

La percepción de anticipos y el ISR



58

Argumentación a favor de la imposibilidad de reconocer a los anticipos como ingresos acumulables para efectos del ISR, con base en el análisis de los conceptos de “ingreso” y “entrada de efectivo”



C.P.C. Héctor Manuel Miramontes Soto, Socio

INTRODUCCIÓN

Uno de los supuestos para que una persona física o moral residente en México se convierta en contribuyente del impuesto sobre la renta (ISR), es que perciba un ingreso –siendo éste su objeto–, sin poder afirmarse que toda entrada de efectivo será un ingreso para quien la perciba.

Aun cuando no existe definición del término “ingreso” ni en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) ni en ordenamiento jurídico alguno en México, doctrinal y jurisdiccionalmente se ha entendido el concepto de ingreso como “toda cantidad que modifique de manera positiva el haber patrimonial de una persona”.

De lo anterior se infiere que resulta de primordial importancia no confundir el término “ingreso” con “entrada de efectivo” pues, como se ha dicho, uno de los supuestos para que una persona física

o moral residente en México sea sujeto del ISR es que “perciba un ingreso”, mas no que obtenga una “entrada de efectivo” (como pueden ser: la cobranza de una cuenta por cobrar, incluso aquella derivada de una venta a crédito; la obtención de uno o varios préstamos o créditos mercantiles, o una aportación de capital, entre otros supuestos).

Establecido el concepto de “ingreso” y su distinción respecto de una “entrada de efectivo”, ya sea que ésta se obtenga por la recuperación de una cuenta por cobrar o por la obtención de un préstamo o crédito mercantil, entre otras razones, resulta necesario abordar el estudio del concepto de “anticipos”, a fin de concluir si las remesas de dinero recibidas por una empresa a “cuenta de futuras operaciones” pueden ser consideradas, a la luz de las disposiciones fiscales y con base en su propia naturaleza jurídica, como **ingresos acumulables para efectos del ISR**.

La justificación de este discernimiento tiene su fundamento en el hecho de que la LISR parece sugerir que los anticipos de clientes son ingresos acumulables, “sin distinción alguna”, como se desprende de la lectura del artículo 18 de la LISR:

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 o prestación de servicios, 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 o cuando se preste el servicio.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

EL OBJETO DE LA LISR Y LA DEFINICIÓN DE INGRESO

El objeto del ISR, como se adelantó, es la obtención del ingreso, entendido éste como “toda modificación positiva del haber patrimonial de una persona”. En esta interpretación, hoy en día la doctrina es unánime, y la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) finalmente así lo ha reconocido en diversas tesis jurisdiccionales, como es el caso de la emitida en la Primera Sala, la cual, medularmente, establece lo siguiente:

RENTA. QUÉ DEBE ENTENDERSE POR “INGRESO” PARA EFECTOS DEL TÍTULO II DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO. *Si bien la Ley del Impuesto sobre la Renta no define el término “ingreso”, ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, toda vez que a partir del análisis de las disposiciones legales aplicables es posible definir dicho concepto como cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona. Ahora bien, para delimitar ese concepto debe apuntarse que el ingreso puede recibirse de muchas formas, ya que puede consistir en dinero, propiedad o servicios, incluyendo alimentos o habitación, y puede materializarse en efectivo, valores, tesoros o productos de capital, además de que puede surgir como compensación por: servicios prestados; el desarrollo de actividades comerciales, industriales, agrícolas, pesqueras o silvícolas; intereses; rentas, regalías o dividendos; el pago de pensiones o seguros; y por obtención de premios o por recibir donaciones, entre otras causas. Sin embargo, la enunciación anterior no debe entenderse en el sentido de que todas estas formas de ingreso han de recibir el mismo trato o que todas se consideran acumulables, sino que el listado ilustra la pluralidad de actividades que pueden generar ingresos. Aunado a lo anterior, es particularmente relevante que la legislación aplicable no establece limitantes específicas al concepto “ingreso”, ni acota de alguna manera las fuentes de las que éste podría derivar, dada la enunciación amplia de los artículos 1o. y 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que establecen que las personas morales están obligadas al pago del tributo respecto de todos sus ingresos y que acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo que obtengan en el ejercicio. Así, se desprende que la mencionada Ley entiende al ingreso en un sentido amplio, pues incluye todo lo recibido o realizado que represente una renta para el receptor, siendo innecesario que el ingreso se traduzca en una entrada en efectivo, pues incluso la propia Ley reconoce la obligación de acumular los ingresos en crédito, de tal suerte que el ingreso se reconoce cuando se han actualizado todos los eventos que determinan el derecho a recibir la contraprestación y cuando el monto de dicha contraprestación puede conocerse con razonable precisión. En ese sentido, se concluye que la regla interpretativa*

para efectos del concepto "ingreso" regulado en el Título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta es de carácter amplio e incluyente de todos los conceptos que modifiquen positivamente el patrimonio del contribuyente, salvo que el legislador expresamente hubiese efectuado alguna precisión en sentido contrario, como acontece, por ejemplo, con el segundo párrafo del citado artículo 17.

