

# Beneficios fiscales en la enajenación de obras de arte

Para las personas físicas propietarias de obras de arte que no son de su producción, la enajenación de esos bienes puede representar una gran oportunidad si en lugar de aplicar lo que dispone la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), logran utilizar el beneficio fiscal de un decreto que data de 1994, pero que aún sigue vigente. Entérese de los pormenores

## INTRODUCCIÓN

Existen personas físicas que en su haber patrimonial cuentan con una o varias obras de arte, denominadas artes plásticas, que no son de su producción y cuyo deseo es enajenarlas por diversos motivos, entre ellos puede ser por necesidad económica o por financiamiento para enfrentar estos tiempos del *coronavirus disease* (Covid-19).

Sin embargo, surgen algunas dudas, como, por ejemplo: ¿Cómo se puede realizar esa enajenación? ¿Qué obligaciones fiscales se deberían cumplir? ¿Existe algún beneficio que se pueda aplicar?

Se sabe que en la legislación tributaria todo contribuyente genera un impuesto al obtener un ingreso, ya sea por sueldos y salarios; por actividad empresarial; por dividendos; por enajenación, o en general, por cualquier otro concepto que incremente su patrimonio.

Por tanto, no cabe duda de que al obtener un ingreso en la celebración de este tipo de operaciones, esa enajenación de obras de arte será objeto para determinar el pago de un tributo.

82

Colegio de Contadores Públicos  
de México



Afiliado al  
IMCP

L.C.C. y P.C.FI. Jorge  
Paz Solís, Integrante de  
la Comisión Fiscal del  
Colegio de Contadores  
Públicos de México



## ASIGNACIÓN DEL VALOR A UNA OBRA DE ARTE

En las disposiciones fiscales se hace mención al concepto de “artes plásticas”. Ese término, a grandes rasgos, se refiere a las pinturas, esculturas, dibujos, grabados, cerámicas, etc.; sin embargo, este podría abarcar más, pues su definición ha evolucionado y podría incluir otro tipo de bienes.

Como primer paso, es muy importante establecer cuál va a ser el valor de mercado y qué precio se le va a asignar a la obra de arte, pues como ya se mencionó, regularmente su valor irá incrementándose a través del tiempo.

Para asignar estos valores se podrán consultar, por ejemplo, a peritos valuadores especializados, casas de arte, casas de subastas, entre otros.

Algunos organismos o casas de subastas en México que cuentan con este tipo de servicios son:

- Asociación Mexicana de Peritos Valuadores Diplomados.
- Tecnológico de Estudios Superiores y Valuación.
- Casa de Subastas Rafael Matos.
- Sotheby’s México.

Esta valuación –a mis ojos– puede ser algo subjetivo, pero no lo será para un profesional especializado, debido a que la misma es algo que se puede determinar mediante criterios técnicos o científicos (Rexach, 2005).<sup>1</sup>

Es muy importante señalar que el valor de mercado de una obra dependerá de algunos factores que de manera enunciativa mas no limitativa, son los siguientes:

- Nombre del artista.
- Trayectoria.
- Antigüedad de la obra.
- Material de la obra.
- Técnica utilizada.

- Temática.
- Estilo del artista.

Ahora bien, dependiendo de dónde se quiera exhibir la obra de arte para realizar la venta se tendrá un precio fijo o variable; es decir, si la enajenación se realizara a través de una galería de arte el precio es fijo, y si es a través de una casa de subastas se tendrá un precio mínimo y un máximo.

## COSTO DE ADQUISICIÓN DE LA OBRA

Para efectos fiscales, el costo de adquisición suele presentar un problema, debido a que puede ser que las obras de arte hayan sido de una donación, o fueron parte de una herencia que pasó de generación en generación o quizá se refirió a un pago en especie, etc., lo cual dificulta o imposibilita, a veces, saber cuál es su costo al momento de haberlo adquirido, si es que no se cuenta con algún comprobante o certificado.

Antes del Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) solamente se contaba, en algunos casos, con el *certificado de autenticidad* que lleva el nombre del autor, fecha de elaboración, título de la obra, medidas de esta, técnica, etc.,<sup>2</sup> pero no se tenía un **recibo de pago**.

Hoy en día, el costo de estas obras sí puede ser comprobable a través de un CFDI, al cual se le debe agregar un complemento referido a la enajenación de obras de arte, mismo que más adelante se abordará.

