

# Disminución de anticipos en los pagos provisionales del ISR para 2022

Principales aspectos



L.C. Moisés David Solares Jordán, Gerente del Área Fiscal de Garrido Licon y Asociados

Especialista en consultoría fiscal de empresas nacionales e internacionales  
Cuenta con 11 años de experiencia

## INTRODUCCIÓN

El 17 de febrero de 2022, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió un comunicado a través del cual informó, con respecto a ciertas modificaciones en las declaraciones provisionales y definitivas, que para efectos de la presentación de las mismas se ha precargado la información de cada uno de los contribuyentes, sean personas físicas o morales, con la intención de facilitar su llenado y disminuir el tiempo en la elaboración de sus propios cálculos, tomando como base su facturación

electrónica y las propias declaraciones presentadas con anterioridad.

Por tanto, los principales cambios que se realizaron en la plataforma del SAT consistieron en:

- Precarga de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) de ingresos y gastos.
- Precarga de pérdidas fiscales y del coeficiente de utilidad.

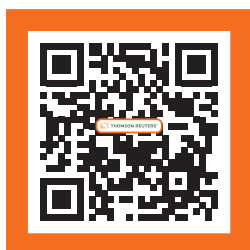


Dicha modificación, tiene su fundamento en la regla 3.9.16. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022, la cual establece que, tratándose de personas morales, deberán efectuar sus pagos provisionales mensuales del ejercicio mediante la presentación de la declaración “ISR<sup>1</sup> personas morales”, a través del Servicio de “Declaraciones y Pagos”, misma que estará prellenada con la información de los comprobantes fiscales de tipo ingreso emitidos por las personas morales en el periodo de pago, así como los pagos provisionales efectuados con anterioridad y con información de la declaración anual del ejercicio inmediato anterior.

Para acceder a la Regla 3.9.16. de la RM para 2022 escanee el Código QR



Para acceder a la Regla 2.8.3.1. de la RM para 2022 escanee el Código QR



Derivado de lo anterior, el objetivo del presente análisis, es mostrar mediante un caso práctico, la forma en

que los contribuyentes deberán disminuir los anticipos acumulables en la determinación del pago provisional mensual del ISR correspondiente a la emisión del CFDI, por el importe total de la contraprestación.

## ANÁLISIS

En la actualidad, el pago de los impuestos se ha convertido en una obligación primordial en el mundo de los negocios, mediante la cual los contribuyentes no deben únicamente conocer la naturaleza y objeto del impuesto, sino la forma de cumplir con dicha obligación, incluyendo la manera correcta de declarar sus ingresos.

Hoy en día, es común que los pagadores de impuestos realicen operaciones con sus clientes, asociadas con la percepción de anticipos.

Para estos efectos, de conformidad con las Normas de Información Financiera (NIF), se define a los “anticipos de clientes” como la obligación pendiente que tiene una entidad de transferir el control sobre bienes o servicios a un cliente respecto de la cual la entidad tiene derecho a (o ha recibido ya) una contraprestación.<sup>2</sup>

Por su parte, el SAT se ha pronunciado respecto a los anticipos de clientes, a través del anexo 20 “Medios electrónicos” de la RM y la “Guía de llenado de los comprobantes fiscales digitales por internet”, en los cuales ha señalado que únicamente se estará ante el caso de una operación en donde existe el pago de un anticipo, cuando se realice un pago en una operación en donde:

- No se conoce o no se ha determinado el bien o servicio que se va a adquirir o el precio de este; o
- No se conoce o no se ha determinado ni el bien o servicio que se va a adquirir ni el precio de este.

Como se puede observar, tratándose de anticipos de clientes, si bien es cierto que no se conoce el bien o servicio al cuál serán aplicadas tales cantidades, o el precio de estos, resulta evidente que se está recibiendo una contraprestación por la cual los contribuyentes deberán analizar si dicho importe deberá reconocerse fiscalmente como un ingreso por el que se deba de pagar impuestos.

<sup>1</sup> Impuesto sobre la renta

<sup>2</sup> NIF D-1 “Ingresos por contratos con clientes”, numeral 42.4.34



Ahora bien, resulta importante señalar que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) tiene como objeto gravar los ingresos que obtengan los contribuyentes, tal y como lo establece en su numeral 16:

**Artículo 16.** *Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, **acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio**, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas.*

...

