ASPECTOS RELEVANTES EN LA ENAJENACIÓN DE INMUEBLES A TRAVÉS DE ACTIVIDAD EMPRESARIAL

LIC. ÓSCAR ÁLVAREZ DEL TORO
Notario Público No.91 de Guadalajara, Jal.

El Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación establece una serie de supuestos, en los cuales se considerará que existe enajenación para efectos fiscales.

Uno de dichos supuestos, lo constituye la fracción I, la cual contempla el siguiente supuesto:

"Artículo 14[1].- Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aún en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado (…)"

Por lo tanto, para efectos fiscales, se considerará como enajenación, toda transmisión de bienes.

Ahora bien, el Impuesto sobre la Renta, tiene como hecho imponible, el ingreso, entendido como toda modificación positiva en el patrimonio; que es el criterio actualmente reconocido y aceptado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación; encontrándose previsto en los Artículos 1, 16 y 90 de la Ley del citado tributo.

En efecto, en virtud de que el legislador no establece o define de manera clara lo que debe entenderse por ingreso, a diferencia de lo que ocurría con la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, en la cual sí se contenía una definición al respecto; ha sido necesario recurrir a diversos métodos de interpretación para dilucidar el alcance de dicho concepto.

1 Código Fiscal de la Federación.

Como punto de partida tenemos que los Artículos 1, 16 y 90 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[2], señalan lo siguiente:

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

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

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

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

Artículo 16. 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

2 Ley del Impuesto sobre la Renta.

participación ni los que obtengan con motivo de la revaluación de sus activos y de su capital.

Tampoco se consideran ingresos acumulables para efectos de este Título, los ingresos por apoyos económicos o monetarios que reciban los contribuyentes a través de los programas previstos en los presupuestos de egresos, de la Federación o de las Entidades Federativas, siempre que los programas cuenten con un padrón de beneficiarios; los recursos se distribuyan a través de transferencia electrónica de fondos a nombre de los beneficiarios; los beneficiarios cumplan con las obligaciones que se hayan establecido en las reglas de operación de los citados programas y cuenten con opinión favorable por parte de la autoridad competente respecto del cumplimiento de obligaciones fiscales, cuando estén obligados a solicitarla en los términos de las disposiciones fiscales...

Otros ingresos que no se considerarán acumulables para efectos de este Título, son las contraprestaciones en especie a favor del contratista a que se refieren los Artículos 6, apartado B y 12, fracción II de la Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos…

…

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

"Artículo 90. 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. También están obligadas al pago del impuesto, las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes, en el país, a través de un establecimiento

permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

…"

A partir de lo anterior, se puede apreciar, como se señaló en un principio, que el legislador no define lo que se entenderá por "ingreso".

No obstante lo anterior, la significación de dicho término se puede extraer de la regulación general que en torno al mismo contempla la Ley del Impuesto sobre la Renta, la cual lo vincula necesariamente a una **MODIFICACIÓN POSITIVA DEL HABER PATRIMONIAL DEL CONTRIBUYENTE**, y siempre que el ingreso en cuestión esté tipificado en ley.

Tal aseveración, encuentra sustento, entre otros, en los siguientes elementos:

Conforme a la definición contenida en el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española[3], ingreso es el "caudal que entra en poder de uno...".

De acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados[4] emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., que se utiliza como referente histórico ya que actualmente fueron reemplazados por las normas de información financiera, específicamente en el boletín A-11, relativo a las definiciones de los conceptos básicos integrantes de los estados financieros, se define el concepto ingreso, como "...el incremento bruto de activos o disminución de pasivos experimentado por una entidad, con efecto en su utilidad neta, durante un periodo contable, como resultado de las operaciones que constituyen sus actividades primarias o normales."

3 Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Primera edición, Editorial Espasa Calpe, página 1167.
4 Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Duodécima edición, página 9.

En términos de la Norma de Información Financiera A-5, (NIF A-5)[5] marco conceptual se define ingreso como, "el incremento de los activos o el decremento de los pasivos de una entidad, durante un periodo contable, con un impacto favorable en la utilidad o pérdida neta o, en su caso, en el cambio neto en el patrimonio contable y, consecuentemente, en el capital ganado o patrimonio contable, respectivamente".

