

24
130



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

REGIMEN FISCAL FEDERAL DE LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN DERECHO
P R E S E N T A :
J. DAVID CERVANTES ORTA

TESIS CON FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

C O N T E N I D O

	PAGINA.
INTRODUCCION	1
CAPITULO PRIMERO	
ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES	
A.- ANTECEDENTES HISTORICOS	2
B.- SU EVOLUCION	6
C.- CONCEPTO DE ENAJENACION	11
D.- CONCEPTO DE BIENES Y SU CLASIFICACION	15
E.- ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO	23
CAPITULO SEGUNDO	
TRATAMIENTO APLICABLE A LA ENAJENACION DE BIENES - INMUEBLES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA	
A.- INGRESOS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES PROVENIENTES DE LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES	30
B.- PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA GANANCIA POR ENAJENACION DE TERRENOS Y CONSTRUCCIONES	34
C.- OBLIGACIONES	36
D.- INGRESOS DE LAS PERSONAS FISICAS POR ACTOS OCASIONALES PROVENIENTES DE LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES	39
E.- INGRESOS GRAVADOS E INGRESOS NO GRAVADOS	40
F.- INGRESOS EXENTOS	44
G.- DEDUCCIONES	47
H.- PROCEDIMIENTO PARA AJUSTAR EL COSTO DE ADQUISICION	50
I.- DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL	53
J.- DETERMINACION DE LA GANANCIA ACUMULABLE Y NO ACUMULABLE EN LA DECLARACION ANUAL	58
K.- DEDUCCIONES PERSONALES	60
L.- CALCULO DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS ACUMULABLES -- Y NO ACUMULABLES	63
LL.- OBLIGACIONES DEL ENAJENANTE Y DE LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS	65

CAPITULO TERCERO

APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS IN
GRESOS POR ENAJENACION DE INMUEBLES

A.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO	68
B.- SUJETOS	70
C.- INMUEBLES POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO	72
D.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO Y TASA APLICABLE	74
E.- VALOR SOBRE EL CUAL SE CALCULA EL IMPUESTO	76
F.- OBLIGACIONES	77
APENDICE : CASOS PRACTICOS	80
CONCLUSIONES	105
BIBLIOGRAFIA	109

I N T R O D U C C I O N

La figura de la enajenación como un medio de transmitir la propiedad de los bienes inmuebles, es uno de los temas de mayor relevancia en el Derecho Tributario, sin embargo, los estudiosos del Derecho Fiscal Mexicano, poco se han avocado a su estudio y análisis. Por tal motivo la presente investigación, pretende sintetizar en un orden lógico el estudio de la enajenación, apoyándose en el Derecho Romano, el Derecho Civil, hasta llegar al Derecho Fiscal.

La Legislación Fiscal aplicable a la enajenación de bienes inmuebles, es en extremo compleja, lo que provoca que los contribuyentes determinen erróneamente las contribuciones correspondientes a la misma.

Cabe señalar que la Reforma efectuada a los Títulos II y IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta para 1989, ajustan el procedimiento para la determinación de dicho gravámen, es por ello que en la presente investigación se analizan los alcances de la misma.

Se ha tratado de utilizar en el presente trabajo un lenguaje simple, llano y sin tecnicismos para lograr una mejor comprensión del tema, aunado a lo anterior y considerando que existe interés en conocer como se aplica el Impuesto sobre la Renta en la enajenación de bienes inmuebles, se han plasmado ejemplos prácticos de los supuestos establecidos en la vigente Legislación Fiscal, tanto en Impuesto sobre la Renta, como del Impuesto al Valor Agregado.

CAPITULO PRIMERO

ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES

- A.- ANTECEDENTES HISTORICOS**
- B.- SU EVOLUCION**
- C.- CONCEPTO DE ENAJENACION**
- D.- CONCEPTO DE BIENES Y SU CLASIFICACION**
- E.- ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO**

A.- ANTECEDENTES HISTORICOS

Los primeros antecedentes relativos al traslado de la propiedad se encuentran consagrados en el Derecho Romano, es por ello que resulta de gran importancia su estudio. En la Ley de las Doce Tablas, en el año 451 A. C. aproximadamente es donde se codifica por primera vez el Derecho consuetudinario de aquella época, concretamente en la tabla VI, queda reglamentada la propiedad y las normas generales respecto a los modos de transmisión de la misma.

En esta época las formas originarias de extinción de la propiedad, consistían básicamente en la renuncia, pérdida del objeto, la prescripción y la enajenación, considerando a ésta última la más importante, ya que de la misma derivan diversos modos de transmitir la propiedad de las cosas o derechos, es por ello que se requería de plena capacidad de los contratantes para consentir el acto.

En relación a lo anterior Eugene Petit hace el siguiente comentario: "Este modo de extinción, en un amplio sentido, equivale a transmitir a otro la propiedad de alguna cosa o derecho determinado, bien a título lucrativo o bien a título oneroso.

En este concepto genérico, y para el Derecho Romano, se comprendía la venta, la permuta, la donación, la disposición de última voluntad, es decir, y en general, todas las formas de cesión o traspaso de los bienes,

cosas o derechos. La enajenación así entendida era un acto de verdadera importancia jurídica, puesto que, a la vez que extinguía, creaba o modificaba derechos, razón por la cual exigía tanto en el enajenante como en el adquirente, las condiciones de capacidad legal necesarias para consentir en el acto originario de la misma, y así, en un orden general, no podían enajenar ni aceptar enajenaciones los impúberos, los sujetos a la patria potestad, los esclavos, los furiosos o dementes, sordomudos, las mujeres, sin perjuicio de las incapacidades especiales para determinados negocios jurídicos establecidas en las Leyes". 1

Como se puede apreciar, los contratos por los que se transmitía la propiedad contaban con los elementos esenciales y de validez, sin embargo, en la vigencia de esta Ley (451 a.c. a 565 de nuestra era), que constituye la época del Derecho Romano antiguo y clásico, la enajenación no fué una figura traslativa de dominio de las cosas o derechos, en virtud de que el vendedor sólo se obligaba a entregar la cosa, y garantizar una posesión pacífica y útil al comprador, respondiendo de las perturbaciones jurídicas de tercero respecto de esa posesión y de los vicios ocultos de la cosa. Al respecto, los Maestros Beatríz Bravo Valdés y Agustín Bravo González, señalan lo siguiente: "...El vendedor se hace mancipar el precio del comprador y éste se hace mancipar la cosa. La venta así celebrada no era verdaderamente un contrato, era una transferencia de valores,

1.- Petit, Eugene.-Tratado elemental de Derecho Romano, Editorial Epoca.- México, 1977, PP. 43 y 225.

con las desventajas de que por lo categórico de la fórmula de la mancipatio sólo podía hacerse de contado, por otra parte, eran dos operaciones -- civiles desligadas la una de la otra, terminadas no subsistía ninguna -- obligación entre las partes, salvo la obligación del mancipante que el adquirente hacía valer mediante la actio auctoritatis, y que consistía en -- asegurarlo contra el despojo, si apesar de esto la cosa le era quitada, -- debía resarcir el daño." 2

La estructura de la enajenación moderna se destaca profundamente -- de la Romana, ya que ésta última, era en efecto, un contrato meramente -- obligatorio: en ella se encontraba una distinción clara, entre el contrato y su ejecución; la enajenación clásica no transmite ni la cosa, ni el precio, sino que solamente crea obligaciones, en cumplimiento de las cuales serán transmitidos la una y el otro. La característica de la enajenación Romana radica en el contenido de la obligación del vendedor, la cual no consiste en transmitir u obligarse a transmitir la propiedad de la cosa, sino solamente en procurar al comprador la utilidad y el goce pacífico de la misma.

En la transmisión de la propiedad se requería de una serie de solemnidades, esto con el objeto de proporcionar seguridad a los contratantes, para tal efecto, las figuras que se utilizaron fueron entre otras la mancipatio y la in jure cessio, las cuales fueron necesarias en el Derecho Romano Primitivo. La mancipatio y la in jure cessio en el Derecho Clásico van perdiendo su importancia al ser substituidas por la Traditio-Real, ya que ésta se consideró apta para operar la transmisión.

2.- Bravo, Valdés Beatriz y Bravo, González Agustín, --segundo curso de Derecho Romano, Editorial Pax, México, 1978. P. 126.

Por otra parte, cabe aclarar, que la transmisión de las cosas o de rechos sólo podía efectuarse por el propietario de los mismos, sin embargo, se daban casos de excepción en los cuales se podía enajenar a través de un tercero. A este respecto Eugene Petit señala que: "Sólo el titular de la cosa o derecho podía enajenar, a menos de una prohibición de la ley, del contrato o de la voluntad del causante, debidamente manifestada y, - más tarde, del Primitivo Derecho Romano, pudo enajenarse en nombre de otro, cuando estaba facultado en forma para ello, mandatario, y asimismo, aun - contra la voluntad del titular, puede haber lugar a la enajenación cuando los jueces o autoridades decretan el secuestro de los bienes, también cuando los acreedores de las cosas dadas en prenda o hipoteca hacen uso de las facultades que para ello el Derecho les concede. Del mismo modo se afirma, respecto a la capacidad, que todos los que legalmente pueden enajenar pueden adquirir, y si tienen impedimento en sus facultades intelectuales ha de entenderse válida la adquisición si les ha sido ventajosa.

En relación a las cosas objeto de las enajenaciones, se declara - con aptitud a todas las susceptibles de dominio por estar en el comercio de los hombres, corporales o incorporales, presentes o futuras exceptuando las cosas sagradas, las cosas litigiosas y la herencia del que aun vive y espera adquirirla y para terminar, no existiendo título de enajenación, - la entrega de la cosa no producía por sí sola transmisión de dominio." 3

3.- Petit Eugene, OP. cit; pp. 222 y 226.

B.- SU EVOLUCION

En los últimos tiempos del derecho romano, se aprecia la siguiente evolución: la traditio se consideró adecuada para operar la transmisión de la propiedad, respecto de bienes o cosas, por consiguiente, sustituyó a la mancipatio y a la in jure cessio a su vez dentro de la traditio real, consistente en la entrega de la cosa, se operó una evolución que preparó el desarrollo del derecho moderno. Poco a poco se convirtió la traditio real en simbólica o ficta. En la traditio simbólica se perfecciona el contrato por el acuerdo de voluntades y no por la entrega de la cosa, por ejemplo - la entrega de las llaves del local en donde se encontraba la cosa. Por lo que respecta a la traditio ficta, se considera que se perfeccionaba el contrato, cuando se aceptaba haber recibido el bien antes de que materialmente se hubiera entregado; pero para los efectos jurídicos, esta ficción en la entrega era bastante, como forma de traditio para transmitir la propiedad. Respecto a la evolución de la traditio, que significa hacer tradición sobre la cosa los maestros Martha Morineau Iduarte y Ramón Iglesias González, hacen el siguiente comentario: "Una de las acepciones de la palabra - tradición-traditio es la de "entrega", y este modo adquisitivo de la propiedad se realizaba mediante la entrega de una cosa, aunada a la intención de transmitir y adquirir.

- 1.- Se le llama mancipatio al negocio de enajenación de las cosas mancipiales decir, se trata de una compraventa real, que se substancia en el cambio inmediato de la cosa y el precio.
- 2.- Esta figura se encuentra consagrada en la Ley de las XII Tablas y se aplicaba a todos los negocios, derechos reales y personales.

Para que la entrega sea efectiva deben de reunirse 2 requisitos: -
Uno de carácter objetivo, consistente en la entrega de la cosa, y otro de carácter subjetivo, que es la intención de transferir por parte del Tradens, y la de adquirir, por parte del accipiens.

La traditio fué conocida desde la época clásica, pero se aplicaba - solamente a las cosas nec mancipi; para las res mancipi era necesaria la - mancipatio o la injure cessio.

Al desaparecer la distinción de cosas mancipi y nec mancipi la traditio quedó como único modo de transmitir la propiedad a título particular intervivos.

Con el tiempo, la exigencia de la entrega material fué sustituida - por actos simbólicos que pusieran de manifiesto la intención de las partes de transferir y adquirir, como por ejemplo la entrega de las llaves de la - bodega en donde se guardaba la mercancía por entregar".4

La evolución del Derecho Romano, influyó decididamente en otras legislaciones europeas, para que a través de formas consuetudinarias se conservara la traditio simbólica y ficta. Posteriormente al redactarse el Código de Napoleón, se hacen en el mismo algunas adecuaciones con el objeto de preveer en dicho ordenamiento la transmisión de dominio de la propiedad en las operaciones de enajenación que se realizaran, es por ello que se --

4.-Morineau, Iduarte Martha e Iglesias, González Ramón.-Derecho Romano, Colección Textos Universitarios, Editorial Harla S.A. de C.V. México: pp. - 122 y 123.

partió del principio; de que la obligación de entregar la cosa será perfecta por el solo consentimiento de los contratantes, es decir, que la venta surte sus efectos entre las partes, y la propiedad quedará adquirida de derecho por el comprador. Respecto del vendedor, desde el momento en que se convenga en la cosa y en el precio, aunque la primera no se haya entregado ni pagado el segundo. Esto es, en la transmisión de la propiedad se transmite por mero efecto del contrato. Al respecto, el maestro Rafael Rojina Villegas señala lo siguiente:

"El código francés define la compraventa como un contrato por virtud del cual el vendedor se obliga a entregar una cosa y el comprador a pagarla. Parece que estamos aún en el Derecho Romano, supuesto que el comprador se obliga sólo a entregar una cosa; pero relacionando este artículo con el principio fundamental basado en lo esencial de que toda enajenación de cosas ciertas y determinadas, implica la transmisión de la propiedad por efecto directo e inmediato del contrato, sin necesidad de la traditio. Es por consiguiente, a través de este principio como tenemos que interpretar los artículos del Código Napoleón que definen a la compraventa, por que si sólo nos limitáramos al precepto especial que la define, podríamos tener la impresión aparente, de que seguía siendo un contrato al estilo romano, que sólo generaba la obligación de entregar la cosa. Desde luego puede concluirse que si la cosa es cierta y determinada, aunque la ley no lo diga, por efecto directo e inmediato del contrato se transfirió la propiedad; y en artículos posteriores la ley lo reconoce al decir que el vendedor debe garantizar la posesión y responder de la evicción.

Desde el momento que el Código Francés hace responsable al vendedor de la evicción, supone que el contrato transmitió la propiedad, o mejor dicho, que debe transmitirla, pues hay evicción cuando el comprador es privado de la cosa por virtud de un derecho de tercero, anterior a la enajenación, reconocido en sentencia ejecutoriada; es decir, si el vendedor responde de la evicción, es por que debe, no solo transferir la posesión, -- si no principalmente la propiedad.

También existe en el Código Francés el precepto según el cual, desde el momento en que la venta es perfecta pertenece la cosa al comprador; o bien, el de que la venta de cosa ajena es nula, principios que no pueden explicarse si no partiendo de la base de que dicho código presupone que la compraventa transmite el dominio, y tan indiscutible es este principio, - que jamás hubo controversia en su interpretación, invocando el antecedente romano, si no que siempre se dió como evidente la translación de la propiedad, y así nos lo revela la jurisprudencia francesa, uniforme siempre en cuanto a que el efecto de la compraventa es traslativo de dominio." 5

La legislación mexicana se inspiró en el Código de Napoleón e hizo suyos los principios sustentados en dicho ordenamiento Francés. Actualmente en el Código Civil vigente, se puede aplicar que existen diferencias - marcadas con el derecho romano, ya que de este último se desprende que en

5.- Rojas, Villegas Rafael, -Derecho Civil Mexicano, Tomo VI, contratos, Volumen 1, Editorial Porrúa Hermanos S.A. México, 1977 PP. 142 y 143.

las enajenaciones no se trasladaba el dominio de la propiedad, es decir, que el vendedor solo tenía la obligación de hacer entrega de la cosa y garantizar una posesión pacífica y útil al adquirente. Por el contrario en nuestro derecho positivo la enajenación si es traslativa de dominio, así se señala en el artículo 2248 que dice; "Habrà 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". Por otra parte, en el artículo 2014 del mismo ordenamiento establece que: "En las enajenaciones de cosas ciertas y determinadas, la traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes. Por mero efecto del contrato, sin dependencia de tradición, ya sea natural, ya sea simbólica, debiendo tenerse en cuenta las disposiciones relativas del Registro Público." Con la lectura del artículo antes citado se observa que la traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes por mero efecto del contrato. En el derecho romano era distinto ya que en todos los casos el vendedor debía hacer tradición de la cosa, pues el dominio de la misma no se transfería por el simple convenio o pacto. Finalmente, en el derecho romano, el vendedor podía enajenar bienes aunque no fueran de su propiedad, solo se requería que fuera poseedor de los mismos y garantizara al comprador una tenencia pacífica, pudiendo vender incluso cosas ajenas. En cambio en el Código Civil vigente en su artículo 2269 se señala claramente que: "Ninguno puede vender si no lo que es de su propiedad."