Amparo directo en revisión 1504/2006. *Cómpu-to Intecsis, S.A. de C.V.* 25 de octubre de 2006. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: José de Jesús Gudiño Pelayo. Ponente: José Ramón Cosío Díaz. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo.

No. de Registro 173470. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta XXV. Novena Época. Primera Sala. Tesis Aislada. Tesis 1a. CLXXXIX/2006. Materia Administrativa. Enero, 2007. Pág. 483.*

También encontramos la siguiente tesis de jurisprudencia del Pleno de la SCJN, la cual establece claramente la diferencia entre "ingreso" y "entrada de efectivo", como sigue:

INGRESOS EN CRÉDITO Y ENTRADAS DE EFECTIVO. DIFERENCIAS PARA EFECTOS DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Todo ingreso, entendido como la modificación positiva registrada en el patrimonio de una persona, susceptible de valoración pecuniaria, produce un derecho de crédito, que coloca a quien lo obtiene como sujeto del impuesto sobre la renta, aun cuando no produzca como consecuencia inmediata una entrada de efectivo. Este último supuesto no produce una modificación en el patrimonio, aun cuando se produzca al mismo tiempo que la percepción del ingreso. Así, toda enajenación de bienes o prestación de servicios, que se celebra por personas físicas o morales, constituye un acto jurídico que reporta ingresos en crédito susceptibles de ser gravados por la ley, pues éstos derivan de contratos sinalagmáticos en los que las partes se obligan a satisfacerse prestaciones recíprocas, independientemente de que dicho derecho de crédito se satisfaga en el momento mismo en que se entrega la cosa o se presta el servicio (operaciones de contado) o se difiera su entrega (operaciones a plazo).

Amparo directo en revisión 1423/96. *Constructora Inmobiliaria del País, S. A. de C. V.* 19 de mayo de 1997. Unanimidad de nueve votos.

Ausentes: Mariano Azuela Güitrón y Juan Díaz Romero. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Víctor Francisco Mota Cienfuegos. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el diez de junio en curso, aprobó, con el número XCIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar **tesis jurisprudencial**. México, Distrito Federal, a diez de junio de mil novecientos noventa y siete.

Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Pleno. Tesis P. XCIX/97. Tomo V. Materia: Administrativa. Junio, 1997. Pág. 159.

ANTICIPOS: SU ALCANCE A LA LUZ DE LA LISR

No obstante lo anterior, tal y como se desprende de lo dispuesto por la LISR, la percepción o el cobro de anticipos constituye otro elemento objetivo el cual permite conocer que se ha celebrado un contrato de compraventa o de prestación de servicios y que, por ende, se ha obtenido un ingreso gravable.

Sin embargo, el término utilizado por la ley se encuentra referido al cobro parcial del precio derivado de una enajenación de bienes o de la prestación de un servicio, cuando estos actos ya se han verificado y, consecuentemente, ha ocurrido una modificación al haber patrimonial del vendedor o del prestador del servicio –según sea el caso–, con motivo de la obtención del ingreso de que se trate; toda vez que, jurídicamente, un "verdadero anticipo" es aquel que se obtiene a cuenta de una operación futura cuando aún no se ha verificado un acto jurídico de enajenación de bienes o de prestación de servicios, y no origina un incremento en el haber patrimonial del contribuyente, pues aún no existe un ingreso que modifique ese haber.

Es decir, la simple recepción de ese anticipo trae aparejada sólo una modificación en la forma en la cual se integra el patrimonio (conjunto de bienes y deudas), al incrementarse tanto el efectivo propiedad de quien recibe el anticipo (bienes y derechos), como las obligaciones o pasivos a su cargo por el anticipo recibido (obligaciones) en la misma cantidad; sin que ello se traduzca en una modificación positiva al haber patrimonial de la persona jurídica de que se trate, requisito *sine qua non* para tener por cierta la percepción de un ingreso.

