



“Aspectos fiscales de las aportaciones de capital pagadas en especie”

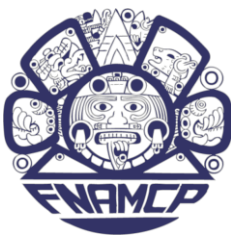
**C.P.C., M.I. y Abogado
Oliver Murillo y García
Presidente Consejo
Directivo**

**C.P.C., M.I. y Abogado
Felipe de Jesús Arias
Rivas
Vicepresidente
General**

**C.P.C. Ramón
Macías Reynoso
Vicepresidente de
Calidad**

**C.P.C. y M. I. Celia
Edith Vélez Gómez
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría
Pública con Excelencia
y Nacionalista”**



ccpudg@ccpudg.org.mx

www.ccpudg.org.mx



ANTECEDENTES

Una de las obligaciones de los socios consiste en aportar los recursos económicos necesarios para la realización del objeto social de una Sociedad, siendo en la práctica común que las aportaciones de capital sean en efectivo, sin embargo, la Ley General de Sociedades Mercantiles considera la posibilidad de pagar las acciones o partes sociales que conforman el capital social de una Sociedad a través de aportaciones en especie, mismas que pueden ser en bienes muebles, inmuebles o intangibles.

MARCO NORMATIVO

Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM)
Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)
Código Fiscal de la Federación (CFF)
Código Civil Federal (CCF)
Resolución Miscelánea Fiscal (RMF)

INTRODUCCIÓN

Al constituir una Sociedad o bien pretender aumentar el capital para fortalecer su estructura, así como contar con la infraestructura, equipo o intangibles para la operación y por falta de numerario, los accionistas podrán hacerlo a través de la aportación de capital pagada en especie, lo cual deberá ser aprobado en acta de asamblea de accionistas según corresponda, en donde se deberá asentar el tipo de bien que se aporta y el valor del mismo.

DESARROLLO

En las aportaciones de capital en especie debe observarse una serie de obligaciones normativas establecidas en las diferentes disposiciones legales que las regulan y que permitan realizarlas dentro de un marco legal, que dé certeza sobre aquellos tipos de bienes que se pueden aportar, las condiciones que deben reunir, así como determinar el tratamiento fiscal aplicable y el gravamen tributario a que están expuestos, por lo que a continuación se plantea las diferentes disposiciones legales que lo regulan:

LEY DE GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

APORTACIONES EN ESPECIE

El artículo 89 establece que para constituir una Sociedad, en materia de aportaciones de capital, el mínimo que debe exhibirse en dinero en efectivo debe ser el 20 % valor de cada acción.

En tal sentido las aportaciones de capital en especie para constituir una Sociedad o bien incrementar el capital sea fijo o variable, el artículo 141 establece que las acciones pagadas mediante aportaciones en especie, deben quedar depositadas en la Sociedad durante dos años, si en este plazo aparece que el valor de los bienes es menor en un veinticinco por ciento del valor por el cual fueron aportados, el accionista está obligado a cubrir la diferencia a la Sociedad.

Debe tomarse en consideración que en el caso de las Sociedades de Responsabilidad Limitada (S. de R.L.) no aplica lo establecido en el artículo 141, ya que basta con que se consigne lo estipulado en el artículo 11 que a la letra dice: *“salvo pacto en contrario, las aportaciones de bienes se entenderán traslativas de dominio. El riesgo de la cosa no será a cargo de la Sociedad, sino que hasta que se le haga la entrega respectiva”*.

Traslativa de dominio, es un contrato por el cual cada una de las partes se obliga a dar el derecho de propiedad del bien (dominio) de una cosa para recibir el derecho de dominio sobre otra (partes sociales).

Es importante tener cuidado cuando se constituya una Sociedad o bien cuando se acuerde un aumento de capital, que en el acta se especifique claramente el tipo del bien inmueble, mueble o intangible que se aporta, cuál será su destino, así como el acuerdo del precio en que se toma y cuál fue la base para ello, manifestando que los socios o accionistas están de acuerdo, así mismo, manifestar que si se reciben bienes para su venta y si estos se venden en un periodo menor de 24 meses lo estipulado en el artículo 141 queda sin efectos.

CODIGO CIVIL FEDERAL

Ahora bien, para efectos de las aportaciones en especie las cuales pueden ser de tres tipos diferentes, acudimos al código civil federal:

El artículo 750 establece que son bienes inmuebles entre otros, el suelo, las construcciones adheridas al suelo, las plantas y árboles mientras estuvieren unidos a la tierra y los frutos pendientes de los mismos mientras no sean separados de ellos por cosechas o cortes regulares.

Por otro lado el artículo 753 establece que son muebles por su naturaleza, los cuerpos que pueden trasladarse de un lugar a otro.

