Actualización del CFDI, novedades en la Guía del Anexo 20

Javier Arenas Wagner*

De acuerdo con las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación (CFF), los contribuyentes personas físicas o morales deben emitir por cada acto o actividad que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de impuestos que efectúen, un comprobante fiscal que en atención al artículo 29-A del mismo ordenamiento debe reunir ciertos requisitos.

La fracción IV del artículo 29 del Código CFF, establece que el contribuyente debe remitir al Servicio de Administración Tributaria (SAT), antes de su expedición, el comprobante fiscal digital por Internet (CFDI) a través de los mecanismos digitales respectivos, con objeto de que dicho organismo proceda a lo siguiente:

1. Validar el cumplimiento de los requisitos a que hace referencia el artículo 29-A del CFF.

2. Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

3. Incorporar el sello digital del SAT.

Lo anterior en atención al artículo 29, primero y segundo párrafos, fracción IV y penúltimo párrafo, del CFF y artículo 39 del Reglamento del CFF, en relación con la regla 2.7.5.4. y el capítulo 2.7 "De los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica", de la Resolución Miscelánea Fiscal en vigor.

El 14 de octubre del presente año, el SAT dio a conocer algunas modificaciones a la Guía de llenado del anexo 20, la cual incluye la información que deben contener los CFDI versión 3.3 y los comprobantes de retenciones que se expidan por las operaciones, actos o actividades que se realicen.

Los cambios son los siguientes:

1. Se adecuó la redacción y se actualizó la liga en el antepenúltimo párrafo del apéndice 3, Clasificación de productos y servicios.

2. Se preciso redacción al final del párrafo del apéndice 4, Catálogos del comprobante.

3. En el apéndice 5, Emisión de CFDI de Egresos, se realizó el cambio de referencia del inciso c por el b y se modificó el nombre de la referencia del nodo Cfdi relacionados en los puntos I, II y III.

4. Se eliminó la liga de la nota del apéndice 8, Caso de Uso Facturación de Anticipos para hacer referencia a "de esta guía".

5. Se eliminó la liga de la nota del apéndice 9, Caso de Uso Facturación por contratos de obra pública para hacer referencia a "de esta guía".

6. En el apéndice 10, Caso de Uso Emisión del CFDI por donativos otorgados en numerario o en especie y donativos globales en numerario o en especie, se hizo una precisión en el campo "Descripción de la representación gráfica de las facturas de Donativo en especie, Donativo global en numerario y Donativo global en especie".

Estos cambios entrarán en vigor a partir del 1o. de enero del año 2020. Además, se agregó un segundo párrafo en el apartado II. Guía de llenado del comprobante fiscal digital a través de Internet que ampara retenciones e información de pagos, para precisar que en el CFDI no se deben registrar cantidades en negativo.

También ha habido cambios en la "Guía de llenado del comprobante del recibo de pago de nómina y su complemento" que entrarán en vigor el 1o. de enero de 2020, de los que destacan los siguientes:

1. Actualización del fundamento legal, atendiendo a la reforma de la Ley Federal del Trabajo, respecto a la duración de las relaciones de trabajo.

2. Adición del apéndice 7, denominado:

   - "Procedimiento para el registro del ajuste del subsidio para el empleo causado cuando se realizan pagos por periodos menores a un mes.

   - "Procedimiento para el registro de la diferencia del ISR a cargo (retención) derivado del cálculo del impuesto anual por sueldos y salario en el CFDI de nómina".

3. Adición de un campo al "Tipo régimen", según el cual, en caso de que un trabajador se separe de su empleo y en un mismo periodo se efectúe tanto el pago por indemnización o separación y el último pago de sueldos ordinarios, se podrá emitir el o los CFDI de acuerdo con lo siguiente:

   a) Dos CFDI, uno por el pago por indemnización o separación y otro por el pago de sueldos, o

   b) Un solo CFDI al que se incorporen dos complementos, uno por el pago por separación y otro por el pago de sueldos y salarios, e indicar en cada caso la clave que corresponda conforme al catálogo.

Respecto a la determinación de la nómina y la correcta emisión y timbrado de la misma, que finaliza con la expedición del CFDI de nómina, el SAT ha detectado que los contribuyentes han estado emitiendo en forma incorrecta los CFDI de nómina, y básicamente por una mala o incorrecta aplicación de los procedimientos establecidos para la determinación y entrega en su caso del subsidio para el empleo.

Es importante observar que de acuerdo con el articulo décimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente al "Subsidio para el empleo", todas las personas sujetas a una relación laboral, sean de las señaladas en el apartado "A" o "B" del artículo 123 constitucional, para efectos del procedimiento que indica el artículo 96, tienen derecho a que se compare el impuesto a cargo determinado contra el importe del subsidio al empleo resultante de la tabla que se incluye en el artículo décimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

De ese resultado pueden existir diversas variantes, ya sea la entrega en cantidad liquida de un importe resultante de la aplicación de la tabla del subsidio para el empleo; en la disminución de parte del impuesto determinado en los términos del artículo 96, cuando es mayor al importe del subsidio para el empleo o bien, en el pago completo del impuesto retenido, motivado por el nivel de ingresos por salarios que perciba el contribuyente que lo ubique en el último tramo de la tabla de subsidio, la cual señala como cantidad a entregar "0".

