

TRATAMIENTO DE ANTICIPOS Y COBROS A CUENTA DEL PRECIO PARA EFECTOS DEL ISR, POR ENAJENACIONES DE BIENES REALIZADAS POR PERSONAS MORALES

C.P.C. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
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

TRATAMIENTO DE ANTICIPOS Y COBROS A CUENTA DEL PRECIO PARA EFECTOS DEL ISR, POR ENAJENACIONES DE BIENES REALIZADAS POR PERSONAS MORALES

*C.P.C. Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

CONSIDERACIONES GENERALES

Las personas morales están obligadas a acumular todos los ingresos que obtengan. Por lo tanto, los ingresos derivados de la enajenación de bienes constituyen un ingreso acumulable para las personas morales.

Ahora bien, en el caso de personas morales, los ingresos, salvo ciertas excepciones, se deben reconocer conforme se generan o devengan, lo cual implica que los ingresos en crédito derivados de la enajenación de bienes deben ser acumulados desde el momento en que se genera el derecho de cobro, con independencia de que la fecha en que se entreguen los bienes o se reciba el precio sea posterior.

Se afirma lo anterior, con base en lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) que, en la parte conducente, establece lo siguiente:

Artículo 17. Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, **en crédito** o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.

(Énfasis añadido)

Esta situación ha quedado regulada en forma particular, para el caso de enajenación de bienes, en la fracción I, del artículo 18 de la LISR.

A continuación, se transcribe, en la parte conducente, dicha disposición:

Artículo 18. Para los efectos del artículo 17 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:

I. Enajenación de bienes..., cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, **el que ocurra primero:**

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien...
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio..., **aun cuando provenga de anticipos.**

[...]

(Énfasis añadido)

Como puede observarse, la entrega del bien o la simple expedición del comprobante que ampare el precio pactado, implica que deba acumularse como ingreso la totalidad del precio pactado, con independencia de la fecha en que, efectivamente, se reciba el pago del precio. Esto, en razón de que la expedición del comprobante o la entrega del bien, presupone que ya se ha perfeccionado la enajenación y que, por lo tanto, se tiene un derecho a cobrar el precio, lo cual implica un ingreso en crédito.

Sin embargo, la citada disposición, además de los supuestos comentados, contempla, como momento en que debe acumularse la totalidad del precio, también el hecho de que se reciba un pago a cuenta del mismo y, de manera por demás desafortunada, menciona que este supuesto resulta aplicable al caso de anticipos.

Que se haya establecido que el cobro o exigibilidad parcial del precio del bien implique la acumulación como ingreso de la totalidad del precio pactado, tiene sentido en el contexto de la ley, debido a que ese hecho, al igual que la expedición del comprobante o de la entrega del bien, presupone que ya se ha perfeccionado la



operación y que, por lo tanto, se tiene un derecho de cobrar el precio y que, entonces, se ha generado un ingreso en crédito.

Sin embargo, como ya se había apuntado, resulta desafortunado que se mencionen los anticipos, ya que a un anticipo no se le puede dar la misma connotación ni las mismas consecuencias que a un pago parcial del precio. Al respecto, podría pensarse que el pago a cuenta del precio y el anticipo son equivalentes o incluso sinónimos.

No obstante, esa suposición resulta contraria al texto de la disposición, debido a que si se tratara del mismo concepto no tendría sentido que, al haber señalado los cobros a cuenta del precio se mencione que: "...aun cuando provenga de anticipos", pues ello denota que el legislador consideró que los anticipos son conceptos distintos a los pagos a cuenta del precio.

En efecto, un anticipo podría definirse, en estos casos, como una cantidad que entrega una persona a otra antes de la celebración de una compraventa, pues si la compraventa se ha perfeccionado, las cantidades que entregue el comprador al vendedor serían un pago a cuenta de precio y no tendrían el carácter de anticipo.

