NOVIEMBRE 2017
AMCP
BOLETÍN FISCAL
Comisión Fiscal AMCPDF
NÚMERO 18

Tratamiento contable y fiscal de los anticipos a proveedores

Regularmente las empresas acostumbran adelantar fondos a sus proveedores con la finalidad de que puedan iniciar la prestación del servicio, o bien, para reservar determinados bienes, ya sea en su cantidad, por su calidad o inclusive para demostrar solvencia ante los mismos.

1. Normas de Información Financiera

DEFINICIÓN

La Norma de Información Financiera C-4 (NIF) aunque no define como tal del concepto de Anticipo a Proveedores, en su párrafo 44.7.6.1 menciona que éstos *...deben tratarse conforme a la **NIF C-5, Pagos Anticipados**.* Asimismo, esta última define a dichos pagos en el inciso c) del párrafo 30.1, como "*son activos derivados de pagos efectuados en efectivo o equivalentes con la finalidad de asegurar el abastecimiento de bienes, servicios u otros beneficios que se van a recibir en el desarrollo normal de las operaciones futuras de la entidad".*

Razón por la cual, cuando las NIFs hablen de Pagos Anticipados, están hablando también de los Anticipos a Proveedores.

A su vez, en el párrafo 30.2, de esta última NIF se menciona que "*Los Pagos anticipados pueden hacerse por:*

a) Bienes que se van a adquirir en períodos posteriores al pago anticipado; por ejemplo, pagos de la entidad a cuenta de futuras adquisiciones de:
   I. Papelería y artículos de escritorio;
   II. Material de apoyo de ventas, como literatura, folletos y muestras;
   III. Material publicitario;
   IV. Inventarios, propiedades, planta y equipo o activos intangibles;
   V. Instrumentos financieros de capital destinados a ser inversiones permanentes; o

b) Servicios u otros beneficios que se van a recibir en períodos posteriores al pago; tales servicios pueden ser, por ejemplo, por :
   I. Publicidad;
   II. Rentas de propiedades, instalaciones o equipos;
   III. Derechos y contribuciones, como es el impuesto predial;
   IV. Primas de seguros y fianzas;
   V. Regalías; y
   VI. Cuotas, membresías y suscripciones "

Ahora bien, la característica básica de estos pagos es como dice el párrafo 30.3, de esta misma NIF… *la expectativa de la entidad de recibir en el futuro bienes, servicios u otros beneficios; por lo tanto se entiende que al hacer el pago, no se le*

transfieren a la entidad los beneficios y riesgos inherentes a las partidas que está por adquirir o recibir …

PRESENTACIÓN

Siguiendo con lo establecido en la NIF C-5, respecto a la forma de reconocer los citados anticipos en el estado de situación financiera en el apartado 40 se indica que "*los pagos anticipados deben reconocerse como un activo por el monto pagado, siempre que sea probable que los beneficios económicos futuros que estén asociados con tales pagos fluyan hacia la entidad. Los montos pagados en moneda extranjera deben reconocerse al tipo de cambio de la fecha de la transacción; es decir, al tipo de cambio histórico, según se define en la NIF B-15, Conversión de monedas extranjeras. Dichos montos no deben modificarse por posteriores fluctuaciones cambiarias, entre la moneda funcional y la moneda extranjera en la que están denominados los precios de los bienes y servicios relacionados con tales pagos anticipados ".*

Dichos pagos anticipados deben reconocerse como activo, a partir de la fecha en que se hace el pago y cuando sean bienes por los que se hayan hecho los anticipos, en el momento en que éstos se reciban, se deberán reconocer los pagos anticipados que se hicieron para su adquisición y cuando la entidad tenga la certeza de que el bien adquirido le generará beneficios económicos futuros se deberá reconocer como parte del rubro de activo que corresponda al bien que se adquirió.

En el caso de que la entidad no tenga la certeza de que el bien adquirido le generará beneficios económicos futuros, o bien que se trate de servicios, además de reconocer los pagos anticipados que se hicieron por cualquiera de ellos, éstos deben reconocerse como gasto en los resultados del período. Sin embargo, como en el caso de los seguros la aplicación a gastos se hará conforme transcurra el período de cobertura del pago anticipado que corresponda.

Sin embargo, cuando algún pago anticipado pierda su capacidad de generarle beneficios económicos a la entidad, el importe que no sea recuperable deberá reconocerse como una pérdida en los resultados del período en que esto suceda.

Cuando la entidad hace un pago anticipado pero el proveedor no cumple su compromiso y se considere que dicho pago es irrecuperable, debe reconocerse como una pérdida por deterioro pero, si una vez castigado dicho anticipo se recupera y esa recuperación se visualiza como definitiva, la entidad debe revertir dicho castigo y reconocerlo en el estado de resultados actual.

Por otra parte, el apartado 50 de la NIF C-5, se precisa que cuando el período por el cual se espera obtener los beneficios económicos futuros respecto a los pagos anticipados realizados, sean igual o menor a un año o al ciclo normal de las operaciones de la entidad, éstos deben presentarse en el último rubro del

activo circulante, pero si supera a dichos períodos entonces dichos pagos deberán presentarse como parte del activo no circulante.

Si los anticipos fueron realizados para adquirir activos circulantes o no circulantes, su presentación dependerá de la clasificación de la partida de destino.

