

Emisión del CFDI por anticipos



En el presente artículo se abordará el procedimiento para la emisión de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica (CFDI) por anticipos, comentando las complejidades e incongruencias que advertimos en la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet”, publicada para la versión 3.3., la cual incluye el procedimiento mencionado

14



C.P. Arturo Morales Díaz,
Asociado de Natera
Consultores, S.C.



L.C. Imelda Vázquez
Márquez, Asociada de
Natera Consultores, S.C.

INTRODUCCIÓN

Es común que en el desarrollo cotidiano de sus negocios, las empresas reciban anticipos de sus clientes.

Por otro lado, la fiscalización de parte de las autoridades de la materia a través de obligaciones formales que deben cumplir los contribuyentes ha venido aumentando, y un claro ejemplo de ello es la creciente complejidad en la emisión de los CFDI.

Y es que en la actualidad, los contribuyentes necesitan la ayuda de expertos verdaderamente especializados en todo lo relativo a los CFDI, para conocer cuál es el procedimiento adecuado para su emisión, y con ello evitarse problemas y sanciones.

Al respecto, cabe recordar que el 23 de mayo de 2017, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer en su página de Internet el anexo 20, con la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por Internet” (Guía) (Publicado en el DOF el 28-VII-2017).

Por tanto, esa Guía deberá observarse en la emisión de los CFDI bajo la versión 3.3., la cual en esta ocasión incluyó el procedimiento para la emisión de los CFDI por anticipos.

Consideramos que lo dispuesto en la Guía presenta importantes complicaciones, mismas que deberán ser bien analizadas por los contribuyentes, para lograr una adecuada implementación.

Por ello, a continuación, en el presente artículo se abordará el procedimiento para la emisión de los CFDI por anticipos, comentando las incongruencias que advertimos en la Guía.

¿QUÉ ES UN “ANTICIPO” PARA EFECTOS DE LA GUÍA?

Así, para iniciar con el análisis, resulta importante saber qué es un anticipo para efectos fiscales.

En términos generales, se puede afirmar que ni las leyes fiscales especiales, tales como: la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPYS), entre otras, ni el Código Fiscal de la Federación (CFF) establecen una definición del término “anticipo”; sin embargo, se encuentran referencias a dicho concepto en algunas de esas disposiciones.

Como ejemplo representativo de esas referencias, se tiene que conforme al artículo 17, fracción I de la LISR, los ingresos por enajenación de bienes o prestación de servicios se consideran obtenidos, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:

1. Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio.
2. Se envíe o entregue materialmente el bien, y
3. Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio, **aun cuando provenga de anticipos.**

Lo primero que llama la atención es que, para efectos de la Guía, las autoridades fiscales definen, en el Apéndice 6 “Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos recibidos”, qué se debe entender por “anticipo”, de la siguiente manera:

...

Sólo estaremos ante el caso de una operación en donde existe el pago de un anticipo, cuando se realice un pago en una operación en donde:

- a. No se conoce o no se ha determinado el bien o servicio que se va a adquirir o el precio del mismo.
- b. No se conoce o no se han determinado ni el bien o servicio que se va a adquirir ni el precio del mismo.

Ahora bien, para efectos de la Guía, solamente en estos casos se considera que se está recibiendo un “anticipo” por el cual se deben cumplir los nuevos lineamientos para la expedición de los CFDI correspondientes.

En los siguientes apartados se comentan las novedades que dispone la Guía para la emisión de esos CFDI, pero antes comenzaremos con una breve mención de la regulación previa a los nuevos lineamientos.

¿QUÉ SUCEDÍA ANTES DE LA GUÍA?

A partir del 1 de julio de 2017 entró en vigor la versión 3.3. de los CFDI, publicada en el anexo 20 “Medios electrónicos” de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017.

No obstante, dada la dificultad de adaptarse a los cambios para la versión 3.3., se permitió a los

...en la actualidad, los contribuyentes necesitan la ayuda de expertos verdaderamente especializados en todo lo relativo a los CFDI, para conocer cuál es el procedimiento adecuado para su emisión...

contribuyentes optar por emitir los CFDI conforme a la versión 3.2., durante el periodo comprendido del 1 de julio al 30 de noviembre de 2017.

Cabe destacar que para la emisión de los CFDI con la versión 3.2., así como la Guía dada a conocer para esta versión, no se estableció un tratamiento o procedimiento específico para la emisión del CFDI por anticipos.

Por tanto, al no haber lineamientos o procedimientos específicos, los contribuyentes tenían libertad para establecer la forma en la cual reflejaban los anticipos recibidos en los CFDI que emitían.

