

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL ESTÍMULO POR LA DEDUCCIÓN DE TERRENOS POR LOS DESARROLLADORES INMOBILIARIOS. (ARTÍCULO 225 DE LA LISR)

C.P.C. Federico López Hernández

Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis Raúl Michel Domínguez

PRESIDENTE

C.P. C. Francisco Macías Valadez Treviño

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. José Miguel Barañano Guerrero

VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán

VICEPRESIDENTE FISCAL

Lic. Willebaldo Roura Pech

DIRECTOR EJECUTIVO

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira

RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Noé Hernández Ortiz

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE
SÍNDICOS ANTE EL SAT**

C.P.C. José Luis Doñez Lucio

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP
ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL
SAT**

C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP
ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)**

Lic. Christian Natera Niño de Rivera

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL

C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza

COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. Patricia González Tirado

COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO

FISCO actualidades



IMCP

ES
MIEMBRO
DE



ASOCIACIÓN
INTERAMERICANA
DE CONTABILIDAD



INTERNATIONAL
FEDERATION
OF ACCOUNTANTS

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DEL ESTÍMULO POR LA DEDUCCIÓN DE TERRENOS POR LOS DESARROLLADORES INMOBILIARIOS

(ARTÍCULO 225 DE LA LISR)

C.P.C. Federico López Hernández
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Cuando escucho comentarios en el sentido de que el Sistema Tributario Mexicano es complejo, con permanencia efímera, con muchos dispositivos a considerar en su aplicación ya que no solamente es de tomarse en cuenta la ley de la materia y su reglamento sino también la Resolución Miscelánea, criterios normativos y los no vinculativos, me viene a la mente lo que considero aun más grave y que es **la inseguridad jurídica** que en muchas ocasiones genera la falta de unas reglas clara, precisas **y carentes de una adecuada técnica legislativa**, ya que es frecuente que el contribuyente se encuentre con disposiciones sin las definiciones correspondientes generando una gran incertidumbre al momento de su aplicación toda vez que en el caso de que la autoridad no comparta la interpretación ejercida se generará un crédito fiscal a cargo del contribuyente, el cual podría haberse evitado de haber estado clara y precisa la norma aplicada.

No me alejo de la idea que lo anterior también puede generar para el contribuyente la oportunidad de sacar una ventaja ante la imprecisión de la norma a aplicar con el efecto negativo en la recaudación.

Para minimizar la referida inseguridad jurídica es deseable que el poder Legislativo aplique una adecuada técnica legislativa al momento de aprobar la creación o modificación de las leyes que regulan la vida de los mexicanos, lo cual seguramente contribuiría en forma importante en la atracción de inversiones tanto nacional como extranjera.

Un ejemplo de lo anterior lo representa el contenido del artículo 225 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), mediante el cual se otorga un estímulo fiscal a un sector muy importante de la economía nacional como es el de los **desarrolladores inmobiliarios** con la finalidad de

impulsar su crecimiento con la consabida generación de empleos y derrama económica que provoca la misma en virtud de la diversidad de actividades que a su vez involucra.

Por lo anterior, en el presente trabajo se abordarán aquellas imprecisiones del referido artículo y las consecuencias que éstas pueden generar.

ANTECEDENTES

El artículo a comentar tiene su origen en la época en que la ley de la materia adoptó la deducción de las **compras** en lugar del **costo de ventas** y en la que la deducción de los terrenos procedía hasta el momento en que se enajenaban, situación que colocaba a los contribuyentes que se dedicaban a desarrollos inmobiliarios en desventaja ante los demás contribuyentes toda vez que no estaban en condiciones de deducir su materia prima (los terrenos a desarrollar) en el momento de su adquisición siendo que formaban parte de sus **inventarios** situación que resultaba a todas luces inequitativo.

