

UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE NUEVO LEÓN

FACULTAD DE CONTADURÍA PÚBLICA Y ADMINISTRACIÓN

DIVISIÓN DE ESTUDIOS DE POSGRADO



***TRATAMIENTO FISCAL PARA EL USUFRUCTO COMO INVERSION PARA LA
LEY DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA.***

Que presenta:

C.P. Raúl Leal Narváez.

Como requisito parcial para obtener el grado de Maestría en:

Impuestos y Estudios Fiscales

San Nicolás de los Garza, Nuevo León

Mayo 2009.

AGRADECIMIENTOS

Al Dr. Mohamad H. Badii Sabeh, que como Sub-Director de Posgrado, me apoyó para la realización de este trabajo.

A la Dra. Adriana Verónica Hinojosa Cruz, que me brindó su apoyo para la elaboración de esta Tesis.

Al M.I. Luis Javier Sanchez García, que con su apoyo, confianza y comentarios que me brindó, pude obtener esta meta.

Al M.I. Alfonso Hernández Campos, por su apoyo para la obtención del grado de maestría.

Al M.I. José Luis Leal Martínez, por compartirme sus conocimientos como Contador Público y ayudarme para obtener el grado de maestría.

A mis maestros de Licenciatura y Posgrado, por brindarme sus conocimientos.

A mis compañeros de trabajo y a mis amigos que me han dado su amistad, que con su apoyo he podido llegar a una nueva meta.

Pero sobretodo a mi Familia, por su apoyo, amor y cariño incondicional para la realización de este proyecto.

DEDICATORIAS

A DIOS por darme la vida, y además la fuerza para llegar a cada meta trazada en mi vida.

A mis PADRES, JOSÉ LUIS Y ELVA ALICIA, por darme la vida, por su gran amor y cuidado que me han dado, por el apoyo, ejemplo y consejos (siempre buenos) que me han dado durante todos los años de vida, por estar conmigo celebrando los triunfos pero también por estar en los momentos más difíciles.

A mis HERMANOS, ELVA AURORA (VALO) Y JOSÉ LUIS, que le doy gracias a DIOS por haberlos tenido como hermanos, por estar conmigo siempre que los necesito, por los consejos que me brindan y porque gracias a su apoyo he logrado conseguir metas importantes en mi vida como el grado de maestría.

A mi TIA IRENE (TIENE), por sus consejos y apoyo que me ha brindado en toda mi vida y por pertenecer a nuestra familia.

A mis tíos y primos por su confianza que me han brindado.

A mis amigos, que siempre me han apoyado en mis decisiones.

INDICE	Págs.
CAPITULO I Metodología de la Investigación	3
1. Introducción.....	3
2. Planteamiento del Problema.....	4
3. Objetivos Generales.....	4
4. Objetivos Particulares.....	4
5. Justificación de la Investigación.....	4
6. Hipótesis.....	4
7. Variables de las Hipótesis.....	5
8. Misión y Visión.....	5
9. Población y Muestra	5
CAPITULO II Marco Teórico de la Investigación.....	6
1. El patrimonio, los derechos y las obligaciones reales.....	6
1.1. Definición de Patrimonio.....	6
1.2. Elementos del Patrimonio.....	6
1.3. Clasificación de los Derechos Reales.....	7
1.4. La Posesión.....	8
2. Teoría general de los Derechos Reales.....	9
2.1. Trasmisión de los Derechos y de las Obligaciones Reales.....	9
3. Los Bienes y su Clasificación.	11
3.1. Concepto Jurídico y Económico de los Bienes y Criterios de Clasificación.....	11
3.2. Distintas Clasificaciones de los Bienes en Sentido Lato.....	13
4. Derechos Reales en Particular.....	16
4.1. La Propiedad.....	16
4.2. Usufructo, Uso y Habitación.....	17
5. Régimen Fiscal del Usufructo	
5.1. Código Fiscal de la Federación	
5.2. Impuesto sobre la Renta	
5.3. Impuesto Empresarial a Tasa Única	
5.4. Impuesto al Valor Agregado	
5.6. Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles	
5.7. Normas de Informacion Financiera	
6. Tratamiento fiscal de Usufructo y Nuda Propiedad.	

7. Razón de Negocio	
8. Limitación del Estudio.	
CAPITULO III Conclusiones y comentarios.	33

CAPITULO I Metodología de la Investigación.

1.1 Introducción

En este trabajo de investigación se llevara a cabo un análisis referente a si se considera una inversión el otorgamiento del derecho real de usufructo que otorgue una empresa propietaria de una bien inmueble a favor de otra (usufructuario), en términos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

En ésta investigación, desarrollaremos los elementos necesarios para demostrar cómo utilizar el usufructo como inversión para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Para el estudio definiremos en el Capítulo II lo referente a “El Patrimonio, Los Derechos y Las Obligaciones Reales”, de este capítulo se desprende de los derechos reales, los “derechos reales temporales” que aquí se incluye el tema que definiremos, que es el concepto de “*Usufructo*”.

Así mismo, dentro del Capítulo II, en el apartado 2 mencionaremos la “Teoría general de los derechos reales” de acuerdo con el autor “Rafael Rojina Villegas (2006), en su libro “Bienes, derechos reales y sucesiones”.

De igual forma en el Capítulo II, en el apartado 3, se definen los bienes, así como su clasificación, ya que es importante tomar en cuenta de que manera y qué tipo de bienes se pueden aportar como Usufructo.

En el apartado 4, se analizan los Derechos Reales en Particular, del cual se desprende todo el análisis en cuanto al concepto de Usufructo, para así, con los elementos definidos y estudiados, poder concluir que el Usufructo se puede considerar una inversión para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y por lo tanto considerarse como una deducción y así disminuir la base de dicho impuesto.

Y por ultimo, dentro del Capítulo II, explicaremos el Régimen fiscal del Usufructo en el apartado 5, así como el Tratamiento fiscal del Usufructo y Nuda Propiedad en el apartado 6.

1.2. Planteamiento del Problema

¿El derecho real del usufructo que otorgue una empresa propietaria de un bien inmueble a favor de otra, se considera una inversión para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única?

1.3. Objetivos Generales

Revisar el concepto de *Usufructo* en el derecho mexicano para determinar sus efectos fiscales como inversión.

1.4 Objetivos Particulares

- Conceptualizar para efectos fiscales, los términos patrimonio y sus elementos, así como posesión y usufructo.
- Clasificar los derechos reales y los bienes
- Analizar la Clasificación de los derechos reales y los bienes.

1.5 Justificación de la Investigación.

De acuerdo con la reciente publicación de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se han analizando ciertos conceptos que se puedan manejar como deducciones fiscales, para así determinar una menor base a la tasa del impuesto antes mencionado.

Al demostrar que el Usufructo se puede considerar como una inversión para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, disminuiría considerablemente la base de dicho impuesto.

1.6. Hipótesis

Una hipótesis es definida por Pardinás como “una proposición enunciada para responder tentativamente un problema.

En relación a lo antes mencionado, la hipótesis para este proyecto es la siguiente:

Es deducible para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única, la inversión que se realiza a través del derecho real de usufructo que se tiene sobre un bien (mueble e inmueble).

1.7. Variables de la hipótesis

Se trata de una investigación univariable que describe las características de esta, es decir se describe como el usufructo es una inversión que se ejerce a través del derecho real que se tiene sobre la cosa.

El tipo de hipótesis que se utilizara en el proyecto de investigación es **descriptiva**, ya que se realizara un análisis de manera descriptiva para soportar el usufructo como inversión para efectos del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

1.8 Justificación.

El proyecto se justifica ya que resultara benéfico en el sentido económico.

Asimismo la investigación aplica tanto a empresas nacionales como internacionales, logrando mayores beneficios fiscales.

CAPITULO II MARCO TEORICO DE LA INVESTIGACION

1. El patrimonio, los derechos y las obligaciones reales

1.1 Definición de patrimonio

El patrimonio se ha definido como un conjunto de obligaciones y derechos susceptibles de una valoración pecuniaria, que constituye una universalidad de derecho (**universitas juris**). Según lo expuesto, el patrimonio de una persona estará siempre integrado por un conjunto de bienes, derechos y, además, por obligaciones y cargas; pero es requisito indispensable que estos derechos y obligaciones que constituyen el patrimonio sean siempre apreciables en dinero, es decir, que puedan ser objeto de una valoración pecuniaria.

1.2. Elementos del patrimonio.

Los elementos del patrimonio son dos: el activo y el pasivo. El activo se integra por el conjunto de bienes y derechos apreciables en dinero, y el pasivo por el conjunto de obligaciones y cargas también susceptibles de valoración pecuniaria. Los citados bienes y derechos de carácter patrimonial se traducen siempre en derechos reales, personales o mixtos (con caracteres reales y personales a la vez) y, en tal virtud, el activo de una persona quedara constituido por derechos reales, personales o mixtos. A su vez el pasivo se constituye por obligaciones o deudas que son el aspecto pasivo de los derechos personales, es decir, contemplados desde la posición del deudor, y cargas u obligaciones reales o *propter rem*, distintas de las personales, que también son susceptibles de estimación pecuniaria.

La diferencia entre el activo y el pasivo de una persona arroja su haber patrimonial, si el primero es superior al segundo, o su déficit patrimonial, en caso contrario. A su vez, el haber y el déficit nos permiten determinar los conceptos jurídicos de solvencia e insolvencia. Se dice que hay solvencia, cuando el activo es superior al pasivo, y que hay insolvencia en el caso contrario.

1.3 Clasificación de los derechos reales

Los Derechos reales se dividen en dos ramas:

1. Propiamente dichos (sobre cosas corporales). De estos se desprenden los siguientes derechos.

1.3. Derecho real de protección provisoria: Posesión

1.2. Derechos reales de protección perfecta y definitiva:

1.2.1 Derecho real pleno o tipo: Dominio:

1.2.1.1 De un solo sujeto

1.2.1.2 De varios

1.2.1.2.1 Copropiedad romana

1.2.1.2.2 Propiedad colectiva

1.2.1.2.3 Propiedad dividida

1.2.2 Derechos reales restringidos (o limitativos del dominio):

1.2.2.1 De goce

1.2.2.1.1 Derechos reales temporales

1.2.2.1.1.1 Usufructo

1.2.2.1.1.2 Uso

1.2.2.1.1.3 Habitación

1.2.2.2 De garantía

1.2.2.3 De adquisición

2. Sobre bienes inmateriales

2.1. Propiedad intelectual.

2.2 Propiedad industrial.

1.4. La Posesión

El objeto es descubrir la esencia del derecho de posesión en el derecho positivo mexicano; sus preceptos serán invariablemente los datos condicionantes de investigación. Por haber obtado nuestro derecho la teoría Ihering, sus enseñanzas deberán ser sobreentendidas al hacer el recorrido del Código Civil y del Código de procedimientos Civiles.

El artículo 790 del Código Civil define: *“el poseedor de una cosa el que ejerce sobre ella un poder de hecho...”*

A. La posesión como hecho con consecuencias jurídicas. El artículo 790, no nos menciona si la posesión es un derecho o un simple hecho con consecuencias jurídicas. Vamos a suponer en primer lugar, que no es un derecho ya que semejante suposición se justifica en vista de la redacción del artículo citado. Por otro lado, está la posibilidad está aceptada como interpretación válida por respetables tratadistas: “Poseer una cosa equivale a decir tenerla de hecho en su poder. Esta potestad de hecho puede ser jurídicamente legítima; para el concepto de la posesión esto es indiferente. Cuando nosotros hablamos de posesión hacemos abstracción del derecho de poseer. La posesión, si bien no es un derecho, tiene consecuencias jurídicas.

El artículo 791 del Código Civil define: *“Cuando en virtud de un acto jurídico el propietario entrega a otro una cosa, concediéndole el derecho de retenerla temporalmente en su poder en calidad de usufructuario, arrendatario, acreedor pignoraticio, depositario, u otro título análogo, los dos son poseedores de la cosa. El que la posee a título de propietario tiene una posesión originaria; el otro, una posesión derivada.*

Frente al usufructuario, depositario, arrendatario, etc. Y el resto de las personas que tiene derecho a usar, gozar o conservar la cosa, el propietario ha dejado temporalmente, no solo de tener el ejercicio del poder de hecho, sino el derecho a este ejercicio, en vista de la atribución que la ley hace directamente, no al propietario, sino a las personas antes mencionadas. En estos caso aunque la ley diga que el propietario tiene posesión originaria y lo llame poseedor, no tiene posesión actual de la cosa, porque la tienen las personas antes mencionadas a quienes la ley se las ha otorgado temporalmente, pero en forma directa. En todo caso, el propietario no es el poseedor actual frente a la posesión derivada, y el arrendamiento, usufructuario, etc. Podrán impedir que el propietario ejercite el poder de hecho sobre la cosa, por todo el tiempo que duren sus derechos, ya

que aquí la posesión es la atribución directa y temporal del ejercicio del poder de hecho a favor de las personas antes mencionadas. Estas personas pueden solicitar que se les mantenga o restituyan; son poseedoras frente a todo el mundo, aun frente al propietario mismo, quien por lo tanto ha dejado de ser poseedor de la cosa, temporalmente, frente a ellas.