C.- CONCEPTO DE ENAJENACION

Del estudio anterior, se llega a la conclusión de que la enajenación jurídicamente constituye el medio adecuado para trasladar o transmitir el dominio que se tiene sobre una cosa o un derecho, por lo que pasaremos a analizar algunas de las definiciones respecto al concepto de enajenación.

Rafael de Piña, dice que se entiende por enajenación: "la transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otra que la adquiere en virtud de este acto". 6

Consideramos que esta definición, es un poco limitada en virtud de que únicamente se puede aplicar a la venta de bienes muebles, ya que, -- las enajenaciones de bienes inmuebles se deben inscribir en el Registro Público de la Propiedad, para que surtan efectos contra terceros. Por lo que, las enajenaciones de bienes inmuebles no registradas sólo surten efectos entre las partes.

Por otra parte, nos parece adecuado el término utilizado en relación a la "transmisión legalmente autorizada de las cosas o derechos", -- en razón de que no se puede transmitir a otro, más derecho del que se -- tiene y se pruebe con documentos que lo amparen, además, en nuestro Derecho Positivo se prohíbe la venta de cosa ajena.

6.- De Piña, Vara Rafael.- Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A. México, 1984, P 248

En el Código Civil Vigente el artículo 2014 dice: "En las enajenaciones de cosas ciertas y determinadas la traslación de la propiedad se verifica entre los contratantes, por mero efecto del contrato, sin dependencia de tradición, ya sea natural, ya sea simbólica, debiendo tenerse en cuenta las disposiciones relativas del Registro Público".

Por lo que concierne a la definición antes mencionada, conviene hacer los siguientes comentarios: en este artículo se dispone que en materia de inmuebles todo cambio en la posesión de los mismos, debe inscribirse en el Registro Público de la Propiedad, para que surta efectos contra terceros. Ahora bien, el no registro de las operaciones objeto del contrato, no producen efectos en perjuicio de tercero, esto es, que los documentos que deban registrarse y no se registren, sólo surtirán efectos entre quienes los otorguen pero no podrán producir perjuicios a terceros, el cual sí podrá aprovecharlos si le son favorables. A este respecto, el artículo 3007 del citado Código dice: "Los documentos que conforme a esta ley sean registrables y no se registren, no producirán efectos en perjuicio de tercero".

Por lo que respecta al registro de inmuebles, se precisa en el artículo 3042 del mismo ordenamiento que son registrables los siguientes: "Los títulos por los cuales se cree, declare, reconozca, adquiera, transmita, modifique, limite grave o extinga el dominio, posesión originaria y los demás derechos reales sobre inmuebles".

La enajenación de inmuebles no registrada, en nuestro derecho, transmite la propiedad con relación a las partes; esto es, que el vendedor después de haber enajenado algún bien dispusiera del mismo pensando que por no haberse registrado no surtía efectos, comete el delito de Fraude, puesto que el bien inmueble ha pasado a formar parte del patrimonio del comprador, antes de ser registrado.

En relación a otros bienes, en nuestro derecho, las cosas muebles ciertas y determinadas sí se transmiten al adquirente, por efecto mismo del contrato, sin necesidad, por consiguiente, de la tradición.

Por lo que corresponde al concepto de enajenación para efectos fiscales se debe considerar lo siguiente: la enajenación como acto jurídico posee un significado legal específico que pudiera o no coincidir con el que al respecto válidamente se le imputara de acuerdo con el derecho común. Fiscalmente, y de conformidad con el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación la enajenación comprende los siguientes actos:

1.- "Las transmisiones de propiedad aún cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

2.- Las adjudicciones aún cuando se realicen a favor del acreedor;

3.- Las aportaciones a sociedades;

4.- Las aportaciones a asociaciones;

5.- Las traslaciones de dominio que se realicen mediante un contrato de "arrendamiento financiero";

6.- Las traslaciones de dominio que se realicen a través de un "fideicomiso", de acuerdo con los supuestos e hipótesis que al respecto marca la legislación aplicable:

7.- La transmisión de dominio de un bien tangible, que se efectúe a través de la enajenación de títulos de crédito;

8.- La transmisión de dominio del derecho para adquirir un bien tangible, que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito;

9.- La transmisión de dominio de un bien tangible que se efectúe a través de la cesión de derechos que lo represente."

En base al análisis que se ha hecho respecto al concepto de enajenación, se puede establecer válidamente, que esta figura como género constituye la fuente más amplia de obligaciones, por que a través de la realización de los diversos actos jurídicos, se permite el desplazamiento del peculio del enajenante, el derecho o bien enajenado y se adquiere la propiedad de otro bien, o un derecho nuevo. La enajenación figura por su importancia social y por su constante empleo, en primer nivel en las operaciones civiles y mercantiles, y es por ello que, ocupa en el esquema jurídico un lugar relevante.

D.- CONCEPTO DE BIENES Y SU CLASIFICACION

La complejidad de las necesidades del hombre que pueden ser materiales, sociales o espirituales y el progreso de las comunicaciones en la actualidad, hacen que éste busque la forma de apropiación de aquellos bienes que satisfagan sus necesidades.

Antes de analizar a la luz de nuestra Legislación el concepto de bienes, así como su clasificación, resulta de suma importancia tomar en consideración la definición, que desde el punto de vista jurídico y económico hace el maestro Rojina Villegas, respecto a dichos bienes, la cual consiste en lo siguiente:

"Desde el punto de vista Jurídico la Ley entiende por bien todo aquello que puede ser objeto de apropiación. Este significado es distinto del económico, pues en este sentido, bien es todo aquello que puede 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." 7

Sobre el particular, se considera que los bienes son: Todas aquellas cosas u objetos materiales e inmateriales susceptibles de apropiación y que por el valor que representan pueden producir algún beneficio de carácter patrimonial al hombre.

7.- Rojina, Villegas Rafael, -compendio de Derecho Civil, Editorial, Porrúa - S.A. México, 1987 P. 67.

La legislación Mexicana ha adoptado el criterio de considerar que - todos los bienes que no están fuera del comercio pueden ser objeto de apro - piación; así lo establece el Código Civil en su artículo 747 que dice: -- "pueden ser objeto de apropiación todas las cosas que no estén excluidas - del comercio", y según el artículo 748 del mencionado ordenamiento señala que: "Las cosas pueden estar fuera del comercio por su naturaleza o por - disposición de la ley", y conforme al 749 del mismo código". Están fuera del comercio por su naturaleza las que no pueden ser poseídas por algún in - dividuo exclusivamente, y por disposición de la ley, las que ella declara irreductibles a propiedad particular."

Por lo que corresponde a la clasificación de los bienes desde el - punto de vista legal, se hace tomando en consideración la naturaleza de - los mismos para organizarlos y aplicarles modalidades Jurídicas distintas, es decir, en función a su estructura y destino que éstos tengan.

Con relación a dicha clasificación el maestro Rojina Villegas nos - señala la siguiente:

"Las clasificaciones que tanto en la doctrina como en la legisla - ción se han hecho de los bienes, son de dos clases fundamentales:

Las relativas a las cosas o bienes corporales, y las relativas a - los bienes en general, abarcando tanto las cosas o bienes corporales, como los incorporeales o derechos.

Los bienes corporales se clasifican desde tres puntos de vista:

Fungibles y no fungibles

Consumibles por el primer uso y no consumibles; y bienes con dueño cierto y conocido y bienes sin dueño, abandonados o de dueño ignorado.

La clasificación que abarca tanto a los bienes corporales como a -- los incorporales comprende:

Bienes muebles e inmuebles,

Bienes corpóreos e incorpóreos;

Bienes de dominio público y de propiedad de los particulares". 8

Fungibles y no Fungibles

Con respecto a esta clasificación el Código Civil vigente en su artículo 763 señala que: "Los bienes son fungibles o no fungibles. Pertenecen a la primera clase las que pueden ser reemplazadas por otros de la misma especie, calidad y cantidad. Los no fungibles son los que no pueden ser substituidos por otros de la misma especie, calidad y cantidad".

8.- Ibid., P. 68.

Respecto a lo anterior Rcjina Villegas, opina que: "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". 9

Consumibles por el primer uso y no Consumibles

Son consumibles por el primer uso aquéllos cuyo uso y destrucción son simultáneos, es decir, no existe posibilidad de volverlos a usar por segunda vez. Cosas no consumibles son aquéllas que se pueden usar en -- forma reiterada y constante, sin que se destruyan.

Bienes con dueño cierto y conocido y Bienes sin dueño, abandonados o de -- dueño ignorado.

En esta clasificación de cosas quedan comprendidos los bienes, ya sean muebles o inmuebles, que se distinguen por la asignación que establece el Código Civil vigente, que los clasifica en mostrencos y vacantes -- respectivamente.

Con relación a los bienes mostrencos en el artículo 774 se establece que : "Son bienes mostrencos, los muebles abandonados y los perdidos cuyo dueño se ignore", y por lo que respecta a los bienes vacantes el artículo 785 señala que: "Son bienes vacantes los inmuebles que no tienen dueño cierto y conocido".

9.- Ibid; P 69.

Bienes Inmuebles

Tradicionalmente se dice que son bienes inmuebles aquellos que no pueden trasladarse de un lugar a otro, sin embargo, en el Código Civil vigente, se establece que los bienes inmuebles lo son por su naturaleza y por su destino, esto quiere decir, que no solamente se toma en consideración la fijeza o inamovilidad de los mismos, ya que conforme al mencionado precepto, existen algunos muebles que por su destino se consideran inmuebles.

En cuanto a la definición de inmuebles Pina Vara señala que:

"Son bienes inmuebles aquellos que no se pueden trasladar de un lugar a otro sin alterar, en algún modo, su forma o substancia, siéndolo, -- unos. Por su naturaleza, otros por disposición legal expresa en atención a su destino." 10

En el artículo 750 del mencionado Código, en sus primeras cuatro fracciones, se señalan a los inmuebles por su naturaleza y entre otros, se pueden mencionar a los siguientes:

El suelo y las construcciones adheridas a él; las plantas y árboles mientras estuvieran unidas a la tierra. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a el adherido; las estatuas, relieves etc.

10.- De Pina, Vara Rafael Ob. cit. P. 126.

Por lo que concierne a los inmuebles por su destino se consideran aquéllos muebles que por su naturaleza y accesoriadad, son necesarios para la explotación agrícola o industrial de un bien inmueble es por ello - que el citado artículo los enumera en sus fracciones de la V a la XII.

Bienes Muebles

En el artículo 753 de dicho Código se definen los muebles por su naturaleza en los siguientes términos: "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 en los artículos del 754 al 759, se hace mención a los muebles por determinación de la Ley, que entre otros, se pueden citar los siguientes: Las obligaciones y los derechos o acciones que tienen por objeto cosas muebles o cantidades exigibles en virtud de acción personal. Las embarcaciones de todo género, y los derechos de autor,

Bienes Corporales e Incorporales

Bienes Corporales: Son aquéllos que caen bajo el dominio de los senti - dos, o sea los que pueden ser percibidos materialmen - te.

Bienes Incorporales: Son aquellos que no son susceptibles de ser percibidos sensorialmente. Por ejemplo los derechos reales y personales.

Bienes de Dominio Público y Bienes Propiedad de los Particulares

Al respecto cabe señalar que esta clasificación está contenida en el Código Civil, bajo el nombre "De los bienes considerados según las personas a quienes pertenezcan:

De conformidad con el artículo 767 los bienes de dominio público se dividen en tres grupos.

Bienes de uso común

Bienes destinados a un servicio público

Bienes propios del estado.

Bienes de uso Común

Artículo 768 del mencionado Código. "Los bienes de uso común son inalienables e imprescriptibles. Pueden aprovecharse de ellos todos los habitantes, con las restricciones establecidas por la ley, pero para aprovechamientos especiales se necesita concesión otorgada con los requisitos que prevengan las leyes respectivas".

Bienes Destinados a un Servicio Público y Bienes Propios del Estado

Ambos se encuentran considerados en el artículo 770 que dice: "Los bienes destinados a un servicio público y los bienes propios, pertenecen en pleno dominio a la Federación, a los Estados o a los Municipios; pero los primeros son inalienables e imprescriptibles, mientras no se les desafecte del servicio público a que se hallen destinados."

Bienes Propiedad de los Particulares

Según el artículo 772 "son bienes de propiedad de los particulares todas las cosas cuyo dominio les pertenece legalmente, y de las que no puede aprovecharse ninguno sin consentimientos del dueño o autorización de la ley."

E.- ELEMENTOS ESENCIALES DEL IMPUESTO

El impuesto para que sea jurídicamente exigible, debe contener todos sus elementos esenciales, ya que si falta alguno de ellos dicho impuesto no podrá ser cobrado por parte de las dependencias que legalmente estén autorizadas para ello.

En el Derecho Positivo Mexicano se consideran como elementos esenciales de los impuestos, a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, situación que se encuentra prevista en el Artículo 5º del Código Fiscal de la Federación que señala: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta. Se considera que se establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa."

Una vez que se han citado los elementos esenciales del impuesto es conveniente el estudio en particular de cada uno de ellos para precisar su naturaleza.

Sujetos

En materia de contribuciones, existe una relación Fisco Contribuyente, por lo que, una vez que se ha realizado el hecho generador del Crédito Fiscal, existen un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación, siendo siempre el sujeto activo el Estado.

En relación al sujeto pasivo, se establece que son las personas físicas y las morales, obligadas a contribuir para los gastos públicos de conformidad con las leyes respectivas, circunstancia que se encuentra establecida en el artículo 1º del Código Fiscal de la Federación.

Asimismo, de la definición legal del impuesto contenido en el artículo 2º del mencionado ordenamiento se desprende que el sujeto pasivo del Crédito Fiscal, son las personas físicas y las morales, obligadas a efectuar los pagos por los ingresos que éstas perciben.

En cuanto a las personas morales para que sean consideradas como sujetos del impuesto se requiere que estén constituidas legalmente; es decir, que deben regirse por las leyes respectivas, por su escritura constitutiva y por sus estatutos y que cumplan además con otros requisitos que al efecto dicten dichas leyes.

Por otra parte, cabe hacer mención que en el Código Fiscal de la Federación, en sus artículos 1 y 2 que en su oportunidad fueron comentados se señalan como sujetos obligados al pago del impuesto en forma general a las personas físicas y a las morales, sin hacer señalamiento alguno en cuanto a cuáles son esas personas morales, supuesto que desde luego, se encuentra sustentado en algunas de las leyes impositivas, tal es el caso de la ley del impuesto sobre la renta, que señala la forma en que deben determinar los ingresos y el resultado fiscal de las sociedades mercantiles y además establece en el artículo 5º que: "Cuando en dicha ley se ha-

ga mención a sociedades mercantiles, se considerarán incluidos los organismos descentralizados que realicen preponderantemente actividades empresariales y las instituciones de crédito."

Sociedades Mercantiles

Son aquéllas que tienen personalidad Jurídica propia, distinta de los socios, persiguen un fin lícito de lucro y están reconocidas por la ley, situación que se señala en el artículo 2º de la ley de Sociedades Mercantiles que además reconoce como especies de sociedades mercantiles a las siguientes:

"Sociedad en nombre colectivo;
Sociedad en comandita simple;
Sociedad de responsabilidad limitada;
Sociedad en comandita por acciones; y
Sociedad cooperativa;"

Cabe aclarar que las sociedades cooperativas se rigen por la Ley de Sociedades Cooperativas.

