

PAGOS EN ESPECIE. IMPLICACIONES FISCALES

*C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

DIRECTORIO

C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño

PRESIDENTE

C.P.C. José Luis Dóñez Lucio

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Luis González Ortega

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. Laura Grajeda Trejo

**PRESIDENTA 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

PAGOS EN ESPECIE.

IMPLICACIONES FISCALES

C.P.C. JOSÉ ÁNGEL ESEVERRI AHUJA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

Las disposiciones fiscales en materia de pagos en especie son muy limitadas y algunas de ellas presentan problemas de interpretación, razones que hacen interesante el análisis de las diferentes implicaciones que surgen en los principales gravámenes federales, como son: el Impuesto Sobre la Renta (ISR), el Impuesto al Valor Agregado (IVA) y el Impuesto Empresarial a Tasa Única (IETU).

OPERACIONES

Antes de analizar las implicaciones fiscales se hace necesario precisar las operaciones que dan lugar a los pagos en especie, así como su origen en materia legal.

DACIÓN EN PAGO

En el Artículo 2062 del Código Civil Federal (CCF) se dispone que el pago sea la entrega de la cosa o cantidad debida, pero en el Artículo 2063 se indica que el deudor puede ceder sus bienes a los acreedores en pago de sus deudas, lo que representa la dación en pago.

También se debe mencionar que en el Artículo 2185 del CCF se señala que, tiene lugar la compensación, cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

APORTACIONES EN ESPECIE

Del contenido del Artículo 89 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) se desprende, aunque no con mucha claridad, la interpretación de que en las aportaciones en especie existen dos actos u operaciones. La primera, la suscripción de las acciones por parte de los accionistas y después la forma de pago, la cual puede ser en numerario o en bienes distintos del numerario, lo que significa una dación en pago de la obligación contraída en la suscripción.

Esta interpretación se refuerza con la mención en el Artículo 141 de la LGSM, en cuanto a que las acciones pagadas mediante aportaciones en especie, deben quedar depositadas en la sociedad durante dos años.

REDUCCIONES DE CAPITAL

También se da la figura de la dación en pago, con la decisión de la asamblea de accionistas, para pagar en especie el adeudo por reducción de capital.

CONCEPTO DE ENAJENACIÓN

También, vale la pena recordar que en el Artículo 14 del Código Fiscal de la Federación (CFF) se define como enajenación, cualquier transmisión de propiedad de bienes, bajo cualquier título.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

En las operaciones de pago en especie y de aportaciones en especie, todas ellas consideradas como dación en pago, no hay duda de que se trata de enajenaciones de bienes, pero sin contraprestación, debido a que, independientemente de que se satisface una obligación contraída, el enajenante no recibe beneficio alguno. Incluso, tratándose de las aportaciones en bienes, sería incorrecto pensar que la contraprestación fue la recepción de las acciones, porque aunque se trate de bienes, para la emisora no significa enajenación la entrega de las acciones emitidas, puesto que la emisión de las mismas solo representa la titulación de la participación en el capital de la emisora.



Tomándose en cuenta que no se recibe contraprestación, tampoco se puede hablar de ganancia, además de que no habría forma para calcularla, ya que se tendría que partir del monto de la contraprestación para disminuir su respectivo costo, lo cual resulta imposible al faltar el primer elemento.

No obstante, en el Artículo 20, fracción II, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), se establece para las personas morales, que la ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie, se determina considerando como ingreso el valor de avalúo de los bienes, con la posibilidad de deducir su costo.

Asimismo, en el Artículo 146 de la LISR, se dispone que se considere ingreso por enajenación de bienes, aunque por la naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, el valor de avalúo de los bienes.

Además de la indebida determinación de la inexistente ganancia en la enajenación, suponiendo que la contraprestación fuera la satisfacción de la obligación contraída, en ciertos casos se caería en la inequidad de considerar el valor de avalúo, en lugar del monto de la obligación satisfecha, salvo el caso de las operaciones entre partes relacionadas.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

La enajenación de bienes por pagos en especie y por aportaciones en especie, ambas calificadas como dación en pago, caen en el objeto planteado en el artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que señala que están obligadas al pago del IVA las personas físicas y morales que, en territorio nacional, enajenen bienes.