*(Énfasis añadido.)*

Para estos efectos, si bien la disposición citada no contempla una definición del concepto de "ingreso", ello no implica que carezca de sentido o que ociosamente el legislador haya creado un tributo sin objeto, tal y como lo ha señalado la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la tesis aislada 1a. CLXXXIX/2006,<sup>3</sup> a través de la cual estableció que es posible definir ese concepto como:

*Cualquier cantidad que modifique positivamente el haber patrimonial de una persona.*

En este contexto, las personas morales se encuentran obligadas a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, de conformidad con lo estipulado en el artículo 14 de la LISR, considerando que para el cálculo de dichos pagos provisionales se procederá como sigue:

Se deberán multiplicar los ingresos nominales, que se conforman por los ingresos acumulables, excepto el ajuste anual por inflación acumulable, por el coeficiente de utilidad que corresponda, para obtener la utilidad fiscal que podrá ser disminuida por: **(i)** la Participación de los

Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU) pagada en el mismo ejercicio; **(ii)** el importe de los anticipos; **(iii)** los rendimientos distribuidos en ese mismo ejercicio (si fuera el caso), y **(iv)** las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de aplicar.

Ahora bien, es claro que los contribuyentes se encuentran obligados a acumular los anticipos que reciban en sus pagos provisionales, y pagar el impuesto correspondiente; sin embargo, es necesario definir el momento de acumulación de dichos ingresos.

Al respecto, el numeral 17 de la LISR indica los momentos de acumulación en que se obtienen los ingresos para aquellos casos no previstos en otros numerales de la misma, conforme a lo siguiente:

**Artículo 17.** ...

**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 fiscal 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.*

...

*(Énfasis añadido.)*

Conforme a la redacción de la disposición citada, el momento en que los contribuyentes reciban un anticipo, este sería considerado como un ingreso obtenido y, por consecuencia, se encuentran obligados a reconocerlo en el pago provisional del mes que corresponda.

Por tanto, resulta relevante resaltar que a través de la regla 3.2.24. de la RM para 2022, se señala la mecánica que se debe seguir para disminuir los anticipos acumulados en la determinación del pago provisional mensual,

<sup>3</sup>No. de Registro 173470. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXV. Primera Sala. Materia administrativa. Enero de 2007. Tesis aislada. Tesis 1a. CLXXXIX/2006, p. 483.



que corresponda a la emisión del CFDI emitido por el importe total del anticipo, como se cita a continuación:

**Opción para disminuir los anticipos acumulados en la determinación del pago provisional correspondiente a la emisión del CFDI por el importe total de la contraprestación**

**3.2.24.** Para los efectos de los artículos 14 y 17, fracción I de la Ley del ISR y 29, primer párrafo del CFF,<sup>4</sup> **los contribuyentes del Título II de la Ley del ISR que obtengan ingresos por concepto de anticipos en un ejercicio fiscal, deberán emitir los CFDI en el mes respectivo de acuerdo con la guía de llenado de los CFDI que señala el Anexo 20 y acumular como ingreso en el periodo del pago provisional respectivo el monto del anticipo.**

*Asimismo, en el momento en el que se concrete la operación, emitirán el CFDI por el total del precio o contraprestación pactada, en cuyo caso, podrán optar por acumular como ingreso en el pago provisional del mes que se trate, únicamente la cantidad que resulte de disminuir del precio total de la operación los ingresos por anticipos ya acumulados.*

**Los contribuyentes a que se refiere el párrafo anterior, deberán expedir el CFDI correspondiente al monto total del precio o la contraprestación de cada operación vinculado con los anticipos recibidos, así como el comprobante de egresos vinculado con los anticipos recibidos, ambos de acuerdo con la guía de llenado de los CFDI que señala el Anexo 20.**

*La opción a que se refiere la presente regla solo puede aplicarse dentro del ejercicio en el que se realicen los anticipos y el monto de estos no se hubiera deducido con anterioridad.*

