la actual Ley del Impuesto Sobre la Renta, en un solo artículo se tratan de regular los efectos fiscales de las actividades empresariales que se efectúan a través del fideicomiso. De esta forma, el artículo 9o. de la Ley citada establece lo siguiente:

“Cuando a través de un fideicomiso se realicen actividades empresariales, la fiduciaria determinará en los términos del Título II, de esta ley, la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal ajustada de dichas actividades y cumplirá por cuenta del conjunto de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en esta ley, incluso la de efectuar pagos provisionales. Los fideicomisarios acumularán a sus ingresos en el ejercicio, la parte de la utilidad fiscal ajustada que les corresponda en la operación del fideicomiso, o en su caso, deducirán la pérdida fiscal ajustada y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario.

“Cuando alguno de los fideicomisarios sea persona física considerará esas utilidades como ingresos por actividades empresariales. En los casos en que no se hayan designado fideicomisarios, o cuando éstos no puedan individualizarse se entenderá que la actividad empresarial la realiza el fideicomitente.

“Para determinar la participación en la utilidad fiscal ajustada o en la pérdida fiscal ajustada, se atenderá a la fecha de terminación del ejercicio fiscal que para el efecto manifieste la fiduciaria.

“La fiduciaria presentará aviso ante las autoridades fiscales dentro de los tres meses siguientes al término del ejercicio, en el que hará del conocimiento de dichas autoridades la forma como determinó la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal ajustada, así como

la manera en que distribuirá las utilidades o pérdidas que se deriven del contrato.

“Los pagos provisionales a que se refiere este artículo se calcularán de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 12 de esta Ley aplicado a las actividades del fideicomiso. Tratándose del primer ejercicio de operaciones del fideicomiso, se considerará como coeficiente de utilidad para efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 62 de esta Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para tales efectos, la fiduciaria presentará una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

“Los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta deba cumplir la fiduciaria.”

Del análisis de este precepto encontramos lo siguiente:

A) Actividades empresariales

De la lectura de este precepto se observa que únicamente es aplicable cuando por medio de la figura jurídica del fideicomiso se llevan a cabo actividades empresariales, es decir, actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

Lo anterior no significa que los ingresos que se obtengan por las operaciones no empresariales que realiza un fideicomiso no están gravadas. En relación a esto, me remito a lo expuesto en el punto II de este trabajo.

B) Obligaciones de la fiduciaria

Del análisis del artículo 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se desprende que la fiduciaria es la que debe cumplir con las obligaciones que resultan a cargo de los fideicomisarios o fideicomitentes, según el caso. Se considera que esto se debe a que es la fiduciaria la que al realizar las operaciones objeto de un fideicomiso, está capacitada para cumplir con todas las obligaciones que resulten a cargo de las personas citadas.

A continuación se hará mención a las obligaciones que en forma expresa se mencionan en el multicitado artículo 9o.

a) Consideración importante

En virtud de que a partir del 1o. de enero de 1987 se adicionó a la Ley del Impuesto Sobre la Renta el Título VII denominado “Del sis-

tema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales", fue por lo que en el artículo segundo del Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, publicada en el *Diario Oficial* de la Federación el 31 de diciembre de 1986, se establece que:

i) El Título VII citado se integra con el mismo texto de los artículos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que integran el Título II y el capítulo VI del Título IV de dicha Ley, vigentes al 31 de diciembre de 1986, con las reformas y adiciones que se publicaron en la fracción VIII del artículo segundo en comentario.

ii) Los preceptos del Título I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta denominado "Disposiciones Generales", le serán aplicables al Título VII citado, con excepción de los artículos 6, 7, 7-A y 7-B.

iii) Asimismo, las referencias al Título II que se contienen en los artículos del Título I, III y V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se entenderán hechas, simultáneamente a los Títulos II y VII de la Ley citada.

Aplicando lo anterior al caso que nos ocupa, es decir, al artículo 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, encontramos que cuando éste precepto hace mención o remite al Título II "De las sociedades mercantiles", debe entenderse que también lo hace al Título VII "Del sistema tradicional del impuesto sobre la renta a las actividades empresariales".

b) Determinación de la utilidad fiscal ajustada o pérdida fiscal ajustada

En el artículo en comentario, se establece que será la fiduciaria la que tendrá obligación de determinar en los términos del Título II, y Título VII de la Ley, la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal ajustada de las actividades empresariales que se realicen a través de fideicomiso.