De este modo, se confirma lo inadecuado de la disposición, ya que el artículo 18 regula el momento de acumulación de los ingresos por enajenación de bienes, lo cual implica que, primero, debe haber ocurrido una enajenación para que se apliquen los supuestos contemplados en esta disposición y, en el caso de un anticipo previo a la celebración de un contrato, es evidente que aún no se ha realizado una enajenación, que no se tendrá un total del precio pactado que se deba acumular ni un derecho de cobro del precio pactado que generará la obtención de un ingreso en el crédito.

En conclusión, cuando se trata de un pago parcial de precio se debe acumular como ingreso el precio total pactado; cuando se trata de un anticipo, resulta imposible la acumulación de un precio que todavía no se conoce.

PROBLEMÁTICA DERIVADA DE LA ACUMULACIÓN DE INGRESOS POR ENAJENACIÓN DE BIENES DERIVADA DE LOS PAGOS PARCIALES DE PRECIO Y ANTICIPOS

La obligación de acumular como ingreso el precio total cuando se recibe o es exigible un pago a cuenta del precio, antes de la entrega del bien, puede implicar que se determine una utilidad gravable desmedida para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), cuando todavía no se han adquirido o fabricado los bienes objeto de la operación, ya que el ingreso no tendría la deducción correlativa del costo de ventas correspondiente.

Ante esta problemática, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) ha emitido, mediante la Resolución Miscelánea, una regulación específica para estos casos, que hoy se contiene en su Regla I.3.2.3 la cual se transcribe a continuación:

Regla I.3.2.3. Los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR, que realicen las actividades empresariales a que se refiere el artículo 16 del CFF y **obten gan ingresos por el cobro total o parcial del precio o la contraprestación pactada o por concepto de anticipos**, relacionados directamente con dichas actividades **y no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos a) y b)** de la misma Ley, en lugar de considerar dichos cobros o anticipos como ingresos del ejercicio en los términos del artículo 18, fracción I, inciso c) de la citada Ley, **podrán considerar como ingreso acumulable del ejercicio el saldo que por los mismos conceptos tenga al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, el registro a que se refiere el párrafo siguiente, pudiendo deducir en este caso, el costo de lo vendido estimado que corresponda a dichos cobros o anticipos.**

El saldo del registro a que se refiere el párrafo anterior, se incrementará con el monto de los cobros totales o parciales y con los anticipos, que se reciban durante el citado ejercicio en los términos del artículo 18, fracción I, inciso c) de la Ley del ISR y por los cuales no se haya expedido comprobante o enviado o entregado materialmente el bien o se haya prestado el servicio y se disminuirá con el importe de dichos montos, cuando se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada, se envíe o se entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio, según corresponda, y por los cuales se recibieron los cobros parciales o totales o los anticipos señalados.

Los ingresos a que se refiere el artículo 18, fracción I, inciso c) de la Ley del ISR, deberán acumularse tanto para efectos de los pagos provisionales como para el cálculo de la utilidad o pérdida fiscal del ejercicio fiscal de que se trate, cuando se dé cualquiera de los supuestos a que se refiere la fracción I, incisos a) y b) del citado precepto.

El costo de lo vendido estimado correspondiente al saldo del registro de los cobros totales o parciales y de los anticipos que se tengan al cierre del ejercicio fiscal de que se trate, que no estén en los supuestos a que se refiere el artículo 18, fracción I, incisos a) y b) de la Ley del ISR, se determinará aplicando al saldo del registro a que se refiere el segundo párrafo de esta

regla, el factor que se obtenga de dividir el monto del costo de lo vendido deducible del ejercicio fiscal de que se trate, entre la totalidad de los ingresos obtenidos en ese mismo ejercicio, por concepto de prestación de servicios o por enajenación de mercancías, según sea el caso.

En los ejercicios inmediatos siguientes a aquél en el que se opte por aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de esta regla, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables el saldo del registro que se hubiera acumulado y el costo de lo vendido estimado del costo de lo vendido deducible, calculados en los términos de esta regla, correspondientes al ejercicio inmediato anterior.

Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 19 de la Ley del ISR.

(Énfasis añadido)

De lo anterior, se depende lo siguiente:

- a) Se otorga una opción para considerar como ingreso acumulable sólo el pago a cuenta del precio recibido o exigible o el anticipo recibido, en lugar del total del precio.
- b) La determinación de las cantidades a acumular por dicho concepto se lleva a cabo por medio de un registro.
- c) El registro se integra por los conceptos siguientes:
 - Se incrementa con el importe de los cobros totales o parciales y por los anticipos, recibidos en el ejercicio, por los cuales no se haya expedido el documento que ampare el precio ni se haya entregado el bien.
 - Se disminuye por el importe de los conceptos antes mencionados por los que se expida el comprobante que ampare el precio o se haya entregado el bien, en el ejercicio.
- d) Se permite aplicar un costo de ventas estimado, con el empleo del porcentaje de costo de lo vendido obtenido en el ejercicio.
- e) En los ejercicios posteriores, se disminuirán de los ingresos acumulables los que se hayan acumulado como saldo del registro y se disminuirá el costo de lo vendido con el costo estimado que se hubiese deducido de estos ingresos.

Esta opción, sin duda, puede ser una solución para la problemática planteada, como puede apreciarse en el siguiente ejemplo:

	2011	2012
Datos:		
Ventas realizadas en el ejercicio	10,000,000	12,000,000
Costo de lo vendido del ejercicio	6,000,000	7,000,000
Anticipos y cobros parciales del ejercicio	2,000,000	3,000,000
Anticipos y cobros parciales del ejercicio facturados	500,000	800,000
Anticipos netos	1,500,000	2,200,000
Precio total de los anticipos netos	3,000,000	4,400,000
Anticipos facturados del ejercicio anterior	0	1,500,000
Costo estimado del ejercicio anterior		900,000
Base gravable sin aplicación de la Regla		
Ingresos acumulables		
Ventas	10,000,000	12,000,000
Precio de venta total de los anticipos netos	3,000,000	4,400,000
Total de ingresos	13,000,000	16,400,000
Costo de lo vendido	6,000,000	7,000,000
Base gravable	7,000,000	9,400,000
Base gravable aplicando la Regla		
Registro de anticipos:		
Cobros y anticipos recibidos	2,000,000	3,000,000
Cobros y anticipos facturados	500,000	800,000
Saldo del registro	1,500,000	2,200,000
Ingresos acumulables:		
Ventas	10,000,000	12,000,000
Saldos del registro	1,500,000	2,200,000
Anticipos acumulados ejercicios anteriores	0	-1,500,000
Ingresos totales	11,500,000	12,700,000
Costo de lo vendido	6,000,000	7,000,000
Costo de lo vendido estimado	900,000	1,283,333
Costo estimado ejercicios anteriores	0	-900,000
Base gravable	4,600,000	5,316,667

En el ejemplo anterior, la base gravable disminuye en forma significativa con la aplicación de la Regla Miscelánea, lo cual se debe a dos importantes beneficios que involucran su aplicación. Esto consiste, por una parte, en acumular sólo el importe de los pagos parciales o de los anticipos en lugar del total del precio pactado; por otra, en aplicar un costo de lo vendido estimado como deducción de los anticipos o cobros parciales acumulados como ingresos.

Sin embargo, es fundamental resaltar que este tratamiento sólo resulta aplicable a los casos en los que no se ha entregado el bien ni se ha emitido el comprobante que ampare el precio.

Que esta regulación se aplique o no en los casos en los que ya se haya entregado el bien, resulta lógico, ya que en ese caso, si bien se acumula el total del precio como ingreso, también se deduciría el costo de lo vendido correspondiente al mismo.

En cuanto a la excepción relativa a que no se haya emitido el comprobante que ampare el precio, resulta desafortunada, ya que existen casos en que el enajenante se ve obligado a emitir la factura correspondiente a la operación sin que haya todavía adquirido o fabricado el bien; por lo tanto, en ese caso se vería obligado a la acumulación total del precio de venta sin contar con la deducción correlativa del costo de lo vendido correspondiente, por lo que, en realidad, debería eliminarse ese supuesto de excepción a la regla.