Aún recuerdo que motivados por lo anterior, estos contribuyentes tramitaron y obtuvieron mediante gestiones de la asociaciones que los agrupaban resoluciones particulares que les permitían llevar al cabo la pretendida deducción de terrenos; posteriormente esta facilidad se incorporó en la Resolución Fiscal en el año de 2000 y fue en el año de 2003 cuando se incluyó en el artículo 27 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Finalmente fue en el año de 2004 cuando el Senado de la República adiciona en el Título VII de los Estímulos Fiscales de la Ley de la materia el artículo 225 para así dejar este beneficio en una disposición de mayor permanencia.

Se consideró como un estímulo en atención a que con su aplicación se permitiría que este sector de la economía estaría en condiciones reinvertir el flujo de efectivo que no destinaría al pago del impuesto en la inversión de reservas territoriales garantizando así su crecimiento con la consiguiente derrama económica en los demás sectores involucrados propiciando en su momento una mayor recaudación. Asimismo, se evitaría la posibilidad de objetar jurídicamente el artículo reglamentario antes mencionado.

En el transcurso del tiempo el contenido de las diversas disposiciones antes citadas fue siendo objeto de adecuaciones dejando en el camino algunas precisiones que ahora hacen falta y que más adelante mencionaré.

ASPECTOS CONTROVERTIDOS DE LA DISPOSICIÓN ACTUAL

Con la finalidad de una mayor objetividad en los comentarios los mismos se realizarán a cada uno de los párrafos y fracciones del artículo a comentar, mismo que a continuación se transcribe:

Artículo 225. Los contribuyentes que se dediquen a la construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios, podrán optar por deducir el costo de adquisición de los terrenos en el ejercicio en el que los adquieran, siempre que cumplan con lo siguiente:

- I. Que los terrenos sean destinados a la construcción de desarrollos inmobiliarios, para su enajenación.
- II. Que los ingresos acumulables correspondientes provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento.

Tratándose de contribuyentes que inicien operaciones, podrán ejercer la opción a que se refiere este artículo, siempre que los ingresos acumulables correspondientes a dicho ejercicio provengan de la realización de desarrollos inmobiliarios cuando menos en un ochenta y cinco por ciento y cumplan con los demás requisitos que se establecen en este artículo.

- III. Que al momento de la enajenación del terreno, se considere ingreso acumulable el valor total de la enajenación del terreno de que se trate, en lugar de la ganancia a que se refiere el artículo 20, fracción V de esta Ley.

Cuando la enajenación del terreno se efectúe en cualquiera de los ejercicios siguientes a aquél en el que se efectuó la deducción a que se refiere este artículo, se considerará adicionalmente como ingreso acumulable un monto equivalente al 3% del monto deducido conforme a este artículo, en cada uno de los ejercicios que transcurran desde el ejercicio en el que se adquirió el terreno y hasta el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se enajene el mismo. Para los efectos de este párrafo, el monto deducido conforme a este artículo se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes del ejercicio en el que se dedujo el terreno y hasta el último mes del ejercicio en el que se acumule el 3% a que se refiere este párrafo.

- IV. Que el costo de adquisición de los terrenos no se incluya en la estimación de los costos directos e indirectos a que se refiere el artículo 36 de esta Ley.
- V. Que en la escritura pública en la que conste la adquisición de dichos terrenos, se asiente la información que establezca el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en este artículo, lo deberán hacer respecto de todos sus terrenos que formen parte de su activo circulante, por un periodo mínimo de cinco años contados a partir del ejercicio en el que ejerzan la opción a que se refiere este artículo.

ACTIVIDAD DE LOS CONTRIBUYENTES

En el primer párrafo se precisa que los contribuyentes que podrán ejercer la opción que otorga el beneficio de deducir los terrenos en el ejercicio de su adquisición y no aplicar lo dispuesto en el artículo 20 fracción V de la ley de la materia, son aquéllos que se dediquen a la **construcción y enajenación de desarrollos inmobiliarios**.