2. Teoría general de los derechos reales

2.1 Trasmisión de los derechos y de las obligaciones reales

En los códigos civiles no se ha reglamentado la trasmisión de los derechos reales ni de las obligaciones correlativas a los mismos. En cambio, si encontramos capítulos dedicados a la trasmisión de los derechos personales o de crédito y a la cesión de las deudas.

Se impone, por consiguiente, elaborar una doctrina que establezca los principios generales aplicables a la transferencia de los derechos y obligaciones de carácter real. Es asimismo necesario revisar los códigos civiles para que esta materia quede regulada por el derecho positivo.

En la definición del contrato de compraventa, queda comprendida toda trasmisión de derechos reales o personales, a cambio de un precio cierto y en dinero. *“habrá compraventa cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero”*. En tal virtud, cuando la trasmisión de los derechos reales se opere a cambio de un precio que tenga esas dos características, deberán observarse las formalidades de la compraventa.

Trasmisión de las obligaciones reales.- Este tema relativo a la trasmisión de las obligaciones reales constituye una verdadera novedad en el derecho civil. La transferencia de las deudas ha sido también una innovación de importancia que introdujo el Código Civil alemán y que tiene sus antecedentes en el propio derecho germánico. Este solo dato nos hará comprender la novedad del tema que vamos a ocuparnos.

Nuestro Código Civil vigente, sigue siendo al alemán admite ya la trasmisión de las obligaciones por cambio del deudor, requiriendo el consentimiento expreso o tácito del acreedor. No obstante, nada dice a propósito del cambio de sujeto pasivo en las obligaciones reales o *propter rem*.

En la trasmisión de las obligaciones reales, la relación jurídica se mantiene idéntica así misma, verificándose solo un cambio en el responsable de las mismas. Es decir, el nuevo sujeto afectado por esos deberes jurídicos mantiene la misma posición que el sujeto anterior en todos los aspectos, grado e intensidad de la relación jurídica primitiva.

Como consecuencia de lo anterior, el antiguo responsable en las obligaciones reales, queda liberado frente al sujeto activo. En cambio el nuevo sujeto de los deberes reales, asume íntegramente la responsabilidad primitiva. Es así como el nuevo adquirente o poseedor de las cosas gravadas por un derecho real, se hace responsable por virtud de la enajenación misma, frente al titular del gravamen, quedando liberado el que fue dueño o poseedor de la cosa, siempre y cuando no se haya ocultado el gravamen. Si se oculto el adquirente o poseedor tendrá acción en contra del enajenante, en los términos previstos para el caso de evicción.

En las obligaciones personales que se encuentran garantizadas con fianza, prenda o hipoteca(si estas dos últimas han sido otorgadas por un tercero), el cambio de deudor si origina una modificación relativamente al nuevo obligado, debido a que las citadas garantías cesan como consecuencia jurídica de la sustitución del deudor, dado que solo se otorgaron en consideración al primitivo obligado. Es posible que el tercero que hubiese otorgado la garantía, consienta en que la misma continúe a pesar de la sustitución del deudor, caso en el cual la relación jurídica pasara en toda su extensión, o sea, tanto en el aspecto principal cuanto en el accesorio.

3. Los Bienes y su Clasificación.

3.1 Concepto Jurídico y Económico de los Bienes y Criterios de Clasificación

Nociones generales

Trataremos sucesivamente del concepto jurídico y económico de los bienes y de los distintos criterios propuestos para su clasificación:

- a) *Bien en sentido jurídico y en sentido económico.* Desde un punto de vista jurídico, la ley entiende por bien todo aquello que pueda ser objeto de apropiación. Este significado es distinto del económico, pues en este sentido, bien es todo aquello que pueda ser útil al hombre. Por tanto aquellos bienes que no puedan ser objeto de apropiación, aun cuando sean útiles al hombre, no lo serán desde el punto de vista jurídico. En la naturaleza existen gran cantidad de bienes que no pueden ser objeto de apropiación, tales como el aire, el mar, los astros, etc.

En derecho se dice que son objeto de apropiación todos los bienes que no están excluidos del comercio, y conforme al artículo 747 del Código Civil este criterio ha sido adopto expresamente por nuestra legislación. Según el artículo 748 “las cosas pueden estar fuera del comercio por su naturaleza o por disposición de la ley”, y de acuerdo con el artículo 749 “están fuera del comercio por su naturaleza las que no pueden ser poseídas por algún individuo exclusivamente, y por disposición de la ley las que ella declara irreductibles a propiedad particular”.

b) *Criterios de clasificación de los bienes.* En el derecho se hacen distintas clasificaciones de los bienes. En realidad le importan al derecho, desde el punto de vista de su clasificación, solo para fijar ciertas reglas que, tomando en consideración la naturaleza de los mismos, organiza a estos con modalidades jurídicas distintas.

Bienes fungibles y no fungibles.

Esta clasificación interesa tanto a la materia relativa a los bienes, como a la referente a las obligaciones y contratos.

Son bienes fungibles aquellos que tienen un mismo poder liberatorio, es decir, que sirven como instrumento de pago con un mismo valor y que, por tanto, pueden ser reemplazados en el cumplimiento de las obligaciones.

En la doctrina no es necesario que los bienes fungibles sean muebles; generalmente se trata de muebles, pero es posible encontrar fungibles entre los inmuebles, cuando por su naturaleza tienen un mismo poder liberatorio. Planiol y Ripert citan el ejemplo de una compañía fraccionadora que presenta lotes exactamente iguales por su calidad y extensión y que, por lo tanto, tienen valor equivalente.

Cosas consumibles por el primer uso y cosas no consumibles.

Cosas consumibles por el primer uso son aquellas que se agotan en la primera ocasión en que son usadas. No permiten un uso reiterado o constante, solo pueden, por su naturaleza, cumplir un primer uso; por ejemplo: los comestibles. Cosas no consumibles son aquellas que permiten un uso reiterado y constante.

Se ha confundido en la doctrina y en la legislación la consumibilidad con la fungibilidad. Generalmente toda cosa fungible es consumible, pero encontramos cosas fungibles que no son consumibles, e inversamente cosas consumibles que no son fungibles. Esto depende de que la consumibilidad se establezca como cualidad inherente a la cosa misma, y la fungibilidad como relación de comparación. De esta suerte, cuando sólo exista una cosa consumible sin que haya otra con respecto a la cual se pueda comparar, se dirá que no es fungible; por ejemplo, la última barrica de vino de una cosecha.

La industria moderna en la actualidad produce gran cantidad de cosas fungibles que no son consumibles, por ejemplo, las piezas de las maquinarias exactamente iguales que se producen al por mayor, que son fungibles y tienen el mismo poder liberatorio.

Bienes de dueño cierto y conocido y bienes abandonados o cuyo dueño se ignora y bienes sin dueño.

La última clasificación de las cosas distingue los bienes de dueño cierto y conocido de los bienes sin dueño, abandonados o cuyo dueño se ignora. En nuestro código

vigente se establecen subdivisiones según que se trate de bienes muebles o inmuebles. Los muebles abandonados o perdidos, se llaman “mostrencos”, los inmuebles cuyo dueño se ignora, se denominan “vacantes”.

Tratándose de inmuebles que no tengan dueño conocido y cierto, como no es posible la apropiación, o la ocupación de los mismos, el descubridor debe denunciar al Ministerio Público su existencia, quien ejercerá la acción correspondiente para que sean adjudicados al Fisco Federal.

3.2. Distintas clasificaciones de los bienes en sentido lato.

Bienes muebles e inmuebles.

Bienes muebles, una primera clasificación dentro de esta categoría de los bienes en sentido lato, es la que los divide en muebles e inmuebles. Esta es, de todas las divisiones, la que tiene mayor importancia en el derecho y a la que, por consiguiente, dedicaremos mayor extensión.

La distinción en muebles e inmuebles debería partir de la naturaleza de las cosas, de tal suerte que serían muebles aquellos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya sea por sí mismo, como los animales, semovientes, o por efecto de una fuerza exterior.

En cambio, los inmuebles serían aquellos que no pueden trasladarse de un lugar a otro; la fijeza es lo que les daría dicho carácter. Este es el concepto que se deriva de su constitución física o corporal, pero no ha sido fundamental, ni lo fue en el antiguo derecho, ni se presenta en la actualidad como base exclusiva para la clasificación. En el

antiguo derecho, en realidad, no fue la fijeza o movilidad la que permitía esta clasificación. En el derecho moderno se comprueba que, además de la distinción que se deriva de la naturaleza inherente a los bienes, se admiten categorías de cosas inmuebles por consideraciones ajenas y aun contrarias a la misma naturaleza de ellas, bien sea por disposición de la ley, o tomando en cuenta el destino o afectación de las cosas

Bienes inmuebles, en el derecho moderno los bienes son inmuebles no sólo por su naturaleza, sino también por su destino o por el objeto al cual se aplican; esto quiere decir que no se toma exclusivamente como criterio, la fijeza o imposibilidad de translación de las cosas de un lugar a otro, para derivar de ahí el carácter inmueble de un bien. Ese carácter se fija, bien sea por naturaleza de las cosas, por el destino de las mismas o por el objeto al cual se apliquen. De esta suerte se distinguen tres categorías de inmuebles:

- I. Inmuebles por naturaleza.
- II. Inmuebles por destino, y
- III. Inmuebles por el objeto al cual se aplican.

Inmuebles por naturaleza

Son aquellos que por su fijeza imposibilitan la traslación de un lugar a otro. Esta primera subdivisión se aplica exclusivamente a los bienes corporales, es decir a las cosas.

Inmuebles por destino

Son inmuebles por destino aquellos muebles por su naturaleza pertenecientes al dueño de un inmueble, que por ser accesorios del mismo y necesarios para su uso y explotación, la ley los ha reputado inmuebles. Este es uno de los grupos más importantes, que no obedece ya a la naturaleza de las cosas, pues la ley toma en cuenta sólo su carácter accesorio y necesario para la explotación.

“Se llaman inmuebles por destino los objetos que son muebles por su naturaleza, pero que están considerados como inmuebles, a título de accesorios de un inmueble, al cual están unidos. En efecto, conservan a su naturaleza mueble; difieren, pues, de los inmuebles, por su naturaleza, en que su inmovilización es meramente jurídica y ficticia, y no material y real”. (Planiol, ob. Cit., pag. 55).

Los inmuebles por destino se subdividen en cuatro clases, tomando en cuenta la naturaleza de explotación de los inmuebles y la sujeción material del mueble.

Inmuebles por el objeto al cual se aplican.

El tercer grupo que hemos establecido en la clasificación de los inmuebles, se refiere a los derechos reales constituidos sobre inmuebles. En nuestra legislación esta categoría de inmuebles por el objeto al cual se aplican, solo se refiere a los derechos reales y no a los personales.

Bienes muebles

Los muebles se clasifican en el código en dos categorías; la doctrina distingue tres:

- I. Muebles por su naturaleza;
- II. Muebles por determinación de la ley, y
- III. Muebles por anticipación.

En el artículo 753, se define los muebles por su naturaleza y se dice que “son muebles por su naturaleza, los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro, ya se muevan por sí mismos, ya por efecto de una fuerza exterior. En el mismo Código se consideran muebles por determinación de la ley, las obligaciones y los derechos y acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles por acción personal (artículo 754).

Es posible hacer una tercera categoría como se admite en la doctrina: muebles por anticipación, es decir, todos aquellos bienes que están destinados a ser separados de un inmueble, que necesariamente habrán de adquirir en el futuro categoría de muebles, aunque en el presente sean inmuebles.

Bienes corporales e incorporeales

Dentro de la división que hemos hecho estableciendo dos categorías, primera, la relativa a las cosas y segunda a los bienes en sentido lato, se distingue los bienes corporales y los incorporeales, es decir, cosas por una parte, y derechos por otra.

Esta clasificación que distingue entre bienes corporales e incorporeales, viene desde el derecho romano, los romanos consideraron bienes incorporeales tanto a los derechos reales como a los personales; pero la propiedad la confundieron con la cosa, y solo se nota la diferencia al tener que expresar la naturaleza de cada derecho indicando la distinción entre el derecho y la cosa.