Organismos Descentralizados

En la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su artículo 45 se señala que: "Dentro de la administración pública para esta -

tal serán considerados como organismos descentralizados las instituciones creadas por disposición del Congreso de la Unión, o en su caso por el ejecutivo Federal, con personalidad Jurídica y Patrimonio propio, cualquiera que sea la forma o estructura legal que adopten".

Instituciones de Crédito

Se consideran instituciones de crédito, las empresas que tienen - por objeto el ejercicio habitual de la Banca y del crédito dentro del Territorio Nacional.

Personas Físicas

Por lo que corresponde al rubro de las personas físicas, por regla general, sólo se requiere de la capacidad de goce de los individuos, para que sean considerados como sujetos del tributo; sin embargo, es conveniente señalar que los incapaces sólo podrán hacer peticiones ante las Autoridades Administrativas o Jurisdiccionales, por medio de un representante Legal, de igual manera, se precisa que tratándose del procedimiento Administrativo de ejecución, este procederá a agotarse siempre y cuando el incapaz esté legalmente representado.

Por otra parte, cabe señalar que el sujeto pasivo del crédito fiscal puede ser un tercero, tal es el caso de las Sociedades Mercantiles, que de conformidad con la ley del impuesto sobre la renta, están obligadas a efectuar pagos por adeudos propios y por retenciones a terceros (Productos del

Trabajo 1% y 10% por honorarios y arrendamiento). Tratándose de personas físicas que realicen actividades empresariales en copropiedad, será el representante común quien deba efectuar los pagos provisionales por cada uno de los copropietarios. Las mismas reglas son aplicables a las sucesiones en las cuales el albacea es el obligado a cumplir por los herederos o legatarios. Por último, en las enajenaciones que tengan que realizarse en escritura pública, se señala a los notarios, jueces y demás fedatarios que den fe pública, como responsables solidarios para efectuar los pagos por las operaciones que realicen. Desde luego, existen otros supuestos en los cuales el sujeto pasivo es un tercero como son: La Fusión de Sociedades, la Asociación en Participación, el Fideicomiso etc.

Objeto

El objeto consiste en la realización por parte del contribuyente de los actos o actividades, o bien, en la obtención de los ingresos y que la ley los considere en ambos casos afectos al pago del impuesto. El maestro Raúl Rodríguez Lobato, opina al respecto lo siguiente:

"Podemos definir el objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios. Los objetos en que se concretan los hechos generadores pueden agruparse en las siguientes clases:

Un bien material: la cerveza y el azúcar.

Un bien Jurídico, esto es el resultado de una creación del derecho: como una patente, una concesión minera o administrativa, una póliza de se-

guro, un concepto abstracto, como la renta, el patrimonio, la masa hereditaria, los cuales requieren de una definición por parte del derecho positivo." 11

Base

Para poder determinar la base del impuesto es necesario aplicar el procedimiento que las leyes impositivas señalan al respecto. En México en la mayoría de los casos la mecánica que se emplea es la que consiste en restar al total de los ingresos las deducciones autorizadas por la ley, y a la diferencia se le aplica la tarifa, tasa o porcentaje según sea el caso.

Tarifa y Tasa

Para determinar el impuesto a pagar el contribuyente debe tomar en cuenta la base del tributo a la cual le aplica en su caso, la tarifa o tasa.

Tarifa

Las características de una tarifa consisten en que gravan a la base por extractos en orden progresivo, es decir, entre más aumente la base automáticamente pasa al siguiente rango, y el impuesto también aumenta en la proporción que aumenta la base.

11.- Rodríguez Lobato Raúl, -Derecho Fiscal, colección textos jurídicos, Universitarios, Editorial Harla, México, 1983. P. 59

Tasa

Son cantidades fijas que se aplican a la base, por ejemplo, al valor agregado que tiene las tasas fijas de 20%, 15%, 6%, 0%.

CAPITULO SEGUNDO

TRATAMIENTO APLICABLE A LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

- A.- INGRESOS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y PERSONAS FISICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES PROVENIENTES DE LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES
- B.- PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA GANANCIA POR ENAJENACION DE TERRENOS Y CONSTRUCCIONES
- C.- OBLIGACIONES
- D.- INGRESOS DE LAS PERSONAS FISICAS POR ACTOS OCASIONALES PROVENIENTES DE LA ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES
- E.- INGRESOS GRAVADOS E INGRESOS NO GRAVADOS
- F.- INGRESOS EXENTOS
- G.- DEDUCCIONES
- H.- PROCEDIMIENTO PARA AJUSTAR EL COSTO DE ADQUISICION
- I.- DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL
- J.- DETERMINACION DE LA GANANCIA ACUMULABLE Y NO ACUMULABLE EN LA DECLARACION ANUAL
- K.- DEDUCCIONES PERSONALES
- L.- CALCULO DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS ACUMULABLES Y NO ACUMULABLES
- LL.- OBLIGACIONES DEL ENAJENANTE Y DE LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

A.- INGRESOS DE LAS SOCIEDADES MERCANTILES Y PERSONAS FÍSICAS CON ACTIVIDADES EMPRESARIALES

En el esquema de contribuciones federales el impuesto sobre la renta, ocupa un lugar preponderante en cuanto a recaudación, ya que constituye uno de los renglones de ingresos de mayor importancia; razón por la cual es conveniente analizar los ingresos y en especial los provenientes de la enajenación de bienes inmuebles, que obtienen las Sociedades Mercantiles, las personas físicas con actividades empresariales, así como la regulación que la ley del impuesto sobre la renta establece a dichos ingresos.

Las Sociedades Mercantiles y Personas Físicas con actividades empresariales para efectos de determinar sus pagos provisionales y el cálculo del impuesto anual y del ejercicio respectivamente, deberán de considerar todos los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio incluso los provenientes de establecimientos ubicados en el extranjero. Esto de conformidad con lo señalado en los artículos 15 al 21 y 107 de dicho ordenamiento.

Por lo que corresponde a la acumulación de dichos ingresos, tanto

las sociedades mercantiles así como las personas físicas con actividad empresarial, deben de aplicar el mismo procedimiento en relación a la acumulación de los mismos, incluso tratándose de la ganancia acumulable proveniente de la enajenación de bienes inmuebles, las diferencias que existen son en cuanto al cálculo de los pagos provisionales y en algunas - - obligaciones fiscales de carácter formal, por ejemplo:

Las Sociedades Mercantiles efectúan pagos provisionales mensuales a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago y - las personas físicas con actividades empresariales los hacen cuatrimes - tralmente a más tardar el día 15 del mes siguiente al cuatrimestre al -- que corresponda el pago, razón por la cual nos avocaremos al análisis de los ingresos que por enajenación de bienes inmuebles, perciban las sociedades Mercantiles y las Personas Físicas que realicen actividades empresariales, aplicando en ambos casos, el mismo tratamiento para efectos de determinar la ganancia acumulable.

Ahora bien, se considera que las Sociedades Mercantiles y las Personas Físicas que obtienen ingresos por la enajenación de bienes inmuebles, son generalmente, las empresas Fraccionadoras e Inmobiliarias las - que se dedican a la construcción y venta de casas o condominios en forma habitual, por lo tanto, todas las ventas que éstas realicen se conside - ran actividad preponderante de la empresa, ya que en la venta del activo circulante se busca un fin eminentemente comercial, razón por la cual de - ben determinar la ganancia que derive de la enajenación de bienes inmue -

- 1.- El Artículo 75 del Código de Comercio estatuye que son actos de comercio: "Las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con - propósito de especulación comercial".

bles y hacer el entero del impuesto que resulte de dicha ganancia en los pagos provisionales que se harán a cuenta del impuesto anual y del ejercicio.

Por otra parte, cuando las Sociedades Mercantiles y Personas Físicas con actividades empresariales realicen enajenaciones en forma accidental deberán acumular el importe de la ganancia a los demás ingresos que obtengan por la explotación de otras actividades.

Asimismo, se precisa que las Personas Físicas que no realicen actividades empresariales, pero que se dediquen en forma habitual a la enajenación de bienes inmuebles, tendrán que tributar forzosa y necesariamente bajo el régimen general de Ley, es decir, se consideran como Personas Físicas con actividades empresariales, y por ello deberán cumplir con todas las obligaciones que se señalan en el capítulo VI, del título IV, de dicha ley.

Tratándose de terrenos y construcciones que estén dentro del activo fijo de las sociedades mercantiles y personas físicas con actividades empresariales, se considera que dichas inversiones son utilizadas para la realización de sus actividades por lo que, se actualizan y se deducen vía gastos, sin embargo, en el supuesto de que dichos bienes sean enajenados, se deberá considerar la ganancia por la venta y se acumulará a los demás ingresos que obtenga el contribuyente.

En relación a las enajenaciones que realicen las personas físicas con actividades empresariales que se hagan en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, no estarán obligados a efectuar retención alguna por las operaciones que éstos consiguenen con motivo de las enajenaciones - de inmuebles que hagan dichas personas, cuando el inmueble forme parte -- del activo de la empresa, siempre y cuando el contribuyente exhiba copia - de la declaración del ejercicio en el que pagó el impuesto.

Resulta congruente el hecho de que el notario no efectúe la retención del pago provisional en virtud de que se trata de la venta del activo fijo y esto, generalmente no se hace con frecuencia, además el importe de la venta se acumula a los demás ingresos, razón por la cual se le solicita al contribuyente la copia de la declaración del ejercicio en que pagó el - impuesto.

B.- PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA GANANCIA POR ENAJENACION DE TERRENOS Y CONSTRUCCIONES

El reconocimiento de la inflación que por el transcurso del tiempo sufren los terrenos y las construcciones, se hace mediante índices nacionales de precios al consumidor con los cuales se integra el factor de actualización que debe aplicarse al monto original de la inversión. Los índices nacionales de precios al consumidor son publicados en el Diario Oficial de la Federación a más tardar el día 10 de cada uno de los meses por el Banco de México, esto con fundamento en el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación.

En el artículo 18 de la ley del Impuesto sobre la Renta, se precisa que para determinar la ganancia por enajenación de terrenos los contribuyentes, pueden optar por ajustar el monto original de la inversión, el cual se podrá ajustar multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se realizó la adquisición hasta el mes inmediato anterior a aquél en que se realice la enajenación.

Tratándose de construcciones en el artículo 41 de la ley del Impuesto sobre la Renta se establece el procedimiento para ajustar el monto pendiente por deducir, el cual se actualiza multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el mes en que se adquirió el bien y hasta el último mes de la primera mitad del período en que el bien haya sido utilizado durante el ejercicio por el que se efectúe la deducción.

Cabe aclarar que, cuando la construcción está totalmente depreciada a la fecha de enajenación, no habrá costo de la construcción a deducir en la determinación de la ganancia.

Una vez determinada la ganancia acumulable por la enajenación en base al procedimiento antes señalado, se suma en su caso, a los demás ingresos que obtengan las Sociedades Mercantiles y Personas Físicas con actividades empresariales por la explotación de otros giros o actividades, y el ingreso total será la base gravable a la cual se aplica la tasa general del 37%^{1-A} para Sociedades Mercantiles y para Personas Físicas se aplica la tarifa en los términos del artículo 80 y la cantidad que resulte en ambos casos será el impuesto a enterar.

1-A.-No obstante que la tasa aplicable a las Sociedades Mercantiles es el 35% de conformidad con lo previsto en el artículo 10 de la mencionada Ley, mediante Disposiciones Transitorias para 1989, se precisa en el artículo octavo que las Sociedades Mercantiles por los años de 1989 y 1990 aplicarán las tasas del 37% y 36% respectivamente.

C.- OBLIGACIONES

Las sociedades mercantiles tienen además de cumplir con la obligación material consistente en el pago del impuesto sobre la renta, otras obligaciones formales, las cuales son similares para personas físicas con actividades empresariales. Desde luego, dentro de las obligaciones formales una de las principales es la consistente en el aviso de inscripción que tiene que presentarse ante la Oficina Federal de Hacienda, esto es, para que nazcan fiscalmente las empresas y para que exista una relación Tributaria Fisco Contribuyente, es necesario inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y proporcionar todos los datos de la empresa a las autoridades hacendarias para que éstas tengan conocimiento y control de las mismas, es por ello que, en el artículo 27 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación se señala lo siguiente: "Las personas morales, así como las personas físicas que deban de presentar declaraciones periódicas, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación Fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamento de este Código."

El aviso de inscripción a que se refiere dicho reglamento es el "HRFC 1" Registro Federal de Contribuyentes solicitud de inscripción para sociedades mercantiles y para personas físicas el HRFC-3 los cuales se publican en el Diario Oficial de la Federación.

Fiscalmente, las empresas también tienen la obligación de llevar - contabilidad, situación que se encuentra prevista en el artículo 58 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, pero, la forma de llevarla, está contenida en el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación que al respecto señala: "Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén - obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento del Código Fiscal.
- Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse - dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en un lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale - el reglamento de este Código (siempre que sea en territorio nacional y - sea establecimiento del contribuyente).
- Quedarán incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.
- En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales, las máquinas registradoras de comprobación -

fiscal y sus registros, así como la documentación comprobatoria de los asientos respectivos."

Otras obligaciones que las Sociedades Mercantiles y Personas Físicas con actividad empresarial deben de cumplir son las siguientes:

- Efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto Anual, debiendo enterarse durante los primeros 17 días de cada uno de los meses siguientes a aquél al que corresponda el pago, las personas físicas las harán en forma cuatrimestral, a más tardar el día 15 de los meses de mayo, septiembre y enero del siguiente año.
- Presentar declaración anual en la que determinarán el resultado fiscal y el impuesto sobre la renta del ejercicio, dentro de los 3 meses siguientes a la fecha en que termine su ejercicio. En dicha declaración determinarán la utilidad fiscal y el monto que corresponda a la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.
- Presentar en el mes de febrero de cada año, declaración en la que informen de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior con los cincuenta principales clientes y proveedores.
- Presentar una relación de las personas a las que les hubieran efectuado retenciones del impuesto sobre la renta en el ejercicio.

D.- INGRESOS DE LAS PERSONAS FISICAS POR ACTOS OCASIONALES PROVENIENTES DE ENAJENACION DE BIENES INMUEBLES.

En su oportunidad se aclaró que las Personas Físicas que se dediquen periódicamente a la enajenación de bienes inmuebles forzosamente tienen que tributar bajo el régimen general de ley, es decir, determinar sus ingresos conforme al Título IV, Capítulo VI, relativo a los ingresos que obtienen las personas físicas por la realización de actividades empresariales, ya que la actividad preponderante consiste en la enajenación de bienes inmuebles, como es el caso, de las fraccionadoras, las inmobiliarias o bien en aquellos casos en que los contribuyentes enajenen departamentos en uno o varios edificios de su propiedad o que sean copropietarios de los mismos, en estos casos también se van a considerar como actividades empresariales.

Por lo que concierne, a los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles que se realizan en forma ocasional, estos quedan encuadrados en el Título IV, Capítulo IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, haciendo la aclaración que en ningún caso dichas ventas son consideradas como actividades empresariales.

Cabe aclarar que, cuando las Personas Morales con fines no lucrativos, enajenen bienes inmuebles, estarán obligadas a determinar el remanente distribuible derivado de dichas enajenaciones y efectuar el pago por sus integrantes, salvo que éstos, hubiesen hecho el pago en los términos del Artículo 103 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, situación que se encuentra prevista en el Artículo 69 de la mencionada Ley.

También, conviene señalar que, tratándose de contribuyentes menores, cuando éstos enajenen bienes inmuebles deberán de efectuar los pagos por dichas operaciones, en los mismos términos en que lo hacen las demás personas físicas, independientemente de los pagos bimestrales que deban enterar por su actividad, esto de conformidad con lo señalado en el Artículo 139 del citado precepto.

E.- INGRESOS GRAVADOS E INGRESOS NO GRAVADOS

En relación a los ingresos provenientes de la enajenación de bienes inmuebles que deben de considerarse para efectos de aplicarles el impuesto sobre la renta, en el artículo 95 del mencionado ordenamiento se señalan en forma general los siguientes:

- Los obtenidos con motivo de expropiación.