En nuestra experiencia, era frecuente ver que cuando un contribuyente recibía de su cliente un anticipo, procedía a emitir el CFDI correspondiente al importe del anticipo recibido y, una vez que se determinaba el bien o servicio y el precio o contraprestación del mismo, se emitía el CFDI por el total de la operación, reflejando en ese comprobante, el importe del anticipo con valor negativo, para que el CFDI emitido reflejase el valor total de la operación y, al mismo tiempo, muestre el valor neto recibido del pago, después de descontar el anticipo que se había recibido previamente.

Sin embargo, con motivo de la aplicación obligatoria de la versión 3.3. para la emisión de los CFDI a partir del 1 de diciembre de 2017, la mecánica de disminuir el anticipo (utilizando un valor negativo) del valor del CFDI emitido por el valor total de la operación, no será posible, pues la nueva versión, publicada en el DOF el 10 de enero de 2017, no permite el uso de valores negativos.

EMISIÓN DE LOS CFDI POR ANTICIPOS CON LA VERSIÓN 3.3.

A partir del 1 de julio de 2017 entró en vigor la versión 3.3. para emitir los CFDI. No obstante, el anexo 20 de donde se desprende esta última, no establece un atributo para incluir el importe de los anticipos.

Al respecto, la Guía establece un procedimiento específico para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos.

Para efectos de lo anterior, se debe identificar si el anticipo recibido proviene de un primer pago o del remanente de un pago previo.

1. En caso de provenir del primer pago:

Cuando el contribuyente recibe un anticipo deberá emitir los siguientes comprobantes:



2. En caso de provenir del remanente:

Cuando el contribuyente recibe un anticipo derivado de un remanente de un pago recibido con anterioridad deberá emitir los siguientes comprobantes:



Resulta interesante que el SAT pretenda dar un tratamiento distinto a una operación que, para efectos comerciales, es igual.

En ese orden de ideas, para tratar de entender las diferencias de cada supuesto, a continuación se muestra la siguiente tabla comparativa:

	ATRIBUTO	PRIMER PAGO	REMANENTE
CFDI 1: ANTICIPO	TipoDeComprobante	I	I
	FormaPago	c_FormaPago	c_FormaPago
	MetodoPago	PUE	PUE
	CfdiRelacionados		
	ClaveProdServ	84111506	84111506
	Cantidad	1	1
	ClaveUnidad	ACT	ACT
	Descipcion	Anticipo del bien o servicio	Anticipo del bien o servicio
	ValorUnitario	Monto antes de impuestos	Monto antes de impuestos
CFDI 2: OPERACIÓN	TipoDeComprobante	I	I
	FormaPago	c_FormaPago	c_FormaPago
	MetodoPago	C_MetodoDePago	C_MetodoDePago
	TipoRelacion	7	7
	CfdiRelacionados	UUID(s) CFDI por anticipo	UUID(s) CFDI por anticipo
	Concepto	Descripción	Descripción + "CFDI por remanente de un anticipo"
	ValorUnitario	Valor del bien o servicio	Valor del bien o servicio
	Descuento		Monto del anticipo por concepto
CFDI 3: APLICACIÓN	TipoDeComprobante	E	
	FormaPago	30	
	MetodoPago	PUE	
	CfdiRelacionados	UUID CFDI de operación	
	TipoRelacion	7	
	ClaveProdServ	84111506	
	Cantidad	1	
	ClaveUnidad	ACT	
	Descipcion	Aplicación de anticipo	
	ValorUnitario	Monto del anticipo antes de impuestos	

A continuación, analizaremos cada uno de los comprobantes a emitir por los contribuyentes:

CFDI 1: Anticipo

Como se puede observar en la tabla comparativa, en ambos casos (primer pago y remanente) se tiene que emitir un "CFDI de Ingreso" por el importe del anticipo recibido; sin embargo, llama la atención la inconsistencia con la que el SAT pretende regular la emisión.

Así, para explicar lo anterior, revisemos la estructura del anexo 20, para la emisión de un CFDI.