Además, esta excepción puede provocar cierta confusión en la aplicación de la regla, ya que al recibirse un pago a cuenta del precio, se tendrá que emitir un comprobante fiscal por ese concepto, debido a que así lo exigen tanto la LISR, Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), así como la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única (LIETU), como puede observarse en las siguientes disposiciones:

LISR

Artículo 86. Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Título, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

II. **Expedir comprobantes por las actividades que realicen** y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales. El Servicio de Administración Tributaria podrá liberar del cumplimiento de esta obligación o establecer reglas que faciliten su aplicación, mediante disposiciones de carácter general.

(...)

LIVA

Artículo 32. Los obligados al pago de este impuesto y las personas que realicen los actos o actividades a que se refiere el artículo 2o.-A tienen, además de las obligaciones señaladas en otros artículos de esta Ley, las siguientes:

(...)

III. **Expedir comprobantes** señalando en los mismos, además de los requisitos que establezcan el Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, el impuesto al valor agregado que se traslada expresamente y por separado a quien adquiera los bienes, los use o goce temporalmente o reciba los servicios. **Dichos comprobantes deberán entregarse o enviarse a quien efectúa o deba efectuar la contraprestación, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que se debió pagar el impuesto en los términos de los artículos 11, 17 y 22 de esta Ley.**

(...)

Artículo 11. Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

(...)

LIETU

Artículo 18. Los contribuyentes obligados al pago del impuesto empresarial a tasa única, además de las obligaciones establecidas en otros artículos de esta Ley, tendrán las siguientes:

(...)

II. **Expedir comprobantes** por las actividades que realicen y conservar una copia de los mismos a disposición de las autoridades fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, fracción II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

(...)

(Énfasis añadido)

En función de lo anterior, considero que el comprobante que se expida por el anticipo o por el cobro parcial del precio para evitar confusiones con la aplicación de la regla miscelánea, debería referirse al anticipo o cobro parcial y no al precio total de la enajenación; en este caso, al momento de la entrega del bien o del pago total del precio, se deberá expedir el comprobante respectivo que ampare el precio total.

De igual manera, considero que el comprobante que se expida por el anticipo o cobro parcial no debe ser causal de excepción para la aplicación de esta regla, ya que, en este caso, la regulación sería inaplicable debido a que, como fue señalado, es obligatoria la emisión de esos comprobantes, por otras disposiciones legales.



CONCLUSIÓN

Del análisis de las disposiciones relativas a la acumulación de ingresos, para efectos de la LISR, derivados de la enajenación de bienes realizada por personas morales, para el supuesto de cobros parciales del precio o anticipos recibidos, podemos concluir lo siguiente:

- Exigir o cobrar, parcialmente, el precio de la enajenación de un bien, antes de que se expida el comprobante del precio o se entregue el bien, provoca que se genere un ingreso acumulable por el total del precio pactado.
- Conforme a la LISR, se genera la misma consecuencia por los anticipos; sin embargo, en este caso no existe factibilidad práctica para su aplicación al no existir aún una enajenación ni un precio pactado.
- En los casos en que se genera el ingreso por estos conceptos y no se ha adquirido o fabricado el bien, se produce una utilidad gravable excesiva, ya que no se correspondería el ingreso con su deducción correlativa por el costo de lo vendido.
- Para evitar esta distorsión puede aplicarse la Regla Miscelánea que permite acumular sólo el importe recibido y deducir un costo de ventas estimado. Sin embargo, la aplicación de esta opción queda limitada a que no se haya entregado el bien ni se haya emitido el comprobante que ampare el precio.
- Sería deseable que, para evitar confusiones y distorsiones, se eliminara la excepción de la emisión del comprobante y sólo se limitara la aplicación de la regla para el caso de que ya se haya entregado el bien.