



Sociedad Inmobiliaria de Bienes Raíces (SIBRAS)

Iván Emmanuel Chávez Ponce

La Ley del Impuesto Sobre la Renta contiene dentro de su Título VII, un esquema de estímulos fiscales, entre los cuales está el contenido en el capítulo IV dirigido a los fideicomisos y sociedades mercantiles dedicadas a la adquisición o construcción de inmuebles. Dicho estímulo fue creado por el legislador con la finalidad de fomentar el desarrollo del mercado inmobiliario mexicano. En relación a estas sociedades mercantiles, las autoridades fiscales competentes, deben corroborar en ejercicio de facultades de comprobación que la aplicación de los estímulos fiscales estén de acuerdo a las disposiciones fiscales. Bajo esa perspectiva, tratando de contribuir a esta labor se desarrolla el presente artículo, que tiene como finalidad describir en qué consiste, describir su aplicación y sus efectos en los diversos impuestos.

119

CARLOS RÍO VALENCIA

Secretario de Finanzas y Administración del Estado de Michoacán e integrante del Comité de Vigilancia del Sistema de Participaciones de la CPPF



• ANTECEDENTES

El legislador consideró importante para el desarrollo económico de éste país, la creación de estímulos fiscales, específicamente con el objeto fomentar el mercado inmobiliario mexicano¹. En un principio para beneficiar a fideicomisos² (FIBRAS) que tuvieran como finalidad la adquisición y construcción de bienes inmuebles, que se destinen al arrendamiento y la enajenación; y posteriormente, haciéndolo extensivo a las Sociedades mercantiles³ (SIBRAS) que según su objeto social hayan sido creadas con ese mismo fin y que tributen en los términos del Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Para la creación de este estímulo nos remontamos al año 2003, cuando

- 1 Gaceta parlamentaria de fecha 25 de octubre de 2005. <http://gaceta.diputados.gob.mx/>
- 2 Fideicomiso Inmobiliario de Bienes Raíces.
- 3 Sociedad Inmobiliaria de Bienes Raíces.

se introdujo un estímulo fiscal a los fideicomisos cuya actividad fuera la construcción o adquisición de inmuebles que se destinaran a su enajenación o la concesión del uso o goce de los mismos, así como a la adquisición del derecho para percibir ingresos por otorgar dicho uso o goce.

De esta manera, en los artículos 223 y 224 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), se estableció como estímulo a dichos fideicomisos el que los fideicomitentes no consideraran como enajenación las aportaciones de inmuebles que realizaran a los fideicomisos, así como el que no realizaran pagos provisionales mensuales, con el objeto de que dichos fideicomisos contaran con flujos de efectivo que les permitieran cumplir con su objeto, considerando que los fideicomisos inmobiliarios constituyen importantes vehículos de inversión para el país.

“Entre los puntos importantes a revisar en la fiscalización está que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente”

Posteriormente, en el año de 2005, el legislador hizo extensivo el beneficio de las FIBRAS a las Sociedades mercantiles, adicionando a la LISR el artículo 224-A. Dicha adición a la Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) de fecha 23 de diciembre de ese mismo año, mediante el *DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones fiscales*.

• ESTÍMULO FISCAL

Dado que el estímulo fiscal ha presentado cambios en los últimos años, primero homologando el tratamiento fiscal en Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a tasa única, para posteriormente modificarlo y restringirlo dándoles hasta cierto punto tratamientos distintos, por así convenir a su estudio este apartado se divide en dos partes que contienen lo siguiente:

- I. Impuesto Sobre la Renta (ISR)
- II. Impuesto Empresarial a tasa única (IETU)

En ese orden de ideas, abordamos de inicio la parte correspondiente a ISR.