*Los contribuyentes que apliquen lo dispuesto en esta regla, deberán realizar la deducción del costo de lo ven-*

*dido en términos de la Sección III, Capítulo II del Título II de la Ley del ISR, considerando el total del precio o contraprestación, una vez que hayan emitido el CFDI por el monto total del precio o la contraprestación y acumulado el pago del remanente de cada operación.*

*Lo dispuesto en esta regla no será aplicable a los contribuyentes a que se refiere el artículo 17, penúltimo y último párrafos de la Ley del ISR.*

*(Énfasis añadido.)*

De la regla transcrita, es claro que los anticipos que hayan sido acumulados en el mes en que se recibieron, podrán disminuirse en el pago provisional en el que se emita el CFDI por el total de la contraprestación, toda vez que, en caso contrario, los contribuyentes estarían efectuando una doble acumulación por una misma operación.

Para ejemplificar lo anterior, a continuación, se muestra el siguiente caso:

Para ello, se considerará el procedimiento de facturación establecido y se aplicará un CFDI de egreso respecto del anticipo acumulado; así como la forma en que se deberá disminuir el anticipo en la determinación del pago provisional que corresponda a la emisión del CFDI por el importe total de la contraprestación.

### Planteamiento

- La empresa “Comercializadora, SA de CV” recibe un anticipo por \$6,000.00, el 1 de julio, del cual se desconoce el bien que se va a adquirir, así como el precio del mismo.
- El 15 de agosto, se concreta la operación de venta de calzado deportivo con un precio de \$10,000.00, con el impuesto al valor agregado (IVA) incluido.

<sup>4</sup>Código Fiscal de la Federación



## Emisión del CFDI

### 1. Emisión del CFDI, por el valor del anticipo recibido.

El 1 de julio, se emite el CFDI por el monto del anticipo, de \$6,000.00, con el IVA incluido, el cual se recibe con transferencia electrónica:

<b>RFC<sup>5</sup> emisor:</b> COM090121P75		<b>Tipo de comprobante:</b> Ingreso		
<b>Emisor:</b> Comercializadora S.A. de C.V.		<b>Folio fiscal:</b> 8145EE22-44F2-3996-183E-2H3PS3109A0Y		
<b>Folio:</b> 6422040915		<b>Régimen fiscal:</b> General de Ley Personas Morales		
<b>RFC receptora:</b> GOJP9811143W3				
<b>Nombre receptor:</b> Pedro González Jiménez				
Clave del producto y/o servicio	Cantidad	Clave de unidad	Descripción	Valor unitario
84111506	1	ACT	Anticipo del bien o servicio	6,000.00
<b>Subtotal</b>				5,172.41
<b>Forma de pago:</b> Transferencia electrónica de fondos (incluye SPEI <sup>6</sup> )				<b>IVA</b> 827.59
<b>Método de pago:</b> Pago en una sola exhibición.				<b>Total</b> 6,000.00

### 2. Emisión del CFDI, por el total de la operación.

El 15 de agosto se concreta la operación, la cual consiste en la venta de calzado deportivo por \$10,000.00, por lo que la empresa "Comercializadora, SA de CV" recibe una transferencia electrónica por \$4,000.00; en este caso, el valor total de la operación es por \$10,000.00 menos el valor del anticipo recibido de \$6,000.00. Por ello, se deberá emitir el CFDI correspondiente como sigue:

<b>RFC emisor:</b> COM090121P75		<b>Tipo de comprobante:</b> Ingreso		
<b>Emisor:</b> Comercializadora S.A. de C.V.		<b>Folio fiscal:</b> 2015AA11-55G3-1998-191A-3P4SO3528A9K		
<b>Folio:</b> 6422040916		<b>Régimen fiscal:</b> General de Ley Personas Morales		
<b>RFC receptora:</b> GOJP9811143W3				
<b>Nombre receptor:</b> Pedro González Jiménez				
Clave del producto y/o servicio	Cantidad	Clave de unidad	Descripción	Valor unitario
53111900	1	PZA	Calzado deportivo	10,000.00
<b>Subtotal</b>				8,620.69
<b>Forma de pago:</b> Transferencia electrónica de fondos (incluye SPEI)				<b>IVA</b> 1,379.31
<b>Método de pago:</b> Pago en una sola exhibición.				<b>Total</b> 10,000.00
<b>CFDI relacionado:</b> 8145EE22-44F2-3996-183E-2H3PS3109A0Y				
<b>Tipo relación:</b> 07 – CFDI por aplicación de anticipo				