Situación que se encuentra prevista en el artículo 27 Constitucional, y la cual se hace por causas de utilidad pública y mediante indemnización, por lo que para efectos fiscales, se considera como ingreso el monto de la indemnización, sin embargo, cabe aclarar que con motivo de los sismos ocurridos el 19 de septiembre de 1985, mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 11 de octubre de 1985, el cual se modificó el 19 del mismo mes y año. Se señala la exención del pago del impuesto sobre la renta, a los ingresos que se perciban con motivo de las indemnizaciones que el Departamento del Distrito Federal cubra por medio de los Bonos de Renovación Urbana a los expropietarios de los predios expropiados.

- Los provenientes de permuta. En este supuesto se considera fiscalmente - que existen dos enajenaciones.

- También se considera como ingreso el monto de la contraprestación pactada, incluso en crédito con motivo de la enajenación; cuando por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo

practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Por lo que respecta a los avalúos en el artículo 49 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, se precisa que cuando éstos se practiquen para efectos fiscales, tendrán vigencia durante 6 meses, contados a partir de la fecha en que se efectúen.

Tratándose de las personas que enajenen bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1973, y que efectúan las deducciones según opciones previstas en el artículo 101, de la ley del impuesto sobre la renta, van a considerarse como ingreso por enajenación de bienes inmuebles la cantidad que resulte mayor entre el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, ó el valor de avalúo practicado a la fecha de enajenación.

También, para efectos fiscales, se consideran enajenaciones los supuestos previstos en el artículo 14 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala entre otros, los siguientes:

"Las transmisiones de propiedad aún cuando el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.

Las adjudicaciones aún cuando se realicen a favor del acreedor.

Las aportaciones a sociedades;

Las aportaciones a asociaciones.

Las traslaciones de dominio que se realicen a través de un fideicomiso

so, de acuerdo con los supuestos e hipótesis que al respecto marca - el referido artículo y que son:

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

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

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

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

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

Por lo que corresponde, a los ingresos que no se consideran afectos - al pago del impuesto sobre la renta, en el artículo 95 último párrafo de di - cha ley se expresa que: "No se consideran ingresos, por enajenación los que

deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades". En cuanto a los donativos se precisa en el artículo 77 fracción XXIV, inciso a) que cuando las donaciones sean entre cónyuges o entre ascendientes y descendientes en línea recta cualquiera que sea la cantidad, no se va a considerar como ingreso.

En los demás casos, es decir, cuando se perciba algún donativo de cualquier persona o institución sólo se considera exento hasta tres veces el salario mínimo del área geográfica del contribuyente elevado al año, el exedente se debe considerar como ingreso gravado.

F.- INGRESOS EXENTOS

Por lo que respecta a los ingresos exentos, se van a considerar todas aquellas enajenaciones de bienes inmuebles destinados a casa habitación, pero, para que proceda la exención del pago del impuesto es necesario que se cumpla con una serie de requisitos, los cuales se señalan en la propia ley y su reglamento.

Los referidos requisitos se encuentran contemplados en el artículo 77, fracción XV del citado ordenamiento que dice: "Que el contribuyente haya habitado el inmueble cuando menos los dos últimos años anteriores a la enajenación.

Que el importe de la enajenación se invierta en territorio nacional, dentro del año siguiente, en la adquisición o construcción de casas habitación de su propiedad, en la que establezca su domicilio o destine para arrendamiento, siempre que en este último caso se encuentren ubicadas dentro de las zonas de desarrollo que señale el reglamento de esta ley.

Si sólo se invierte parte del importe obtenido, por la parte proporcional no invertida se pagará el impuesto en los términos de este Título.

Para que no se esté obligado a pagar el impuesto por los ingresos a que se refiere esta fracción o para que se amplíe el plazo de inversión a 2 años, se deberá cumplir con los requisitos que señale el reglamento de esta

ley. Tampoco se estará obligado al pago del impuesto cuando el contribuyente invierta el importe de la enajenación para pagar deudas contraídas en la adquisición de casa habitación que reúnan los requisitos señalados en el párrafo anterior, siempre que la adquisición se hubiere efectuado dentro del año inmediato anterior a la fecha de enajenación".

Para que proceda legalmente el no pago del impuesto a que se refiere la fracción XV del artículo antes señalado, es preciso que se cumplan con ciertas reglas de carácter administrativo ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, las cuales se encuentran contenidas en el artículo 77 del reglamento de la citada ley, el cual señala que: "Para que no se esté obligado al pago del impuesto por ingresos que se obtengan de la enajenación de casa-habitación, en los términos de la fracción XV del artículo 77 de la ley, el contribuyente deberá cumplir con lo siguiente:

Garantizar el interés fiscal. La garantía será igual al impuesto que calcule el fedatario público más los posibles recargos correspondientes a dieciocho meses. El fedatario público deberá presentar conjuntamente con la declaración a que se refiere el artículo 103 de la ley, la garantía mencionada. Cuando el contribuyente no pueda efectuar la inversión dentro del año siguiente a la fecha de la enajenación, a más tardar el último día de dicho año deberá ampliar la garantía hasta por el monto de los posibles recargos que se causen por un año más".

Asimismo se señala que, cuando el contribuyente haga la inversión en la adquisición o construcción de casa-habitación, deberá de presentar un - aviso, ante la misma oficina recaudadora en la que presentó la declaración a más tardar dentro del mes siguiente en que se hizo la inversión.

También se aclara que cuando el contribuyente haya garantizado el interés fiscal, podrá solicitar la cancelación de la garantía, siempre y cuando, hayan transcurrido 6 meses después de la presentación del aviso. Dicha cancelación deberá solicitarse ante la Administración Fiscal Federal, de la cual depende la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio - fiscal del contribuyente.

G.- DEDUCCIONES

Los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes inmuebles, ya sean en efectivo, en especie, o en crédito, tendrán que efectuar un pago provisional a cuenta del impuesto anual, por cada operación que realicen. La ganancia que sirve de base para determinar el pago provisional, es la que resulta de disminuir del total de los ingresos, las deducciones autorizadas por la ley del impuesto sobre la renta.

En relación a dichas deducciones cabe aclarar que, las personas físicas que enajenen bienes inmuebles adquiridos antes del 1º de enero de 1973, pueden optar por aplicar las deducciones específicas, o bien, las previstas en el artículo 101 de la ley del impuesto sobre la renta, las cuales comentaremos en su oportunidad.

Por lo que respecta a las deducciones específicas, ya se dijo que, las pueden aplicar los contribuyentes que enajenen bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1973 y desde luego, aquellas personas que los adquieran con posterioridad, aclarándose que en este último caso cuando los bienes sean enajenados no podrán aplicar las opciones en cuanto a deducciones previstas en el artículo 101, para determinar la ganancia acumulable.

Ahora bien, las deducciones específicas que la ley en el artículo 97 señala, son las siguientes:

"El costo comprobado de adquisición ajustado, que es igual a la cantidad pagada por la adquisición del bien, sin incluir los intereses. Tratándose de inmuebles, en ningún caso el costo ajustado será inferior al 10% del monto de la enajenación y del 50% para los bienes adquiridos antes del 1º de enero de 1973.

El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables. (Aclarándose que dichas inversiones no incluyan los gastos de conservación).

Los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación, pagados por el enajenante.

Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien."

En cuanto a las deducciones aplicables a los bienes que se adquieran por donación o herencia, el artículo 100 de dicha ley señala que: "Tratándose de bienes adquiridos por herencia, legado o donación, se considerará como costo de adquisición el que haya pagado el autor de la sucesión o el donante y como fecha de adquisición la que hubiere correspondido a estos últimos. cuando a su vez el autor de la sucesión o el donante hubieran adquirido a título gratuito, se aplicará la misma regla. Tratándose de la -

donación por la que se haya pagado el impuesto sobre la renta, se considerará como costo de adquisición el valor del avalúo que haya servido para calcular dicho impuesto". Para determinar la ganancia por enajenación de los bienes antes señalados, se deben de aplicar las deducciones previstas en el artículo 97, de la ley antes referida, sin embargo, en el artículo 121 del reglamento de la misma se prevé que, si los bienes fueron adquiridos por el donante o el autor de la sucesión antes del 1º de enero de 1973, cuando se enajene el bien el enajenante podrá considerar como deducción el valor que arroje el avalúo de dicho bien referido al 1º de enero de 1973.

También es importante aclarar que, cuando los contribuyentes sufran pérdidas con motivo de la enajenación de bienes inmuebles, éstos podrán restarlas de la ganancia que, en su caso, se obtenga por la enajenación de otros bienes en el año de calendario, de los demás ingresos que el contribuyente deba acumular en la declaración anual del mismo año, o bien, de la ganancia por enajenación de bienes que se obtien en los siguientes tres años de calendario.

H.- PROCEDIMIENTO PARA AJUSTAR EL COSTO DE ADQUISICION

En cuanto al procedimiento para ajustar el costo de adquisición, tratándose de bienes inmuebles y de certificados de participación no amortizables incluso, para las inversiones deducibles, el artículo 99 prevé el siguiente: "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 total.

El costo de construcción deberá disminuirse a razón de 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. Al costo resultante se le aplicará el factor correspondiente conforme a la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión."

Para ajustar el costo del terreno, se considera el costo de adquisición, al cual se le aplica el factor que corresponda, conforme al número - de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación de acuerdo con la tabla de ajuste que anualmente establezca el Congreso de la Unión.

En relación a las inversiones hechas en construcciones, mejoras y - ampliaciones, sin incluir entre éstas los gastos de conservación. El importe se ajustará en los términos señalados para el costo comprobado de ad

quisición cuando el enajenante no pueda comprobar el costo de las inversiones, se precisa en el reglamento de la ley, que se va a considerar como costo el valor que se contenga en el aviso de terminación de obra: y en caso de que no se consigne el valor en dicho aviso, o no exista la obligación de presentarlo, se considerará como costo el 80% del valor de avalúo practicado por persona autorizada para tal efecto.

Por lo que concierne a las deducciones a que se refiere el artículo 101 de la ley, se precisa que únicamente podrán optar por aplicarlas, los contribuyentes que enajenen bienes inmuebles adquiridos antes del 1º de enero de 1973.

Ahora bien, para determinar la ganancia, el contribuyente tiene dos alternativas, en cuanto a deducciones, la primera de ellas consiste en considerar como deducción, la cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practique al inmueble a la fecha de enajenación, entre el factor que corresponda conforme al número de años transcurridos entre el primero de enero de 1973, y la fecha de enajenación. A la deducción que se obtenga, se le sumarán en su caso, el importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, entre el 1º de enero de 1973 y la fecha de enajenación. (No se incluyen gastos de conservación). Tampoco el importe se podrá ajustar.

También, otras deducciones que se consideran son las relativas a los gastos notariales, impuestos y derechos, por escrituración, así como

las comisiones y meditaciones pagadas por el enajenante con motivo de la enajenación del bien.

La otra alternativa u opción consiste en deducir la cantidad, que arroje el avalúo referido al 1º de enero de 1973, sin considerar ninguna otra deducción. Dicho avalúo será practicado por Corredor Público Titulado, por Instituciones de crédito autorizados o bien, por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Reiterando que, dichos avalúos para efectos fiscales, tienen vigencia por 6 meses contados a partir de la fecha en que se practica. Asimismo, conviene aclarar que, en el ARTICULO OCTAVO de Disposiciones Transitorias para 1989, se señala en su fracción VII, que los contribuyentes del Título IV que enajenen bienes inmuebles, para determinar el costo ajustado de los mismos, pueden optar por aplicar el factor de actualización, en lugar del factor de ajuste que anualmente establece el Congreso de la Unión.

I.- DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL

La base del pago provisional, es la ganancia que resulta de disminuir del monto total de la enajenación las deducciones autorizadas por ley.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de bienes inmuebles tienen la obligación de efectuar un pago provisional por cada operación que realicen, la base sobre la que se calcula el impuesto provisional, será la que resulte de disminuir del total de ingresos percibidos con motivo de la enajenación, las deducciones autorizadas por ley. El impuesto que se debe de enterar como pago provisional, se calculará conforme al procedimiento previsto en el artículo 103 de la ley del impuesto sobre la renta, vigente hasta 1989, que indica: "Los contribuyentes que obtengan ingresos por la enajenación de inmuebles, efectuarán pago provisional por cada operación, aplicando la tarifa del artículo 141 de esta ley a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación; cuando el número de años transcurridos exceda de 10, solamente se considerarán 10 años. El resultado que se obtenga conforme a este párrafo se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional".

Sin embargo, en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación el -

31 de diciembre de 1987 y que entró en vigor a partir del 1º de enero de 1988. Se reformó este artículo, al cual se le hicieron dos modificaciones importantes. La primera de ellas consiste en que a partir de 1988, los contribuyentes que enajenen inmuebles, para determinar el pago provisional, para aplicar la tarifa a la cantidad que resulte de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación sin exceder de 20 años. Como se puede apreciar, son 10 años de diferencia, ya que, en la ley vigente en 1987, se consideraban únicamente hasta 10 años. La razón que se argumenta en la exposición de motivos es en el sentido de que se aumenta a 20 años, para no castigar con un impuesto tan elevado a los contribuyentes, es decir; se pretende que con esta medida se pague menos impuesto.

La segunda modificación que se hace al artículo 103, es en relación a la aplicación de la tarifa, esto es, hasta 1987, todos los contribuyentes que efectuarán pagos provisionales aplicaban la tarifa del artículo 141, de la ley de referencia, pero a partir de 1988, se señala que, la tarifa aplicable para el cálculo de los pagos provisionales que se deben efectuar en los términos de dicho artículo, se van a determinar tomando como base la tarifa del artículo 80 ajustada, es decir, que ésta se ajuste conforme se incremente el salario mínimo, el cual aumenta en la misma proporción en que aumente o disminuya la inflación. También se precisa que mes con

- 2.- El formulario que se utiliza para el entero del pago provisional es el HIAI-1, el cual se publica año con año en el Diario Oficial de la Federación.

mes la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, hará las operaciones aritméticas para calcular la tarifa aplicable la cual se publicará en el Diario Oficial de la Federación.

Por otra parte, cabe aclarar que, para determinar la ganancia en el pago anual y en los pagos provisionales, tratándose de ingresos por enajenación de bienes inmuebles cuya fecha de adquisición del terreno no coincida con la fecha de la construcción, para efectos de identificar las deducciones para ambos supuestos, en el artículo 114 del reglamento de la ley del impuesto sobre la renta, se señala en sus fracciones de la I a la III, el procedimiento para determinar la ganancia que se debe acumular en la declaración anual a los demás ingresos, en caso de que se tengan conforme a lo siguiente: "Del importe total de la operación, se separará el precio de enajenación tanto del terreno como de la construcción. Se obtendrá por separado la ganancia relativa al terreno y a la construcción, calculándola conforme a los artículos 97 y 101 de la ley. Tratándose de deducciones que no puedan identificarse si fueron efectuados por el terreno o por la construcción, se considerarán hechas en relación con ambos conceptos en la proporción que les correspondan conforme al precio de enajenación.

Las ganancias obtenidas conforme al procedimiento anterior se dividirán entre el número de años transcurridos, sin que exceda de diez entre la

- 3.- Se debe reformar el Reglamento con el objeto de que vaya acorde con la ley, ya que en esta se establece hasta 20 años y en el Reglamento hasta 10 años.

fecha de adquisición y construcción respectivamente, y la de enajenación:- la suma de ambos resultados será la parte de la ganancia que se acumulará a los demás ingresos obtenidos en el año de calendario de que se trate.

Por lo que respecta al pago provisional se indica en la fracción - IV del mismo ordenamiento que: "El pago provisional se calculará como sigue:

Al monto de la ganancia acumulable se le aplicará la tarifa del ar
4
tículo 141 de la ley y el resultado que se obtenga se dividirá entre dicha ganancia acumulable:

El cociente que se obtenga conforme al párrafo anterior, se multiplicará por el monto de la ganancia acumulable correspondiente al terreno y a la construcción respectivamente: cada resultado se multiplicará por el número de años que corresponda, según se trate del terreno, o, de la construcción.