I. Impuesto Sobre la Renta

Como se mencionó en el apartado anterior, el estímulo fiscal para las SI-BRAS se encuentra normado en el artículo 224-A de la LISR. De entrada podemos decir que dicho artículo ha sufrido dos modificaciones en su estructura original, mismas que han sido publicadas en el DOF de fecha 27 de diciembre de 2006 y 01 de octubre de 2007, para quedar en los siguientes términos:

Artículo 224-A. Las sociedades mercantiles que tributen en los términos del Título II de esta Ley que cumplan con los requisitos a que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 223 de esta misma Ley, podrán aplicar lo siguiente:

(Párrafo reformado
DOF 27-12-2006)

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

- a) Enajenen las acciones de dicha sociedad, en la proporción que dichas acciones representen del*

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

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

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

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

*(Fracción reformada
DOF 01-10-2007)*

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

La participación accionaria promedio diaria a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, se calculará dividiendo la suma de la participación accionaria diaria que

representen las acciones propiedad del fondo respecto del capital social, entre el número de días del ejercicio. La sociedad podrá acreditar el crédito fiscal que haya entregado en los términos del primer párrafo, contra el impuesto del ejercicio de que se trate. Dicha cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de esta Ley.

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

*(Artículo adicionado
DOF 23-12-2005)*

De la lectura de la anterior transcripción encontramos que el artículo 224-A nos remite las fracciones II, III y IV del artículo 223 de la misma Ley, que contienen los requisitos *sine qua non* para gozar de la aplicación de los estímulos otorgados.

Artículo 223. *Con el propósito de fomentar la inversión inmobiliaria en el país, se les dará el tratamiento fiscal establecido en el artículo 224 de esta Ley a los fideicomisos que se dediquen a la adquisición o construcción de bienes inmuebles que se destinen al arrendamiento o a la adquisición del derecho a percibir ingresos provenientes del arrendamiento de dichos bienes, así como a otorgar financiamiento para esos fines, cuando se cumplan los requisitos siguientes:*

[...]



VÍCTOR MANUEL LAMOYI BOCANEGRA

Secretario de Planeación y Finanzas
del Estado de Tabasco

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

III. Que al menos el 70% del patrimonio del fideicomiso esté invertido en los bienes inmuebles, los derechos o créditos a los que se refiere la fracción anterior y el remanente se invierta en valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores o en acciones de sociedades de inversión en instrumentos de deuda.

*IV. Que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen al arrendamiento y no se enajenen antes de haber transcurrido **al me-***

nos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente. Los bienes inmuebles que se enajenen antes de cumplirse dicho plazo no tendrán el tratamiento fiscal preferencial establecido en el artículo 224 de esta Ley.

[...] el énfasis es nuestro

(Artículo adicionado

DOF 31-12-2003.

Reformado DOF 23-12-2005,

27-12-2006)

Como podemos advertir, cumpliendo con los requisitos contenidos en las II, III y IV del artículo 223 de la LISR, se pueden aplicar estímulos para los socios y para la SIBRA. Entre los puntos importantes a revisar en la fiscalización está que los bienes inmuebles que se construyan o adquieran se destinen efectivamente al arrendamiento y que no se enajenen antes de

“Respecto de la SIBRA, el estímulo consiste en NO efectuar pagos provisionales de ISR”

haber transcurrido al menos cuatro años contados a partir de la terminación de su construcción o de su adquisición, respectivamente.

Los estímulos fiscales que se aplican en los casos en que los socios aporten inmuebles de su propiedad o los derechos para arrendarlos a la SIBRA que se dedique a rentarlos, son los siguientes:

- ✓ Tratándose de los socios que aportan los inmuebles o derechos, el estímulo consiste en Diferir el Impuesto Sobre la Renta (ISR) en la ganancia obtenida al intercambiar su propiedad por acciones de la SIBRA.
- ✓ Respecto de la SIBRA, el estímulo consiste en No efectuar pagos provisionales de ISR.
- ✓ Si dentro del total de los accionistas se cuenta con que sean fondos de pensiones o jubilaciones extranjeros a que se refiere el artículo 179 de la LISR, o creados por empresas residentes en México de los previstos en el numeral 33 de la misma Ley, deberán entregar a

dichos fondos, dentro de los dos meses siguientes al término del ejercicio, un crédito fiscal por un monto equivalente al resultado de multiplicar el impuesto del ejercicio por la participación accionaria promedio diaria que los fondos tuvieron en el mismo año, o por la participación accionaria al término de éste, la que resulte menor.

