

APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL, SU TRATAMIENTO PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. LUIS IGNACIO SÁNCHEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

**LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE
ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU
INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES
PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD
FISCAL.**

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL, SU TRATAMIENTO PARA EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

C.P.C. LUIS IGNACIO SÁNCHEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

ANTECEDENTES

Desde hace años, ha sido relativamente usual el que los socios de una sociedad mercantil, generalmente anónima, entreguen recursos a la empresa bajo la denominación de aportaciones para futuros aumentos de capital.

Este tipo de aportaciones no se encuentran reguladas en la legislación mercantil, lo que, desde luego, no implica que no puedan llevarse a cabo, toda vez que tampoco existe alguna prohibición para que estas puedan efectuarse.

En realidad, esta figura se había regulado en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y, posteriormente, en las Normas de Información Financiera.

Efectivamente, en el Boletín C-11 de los Principios de Contabilidad, relativo al Capital Contable, se establecía que:

En el caso de que existan anticipos de los socios o accionistas para futuros aumentos al capital social de la entidad, éstos se presentarán en un renglón por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando exista resolución en asamblea de socios o accionistas de que se aplicarán para aumentos al capital social en el futuro, pues de lo contrario estas cantidades deben formar parte del pasivo a cargo de la entidad.

Una regulación en los mismos términos fue incorporada en las Normas de Información Financiera, en el Boletín C-11. Sin embargo, a partir del 1 de enero de 2014, esta norma fue modificada para establecer requisitos adicionales para que este tipo de aportaciones puedan formar parte del capital contable, quedando como sigue:

En caso de que existan aportaciones para futuros aumentos de capital de la entidad, éstas deben reconocerse en los estados financieros en un rubro por separado dentro del capital contribuido, siempre y cuando se cumplan todos los requisitos siguientes; en caso contrario, estas aportaciones deben formar parte del pasivo:

- a) debe existir un compromiso, establecido mediante resolución en asamblea de socios o propietarios, de que esas aportaciones se aplicarán para aumentos de capital en el futuro; por lo tanto, para que califique como capital no debe estar permitida su devolución antes de su capitalización;

- b) se especifique un número fijo de acciones para el intercambio de un monto fijo aportado, ya que de esa manera quien efectúa la aportación está ya expuesto a los riesgos y beneficios de la entidad;
- c) no deben tener un rendimiento fijo en tanto se capitalizan; y
- d) como no tendrían carácter reembolsable, deben quedar reconocidas en la moneda funcional de la entidad.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN

En materia del ajuste anual por inflación, previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta, el artículo 46 señala lo siguiente:

Para los efectos del artículo 44 de esta Ley, se considerará deuda, **cualquier obligación en numerario pendiente de cumplimiento**, entre otras: las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas a que se refiere la fracción IX del artículo 20 de la misma, **las aportaciones para futuros aumentos de capital** y las contribuciones causadas desde el último día del periodo al que correspondan y hasta el día en el que deban pagarse.

Cabe señalar que, en la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2001, particularmente en el artículo 7-B, fracción V, se establecía lo siguiente:

Para los efectos de la fracción III de este artículo, se considerarán deudas, entre otras, las derivadas de contratos de arrendamiento financiero, de operaciones financieras derivadas de deuda, **las aportaciones para futuros aumentos de capital** y los pasivos y reservas del activo, pasivo o capital que sean o hayan sido deducibles. Para los efectos de este artículo, se considera que las reservas se crean o incrementan mensualmente y en la proporción que representan los ingresos del mes del total de ingresos en el ejercicio.

Como puede observarse, la regulación contenida en la ley actual, si bien es similar a la indicada en la ley vigente hasta 2001, finalmente es diferente, ya que en la legislación actual se considera un supuesto general para que una deuda se considere en el cálculo del ajuste anual por inflación, consistente en que tiene que referirse a una obligación en numerario pendiente de cumplimiento.

El término numerario, conforme al *Diccionario de la Lengua Española*, editado por la Real Academia Española, significa “moneda acuñada o dinero efectivo”.

En forma coincidente, en la Enciclopedia Jurídica Omeba se define como numerario: “2. Dícese por dinero. 3. Moneda de circulación legal. 4. Dícese por dinero efectivo.”

Así las cosas, es importante tomar en cuenta que la legislación actual limita la aplicación del concepto deuda a solo aquellas obligaciones en numerario pendientes de cumplimiento.

En función de lo anterior, si los socios o accionistas de una sociedad entregan recursos a la misma como aportaciones para futuros aumentos de capital y dicha entrega, conforme a lo que se exige en las Normas de Información Financiera, es acordada por la asamblea de accionistas, estableciendo que estas aportaciones se aplicarán para aumentos de capital en el futuro y que, por lo tanto, no queda permitida su devolución antes de su capitalización, resulta evidente que la obligación de la sociedad se cumplirá al entregar acciones al socio que realizó la aportación y que dicha obligación no es en numerario. Consecuentemente, aun cuando se trate de una aportación para futuros aumentos de capital, esta no se apegaría a lo dispuesto por el citado artículo 46 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, y no debería considerarse como una deuda para efectos del cálculo del ajuste anual por inflación.