En relación con la aparente confusión que se ha dado en materia de anticipos, entendidos éstos como "pagos parciales a cuenta del precio" o como "anticipos a cuenta de una operación futura", es útil tener presente las siguientes tesis de jurisprudencia.

En el primer caso, la emitida por contradicción de tesis por el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) y, para el segundo caso, la emitida por la Segunda Sala de la SCJN, como sigue:

CUENTAS POR COBRAR. LOS ANTICIPOS A PROVEEDORES NO TIENEN TAL CARÁCTER, DE CONFORMIDAD CON LO QUE ESTABLECE EL ARTÍCULO 7-B, FRACCIONES III Y IV, INCISO B), DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, VIGENTE EN 1990. Para calcular el componente inflacionario de los créditos, de conformidad con el artículo 7-B, fracciones III y IV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta, vigente en 1990, **los anticipos a proveedores no deben considerarse como cuentas por cobrar**, ya que entendiéndolo a éstas como créditos en numerario constituidos en favor de la empresa, no es posible incluir en esta categoría a los anticipos a proveedores, puesto que tales anticipos no crean directa o inmediatamente en favor de la empresa ningún adeudo en numerario, es decir, ningún crédito pagadero en pesos, **sino que constituyen cantidades pagadas a cuenta del precio de la mercancía objeto del contrato de compraventa que no tienen la naturaleza de un adeudo por parte del proveedor al comprador**, puesto que el vendedor no está obligado a entregar la cosa vendida si el comprador no le ha pagado el precio, lo que determina que la exigibilidad e incluso el nacimiento de ese débito es totalmente incierto como lo es el incumplimiento del proveedor o la terminación del convenio por cualquier motivo distinto. La obligación a cargo de un proveedor y en favor de una empresa no constituye una "cuenta por cobrar" (cantidad en numerario pendiente de cobro), ni un "documento por cobrar" (título que ampara un adeudo de dinero). (1)

Contradicción de Sentencias No. 100(05)3/98/6232/95/5093/96. Resuelta por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación en sesión de 29 de junio de 1998, por mayoría de 7 votos a favor y 3 en contra. Magistrado Ponente: Dr. Gonzalo Armienta Calderón. Secretario: Lic. José Cruz Yáñez Cano.

(Tesis aprobada en sesión de 12 de agosto de 1998)

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación. Cuarta Época. Año II. No. 7. Pleno. Tesis IV-TASS-3. Aislada. Febrero, 1999. Pág. 259.

RENTA. DEL ARTÍCULO 7o. B, FRACCIÓN IV, INCISO B), DE LA LEY RELATIVA A DICHO IMPUESTO, VIGENTE EN 1989 Y 1990, SE INFIERE QUE LOS ANTICIPOS A PROVEEDORES CONSTITUYEN CUENTAS POR COBRAR PARA EFECTOS DEL CÁLCULO DEL COMPONENTE INFLACIONARIO DE LOS CRÉDITOS. Para efectos de calcular el componente inflacionario que deberán aplicar las personas físicas que realicen actividades empresariales y las personas morales para la determinación, por cada uno de los meses del ejercicio, de los intereses y la ganancia o pérdida inflacionaria, acumulable o deducible, el artículo 7o.-B, fracción IV, inciso b), de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que se considerarán créditos las cuentas y documentos por cobrar, a excepción de los que especifica en los diversos puntos del referido inciso b); por otra parte, para efectos de determinar si los anticipos a proveedores constituyen cuentas por cobrar, debe partirse, por una parte, del hecho de que el legislador en la fracción V de dicho precepto establece, como deudas para efectos de la determinación del componente inflacionario a los anticipos de clientes y, por la otra, de que uno de los objetivos de las reformas y adiciones de que fue objeto la Ley del Impuesto sobre la Renta en el decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 31 de diciembre de 1986 en que se adicionó el artículo 7o.-B, estableciéndose ya un reconocimiento integral al fenómeno inflacionario, fue la de reintegrar al impuesto sobre la renta la característica de justicia y equidad, eliminando las distorsiones en el aparato productivo y distributivo nacional causado por el proceso inflacionario y un esquema tributario que no estaba diseñado para operar en esas circunstancias, partiéndose del hecho de que existía una asimetría en la base gravable de las sociedades mercantiles, asimetría que las reformas planteaban corregir en el tratamiento de algunos rubros de la base gravable, de acuerdo con lo señalado en la exposición de motivos de la iniciativa presidencial relativa. **Lo anterior significa que partiendo del objetivo de lograr la simetría en la causación del impuesto, si el legislador determinó que los anticipos de clientes debían considerarse como deudas para efectos del cálculo del componente inflacionario, lógicamente, como contrapartida, debe considerarse a los anticipos a proveedores como créditos para efectos del componente inflacionario y, concretamente,**