La SIBRA podrá acreditar el crédito fiscal entregado contra el impuesto del ejercicio respectivo. Esta cantidad se considerará como impuesto pagado para los efectos del artículo 88 de la LISR.

Entre las obligaciones que la LISR impone a la sociedad es que deberá proporcionar la información que mediante reglas de carácter general establezca el SAT. En relación a ello, en la actual Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2013 se incorporó la regla I.3.20.2.6., que dispone situaciones relacionadas con las sociedades que apliquen el beneficio establecido en el artículo 224-A de LISR, que señala lo siguiente:

I.3.20.2.6. Para los efectos de la fracción I y el último párrafo del artículo 224-A de la Ley del ISR, las sociedades mercantiles deberán presentar por cada aportación de bienes que incrementen su capital, escrito libre en el que señalen que están aplicando el estímulo fiscal, manifestando bajo protesta de decir verdad, que tal información es cierta y refleja los hechos, actos y operaciones en que participan.

Dicho escrito se deberá presentar ante la ALSC que corresponda al domicilio fiscal de la sociedad que recibe el bien inmueble, debiendo anexar la siguiente información:

- I. Acta constitutiva inscrita en la Sección Comercio del Registro Público de la Propiedad, en donde conste que su objeto social es el mismo que el señalado en la fracción II del artículo 223 de la Ley del ISR.
- II. Dictamen formulado por contador público registrado, que esté relacionado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 223 de la Ley del ISR.
- III. Si se trata de partes relacionadas nacionales o extranjeras, la documentación en la que conste la aplicación del método establecido en el artículo 216 de la Ley del ISR.
- IV. Inscripción del bien inmueble aportado en el Registro Público de la Propiedad y de Comercio.
- V. Recibo de pago de las contribuciones por la transmisión de la propiedad del bien inmueble.
- VI. Acta de asamblea extraordinaria a través de la cual se acordó el aumento de capital protocolizada ante notario público e inscrita en la Sección Comercio del Registro Público de la Propiedad y de Comercio.
- VII. Nombre, RFC y porcentaje de participación accionaria que tendrán los accionistas que aportan el bien inmueble.
- VIII. Escritura del bien inmueble con que se demuestre la propiedad de la sociedad que está haciendo la aportación.
- IX. Los planos de construcción, croquis de localización y proyecto de la obra a que se destinarán los bienes inmuebles, en caso de que se vayan a realizar adecuaciones o mejoras, los planos de proyección de dichas modificaciones y la justificación de éstas, debidamente firmados por el arquitecto responsable.
- X. Documento vigente expedido por el SAT, en el que se emita la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales, en términos de lo dispuesto por la regla II.2.1.13. para demostrar que se encuentra al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
- XI. Copia del aviso presentado en términos del artículo 25 del CFF.

Por cada aportación de bienes para incremento de capital que reciban, las sociedades mercantiles presenta-



JORGE SALGADO LEYVA

Secretario de Finanzas y Administración
del Estado de Guerrero e integrante del Grupo
de Recaudación de la CPPF

rán el escrito a que se refiere la presente regla a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel en que reciban la referida aportación.

En caso de no presentar el escrito y la documentación a que se refiere la presente regla o hacerlo de forma parcial, se entenderá que la sociedad mercantil no aplicó el estímulo a que se refiere el artículo 224-A de la Ley del ISR.

LISR 224-A

Vinculado con lo establecido por la fracción XI de la regla antes citada, podemos advertir que el artículo 25 del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece que aquellos contribuyentes que se encuentren obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho,

contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales.

Continuando con el desarrollo del tema y una vez mencionados los aspectos correspondientes al estímulo fiscal en tratándose del ISR, enseguida abordamos lo relativo al IETU.