Elemento: Emisor	Nombre	EMISOR, S.A. DE C.V.		RFC	EM1820417LIR			
				Régimen	601 General de Ley de Personas Morales			
Elemento: Comprobante	Serie	Z	Folio	7659	UUID	5FB2822E-396D-4725-8521-CDC4BDD20CCF		
	Versión	3.3		Hora	AAAA-MM-DD hh:mm:ss			
	Tipo de Comprobante	Ingreso		Lugar	01010			
Elemento: Receptor	Nombre	RECEPTOR, S.A. DE C.V.		RFC	REC951104TBS			
	Uso del CFDI	P01 Por definir		Residencia Fiscal	Identidad Fiscal			
Elemento: Conceptos	CLAVE	ID	CANT	UNIDAD	DESCRIPCIÓN	VALOR	IMPORTE	DESCUENTO
	84111506		1	ACT	Anticipo del bien o servicio	10,000.00	10,000.00	
	Moneda	MXN		Tipo de Cambio	SUB-TOTAL			10,000.00
	Forma de Pago	01 Efectivo		Condiciones	DESCUENTO			
	Método de Pago	PUE		Confirmación	IVA			1,600.00
					TOTAL			11,600.00
Elemento: Comprobante	Sello							
	Certificado							No. Certificado
	Cadena Original							
	jfkajdkjsij87318776767867683189y8fy88173847837489ur83817jfkjifu783							
	.789f83qj3846q9fy83e86138hf3yhfy3781008803839							
	No debe existir							

Elemento: CFDI Relacionado

CFDI: impuestos

Es así como en el Apéndice 6 “Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos recibidos” de la Guía, el SAT pretende identificar los pagos relacionados con anticipos.

Descripción: En este campo se debe registrar el valor “Anticipo del bien o servicio”.

ValorUnitario: En este campo se debe registrar el monto entregado como anticipo antes de impuestos.

(Énfasis añadido.)

18 **I. Emisión de un CFDI por el valor del anticipo recibido:**

El contribuyente al momento de recibir un anticipo debe emitir un comprobante fiscal digital por Internet (CFDI) por el valor del anticipo y deberá registrar en los siguientes campos la información que a continuación se describe:

...
e) Nodo Concepto: Sólo debe existir un concepto en este comprobante.

ClaveProdServ: En este campo se debe registrar la clave “84111506” (Servicios de Facturación).

Cantidad: Se debe registrar el valor “1”.

ClaveUnidad: se debe registrar la clave “ACT” (Actividad).

Como se puede apreciar, el emitir el CFDI con la información del anticipo en el elemento “Concepto” –tal y como lo señala la Guía– implica una inconsistencia en el sistema y no tiene sentido, pues dar de alta un producto conlleva a identificar los procesos (ingresos, costos, inventarios, etc.) que afectan en la generación de información de la empresa.

Es decir, en una implementación armónica debería tener el mismo tratamiento que los demás productos o servicios.

Cabe destacar que la Guía señala que como clave de producto o servicio, se debe registrar la clave 84111506, la cual conforme al “Catálogo de productos / servicios” corresponde a “Servicios de Facturación”,

cuestión que no tiene congruencia con la operación que realizó el contribuyente.

CFDI 2: Operación

Como se puede observar en la tabla comparativa, cuando el contribuyente concrete el precio o la contraprestación deberá emitir en ambos casos –primer pago y remanente–, un “CFDI de Ingreso” por el importe total de la operación.

Sin embargo, cuando se trata de un anticipo proveniente de un remanente por un pago anterior, se tendrá que anotar en los atributos “Descripción” y “Descuento”, la información relacionada con el anticipo, tal como se establece en el Apéndice 6 “Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos recibidos” de la Guía:

...

II. Emisión de un CFDI por el remanente de la contraprestación, relacionando el anticipo recibido.

El contribuyente al recibir el pago del remanente de la contraprestación, debe emitir un CFDI por el monto del remanente y registrar en los siguientes campos la información que a continuación se describe:

...

*Descripción del nodo **Concepto**: En este campo se debe registrar la descripción del bien o servicio propio de la empresa por cada concepto, seguido de la leyenda: CFDI por remanente de un anticipo.*

...

Descuento: Se debe registrar por cada concepto el monto del anticipo

(Énfasis añadido.)

Finalmente, en la emisión del CFDI por el total de la operación, llama particularmente la atención que en el atributo “Descuento”, se deba registrar el monto del anticipo para que el valor del comprobante sea equivalente al importe del remanente del precio o contraprestación.

Cabe mencionar que un “descuento” es algo distinto a un “anticipo”, y a la aplicación de éstos en cualquier operación. De hecho, el artículo 25, fracción I de la LISR trata a los descuentos como una

deducción autorizada, lo cual es distinto de un anticipo.

Por tanto, emitir el CFDI con la información que señala la Guía en los nodos “Descripción” y “Descuento” implica una inconsistencia en el sistema, pues podría generar confusión tanto en el tratamiento de un mismo producto o servicio al tener descripciones distintas, como en el análisis de la información al utilizar el mismo campo tanto para los descuentos, como para los anticipos.

CFDI 3: Aplicación

El Apéndice 6 “Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos” de la Guía, señala que solamente en el caso de anticipos recibidos como primer pago, se tiene que emitir un “CFDI de Egreso” por el valor del anticipo recibido.