- Al respecto es de observarse que no define en el propio texto legal, ni en su reglamento, ni en la Resolución Miscelánea, qué debe entenderse por desarrollo inmobiliario lo cual es deseable y necesario por tratarse de un elemento importante para hacerse o no acreedor al beneficio del estímulo que se comenta.
- Que el estímulo no beneficia a aquellos contribuyentes que también invierten sumas importantes de dinero en la adquisición de terrenos para desarrollarlos incorporándoles construcciones destinadas al arrendamiento, siendo que esta actividad también genera una importante derrama económica que también traería un efecto positivo en la recaudación.

DESTINO DE LOS TERRENOS

- En la fracción I se precisa en forma por demás clara el **destino** de los terrenos a deducir anticipadamente, sin embargo no se establece con que plazo cuenta el contribuyente para realizar la **construcción y enajenación** del desarrollo respectivo; al respecto, tal parece que esto se resuelve con lo dispuesto en la fracción III del mismo artículo toda vez que entre más se tarde en llevarse a cabo la enajenación el beneficio se va neutralizando, **al respecto considero que el establecimiento de un plazo desanimaría el uso indebido del estímulo comentado únicamente como una herramienta financiera para diferir el impuesto que en su momento debió desembolsarse, no lográndose la razón de ser del mismo ya que no se genera la derrama económica a que se ha hecho referencia.**
- Continuando con el punto anterior, quizá una forma de demostrar el **destino** de los terrenos a deducir sería un acuerdo tomado por el Consejo de Administración de la empresa y así cumplir con este requisito, independientemente si finalmente se desarrollaron o no. Quedando la incertidumbre de que en el caso de no llevarse a cabo el desarrollo inmobiliario respectivo, por falta de recursos, la autoridad en un acto de fiscalización pudiera llegar a considerar que el contribuyente **obtuvo sin derecho el beneficio** del estímulo fiscal que se analiza y se considere que se está frente a la comisión de un delito de **defraudación fiscal** conforme a lo establecido por el artículo 109 fracción III del Código Fiscal de la Federación.
- Un aspecto no contemplado en cuanto al destino de los terrenos, es cuando parte de los terrenos adquiridos y destinados al fin que se ha comentado son utilizados por el

contribuyente, en un ejercicio posterior al de su deducción, para construir sus instalaciones propias tales como oficinas y en su caso construcciones para su arrendamiento no cumpliéndose el requisito a que nos hemos referido; en este caso se presentarían los siguientes planteamientos:

- Se debería presentar declaración complementaria disminuyendo el importe de los terrenos que forman parte de su activo fijo y no del circulante disminuyendo la deducción efectuada en su momento y modificando el resultado fiscal correspondiente
 - Se tendría que disminuir de las deducciones del ejercicio en que se utilicen los terrenos para un fin distinto, debidamente actualizados
 - Simplemente cumpliría con la obligación de acumular 3% del importe de los terrenos deducidos y no utilizados para lo que en su momento se destinaron.
- El problema se presenta en que el requisito es el destino y no la utilización de los terrenos involucrados.

Cabe destacar que en la ley que se comenta existen casos en los cuales en caso de no cumplirse ciertos requisitos o condiciones para aplicar un beneficio se precisa la obligación de declaración de resarcir al fisco del impuesto no enterado en su oportunidad más los recargos correspondientes, tal como sucede con lo dispuesto en el artículo 43 para el caso de que el contribuyente que no reinvertió en activos de naturaleza análoga en un plazo de 2 años la indemnización cubierta por la compañía de seguros como consecuencia de un siniestro, debiendo considerar como ingreso acumulable en el ejercicio que venció el plazo la cantidad de dicha indemnización debidamente actualizada.

INGRESOS PREPONDERANTES DEL CONTRIBUYENTE

Con la finalidad de acotar los contribuyentes que pueden aplicar el estímulo que se comenta en la fracción II se precisa que los ingresos acumulables provengan de la **realización de desarrollos inmobiliarios** cuando menos en 85%, observándose al respecto las siguientes situaciones:

- No se precisa el ejercicio en que deben obtenerse los ingresos en el por ciento establecido, tal parece que la intención es que sea el ejercicio inmediato anterior sin embargo no se señala, lo cual provoca incertidumbre e inseguridad jurídica. Conforme a

lo establecido en el segundo párrafo de la misma fracción en cuanto al ejercicio de inicio de operaciones da la impresión que en los ejercicios posteriores a éste habría que tomar como referencia el inmediato anterior. Sería deseable que así se señalara tal y como sucede en otros numerales de la propia ley.