como cuentas por cobrar. Corrobora la anterior determinación, el hecho de que la Cámara de origen, al dictaminar las diversas propuestas de reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta que contenía la iniciativa presidencial presentada en el año de 1987, haya rechazado la relativa a que se eliminaran los anticipos de clientes como deudas a considerar para determinar el componente inflacionario y haya propuesto que se eliminara la exclusión del concepto de créditos diferidos como deudas para el cálculo del citado componente porque "su contrapartida de cargos diferidos" estaba conceptuada en la ley como una inversión deducible ajustada con un factor de actualización, cuestión esta última que revela la simetría buscada por el legislador y que lleva a concluir que si los anticipos de clientes se encuentran conceptuados como deudas en el artículo 70.-B, fracción V, los anticipos a proveedores deben también considerarse como créditos en los términos de su fracción IV, inciso b).

Contradicción de tesis 28/98. Entre las sustentadas por el Tercer y Sexto Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Primer Circuito. 23 de abril de 1999. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Mariano Azuela Güitrón. Ponente: Mariano Azuela Güitrón; en cuya ausencia hizo suyo el asunto el Ministro Juan Díaz Romero. Secretaria: Lourdes Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis de jurisprudencia 55/99. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del siete de mayo de mil novecientos noventa y nueve.

No. de Registro 193766. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta IX. Novena Época. Segunda Sala. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 55/99. Materia Administrativa. Junio, 1999. Pág. 224.

De ese modo, resulta que, tratándose de anticipos, éstos generalmente se entienden hechos: **(i)** a cuenta de una operación futura, y **(ii)** como un pago anticipado a su vencimiento, en una operación ya concertada, como pago parcial del precio, o incluso como "garantía de su cumplimiento" ("arras"). En el primero de los casos, ese anticipo no modifica el haber patrimonial de quien lo recibe —como se ha explicado—, razón por la cual no existe para él un ingreso, no cumpliéndose en este caso las hipótesis de percepción y acumulación de ingresos a las cuales se refiere la LISR, al no haber ingreso

que modifique positivamente el haber patrimonial del contribuyente. En el segundo de los casos, el "pago parcial del precio" tampoco modifica el haber patrimonial del contribuyente, razón por la cual tampoco existirá ingreso acumulable por el monto del anticipo, a menos que ese cobro parcial del precio fuera el primer elemento objetivo que permitiera saber que hubo un acto jurídico consistente en la enajenación de bienes o en la prestación de un servicio, en cuyo caso, este acto de ejecución del contrato **sí** daría lugar a que, para efectos fiscales, se considerara como "ingreso en crédito" el "precio total" de la enajenación o de la contraprestación, según fuere el caso.

En cuanto a aquellos *anticipos efectuados a cuenta de una futura operación* (auténticos anticipos que jurídicamente sí lo son), los cuales constituyen derechos de crédito a favor de quien los otorga y a cargo de quien los recibe, es decir, aquellos que no modifican el haber patrimonial del contribuyente que los recibe, al no existir un ingreso derivado de un acto jurídico previamente celebrado, no pueden ser considerados en modo alguno como ingresos acumulables para efectos del ISR.

Finalmente, en cuanto a los mal denominados *anticipos* que se otorgan como pago a cuenta del precio, derivados de un acto jurídico previamente celebrado, como lo puede ser el de enajenación de bienes o prestación de servicios, no pueden constituir para quien los otorga una cuenta por cobrar, sino la disminución de una obligación (pasivo) a su cargo, ni para quien los recibe una cuenta por pagar, sino la recuperación parcial de una cuenta por cobrar; es decir, el mal llamado "anticipo" no sería más que un pago a cuenta del precio pero no un **verdadero anticipo**. Jurídicamente, un verdadero anticipo sólo puede darse cuando aún no se ha verificado previamente un acto jurídico de enajenación de bienes o de prestación de servicios.

CONCLUSIÓN

Por las razones apuntadas, la percepción de un "anticipo a cuenta de una operación futura", es decir, un **verdadero anticipo**, no puede ser considerado como objeto del ISR, por no tratarse de un "ingreso" para quien lo percibe, sino una obligación a su cargo, es decir, un pasivo, el cual habrá de aplicarse o amortizarse, una vez que se realice el acto jurídico de compraventa o prestación de servicios al cual se refiera. 🏠