

GUÍA DE LLENADO DEL CFDI 3.3 ESTABLECE CRITERIOS QUE EXCEDEN EL CONTENIDO DE LA LEY



Como sabemos, la versión 3.3 a la plataforma tecnológica en que se generan los CFDI por los contribuyentes obligados a emitirlos, será obligatoria a partir del 1º de Diciembre de 2017, más sin embargo de manera opcional ya es posible utilizarla y para ello el SAT ha publicado en su página web una serie de guías con la finalidad de orientar al contribuyente en su uso.

Guías que han venido siendo modificadas de manera frecuente, haciendo de esta forma aún más confuso todo este tema y provocando sin duda inseguridad entre los contribuyentes, ya que hasta los famosos catálogos que serán base importante en el llenado de los CFDI en la versión 3.3 siguen siendo objeto de modificación y adecuación por parte de la autoridad.

Pero al margen de esta situación, ocurre que también la autoridad fiscal ha aprovechado tales guías para en ellas expresar o plasmar su criterio en relación a ciertas operaciones en donde se debe expedir CFDI y la forma o procedimiento que debe seguir el contribuyente para ello.

Tal es el caso concreto de los anticipos recibidos por los contribuyentes y sobre lo cual la autoridad fiscal ha publicado dentro del documento titulado "Anexo 20 Guía de llenado de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet?", mismo cuya más reciente versión (1) fue dada a conocer a través de su sitio web el día 7 de Agosto de 2017, su criterio en relación a lo que debe considerarse un anticipo y lo que no debe considerarse como tal.

Sin duda, y con la finalidad de orientar y uniformar el criterio y accionar de los contribuyentes cuando reciban cantidades por concepto de anticipos, es que el SAT expone dentro de dicho documento (2) el procedimiento a seguir por el contribuyente para emitir el CFDI por los anticipos recibidos, según se trate de las 2 situaciones que la autoridad contempla como origen de los anticipos recibidos.

[VER ARTÍCULO SOBRE EMISIÓN DE CFDI EN CASO DE ANTICIPOS RECIBIDOS EN VERSIÓN 3.3](#)

Pero la autoridad, además de exponer el procedimiento a seguir para la emisión del CFDI en caso de anticipos recibidos, también emite su criterio sobre lo que debe considerarse un anticipo y lo que no debe considerarse un anticipo.

En efecto, porque de acuerdo a la citada Guía de llenado del CFDI 3.3, publicado por el SAT en su página web el 7 de Agosto de 2017, se establece que no se considera que existe un anticipo en los casos siguientes:

I. Si la operación de que se trata se refiere a la entrega de una cantidad por concepto de garantía o depósito, es decir, la entrega de una cantidad que garantiza la realización o cumplimiento de alguna condición, como sucede en el caso del depósito que en ocasiones se realiza por el arrendatario al arrendador para garantizar el pago de las rentas en el caso de un contrato de arrendamiento inmobiliario.

II. En el caso de operaciones en las cuales ya exista acuerdo sobre el bien o servicio que se va a adquirir y de su precio, aunque se trate de un acuerdo no escrito, y el comprador o adquirente del servicio realiza el pago de una parte del precio, estamos ante una venta en parcialidades y no ante un anticipo.

Mientras que, de acuerdo a la misma Guía de llenado, sólo estaremos ante el caso de una operación en dónde existe el pago de un anticipo, cuando se realice un pago en una operación en dónde:

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.

Esto es, para el SAT, y según lo que indica en la mencionada Guía de llenado del CFDI 3.3, existirá un anticipo sobre el que se deberá emitir un CFDI en aquellos casos en los que se reciban pagos en una operación en donde aún no se conoce o no se ha determinado el bien o servicio a prestar o el precio del mismo, o en una operación en donde aún no se conoce o no se determina ninguno de estos 2 elementos.

Mientras que no existirá un anticipo en aquellos casos en donde la operación está definida en cuanto al bien o servicio a prestar o en cuanto al precio a pagar por la operación, ya que según la autoridad en estos casos se trata de una venta en parcialidades, por lo que el monto recibido no es un anticipo, sino que se trataría de un abono o pago a cuenta de la venta ya concertada y realizada.

Este criterio de la autoridad sin duda va más allá de lo contemplado en normas financieras y en las disposiciones legales y fiscales que regulan el perfeccionamiento de las operaciones de compra-venta y la obligación de emitir un CFDI, así como el momento para acumular los ingresos para los contribuyentes.