En cuanto al concepto de enajenación, en el Artículo 8 de la LIVA se indica, que se entiende por enajenación lo señalado en el CFF, salvo aquellas enajenaciones en las que no hay obligación de pago del gravamen, a que se refiere el Artículo 9 de la propia LIVA, como es el caso de los terrenos y de las acciones.

Debe considerarse lo mencionado en el Artículo 34 de la LIVA, en el que se dice que cuando no exista contraprestación, se tendrá obligación de pago del impuesto con base en el valor de avalúo.

Por otra parte, debe apuntarse que lo anterior es válido en tanto exista la enajenación de los bienes, lo cual ocurre, según el Artículo 11 de la LIVA, en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones.

A su vez, en el Artículo 1-B de la LIVA se indica que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, cuando se reciban en efectivo o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Es evidente que en la enajenación de bienes por pagos en especie y por aportaciones en especie, para efectos del IVA no hay enajenación porque no se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, ya que no hay recepción de efectivo ni satisfacción del interés del acreedor.

En cuanto a la satisfacción del interés del acreedor, debe entenderse como acreedor el enajenante, obligado al pago del gravamen, por la obligación a cargo del adquirente, la cual no existe; sin embargo, aun cuando no tiene sentido, podría interpretarse como satisfacción del interés del acreedor, el del titular del adeudo, adquirente de los bienes, todo esto debido a la falta de claridad de la disposición.

EJEMPLO

Se puede tomar como ejemplo un caso en el que no hay recepción de numerario, pero existe satisfacción del interés del enajenante acreedor. Sería la situación de una aportación indirecta de bienes, mediante la venta de equipo a crédito por parte del accionista. Por la imposibilidad de pago de esa deuda, se decide capitalizar el pasivo, es decir, una compensación de adeudos recíprocos. El de la empresa en favor del accionista por la venta del equipo y el del accionista en favor de la empresa por la suscripción del aumento de capital. En el ejemplo planteado, existe la satisfacción del interés del accionista acreedor, por la venta del equipo, lo que motivaría la obligación de pago del IVA.

IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA

La enajenación de bienes por pagos en especie y por aportaciones en especie, es objeto del impuesto, según lo dispuesto en el Artículo 1 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única



(LIETU), debiendo entenderse como enajenación de bienes, según el Artículo 3, fracción I, de la LIETU, las actividades consideradas como tales en la LIVA, con la precisión de la fracción IV, del mismo artículo, en el sentido de que los ingresos se obtienen cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones, de conformidad con las reglas de la LIVA.

De conformidad con lo expuesto, se puede decir que en la enajenación de bienes por pagos en especie y por aportaciones en especie, para los efectos del IETU, nunca ocurre la enajenación por no haber cobro efectivo de las contraprestaciones, debido a que no hay recepción de efectivo ni satisfacción del interés del acreedor.

En el caso del IETU, la indebida interpretación de que la satisfacción del acreedor, es la del adquirente de los bienes, tiene mayor impacto, debido a que, de haber enajenación y por lo tanto ingreso, en la mayoría de los casos no habría la deducción correspondiente al costo, en vista de que tal deducción ocurrió en otro ejercicio, en el de la adquisición, o que no tuvo efecto por haber sido anterior a la vigencia del IETU, quedando así la enajenación gravada por su valor total, sin deducción alguna.

CONCLUSIÓN

Las implicaciones fiscales de la enajenación de bienes por pagos en especie y por aportaciones en especie, deberían ser similares en todos los gravámenes; sin embargo, esto no es así.

En el ISR indebidamente se considera como base del cálculo, de la inexistente ganancia, el valor de avalúo de los bienes, además de la inequidad de utilizar en todos los casos el avalúo en lugar del monto del adeudo pagado. No obstante, por la claridad de las disposiciones y la actitud recaudatoria de las autoridades y de los tribunales, no sería posible intentar algún elemento de combate.

En cuanto al IVA y al IETU, gravámenes medidos por las mismas disposiciones, se estima que se puede combatir el intento de la incorrecta interpretación de que habría enajenación por la satisfacción del interés del adquirente, persona no sujeta a ninguno de los dos impuestos. Pero a pesar de la lógica en la interpretación, por el ansia de recaudación, posiblemente en los tribunales influya la comparación con las reglas aplicables a la enajenación para efectos del ISR, aun cuando no haya supletoriedad en las disposiciones de los diferentes impuestos.