## TRATAMIENTO FISCAL

Para efectos de determinar el impuesto, se describe el tratamiento conforme a la LISR, y al “Decreto que otorga facilidades para el pago de los impuestos sobre la renta y al valor agregado y condona parcialmente el primero de ellos, que causen las personas dedicadas a las artes plásticas, con obras de su producción, y que facilita el pago de los impuestos

<sup>1</sup> Muchas personas, al preguntarles por la posibilidad de establecer el valor de mercado de las obras de arte, adoptan una actitud de escepticismo e incredulidad. Consideran que es algo sobre lo que no cabe discutir de manera seria, porque, según ellos, es imposible de determinar mediante criterios técnicos o científicos. Afirman que el valor de mercado de una obra de arte es solamente lo que una persona está dispuesta a pagar por su compra en un momento y lugar determinados, y que ello no se puede realmente predecir

<sup>2</sup> Véase en: <https://www.galeriacasalamm.com.mx/nosotros/certificacion-de-obra>

por la enajenación de obras artísticas y antigüedades propiedad de particulares”, publicado en el DOF el 31 de octubre de 1994 y modificado a través de los diversos publicados en el mismo órgano de difusión el 28 de noviembre de 2006 y el 5 de noviembre de 2007 (decreto); para comparar el beneficio que representa la aplicación de este último.

## 1. Tratamiento fiscal de la enajenación conforme a ley

### a) LISR

De acuerdo con lo establecido en el Capítulo IV, del Título IV, el artículo 119 de la LISR establece que:

#### **Artículo 119.** ...

...

*Se considerará como ingreso el monto total de la contraprestación obtenida inclusive 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 las autoridades fiscales.*

...

#### • Pago provisional

Deberá realizarse un pago provisional del 20% sobre el monto total de la operación como lo establece el artículo 126 de la LISR, que a la letra dispone:

#### **Artículo 126.** ...

...

*Tratándose de la enajenación de otros bienes, el pago provisional será por el monto que resulte de aplicar la tasa del 20% sobre el monto total de la operación, y será retenido por el adquirente si éste es residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México, ... En el caso de que el adquirente no sea residente en el país o sea residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México, el enajenante enterará el impuesto correspondiente mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso. ... En todos los casos deberá expedirse*

*comprobante fiscal en el que se especificará el monto total de la operación, así como el impuesto retenido y enterado.*

...

#### • Impuesto anual

Para efectos de determinar el impuesto sobre la renta (ISR) anual, se deberá acumular la ganancia obtenida de la diferencia que exista entre el precio de la contraprestación, menos el costo comprobado de adquisición.

La ganancia deberá dividirse entre los años transcurridos desde la adquisición y la enajenación, sin exceder de 20 años. El resultado será la ganancia acumulable que se adicionará a los otros ingresos que se hayan obtenidos en el año en el que se calcule el impuesto.

La diferencia será la ganancia no acumulable, la cual se multiplicará por la tasa efectiva que resulte, y ese impuesto se sumará al obtenido por los otros ingresos acumulables.

Es importante señalar que al tratarse de una obra de arte, su costo de adquisición no se verá afectado en función de los años transcurridos; esto es, no sufrirá ninguna disminución.

A continuación, de la LISR se transcriben los fundamentos aplicables:

**Artículo 120.** *Las personas que obtengan ingresos por enajenación de bienes, podrán efectuar las deducciones a que se refiere el artículo 121 de esta Ley; con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual como sigue:*

**I.** *La ganancia se dividirá entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años.*

**II.** *El resultado que se obtenga conforme a la fracción anterior, será la parte de la ganancia que se sumará a los demás ingresos acumulables del año de calendario de que se trate y se calculará, en los términos de este Título, el impuesto correspondiente a los ingresos acumulables.*

**III.** *La parte de la ganancia no acumulable se multiplicará por la tasa de impuesto que se obtenga*

conforme al siguiente párrafo. El impuesto que resulte se sumará al calculado conforme a la fracción que antecede.

...

**Artículo 121.** Las personas físicas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las siguientes deducciones:

I. El costo comprobado de adquisición que se actualizará en los términos del artículo 124 de esta Ley. ...

**Artículo 124.** Para actualizar el costo comprobado de adquisición... se procederá como sigue:

...

Tratándose de bienes muebles distintos de títulos valor y partes sociales, el costo se disminuirá a razón del 10% anual, o del 20% tratándose de vehículos de transporte, por cada año transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación. El costo resultante se actualizará por el periodo comprendido desde el mes en el que se realizó la adquisición y hasta el mes inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la enajenación. Cuando los años transcurridos sean más de 10, o de 5 en el caso de vehículos de transporte, se considerará que no hay costo de adquisición.