- Al establecer el que en el ejercicio de inicio de operaciones también debe obtenerse el 85% de ingresos precitado, deja sin la posibilidad de aplicar el estímulo a aquellos contribuyentes que en ese ejercicio adquirieron los terrenos destinados a un desarrollo inmobiliario pero que no obtuvieron ingresos por ese concepto en dicho ejercicio; estímulo que ya no podrá aplicar en ejercicios posteriores por dichos terrenos.
- La fracción en comento señala la expresión de que los ingresos acumulables deben provenir de la **realización** y no de la **construcción y enajenación** de desarrollos inmobiliarios, lo cual plantea un problema de técnica jurídica al pretender interpretar ésta; sin embargo, considero que es muy claro que debe interpretarse que dichos ingresos deben provenir de las segundas actividades mencionadas y no solo de la primera ya que ésta por sí sola no genera ingreso alguno. Por lo anterior, sería deseable que se adecuara la mencionada al contexto del estímulo para evitar problemas de aplicación de la norma, y con la autoridad fiscalizadora, con lo cual se lograría dar seguridad jurídica a los contribuyentes.

ACUMULACIÓN DE INGRESO FICTO

Como se ha mencionado anteriormente, la **fracción III** del artículo que se analiza establece la acumulación de 3% del importe del terreno deducido y no enajenado en ejercicios posteriores a aquél en que se ejerció la deducción, al respecto surgen los siguientes comentarios:

- En principio resulta bastante cuestionable el concluir que dicho 3% representa un **ingreso**, ya que en ningún momento hay una modificación al haber patrimonial de los contribuyentes, situación que da para mucho análisis al amparo de la ley de la materia como de la constitución misma.
- Por otra parte se plantea la inquietud de que si dicho ingreso es de considerarse en la determinación de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta; sobre el particular considero que no es de considerarse toda vez que es necesario termine el ejercicio en cuestión y así conocer el monto de los terrenos no vendidos y actualizarlos para así

determinar el monto del ingreso acumulable. Sería deseable se precisara en la disposición legal o en su reglamento esta situación, para así evitar incertidumbre alguna.

- Que de la simple lectura de la fracción que se analiza se desprende que el ingreso referido se determinará aplicando 3% al monto deducido, sin embargo mediante el artículo 283 del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta se precisa que la base para su determinación es el importe deducido y no enajenado.
- Que la disposición misma, podría incitar a contribuyentes dedicados a la actividad a que me he estado refiriendo a utilizar el estímulo como una herramienta de diferimiento del impuesto hasta en un plazo de 33 años, lo cual, como ya lo mencioné en su momento, no es deseable, ya que no se cumple el objetivo perseguido por el Legislador, sino por el contrario: el fisco deja de recaudar el impuesto diferido.

CONCLUSIÓN

- Es necesario que el Poder Legislativo se preocupe más en la creación y modificación de las disposiciones que integran nuestro sistema tributario para otorgar seguridad jurídica a los contribuyentes y así evitarle imprecisiones e interpretaciones confusas que les generen créditos fiscales innecesarios por los costos que para ambas partes éstos generan y así otorgar certeza a la generación de inversiones que tanta falta le hace a nuestro país.
- El estímulo debería servir para generar actividad económica paralela y no sólo que fuera utilizada como una herramienta financiera de diferimiento, para lo cual sería conveniente establecer un plazo para la construcción del desarrollo inmobiliario correspondiente.
- Se debe precisar en el texto legal que los ingresos por desarrollos inmobiliarios deben provenir de su construcción y enajenación y no sólo de su realización, para así evitar interpretaciones que generen en su momento juicios fiscales.