Bienes de dominio público y bienes propiedad de los particulares.

Pasaremos a la última clasificación que hemos hecho de los bienes, es decir, la que se distingue según la persona del propietario: en bienes de dominio público y propiedad de los particulares. Esta clasificación está reglamentada en el Código bajo el rubro de “De los bienes considerados según las personas a quienes pertenecen”.

Los bienes de dominio público se subdividen en tres grupos:

- I. Bienes de uso común;
- II. Bienes destinados a un servicio público, y
- III. Bienes propios del Estado.

4. Derechos Reales en Particular

4.1 La propiedad

Definición

Hasta ahora hemos hecho un examen preliminar del patrimonio, de los derechos reales y personales y una clasificación de los bienes. Todo esto tuvo por objeto sustentar jurídica y conceptualmente el análisis de los derechos reales en particular.

Aplicando la definición del derecho real a la propiedad, diremos que ésta se manifiesta en el poder jurídico que una persona ejerce en forma directa e inmediata sobre una cosa para aprovecharla totalmente en sentido jurídico, siendo oponible este poder a un sujeto pasivo universal, por virtud de una relación que se origina entre el titular y dicho sujeto.

“Según el artículo 544 del Código Civil, la propiedad es el derecho de gozar y disponer de las cosas de la manera más absoluta. Esta definición tiene el mal de no señalar más que un solo carácter de la propiedad, cuya exactitud misma, puede ponerse en duda, pues se verá que ni el derecho de goce ni el de disposición de los propietarios son, realmente, absolutos; al contrario, implican numerosas restricciones. Pero la propiedad posee otro carácter esencial: es exclusiva, es decir consiste en la atribución del goce de una cosa a una persona determinada, con exclusión de las demás. Debemos, pues, preferir la definición siguiente: “El derecho en virtud del cual una cosa se encuentra sometida de una manera absoluta y exclusiva a la acción y voluntad de una persona” (Aubry et Rau, t. II, 190 pág. 245, Comp. Boistel, *Philosophie du Droit*, Nos. 206 y sigs.). A diferencia del Código Civil francés, el alemán hace resaltar el carácter exclusivo de la propiedad”. (Planiol, *ob. Cit.*, págs. 138 y 139).

Comparemos el derecho real con la propiedad:

- 1°. La propiedad es un poder jurídico que se ejerce en forma directa e inmediata; todo derecho real también es un poder jurídico que se ejerce en forma directa e inmediata.
- 2°. En la propiedad este poder jurídico se ejerce sobre una cosa, es decir, sobre un bien corporal. No hay propiedad sobre bienes incorpóreos.
- 3°. El derecho de propiedad implica un poder jurídico directo sobre la cosa para aprovecharla totalmente. En cambio, los otros derechos reales sólo comprenden formas de aprovechamiento parcial.

El poder jurídico total significa que el aprovechamiento se ejerce bajo la forma de uso, disfrute o disposición de la cosa, o que se tiene simplemente la posibilidad normativa de ejecutar todos los actos de dominio o de administración, aun cuando jamás se ejecuten. Es decir, se trata de un aprovechamiento jurídico y no económico.

En los derechos reales distintos de la propiedad no encontramos esta característica de disposición total, excepto en el caso de los derechos de autor, en los que si hay aprovechamiento jurídico total, aunque sólo temporal.

4° El derecho de propiedad implica una relación jurídica entre el propietario o sujeto, y un sujeto pasivo universal. Propiamente, el sujeto pasivo universal queda constituido por el conjunto de personas que de manera permanente o transitoria integran una comunidad jurídica, pues se requiere siempre un dato especial (proximidad material) para que exista la oponibilidad del derecho de propiedad a los terceros y la posibilidad física de su violación.

En cambio, en los derechos reales distintos de la propiedad, existe un sujeto pasivo determinado que reporta obligaciones patrimoniales, tanto de hacer como de no hacer, y un sujeto pasivo universal, en las mismas condiciones que en la propiedad, así que esta relación jurídica es más compleja.

4.2 Usufructo, Uso y Habitación

Definición

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

El usufructo es el derecho de usar de las cosas de otro, y de percibir sus frutos sin alterar la sustancia de ellas; porque es un derecho sobre un cuerpo, y si el cuerpo se destruye queda necesariamente destruido el derecho.

El usufructo que es la más importante de todas las servidumbres personales, se trata con mucha extensión en el Digesto. Los comentadores de Cayo, las reglas de Ulpiano y las sentencias de Paulo, nos presentan también pasaje relativos a él; por último, los fragmentos del Derecho Romano descubiertos por M.Mai en la biblioteca del Vaticano contienen un título relativo a esta materia.

Son notables en la definición que da nuestro texto las palabras *utendi* y *fruendi*, que indican todos los derechos que comprende el usufructo (el uso y los frutos); las palabras *rebus alienis*, porque el usufructo no puede existir sino sobre las cosas de otro (*nemini res sua sruvit*); y en fin, las expresiones *salva rerum substantia*, que están tomadas en dos diferentes sentidos. En efecto, algunos jurisconsultos las consideran como relativas a la duración del usufructo, y las traducen de este modo: El derecho de usar y de disfrutar mientras dura la sustancia; otros, como relativas a los derechos del usufructuario, las traducen así: El derecho de usar y de disfrutar... sin alterar la sustancia. Esta última interpretación me parece la preferible y que debo adoptar; las palabras de texto, en mi dictamen, son casi equivalentes a éstas: *Jus utendi, fruendi, sed non abutendi*

El dominio, en oposición al usufructo que ha sido separado de él, se llama con frecuencia entre los romanos *nuda proprietas*, y en francés “*nue propriété*”. (*Ortolan. Explicación Histórica de las Instituciones del Emperador Justiniano, t. I, págs. 390 y 391*).

En el usufructo encontramos que las relaciones jurídicas que se originan son de dos órdenes: I.- Relaciones jurídicas entre el usufructuario, titular del derecho real, y un sujeto pasivo indeterminado –todo el mundo- que tiene una obligación de no hacer y de abstenerse de ejecutar actos que perturben o que impidan el ejercicio del derecho real de usufructo; y II.- Relaciones jurídicas entre el usufructuario y el dueño de la cosa o nudo propietario, como sujeto pasivo determinado...

Por virtud de este derecho real, temporal y vitalicio, se usa y disfruta de los bienes ajenos sin alterar su forma ni substancia. Aquí ya se determina el contenido de este derecho real, como un elemento específico de la definición, para distinguirlo de los demás, fijando como contenido del mismo, el poder de usar y disfrutar de las cosas ajenas sin alterar su forma ni substancia. *(Tobeñas, 1941)*

El Código vigente en su artículo 980 precisa la naturaleza real y temporal del derecho, pero olvida una parte esencial al no decir que por virtud del usufructo no puede alterarse ni la forma ni la substancia de los bienes. Dice así: “el usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos”.

Cosas susceptibles de usufructo

El usufructo puede recaer sobre toda clase de bienes, tanto muebles como inmuebles, corporales e incorporales. Por consiguiente, el usufructo se constituye no sólo sobre las cosas sino sobre los derechos también, o sea, bienes incorporales.

El usufructo recae sobre derechos tanto reales como personales.

Cuando el usufructo se constituye sobre cosas materiales, se ejerce por la apropiación que hace el usufructuario de los frutos o productos de la cosa. Cuando el usufructo recae sobre derechos, se ejerce por la apropiación que hace el usufructuario de los beneficios económicos que el mismo derecho traiga consigo. *Lafaille, ob. Cit., t. IV, págs.. 417 y 418.*

Distinción de los usufructos según la extensión de su objeto.- Los usufructos pueden ser de dos clases: A título particular y a título universal. Se llama usufructo a título particular cuando se constituye sobre cosa determinada, mueble o inmueble, corporal o incorporal. Se llama usufructo a título universal cuando se constituye sobre una universalidad de hecho o de derecho o sobre una parte alícuota de la misma. Esto ocurre generalmente cuando se confiere por testamento el usufructo a favor de todos los bienes de la sucesión. Entonces tenemos un usufructo constituido a título universal; comprende todo el patrimonio del autor de la sucesión. La nuda propiedad, ósea el dominio en cuanto a just abutendi, se reserva a los demás herederos. También puede suceder que se aplique a parte alícuota, cuando a dos o más personas se les dejan todo el usufructo de un patrimonio por virtud de la herencia. No es necesario que comprenda la totalidad del patrimonio, basta con que sea una parte alícuota

Modos de crear o constituir el usufructo.

Son cinco las formas constitutivas del usufructo: I. por contrato; II. Por testamento; III. Por acto unilateral; IV. Por ley y V. por prescripción.

A) Contrato.- La forma más habitual de constituir el usufructo es por contrato; en el contrato se presentan dos aspectos: por constitución directa o por retención. Por constitución directa cuando se enajena a una persona el usufructo; por retención

cuando el dueño de la cosa simplemente dispone de ésta, es decir, trasmite el dominio, pero se reserva el usufructo *Ortolan, ob. Cit., t. I, pag. 396.*

- B) Testamento.- Por testamento puede constituirse el usufructo, bien sea por transmisión del mismo por legado o por reserva del usufructo universal a los herederos.
- C) Por acto unilateral.- Por una declaración unilateral de voluntad también se puede constituir o transmitir el usufructo, ya que el artículo 981 se refiere en general a la “voluntad del hombre”.
- D) Prescripción.- El usufructo puede adquirirse en la misma forma en que se adquieren los bienes muebles o los inmuebles, por prescripción; pero es necesario tener una posesión a título de usufructuario, de buena fe, pacífica, continua y pública o bien, cuando falta el requisito de la buena fe, tener una posesión por mayor tiempo; en uno y en otro caso se adquiere el derecho real de usufructo.

Parece difícil suponer la hipótesis en la cual se adquiera por prescripción el derecho real de usufructo, toda vez que si se está en posesión de la cosa misma, es lógico que se adquiera la propiedad sobre el bien y no simplemente el usufructo; sería absurdo que si el poseedor está en condiciones de adquirir la totalidad de la cosa se conformara con adquirir simplemente el usufructo. Sin embargo, la hipótesis se presenta cuando aquel que entra en posesión de la cosa no lo hace a título de dueño, sino simplemente a título de usufructuario, pero su título no es suficiente, o bien se le transmitió el usufructo por persona que no tenía capacidad por no ser propietaria de la cosa, en cuyo caso interesa al poseedor de aquel derecho real de usufructo convalidar su título. *Ortolan, ob. Cit., t. I, pag. 397.*

- E) La ley.- La última forma de constitución del usufructo la tenemos en la ley. Esta forma se reconoce para aquellos que ejercen la patria potestad a efecto de que puedan tener la administración y la mitad del usufructo sobre los bienes del que está sometido a ella y que no adquirió por su trabajo

Modalidades de la constitución del usufructo.

El usufructo puede constituirse pura y simplemente; es decir, sin sujetarlo a ninguna condición, carga o termino.

Otra de las modalidades que puede revestir el usufructo se presenta cuando es constituido a favor de varias personas en forma sucesiva o simultanea. Cuando se constituye a favor de varias personas sucesivamente, quiere decir que a la muerte de cada uno de los usufructuarios en el orden establecido, entrará el otro en el goce del derecho.

Cuando el usufructo se constituye a favor de varias personas conjuntamente, quiere decir que todas entran a disfrutar en una parte alícuota del usufructo. La muerte de un usufructuario no acrece la porción de los demás si no s ha establecido expresamente. La parte alícuota del usufructuario muerto pasa a favor del dueño.

Límite de la duración del usufructo constituido a favor de personas morales

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

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

Capacidad

Para que una persona moral pueda adquirir el derecho real de usufructo, necesita tener capacidad para adquirir o disfrutar bienes raíces, cuando este derecho recae sobre inmuebles. La constitución en su artículo 27 fija diversas incapacidades tanto para la adquisición del dominio como para la adquisición de derechos reales sobre inmuebles; una incapacidad se decreta para todo género de sociedades extranjeras, que no pueden adquirir inmuebles dentro del territorio nacional; una segunda incapacidad absoluta se crea también para los extranjeros en la zona prohibida. Esta incapacidad consiste en negarles aptitud para adquirir el dominio directo sobre tierras y aguas en una faja de cien kilómetros a lo largo de las fronteras y de cincuenta en las playas. Esta prohibición es absoluta; en cambio, existe una prohibición relativa para los inmuebles comprendidos fuera de esta zona en el territorio nacional, que pueden ser adquiridos mediante permiso y autorización de la Secretaría de Relaciones, después de que el extranjero renuncie, por lo que toca a ese bien a su nacionalidad y a la protección de su gobierno.