REVELACIÓN

De acuerdo al apartado 60 de la NIF C-5 "*Atendiendo a su importancia relativa, la entidad debe revelar en notas a los estados financieros la siguiente información sobre pagos anticipados:*

a) su desglose;
b) las políticas que utiliza para su reconocimiento contable; y
c) las pérdidas por deterioro y las reversiones de pérdidas por deterioro".

2. Impuesto sobre la Renta

Considerando que los anticipos se definen como la cantidad que entrega una persona a otra, aún antes de definir el precio, el bien a enajenar o el servicio a recibir, es decir, la operación aún no se ha perfeccionado porque si ésta ya lo hubiere sido, entonces estaríamos ante la presencia de un pago a cuenta, o bien, un pago en parcialidades.

Ahora bien, si se tratará de un anticipo para gastos estaríamos en presencia de lo que establece el artículo 25 de la Ley del Impuesto sobre la renta (ISR) que en su último párrafo establece que "*Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III de este artículo, los contribuyentes hubieren pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 27, fracción XVIII de esta ley".* Fracción que en su párrafo segundo establece los siguientes requisitos:

1.- Que se cuente con el comprobante fiscal del anticipo en el mismo ejercicio en que se pagó.

2.- Con el comprobante fiscal que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se dio el anticipo.

3.- Se deberá cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales, como podría ser los que señala el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 29 y 29-A.

Pero tratándose de otro tipo de anticipos a proveedores como pudiera ser el caso, de los que se entregan a los que proveen de inventarios, propiedades, planta y equipo, definitivamente para hacerlos deducibles se tendrá que atender a las características propias de cada bien, ya que hasta que sean deducibles en este impuesto de acuerdo a las características de cada uno de ellos, serán igualmente deducibles los anticipos, ya que previamente deberán

haber sido incorporados éstos al valor de cada bien cuando hayan sido recibidos de los proveedores y estar sujetos tanto a su incorporación al costo de lo vendido como es el caso de los inventarios, como a través de las depreciaciones tratándose de propiedades, planta y equipo.

En el caso de que los proveedores sean personas morales, se considera que para efectos de la Ley del ISR los ingresos se obtienen, de acuerdo con el artículo 17, fracción I, inciso c) cuando …*" se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos".*

Asimismo, para el caso de que los proveedores sean personas físicas, los ingresos se consideran , de conformidad con el párrafo segundo del artículo 102 de esta Ley, … *efectivamente percibidos cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios aún cuando aquellos correspondan a anticipos…*

Lo anterior no deja lugar a dudas de que los anticipos que reciben los proveedores desde ese momento se consideran ingresos acumulables para efecto del cálculo del ISR, obviamente aún cuando se trate de los pagos provisionales y, por lo mismo, debe expedirse un comprobante fiscal digital por internet (CFDI), de conformidad a las nuevas reglas de la versión 3.3.

3. Impuesto al Valor Agregado

Así también, para efectos de los actos o actividades gravadas, la Ley del Impuesto al Valor Agregado (IVA) establece que la causación de este impuesto se considera cuando las contraprestaciones se reciban en efectivo, en bienes o en servicios …*aún cuando aquellas provengan de anticipos…* conforme al artículo 1-B, de ahí que se debe considerar la importancia que tiene el identificar los anticipos que los proveedores reciban de sus clientes para efectos de este gravamen, ya que como se dijo anteriormente se deberá tener el CFDI correspondiente, además de estar efectivamente cobrado.

4. Impuesto Especial sobre Producción y Servicios

Para efectos de este impuesto de conformidad con el artículo 5, segundo párrafo del citado ordenamiento se establece que … *el pago mensual será la diferencia que resulte de restar a la cantidad que se obtenga de aplicar la tasa que corresponda en los términos del artículo 2 de esta ley a las contraprestaciones recibidas en el mes de que se trate…* Además el artículo 5-C de esta Ley establece que …*se considera que se cobran efectivamente las contraprestaciones a los actos o actividades gravadas , cuando se realicen los supuestos que para tal efecto se establecen en la Ley del Impuesto al Valor Agregado…..*

5. Registro Contable

De acuerdo a todo lo anterior, técnicamente el asiento contable debería ser el siguiente, al momento de dar un anticipo a algún proveedor y ser una operación gravada con los impuestos que se señalan:

	Parcial	Debe	Haber
Anticipo a proveedores		$	
Impuestos anticipados		$	
IVA	$		
IEPS	$		
Bancos			$

Si fuera el caso de que se tratara de una mercancía por la que se dio el anticipo, al momento de recibir ésta en el almacén, el asiento debe ser el siguiente:

	Parcial	Debe	Haber
Almacén		$	
Impuestos anticipados		$	
IVA	$		
IEPS	$		
Anticipo a proveedores			$
Bancos			$

6. Conclusión

Si se entrega un anticipo a algún proveedor, se debe exigir un CFDI, éste es un ingreso acumulable para el proveedor para efectos del ISR inclusive en pagos provisionales, y en el caso de ser un acto gravado para efectos del IVA o del impuesto especial sobre producción y servicios debe considerarse la causación de esos impuestos tanto para efectos contables como fiscales.

C.P.I. Alejandro Rodríguez Brito