<sup>5</sup> Registro Federal de Contribuyentes

<sup>6</sup> Sistema de Pagos Electrónicos Interbancarios



### 3. Emisión del CFDI de tipo egreso, por el valor del anticipo.

El 15 de agosto se emite el CFDI de tipo egreso, es decir, el mismo día de la emisión del CFDI por el valor total de la operación, por un valor de \$6,000.00:

<b>RFC emisor:</b> COM090121P75		<b>Tipo de comprobante:</b> Egreso		
<b>Emisor:</b> Comercializadora S.A. de C.V.		<b>Folio fiscal:</b> 3281BA15-88U9-2076-235P-9S2OF8234J0A		
<b>Folio:</b> 6422040916		<b>Régimen fiscal:</b> General de Ley Personas Morales		
<b>RFC receptor:</b> GOJP9811143W3				
<b>Nombre receptor:</b> Pedro González Jiménez				

Clave del producto y/o servicio	Cantidad	Clave de unidad	Descripción	Valor unitario
84111506	1	ACT	Aplicación de anticipo	6,000.00
<b>Subtotal</b>				5,172.41
<b>IVA</b>				827.59
<b>Total</b>				6,000.00

<b>Forma de pago:</b> 30 - Aplicación de anticipo
<b>Método de pago:</b> Pago en una sola exhibición.
<b>CFDI relacionado:</b> 2015AA11-55G3-1998-191A-3P4SO3528A9K
<b>Tipo relación:</b> 07 – CFDI por aplicación de anticipo

### Efecto del anticipo en la declaración del pago provisional del ISR de personas morales

1. En el pago provisional correspondiente al mes de julio (mes en que se facturó y cobró el anticipo), la empresa "Comercializadora, SA de CV" reconocerá como ingreso el monto del anticipo, el cual ya deberá estar prellenado o precargado en el sistema:

✓ Ingresos	Determinación	Pago
<i>Los campos marcados con asterisco (*) son obligatorios</i>		
*Ingresos nominales facturados ?		6,000
*¿Tienes ingresos nominales a disminuir?	No	▼
*¿Tienes ingresos nominales adicionales?	No	▼
<b>*Ingresos nominales</b>	(=)	<b>6,000</b>



2. Posteriormente, en el pago provisional correspondiente a agosto, mes en el que se concretó la operación, la empresa "Comercializadora, SA de CV" reconocerá como ingreso acumulable, solo la diferencia entre el monto total de la operación y el monto del anticipo recibido previamente acumulado:

✓ Ingresos
Determinación
Pago

*Los campos marcados con asterisco (\*) son obligatorios*

\*Ingresos nominales facturados ?

\*¿Tienes ingresos nominales a disminuir?

\*Ingresos nominales a disminuir

\*¿Tienes ingresos nominales adicionales?

**\*Ingresos nominales**

10,000

Sí

(-) 6,000

No

(=) **4,000**

CAPTURAR

Ingresos nominales a disminuir
INSTRUCCIONES ✕

AGREGAR

Concepto	Importe	Eliminar
Ingresos acumulados en periodos anteriores	6,000	✕

Total de registros: 1      << Página 1 de 1 >>

Ingresos nominales a disminuir

6,000

CERRAR

### CONCLUSIÓN

De acuerdo con el análisis descrito, resulta importante que los contribuyentes conozcan las modificaciones efectuadas por el SAT en las declaraciones de pagos provisionales del ISR para 2022, mismas que ya se encuentran pre-cargadas o prellenadas, con el fin de cumplir de manera correcta con sus obligaciones fiscales, así como la adecuada emisión del CFDI correspondiente a los anticipos recibidos, y la mecánica que deben seguir para disminuirlos en la determinación del pago provisional mensual, que corresponda a la emisión del CFDI emitido por el importe total de la contraprestación, con el fin de evitar una doble acumulación de ingresos. •