Derechos del usufructuario

Estudiaremos sus acciones y derechos:

- A) Acciones del usufructuario.- el usufructuario tiene tres clases de acciones:
I.Reales; II. Personales, y III. Posesorias.

Estas acciones del usufructuario se dan tomando en cuenta el título constitutivo y la persona contra la cual se ejerzan. El usufructuario tiene una acción personal cuando su usufructo deriva de testamento de acto jurídico unilateral o de contrato y ejercita la

acción en contra del dueño, o de los herederos. En estos casos las relaciones nacen de un acto jurídico entre partes determinadas.

La acción real se confiere al usufructuario en contra de cualquier tercero detentador de la cosa. Existe no solo en el usufructo por testamento o por contrato, sino también en el nacido por la ley y por la prescripción; tiene por objeto perseguir la cosa en manos de cualquier persona que la detente a efecto de que se ponga en posesión al usufructuario.

Finalmente, las acciones posesorias comprenden los interdictos para bienes raíces que pueden usar el usufructuario, como cualquier poseedor: interdictos de retener, de recuperar, de obra nueva y de obra peligrosa.

Las acciones posesorias definitivas, es decir, en las que discute la calidad de la posesión, quedan comprendidas en las acciones reales, supuesto que por la acción confesoria el usufructuario exige la posesión definitiva de las cosas y lograr que se la entregue el que la esta detentando, inclusive el dueño que por virtud del contrato está obligado a entrar la cosa. En el código de Procedimientos Civiles vigente se reconoce esta acción confesoria al hablar de las acciones confesorias en general, que se refieren a las servidumbres y al usufructo.

B) El usufructuario tiene un derecho de uso sobre la cosa.- El uso significa el aprovechamiento de la cosa sin alterar su forma ni substancia; no implica, por lo tanto el acto de disposición material mediante el consumo, ni el acto de disposición jurídica mediante la venta. La misma definición del usufructo precisa que al gozarse de las cosas ajenas no se podrá alterar su forma ni substancia.

El uso se extiende a todas las cosas que se adquieran por accesión. *Ortolan, ob. Cit., t. I, págs. 391 y 392.*

- C) El usufructuario tiene derecho a percibir los frutos naturales, civiles e industriales.- En esto radica principalmente la naturaleza específica del usufructo y lo distingue del derecho real de uso, en el cual el usufructuario no tiene el goce o sea la facultad de percibir los frutos; el usuario sólo puede percibir los frutos necesarios para él y para su familia, pero no puede comerciar con dichos frutos.

Facultades del usufructuario respecto a la cosa o a su derecho.

El artículo 1002 dispone: “El usufructuario puede gozar por sí mismo de la cosa usufrutuada. Puede enajenar, arrendar y gravar su derecho de usufructo; pero todos los contratos que celebre como usufructuario terminaran con el usufructo”. Analizaremos las distintas facultades que confiere este artículo. *Castán Tobeñas, ob. Cit., t. II, pág. 253*

El primer caso a que se refiere el precepto: “el usufructuario puede gozar por sí mismo de la cosa usufrutuada”, implica el ejercicio normal del usufructo en forma directa por su titular.

Arrendamiento.- el segundo caso se refiere a la facultad que tiene el usufructuario para arrendar su derecho y la cosa usufrutuada; tanto en lo relativo a muebles como a inmuebles, el usufructuario tiene este derecho; nuestro legislador no lo limita, como acontece en el derecho francés, para arrendamiento de inmuebles, únicamente. Habla en general de las facultades de arrendar. Los arrendamientos que lleve a cabo el usufructuario terminaran al extinguirse el usufructo. El arrendamiento deberá, por consiguiente, entregar la cosa al extinguirse el usufructo al nudo propietario. No podrá el arrendatario oponerle su derecho derivado del arrendamiento, solo tendrá una acción por daños y perjuicios en contra del usufructuario si oculto este el término del usufructo o su carácter de usufructuario. *Lafaille, ob. Cit., t.IV, pag 426.*

Obligaciones del usufructuario

Las obligaciones del usufructuario deben dividirse en tres momentos importantes:

- I. Obligaciones anteriores a la entrega de la cosa material del usufructo.
- II. Obligaciones durante el disfrute.
- III. Obligaciones a la extensión del usufructo.

Las obligaciones del primer grupo son dos fundamentales: a) formular un inventario, haciendo tasar los muebles y el estado de los inmuebles; y b) otorgan fianza para responder de que disfrutara de la cosa con moderación, dice el Código vigente, o como buen padre de familia, como decía el Código anterior, indemnizando por los daños o deterioros que sufra la cosa. Estas obligaciones son anteriores a la entrega; si no se cumplen, el nudo propietario no tendrá obligación de entregar la cosa mientras no se haga el inventario y se otorgue la fianza.

Las obligaciones durante el usufructo son consecuencia de la forma como debe el usufructuario usar de la cosa; como buen padre de familia o, como dice el Código vigente, con moderación.

De este principio se derivan las siguientes obligaciones durante el usufructo.

1° Conservar la cosa. En la conservación existen obligaciones de reparar a cargo del usufructuario si es el usufructo gratuito, o a cargo del propietario si es a título oneroso.

2° Obligación de destinar la cosa al uso convenido, o a falta de convenio, a aquel que por su naturaleza sea propio destinarla.

3° Dar noticia al propietario de toda perturbación (sin perjuicio de que el usufructuario pueda como poseedor entablar los interdictos de retener o de recuperar), apercibido de responder de los daños y perjuicios si no da dicho aviso.

4° Responder de las cargas usufructuarias.

El tercer grupo comprende dos obligaciones principales: I. restituir la cosa; II. Responder de los deterioros, daños o perjuicios que se le hayan causado por culpa del usufructuario.

Obligaciones del nudo propietario

Las obligaciones reales que gravan la propiedad y que, por consiguiente, se imponen a todo dueño, cualquiera que sea, son las siguientes:

1° Entregar la cosa con todas sus accesiones y en estado de servir para el uso convenido o, a falta de convenio, para su destino o naturaleza. Esta obligación existe, siempre y cuando el usufructuario haga el inventario y otorgue fianza.

2° Conservar la cosa en estado de servir para el uso convenido, obligación que hemos visto que solo se impone al propietario cuando el usufructo es a título oneroso; si es a título gratuito, la obligación de conservar, reparando la cosa, corresponde al usufructuario.

3° No intervenir ni en alguna forma embarazar o perjudicar el uso o disfrute de la cosa; obligación de no hacer que corresponde al propietario y que simplemente consiste en abstenerse de ejecutar actos que en alguna forma puedan impedir el ejercicio normal de derecho de usufructo. Esta obligación de no intervenir, de no hacer, tiene como explicación la de ejecutar las reparaciones necesarias en el usufructo a título oneroso y el gratuito, si voluntariamente el dueño quiere ejecutarlas. Cuando interviene el dueño para reparar la cosa, el usufructuario no puede protestar por la perturbación que

naturalmente tenga que sufrir, ni tiene derecho tampoco a exigir una indemnización por el tiempo que no use la cosa o que permanezca improductiva.

4° Además, el propietario tiene como cuarta obligación la de garantizar el uso y goce pacífico de la cosa, al usufructuario. Esto es una consecuencia de toda enajenación onerosa; no solo en el usufructo, sino siempre que se enajena una cosa o un derecho, el enajenante tiene la obligación de garantizar el uso y goce pacífico. El vendedor debe garantizar su posesión pacífica al comprador. En el usufructo oneroso, como existe una enajenación, está obligado el dueño a garantizar a este el uso y goce pacífico de la cosa y, por consiguiente, responder de los actos jurídicos de tercero y de sus actos jurídicos propios que impliquen perturbación en el uso y goce de la cosa.

5° Finalmente, el propietario está obligado en el usufructo a título oneroso a responder de los daños y perjuicios que se causen al usufructuario por vicios o defectos ocultos de la cosa usufrutuada. También esta es una obligación propia del enajenante, en toda enajenación a título oneroso, el enajenante responde de los vicios ocultos de la cosa; como en el usufructo existe la enajenación del derecho de goce, debe el propietario responder de esos vicios o defectos ocultos.

Formas de extinción del usufructo

El usufructo se extingue de las siguientes maneras:

- a) Por muerte del usufructuario
- b) Por el vencimiento del plazo que se establezca
- c) Por el cumplimiento de la condición resolutoria que lo afecte
- d) Por consolidación, reuniéndose en una persona las calidades de usufructuario y propietario
- e) Por renuncia del usufructuario
- f) Por pérdida de la cosa
- g) Por prescripción

- h) Por revocación del derecho del propietario constituyente cuando siendo su dominio revocable llega el tiempo de la revocación
- i) Por no otorgarse la fianza en el usufructo a título gratuito.

Uso y habitación

Estos derechos reales son también desmembraciones de la propiedad, de menor importancia que el usufructo. En realidad el uso constituye un usufructo parcial o restringido dado que actualmente no se concreta al ejercicio exclusivo del jus utendi, sino que faculta al usuario para percibir algunos frutos.

Uso.

Podemos definir el uso indicando que es un derecho real, temporal, por naturaleza vitalicio, para usar de los bienes ajenos sin alterar su forma ni substancia, y de carácter intrasmisible.

Habitación

El derecho real de habitación en realidad es el derecho de uso sobre una finca urbana para habitar gratuitamente algunas piezas de una casa. No se distingue en rigor fuera de esta circunstancia especialísima, en cuanto al contenido, pues también se trata de un derecho real intrasmisible, temporal, por naturaleza vitalicio, para usar algunas piezas de una casa, sin alterar su forma ni substancia. En cambio, el uso se extiende como el usufructo tanto a los bienes muebles como a los bienes inmuebles. Cuando ese uso se

refiere solo a las piezas de una casa habitación, tomando el nombre de derecho real de habitación. *Castán Tobeñas, ob. Cit., t. II, págs. 257 y 258.*

Definición de Usufructo

Usufructo (Del latín usufructus.) El CC en su artículo 980 lo define diciendo que: “El usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos”. Según los principios romanistas el derecho de propiedad confiere a su titular el uso, disfrute y abuso de la cosa. Cuando se traspa a un tercero en forma temporal el derecho de uso y disfrute de la cosa, bajo la forma de un derecho real o *jus in re*, toma el nombre de usufructo.

Al titular de este nuevo derecho se le designa con el nombre de usufructuario y de nudo propietario al titular del derecho de dominio. El usufructuario adquiere la facultad de hacer suyo todo lo que produce el bien, con la obligación de mantener su sustancia.

II. Las características principales del usufructo son las siguientes: a) es un derecho real y temporal de disfrute de bienes ajenos, y b) se constituye a favor de personas físicas y morales, con excepción de las que señala el artículo 988 del Código Civil.

Para las personas físicas el derecho es vitalicio, siempre que en el título constitutivo no se exprese lo contrario. El plazo máximo de duración para las personas morales es de veinte años (artículo 986 y 1040, Código Civil.)

“Puede constituirse desde o hasta cierto día, puramente y bajo condiciones” (artículo 985 Código Civil), a título particular o universal. No es trasmitible por herencia.

Algunos autores creen encontrar en los usufructos sucesivos una excepción a este principio (artículo 982 y 984, Código Civil).

Entre el propietario y el usufructuario no se forma una comunidad, de modo que ninguno de ellos puede solicitar la participación o la licitación.

“Puede constituirse... a favor de una o de varias personas, simultáneamente o sucesivamente (artículo 982, Código Civil). Si se constituye a favor de varias personas en forma simultánea, cesando el derecho de una de ellas este pasa al propietario, “salvo que al constituirse el usufructo se hubiere dispuesto que acrezca a los otros usufructuarios” (artículo 983, Código Civil). Si se constituye sucesivamente, todos los usufructuarios deben existir al tiempo de comenzar el derecho del primero (artículo 984, Código Civil).

“La muerte del usufructuario no extingue el usufructo, cuando este ha sido constituido a favor de varias personas sucesivamente, pues en tal caso entra al goce del mismo la persona que corresponda” (artículo 1039, Código Civil).

El título constitutivo del usufructo regulará los derechos y obligaciones del usufructuario y del propietario (artículo 987, Código Civil).

Pueden darse en usufructo: los bienes muebles e inmuebles, corporales e incorpóreas, las universalidades de hecho y de derecho, “si el usufructo comprende cosas que no pueden usarse sin consumirse, el usufructuario tendrá el derecho de consumirlas, pero está obligado a restituirlas, al terminar el usufructo, en igual género, cantidad y calidad”, o pagar su valor si no puede restituirlas (artículo 994, Código Civil). Figura jurídica a la que los romanos denominaban *quasi usufructus*.