Al respecto es necesario recordar que en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF) es donde se establece los casos en que el contribuyente estará obligado a expedir CFDI, siendo estos los siguientes:

- 1.- Por los actos o actividades que realicen
- 2.- Por los ingresos que se perciban
- 3.- Por las retenciones de contribuciones que efectúen

Estas 3 situaciones son las únicas por las que un contribuyente estará obligado a expedir un CFDI, por lo que en el caso particular de un anticipo, la cantidad recibida en tal concepto se relaciona de manera indubitable con un posible ingreso para el contribuyente, por lo que **si el anticipo recibido es un ingreso para fines de la Ley del ISR**, la cual es la norma que regula fiscalmente el incremento patrimonial obtenido por los contribuyentes, **pues entonces el contribuyente estará obligado a expedir el CFDI por el anticipo recibido, pero si la cantidad recibida no es considerada como un ingreso para fines de dicha Ley del ISR, entonces no existirá la obligación para el contribuyente de expedir un CFDI por la cantidad recibida.**

En el caso particular de las actividades empresariales, dentro de las cuales se encuentran las comerciales, es decir, aquellas en donde se compran y venden mercancías o bienes, la operación de compra-venta tiene su origen en el contrato respectivo, mismo que se encuentra regulado en el derecho civil.

De acuerdo al artículo 2248 del Código Civil Federal (CCF), habrá compra-venta cuando uno de los contratantes se obliga a transferir la propiedad de una cosa o de un derecho, y el otro a su vez se obliga a pagar por ellos un precio cierto y en dinero, siendo perfeccionada la operación y por lo tanto obligatoria para las partes, cuando se han convenido sobre la cosa y su precio, aunque la primera no haya sido entregada ni el segundo satisfecho (artículo 2249 del CCF).

Por lo que de acuerdo a estas disposiciones, mientras no se haya determinado la cosa y el precio, es decir, los 2 elementos que integran la operación de compra-venta, entonces no existe legalmente la operación.

De esta forma, cualquier cantidad entregada mientras no se haya determinado la cosa y el precio no puede ser tomada como parte de una compra-venta ya que no obliga a quien la recibe a transferir la propiedad de algo, justamente porque aún no se define la cosa, y solamente podría ser considerada como un pago a cuenta de futuras ventas de productos o prestación de servicios, tal y como señala la normatividad contable de nuestro país a través de la NIF C-9 ?Pasivos, Provisiones, Activos y Pasivos Contingentes y Compromisos?.

En este orden de ideas, mientras no se encuentre determinada la cosa y el precio de la operación, cualquier cantidad entregada e independientemente de cómo se le denomine (anticipo, pago a cuenta, etc.), no generaría la obligación de emitir un CFDI por su percibimiento ya que no representaría un ingreso fiscal para el contribuyente.

Lo anterior porque de acuerdo al inciso c) de la fracción I del artículo 17 de la Ley del ISR, en el caso de enajenación de bienes o prestación de servicios, se considera que los ingresos se obtienen cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el **precio o la contraprestación pactada**, aun cuando provenga de anticipos.

Por lo que para que un anticipo se considere un ingreso acumulable y, por consiguiente, se tenga la obligación de emitir un CFDI por su percibimiento, es condición sine qua non el que el anticipo recibido sea parte del precio o la contraprestación pactada previamente, tal y como se señala en la citada disposición de la Ley del ISR, donde se señala que el ingreso se obtiene cuando se cobre o sea exigible el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos, por lo que en la misma se establece la condición de que el anticipo debe provenir o derivar del precio o contraprestación pactada, por lo que si no hay un precio pactado entonces el monto recibido como anticipo, o bajo el concepto de anticipo, no sería ingreso acumulable en ese momento.

De esta forma, legalmente un contribuyente sólo tiene la obligación de emitir un CFDI por los anticipos recibidos cuando éstos son ingresos acumulables para efectos fiscales, según se establece en el artículo 29 del CFF, y los anticipos sólo acumulan para fines

fiscales cuando provengan o deriven del precio o contraprestación pactada previamente por las partes, según se establece en el inciso c) de la fracción I del artículo 17 de la Ley del ISR.

Por lo que es inconcuso que cualquier cantidad recibida mientras no se haya definido o determinado el precio y la cosa, no generaría obligación ninguna de emitir un CFDI por ello ya que tal operación no representa en ese momento un ingreso acumulable para quien lo recibe.

En vista de lo anterior, es inexacto el criterio manejado por la autoridad fiscal en la Guía de llenado del CFDI 3.3 en relación a lo que debe considerarse un anticipo para fines fiscales y lo que no debe considerarse como tal, con lo cual sólo confunde aún más al contribuyente y genera inseguridad jurídica.

(1) Dicho documento ha sido modificado en varias ocasiones y sin duda se modificará posteriormente, por lo que es recomendable estar atento a la página web del SAT. Esta nota se publica según el documento vigente al 13 de Agosto de 2017, mismo que fue publicado el 7 de Agosto de 2017.

(2) Dentro del ?Apéndice 6 Procedimiento para la emisión de los CFDI en el caso de anticipos recibidos?, contenido en las páginas 59 a 64.