El contribuyente podrá, siempre que cumpla con los requisitos que señale el Reglamento de esta Ley, no disminuir el costo de adquisición en función de los años transcurridos, tratándose de bienes muebles que no pierdan valor con el transcurso del tiempo y sin perjuicio de actualizar dicho costo en los términos del párrafo anterior.

...

A su vez, del Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta (RISR) se transcribe el precepto aplicable:

**Artículo 210.** Para efectos del artículo 124, párrafo tercero de la Ley, no se disminuirá el costo de adquisición en función de los años transcurridos, respecto de los siguientes bienes:

I. Las obras de arte;

...

## 2. Tratamiento fiscal de la enajenación conforme a decreto

El 31 de octubre de 1994 se publicó en el DOF el citado decreto, el cual a través del tiempo ha tenido algunas adecuaciones, pero hasta nuestros días su aplicación está vigente. Así pues, mediante su artículo décimo, ofrece una opción al contribuyente persona física para cuando se enajene una obra que no sea de su producción.

A continuación se transcribe para su mejor comprensión:

**Artículo Décimo.** Las personas físicas que enajenen obras de artes plásticas o antigüedades que no sean de su producción y no hayan sido destinadas o utilizadas por el enajenante para la obtención de sus ingresos, siempre que el adquirente sea una persona moral residente en México que se dedique a la comercialización de las mismas, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta a su cargo por dichas enajenaciones, mediante retención que efectúe el adquirente, a la tasa del 8% sobre el monto de la contraprestación pactada, sin deducción alguna, la cual tendrá el carácter de pago definitivo. También podrá ejercerse la opción a que se refiere este artículo, cuando se celebre un contrato de comisión mercantil en el que el comisionista sea la persona moral señalada en este párrafo y el comitente permita que la misma recaude el 8% antes indicado. En estos casos la persona moral determinará el impuesto al valor agregado sobre la diferencia entre el precio de compra y el de venta, o sobre la comisión, según corresponda, y no trasladará el impuesto al comitente, debiendo enterarlo en la declaración que corresponda a la fecha de enajenación.

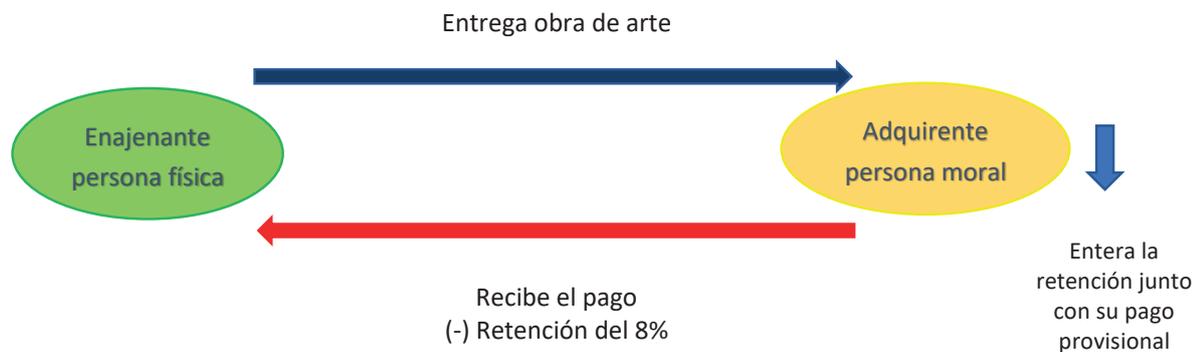
El retenedor deberá proporcionar constancia de la retención efectuada, así como enterar el impuesto retenido en la declaración que corresponda a sus pagos provisionales.

En resumen, básicamente lo que establece este artículo del decreto es lo siguiente:

- a) Es un beneficio únicamente para un contribuyente persona física.
- b) La obra que desee enajenar la persona física no debe ser de su producción.
- c) El adquirente debe ser persona moral, o bien, ser una persona moral con la cual se haya celebrado un contrato de comisión mercantil.
- d) La persona moral será quien retenga el impuesto del 8% sobre el monto total de la contraprestación sin deducción alguna.
- e) La retención se enterará junto con el pago provisional que realice la persona moral.
- f) La persona moral deberá entregar una constancia de retención.
- g) Para la persona física, la retención se considerará como pago definitivo.