“Si el usufructo se constituye sobre capitales impuestos a réditos el usufructuario sólo hace suyos éstos y no aquellos” (artículo 995, Código Civil).

III. “El usufructo puede constituirse por la ley, por la voluntad del hombre o por prescripción” (artículo 981, Código Civil). El primero es el que se otorga a los padres o abuelos que ejerzan la patria potestad sobre un menor, y es equivalente al 50% de los beneficios que produzcan los bienes de éste, con excepción de los adquiridos por el menor con el producto de su trabajo, o por herencia, legado o donación, cuando el testador o donante disponga que el usufructo pertenezca al hijo o se destine a un fin determinado (artículo 430, Código Civil).

El usufructo voluntario puede constituirse por convenio o por testamento, Rojina Villegas opina que también puede constituirse por medio de una declaración unilateral de voluntad.

El usufructo contractual puede constituirse a título gratuito u oneroso, por vía de enajenación o constitución directa o por retención o reserva.

Habrà enajenación cuando el propietario del bien conserva para sí la nuda propiedad y enajena el usufructo a la otra parte.

Habrà retención o reserva cuando el propietario reserva para sí el usufructo y transfiere la nuda propiedad a su contraparte.

El usufructo testamentario es el que se constituye por testamento. Habrá enajenación cuando el testamento deja a los herederos la nuda propiedad y el usufructo a los legatorios, y retención, cuando deja a los herederos el usufructo y la nuda propiedad los legatorios.

Para constituir el usufructo se requiere ser propietario del bien y tener capacidad para enajenar. Puede adquirirse el usufructo por prescripción cuando se posee en concepto de usufructuario durante el tiempo que señala la ley, como en el caso de un usufructo constituido por un propietario aparente, cuyo derecho es posteriormente desconocido.

IV. En cuanto a las obligaciones y derechos del usufructuario es necesario considerar tres situaciones: antes de entrar al goce de la cosa, durante el ejercicio del derecho y después de su extinción.

Antes de entrar al goce de los bienes está obligado a hacer un inventario a sus expensas de todos los bienes, “haciendo tasar los muebles y constar el estado que se halle los inmuebles”. Se hará con citación del dueño. Y deben otorgar una fianza para garantizar que actuara como un buen padre de familia, o como dice la fracción II del artículo 1006 del Código Civil: “que disfrutara de las cosas con moderación y las restituirá al propietario con sus accesiones, al extinguirse el usufructo, no empeoradas ni deterioradas por su negligencia”.

Quedan revelados de dar la fianza los ascendientes que ejerzan la patria potestad, salvo el caso que señala el artículo 434 del Código civil, y el donador que se reserva el usufructo de los bienes que dona. “El que se reserve la propiedad, puede dispensar al usufructuario de la obligación de afianzar” (artículos 1006 a 1009, Código Civil).

“Cuando el usufructo es a título gratuito y el usufructuario no otorga la fianza, el usufructo se extingue”. Si lo ha sido a título oneroso el propietario puede intervenir la administración de los bienes mientras no se otorgue la fianza. Una vez otorgada la fianza el usufructuario tiene derecho a todos los frutos de la cosa desde el día en que debió comenzar a percibirlos, según el título constitutivo (artículos 1010 y 1011, Código Civil).

“El usufructuario tiene derecho de ejercitar todas las acciones y excepciones reales, personales o posesorias y de ser considerado como parte en todo litigio” en que se interese el usufructo (artículo 989, Código Civil). Podría en consecuencia exigir la entrega del bien si no lo ha hecho el nudo propietario, y en general ejercitar las acciones que esta disposición señala.

El usufructuario durante el ejercicio del derecho tiene las siguientes obligaciones: conservar la cosa y disfrutar de ellas con moderación; si el derecho se ha constituido a título gratuito, “está obligado a hacer las reparaciones indispensables para mantener la cosa en el estado en que se encontraba cuando se recibió”, pero no está obligado a hacer estas reparaciones si los deterioros provienen de vejez, vicio intrínseco o si ellos son anteriores a la constitución del usufructo (artículos 1017 y 1018, Código Civil); a poner en conocimiento del propietario cualquier perturbación que haga un tercero; de no hacerlo será responsable de los daños que resultaren (artículo 1033, Código Civil); deben destinar la cosa al uso convenido; “si el usufructo se constituye sobre ganados... está obligado a remplazar con las crías las cabezas que falten por cualquier causa” (artículo 1013, Código Civil); y “El usufructuario de árboles frutales está obligado a la replantación de los pies muertos naturalmente (artículo 1016, Código Civil).

A su vez, tiene los siguientes derechos: puede gozar por sí mismo de la cosa usufructuada; enajenar, arrendar, gravar su derecho de usufructo, pero todos los contratos que celebre como usufructuario terminaran con el usufructo; gozar del derecho del tanto; “percibir todos los frutos sean naturales, industriales o civiles”; desde

el día en que se constituye el usufructo pertenecerán al usufructuario los frutos naturales e industriales que estuvieren pendientes al tiempo de comenzar el usufructo, y los pendientes al extinguirse corresponderán al propietario, los frutos civiles como se perciben día por día, pertenecerán al usufructuario en proporción al tiempo que dure el usufructo, corresponderá al usufructuario el goce de las servidumbres y el fruto de los aumentos que reciban las cosas por accesión (artículos 990 a 992, 1004 y 1005, Código Civil).

El usufructuario puede hacer mejoras útiles y voluntarias. Sin embargo no puede exigir su pago, pero conserva el derecho de retirarlas si puede hacerlo sin detrimento de la cosa dada en usufructo (artículo 1003, Código Civil).

V. El usufructo se extingue (artículo 1038, Código Civil): a) "por muerte del usufructuario", salvo cuando se trate de usufructos sucesivos, en cuyo caso se extingue hasta la muerte del último beneficiario; b) "por vencimiento"; c) por cumplirse la condición estipulada para la cesación de este derecho; d) "por la reunión del usufructo y de la propiedad en una misma persona; mas si la reunión se verifica en una sola cosa o parte de lo usufructuado, en lo demás subsistirá el usufructo"; e) "por prescripción conforme a lo prevenido respecto de los derechos reales"; f) "por renuncia expresa del usufructuario, salvo lo dispuesto respecto de las renunciaciones hechas en fraude de los acreedores"; g) "por la pérdida total de la cosa que era objeto del usufructo, si la destrucción no es total, el derecho continua sobre lo que de la cosa haya quedado". La destrucción del edificio en que está constituido el usufructo, por vetustez u otro accidente, no autoriza al usufructuario para gozar del solar y los materiales, salvo que se trate de hacienda, quinta o rancho de que formaba parte el edificio arruinado, pues el usufructo continua sobre el solar y los materiales (artículo 1042 Código Civil); h) "por la cesación del derecho del que constituyó el usufructo; e i) "por no dar fianza el usufructuario por título gratuito, si el dueño no le ha eximido de esa obligación".

En caso de expropiación el propietario tiene la obligación de sustituir la cosa por otra de igual valor y análogas condiciones o “abonar al usufructuario el interés legal del importe de la indemnización por todo el tiempo que debería durar el usufructo” (artículo 1043, Código Civil).

Extinguiendo el usufructo deben restituirse los bienes al propietario. No opera la táctica reconducción, como en el arrendamiento.

Debe pagarse las indemnizaciones y saldos que resultaren a favor de alguna de las partes al extinguirse el usufructo. Las reparaciones y el uso de cosas consumibles pueden originar esta clase de obligaciones.

El artículo 1004 del Código Civil dispone que el propietario pueda enajenar los bienes dados en usufructo, “con la condición de que se conserve el usufructo”.

5. Régimen Fiscal del Usufructo

5.1. Código Fiscal de la Federación

De acuerdo al Código Fiscal de la Federación, en artículo 14 nos define el concepto de enajenación:

Se entiende por enajenación de bienes:

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

II. ...”

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

Por lo anterior, se desprende que no se considera enajenación de bienes, cuando se transmitan acciones o partes sociales. Sin embargo podemos desprender que solamente se considera enajenación la transmisión de la propiedad.

5.2. Impuesto Sobre la Renta

Para efectos de la Ley del Impuesto Sobre la renta, se consideran ingresos acumulables de acuerdo al artículo 17:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

Para los efectos de este Título, no se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos. No se considerará ingreso atribuible a un

establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México.

Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley.”

Como se menciona anteriormente, no se considera ingreso acumulable, para efectos de personas morales residentes en el país, los que se obtengan mediante aumento de capital.

Cabe mencionar que no especificar si es en efectivo, o en bienes, sin embargo, en el capítulo IV de las Obligaciones de las Personas Morales, en el artículo 86-A de esta misma Ley, establece lo siguiente:

*“Los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales, a través de los medios y formatos que para tal efecto señale el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, de los préstamos, **aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que reciban en efectivo, en moneda nacional o extranjera, mayores a \$600,000.00, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.**”*

Por lo antes expuesto, se deberá informar a la autoridad cuando se realicen aportaciones para futuros aumentos de capital o aumentos de capital que se reciban en efectivo, por montos mayores a \$600,000.

Ahora bien, para efectos del Impuesto Sobre la Renta, se considera que los ingresos se obtienen como se establece en el artículo 18 que a continuación transcribo:

“Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.

b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

II. ...

III. ...

IV. ...”

Por lo antes transcrito, podemos definir que se considera ingreso obtenido, en tres momentos. i) Cuando se expida el comprobante, ii) Se envíe o entregue el bien, o se preste el servicio, iii) Se cobre o sea exigible el precio o la contraprestación pactada.

Ahora bien, de acuerdo al artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se menciona:

“Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

...

IV. Las inversiones.

...”

Por lo anterior, las personas morales, podrán deducir las inversiones únicamente mediante la aplicación de las tasas máximas autorizadas por la Ley del Impuesto Sobre la Renta, sobre el monto original de la inversión.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta de acuerdo al artículo 37, en su segundo párrafo, nos define que se entiende por monto original de la inversión, que a continuación transcribo:

“El monto original de la inversión comprende, además del precio del bien, los impuestos efectivamente pagados con motivo de la adquisición o importación del mismo a excepción del impuesto al valor agregado, así como las erogaciones por concepto de derechos, cuotas compensatorias, fletes, transportes, acarreos, seguros contra riesgos en la transportación, manejo, comisiones sobre compras y honorarios a agentes aduanales. Tratándose de las inversiones en automóviles el monto original de la inversión también incluye el monto de las inversiones en equipo de blindaje.”

El artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta define lo que se entiende por inversiones de la siguiente manera:

“Para los efectos de esta Ley se consideran inversiones los activos fijos, los gastos y cargos diferidos y las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, cuyo concepto se señala a continuación:

Activo fijo es el conjunto de bienes tangibles que utilicen los contribuyentes para la realización de sus actividades y que se demeriten por el uso en el servicio del contribuyente y por el transcurso del tiempo. La adquisición o fabricación de estos bienes tendrá siempre como finalidad la utilización de los mismos para el desarrollo de las actividades del contribuyente, y no la de ser enajenados dentro del curso normal de sus operaciones.

Gastos diferidos son los activos intangibles representados por bienes o derechos que permitan reducir costos de operación, mejorar la calidad o aceptación de un producto, usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior

a la duración de la actividad de la persona moral. También se consideran gastos diferidos los activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado.

Cargos diferidos son aquellos que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, excepto los relativos a la explotación de bienes del dominio público o a la prestación de un servicio público concesionado, pero cuyo beneficio sea por un periodo ilimitado que dependerá de la duración de la actividad de la persona moral.

Erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son aquellas que tienen por objeto la investigación y el desarrollo, relacionados con el diseño, elaboración, mejoramiento, empaque o distribución de un producto, así como con la prestación de un servicio; siempre que las erogaciones se efectúen antes de que el contribuyente enajene sus productos o preste sus servicios, en forma constante. Tratándose de industrias extractivas, estas erogaciones son las relacionadas con la exploración para la localización y cuantificación de nuevos yacimientos susceptibles de explotarse.”

Como se puede observar los gastos diferidos implican, entre otros, el derecho de “usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral”.

En esta línea de pensamiento, el derecho real de usufructo podría ser considerado, para efectos del impuesto sobre la renta, como una inversión a título de gasto diferido pues, como se concluyó en el apartado anterior, ese es precisamente el derecho que otorga a su titular (el derecho a usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado).

