



precio o contraprestación, o el bien o servicio que se va adquirir, o incluso cuando todavía se desconocen ambos elementos, es decir, cuando todavía no se tiene definido ni el precio y ni el bien o servicio a adquirir.

Por lo que entonces la autoridad pretende que el contribuyente acumule para efectos de ISR cantidades que al momento de percibir las aún no representan un ingreso acumulable, según las reglas de acumulación establecidas en el artículo 17 de la Ley del ISR, y es que debemos recordar que no toda cantidad percibida por un contribuyente representa un ingreso para efectos fiscales, ya que únicamente lo serán aquellas cantidades percibidas como pago o anticipo sobre operaciones en donde de manera previa ya se ha definido el precio o contraprestación respectiva, según se desprende de lo regulado en el inciso c) de la fracción I del citado artículo 17 de la Ley del ISR.

Por lo que cuando la autoridad fiscal señala en esta Guía de llenado que habrá un ingreso para efectos de ISR en el caso de recibirse cantidades cuando todavía el contribuyente no ha celebrado una operación, ya que no se ha definido el bien o servicio a adquirir, y ni existe un precio pactado, pues es evidente que excede lo dispuesto por la Ley del ISR en cuanto al momento de acumulación de los ingresos.

Con este criterio la autoridad pretende que se emita un CFDI, y por consiguiente, se acumule para ISR, la percepción de cantidades que no son objeto de la Ley del ISR o que al menos su momento de acumulación sea en un momento posterior al de la fecha del pago efectivo.

En efecto, ya que con tal criterio se tendría que considerar acumulable los pagos que hacen, por ejemplo, las personas que hacen una reservación en un hotel para ocupar una habitación en una fecha futura, cuando quizá el servicio nunca se llegue a prestar si es que finalmente la persona cancela la reservación, o las cantidades que se entregan a una persona para asegurar o garantizar nos venda un bien o producto que saldrá al mercado en una fecha futura, pero sobre la que aún se desconoce el precio final e incluso se desconoce si finalmente lo tendrá disponible nuestro proveedor.

Todas estas cantidades serán acumulables cuando finalmente se concrete la operación, es decir, cuando llegue la fecha de la reservación y la persona se presente en el hotel, o cuando finalmente el proveedor nos avise que si le ha llegado el producto y que su precio final ha quedado determinado. Es decir, cuando la operación ha quedado definida en cuanto al bien o servicio a adquirir, o en cuanto al precio o contraprestación a pagar por dicho bien o servicio, pero mientras tales elementos no se conozcan, no es posible establecer que la operación ha quedado formalizada o perfeccionada y que existe una obligación para las partes involucradas.

Mientras que en relación al IVA, surge la inquietud de si tales cantidades que el SAT considera como anticipos, según el criterio que maneja en la multicitada Guía de llenado del CFDI 3.3, pues igual habría que trasladar el IVA sobre dichos montos en el CFDI que se emita, y pues tenemos la cuestión de que conforme al artículo 1 de la Ley del IVA, el impuesto únicamente se causa por la realización de los siguientes actos o actividades:

- 1.- La enajenación de bienes.
- 2.- La prestación de servicios independientes.
- 3.- El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.
- 4.- La importación de bienes o servicios.

Por lo que para determinar si habría que trasladar el IVA en tales CFDI, sería necesario establecer si el acto o actividad por el cual se emite el CFDI es alguno de los 4 antes citados, ya que en caso de ser así, pues entonces habría que trasladar el IVA respectivo, pero en caso de no ser así, pues entonces no se tendría que hacer, ya que entonces estaríamos en presencia de un acto no objeto de la Ley del IVA.

Pero la cuestión es cómo se va a calificar el monto que se tendría que facturar como anticipo, según el criterio del SAT, ya que si aún no conocemos el bien o servicio a adquirir, pues entonces cómo se va a determinar si se trata de un acto gravado por la Ley del IVA, o más aún, cómo se va a determinar si se trata de un acto gravado a la tasa del 16%, a la tasa del 0%.....o incluso si se trata de un acto exento del impuesto, para el caso de personas que realizan actos a distintas tasas del impuesto???