II. Impuesto Empresarial a tasa única

Siguiendo los decretos presidenciales en forma cronológica, referentes al tratamiento fiscal de las SIBRAS aplicables en materia de IETU, es preciso mencionar el *DECRETO por el que se modifican los diversos por los que se otorgan beneficios fiscales* publicados en fechas 8 de diciembre de 2005, el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007, mismo que fue publicado en el DOF en fecha 27

“Los contribuyentes que se encuentren obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales”

de febrero de 2008. En dicho decreto se otorgó el beneficio para que en materia de IETU, las SIBRAS aplicaran lo dispuesto en los artículos 223 y 224-A de la LISR relacionado con acumular en IETU los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de bienes en el mismo momento que en ISR y no efectuar pagos provisionales de IETU. Esto lo advertimos de la lectura de los artículos décimo cuarto y décimo quinto del referido decreto, que a la letra señalan lo siguiente:

Artículo Décimo Cuarto. *Los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como los accionistas que aporten dichos bienes a las sociedades mercantiles previstas en el artículo 224-A de la citada Ley, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única, podrán optar por considerar como percibidos los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de dichos bienes, en la misma fecha en la que para los efectos del impues-*

to sobre la renta deban considerar acumulable la ganancia por la enajenación de los citados bienes o en la que se den los supuestos para que se pague el impuesto sobre la renta diferido que se haya causado por la ganancia obtenida por la citada enajenación.

Artículo Décimo Quinto. *Se otorga un estímulo fiscal a las sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 224-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta consistente en permitir que no efectúen los pagos provisionales a que se refiere el artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.*

Aunado a lo anterior, con fecha 30 de marzo de 2012 fue publicado en el DOF, el *DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*; contiene entre sus disposiciones aspectos que modifican el tratamiento fiscal de esas sociedades mercantiles en el IETU, éstas disposiciones están relacionadas directamente relacionado con acumular en IETU los

ingresos por la enajenación derivada de la aportación de bienes en el mismo momento que en ISR e indirectamente con los pagos provisionales correspondientes a este impuesto. El referido decreto en su artículo 2.2 establece lo siguiente:

Artículo 2.2. *Los fideicomitentes que aporten bienes inmuebles a los fideicomisos a que se refiere el artículo 223 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, para los efectos del impuesto empresarial a tasa única, podrán optar por considerar que perciben los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de dichos bienes, en la misma fecha en la que para los efectos del impuesto sobre la renta deban considerar acumulable la ganancia por la enajenación de los citados bienes o en la que se den los supuestos para que se pague el impuesto sobre la renta diferido que se haya causado por la ganancia obtenida por la citada enajenación.*

La opción a que se refiere el párrafo anterior también podrá ser ejercida por los accionistas que aporten bienes inmuebles a las sociedades mercantiles previstas en el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta, siempre que las acciones de dichas sociedades se enajenen a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores.

Los ingresos por los que se aplique la opción prevista en este artículo se deberán actualizar en los términos

del artículo 7, fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por el periodo comprendido desde el mes en que se aportaron los bienes al fideicomiso o a la sociedad mercantil, según se trate, y hasta el mes en el que se consideren percibidos los ingresos conforme al párrafo anterior.

El impuesto sobre la renta diferido por la ganancia obtenida por la enajenación derivada de la aportación de los bienes inmuebles será acreditable contra el impuesto empresarial a tasa única del mismo ejercicio en el que se considere percibido el ingreso por la citada enajenación en los términos del primer párrafo de este artículo, siempre que haya sido efectivamente pagado. El impuesto sobre la renta acreditado en los términos de este párrafo, no podrá acreditarse contra el impuesto empresarial a tasa única del ejercicio en el que se llevó a cabo la aportación de los bienes inmuebles al fideicomiso o sociedad mercantil, según se trate.

El énfasis es nuestro

De la anterior lectura podemos resaltar, que las SIBRAS podrán optar por considerar que se perciben los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de bienes a la SIBRA en la misma fecha en la que para los efectos del impuesto sobre la renta deban considerar acumulable la ganancia por la enajenación de los citados bienes o en la que se den los supuestos para que se pague el impuesto sobre la renta di-



ENRIQUE ARNAUD VIÑAS

Secretario de Finanzas del Estado de Oaxaca

ferido que se haya causado por la ganancia obtenida por la citada enajenación, siempre y cuando la enajenación de las acciones de dichas sociedades se realice a través de bolsas de valores concesionadas en los términos de la Ley del Mercado de Valores.