En este caso, el usufructo podrá deducirse de acuerdo a las tasas máximas establecidas en el artículo 39 de esta Ley, que a continuación transcribo:

Los por cientos máximos autorizados tratándose de gastos y cargos diferidos, así como para las erogaciones realizadas en periodos preoperativos, son los siguientes:

I...

IV. En el caso de activos intangibles que permitan la explotación de bienes del dominio público o la prestación de un servicio público concesionado, el por ciento máximo se calculará dividiendo la unidad entre el número de años por los cuales se otorgó la concesión, el cociente así obtenido se multiplicará por cien y el producto se expresará en por ciento.

De acuerdo a lo antes mencionado la amortización del usufructo tendrá como tasa máxima a aplicar el 5% anual, en un periodo de veinte años. Lo antes expuesto también soportado de acuerdo a las “Normas de Información Financieras” en el Boletín C-8.

Así las cosas, en el Título IV “De las Personas Físicas”, menciona lo siguiente en el artículo 106:

“Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengado cuando en los términos de este Título señale, en crédito, en servicios en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo...”

Por su parte, en el artículo 141, del capítulo IV, del Título antes mencionado, de esta Ley, nos menciona sobre los ingresos que se consideran gravados para dicho capítulo que a continuación menciono:

“Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, los siguientes:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

...”

Por lo antes expuesto, concluimos que el usufructo pagaría el Impuesto Sobre la Renta conforme al presente capítulo de Arrendamiento y en General por el Otorgamiento del Uso o Goce Temporal de Bienes Inmuebles.

Además no tendría costo por enfrentar al enajenar el “Usufructo” ya que se consideraría como una “renta anticipada”.

Ahora bien, en el artículo 146, del capítulo IV, del Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos menciona sobre los ingresos por enajenación de bienes, que a continuación transcribo:

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

...

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

De acuerdo a lo antes mencionado, se considera enajenación de bienes para efectos del Capítulo IV, del Título IV, los que se mencionan en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, que en nuestro estudio, se considera toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Por lo antes comentado, en la enajenación del “Usufructo”, no tendrá costo que se pueda enfrentar al ingreso, ya que lo que se está enajenando son “los derechos de uso y goce” y no la venta de la propiedad. En este caso, a lo que se pudiera enfrentar el costo de la adquisición sería la venta de la “Nuda Propiedad”

En caso de que se enajenara la “Nuda Propiedad”, el costo de adquisición que se podrá enfrentar, será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien, de acuerdo a como se menciona en el artículo 150 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que a continuación se transcribe:

El costo de adquisición será igual a la contraprestación que se haya pagado para adquirir el bien...

Ahora bien, en el artículo 151 menciona lo siguiente:

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

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

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

Ahora bien, de acuerdo a la estructura de la Ley del Impuesto sobre la Renta, podemos observar que existe el Título VII “De los estímulos fiscales”

Dentro de este Título se encuentra el artículo 224-A que a continuación transcribo.

“Las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de esta Ley que cumplan con los requisitos a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 223 de esta misma Ley, podrán aplicar lo siguiente:

I. Los accionistas que aporten bienes inmuebles a la sociedad, acumularán la ganancia por la enajenación de los bienes aportados, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

a) Enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del total de las acciones que recibió el accionista por la aportación del inmueble a la sociedad, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

b) La sociedad enajene los bienes aportados, en la proporción que la parte que se enajene represente de los mismos bienes, siempre que no se hubiera acumulado dicha ganancia previamente.

La ganancia que se acumule se actualizará desde el mes en el que se obtuvo y hasta el mes en el que se acumule.

II. No realizarán pagos provisionales por concepto del impuesto sobre la renta.

III. Cuando tengan accionistas que sean fondos de pensiones y jubilaciones a los que se refieren los artículos 33 y 179 de esta Ley, deberán entregar a dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo ejercicio o por la participación accionaria al término del ejercicio, la que resulte menor.

La participación accionaria promedio diaria a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo la suma de la participación accionaria diaria que representen las acciones propiedad del fondo respecto del capital social, entre el número de días del ejercicio.

La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

Las sociedades mercantiles a que se refiere este artículo deberán cumplir con los requisitos de información que el Servicio de Administración Tributaria establezca mediante reglas de carácter general.”

El artículo antes mencionado, hace referencia a que debe de reunir los requisitos del artículo 223

Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, cuando se cumplan los requisitos siguientes:

I. Que el fideicomiso se haya constituido o se constituya de conformidad con las leyes mexicanas y la fiduciaria sea una institución de crédito residente en México autorizada para actuar como tal en el país.

II. Que el fin primordial del fideicomiso sea la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como otorgar financiamiento para esos fines con garantía hipotecaria de los bienes arrendados.

III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal

inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 224 de esta Ley.

V. Que la fiduciaria emita certificados de participación por los bienes que integren el patrimonio del fideicomiso y que dichos certificados se coloquen en el país entre el gran público inversionista o bien, sean adquiridos por un grupo de inversionistas integrado por al menos diez personas, que no sean partes relacionadas entre sí, en el que ninguna de ellas en lo individual sea propietaria de más del 20% de la totalidad de los certificados de participación emitidos.

VI. Que la fiduciaria distribuya entre los tenedores de los certificados de participación cuando menos una vez al año, a más tardar el 15 de marzo, al menos el 95% del resultado fiscal del ejercicio inmediato anterior generado por los bienes integrantes del patrimonio del fideicomiso.

Ahora, bien por lo antes transcrito, los accionistas que aporten bienes inmuebles en las sociedades mercantiles inmobiliarias que establece el artículo 224-A, antes mencionado, acumularan la ganancias por la enajenación de los inmuebles aportados cuando i) enajenen las acciones ii) la sociedad enajene los bienes aportados.

5.3. Impuesto Empresarial a Tasa Única

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única:

“Están obligados al pago del gravamen que nos ocupa, las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por la realización de las siguientes actividades:

- I. Enajenación de bienes.*
- II. Prestación de servicios independientes,*
- III. Otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.*

En términos del tercer párrafo del mismo precepto este tributo se calcula aplicando la tasa del 17.5% a la cantidad que resulte de disminuir de la totalidad de los ingresos percibidos por las actividades a que se refiere este artículo, las deducciones autorizadas en esta Ley.

El artículo 2 de esta Ley, nos menciona que:

*“Para calcular el impuesto empresarial a tasa única se considera **ingreso gravado el precio o la contraprestación a favor de quien enajena el bien, presta el servicio independiente u otorga el uso o goce temporal de bienes, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por impuestos o derechos a cargo del contribuyente, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto, incluyendo anticipos o depósitos, con excepción de los impuestos que se trasladen en los términos de ley.**”*

Por su parte, el artículo 5 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única prevé las deducciones que puede efectuar los contribuyentes. La fracción primera de dicho precepto establece:

“Las erogaciones que correspondan a la adquisición de bienes, de servicios independientes o al uso o goce temporal de bienes, que utilicen para realizar las actividades a que se refiere el artículo 1 de esta Ley o para la administración de las actividades mencionadas o en la producción, comercialización y distribución de bienes y servicios que den lugar a los ingresos por los que se deba pagar el impuesto empresarial a tasa única”

De lo anterior se desprende que se consideran deducciones autorizadas las erogaciones que correspondan a adquisición de bienes que, entre otras, utilicen los contribuyentes en la administración de las actividades objeto de la Ley.

Ahora bien, con el fin de no inhibir las inversiones que se pudieron realizar en el último trimestre del 2007, se incluyó en el artículo Quinto Transitorio de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única un régimen de transición que consiste en lo siguiente:

“ARTÍCULO QUINTO. Para los efectos del artículo 5, fracción I de la presente Ley, los contribuyentes podrán efectuar una deducción adicional en los términos de este artículo, tanto para la determinación del impuesto del ejercicio y de los pagos provisionales del mismo ejercicio, por las erogaciones que efectúen en inversiones nuevas, que en los términos de esta Ley sean deducibles, adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007, hasta por el monto de la contraprestación efectivamente pagada por dichas inversiones en el citado periodo.

(...)

Para los efectos de este artículo y del siguiente, se entiende por inversiones las consideradas como tales para efectos de la Ley del

Impuesto sobre la Renta y por nuevas las que se utilizan por primera vez en México.”

Como se observa, se permite efectuar una “deducción adicional” por las erogaciones que se efectúen en “inversiones nuevas” adquiridas en el periodo comprendido del 1 de septiembre al 31 de diciembre de 2007.

Dicha “deducción adicional” consiste en deducir una tercera parte de la erogación en el ejercicio de 2008, otra en 2009 y una última en 2010.

Adicionalmente, el último párrafo de dicho artículo transitorio señala que se entiende por inversiones las consideradas como tales para los efectos de la LISR y por nuevas las que se utilicen por primera vez en México.

Por lo antes mencionado, las empresas que hubieran realizado el tratamiento de compra de usufructo o nuda propiedad en los meses de septiembre a diciembre de 2007, también hubieran tenido el beneficio de la deducción adicional, solo que se realizaría en tres partes igual en los años de 2008, 2009 y 2010.

Sin embargo en nuestro estudio analizaremos el usufructo ya entrada en vigor la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

5.4. Impuesto al Valor Agregado

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece lo siguiente:

“Está obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I. Enajenen bienes.

II. Presten servicios independientes.

III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes

IV. Importen bienes o servicios.

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta Ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores

Por lo antes expuesto, se menciona que pagaran el Impuesto al Valor Agregado, las personas físicas o morales que realicen actos o actividades de i) enajenación, ii) presenten servicios, iii) otorgue el uso o goce e, iv) importen bienes o servicios.

En el tema de enajenación, el artículo 9 nos menciona los actos que estarán exentos del impuesto, que a continuación transcribo:

“No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

I. El suelo.

II. ...”

En este sentido, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece que entre otras, la enajenación del suelo se encuentra exenta del pago de este tributo.

Ahora bien, en el capítulo IV “Del Uso o Goce Temporal de Bienes”, nos menciona en el artículo 19 de esta Ley lo siguiente:

*“Para los efectos de esta Ley se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el **usufructo** y cualquier otro acto, independientemente de la*

forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.”

Por lo antes expuesto, la enajenación del “usufructo”, pagaría el Impuesto al Valor Agregado de acuerdo al Capítulo IV del esta Ley.

5.6. Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles

De acuerdo al artículo 28 bis de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo Leon menciona las personas que estarán obligadas al pago de este impuesto:

“Están obligadas al pago del Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles, las personas físicas o morales que adquieran inmuebles que consistan solo el suelo, o en el suelo con construcciones o instalaciones adheridas a él, ubicados en el territorio del Estado, así como los derechos relacionados con los mismos, a que este impuesto se refiere. El impuesto se calculará aplicando la tasa del 2% al valor gravable del inmueble.

Es base de este impuesto el valor gravable, que será el valor que resulte mayor entre el de operación y el valor catastral del inmueble.

Considerando el tema a tratar, el artículo 28 bis 2 de esta misma Ley nos define lo siguiente:

“Para efectos de este impuesto se entiende por adquisición, la que se derive de:

...

VII. Constitución de usufructo, transmisión de éste o de la nuda propiedad, así como la extinción del usufructo temporal.”

Por lo antes transcrito, podemos afirmar que la constitución o transmisión del usufructo, o de la nuda propiedad, se considera adquisición, por lo cual sería una actividad que se encuentra gravada por este impuesto.

Ahora bien, en la determinación de este impuesto se deberán seguir algunas reglas que de acuerdo al artículo 28 bis 3:

“II...

Cuando no exista valor de operación, el impuesto se calculará con base en el valor catastral.

Para los fines del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, se considera que el usufructo, la nuda propiedad y el derecho real de superficie tiene un valor, cada uno de ellos del 50% del valor del inmueble.”

Por lo antes expuesto, al tratarse de la enajenación del usufructo o la nuda propiedad, entendemos que la tasa aplicable sería de 2% y la base sería el 50% de la cantidad que resulte mayor entre el valor de la operación y el valor de avalúo.

5.7 Normas de Información Financiera

Boletín C-8 Activos Intangibles

A continuación se transcribe ciertas definiciones que nos menciona el Boletín C-8 en materia de Activos Intangibles:

*“Activos intangibles. Son aquellos identificables, sin sustancia física, utilizados para la producción o abastecimiento de bienes, prestación de servicios o para propósitos administrativos, que **generarán beneficios económicos futuros** controlados por la entidad. Existen dos características principales de los activos intangibles:*

- a. Representan costos que se incurren, derechos o privilegios que se adquieren con la intención de que aporten beneficios específicos a las operaciones de la entidad durante periodos que se extienden más allá de aquel en que fueron incurridos o adquiridos. Los beneficios que aportan son en el sentido de permitir que esas operaciones reduzcan costos o aumenten los ingresos futuros.*
- b. Los beneficios futuros que se esperan obtener se encuentran en el presente, frecuentemente representados en forma intangible mediante un bien de naturaleza incorpórea, o sea, no tienen una estructura material ni aportan una contribución física a la producción u operación de la entidad. El hecho de que carezcan de características físicas no impide que se les pueda considerar como activos legítimos. Su característica de activos se la da su significado económico, más que su existencia material específica.”*

Como se menciona, los activos intangibles, entre varias características, una de las principales es que generaran beneficios económicos, permiten reducir costos o aumentar ingresos.