Como se puede advertir, las definiciones anteriores, evidentemente implican que los ingresos son partidas que directamente producen un incremento patrimonial, ya que en éstas se señala que si bien los ingresos implican un aumento de los activos o una disminución de los pasivos, estos movimientos sólo pueden ser calificados como ingresos cuando produzcan un efecto en la utilidad neta, es decir, que la partida finalmente venga a incrementar el patrimonio por medio de la utilidad neta, y que se derive de las actividades primarias o normales, de la entidad o sujeto en cuestión.

En la doctrina siempre se ha sostenido que el concepto de ingreso es precisamente toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona, tal como lo expresan Enrique Calvo Nicolau y Enrique Vargas Aguilar[6], al afirmar que: "...toda cantidad que produzca una modificación positiva en el patrimonio de una persona resulta ser un ingreso."

Por su parte, Fernando A. Vázquez Pando[7], sostiene que "...un análisis cuidadoso de la Ley del Impuesto sobre la Renta lleva a la conclusión de que el legislador concibió al ingreso como todo incremento patrimonial del causante que resultará de alguna percepción en bienes, servicios, efectivo o crédito, o bien de la liberación de obligaciones por prescripción liberatoria."

5 Normas de Información Financiera. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
6 Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, página 71, último párrafo, Editorial Themis, México 1986.
7 Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta, páginas 32 y 33, Editorial Themis, México, 1987.

Enrique Calvo Nicolau[8], señala: "...toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona constituye un ingreso."

De acuerdo al Diccionario Jurídico Mexicano[9] "...se entiende por ingreso, para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona, más la acumulación o cambio de valor de su patrimonio durante un período determinado."

Por último, la Suprema Corte de Justicia de la Nación[10], a través de la Primera Sala emitió un criterio en donde define el concepto *ingreso*.

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR "INGRESO" PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.

Si bien, la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como ***cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona****. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por*

8 Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I, página 399, Editorial Themis. México 1995.
9 Instituto de Investigaciones Jurídicas, página 1716, UNAM, Editorial Porrúa, México, 1992.
10 Registro No. 173470. Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007, Página: 483, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos.

Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto "ingreso", ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los Artículos 1 y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado Artículo 17. (Énfasis añadido)

Amparo directo en revisión 1504/2006. Cómputo Intecsis, S.A. de C.V. 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cossío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

Ahora bien, por regla general toda enajenación de bienes inmuebles (existen excepciones), implica la obtención de un ingreso, y en ese sentido, el enajenante se encontrará obligado a la acumulación y pago del Impuesto sobre la Renta.

Dependiendo de si el enajenante es persona física o moral, el legislador estableció formas distintas de enterar el impuesto; y en ese sentido, para el caso de que el enajenante sea persona moral, será ésta la obligada al pago del Impuesto sobre la Renta, en caso de existir ingreso por la venta de un bien inmueble.

Contrario a ello, en el caso de que el enajenante sea persona física, la Ley del Impuesto sobre la Renta (Artículo 126, tercer párrafo), establece la obligación para el Fedatario Público de efectuar una retención que se considerará como pago provisional, subsistiendo la obligación del enajenante, al momento de presentar su declaración anual, de efectuar el cálculo del impuesto por el ingreso total y en su caso, enterar la diferencia a cargo que resulte.

No obstante ello, en el caso de que el enajenante sea una persona física que tribute bajo el régimen de actividad empresarial, previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, se establece la posibilidad de que en dicha enajenación, el Fedatario Público no efectúe la retención del Impuesto sobre la Renta.

En ese sentido, es importante precisar que personas pueden tributar bajo el Régimen de Actividad Empresarial, el cual se encuentra previsto en el Titulo IV de las Personas Físicas, Capítulo II de los Ingresos por Actividades Empresariales y Profesionales, Sección I de las Personas Físicas con Actividades Empresariales y Profesionales, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Así tenemos que, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo 100 de la Ley del Impuesto sobre la Renta[11], "… están obligados al pago del impuesto establecido en esta sección las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales…".