En lo que se refiere a la definición de bienes intangibles el CCF no los describe, sin embargo la Real Academia define, que son aquellos bienes intangibles los que no tienen entidad física y que solo pueden ser percibidos a través del mutuo reconocimiento de ciertos derechos y obligaciones como válidas y que son, las patentes, marcas, software, entre otros.

LEY DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA

INGRESOS ACUMULABLES POR APORTACIONES PAGADAS EN ESPECIE

En un acuerdo en aportación de capital en especie a una Sociedad, debe valorarse que es lo menos gravoso para quien pretende realizar la aportación de capital, si vender los bienes a título personal a un tercero y posteriormente hacer la aportación en efectivo o bien realizar la aportación en especie, para lo cual deberá observar lo siguiente:

En el caso de las aportaciones de capital pagadas en especie es considerada para efectos fiscales como una enajenación por quien la realiza, por tal la debe considerar como un ingreso sujeto a Impuesto sobre la Renta emitiendo una factura a nombre de la Sociedad que ampare la transmisión de propiedad, no siendo un ingreso acumulable para la Sociedad que recibe la aportación en bienes por disposición expresa en el artículo 16 de la LISR.

GASTOS NO DEDUCIBLES

El artículo 28 de la LISR en su fracción XI, establece que no serán deducibles las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron por el enajenante.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

ENAJENACION DE BIENES

Ahora bien, veamos lo que establece el CFF cuando se trata de la aportación de bienes al capital de una Sociedad, en su artículo 14 fracción III, se entiende por enajenación de bienes la aportación a una Sociedad o Asociación.

Cuando se pretenda aportar capital en especie, es importante que el precio que se les asigne sea al valor del mercado, de acuerdo a los condiciones en que se encuentra, siendo recomendable se practique un avalúo o se tenga la evidencia objetiva para respaldar el precio que se le asignó, ya que de no ser así, puede generarse la siguiente consecuencia:

DETERMINACION PRESUNTIVA DE PRECIOS

El artículo 58-A del CFF en su fracción II, establece que las autoridades fiscales podrán modificar la utilidad o la pérdida fiscal cuando la enajenación de los bienes se realice al costo o a menos del costo, salvo que se compruebe que se realizó a precio de mercado en la fecha de la operación o que los bienes sufrieron demérito.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La enajenación de bienes por aportaciones de capital en especie son consideradas como dación en pago conforme al artículo 1 fracción I, que a la letra dice: *“están obligados al pago de este impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional, enajenen bienes”*.

Por otro lado el artículo 8 del citado ordenamiento define que se entiende por enajenación de bienes: lo señalado en el artículo 14 fracción III del CFF, descartando del gravamen de IVA los bienes señalados en el artículo 9 LIVA (exentos).

En lo que respecta al artículo 34, establece que cuando la enajenación de bienes no sea en efectivo ni en cheque sino en otros bienes, se considerara como valor de este el de mercado o el de avalúo para efectos de IVA, considerando lo dispuesto en el artículo 11 de la LIVA que señala que se considerara que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en que efectivamente se cobren.

En relación a la disposición que señala que deben estar efectivamente cobrados, el artículo 1-B LIVA establece que se considera efectivamente cobrada la enajenación cuando se reciba en efectivo en bienes o en servicios o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho, por lo que el accionista o socio al recibir un título accionario o una parte social está recibiendo un bien a cambio, momento en que se perfecciona la enajenación al quedar satisfecho su interés (a partir de este acto puede ejercer los derechos corporativos), momento en que se causa el IVA a cargo y el derecho al acreditamiento de la emisora de la acción o parte social.

Consideramos que los bienes que se transmitan a la Sociedad gravarían para IVA siempre y cuando sean aportados por una persona moral o persona física con actividad empresarial sin importar si son nuevos o usados, lo anterior en relación al artículo 9 fracción IV de la LIVA y en correlación del artículo 16 CFF último párrafo.

Para reforzar lo antes referido, el artículo 2062 del CCF establece que el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, por su parte el artículo 2078 de dicho código establece que el pago deberá hacerse del modo que se hubiera pactado.

CRITERIO DEL SAT

Como podemos observar, en el siguiente criterio se aclara el momento en que una actividad se considera efectivamente cobrada.

El criterio normativo 1/IVA/N 2019 establece que la contraprestación pagada en acciones o partes sociales por aportaciones en especie a sociedades mercantiles, se considera efectivamente cobrada con la entrega de las mismas.

CONCLUSIÓN

Antes de aprobar las aportaciones de capital en especie, es importante evaluar costo beneficio que implica tanto para el que los aporta como para la Sociedad que los recibe, a fin de evitar que en el futuro resulten problemas por la falta de pago de impuestos al no analizar correctamente el acto, o bien, que las autoridades fiscales determinen un crédito por la acumulación o no deducción por estar sobrevaluados o transmitidos a un costo menor al del mercado.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio, corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

PRESIDENTA:	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
VICEPRESIDENTA:	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
SECRETARIO:	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO
	Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN
	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>