La suma de los resultados obtenidos en base al párrafo anterior, - será el monto del pago provisional a enterar".

- 4.- También se debe Reformar el Reglamento para hacerlo congruente con la ley, ya que las tarifas para el cálculo de los pagos provisionales se publican en el Diario Oficial de la Federación, cuando exista algún aumento al salario mínimo.

En relación a las personas físicas que perciban ingresos por enajenación de bienes inmuebles que se tengan en copropiedad, cada copropietario determinará la ganancia que le corresponda y presentará su pago provisional, cuando no sea factible identificar las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán en forma proporcional a los derechos de copropiedad.

J.- DETERMINACION DE LA GANANCIA ACUMULABLE Y NO ACUMULABLE EN LA DECLARACION ANUAL.

Para la determinación de los ingresos acumulables y no acumulables (ganancia acumulable y no acumulable), se debe de partir previamente de una "ganancia neta", la cual resulta de disminuir del total de ingresos percibidos con motivo de la enajenación del inmueble las deducciones autorizadas por ley. El resultado que se obtenga (ganancia neta), será la base sobre la cual se determine la ganancia acumulable y no acumulable.

Por lo que respecta a las deducciones en la declaración anual, así como el procedimiento para el ajuste, les son aplicables las mismas reglas que se señalaron para determinar la ganancia en el pago provisional, el cual ya fue comentado en su oportunidad.

Para estar en posibilidad de saber cuál es el monto de los ingresos acumulables, se divide la ganancia neta entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición del inmueble y la de su enajenación, cuando el número de años transcurridos sean más de 20, solamente se considerarán hasta 20 años. El resultado que se obtenga, serán los ingresos acumulables, los cuales deberán sumarse, en su caso, a otros diferentes, que se perciban de otros capítulos, como pueden ser por sus sueldos y salarios, honorarios, arrendamiento.

En relación a los ingresos no acumulables afectos al pago, éstos resultan de restar de la ganancia neta, los ingresos acumulables, la can-

tividad así obtenida será la base del impuesto, el cual comentaremos en su oportunidad.

K.- DEDUCCIONES PERSONALES

En relación a las deducciones personales sujetas a comprobación, cabe aclarar que, con motivo de las Reformas que se hicieron a la ley del Impuesto sobre la Renta, las cuales fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación el 31 de Diciembre de 1988, para entrar en vigor a partir del 1º de enero de 1989, se deroga la fracción I del artículo 140 de la -- mencionada ley, en virtud de que se substituye el procedimiento de deduc-
ción del salario mínimo, por un crédito contra impuesto, es decir, todas -
5 las personas físicas que tengan obligación de presentar declaración anual, por los ingresos que perciban, en vez de deducir dicho salario, van a acreditar el equivalente al 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, contra el impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 141 de la citada ley.

Una vez hecha la aclaración, en el sentido de que no se puede aplicar como una deducción personal el salario mínimo, resulta conveniente precisar la naturaleza de las demás deducciones personales que conforme a ley tienen derecho de aplicar los citados contribuyentes, las cuales se encuentran establecidas en el artículo 140, ya señalado y que consisten en lo siguiente:

- 5.- Las personas físicas pueden pagar su impuesto hasta en seis parcialidades, sin necesidad de garantizar el interés fiscal, siempre y cuando la declaración anual se presente en tiempo, es decir en el período comprendido de febrero - abril.

Los honorarios médicos y dentales, así como los gastos hospitalarios, efectuados por el contribuyente para sí, para su cónyuge o para la persona con quien viva en concubinato y para sus ascendientes o descendientes en línea recta, siempre que dichas personas no perciban durante el año de calendario ingresos en cantidad igual o superior a la que resulte de calcular el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

Los gastos de funerales en la parte que no excedan del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año, efectuados para las personas antes señaladas.

Los donativos destinados a obras o servicios públicos, asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia e instituciones de investigación científica y tecnológica inscritas en el Registro Nacional de Instituciones Científicas y Tecnológicas y que satisfagan los requisitos de control fiscal que para el efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza serán deducibles, siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley Federal de Educación y sean destinadas a la adquisición de bienes de inversión y se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas.

Para que procedan las deducciones antes señaladas, se deberá comprobar, mediante documentación que reúna requisitos fiscales, que las cantidades correspondientes fueron efectivamente erogadas en el año de calendario de que se trate a instituciones o personas residentes en el país.

Asimismo, se precisa en el artículo 158, del reglamento de dicha Ley, que tratándose de: honorarios médicos y dentales, así como gastos hospitalarios, se debe de incluir dentro de estos, las compras, alquiler de aparatos para el restablecimiento del paciente, las medicinas que se incluyen en los documentos que expidan las instituciones hospitalarias, los honorarios al personal médico y los análisis o estudios clínicos.

Por lo que se refiere a los gastos funerales, éstos van a deducirse en el año en que efectivamente se preste el servicio.

Cabe aclarar que, los contribuyentes personas físicas que tengan depósitos en las cuentas personales especiales para el ahorro, podrán resaltar el importe de las mismas únicamente en la declaración del año de calendario en que se efectuaron los depósitos, de la cantidad a la que se le aplicaría, de no hacer la reducción respectiva, la tarifa del artículo 141.

L.- CALCULO DEL IMPUESTO A LOS INGRESOS ACUMULABLES Y NO ACUMULABLES

En relación al cálculo del impuesto anual de los ingresos acumulables, se aplica la tarifa del artículo 141 de la ley, a la base que resulte de disminuir del total de dichos ingresos las deducciones personales - sujetas a comprobación, el resultado así obtenido será el impuesto anual, que deberá de sumarse con el que corresponda a los ingresos no acumulables, derivados de la enajenación de inmuebles.

Por lo que corresponde a los ingresos no acumulables derivados de la enajenación de inmuebles, éstos se gravan mediante una tasa que se obtiene conforme al siguiente procedimiento: Al total de ingresos acumulables se les aplica la tarifa del artículo 141 de la ley del impuesto sobre la renta.

Al resultado que se obtenga con motivo de la aplicación de dicha tarifa, se le acredita el 10% del salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año y la diferencia será el impuesto, el cual, se divide entre la base a la que se le aplicó la mencionada tarifa, el cociente se multiplica por 100 y el producto se expresa en porcentaje, siendo este último, la tasa que se aplica a la ganancia no acumulable, el impuesto que resulte con motivo de la aplicación de dicha tasa, se suma con el que resultó de los ingresos acumulables, la suma total, será el impuesto anual causado, por la enajenación de bienes inmuebles, al que se le restan en su caso, los pagos provisionales efectuados por el Notario.

6.- El entero del impuesto anual por enajenación de bienes inmuebles se debe hacer en el formulario HISR-88-1 y 88, hoja resumen.

La diferencia que resulte a cargo se deberá de enterar en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, en el período comprendido de febrero-abril del año siguiente al que se obtuvo el ingreso.

Por lo que corresponde a los pagos en parcialidades, se señala en el artículo 96, último párrafo de la ley del Impuesto sobre la Renta, lo siguiente: "cuando el pago se reciba en parcialidades el impuesto que corresponda a la parte de la ganancia no acumulable se podrá pagar en los años de calendario en que efectivamente se reciba el ingreso, siempre que el plazo para obtenerlo sea mayor a 18 meses y se garantice el interés fiscal. Para determinar el monto del impuesto a enterar en cada año de calendario, se dividirá el impuesto calculado conforme a la fracción III, entre el ingreso total de la enajenación y el cociente se multiplicará por los ingresos efectivamente recibidos en cada año de calendario. La cantidad resultante será el monto del impuesto a enterar por este concepto en la declaración anual".

- 7.- El cálculo del impuesto previsto en la fracción III, se obtiene de -- aplicar a la parte de la ganancia no acumulable una tasa, la cual se determina conforme a lo siguiente:

El impuesto que resulte de aplicar la tarifa del artículo 141 de la ley al total de ingresos acumulados en el año, se dividirá entre la cantidad a la que se aplicó la tarifa y el cociente se multiplicará por cien; y el producto se expresa en por ciento. Este por ciento es la tasa que se divide entre el ingreso total de la enajenación y el cociente que resulta se multiplica por los ingresos percibidos, o sea, el importe de la parcialidad obtenida en el año.

LL.- OBLIGACIONES DEL ENAJENANTE Y DE LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS.

Los contribuyentes personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de inmuebles, están obligados a efectuar pagos provisionales a cuenta del impuesto anual, por cada operación que realicen. En los casos en que la enajenación no se consigne en escritura pública, el pago se hará dentro de los 15 días siguientes a la fecha de enajenación del bien inmueble.

Otra de las obligaciones consiste en presentar declaración anual, en el período comprendido de febrero - abril del año siguiente al que se percibió el ingreso, a dicha declaración deberá de anexar copia de la constancia de retención del pago provisional. La declaración anual se presentará en la Oficina Federal de Hacienda que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, tratándose de declaraciones que deban presentarse en el Distrito Federal, se podrán hacer en cualquier Oficina Federal de Hacienda. Dichas declaraciones también se podrán presentar en Instituciones Bancarias, siempre y cuando sean saldo a cargo y se presenten en tiempo.

Quando los contribuyentes, obtengan ingresos por la cesión de derechos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables o de certificados de vivienda o de derechos de fideicomitente o fideicomisario, que recaigan sobre inmuebles, deberán calcular el impuesto en el pago provisional y hacer el entero dentro de los 15 días siguientes a la fecha de la enajenación.

Cuando se enajenen inmuebles que pertenezcan a varios contribuyentes personas físicas, cada copropietario determinará su impuesto en proporción a la ganancia, y tendrá que efectuar el pago provisional, así como el anual, en los términos que fueron señalados para ambos casos.

En el supuesto de que no pudieran identificarse las deducciones que correspondan a cada copropietario, éstas se harán en forma proporcional a los derechos de copropiedad.

En relación a los responsables solidarios. Se precisa que los notarios, correedores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales por las operaciones consignadas en escrituras públicas, estarán obligados a calcular el impuesto y a efectuar el pago o los pagos bajo su responsabilidad y lo enterarán en las Oficinas Federales de Hacienda que correspondan a su domicilio fiscal. Además por cada retención de impuesto que hagan deberán de dar la constancia de retención al enajenante para que éste la acompañe en su declaración anual, sin embargo, cabe aclarar que existe un caso en el cual los notarios, correedores, jueces y demás fedatarios no están obligados hacer la retención por enajenación de inmuebles, situación que se encuentra prevista en el Artículo 124-A del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta el cual señala que: "Tratándose de la enajenación de inmuebles que se consigan en escritura p^ubli

- 8.- Los notario, correedores, jueces y demás fedatarios que tengan funciones notariales, cuando efectúen el cálculo del impuesto sobre la renta, por las operaciones en que intervengan, mediante la utilización del equipo de cómputo. Podrán utilizar hojas impresas por dicho equipo para la presentación de las declaraciones de retención y pagos que efectúen con motivo de las citadas operaciones en lugar de utilizar el formato HIAI-1.

ca, cuyo importe se deposite total o parcialmente en las cuentas personales especiales para el ahorro, el notario, corredor, juez o demás fedatarios que tengan funciones notariales, no estarán obligados a efectuar el pago provisional por los mismos, cuando el inmueble que se enajena sea la casa habitación del contribuyente y siempre que la haya habitado los dos últimos años anteriores a la enajenación y el enajenante entregue al fedatario público en efectivo, cheque de caja o cheque certificado, una cantidad igual al importe de la ganancia obtenida a fin de que el fedatario dentro de los tres días -- hábiles siguientes a la firma de la escritura efectúe el depósito de dicha cantidad a nombre del enajenante, en las cuentas personales especiales para el ahorro y conforme a las instrucciones que éste le dé; o bien, cuando el enajenante le acredite a dicho fedatario público haber efectuado el depósito en su cuenta personal especial para el ahorro por una cantidad igual al importe de la ganancia dentro de los diez días anteriores a la firma de la escritura".

CAPITULO TERCERO

APLICACION DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO A LOS INGRESOS POR ENAJENACION DE INMUEBLES

- A.- ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO
- B.- SUJETOS
- C.- INMUEBLES POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO
- D.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO Y TASA APLICABLE
- E.- VALOR SOBRE EL CUAL SE CALCULA EL IMPUESTO
- F.- OBLIGACIONES

A. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MEXICO.

Es indudable que con la entrada en vigor de la ley del impuesto al valor agregado, se simplificó el Sistema Impositivo Mexicano a favor del contribuyente y se incrementó considerablemente la recaudación a favor del estado, sin embargo, cabe aclarar que el impacto económico repercute en el consumidor final, por ser éste el que soporta la carga impositiva al no poder trasladarlo a un tercero.

Por lo que respecta al origen del impuesto al valor agregado, como un impuesto indirecto, ya que grava el consumo y las ventas finales, tiene sus antecedentes en Europa y parte de América, porque la aplicación de este tributo, desde hace varios años la habían venido implantando los países de la Comunidad Económica Europea y algunos otros de la Asociación Latinoamericana con resultados favorables.

Ahora bien, con la implantación del impuesto al valor agregado en el Derecho Positivo Fiscal Mexicano, se deroga el impuesto sobre ingresos mercantiles, que en sí se caracterizó por ser un impuesto plurifacético, acumulativo y que gravaba en cascada, el cual estuvo vigente hasta 1978, año en que se deroga, ya que a partir del primero de enero de 1980, entra en vigor la nueva ley del impuesto al valor agregado, la cual se expide mediante decreto del 22 de diciembre de 1978, y que fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 del mismo mes y año, por lo que, en

dicho decreto se encuentra contenida toda la estructura de la ley, la cual tendrá vigencia a partir del primero de enero de 1980, situación que se encuentra sustentada en el Artículo Primero Transitorio que señala "esta ley entra en vigor en toda la República el día primero de enero de 1980".

B.- SUJETOS

La ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo primero señala como sujetos del tributo a las personas físicas y morales residentes en territorio nacional, que realicen los actos o actividades relativos a la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes - - y servicios.

Por lo que concierne, a las personas morales que se mencionan en el citado precepto como sujetos obligados al pago del impuesto, se desprende de la lectura del mismo, que lo son tanto las sociedades mercantiles -- y personas morales con fines no lucrativos, por lo que, se puede afirmar -- válidamente que quedan encuadrados como sujetos afectos al pago del tributo las unas y las otras, esto es, que el multicitado artículo 1º sólo hace mención a la persona moral como género, y no como especie, motivo por el -- cual, resulta de suma importancia precisar la distinción de estos entes ju rídicos y para ello se debe tomar en consideración el señalamiento que res pecto de los mismos hace el Código Civil Vigente, en su artículo 25, el -- cual indica que, son personas morales las siguientes:

La Nación, los Estados y los Municipios;

Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;

Las Sociedades Civiles y Mercantiles;

Los Sindicatos, las Asociaciones Profesionales.

Las Sociedades Cooperativas y Mutualistas y

Las Asociaciones distintas a las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley".

Cabe aclarar que, todas las personas morales señaladas anteriormente, así como las personas físicas en general que enajenen bienes inmuebles, deberán de pagar el impuesto al valor agregado por las operaciones que -- realicen, excepto por aquéllas que la ley libera del pago.

C.- INMUEBLES POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO.

En relación a la enajenación de bienes inmuebles, por los que no se tiene obligación de pagar el impuesto al valor agregado, en el artículo 9 de la ley, se señala a los siguientes bienes: "El suelo. Las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa-habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte."

Asimismo, se aclara que, los hoteles no son considerados como casa-habitación, por lo que, en caso de que éstos sean enajenados se pagará el impuesto que les corresponda.

Por lo que respecta a las construcciones, para que éstas sean consideradas como casa habitación, en el artículo 21 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado, se señalan los siguientes requisitos: "Se considera que son casa-habitación, las construcciones, adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación. Tratándose de construcciones nuevas, se atenderá al destino para el que se construyó, considerando las especificaciones del inmueble y en su defecto las licencias o permisos de construcción.