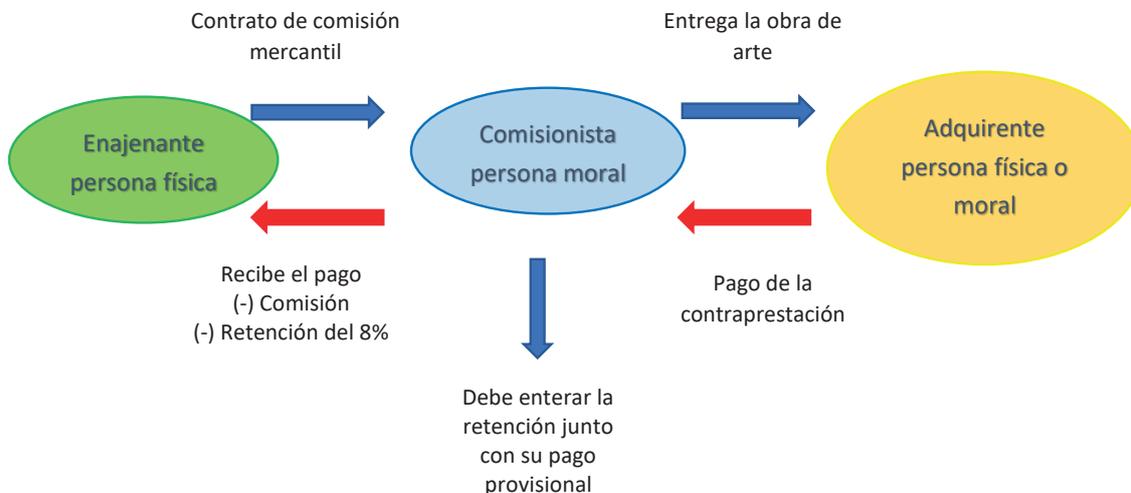
Gráficamente el proceso puede representarse de la siguiente manera:

**Esquema 1.** Aquí la persona física enajenante negocia directamente con el adquirente persona moral la operación



86

**Esquema 2.** En este cuadro se muestra cómo la persona física ejerce la opción de utilizar una persona moral como comisionista, para que realice a nombre de este la enajenación de la obra de arte a una persona física, o bien puede ser a una persona moral



## a) LIVA

En materia del impuesto al valor agregado (IVA) se establece que al tratarse de un bien usado, está exento del gravamen, tal y como se transcribe en seguida la parte correspondiente del artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA):

**Artículo 9.** No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...

**IV.** Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

...

Ahora bien, este hecho de exención se confirma a través de la regla 11.1.6. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020, que hace referencia a la enajenación de artes plásticas, misma que se transcribe a continuación:

### **Artes plásticas y antigüedades que se consideran bienes muebles usados**

**11.1.6.** Para los efectos del Artículo Décimo del Decreto a que se refiere este Capítulo, las obras de artes plásticas y las antigüedades a que se refiere dicho precepto se consideran bienes muebles usados, en los términos del artículo 9, fracción IV de la Ley del IVA.

## b) Emisión del CFDI y su complemento

Como toda operación donde se obtiene un ingreso, o bien se realiza una retención del impuesto, será necesario emitir un CFDI cumpliendo con los requisitos fiscales que se establecen en cada una de las leyes tributarias.

Para el caso planteado en el presente análisis, se muestra en el siguiente cuadro el fundamento aplicable:

CFF <sup>3</sup>	LISR	LIVA	RM para 2020
Artículos 29 y 29-A	Artículo 126, cuarto y quinto párrafos	Artículo 32, fracción III	En su caso, las reglas 2.7.3.8. y 2.4.3. <sup>4</sup>