En relación a lo anterior, debe manifestarse que a partir del 1o. de enero de 1987 para efectos del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta han desaparecido los conceptos de utilidad fiscal ajustada y de pérdida ajustada, razón por la cual, si atendemos a la interpretación estricta de la legislación fiscal, a que se refiere el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, en puridad técnica, la fiduciaria tendrá que calcular estos conceptos únicamente conforme al Título VII de la Ley. Esto ocasiona que el impuesto a pagar sea mucho menor de lo que debería ser.

c) Pagos provisionales

En el artículo 9o. de la Ley, se indica que la fiduciaria tiene obligación de cumplir por cuenta de los fideicomisarios las obligaciones señaladas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, incluso la de efectuar pagos provisionales.

En relación a esta última obligación, se establece que la fiduciaria efectuará los pagos provisionales a que se refieren los artículos 12 y 12 Bis de la Ley aplicados a las actividades del fideicomiso.

Por adición que se hizo al artículo en comentario, publicada en el *Diario Oficial* de la Federación del 31 de diciembre de 1986, en vigor a partir del 1o. de enero de 1987, tratándose del primer ejercicio de operaciones del fideicomiso, se debe considerar como coeficiente de utilidad para efectos de los pagos provisionales, el que corresponda en los términos del artículo 62 de la Ley a la actividad preponderante que se realice mediante el fideicomiso. Para estos efectos, la fiduciaria tiene que presentar una declaración por sus propias actividades y otra por cada uno de los fideicomisos.

En relación a esta reforma, encontramos que en la Exposición de Motivos que el Ejecutivo Federal envió al Congreso se dice lo siguiente:

"También en relación con los pagos provisionales de empresas, encontramos que conforme al régimen vigente, cuando las actividades empresariales se llevan a cabo mediante fideicomiso o contrato de asociación en participación, se pueda tomar una ventaja financiera sobre el fisco y en perjuicio de éste y de los demás contribuyentes, toda vez que en el primer ejercicio no hay coeficiente de utilidad que aplicar para efectos de los pagos provisionales, por lo que hasta ahora en dicho primer ejercicio no se hacen pagos provisionales, lo cual resulta muy atractivo para algunos contribuyentes, máxime que existe una gran facilidad legal y administrativa para crear fideicomisos o asociaciones en participación, o bien para cancelarlos, cosa que no sucede con las sociedades mercantiles, mismas que para su creación o liquidación, tienen que cumplir con una serie de requisitos de la legislación mercantil, que se han establecido para seguridad de quienes realizan transacciones con ellas."

Del análisis de la reforma, así como de la Exposición de Motivos, se considera que es inconstitucional, ya que se da un trato diferente a contribuyentes que son iguales. En efecto, existe desigualdad debido a que la generalidad de los contribuyentes en el ejercicio de iniciación de operaciones efectúan sus pagos provisionales aplicando a los di-

videndos que perciban durante el ejercicio las tasas del 35% y 42% (establecidas en los Títulos II y VII, respectivamente), lo que significa que no efectúan pagos provisionales del impuesto sobre la renta sobre los demás ingresos que perciben; y en el caso del fideicomiso, a partir de este año, los pagos provisionales deben efectuarse no sólo sobre los ingresos por dividendos, sino también sobre los demás ingresos que se obtengan en el primer ejercicio.

d) Presentación de aviso ante las autoridades fiscales

En el cuarto párrafo del artículo en comentario, se establece que la fiduciaria tiene obligación de presentar aviso ante las autoridades fiscales dentro de los tres meses siguientes al término del ejercicio, en el que debe hacer del conocimiento de dichas autoridades la forma en que determinó la utilidad fiscal o la pérdida fiscal ajustada, así como la manera en que va a distribuir las utilidades o pérdidas que deriven del contrato de fideicomiso.

e) Otras obligaciones

En virtud de que la fiduciaria es quien debe cumplir las obligaciones fiscales que deriven de las operaciones que se realicen por medio de fideicomiso, se considera importante señalar que la fiduciaria tiene que cumplir con las obligaciones que para las sociedades mercantiles se establecen en los artículos 58, 59, 58 Bis y 59 Bis de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

C) Acumulación o deducción por parte de los fideicomisarios de la utilidad fiscal ajustada o pérdida fiscal ajustada

Los fideicomisarios deben acumular a sus ingresos en el ejercicio la parte de la utilidad fiscal ajustada que les corresponda en la operación del fideicomiso, o en su caso, deducirán la pérdida fiscal ajustada y pagarán individualmente el impuesto del ejercicio y acreditarán proporcionalmente el monto de los pagos provisionales efectuados por el fiduciario.

Para determinar la participación en la utilidad fiscal ajustada o en la pérdida fiscal ajustada, se debe atender a la fecha de terminación del ejercicio fiscal que para el efecto manifieste la fiduciaria.

Se establece que cuando los fideicomisarios sean personas físicas deben considerar a las utilidades que obtengan como ingresos por actividades empresariales.

D) Caso en que no se designen fideicomisarios

Para el caso de que no se designen fideicomisarios, o bien cuando éstos no puedan individualizarse se entenderá que la actividad empresarial la realiza el fideicomitente.