Amortización: *“es la distribución sistemática del costo de un activo intangible entre los años de su vida útil estimada”*

Los elementos distintivos de un activo intangible son:

- a. *Debe ser identificable.*
- b. *Debe proporcionar beneficios económicos futuros fundadamente esperados.*
- c. *Debe tenerse control sobre dichos beneficios.*

Si una partida no cumple con todos los elementos de la definición del párrafo anterior, los desembolsos para adquirirla o generarla deben ser reconocidos como un gasto cuando son incurridos.

Adicionalmente el boletín C-8 menciona que es posible que un activo intangible puede ser fácilmente distinguido de otros activos si se puede separar o si es posible identificar los beneficios económicos futuros que dicho activo generará en la entidad.

“En el caso de la adquisición de un activo intangible junto con un grupo de activos, la transacción debe involucrar la transferencia de derechos legales que permitan a la empresa identificar el activo intangible. Así, si se desarrolla se crean derechos legales para la empresa. Por lo tanto, la naturaleza de esos derechos debe ayudar a la empresa a identificar el activo intangible generado. Además, si un activo genera beneficios económicos futuros sólo en combinación con otros activos, el activo es identificable si la empresa puede diferenciar los beneficios económicos futuros que van a fluir de ese activo.”

En cuanto a beneficios económicos futuros menciona que:

“Los beneficios económicos futuros fundadamente esperados que fluyan de un activo intangible pueden estar incluidos en los ingresos sobre la venta de los productos o servicios, ahorros en costos u otros beneficios resultantes del uso del activo por la empresa.”

Una empresa controla un activo si tiene el poder para obtener beneficios económicos futuros que fluyan del recurso y, además, pueda restringir el acceso de otros sobre dichos beneficios. La capacidad de una empresa para controlar los beneficios económicos futuros de un activo intangible normalmente proviene de derechos legales.

Algunas consideraciones que se deben tomar en cuenta para efectos de los activos intangibles son:

“... pueden estar contenidos en, o contener, una esencia de naturaleza tangible, como es el caso de un disco compacto (haciendo referencia a programas informáticos), de documentación legal (en el caso de una licencia o patente) o de una película. En el proceso de determinar si un activo, que incluye elementos tangibles e intangibles, debe ser tratado según el Boletín C-6, Inmuebles, maquinaria y equipo, o como un activo intangible, según el presente Boletín, se requiere efectuar el juicio oportuno que permita evaluar cuál de los dos elementos tiene un peso más significativo. Por ejemplo, los programas informáticos para una máquina controlada por computadora, que no puede funcionar sin un programa específico, son una parte integrante del equipo, y serán tratados como elementos del mismo. Esto también se aplica al sistema operativo de una computadora. Cuando los programas informáticos no constituyan parte integrante del equipo, serán tratados como activos intangibles.”

El reconocimiento de una partida como un activo intangible requiere que una empresa demuestre que la partida cumple con la definición de un activo intangible

El desembolso en una partida intangible debe reconocerse como un gasto cuando se incurra en él, a menos que:

- a. Forme parte del costo de un activo intangible que cumpla con los criterios de reconocimiento anteriormente señalados del párrafo 29 al párrafo 69.*
- b. La partida sea adquirida en una compra de negocios y no pueda identificarse como un activo intangible cuantificable. Si éste es el caso, dicho desembolso (incluido en el costo de la adquisición) debe formar parte del monto atribuido al crédito mercantil (deudor o acreedor) a la fecha de la adquisición, según el Boletín B-8, Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes en acciones.*

Después del registro del costo inicial, los elementos del activo intangible deben ser contabilizados a su costo menos la amortización.

De acuerdo al Boletín C-8, párrafo 76, menciona sobre el periodo de amortización:

“La cantidad amortizable de un activo intangible debe asignarse sobre una base sistemática durante la mejor estimación de su vida útil, salvo que tenga vida indefinida (párrafo 78). Existe la presunción de que los activos intangibles se amortizan en un periodo no mayor a veinte años; sin embargo, cuando se tenga evidencia contundente de que la vida útil del activo intangible sea un periodo específico mayor de 20 años, dicho periodo servirá como base de amortización.”

“El método de amortización usado debe reflejar el patrón en que los beneficios económicos futuros del activo serán devengados por la empresa. ...”

Además, los activos intangibles deben presentarse en el balance general como “*activos no circulantes, deducida su amortización acumulada*”

En el estado de resultados se incluirá el cargo por la “*amortización como gasto de operación del negocio*”

Por lo antes comentado podemos concluir que en este caso el “*Usufructo*” se considera un activo intangible, ya que generará beneficios económicos futuros, además que permitirá que esta operación aumente los ingresos futuros, y reducir costos en el presente.

Adicionalmente, las cantidades amortizables de un activo intangible debe asignarse sobre una base sistemática durante la mejor estimación de su vida útil. Además los activos intangibles se amortizan en un periodo no mayor a veinte años.

6. Tratamiento fiscal de Usufructo y Nuda propiedad

Ahora bien, por el análisis antes mencionado, los efectos fiscales tanto por la enajenación del usufructo y la nuda propiedad veremos el tratamiento fiscal en materia del Impuesto Sobre la Renta, Impuesto Empresarial a Tasa Única, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles.

Supongamos que la empresa “X” es propietaria de diversos inmuebles. Se plantea la de separar la nuda propiedad de dichos terrenos a una nueva Compañía dentro del mismo Grupo, que no opere directamente ni tenga empleados.

Es importante considerar que a pesar de que la nuda propiedad de los terrenos sería traspasada a “La nueva Compañía”, los mismos son indispensables para la operación normal de la empresa “X”, por lo cual, “La nueva Compañía” los rentaría a la empresa “X”. La alternativa que se analiza, es que al momento de transmitir la nuda propiedad de los terrenos de la empresa “X” a “La nueva Compañía”, la primera se reserve el usufructo de los mismos, por un número determinado de años

De acuerdo con lo anterior, la empresa “X” podría seguir utilizando los terrenos por un número determinado de años sin pagar una renta a “La nueva Compañía” y, una vez transcurrido este periodo, la empresa “X” comenzaría a pagar renta por el uso de los inmuebles.

De acuerdo con el artículo 980 del Código Civil Federal el usufructo es *el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos*. La doctrina coincide en que dicha figura constituye un derecho real, por esencia temporal, que confiere al usufructuario el derecho para usar y gozar bienes ajenos, siempre y cuando dichos bienes se exploten de acuerdo con su naturaleza.

El usufructo está constituido por dos elementos personales y uno real. El primer elemento personal es el nudo propietario quien es la persona que tiene el *ius abutendi*, es decir, es quien conserva la facultad de poder ejecutar actos de dominio, tales como vender o hipotecar. No obstante lo anterior, esta facultad se encuentra limitada, ya que los actos de dominio que llegue a ejecutar el nudo propietario no pueden perjudicar los derechos del usufructuario.

El segundo elemento personal es el usufructuario, titular del derecho de usufructo y es quien tiene el *ius utendi* y el *ius fruendi*

El elemento real lo compone el bien sobre el que recae el derecho, el cual puede ser mueble o inmueble, corpóreo o incorpóreo.

Ahora bien, el usufructo constituye un desmembramiento de la propiedad debido a que para que exista un aprovechamiento total de la cosa en sentido jurídico, el titular debe tener la posibilidad de usar, disfrutar y disponer de la misma y en el caso del usufructo, el nudo propietario únicamente tiene la posibilidad de disponer del bien, ya que el uso y disfrute lo transmite al usufructuario, de ahí la denominación de nudo propietario, pues la propiedad se encuentra desprovista del uso o goce, en otras palabras “desnuda”.

De lo anterior se desprende que el nudo propietario que constituye usufructo sobre el bien material del negocio jurídico, bien puede enajenar la nuda propiedad y el usufructuario se encuentra en la posibilidad de enajenar, arrendar y gravar su derecho de usufructo.

Esto es, si bien la doctrina coincide que en este caso lo que se transmite es la nuda propiedad, técnicamente lo que se transfiere es la “propiedad”, pues aquella distinción únicamente sirve para aclarar que los derechos de uso y goce se encuentran limitados pero es propiedad al fin.

Lo anterior encuentra sustento en la fracción I del artículo 2011 del Código Civil Federal la cual establece que la prestación de cosa de dar puede consistir en la traslación del dominio de cosa cierta. Con lo que se demuestra que lo que realmente se transmite en el caso particular es el dominio de una cosa cierta, sin que sea relevante —al menos desde esta perspectiva— si los derechos de uso o goce sobre la misma son plenos o limitados.

Corroborar lo anterior el siguiente precedente del entonces Tribunal Fiscal de la Federación:

“USUFRUCTO. LA SIMPLE TRANSMISION DE ESE DERECHO NO CONSTITUYE UNA TRANSLACION DE DOMINIO Y, POR LO TANTO, NO PUEDE ESTAR GRAVADA POR EL IMPUESTO LOCAL RESPECTIVO.- De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 443 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, el objeto del Impuesto sobre Traslación de Dominio de Bienes Inmuebles es la transmisión o adquisición del dominio de bienes inmuebles ubicados en el Distrito Federal. Ahora bien, el análisis de éste y de los demás preceptos que integran el Título Decimoprimer de la Ley de Hacienda, relativo al Impuesto sobre Traslación de Dominio, lleva a la conclusión de que **lo que se grava es la transmisión completa y plena de la propiedad de bienes inmuebles, ya sea que se transmita en un solo momento o bien, que se transmita desmembrada: Primero la nuda propiedad y luego el usufructo.** En consecuencia, la transmisión del derecho de usufructo que no es completa transmisión de propiedad por no transmitir el derecho de dominio o el derecho de copropiedad, no queda comprendida en el objeto del impuesto en cuestión y, por lo tanto, no puede ser gravada por dicho tributo.

Revisión 971/79.- Resolución de fecha 10 de enero de 1980, por unanimidad de 6 votos.- Magistrado Ponente: Mariano Azuela Güitron.- Secretaria: Lic. Arely Gómez González.

Localización: Segunda Época, instancia: Pleno, R.T.F.F.: Año II. No. 10. Enero - Febrero 1980, tesis: II-TASS-1150, página: 243”

De lo anterior se advierte que lo que provoca la transmisión de dominio de un bien materia de usufructo no es la transmisión del derecho de usufructo, sino la enajenación de la nuda propiedad.

De lo expuesto hasta este punto, la empresa “X” estaría transmitiendo la nuda propiedad de los inmuebles y conservando el usufructo de los mismos por un período de tiempo determinado. En este sentido, es necesario definir con base en las disposiciones fiscales, si la transmisión de la nuda propiedad de los inmuebles debe ser considerada como una enajenación, no obstante que la empresa “X” conserve el usufructo de los mismos por una cantidad determinada de años.

Al respecto, como se expuso anteriormente al transmitirse la nuda propiedad de los terrenos a “La nueva Compañía”, sin importar las reservas que sobre la misma se hayan efectuado, existe una enajenación para efectos fiscales; toda vez que se transferiría la propiedad de un bien, con independencia de que los derechos de uso y goce sobre el mismo se encuentren limitados. Una posición contraria sería absurda, ya que el CFF considera que existe enajenación *“aun cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado”*; es decir, de acuerdo a CFF existe enajenación aun cuando el adquirente no pueda vender o hipotecar el bien, porque el enajenante se reservó el dominio del mismo y en nuestro caso, el dominio del bien enajenado se transmitiría a “La nueva Compañía”, la cual, como ya quedó definido podría ejercer todos los actos de dominio (como vender o hipotecar) que considere adecuado a sus intereses sobre los inmuebles que adquirió. En otras palabras, si es enajenación en los menos (cuando el enajenante conserva el dominio), indudablemente debería ser enajenación en lo más, cuando el enajenante transmite el dominio

En estos términos, la transmisión de la nuda propiedad de los inmuebles que pretende realizar la empresa “X” a favor de “La nueva Compañía” tiene el carácter de enajenación para efectos fiscales.