87

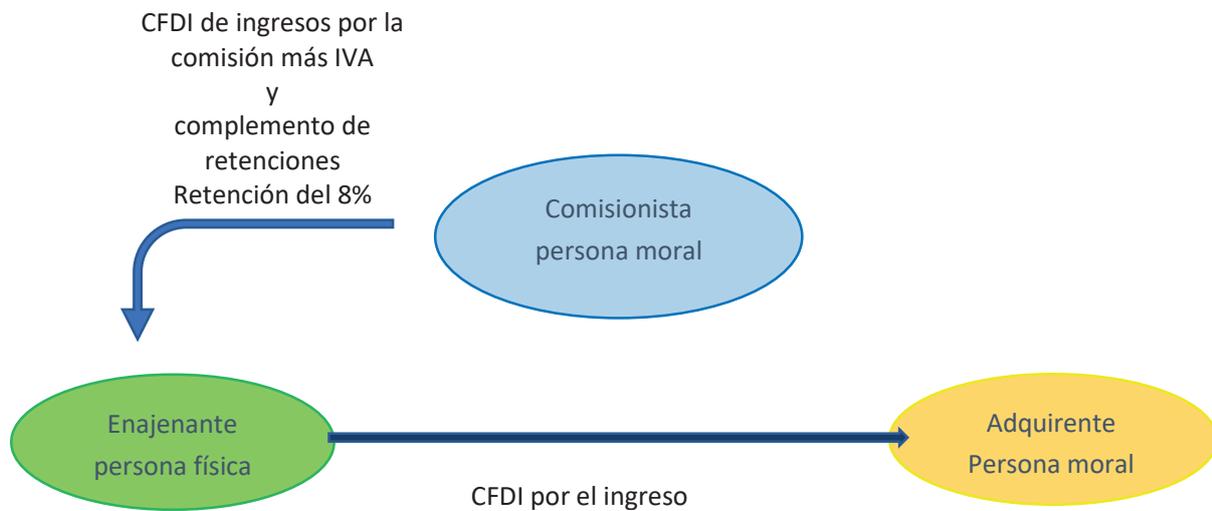
<sup>3</sup> Código Fiscal de la Federación

<sup>4</sup> La regla miscelánea 2.7.3.8. establece que podrá ser el adquirente quien a nombre del enajenante expida el CFDI, haciendo la retención del 8% correspondiente

**Esquema 1**



**Esquema 2**



88

**3. Comparativo de la aplicación de ley vs. decreto por la enajenación de obra de arte**

Concepto	Pago provisional (LISR)	Pago definitivo (decreto)
Monto de la contraprestación	\$2'550,000	\$2'550,000
por:		
Tasa de retención	20%	8%
igual:		
<b>Total a retener</b>	510,000	204,000
<b>Observaciones</b>	Se tendrá que tomar en cuenta el ingreso y la retención para presentar declaración anual Se deberá contar con el costo de adquisición de la obra para aplicarlo al ingreso obtenido	No se declara a nivel anual por ser un pago definitivo



## TRATAMIENTO EN MATERIA DE PREVENCIÓN DE LAVADO DE DINERO

### 1. Aviso en cumplimiento de la LFPIORPI

El artículo 17, fracción VII de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), establece que será una *actividad vulnerable* objeto de identificación, la subasta o comercialización habitual o profesional de obras de arte, en las que involucren operaciones de compra o venta de esos bienes realizadas por actos u operaciones con un valor igual o superior al equivalente a 2 mil 410 Unidades de Medida y Actualización (UMA).

Actividad vulnerable	Identificación	Aviso
Subasta, comercialización (compra o venta) de obras de arte	2 mil 410 UMA (\$209,381)	4 mil 815 UMA (\$418,327)

En primera instancia, se debe conocer si la operación es *habitual* o *profesional*. Es decir, si es común que el enajenante realice este tipo de operaciones o no. Posteriormente, se necesita conocer en qué umbral se encuentra la operación.

1. Si se encuentra en el primer supuesto de las 2 mil 410 UMA, únicamente deberá presentar un informe mensual de que no se realizaron actos u operaciones objeto de aviso.

2. Si se encuentra en el segundo supuesto de las 4 mil 815 UMA, estará obligado a presentar el aviso ante la autoridad a más tardar el día 17 del mes siguiente al que se celebró la operación.

### CONCLUSIONES

El beneficio que se otorga a través del decreto es para aquellas personas físicas que quieren enajenar una obra de arte que forme parte de su patrimonio, en la cual no existe manera de manifestar o comprobar el costo de adquisición, o bien si ese costo resulta ser una deducción poco significativa contra el ingreso obtenido.

Es importante señalar que para aplicar o no el beneficio del decreto, cada caso deberá ser analizado de manera individual.

Por ello será necesario allegarse del estudio de un perito valuador autorizado, para saber qué valor de mercado representa la obra de arte y con ello obtener una base real para establecer el precio de venta.

No cabe duda de que será relevante revisar los aspectos jurídicos, fiscales y comerciales en este tipo de operación, por lo cual es aconsejable contar con el respaldo de un asesor fiscal para cumplir debidamente con las obligaciones que deriven de la enajenación de ese bien, para no caer en alguna omisión.

Asimismo, deberá contarse con el apoyo legal para realizar y celebrar adecuadamente los contratos que deriven de las opciones que nos proporciona el decreto o, en su caso, la LISR. •