E) Responsabilidad de los fideicomisarios o fideicomitentes

En el párrafo final del artículo en comentario se establece que los fideicomisarios o, en su caso, el fideicomitente responderán por el incumplimiento de las obligaciones que por su cuenta debe cumplir la fiduciaria.

A pesar de que no se indica qué tipo de responsabilidad tienen, se considera que se trata de una responsabilidad solidaria, ya que en última instancia los fideicomisarios, o los fideicomitentes, según el caso, son los que se benefician de los rendimientos que se generan con motivo de las operaciones que se efectúan vía fideicomiso.

V. EL FIDEICOMISO ANTE EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

Se considera que los fideicomisos al carecer de personalidad jurídica⁷ no tienen obligación de solicitar su inscripción ante el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Esta opinión la sustentamos en base a lo siguiente:

1. De conformidad al artículo 27 del Código Fiscal de la Federación en relación con el artículo 14 de su Reglamento, únicamente tienen obligación de solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes las personas morales, así como las personas físicas que tienen obligación de presentar declaraciones periódicas.

Con el fin de comprobar lo anterior, debe manifestarse que de acuerdo al artículo 20. del Reglamento del Registro Federal de Causantes vigente en el año de 1974, actualmente abrogado, se establecía en forma expresa que "Las personas físicas o morales y las unidades económicas que están obligadas en forma habitual al pago de impuestos federales, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Causantes".

Del texto anterior se corrobora el hecho de que, actualmente los fideicomisos no tienen obligación de solicitar su inscripción en el registro citado, ya que la legislación fiscal vigente no los obliga como sucedía con anterioridad. Se considera que es correcto que no tengan esta obligación, ya que carecen de personalidad jurídica.

⁷ Vid. *supra*, Punto II.

2. Por otra parte, del análisis del artículo 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende que los fideicomisos no son sujetos tributarios,⁸ razón por la cual en dicho precepto se establece que son sujetos pasivos del Impuesto Sobre la Renta, los fideicomisarios o fideicomitentes, según el caso, siendo éstos los que en última instancia tienen la obligación de estar inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

3. Por último, si se examina la forma HRFC-1 "del Registro Federal de Contribuyentes", emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encontramos que no hay un renglón que indique que los fideicomisos deben solicitar su inscripción ante dicho registro. Lo anterior es correcto, ya que de contenerse tal señalamiento, dichas formas fiscales estarían en contra de lo establecido en el Código de la Federación.

VI. BIBLIOGRAFÍA

DOCTRINA

CALVO NICOLAU, Enrique y VARGAS AGUILAR, Enrique, *Estudio de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*, México, Themis, 1986.

———, *Comentarios sobre la reforma fiscal para 1987*, México, Themis, 1987.

DOMÍNGUEZ MOTA, Enrique y CALVO NICOLAU, Enrique, *Estudios del Impuesto Sobre la Renta para 1977*; 4a. edición, México, Docal Editores, 1977, Tomo II.

KRIEGER, Emilio, *Manual del Fideicomiso Mexicano*, México, Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, 1976.

LERDO DE TEJADA, Francisco, *Código Fiscal de la Federación comentado y anotado*, México, Centro de Investigación Tributaria, 1970.

RODRÍGUEZ DOMÍNGUEZ, Humberto, y Joaquín, *El tratamiento fiscal de los contratos*, México, Editora y Distribuidora Rodom, 1974.

RODRÍGUEZ Y RODRÍGUEZ, Joaquín, *Tratado de sociedades mercantiles*; 6a. edición, México, Editorial Porrúa, 1981, Tomo I.

REVISTAS:

AROCHA MORTON, Carlos A., "El fideicomiso en México. Notas sobre América Latina", *Revista de investigaciones jurídicas* (primera parte), México, 1982, año 6, núm. 6.

⁸ Vid. *supra*, Punto II.

MOLINA PASQUEL, Roberto, "Apunte sobre el aspecto fiscal del fideicomiso", *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, México, D.F., 1940, núm. 28, noviembre.

VILLANUEVA PAZ, José, "Aplicación de los Impuestos Fiscales en las operaciones de fideicomiso", *Revista de Derecho y Ciencias Sociales*, México, D.F., 1944, núm. 74, septiembre.

SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, *Investigación Fiscal*, México, 1966, núm. 7.

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN: CUARENTA Y CINCO AÑOS, México, 1982, Tomo II.

LEGISLACIÓN:

México. *Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito*, 1982. (Actualizada).

———. *Ley de Impuesto Sobre la Renta*, 1964.

———. *Código Fiscal de la Federación*, 1966.

———. *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, 1980. (Actualizada).

———. *Código Fiscal de la Federación*, 1982. (Actualizado).