...

III. Emisión de un CFDI de tipo “Egreso”

*Posteriormente a la emisión del CFDI por el valor total de la operación, el contribuyente debe **emitir un CFDI de tipo “Egreso” por el valor del anticipo aplicado** y registrar en los siguientes campos la información que a continuación se describe:*

...

e) Nodo Concepto: Sólo debe existir un concepto en este comprobante.

ClaveProdServ: En este campo se debe registrar la clave “84111506” (Servicios de Facturación).

Cantidad: Se debe registrar el valor “1”.

ClaveUnidad: se debe registrar la clave “ACT” (Actividad).

Descripción: En este campo se debe registrar el valor “Aplicación de anticipo”.

ValorUnitario: En este campo se debe registrar el monto descontado como anticipo antes de impuestos.

(Énfasis añadido.)

Cabe mencionar que la Guía señala que la fecha de emisión del “CFDI de Ingreso” por el valor total de la operación y el “CFDI de Egreso” deben ser la misma.

Con la emisión del “CFDI de Egreso” al parecer el SAT pretender eliminar el efecto de acumulación de ingresos, lo cual carece de sustento lógico, pues emitir dos comprobantes conforme a la legislación fiscal –uno por el anticipo recibido, y otro por el total de la operación–, en ningún momento implica la doble acumulación del ingreso.

Por otra parte, cabe señalar que en las revisiones realizadas por parte de las autoridades fiscales, el “CFDI de Egreso” no es considerado como el *medio idóneo* para cancelar operaciones manifestadas en los “CFDI de Ingreso”; por tanto, sólo deben emitirse cuando se aplica un crédito a la cuenta de clientes, tales como: devoluciones de mercancía, descuentos, rebajas y bonificaciones.

No obstante, la Guía emitida por la autoridad para la versión 3.3. señala la definición para el “CFDI de Egreso”, de la siguiente manera:

2. Comprobante de Egreso. *Amparan devoluciones, descuentos y bonificaciones para efectos de deducibilidad y también puede utilizarse para corregir o restar un comprobante de ingresos en cuanto a los montos que documenta, como la aplicación de anticipos. Este comprobante es conocido como nota de crédito.*

CONCLUSIONES Y CONSIDERACIONES FINALES

20

Los sistemas ERP (*Enterprise Resource Planning* o Planificación de Recursos Empresariales) se caracterizan por la integración de módulos que se relacionan entre sí, de tal manera que la información que se captura en un módulo puede ser consultada o utilizada por otro.

Es así que el reto de la implementación y buen funcionamiento de un ERP, es la integración de los diferentes módulos, para generar información en línea, la cual sirva para la operación y toma de decisiones de las distintas áreas de la empresa. Por tanto, cualquier modificación en la programación de

un ERP debe ser analizada minuciosamente, lo que implica tiempo y recursos considerables.

Esto, en el entendido de que el reconocimiento de los ingresos se trata de un proceso fundamental en la operación de la empresa, y que debido a que las disposiciones fiscales están estrechamente ligadas a la emisión de los CFDI, a más de siete años de haber aparecido en la regulación fiscal, las empresas continúan analizando la mejor forma de vincular la información financiera con la fiscal, para la emisión de comprobantes fiscales.

Cabe destacar que uno de los propósitos que ha buscado la autoridad fiscal con la modernización de la Factura Electrónica es simplificar la emisión y eliminar errores.

Sin embargo, cada versión para la emisión de éstas que las autoridades dan a conocer, contempla no sólo requisitos adicionales más allá de la operación comercial, sino una serie de adecuaciones a la versión del anexo 20, que las empresas deben considerar.

Si bien ciertas empresas, por la rigidez de los sistemas han decidido utilizar aplicaciones distintas al ERP para la emisión de los comprobantes fiscales, lo cierto es que todos los contribuyentes cada día deben invertir una mayor cantidad de recursos para contar con procesos automatizados que les permitan responder a los requerimientos del SAT, pues la autoridad con el afán de fiscalizar al contribuyente a partir de los comprobantes fiscales se ha excedido en la regulación.

Con la Guía en comento, la autoridad pretende regular la emisión de comprobantes para el caso de anticipos sin ninguna lógica, evidenciando la única intención de fiscalizar a los contribuyentes mediante los CFDI que sean emitidos.

Ahora bien, considerando el interés del SAT de fiscalizar los anticipos, sería más congruente con los sistemas informáticos, incluir la información del anticipo en el nodo “Comprobante” que en el elemento “Conceptos” del CFDI, tal como señala la estructura de la versión 3.2. en el caso del atributo “Descuentos”. •