También se considerará como destinada a casa-habitación aquélla construcción cuando en su enajenación se pacte que el adquirente la destinará a ese fin, siempre que se garantice el impuesto que hubiera corres -

pondido y se presente aviso de la enajenación de que se trata, ante las mismas autoridades recaudadoras autorizadas para recibir las declaraciones de este impuesto.

Igualmente se consideran como destinadas a casa-habitación las instalaciones y áreas cuyos usos estén exclusivamente dedicados a sus moradores, siempre que sea con fines no lucrativos."

Cabe aclarar que los asilos y orfanatorios también son considerados como casa-habitación. Este tratamiento se les da en razón a la labor social y humanitaria que desempeñan estas instituciones, por lo que, en caso de ser enajenados no se pagará el impuesto al valor agregado por el ingreso que se obtenga por la venta.

D.- MOMENTO DE CAUSACION DEL IMPUESTO Y TASA APLICABLE

El impuesto nace en el momento en que se realiza el hecho jurídico previsto por la ley, es decir, al realizar la enajenación del bien inmueble. Ahora bien, para precisar ese momento de causación del impuesto en el artículo 11 de la ley al valor agregado, se señalan los supuestos siguientes: "cuando se entregue materialmente el bien (siempre y cuando la persona a quien se le entrega tiene obligación de recibirlo).

Se pague parcial o totalmente el precio, salvo en los casos que esta ley señale.

Se expida el comprobante que ampare la enajenación".

En relación a la tasa aplicable, existen en la ley del impuesto al valor agregado aparte, de la tasa general, del 15% que se aplica en todo el Territorio Nacional, a todos los actos o actividades que se señalan en dicha ley, otras tasas especiales, como son: la tasa del 0% que se aplica a productos destinados a la alimentación, así como, a la enajenación y prestación de ciertos bienes y servicios destinados a la agricultura y ganadería.

También existe una tasa especial del 6% que se aplica a los actos realizados por los residentes en las Franjas Fronterizas de 20 kilómetros paralelas a la línea divisoria internacional del norte del país, y la co-

lindante con BÉlice, Centroamérica, o, en las zonas libres de Baja California y Parcial de Sonora y Baja California Sur.

Finalmente, la tasa del 20% que se aplica a la enajenación y prestación de ciertos bienes y servicios suntuarios como son entre otros, la enajenación de caviar, salmón ahumado y la prestación de servicio a usuarios de tarjetas de crédito, sin embargo, para efectos de calcular el impuesto por las enajenaciones de bienes inmuebles, se debe de aplicar la tasa general del 15%, a todas las operaciones de venta que se --realicen en Territorio Nacional, situación que se encuentra prevista en el artículo primero de la ley del impuesto al valor agregado.

E. VALOR SOBRE EL CUAL SE CALCULA EL IMPUESTO.

Para determinar el valor sobre el cual se debe de aplicar la tasa de impuesto, es conveniente seguir el procedimiento que para tal efecto - señala la ley del impuesto al valor agregado en su artículo 12, y que consiste en lo siguiente: "para calcular el impuesto tratándose de enajenasiones se considerará como valor el precio pactado, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto. A falta de precio pactado se estará al valor que los bienes tengan en el mercado, o en su defecto al de avalúo."

Cabe aclarar que el avalúo será practicado por persona autorizada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el cual tendrá una vigencia de 6 meses contados a partir de la fecha en que se efectúe, esta disposición se encuentra contenida en el artículo 4º del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Finalmente, se aclara que los intereses moratorios y penas convencionales, darán lugar al pago del impuesto al valor agregado en el mes en que se paguen.

F.- OBLIGACIONES

En relación a las obligaciones en el artículo 33 de la ley del impuesto al valor agregado se señala que, los contribuyentes que realicen enajenaciones de bienes inmuebles en forma accidental, por los que se tenga obligación de pagar el impuesto al valor agregado, efectuarán el pago por cada operación que realicen, dentro de los 15 días hábiles siguientes a aquél en el que se obtenga el ingreso. El importe de dichos pagos, sin que se tenga derecho al acreditamiento, se deberá de efectuar en las Oficinas Rentísticas, Tesorerías o Secretarías de Finanzas de las Entidades Federativas o del Distrito Federal, que corresponden al domicilio fiscal del contribuyente, o bien, en las instituciones nacionales de crédito autorizadas para recibir declaraciones con saldo a cargo.

Asimismo, se precisa que tratándose de enajenaciones de bienes inmuebles sujetas al pago del impuesto, consignadas en escritura pública, serán los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, los que calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en las Oficinas Rentísticas o Secretarías de Finanzas que correspondan a su domicilio fiscal, sin embargo, cabe aclarar que mediante disposición, prevista en el artículo 48 del reglamento de la ley del impuesto al valor agregado, se les releva del cumplimiento de dichas obligaciones, cuando la enajenación de bienes inmuebles se realice por contribuyentes que deban de presentar declaración del ejercicio

del impuesto y exhiban copia sellada de la última declaración mensual y - del ejercicio, aclarándose que cuando se trate del primer ejercicio deberán de presentar copia sellada de la última declaración mensual.

Por lo que corresponde, al traslado del impuesto en el artículo 10. del reglamento, de la ley del impuesto al valor agregado, se indica que - las enajenaciones de inmuebles, deben hacerse constar en escritura pública, en la que debe señalarse: el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado al pago del impuesto, y en su defecto, - el de aquéllas por las que no se esté obligado, así como el monto del impuesto trasladado en forma expresa y por separado del bien.

También, es conveniente señalar que, los contribuyentes que enajenen bienes inmuebles tendrán derecho al acreditamiento del impuesto que - éstos trasladen a quienes adquieran los bienes, siempre y cuando se cumpla con los requisitos a que hace mención el artículo 4º de la ley, y que consisten en lo siguiente: "Que corresponda a bienes y servicios estrictamente indispensables para la realización de la enajenación y que las erogaciones que se efectúen por los bienes y servicios, sean deducibles - para fines del impuesto sobre la renta.

Que haya sido trasladado en forma expresa y por separado al contribuyente".

Asimismo, se indica que el acreditamiento es personal para los con

tribuyentes del impuesto al valor agregado y no podrá ser transmitido por acto entre vivos.

Finalmente, se precisa que los medios de pago del impuesto al valor agregado, deberán hacerse en efectivo, mediante giros postales, telegráfi-
cos o bancarios, cheques certificados, cheques de cuentas personales de -
los contribuyentes, que cumplan con los requisitos fiscales que para tal
efecto señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Asimismo, la liquidación del impuesto se podrá hacer en especie en
aquéllos casos en que la ley así lo establezca, o bien, mediante los famo-
sos cedivas que se establecen a favor del contribuyente.

Por último, se establece como obligación de los contribuyentes expe-
dir los documentos donde se señale: el monto de la enajenación, nombre -
del adquirente, el lugar, la fecha, descripción del concepto y la separa-
ción del impuesto. La documentación comprobatoria deberá conservarse du-
rante 5 años, que es el lapso en que prescriben las obligaciones fiscales.

A P E N D I C E

CASOS PRACTICOS

E J E M P L O No. 1

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL DE PERSONAS FISICAS

Un contribuyente persona física, con domicilio en el Distrito Federal, enajena un bien inmueble el 30 del mes de junio de 1989, para calcular el pago provisional se debe considerar lo siguiente:

D A T O S :

Monto de la enajenación:	\$ 70'000,000
Fecha de adquisición:	15 de enero de 1982
Costo de adquisición del terreno:	\$ 3'000,000
Costo de adquisición de la construcción:	\$ 5'000,000
Factor de ajuste que señala anualmente el Congreso de la Unión:	<u>73.33</u>

PROCEDIMIENTO

Costo de adquisición del terreno:	\$ 3'000,000
POR:	
Factor de ajuste	<u>73.33</u>
Ajuste al costo de terreno:	\$ 21'999,000

Costo de adquisición de la construcción: \$ 5'000,000

MENOS:

Depreciación 3% X 7 años transcurridos
entre la adquisición
y la enajenación. = 21% \$ 1'050,000
\$ 3'950,000

Ajuste al costo de construcción: \$ 3'950,000

POR:

Factor de ajuste: 73.33

Ajuste al costo de la construcción: \$ 28'965,350

DETERMINACION DE LA GANANCIA

Monto de la enajenación: \$ 70'000,000

MENOS:

El importe de los ajustes del
terreno y de la construcción: \$ 50'964,350

\$ 19'035,650

G A N A N C I A = \$ 19'035,650

La mecánica para determinar el ajuste del terreno y de la construcción -

señalado anteriormente se encuentra previsto en el artículo 99 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

CALCULO DEL PAGO PROVISIONAL

Una vez determinada la ganancia, se procede a efectuar el cálculo del pago provisional, considerando para tal efecto, los lineamientos contenidos en el artículo 103 de la mencionada ley y que consisten en lo siguiente: Se aplicará la tarifa a la cantidad que se obtenga de dividir la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga se multiplicará por el mismo número de años en que se dividió la ganancia, siendo el resultado el impuesto que corresponda al pago provisional.

PROCEDIMIENTO

BASE PARA LA APLICACION DE LA TARIFA.	=	GANANCIA ACUMULABLE	÷	Nº DE AÑOS TRANSCURRIDOS ENTRE LA FECHA DE ADQUISICION Y LA DE ENAJENACION
---------------------------------------	---	---------------------	---	--

BASE PARA LA APLICACION DE LA TARIFA	=	\$19'035,650	÷	7
--------------------------------------	---	--------------	---	---

BASE PARA LA APLICACION DE LA TARIFA	=	\$ 2'719,378
--------------------------------------	---	--------------

APLICACION DE LA TARIFA

RESULTADO DE LA APLICACION DE LA TARIFA	=	BASE PARA LA APLICACION DE LA TARIFA	-	LIMITE INFERIOR	X	% SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	+	CUOTA FIJA
RESULTADO DE LA APLICACION DE LA TARIFA	=	\$2'719,378	-	\$812,400	X	10%	+	\$24,372
RESULTADO DE LA APLICACION DE LA TARIFA	=	\$ 215,070						
PAGO PROVISIONAL	=	RESULTADO DE LA APLICACION DE LA TARIFA	X	Nº DE AÑOS TRANSCURRIDOS ENTRE LA FECHA DE ADQUISICION Y LA DE ENAJENACION				
PAGO PROVISIONAL	=	\$ 215,070	X	7				
PAGO PROVISIONAL	=	\$1'505,490						

Cuando las operaciones se realicen ante Notario Público, será éste el obligado a hacer el cálculo y entero del impuesto a más tardar - dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta, mediante el formulario de declaración HIAI-1

NOTA: Cabe aclarar que la tarifa que se utilizó para la determinación del pago provisional, es la contenida en la Regla 51 de

la Resolución Miscelánea publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de febrero de 1989. Dicha tarifa la publica la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tomando como base el artículo 80 de la ley del Impuesto sobre la Renta.

DETERMINACION DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA POR ENAJENACION DE BIENES

15	ENERO	82	15	ENERO	82	30	JUNIO	89		
FECHA DE ADQUISICION DEL TERRENO		AÑO DEL TERRENO		FECHA DE ADQUISICION DE LA CONSTRUCCION		AÑO DE LA CONSTRUCCION		FECHA DE ENAJENACION		
FACTOR APLICABLE (CONTINUA EN SUPLENTE DE ANEXO TRANSACCIONES ENTRE LA FECHA DE ADQUISICION Y LA ENAJENACION OVI DE SERLA INCLUSIVE EL COMPROB. DE LA UNION)		73,33		6		73,33		ANEXO TRANSACCIONES		
DEDUCCION CORRESPONDIENTE A										
								IMPORTE		
1	COSTO EMPLEADO EN ADQUISICION (EN CASOS COMO SEÑALA EL ART. 10 DEL SUPLENTE DE LA ENAJENACION)								8'000,000	00
2	COSTO DEL TERRENO O EN SU SUPLENTE 3% DEL 1								3'000,000	00
3	COSTO DEL TERRENO POR EL FACTOR 73,33 DE ANEXO APLICABLE								21'999,000	00
4	COSTO DE LA CONSTRUCCION 1-2 EN CASOS COMO SEÑALA EL ART. 10 DEL SUPLENTE								5'000,000	00
5	3% POR EL VALOR DE ANOS ENTRE LA ADQUISICION DE LA CONSTRUCCION Y SU ENAJENACION								1'050,000	00
6	COSTO DE LA CONSTRUCCION ANEXADA 1-3								3'950,000	00
7	IMPORTE DE CONSTRUCCIONES ANEXADAS POR EL FACTOR 73,33 DE ANEXO APLICABLE								28'965,350	00
8	IMPORTE ANEXADO DE ADQUISICION 3-4								50'964,350	00
9	REEMBOLSO EN MEDIDAS Y AMPLIACIONES								00	00
10	3% POR EL VALOR DE ANOS ENTRE LA INVENCIÓN DE MEDIDAS Y AMPLIACIONES Y SU ENAJENACION								00	00
11	MEDIDAS Y AMPLIACIONES ANEXADAS 8-10								00	00
12	MEDIDAS Y AMPLIACIONES ANEXADAS POR EL FACTOR DE ANEXO APLICABLE								00	00
13	IMPORTE NOTARIAL IMPUESTOS Y DERECHOS POR ESCRITURAS DE ADQUISICION								00	00
14	CONTRIBUCION Y MEDICIONES PAGADAS								00	00
15	TOTAL PRIMERA OPCION 8 + 12 + 13 + 14								50'964,350	00
16	VALOR A LA FECHA DE LA ENAJENACION								00	00
17	FACTORES DE ANEXO APLICABLE ENTRE EL 1-17 Y LA ENAJENACION								%	00
18	COSTO DE ADQUISICION 18 + 17								00	00
19	PROVISIONES EN MEDIDAS Y AMPLIACIONES ENTRE EL 1-17 Y LA ENAJENACION								00	00
20	IMPORTE NOTARIAL IMPUESTOS Y DERECHOS POR ESCRITURAS DE ENAJENACION								00	00
21	CONTRIBUCION Y MEDICIONES PAGADAS POR EL ENAJENANTE								00	00
22	TOTAL SEGUNDA OPCION 18 + 19 + 20 + 21								00	00
23	VALOR DEL SUPLENTE AL 1-17 PRACTICADO POR INSTITUCIONES DE CREDITO								00	00
24	INVERSIONES EN MEDIDAS Y AMPLIACIONES ENTRE EL 1-17 Y LA ENAJENACION								00	00
25	IMPORTE NOTARIAL IMPUESTOS Y DERECHOS POR ESCRITURAS DE ENAJENACION								00	00
26	CONTRIBUCION Y MEDICIONES PAGADAS POR EL ENAJENANTE								00	00
27	TOTAL TERCERA OPCION 23 + 24 + 25 + 26								00	00
VALOR DEL PAGO PROFESIONAL POR ENAJENACION DE BIENES										
28	VALOR DE LA CONTRIBUCION EN SU CASO VALOR DE PAGO								70'000,000	00
29	DEDUCCION CORRESPONDIENTE A LA 11-31 O N. OPCION								50'964,350	00
30	SALDANCIA NETA 28 - 29								19'035,650	00
31	SALDANCIA BRUTABLE 30 + 7 AÑOS TRANSCURRIDOS ENTRE LA ADQUISICION Y LA ENAJENACION DEL B. EN DECENIO DE 20								2'719,378	00
32	VAL. 3% PARA LA ENAJENACION DE LA CANT. DEL SUPLENTE 31								215,070	00
33	PAGO PROFESIONAL 31 + 7 AÑOS TRANSCURRIDOS ENTRE LA ADQUISICION Y LA ENAJENACION DEL B. EN DECENIO DE 20								1'505,490	00
CALCULO PARA DETERMINAR EL PAGO PROFESIONAL EN EL CASO DE QUE LA FECHA DE ADQUISICION DEL TERRENO NO COINCIDE CON LA FECHA DE LA CONSTRUCCION										
34	A LA SALDANCIA BRUTABLE (30) DE SE APLICAN LA TABLA DEL ARTICULO 16 DE LA LET. B. (3.ª OPCIÓN) Y EL SUPLENTE AN. 10 ENTRE LA INVENCIÓN DE MEDIDAS Y MEDICIONES PAGADAS								%	00
35	EL COCIENTE OBTENIDO (34) SE MULTIPLICA POR LA SALDANCIA BRUTABLE CORRESPONDIENTE AL TERRENO Y A LA CONSTRUCCION								B) TERRENO	00
36	% RESULTADO OBTENIDO DE MULTIPLICAR POR EL SUPLENTE DE AÑOS TRANSCURRIDOS SIN SER EXCEPTO DE BIAS ENTRE LA FECHA DE ADQUISICION COSTO TERRENO Y LA ENAJENACION								C) TERRENO	00
37	PAGO PROFESIONAL 36 + C + D								D) CONSTRUCCION	00
DETERMINACION DEL PAGO PROFESIONAL CUANDO LAS INGRESAS SE REZICAN EN FAMILIARES (MAXIMO DE 10 BIENES)										
FECHA DE OBTENCIÓN DEL BIEN		AÑO DEL BIEN		AÑO DE CALIFICACION EN B. DE EFECTIVA ENAJENACION		AÑO DEL BIEN				
A) OBTENCIÓN OBTENIDA DE LA ENAJENACION		00		C) TABLA APLICABLE AL BIEN B.		00				
B) SALDANCIA BRUTABLE DE BIEN DE LA ENAJENACION		00		D) PAGO PROFESIONAL (BxC)		00				
DISTRIBUCION DE INGRESO E IMPUESTO CORRESPONDIENTE										
INGRESO DEL CORRESPONDIENTE A CONTRIBUENTE								%	TOTAL SALDANCIA BRUTABLE	% SOBRE LA CONTRIBUCION DE IMPUESTO
								00	00	
								00	00	
								00	00	
SEÑALAR EL INGRESO DE IMPUESTO EN CUANTAS DE CANTIDAD ALGUNAS EL SUPLENTE										
IMPUESTOS										



DECLARACION PARA EL PAGO DEL IMPUESTO SOBRE ADQUISICION DE INMUEBLES Y PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, POR SU ENAJENACION.