Si, por el contrario, la aportación no queda pactada en la asamblea en los términos que establecen las Normas de Información Financiera y, por consiguiente, es susceptible de ser reembolsada en dinero a los accionistas que realizaron su aportación, estaremos ante la presencia de una obligación en numerario que sí debe ser considerada como deuda para los efectos del ajuste anual por inflación.

Ahora bien, es importante tomar en cuenta que, si las entregas realizadas por los accionistas no se apegan a los requisitos que se establecen en las Normas de Información Financiera, siendo estas la única referencia para ubicarlas como aportaciones para futuros aumentos de capital, en realidad se trataría de un simple financiamiento.

Por otra parte, es importante señalar que si el accionista aportante es una persona moral que tributa en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el tratamiento debería ser equivalente al que señalamos para la persona moral que la recibe, debido a que, en materia del ajuste anual por inflación, la definición de créditos, contenida en el artículo 45, si bien no menciona en forma expresa a las aportaciones para futuros aumentos de capital, señala que solo se deben considerar como créditos los derechos a recibir numerario. Por lo tanto, si las aportaciones se realizan en los términos señalados en las Normas de Información Financiera, estas no serían susceptibles de ser reembolsadas en numerario.

Desde luego, particularmente en el caso de las deudas, es posible que las autoridades fiscales consideren que, en cualquier caso, las aportaciones para futuros aumentos de capital deben considerarse como deudas, para efectos del ajuste anual por inflación, por el hecho de que el artículo 46 las menciona en forma expresa, sin embargo, no debemos olvidar que actualmente dicho numeral exige que las deudas deben ser obligaciones en numerario, para poder ser incluidas en el ajuste anual por inflación.

CAPITAL DE APORTACIÓN

La cuenta de capital de aportación actualizada, prevista en el artículo 78 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se incrementa por las aportaciones de capital y las primas netas por suscripción de acciones efectuadas por los socios o accionistas.

Por lo tanto, las aportaciones para futuros aumentos de capital no incrementan el saldo de la cuenta de capital de aportación. Su importe debe ser adicionado a la citada cuenta hasta el momento en que se conviertan en capital social.

Sin embargo, es importante señalar que el citado artículo 78 indica textualmente que no se incluirá como capital de aportación el correspondiente a la reinversión o capitalización de utilidades **o de cualquier otro concepto que conforme el capital contable de la persona moral.**

Así las cosas, si se aplica lo dispuesto en el citado artículo en forma literal, el capital social pagado con la “capitalización” de aportaciones para futuros aumentos de capital, no incrementaría el saldo de la cuenta de capital de aportación, ya que, si reúnen los requisitos señalados en las Normas de Información Financiera, las aportaciones forman parte del capital contable de la sociedad.

No obstante, considero que dicha interpretación sería restrictiva, ya que, si analizamos el contexto de la disposición, debemos concluir que esta se refiere solo a cantidades que conformen el capital contable y no hayan sido aportadas por los accionistas, como es el caso de las utilidades retenidas o un superávit por revaluación.

INGRESO ACUMULABLE

Como se ha concluido en el apartado anterior, las aportaciones para futuros aumentos de capital pueden ser consideradas como deudas o créditos, para efectos del ajuste anual por inflación, cuando son susceptibles de ser reembolsadas en efectivo, por lo tanto, en realidad se trata de un mero financiamiento.

Sin embargo, dichas aportaciones pueden ser consideradas como ingresos acumulables, cuando exceden de \$600,000.00 y son realizadas en efectivo, ya sea en moneda nacional o extranjera, a menos que se presente aviso ante las autoridades fiscales, dentro de los quince días posteriores a aquél en el que se reciban las cantidades correspondientes.

Lo anterior en virtud de disposición expresa en el artículo 18, fracción XI, de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Desde luego que, dichas aportaciones, aun cuando fueran susceptibles de ser devueltas a los accionistas en numerario, ya no se deberían considerar como deudas para efectos del ajuste anual por inflación, debido a que, por disposición expresa de la ley, en este caso son consideradas como ingreso acumulable.

CONCLUSIÓN

Si bien la figura de aportaciones para futuros aumentos de capital ha sido una práctica recurrente en algunas empresas, la realidad es que, desde el punto de vista fiscal, generalmente no es conveniente su utilización por los siguientes aspectos:

- a) Para que la partida sea efectivamente considerada como aportación para futuros aumentos de capital, conforme a las Normas de Información Financiera, se requieren prácticamente las mismas formalidades que para un aumento de capital social.
- b) Queda sujeto a interpretación si las mismas deben o no considerarse dentro del cálculo del ajuste anual por inflación, lo que puede propiciar conflictos con las autoridades fiscales.
- c) No incrementan el saldo de la cuenta de capital de aportación, por lo que se pierde su actualización por el periodo comprendido desde que se pagan y hasta que pasen a formar parte del capital social de la persona moral.
- d) Queda sujeto a interpretación si su capitalización posterior incrementa el saldo de la cuenta de capital de aportación.

En caso de que las aportaciones se realicen en efectivo, y no se dé el aviso correspondiente, deberán ser consideradas como un ingreso acumulable.