Relacionado con lo anterior, en el mismo decreto se publicaron disposiciones transitorias respecto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007, así como sus modificaciones efectuadas a través de los diversos publicados en el mismo órgano de difusión oficial el 27 de febrero de 2008 y el 12 de octubre de 2011, mismo que se deroga conforme al Transitorio Segundo, fracción I del decreto en comento:

Sexto. Para los efectos del Artículo Décimo Cuarto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007, así como sus modificaciones efectuadas a través de los diversos publicados en el mismo órgano de difusión oficial el 27 de febrero de 2008 y el 12 de octubre de 2011, mismo que se deroga conforme al Transitorio Segundo, fracción I del presente Decreto, los accionistas de las sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que hayan ejercido la opción a que se refiere dicho artículo, cuando dichas sociedades mercantiles no cumplan con el requisito a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 2.2. del presen-

“Respecto de la deducibilidad en el IETU, para la SIBRA se considerara como una compra y por tanto se deduce”

te Decreto, deberán considerar como percibidos los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de bienes inmuebles a la sociedad con sujeción al Artículo Décimo Cuarto mencionado con anterioridad.

El énfasis es nuestro

Séptimo. *Las sociedades mercantiles a que se refiere el artículo 224-A de la Ley del Impuesto sobre la Renta que hayan tomado el beneficio previsto en el Artículo Décimo Quinto del Decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia de los impuestos sobre la renta y empresarial a tasa única, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 5 de noviembre de 2007, así como sus modificaciones efectuadas a través de los diversos publicados en el mismo órgano de difusión oficial el 27 de febrero de 2008 y el 12 de octubre de 2011, mismo que se deroga conforme al Transitorio Segundo, fracción I del presente Decreto, durante 2012 de-*

berán presentar el primer pago provisional a partir del pago correspondiente al mes de abril de dicho año, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

El énfasis es nuestro

Cuando dichas sociedades mercantiles hayan sido creadas con anterioridad al decreto del 30 de marzo de 2012 y no cumplan con el requisito a que se refiere el segundo párrafo del Artículo 2.2. del Decreto citado en líneas anteriores, deberán considerar como percibidos los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de bienes inmuebles a la sociedad con sujeción al Artículo Décimo Cuarto del decreto mencionado con anterioridad, sin embargo, por consecuencia durante el ejercicio de 2012 deberán presentar su primer pago provisional a partir del pago correspondiente al mes de abril de dicho ejercicio, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 de la LIETU.

Es importante considerar lo anterior, ya que el decreto actual marca un antes y un después en materia de IETU. Con ello nos referimos a las sociedades creadas con el decreto derogado que ya hayan aplicado el beneficio fiscal y las que sean de reciente creación a las que les aplicaría el decreto actual.

• APORTACIÓN DE LOS BIENES

En el apartado anterior resaltamos aspectos jurídicos fiscales relacionados con los estímulos que pueden aplicar las Sociedades mercantiles denominadas SIBRAS, tanto en ISR como en IETU.

Adicional a lo anterior y abonando al análisis, señalamos que es importante tener en cuenta que cuando una persona física aporta bienes inmuebles al capital de una sociedad, ambos se convierten en partes relacionadas. Para efectos de ISR la ley de la materia dispone en sus artículos 106 y 215 el concepto de partes relacionadas.

El concepto de partes relacionadas que en general contemplan ambos dispositivos jurídicos es similar, esto se observa de la comparación de ambos textos, que a continuación se citan:

El tema de partes relacionadas según el artículo 215, entre personas morales se configura cuando se celebren operaciones entre una residente en el país y un residente en el extranjero, por lo que la SIBRA en ese caso tendría que recibir aportación a capital del residente en el extranjero.