1. EMPRESA FEDERAL DE BARRIOBAMBA S.A. R.L.

Form fields for identification data

IMPRESION MANUSCRITA REGISTRADA

II.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL INMOBILIO No.

Form fields for property identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

III.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL ADQUIRENTE

Form fields for buyer identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

IV.- DATOS DE IDENTIFICACION DEL ENAJENANTE

Form fields for seller identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Form fields for company identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Form fields for company identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Form fields for company identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Form fields for company identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Form fields for company identification: Municipio, Calle, Loc. del inmueble, Teléfono, Fechas de entrega y pago

Table with columns: NUMERO DE LA DESCRIPCION, IVA, ALICUOTA, IVA, IVA, FECHA DE REGISTRO, IVA

Table with columns: A, B, C, D, E, IVA, ALICUOTA, IVA, IVA, IVA, FECHA DE REGISTRO, IVA

EL PRECIO DE BIENES... Este documento debe ser presentado en el momento de la adquisición... El precio de adquisición es el valor que se paga por el inmueble...

Form fields for signature and date: Firma, Municipio, Fecha

E J E M P L O N º 2

CALCULO DEL IMPUESTO ANUAL

Para calcular el impuesto anual por enajenación de bienes inmuebles, vamos a considerar el monto de la ganancia que sirvió de base para determinar el pago provisional, en virtud de que el procedimiento para ajustes tanto del terreno, como de la construcción, es el mismo, en ambos casos, incluso, se aplican los mismos factores de ajuste, sin embargo, en la declaración anual de dicha ganancia se obtienen ingresos acumulables e ingresos no acumulables, los primeros se gravan mediante la aplicación de la tarifa contenida en el artículo 141 de la ley del Impuesto sobre la Renta y los segundos mediante una tasa, la suma de ambos resultados será el impuesto anual causado.

El procedimiento para el cálculo del impuesto antes señalado se encuentra contenido en el artículo 96 del citado ordenamiento.

D A T O S :

Ganancia: \$ 19'035,650

Impuesto acreditable: \$ 1'505,490

Años transcurridos entre la
fecha de adquisición y la
de enajenación:

7

DETERMINACION DE LOS INGRESOS ACUMULABLES

La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado que se obtenga será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables que el contribuyente perciba durante el año.

PROCEDIMIENTO:

$$\begin{array}{rclclcl} \text{GANANCIA} & = & \text{GANANCIA} & \div & \text{N}^{\circ} \text{ DE A}^{\circ}\text{S TRANSCURRIDOS} & = & \text{INGRESOS} \\ \text{ACUMULABLE} & & \text{NETA} & & \text{ENTRE LA ADQUISICION Y -} & & \text{ACUMULABLES} \\ & & & & \text{LA ENAJENACION} & & \\ & & \$ 19'035,650 & \div & 7 & & = \$ 2'719,378 \end{array}$$

A los ingresos acumulables se les aplica la tarifa del artículo 141 de la ley de referencia, para determinar el impuesto y una vez determinado se le acredita el 10% equivalente al salario mínimo general del área geográfica del contribuyente elevado al año.

APLICACION DE LA TARIFA PARA OBTENER EL IMPUESTO DE LOS INGRESOS ACUMULABLES

INGRESOS ACUMULABLES	- LIMITE INFERIOR	X	% SOBRE EL EXCEDENTE DEL LIMITE INFERIOR	X	CUOTA FIJA	= IMPUESTO
\$2'719,378	- \$ 812,400	X	10%	X	\$ 24,372	= \$ 215,070

Impuesto:	\$ 215,070
MENOS:	
Acreditamiento del 10%	\$ 315,360
Impuesto:	\$0

No obstante, que el impuesto causado fué cero, como consecuencia del acreditamiento del 10% se consideró la cantidad de \$215,070, para determinar la tasa que se aplica a los ingresos no acumulables y así estar en posibilidad de obtener el impuesto de los mismos.

DETERMINACION DE LOS INGRESOS NO ACUMULABLES

En relación a los ingresos no acumulables, estos se determinan restando de la ganancia los ingresos acumulables.

PROCEDIMIENTO

GANANCIA	=	GANANCIA	-	INGRESOS ACUMULABLES	=	INGRESOS NO ACUMULABLES
		\$19'035,650	-	\$2'719,378	=	\$16'316,272
Ingresos no acumulables:					=	\$16'316,272 =====

DETERMINACION DE LA TASA

El impuesto de los ingresos no acumulables resulta de la aplicación de una tasa, la cual se obtiene de dividir el impuesto que resulte con motivo de la aplicación de la tarifa, a los ingresos acumulables, entre la base a la cual se le aplicó dicha tarifa; el resultado se multiplicará -- por 100 y el cociente será la tasa de impuesto.

PROCEDIMIENTO

$$\begin{array}{rcccccc} \text{TASA} & = & \text{IMPUESTO} & \div & \text{BASE} & \times & 100 & = & \text{COCIENTE} \\ & & \$215,070 & \div & \$2'719,378x & & 100 & = & 7.90 \end{array}$$

TASA: 7.90

APLICACION DE LA TASA PARA OBTENER EL IMPUESTO
DE LOS INGRESOS NO ACUMULABLES

$$\begin{array}{rcccccc} \text{INGRESOS NO} & & \text{X} & & \text{TASA} & = & \text{IMPUESTO} \\ \text{ACUMULABLES} & & & & & & \\ \$16'316,272 & & \text{X} & & 7.90 & = & \$1'288,985 \end{array}$$

IMPUESTO: \$1'288,985
=====

Impuesto total causado
en la declaración anual: \$1'288,985
=====

Al total del impuesto anual causado se le acredita el importe
del pago provisional retenido y enterado por el Notario.

Impuesto anual causado: \$1'288,985

MENOS:

Impuesto acreditable del
pago provisional:

\$1'505,490

(216,505)

Saldo a favor: . \$216,505

Las cantidades determinadas en base al procedimiento anterior se anotan en los formularios de declaración anual, haciendo la aclaración que en dichos formularios también se asentará toda la información consignada en el ejemplo N° 1, relativo al pago provisional.

2

IMPORTE DE LOS DEDUCCIONES EN EL COMPLETIVO

IMPORTE DE LOS DEDUCCIONES EN EL COMPLETIVO

I. SALARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL SUBORDINADO		IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	70'000,000	TOTAL DE INGRESOS	17
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	50'964,350	DEDUCCIONES SUJETAS A COMPENSACION	13
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	19'035,650	DEDUCCION ESPECIAL PARA VELESTADOS O DESAMORADOS DE BARRIO	14
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	15
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	16
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	1'505,490	IMPORTE AGRAVADO	17
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	16'316,272	IMPORTE AGRAVADO	18

II. HONORARIOS Y EN GENERAL POR LA PRESTACION DE UN SERVICIO PERSONAL INDEPENDIENTE		IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	70'000,000	TOTAL DE INGRESOS	20
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	50'964,350	DEDUCCIONES SUJETAS A COMPENSACION	21
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	19'035,650	DEDUCCION ESPECIAL PARA VELESTADOS O DESAMORADOS DE BARRIO	22
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	23
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	24
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	1'505,490	IMPORTE AGRAVADO	25
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	16'316,272	IMPORTE AGRAVADO	26

III. ARRENDAMIENTO Y EN GENERAL POR OTORGAR EL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES		IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	70'000,000	TOTAL DE INGRESOS	27
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	50'964,350	DEDUCCIONES SUJETAS A COMPENSACION	28
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	19'035,650	DEDUCCION ESPECIAL PARA VELESTADOS O DESAMORADOS DE BARRIO	29
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	30
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	31
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	1'505,490	IMPORTE AGRAVADO	32
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	16'316,272	IMPORTE AGRAVADO	33

IV. ENAJENACION DE BIENES		IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	70'000,000	TOTAL DE INGRESOS	34
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	50'964,350	DEDUCCIONES SUJETAS A COMPENSACION	35
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	19'035,650	DEDUCCION ESPECIAL PARA VELESTADOS O DESAMORADOS DE BARRIO	36
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	37
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	38
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	1'505,490	IMPORTE AGRAVADO	39
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	16'316,272	IMPORTE AGRAVADO	40

V. ADQUISICION DE BIENES		IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	70'000,000	TOTAL DE INGRESOS	41
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	50'964,350	DEDUCCIONES SUJETAS A COMPENSACION	42
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	19'035,650	DEDUCCION ESPECIAL PARA VELESTADOS O DESAMORADOS DE BARRIO	43
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	44
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	2'719,378	IMPORTE AGRAVADO	45
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	1'505,490	IMPORTE AGRAVADO	46
IMPORTE PRESUNTIVO ANUAL	16'316,272	IMPORTE AGRAVADO	47

VI. ACTIVIDADES EMPRESARIALES

CONCEPTO	PARA EFECTOS DEL TÍTULO IV	PARA EFECTOS DEL TÍTULO III
TOTAL DE INGRESOS	4.7	6.6
IMPORTE FISCAL	4.9	5.8
PROVISIONES APLICADAS	5.1	5.7
IMPORTE ACUMULADO	5.3	5.6
IMPORTE ACREDITADO		5.5

IMPORTE DE INGRESOS: 56 IMPORTE DEDUCTIVO: 57

VII. DIVIDENDOS Y EN GENERAL POR LAS GARANCIAS DISTRIBUIDAS POR SOCIEDADES MERCANTILES *

CONCEPTO	PARA EFECTOS DEL TÍTULO III
TOTAL DE INGRESOS DE ESTOS DIVIDENDOS	6.7
IMPORTE ACREDITADO	6.8

X. DE LOS DEMÁS INGRESOS QUE OBTENGAN LAS PERSONAS FÍSICAS *

CONCEPTO	PARA EFECTOS DEL TÍTULO III
TOTAL DE INGRESOS	6.7
IMPORTE ACREDITADO	6.7

VIII. INTERESES *

CONCEPTO	PARA EFECTOS DEL TÍTULO III
TOTAL DE INGRESOS	6.5
IMPORTE ACREDITADO	6.6
IMPORTE DE ACUMULADO	6.7
IMPORTE DE ACREDITADO	6.8
IMPORTE DE ACREDITADO	6.9
IMPORTE DE ACREDITADO	7.0
IMPORTE DE ACREDITADO	7.1
IMPORTE DE ACREDITADO	7.2
IMPORTE DE ACREDITADO	7.3

TOTAL DE INGRESOS (suma de los conceptos 4.7, 4.9, 5.1, 5.3, 5.5, 6.6, 6.7, 6.8, 6.9, 7.0, 7.1, 7.2, 7.3)	TOTAL DE INGRESOS ACREDITADOS (suma de los conceptos 5.3, 5.5, 6.7, 6.8, 6.9, 7.0, 7.1, 7.2, 7.3)	TOTAL DE GASTOS DE ACREDITADOS (suma de los conceptos 5.1, 5.2, 5.4, 5.6, 5.7, 5.8, 5.9, 6.0, 6.1, 6.2, 6.3, 6.4, 6.5)	TOTAL DE IMPORTE ACREDITADO (suma de los conceptos 5.5, 6.8, 6.9, 7.0, 7.1, 7.2, 7.3)
70'000.000	2'719.378	16'316.272	1'505.490

CLASE	IMPORTE FISCAL	IMPORTE DE ACREDITADO	IMPORTE DE GASTOS	IMPORTE DE ACREDITADO
7.0				
7.1				
7.2				
7.3				

E J E M P L O No. 3

Determinación de la ganancia en la enajenación de bienes inmuebles - para efectos del pago provisional en el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades Mercantiles.

Una Sociedad Mercantil cuyo ejercicio fiscal coincide con el año de calendario, enajena un bien inmueble en el mes de mayo de 1989, cuya fecha de adquisición del terreno es del 1º de enero de 1978 y la construcción se realiza en el mes de enero de 1985, además obtuvo ingresos por su actividad preponderante por el período del 1º de enero al 31 de mayo de 1989, la cantidad de \$200'000,000, también efectuó pagos provisionales por \$16'800,000

D A T O S :

Costo del terreno:	\$ 500,000
Costo de construcción:	\$ 15'000,000
Valor de la enajenación	\$150'000,000
Ingresos por su actividad:	\$200'000,000

PROCEDIMIENTO

a) AJUSTE AL COSTO DEL TERRENO

El siguiente procedimiento se establece en el Artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

AJUSTE AL COSTO DEL TERRENO = COSTO DEL TERRENO X * FACTOR DE ACTUALIZACION

AJUSTE AL COSTO DEL TERRENO = \$ 500,000 X 183.9475

AJUSTE AL COSTO DEL TERRENO = \$ 91'973,750
=====

* DETERMINACION DEL FACTOR DE ACTUALIZACION

FACTOR DE ACTUALIZACION = $\frac{\text{INPC DEL MES INMEDIATO ANTERIOR AL DE ENAJENACION}}{\text{INPC DEL MES DE ADQUISICION}}$

= $\frac{\text{INPC DEL MES DE ABRIL DE 1989}}{\text{INPC DEL MES DE ENERO DE 1978}}$

= $\frac{17202.3}{93.5174} = 183.9475$

b) AJUSTE AL COSTO DE CONSTRUCCION

En relación al ajuste de la construcción se aplican las reglas previstas en los Artículos 41 y 43 de la Ley del Impuesto sobre la Renta las cuales consisten en lo siguiente:

DETERMINACION DEL MONTO PENDIENTE DE DEDUCIR

MONTO PENDIENTE POR DEDUCIR = COSTO DE LA CONSTRUCCION * DEPRECIACION ACUMULADA

MONTO PENDIENTE
 POR DEDUCIR = \$ 500,000 - \$ 110,417

MONTO PENDIENTE
 POR DEDUCIR = \$ 389,583

* DEPRECIACION ACUMULADA

MONTO ORIGINAL DE INVERSION	FECHA DE INVERSION	PORCIENTO DE DEPRECIACION	DEPRECIACION DEL EJERCICIO	DEPRECIACION ACUMULADA	AÑO
500,000	ENE-85	5%	25,000	25,000	1985
				25,000	1986
				25,000	1987
				25,000	1988
				<u>10,417</u>	1989
TOTAL DE DEPRECIACION ACUMULADA				110,417	

NOTA: LA CANTIDAD DE \$10,417 ES LA DEPRECIACION PROPORCIONAL POR EL EJERCICIO DE 1989.