En ese sentido, por ingresos por actividades empresariales se entiende,

11 Ley del Impuesto sobre la Renta.

de acuerdo con el citado numeral "… los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas".

Una vez precisado lo anterior, y volviendo al tema referente a la posibilidad de que cuando una persona física que tribute en la Sección I de las Personas Físicas con Actividad Empresarial de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al enajenar un inmueble, el Fedatario Público ante el cual se autorice dicha operación, no esté obligado a efectuar la retención del Impuesto sobre la Renta por la ganancia derivada en dicha enajenación; el Artículo 212 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta[12], establece que:

> Artículo 212. Para efectos del Artículo 126, párrafo tercero de la Ley, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, quedan relevados de la obligación de efectuar el cálculo y entero del Impuesto a que se refiere dicho artículo, **cuando la enajenación de inmuebles se realice por personas físicas dedicadas a actividades empresariales**, éstas declaren que el inmueble forma parte del activo de la empresa y exhiban copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del impuesto; tratándose del primer año de calendario deberá presentarse copia de la constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su defecto, de la solicitud de inscripción en el citado registro o, de la cédula de identificación fiscal o, acuse único de inscripción en el registro federal de contribuyentes.
>
> (…)" (énfasis añadido)

De lo anterior, tenemos que:

12 Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se releva al Fedatario Público de la obligación de retener el Impuesto sobre la Renta, que se causare en la transmisión de un inmueble; lo que no quiere decir que se releve al perceptor del ingreso de acumular en su momento el ingreso obtenido.

Para ello es necesario que el enajenante tribute bajo el régimen de actividad empresarial.

Asimismo, es necesario que el inmueble enajenado se encuentre afecto a la actividad empresarial.

Todo ello se debe demostrar exhibiendo al Fedatario Público:

Copia sellada o copia del acuse de recibo electrónico con sello digital de la declaración correspondiente al último año de calendario para el pago del impuesto;

Tratándose del primer año de calendario, deberá presentarse copia de la constancia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes o, en su defecto, de la solicitud de inscripción en el citado registro o, de la cédula de identificación fiscal o, acuse único de inscripción en el registro federal de contribuyentes.

Por lo tanto, para evitar que en una transmisión de inmuebles, en la que pudiera existir un ingreso acumulable para el enajenante, el Fedatario Público que autorice la operación retenga el impuesto correspondiente, será necesario cumplir con todos y cada uno de los requisitos referidos con anterioridad.

Llama la atención el hecho de que este supuesto se encuentre regulado o comprendido en una disposición reglamentaria, y no en el propio texto de la Ley, que es la expresión de la voluntad del Poder Legislativo.

No obstante ello, consideramos que al no tratarse de una exención, sino únicamente de la liberación de una obligación de retener el Impuesto sobre la Renta que se llegaré a generar al momento de efectuar la enajenación, al Fedatario Público que autoriza la transmisión del inmueble; lo que no implica el no pago del impuesto por el enajenante, ya que la obligación de efectuar el cálculo y entero del impuesto será a cargo del enajenante de manera directa; es válido que dicha norma se encuentre prevista en una disposición reglamentaria.

Bibliografía

1. Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, Vigésima Primera edición, Editorial Espasa Calpe.

2. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Duodécima edición.

3. Normas de Información Financiera. Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

4. Estudio de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, México 1986.

5. Vicios y Errores de la Ley del Impuesto sobre la Renta, Editorial Themis, México, 1987.

6. Tratado del Impuesto sobre la Renta, Tomo I, página 399, Editorial Themis, México, 1995.

7. Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, México, 1992.

8. IUS. Registro No. 173470, Localización: Novena Época, Instancia: Primera

Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV, Enero de 2007, página: 483, Tesis: 1a. CLXXXIX/2006, Tesis Aislada, Materia(s): Administrativa.

9. Código Fiscal de la Federación.

10. Ley del Impuesto sobre la Renta.

11. Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

COLEGIO DE NOTARIOS
DEL ESTADO DE JALISCO