Determinación de la ganancia o pérdida fiscal

Para determinar la ganancia o pérdida en la venta de nuda propiedad de los inmuebles, es necesario primero determinar cuál sería el precio de venta. Al respecto, es importante tener en cuenta que el esquema propuesto contempla que la nuda propiedad de los inmuebles sería enajenada entre compañías que se consideran partes relacionadas. Sobre el particular, el artículo 86 de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que:

“Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

I. ...

XV. Tratándose de personas morales que celebren operaciones con partes relacionadas, éstas deberán determinar sus ingresos acumulables y sus deducciones autorizadas, considerando para esas operaciones los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables. Para estos efectos, aplicarán cualquiera de los métodos establecidos en el artículo 216 de esta Ley.”

Como se puede observar, la empresa “X” deberá enajenar la nuda propiedad de los inmuebles a un precio igual al que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables (“valor de mercado”) de acuerdo con alguno de los diferentes métodos establecidos en la mencionada Ley del Impuesto Sobre la Renta.

En el caso que nos ocupa, el precio de mercado de los inmuebles será afectado directamente por el hecho de que los derechos de uso y disfrute de los mismos serán retenidos por el enajenante por cierto número de años, es decir, si una persona estuviese dispuesta a adquirir una propiedad cuyos derechos de uso y disfrute se encuentren limitados, esta esperaría pagar un precio menor al que correspondería si dichos bienes estuvieran libres de cualquier gravamen.

En este sentido, es necesario determinar el precio que un tercero estaría dispuesto a pagar por un terreno con ésta característica, tomando en consideración algunos de los métodos contemplados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta y, adicionalmente, obtener las opiniones de terceros independientes a través de avalúos, para un mayor soporte.

Una vez que hemos definido que el precio de venta debe ser equivalente al valor de mercado de los inmuebles, estamos en posición de calcular la ganancia o pérdida por la enajenación de los inmuebles. Por lo que se refiere a los terrenos, el artículo 21 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta a la letra establece que:

“Para determinar la ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor que representen la propiedad de bienes, excepto tratándose de los bienes a que se refiere el primer párrafo de la fracción II del artículo 29 de esta Ley, así como de otros títulos valor cuyos rendimientos no se consideran intereses en los términos del artículo 9o. de la misma, de piezas de oro o de plata que hubieran tenido el carácter de moneda nacional o extranjera y de las piezas denominadas onzas troy, los contribuyentes restarán del ingreso obtenido por su enajenación el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se realice la enajenación...”

Para el caso de los edificios, la fracción V del artículo 20 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que se consideran ingresos acumulables, entre otros, la ganancia derivada de la enajenación de activos fijos.

En caso de que derivado de alguna de estas operaciones resulte una pérdida, el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta por su parte establece que:

“Los contribuyentes podrán efectuar las deducciones siguientes:

I. ...

VI. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo.

VII. ...”

Como hemos comentado, a pesar de que la empresa “X” conserve el usufructo de los inmuebles enajenados, existe una enajenación para efectos fiscales, por ende para determinar si existe una utilidad o una pérdida en la misma, es necesario enfrentar contra el precio de venta el costo fiscal determinado en los términos arriba transcritos y, en su caso, reconociendo u una ganancia acumulable en el caso de que el precio de venta fuera mayor, o bien, una pérdida deducible en los términos cuando el precio de venta es menor.

En cuanto a la determinación del costo fiscal de los terrenos, el monto original de la inversión deberá ser ajustado por los efectos inflacionarios correspondientes al periodo comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquel en que se realice la enajenación.

Cabe mencionar que la Ley del Impuesto Sobre la Renta no establece ninguna restricción a aplicar el total del monto original de la inversión del terreno cuando el enajenante se reserva el usufructo del bien enajenado.

En el caso de que el resultado de la operación fuese pérdida, la misma podría deducirse de los demás ingresos de la empresa “X”, inclusive los operativos; sin restricción alguna; siempre y cuando se cumplan los demás requisitos para su deducibilidad.

Para efectos del “La nueva Compañía” podría deducir los inmuebles adquiridos de la empresa “X”, hasta el momento que los enajene a un tercero, para efecto de determinar la ganancia o pérdida que se genera en dicha enajenación. Por su parte, “La nueva Compañía” deberá acumular los ingresos que obtenga por el arrendamiento en su totalidad. Por su parte, los pagos de renta serían deducibles en la empresa “X”.

En materia del Impuesto al Valor Agregado como se comentó anteriormente, la empresa “X” enajenaría la nuda propiedad de los inmuebles (terrenos y edificios) a “La nueva Compañía”. En este sentido, la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que entre otras, la enajenación del suelo se encuentra exenta del pago de este tributo. La operación estaría gravada al Impuesto al Valor Agregado solamente en la parte que corresponde a la nuda propiedad de los edificios.

7. Razón de Negocio

De acuerdo a algunas opiniones de abogados expertos en la materia fiscal, comentan que, como consecuencia, las autoridades fiscales y los tribunales pueden llegar a la conclusión que las transacciones son simuladas y castigadas con prisión; en adición, las autoridades fiscales podrían liquidar una diferencia por impuestos no cubiertos.

Sin embargo mencionan que los elementos necesarios para la existencia de simulación, puede afirmarse que en el caso concreto no concurren, de acuerdo a lo siguiente:

No hay disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente, ya que en la operación de mérito, la voluntad real y la manifestada en todos los actos, serían concurrentes y coincidentes; es decir, la voluntad de la empresa “X” es vender o transmitir la nuda propiedad de ciertos inmuebles y conservar su usufructo y la intención de “La nueva Compañía” es adquirir la nuda propiedad de ciertos inmuebles, para que al término del usufructo sobre los mismo obtener dominio, uso y disfrute de los mismo para obtener ingresos por su explotación.

No existe una intencionalidad consciente entre las partes para la existencia de esa disconformidad entre la voluntad real y lo declarado externamente;

No existe la creación de un acto aparente y uno oculto: no existe un acto aparente ya que todas las operaciones son reales, ya que serán sustentadas en actos jurídicos verdaderos y corresponden a la voluntad verdadera de las partes y no existe un acto oculto, y

No se crea ese acto aparente con la finalidad de engañar a terceros. Por obvias razones, al no existir ese acto aparente.

Ahora bien con base en lo antes mencionado, los abogados expertos en materia fiscal opinan que, *“no se configura en la especie el tipo penal previsto en el artículo analizado, toda vez que no existe simulación, puesto que todos los actos son ciertos, sin que existan actos ocultos encaminados a la obtención de un beneficio indebido”*.

Entonces, si indebido significa ilegal, en el caso que nos ocupa, suponiendo sin conceder, que hubiera actos simulados, el beneficio, si se pudiera demostrar que existe alguno, tendría que ser ilegal, es decir, estar precisa y exactamente prohibido en una ley. Por lo antes comentado, no existe ninguna ley que prohíba que la empresa “X” se

beneficie de una deducción derivada de la enajenación de la nuda propiedad de sus inmuebles.

En resumen, primero no existe ningún tipo de simulación y segundo, no existe ningún beneficio indebido derivado de la reestructura que estamos analizando, por lo que en nuestra opinión no resulta aplicable la fracción IV del artículo 109 del CFF.

8. Limitación del Estudio.

De acuerdo al estudio antes realizado, se analizó si el usufructo se puede considerar como una inversión para efectos de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, y los efectos fiscales en las demás disposiciones fiscales como lo son Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado e Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles.

El estudio se básicamente se enfoca, en crear una nueva Sociedad, denominada “Sociedad Mercantil Inmobiliaria” que su actividad principal sea la adquisición o construcciones de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes. Así las cosas, el análisis de este estudio se basa en que la Sociedad Anónima aporte el Usufructo de los inmuebles en la “Sociedad Mercantil Inmobiliaria” y con ello tener beneficios tanto en materia del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Sin embargo, no siendo el tema principal, en dicho estudio también se mencionaron distintos casos en los que enajenan el usufructo y nuda propiedad tanto una persona moral o persona física, hacia una “Sociedad Mercantil Inmobiliaria (S.A.)” y cuales serían sus efectos fiscales.

Capítulo III Conclusiones y Comentarios.

El “usufructo”, el cual es definido por el artículo 980 del Código Civil Federal de la siguiente manera:

“El usufructo es el derecho real y temporal de disfrutar de los bienes ajenos.”

El autor Alejandro García Villalobos señala que dicha figura constituye un derecho real, por esencia temporal, que confiere al usufructuario el derecho para usar y gozar bienes ajenos, siempre y cuando dichos bienes se exploten de acuerdo con su naturaleza.

A diferencia del derecho real de propiedad en el usufructo el usufructuario sólo tiene dos de los atributos de la propiedad, como son: (i) derecho de uso y (ii) derecho de disfrute.

Como se puede observar, el derecho real de usufructo implica un desmembramiento del derecho real de propiedad debido a que para que exista un aprovechamiento total de la cosa en sentido jurídico, el titular (propietario) debe tener la posibilidad de usar, disfrutar y disponer de la misma y en el caso del usufructo, el nudo propietario únicamente tiene la posibilidad de disponer del bien, ya que el uso y disfrute lo transmite al usufructuario, de ahí la denominación de nudo propietario, pues la propiedad se encuentra desprovista del uso o goce (“desnuda”).

Así las cosas, jurídicamente el derecho real de usufructo implica un derecho diverso al de propiedad, el cual nace al momento en que se constituye a favor del usufructuario y se cumplen con los requisitos formales que según sea el caso, exija la Ley.

Por último conviene destacar el usufructo puede tener el carácter de bien mueble o inmueble, según sea la naturaleza del bien materia de dicha afectación.

En esta línea de pensamiento, cuando el usufructo recaiga sobre bienes inmuebles participará de esa misma naturaleza, en cambio si se constituye sobre un mueble, será de carácter mobiliario.

Ahora bien, como se mencionó en el desarrollo del tema, los gastos diferidos implican, entre otros, el derecho de “usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la persona moral”.

En esta línea de pensamiento, el derecho real de usufructo podría ser considerado, para efectos del impuesto sobre la renta, como una inversión a título de gasto diferido pues, como se concluyó en el apartado anterior, ese es precisamente el derecho que otorga a su titular (el derecho a usar, disfrutar o explotar un bien, por un periodo limitado).

De acuerdo con el primer párrafo del artículo 1o. de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única están obligados al pago del gravamen que nos ocupa, las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, así como los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, por los ingresos que obtengan, independientemente del lugar en donde se generen, por: (i) enajenación de bienes, (ii) prestación de servicios independientes, y (iii) otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

En efecto, como ya se concluyó, el usufructo, para efectos del impuesto sobre la renta, tiene el carácter de inversión a título de gasto diferido para la empresa usufructuaria, pues le otorga el derecho de usar y explotar un bien por un periodo limitado, inferior a la duración de la actividad de la empresa usufructuaria.

Adicionalmente, como también se concluyó, el usufructo tiene el carácter de bien — inmueble— (toda vez que recaea sobre un inmueble) y se “utiliza por primera vez en México”.

En otras palabras, la inversión que adquirirá el usufructuario consiste en el derecho real de usufructo y dicho derecho (“bien inmueble” en términos del artículo 750, fracción XII del Código Civil Federal) será utilizado por primera vez por el usufructuario.

Cosa distinta sería si el usufructuario, a su vez, transmitiera a un tercero tal derecho real de usufructo, pues en ese caso el adquirente jurídicamente ya no estaría utilizando dicho “bien” por primera vez sino de manera secundaria.

Lo anterior comprueba que tanto desde el punto de vista jurídico como desde el punto de vista fiscal, la constitución del usufructo a favor del usufructuario será una “inversión nueva”, por lo que el usufructuario podrá efectuar la deducción, siempre que cumpla con los demás requisitos que se exigen en la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Del análisis mencionado concluimos que la constitución de un usufructo a favor de una persona moral, será considerada como una inversión para efectos de la LIETU, por ser utilizado por primera vez en México.

Bibliografía

1. Sanchez Roman, F. (1990) Estudios de Derecho Civil, Madrid.
2. Rojina Villegas, (2006) Compendio de Derecho Civil II, México.
3. Planiol, Tratado Elemental de Derecho Civil, Los bienes.
4. Mateos Alarcón, Manuel, (1891) Estudios Sobre el Código Civil, México.
5. Lafaille, Derecho Civil.
6. Código Civil Federal, de los Estados Unidos Mexicanos.
7. Ley del Impuesto Sobre la Renta.
8. Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.
9. Rigaud Luis, (1928) El derecho Real, traduc de J. R. Xirau, Madrid.
10. Castán, Jose, Derecho Civil Español Común y Foral t. II
11. Morineau, Oscar, (1948) Los derechos reales y el subsuelo en México.