Respecto del valor de las aportaciones al capital de la SIBRA, es importante indicar que el valor de los bienes inmuebles aportados deberá obtenerse mediante un avalúo, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

Esto es importante, ya que de no cumplir con el sustento comparable, las autoridades fiscales podrán determinar los ingresos acumulables y las deducciones autorizadas de los contribuyentes, mediante la determinación del precio o monto de la contraprestación en operaciones celebradas entre partes relacionadas, considerando, para esas operaciones, los precios y montos de contraprestaciones que hubieran utilizado partes independientes en operaciones comparables, median-

Artículo 106

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, **cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra**, o cuando una persona o grupo de personas participe, directa o indirectamente, en la administración, control o en el capital de dichas personas, o cuando exista vinculación entre ellas de acuerdo con la legislación aduanera.

Artículo 215

Se considera que dos o más personas son partes relacionadas, **cuando una participa de manera directa o indirecta en la administración, control o capital de la otra**, o cuando una persona o grupo de personas participe directa o indirectamente en la administración, control o capital de dichas personas.

te la aplicación de los métodos previstos en el artículo 216 de la LISR.

El mencionado artículo 216 de LISR establece los siguientes méto-

dos, que sin ser objetivo del presente, se enlistan de manera enunciativa, sin entrar al análisis. Dichos métodos reconocidos en ley son los siguientes:

Método de precio comparable no controlado

Método de precio de reventa

Método de costo adicionado

Método de partición de utilidades

Método residual de partición de utilidades

Método de márgenes transaccionales de utilidad de operación

El primer método de la lista antes señalada será el método a aplicar por excelencia, solo cuando éste no sea el apropiado para determinar que las operaciones realizadas se encuentran a precios de mercado, se emplearan los demás métodos enlistados.

La aportación a capital en bienes se decreta mediante un aumento de capital, para lo cual se llevara a cabo una asamblea extraordinaria, misma que tendrá que ser protocolizada ante notario.⁴ En esencia la operación consiste en el canje de los bienes⁵ por las acciones.

Consideramos que lo señalado en este apartado es parte importante que

⁴ Ley General de Sociedades Mercantiles. Art. 182 Fr. III y Art. 194 último párrafo.

⁵ Bienes o usufructo de los mismos.

las autoridades fiscales deberán de observar para la revisión en la fiscalización de estas sociedades.

• EFECTOS FISCALES EN LA APORTACIÓN A CAPITAL DE UNA SIBRA

Una vez indicadas las disposiciones jurídicas aplicables y la manera de instrumentar una aportación en bienes a la SIBRA, pasamos a comentar los efectos fiscales que dicha aportación detona. Al referirnos a los efectos fiscales explicaremos la causación de impuestos federales y estatales.

Si revisamos en Derecho Fiscal lo correspondiente al concepto de enajenación de bienes, las leyes especiales de la materia no emiten un concepto con-



tudente, sino que nos remiten finalmente a complementar el concepto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación (CFF). Es por ello que previo al análisis del impacto en los diferentes impuestos, abordaremos el CFF.

✓ **Código Fiscal de la Federación (CFF)**

En relación a la enajenación de bienes el CFF dispone la definición en su artículo 14 y para el caso que nos ocupa aplica lo dispuesto en las fracciones I y III, que a la letra establecen lo siguiente:

Artículo 14.- Se entiende por enajenación de bienes:

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

[...]

III. La aportación a una sociedad o asociación.

[...]

Cuando de conformidad con este artículo se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

El énfasis es nuestro

Como se aprecia, para los efectos fiscales, al momento de aportar a capital en bienes a una sociedad mercantil se entiende que existe una enajenación de bienes.

✓ **Impuesto Sobre la Renta (ISR)**

En materia de ISR, se causa para los socios que aportan los bienes en función de la ganancia, sin embargo se difiere en tanto no suceda alguno de los siguientes acontecimientos:

- Se enajenen las acciones obtenidas en la aportación de los bienes inmuebles.
- La SIBRA enajene los bienes inmuebles.