Si le seguimos la corriente? al SAT en lo vertido en su famosa Guía de llenado del CFDI 3.3, en relación a los anticipos recibidos, pues entonces no habría IVA a trasladar en ese momento, ya que al desconocerse el bien o servicio a adquirir en ese momento, pues entonces no se presenta ninguno de los 4 actos o actividades por los cuales se causa el impuesto.

Lo anterior es así ya que a ese momento no se ha enajenado ningún bien, no se ha prestado ningún servicio, no se ha otorgado el uso o goce temporal de ningún bien, y no se ha importado ningún bien o servicio tampoco, por lo que entonces no existe en ese momento la realización de algún acto o actividad sobre la que se cause el impuesto.

De esta forma, el IVA sólo se asentará en el CFDI que se emita cuando ya se concrete la operación, es decir, cuando ya se conozca el bien o servicio a adquirir y ya se haya definido el precio o contraprestación correspondiente.

Debemos recordar que conforme a la regla 3.2.25 de la RMF 2017, y que la misma Guía de llenado del CFDI 3.3 retoma al existir la

remisión a ella por parte de la regla mencionada, en el caso de anticipos recibidos se deben expedir 3 CFDI en todo el proceso, el primero por el monto del anticipo recibido (y en donde no habría IVA a trasladar según los considerandos citados), luego habría un segundo CFDI por el monto total del precio o contraprestación pactada (y en donde ya habría posiblemente un IVA a trasladar, ya que entonces se habría definido el bien o servicio a adquirir, y con ello se definiría si el acto o actividad está gravado, y a que tasa, o si está exento) e inmediatamente después un CFDI de egreso por el anticipo vinculado al CFDI anterior y para evitar la duplicidad del ingreso (y en donde no habría IVA a trasladar, ya que se trataría de una réplica de lo asentado en el CFDI del anticipo).

### **CONCLUSIONES**

El criterio que el SAT plasma en la citada Guía de llenado del CFDI 3.3, en relación a lo que debe considerarse como un anticipo para efectos fiscales, sin duda tiene un afán recaudatorio, e igual tiene la intención de evitar que el contribuyente pueda diferir el momento de acumulación de los ingresos bajo el argumento de que se trata de cantidades sobre las que aún no se formaliza o concreta la operación, más sin embargo, es obvio que una Guía publicada en su página web no es el instrumento jurídico por medio del cual puede obligar al contribuyente a darle un efecto fiscal distinto a situaciones que se encuentran plenamente reguladas en la Ley de ISR de otra manera.

Debemos recordar que lo plasmado al respecto por la autoridad en esta Guía es meramente su criterio u opinión, la cual no genera obligaciones distintas a las contempladas en la leyes y que sólo pueden generar un derecho para el contribuyente, por supuesto que sin olvidar que al estar vinculada a una regla de carácter general emitida por la autoridad (la regla 3.2.25 de la RMF 2017), la misma puede obligar, pero únicamente en cuanto al procedimiento a seguir para emitir el CFDI en el caso de anticipos recibidos, pero que estén acorde a lo estipulado en la Ley del ISR.

Es decir, la Guía de llenado en conjunto con la citada regla, establecen el procedimiento a seguir para emitir el CFDI en caso de anticipos recibidos, para lo cual señala la información a proporcionar en los diferentes campos del cuerpo de los 3 CFDI a emitir en todo el proceso, lo cual sin duda obliga al contribuyente a hacerlo de esa manera ya que únicamente regula la forma en que se cumplirá con una obligación establecida en el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF), la de emitir CFDI por los ingresos que se perciban.

Pero es claro que no puede obligar al contribuyente en cuanto a situaciones que exceden el contenido de la Ley del ISR, en relación al momento de acumulación de los ingresos.

Sin duda que este criterio en relación a los anticipos recibidos, más que ayudar o clarificar la situación para el contribuyente, sólo ha agregado una dosis mayor de inseguridad e incertidumbre a todo este tema del CFDI 3.3, que ya de por sí es complejo por todas las modificaciones que se hacen y la gran cantidad de información a proporcionar.

Esperemos que de aquí al 1º de Diciembre de 2017, fecha programada para ser obligatorio para todos los contribuyentes el uso de la versión 3.3 de la plataforma tecnológica para generar el CFDI, en alguno de esos tantos cambios que se hace a esta Guía de llenado, la autoridad adecúe su contenido en relación a lo que debe considerarse un anticipo para efectos fiscales.