Por otra parte, de la redacción del artículo décimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, referente al subsidio para el empleo, se establece con claridad que dicha tabla se encuentra sobre la base de un promedio de 30.4 días (resultante de dividir los 365 días que normalmente tiene un año de calendario entre los 12 meses en el cual está dividido). De esta manera, si los periodos de pago de la nómina son por periodos diarios, semanales, decenales, catorcenales, quincenales o mensuales, el procedimiento de aplicación de la tabla deberá de adecuarse a estos periodos con la finalidad de aplicar correctamente el subsidio. Esto se puede llevar a cabo con una tabla diaria o por los periodos de la nómina, y respetar que para individualizar los importes de la tabla los mismos se deberán dividir entre el promedio de los 30.4 días.

Así mismo, podría ser que debido a que los trabajadores son permanentes, los conceptos que integren la nómina no sean variables y que los periodos e importes no se vean modificados, pero con el simple incremento del valor de la nómina, ya sea por una gratificación otorgada por el patrón o bien por una comisión lograda por el trabajador, en algún periodo del mes en el cual se pague la nómina, ésta sufrirá una variación que seguramente llevará efectos en la determinación del subsidio para el empleo.

Veamos un ejemplo de lo comentado:

En el caso de un trabajador que percibe un salario diario de $150.00 y que su periodo de pago es por semana, se tendría una percepción de $1,050.00 semanales; sería durante las primeras tres semanas del mes; sin embargo, en la cuarta y última semana, el trabajador recibe de su patrón las comisiones a que tiene derecho por las ventas de mostrador; el importe es de $1,000.00, lo cual significa que sumado a su salario en esa cuarta semana, el trabajador ha percibido un total de $2050.00

La tarifa del artículo 96 y la tabla del subsidio para el empleo consideran la base de un promedio de 30.4 días; así, para determinar su aplicación se utilizaron las tablas ya publicadas por el SAT el 24 de diciembre de 2018, y son las que se encuentran vigentes para el año 2019:

Salario por cuota diaria	$150.00
Días semana	7
Salario semanal	$1,050.00
ISR causado semanal	$61.26
SPE semanal	$81.56
Recibe de subsidio	$20.30

De acuerdo con el primer cálculo semanal, el trabajador recibe por concepto de subsidio para el empleo el importe de $20.30, debido a que este concepto ha resultado mayor al ISR causado por el ingreso de dicha persona.

Se procede a determinar el ISR causado y el subsidio aplicable para la última semana del mes en la cual se reciba un importe adicional por comisión:

Salario semanal	$1,050.00
Comisiones	1,000.00
Total percepción	2,050.00
ISR causado	$169.90
SPE según tabla	0.00
ISR a retener	$169.90

Le resulta al trabajador un ISR a retener por el importe de $169.90 y sin derecho al subsidio para el empleo de acuerdo con su nivel de ingreso semanal.

Sin embargo, si no se procede a realizar los ajustes correspondientes, el trabajador terminaría o bien percibiendo un subsidio que no le corresponde y por consiguiente al patrón no le daría el derecho a disminuirlo de sus contribuciones a cargo, o bien se le retiene un ISR en una cuantía mayor al que proporcionalmente le corresponde al trabajador.

Para confirmar lo anterior, veamos el mismo ejemplo pero ya incorporando las cuatro semanas (periodo de 28 días), determinando todo en la proporción debida.

Se obtiene el importe de las cuatro semanas, que para el caso son un total de $5,200.00, y este total de percepciones las dividimos entre el número de días efectivos que son 28 días, y elevamos al periodo de las tablas, que son los 30.4 días y la base para la determinación y en su caso aplicación de la tarifa del ISR señalada en el artículo 96 y la tabla de subsidio para el empleo del artículo décimo de la Ley del ISR.

Al determinar el ISR mensual de acuerdo con la tarifa, resulta por un importe de $368.35 y una cantidad a aplicar conforme a la tabla del subsidio para el empleo de $294.63; al comparar estos importes, al ser mayor el ISR mensual causado, arroja un ISR a retener mensual por $73.72, y al determinar el promedio por los 28 días, resulta una retención únicamente de $67.90:

Salarios semanas 1,2 y 3	$3,150.00
Salario y comisión Semana 4	2,050.00
Total percibido 28 días	5,200.00
Salario promedio diario	$185.71
Salario promedio a 30.4 días	$5,645.71
ISR mensual causado	368.35
SPE mensual determinado	294.63
Diferencia ISR a cargo	73.72
Promedio por los 28 días	$67.90

Del procedimiento anterior, al determinar el promedio de las percepciones realmente no lleva a la conclusión de que, por un lado, en la cuarta semana al trabajador se le retuvo en exceso un importe mayor al que le correspondería de su promedio mensual y por consiguiente, se le entregó en forma indebida un subsidio al empleo que no le correspondería. Veamos los efectos de lo referido.