Es importante resaltar que la aportación de inmuebles que realicen los accionistas, se deduce en la SIBRA al valor asignado a las acciones emitidas, que ha de considerarse a valor de mercado. Esta aportación se refleja en la Cuenta de Capital de Aportación (CUCA) o incluso pudieran estar bajo la cuenta de aportaciones pendientes de capitalizar, en los controles de la SIBRA.

En materia de deducciones autorizadas, se habrá de analizar en función de los bienes aportados. Si lo aportado es un bien inmueble, su deducción es vía depreciación y se aplica al 5% sobre el valor.⁶ Así mismo, si la aportación al capital de la SIBRA es un usufructo, este se deduce vía amortización del 15% sobre el valor.⁷

En el apartado anterior mencionamos que el valor de la aportación deberá de estar soportado mediante avalúo correspondiente, situación que el auditor deberá corroborar en su revisión, con la intención de vigilar que se cumpla con las reglas del estímulo en análisis.

✓ **Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU)**

Para efectos de este impuesto, mediante decretos publicados en el DOF de fecha 5 de noviembre de 2007 y confirmado en fecha 30 de marzo de 2012, mediante *DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa*, se dispuso en el capítulo 2, Artículo 2.2, que los accionistas y las SIBRAS podrán aplicar lo siguiente:

“...podrán optar por considerar que perciben los ingresos por la enajenación derivada de la aportación de dichos bienes, en la misma fecha en la que para los efectos del impuesto sobre la renta deban considerar acumulable la ganancia por la enajenación de los citados bienes o en la que se den los supuestos para que se pague el impuesto sobre la renta diferido que se haya causado por

la ganancia obtenida por la citada enajenación. [...]”

En ese orden de ideas, de lo anterior entendemos que la causación para efectos de IETU será en los siguientes términos:

- Se enajenen las acciones obtenidas en la aportación de los bienes inmuebles.
- La SIBRA enajene los bienes inmuebles.

De esta manera se respeta el principio de simetría de los impuestos, ya que será en ese momento cuando se acumule el ingreso para ambos impuestos (ISR e IETU⁸).

Respecto de la deducibilidad en el IETU, para la SIBRA se considerara como una compra y por tanto se deduce. Recordemos que este impuesto se sustenta bajo el régimen del flujo de efectivo, es decir, que las cantidades deberán estar efectivamente erogadas para efecto de que sean deducibles, bajo ese esquema que la obligación queda satisfecha teniendo en cuenta que por la aportación de los bienes se da la contraprestación de las acciones, por tanto se da un flujo y una modificación patrimonial, tanto para los socios como para la SIBRA.⁹

8 En páginas anteriores, en la sección II del apartado denominado Estímulo Fiscal, mencionamos que esta situación será siempre y cuando se cumplan con los requisitos correspondientes a la acumulación de ingresos por la enajenación de acciones, enmarcados en el artículo 2.2. del DECRETO que compila diversos beneficios fiscales y establece medidas de simplificación administrativa, publicado en el DOF en fecha 30 de marzo de 2012.

9 LIETU. Art. 3 Fr. IV, Art. 6 Fr. III.

6 LISR art.- 40, Fr. I, inciso b).

7 LISR art.- 39 Fr. III.

✓ Impuesto al Valor Agregado (IVA)

En materia de Impuesto al Valor Agregado (IVA), el momento de causación es diferente al que sucede en relación al ISR e IETU.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), entre otros, grava la enajenación de bienes, según establece la fracción I de su artículo 1°. A efecto de conocer el concepto de enajenación de bienes, es muy ilustrativo lo dispuesto en el artículo 8 de la misma ley, que para los efectos e causación de este impuesto, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación (CFF), el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. Exceptuando cuando haya transmisión de propiedad realizada por causa de muerte, cuando se dé mediante la donación, salvo que ésta la realicen empresas para las cuales el donativo no sea deducible para los fines del impuesto sobre la renta.

En líneas anteriores abordamos el concepto manejado por el CFF.

En ese sentido, al tiempo de realizar la aportación a capital del inmueble y la emisión de acciones correspondiente, existe un flujo entre las partes, una modificación al patrimonio. Por tanto se causa el IVA, que por un lado es trasladado por el accionista y pagado por la SIBRA, traduciéndose así como un IVA acreditable para la sociedad mercantil.