Una vez determinado el monto pendiente de deducir conforme a lo anterior se procede a determinar el ajuste al costo de la construcción:

AJUSTE DEL COSTO DE LA CONSTRUCCION = MONTO PENDIENTE DE DEDUCIR DE LA CONSTRUCCION X FACTOR DE ACTUALIZACION

AJUSTE DEL COSTO DE LA CONSTRUCCION = \$ 389,583 X 12.8009

AJUSTE DEL COSTO
DE LA CONSTRUCCION = \$ 4'987,013
=====

DETERMINACION DEL FACTOR DE ACTUALIZACION

FACTOR DE ACTUALIZACION = $\frac{\text{INPC DEL ULTIMO MES DE LA 1a. MITAD DEL PERIODO EN QUE EL BIEN SE UTILIZO EN EL EJERCICIO}}{\text{INPC DEL MES DE ADQUISICION}}$

= $\frac{\text{INPC DEL MES DE FEBRERO DE 1989}}{\text{INPC DEL MES DE ENERO DE 1985}}$

= $\frac{16767.1}{1309.8285} = 12.8009$

c) DETERMINACION DE LA GANANCIA ACUMULABLE PARA EFECTOS DEL PAGO PROVISIONAL.

Se obtendrá la ganancia acumulable, restando del monto total de la enajenación el costo de la construcción ajustada y el costo del terreno ajustado, la diferencia será el ingreso que deberá acumularse -- a los ingresos propios de la actividad de la Sociedad Mercantil.

GANANCIA ACUMULABLE = MONTO DE LA ENAJENACION - COSTO AJUSTADO DE LA CONSTRUCCION - COSTO AJUSTADO DEL TERRENO

GANANCIA = \$ 150'000,000 - \$ 91'973,750 - \$ 4'987,013
 ACUMULABLE

GANANCIA = \$ 53'039,237
 =====

DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL DEL
 IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LA SOCIEDAD MERCANTIL

El monto de la ganancia acumulable que se obtuvo conforme al procedi- -
 miento anterior, más los ingresos acumulables percibidos por la activi-
 dad propia de dicha Sociedad será la base para efectos del pago provi -
 sional del Impuesto sobre la Renta, esto con fundamento en el Artículo
 12 de la Ley del mencionado Impuesto.

PROCEDIMIENTO

Total de ingresos acumulables
 (del período del 1º de enero al 31 de mayo de 1989) \$253'039,237

Ingresos propios de Actividad
 preponderante \$ 200'000,000

Ganancia acumulable por enaje
 nación de bienes inmuebles \$ 53'039,237

MULTIPLICADO POR:

Coefficiente de utilidad estimado .2310
 del ejercicio inmediato anterior

UTILIDAD FISCAL BASE DE PAGO \$ 58'452,064

MULTIPLICADO POR: Tasa de Impuesto
 IMPUESTO DEL PERIODO

X 37%
 \$ 21'627,263

MENOS:

Monto de los pagos provisionales
 del mismo ejercicio efectuados
 con anterioridad (enero - abril)

\$ 16'800,000

Impuesto correspondiente al
 mes de mayo de 1989, a enterar a más tardar el día 17
 del mes de junio de dicho año, utilizando para tal efecto el formulario de declaración de pago provisional HFP-1.

\$ 4'827,263

HACIENDA **SH**
CP

FORMULARIO DE PAGO DE CONTRIBUCIONES.

HFP 1

PERIODO QUE SE PAGA		CANTIDAD DE PAGO	ESTIMACIÓN DEL PAGO NO ENTREGADO EN EL PERIODO	IMPORTE
MESES	AÑO			
		0 0 1	4 827,263	4 827,263
		1 3 0		
		5 4 4		
		0 2 6		
		0 3 1		
		0 6 1		4 827,263
		1 4 2		
		3 6 2		
		1 4 4		
		1 4 6		

VER INSTRUCCIONES AL REVERSO

E J E M P L O N º 4

PAGO PROVISIONAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Para estar en posibilidad de determinar el pago provisional del Impuesto al Valor Agregado en la enajenación de bienes inmuebles, se deben de exceptuar aquéllos bienes no afectos a dicho gravámen, tal es el caso, del suelo, construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación, situación que se encuentra prevista en las fracciones I y II del artículo 9º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por lo que, las construcciones que no sean destinadas o utilizadas para los fines antes señalados, deberán pagar el impuesto.

Las enajenaciones de bienes inmuebles, deben hacerse constar en escritura pública, en la que debe señalarse: el valor del suelo, el de las construcciones por las que se esté obligado a pagar el impuesto y, en su defecto, aquéllas por las que no se esté obligado.

D A T O S :

Se trata de un contribuyente persona física, con domicilio en el Distrito Federal, que enajena una bodega en \$90'000,000, el valor de la construcción es de \$72'000,000 y el del terreno es de \$18'000,000.

PROCEDIMIENTO

Valor de la construcción:	\$ 72'000,000
MAS:	*
I.V.A. a la tasa del 15%	<u>\$ 10'800,000</u>

	<u>\$ 82'800,000</u>
MAS:	
Valor del terreno: (no paga I.V.A.)	\$ 18'000,000
Total a pagar por el adquirente del inmueble:	\$100'800,000 =====

El Notario deberá hacer el cálculo y entero del pago provisio-
 nal, a nombre del enajenante, a más tardar dentro de los 15 días si- -
 guientes a la fecha en que se firme la escritura, en la Oficina autori-
 zada en el formulario de declaración H.I.V.A.-1

* Pago provisional a enterar	\$ 10'800,000 =====
------------------------------	------------------------

IMPRESION MAQUINA REGISTRADORA

HACIENDA **SH** **CF** HIVA-1
12-1525

POLVO

**IMPUESTO AL VALOR AGREGADO
DECLARACION MENSUAL DE PAGO**

USO EXCLUSIVO DE LA S.M.C.F.

DECLARACION: ORDINAL COMPLEMENTARIA

I. DEFINICION AUTORIZADA LOCALIDAD MUNICIPIO ENTIDAD FEDERATIVA **ESTADO** CLAVE **6**

PERSONAS FÍSICAS (Cónyuge, PATERNO, MATERNO Y HOMBRES PERSONAS MORALES (CONSTITUCION O RAZON SOCIAL)

DOMICILIO FISCAL CALLE No. Y LETRA EXTERIOR 7 No. D LETRA INTERIOR 8

COLOMIA CODIGO POSTAL TELEFONO

LOCALIDAD MUNICIPIO (EN EL CASO DEL D. F. DELEGACION POLITICA) ENTIDAD FEDERATIVA PERIODO QUE SE PAGA MES AÑO 9

CUARTO MES DE 1 2 3 AÑO

TITULO O ACTIVIDAD PREPONERANTE

No. DE CUENTA O REGISTRO ESTATAL 9 A

INDIQUE CON UNA "X" SI TIENE ESTABLECIMIENTO O SI REALIZA ACTIVIDADES EN LAS FRANJAS FRONTERIZAS NORTE Y COLINDANTE CON BELICE O ZONAS LIBRES DE BAJA CALIFORNIA Y PARCIAL DE SONORA O DE BAJA CALIFORNIA SUR

DISTRIBUCION GRATUITA

10	VALOR NETO DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES CON TASA DEL 20 %		23	DIFERENCIA (18 - 22)	A CARGO	10'800,000	
11	VALOR NETO DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES CON TASA DEL 15 %	72'000,000			A FAVOR		
12	VALOR NETO DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES CON TASA DEL 8 %		24	MONTO DETERMINADO EN LA DECLARACION A LA QUE RECTIFICA PRESENTE EL DIA MES AÑO	A CARGO		
13	VALOR NETO DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES CON TASA DEL 0 %				A FAVOR		
14	VALOR NETO DE LOS ACTOS O ACTIVIDADES POR LOS QUE NO SE PAGA EL IMPUESTO		26	NETO	A CARGO	10'800,000	455
15	I.V.A. AL 20 %				A FAVOR		
16	I.V.A. AL 15 %	10'800,000	28	RECARGOS POR ESTERORANIDAD AL % MENSUAL			362
17	I.V.A. AL 8 %		29	PAGOS VIRTUALES (ESPECIFICAR)			
18	SUMA (15 + 16 + 17)	10'800,000	30				
19	IMPUESTO ACREDITABLE		31	IMPORTE A PAGAR (26 + 28) - (29 + 30)		10'800,000	700
20	SALDO A FAVOR PENDIENTE DE ACREDITAR						
22	IMPORTE TOTAL ACREDITABLE (18 + 20)						

Se declara bajo protesta de decir verdad que los datos que se proporcionan en esta declaracion se ajustan a la realidad

FECHA, SELLO Y FIRMA DE LA OFICINA QUE RECIBE ESTA DECLARACION

FIRMA DEL CONTRIBUYENTE O DE SU REPRESENTANTE LEGAL

APELLIDO PATERNO, MATERNO Y HOMBRES Y R.F.C. DEL REPRESENTANTE LEGAL

ORIGINAL ENTIDAD FEDERATIVA

COPIADO CONTRIBUYENTE

TRIPLICADO CUENTA COMPORADA S.M.C.F.

CUADRO UNIFICADO OFICINA AUTOPAYEE

C O N C L U S I O N E S

1. Afirmo que, el procedimiento que se señala en la ley del impuesto sobre la renta, para que las personas físicas determinen el impuesto - en los pagos provisionales por las enajenaciones de bienes inmuebles es confuso y demasiado complicado, y esto, ha traído como consecuencia que la gran mayoría de contribuyentes sobre todo de aquellos que realizan enajenaciones ocasionales, no hagan el entero del tributo, o, si lo hacen no determinan correctamente su impuesto, por lo complejo que resulta la interpretación de los artículos de dicha ley.
2. En las operaciones de enajenación de inmuebles que se hacen constar en escritura pública, los notarios y demás fedatarios son responsables solidarios del pago del impuesto sobre la renta por lo que, en todas las enajenaciones en que participen además de dar fe, tienen - la obligación de retener y enterar dicho impuesto, para lo cual deben de apegarse al procedimiento que se establece en la ley de la materia, el cual resulta muy difícil y complicado, así lo ha manifestado incluso, el propio Colegio de Notarios Públicos del D.F. al señalar que - son demasiado elevadas las retenciones que deben de efectuar por las operaciones de enajenación de inmuebles en que intervienen con motivo de la aplicación de dicho procedimiento, lo cual origina para los contribuyentes, elevados saldos a favor en el impuesto de referencia.

3. Propongo que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en las iniciativas de ley que presenta al H. Congreso de la Unión, a través del Ejecutivo Federal, simplifique el procedimiento en cuanto a la determinación de los pagos provisionales y anuales e implemente una mecánica para el cálculo de los referidos pagos, clara, sencilla y accesible a todos los contribuyentes en general, para que éstos puedan cumplir adecuadamente con sus obligaciones fiscales y no tengan problemas en la aplicación de la ley para determinar correctamente su pago. Igualmente, en relación al formulario de declaración del pago provisional HIA-1, es conveniente que en substitución de éste, las autoridades fiscales diseñen un formato más sencillo y menos complicado, que se adecúe y vaya acorde con las modificaciones que se proponen a la ley del impuesto sobre la renta.

4. En el artículo 101, de la ley del impuesto sobre la renta se señala que los contribuyentes que enajenen bienes inmuebles adquiridos antes del 1º de enero de 1973, pueden optar por aplicar las deducciones específicas que se establecen en ley, o bien, considerar como deducción la cantidad que resulte de dividir el valor que arroje el avalúo que se practique al inmueble a la fecha de enajenación, entre el factor que corresponda conforme al número de años transcurridos entre el 1º de enero de 1973 y la fecha de enajenación, de acuerdo con la tabla de ajustes que anualmente establece el Congreso de la Unión. A opción del contribuyente se podrá practicar el avalúo referi

do al 1º de enero de 1973. Considero que las dos últimas opciones - deben derogarse y prevalecer la primera ya que con ello se simplifica el procedimiento para determinar el impuesto y además se ha comprobado que cuando se aplican las deducciones considerando el valor de avalúo en sus dos modalidades, el impuesto que resulta es mayor - si se compara con el que resulta con motivo de las deducciones específicas señaladas en el artículo 97 de la ley del impuesto sobre la renta.

5. En lo concerniente a las enajenaciones de bienes inmuebles que realizan los contribuyentes en forma ocasional, no existe regulación en la ley del impuesto sobre la renta, en cuanto a la obligación que se tiene de inscribir en el Registro Federal de Contribuyentes, no obstante en el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación se precisa que se estará obligado a inscribirse cuando se presenten declaraciones periódicas. En relación con esta disposición no existe uniformidad en las Oficinas Federales de Hacienda, ya que en algunas se les obliga a inscribirse y en otras no, por lo que, sugiero que, se establezca normatividad en forma general para que en todas las referidas Oficinas Federales se aplique el mismo criterio y haya uniformidad en cuanto a dicha inscripción.

6. Respecto a la vigencia de los avalúos, que para efectos fiscales, practican las Instituciones Autorizadas por la Secretaría de Hacienda

da y Crédito Público, no se encuentra regulada en la ley del impuesto sobre la renta, si no, en disposiciones de carácter administrativo - esto es, concretamente, en el artículo 4º del Reglamento del Código Fiscal de la Federación en el cual se establece una vigencia de 6 meses contada a partir de que se practique el avalúo. Tal circunstancia es indebida toda vez, que se rompe con el principio de supremacía de la ley, es decir, que la vigencia debe estar contenida en ley y no, en un Reglamento, por lo tanto, en este supuesto, el Reglamento va más allá de la ley.

B I B L I O G R A F I A

- Arrijoja, Vizcaino Adolfo.-Derecho Fiscal, Editorial Themis, México, 1988.
- Bravo, González Beatriz y Bravo, González Agustín.-Segundo curso de Derecho Romano, Editorial Pax, México, 1978.
- Bialotosky, Sara y Bravo, González Agustín.-Compendio de Derecho Romano, Editorial Pax, México, 1976.
- De la Garza, Sergio Francisco.-Derecho Financiero Mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1973.
- De Pina, Vara Rafael.-Diccionario de Derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, 1984.
- Jonhson, Okhuysen Eduardo A.-Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Centro de Estudios Empresariales, México, 1985.
- Margaín, Manautou Emilio.-Exégesis del Impuesto al Valor Agregado Mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1981.
- María, Razzónico Luis.-Estudio de los Contratos en Nuestro Derecho Civil, Segunda Edición De Palma, Buenos Aires, 1958.
- Morinau, Iduarte Martha e Iglesias, González Ramón.-Derecho Romano, Colección Textos Universitarios, Editorial Harla, S.A. de C.V., México, 1987.
- Martínez, López Luis.-Derecho Fiscal Mexicano, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1984.
- Petit, Eugene.-Tratado Elemental de Derecho Romano, Editorial Epoca, México, 1977.
- Rodríguez, Lobato Raúl.-Derecho Fiscal, Colección Textos Universitarios, Editorial, Harla, México, 1983.
- Rojina, Villegas Rafael.-Derecho Civil Mexicano, Contratos, Tomo I, Editorial Porrúa, S.A., México, 1977.
- Rojina, Villegas Rafael.-Compendio de Derecho Civil, Bienes, Derechos Reales y Sucesiones, Editorial Porrúa, S.A., México, 1987.
- Sánchez, Piña José de Jesús.-Nociones de Derecho Fiscal, Editorial Pac, - México, 1986.

LEGISLACION CONSULTADA

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.-Editorial Porrúa, S.A., México, 1989.

Código Civil para el Distrito Federal.-Editorial Porrúa, S.A., 1989.

Código Fiscal de la Federación y su Reglamento; Edición 1989, Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, Editorial Libros Económicos, México, 1979.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su Reglamento, Editorial Themis, -- 1989.

Ley del Impuesto sobre la Renta y su Reglamento, Editorial Themis, 1989.

Resolución que establece Reglas Generales y otras Disposiciones de Carácter Fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 28 de Febrero de 1989.

O T R O S

Pequeña y mediana empresa, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, -- 1987 (Folleto).

Adquisición y enajenación de bienes inmuebles, Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1988 (Folleto).