A esta operación le son aplicables los artículos 1-B y 5° de la LIVA, mismos que señalan los momentos en que

“Las autoridades estatales y municipales deberán estar al pendiente del pago del impuesto que grave la transmisión de los derechos patrimoniales en cada entidad”

debemos considerar en cada una de las partes, el traslado del IVA y el acreditamiento del mismo, respectivamente.

Es importante para la autoridad revisora considerar cómo se configura la aportación de los bienes y qué tipo de bienes son los que se aportan. Si el bien aportado se tratase de un terreno, recordemos que la LIVA prevé en su artículo 9° que la enajenación de suelo se encuentra exenta del pago de dicho impuesto.

✓ Impuesto Sobre Adquisición de Inmuebles (ISAI)¹⁰

Respeto de la aportación a capital en bienes realizada a una SIBRA, se detona por la transmisión de los

¹⁰ Habrá que atender al nombre que se le da en cada una de las entidades federativas y a los elementos consignados en su sustento jurídico.

derechos patrimoniales, es decir, en general por el traslado del dominio de la propiedad o de los derechos de copropiedad sobre bienes inmuebles, por cualquier hecho, acto o contrato, ya sea que comprendan el suelo, o el suelo y las construcciones adheridas a él, incluyendo los accesorios y las instalaciones especiales que pertenezcan al inmueble, el pago de una contribución a los municipios, que por disposición de nuestra Carta magna éstos administran.

De acuerdo a lo anterior, en cada entidad federativa se tiene un impuesto que grava lo anterior, por lo que la autoridad correspondiente deberá corroborar que se esté realizando el pago correspondiente.

Finalmente, podemos afirmar que si los contribuyentes no cumplen con las reglas aplicables a las SIBRAS al momento de aportar en bienes, los momentos de causación y los beneficios del diferimiento del impuesto y las facilidades administrativas de la no presentación de pagos provisionales se pierde.

- **En conclusión:**

A la SIBRA le es aplicable el régimen general de una personal moral (Titulo II), con los signos distintivos que su naturaleza jurídica implica.

Salvo lo referido en el presente documento, el régimen de una SIBRA para efectos del ISR, IETU e IVA es el mismo que el de cualquier sociedad mercantil.

Las autoridades estatales y municipales deberán estar al pendiente del pago del impuesto que grave la trans-

misión de los derechos patrimoniales en cada entidad.

Lo que las autoridades fiscales habrán de revisar en el ejercicio de sus facultades de comprobación es que se cumpla con los requisitos para efecto de la aplicación de los estímulos contenidos en ley y decretos aplicables a las SIBRAS, de lo contrario exigir:

- ✓ Que los accionistas (aportantes) acumulen la ganancia por la enajenación de acciones correspondiente.
- ✓ Exigir a la sociedad mercantil que compruebe haber cumplido con sus obligaciones de pagos provisionales de ISR e IETU y de no ser el caso, aplicar las sanciones correspondientes.
- ✓ Que en la aplicación del estímulo se haya realizado la retención y el entero de los impuestos a que haya lugar.

Finalmente, si las partes no cumplen con las reglas aplicables a los estímulos fiscales otorgados a las SIBRAS al momento de aportar en bienes, los momentos de causación, los beneficios del diferimiento del impuesto y las facilidades administrativas de la no presentación de pagos provisionales se pierden.

Iván Emmanuel Chávez Ponce, es Abogado por la Universidad de Guadalajara y Diplomado en Derecho Fiscal por la Universidad de Guanajuato. Colaboró en el Servicio de Administración Tributaria, para el área de Fiscalización y Recaudación, en la Administración, tanto de Recaudación como de Auditoría Fiscal, ambas de Guadalajara Sur. Actualmente forma parte de la Dirección de Colaboración Administrativa y Desarrollo Jurídico de la Hacienda Estatal en el INDETEC. ichavezp@indetec.gob.mx