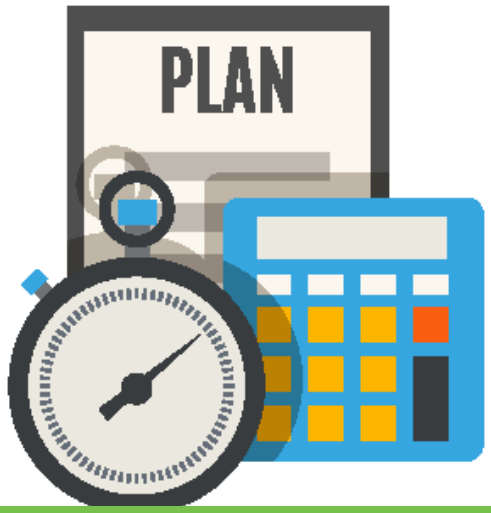
ISR retenido en la cuarta semana	$169.60
ISR promedio determinado	67.90
Diferencia retención en exceso	$101.70

Según se podrá observar, para nuestro caso práctico, al trabajador se le hizo una retención en exceso por el importe de $101.70

Sin embargo, debemos reconocer que con motivo de las primeras tres semanas al trabajador se le entregó un total de $60.90 ($20.30 SPE entregado semanalmente) que en su acumulado se determina que no tenía derecho a percibir en forma líquida. Lo anterior daría como resultado que se le tuviera que reintegrar al trabajador bajo ese concepto ISR por $101.70 y cancelarle el concepto de subsidio para el empleo por $60.90

En otro orden de ideas, el patrón no tendría derecho a aplicarse el subsidio para el empleo pagado (?) al trabajador, con motivo del análisis anterior.

De esta manera, si no se han hecho los cálculos correctos, seguramente el patrón se verá en problemas con el SAT, ya que estas modificaciones entran en vigor a partir de enero de 2020; no obstante, el procedimiento para el cálculo del ISR por salario, y las aplicaciones del subsidio para el empleo datan de tiempo atrás, por lo que no es motivo de pretexto no aplicar correctamente las disposiciones fiscales.



En atención a ello, encontremos el fundamento en el segundo párrafo después de la tabla de subsidio para el empleo del artículo décimo de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el cual señala lo siguiente:

- En los casos en los que los empleadores realicen pagos por salarios que comprendan periodos menores a un mes, para calcular el subsidio para el empleo correspondiente a cada pago se dividirán las cantidades correspondientes a cada una de las columnas de la tabla contenida en esta fracción, entre 30.4; el resultado así obtenido se multiplicará por el número de días al que corresponda el periodo de pago para determinar el monto del subsidio para el empleo que le corresponde al trabajador por dichos pagos.

Conforme a lo anterior, partiendo de que al trabajador le corresponde un subsidio para el empleo causado de cero, y en virtud de que en las primeras tres semanas se le entregaron diversas cantidades por concepto de subsidio para el empleo, se debe efectuar un ajuste del subsidio para el empleo causado a fin de retrotraer los efectos dados al subsidio que se entregó al trabajador en las semanas 1,2 y 3 de acuerdo con el ejemplo desarrollado.

Ahora bien, para registrar el ajuste por subsidio para el empleo que se le entregó al trabajador en las primeras tres semanas del mes, en el CFDI correspondiente a la última semana del mes y donde se le liquidan además las comisiones, se deberá incluir el ajuste del subsidio para el empleo causado, según lo siguiente:

- En el CFDI se debe registrar el ajuste al subsidio para el empleo causado en el nodo "Deducciones", conforme a lo siguiente:

Nodo Deducción

- En el campo Tipo Deducción del Nodo: Deducción se debe registrar la clave "107" (Ajuste al Subsidio Causado) contenida en el catálogo c_TipoDeduccion, publicado en el portal del SAT.

- En el campo Concepto del Nodo: Deducción, se debe registrar la siguiente descripción: "Ajuste al subsidio causado".

- En el campo Importe del Nodo: Deducción se debe registrar el monto del subsidio para el empleo causado, el cual no le correspondía al trabajador, mismo que se registró en el campo SubsidioCausado del CFDI de las primeras tres semanas del mes y que se emitió al trabajador dentro del mismo mes al que corresponde este CFDI. Para este ejemplo son: $244.68 ($81.56 semanal, por tres semanas).

- En el CFDI se debe realizar el registro del ajuste de ISR que se dejó de retener, por haber aplicado el subsidio para el empleo que no le correspondía al trabajador.

1. **Nodo Deducción**

- En el campo TipoDeducción del Nodo:Deducción se debe registrar la clave "002" (ISR) del catálogo c_TipoDeducción, publicado en el portal del SAT.

- En el campo Concepto del Nodo:Deducción se debe registrar la siguiente descripción: "ISR".

- En el campo Importe del Nodo:Deducción se debe registrar el importe de ISR que se debió retener al trabajador en el o los CFDI emitidos con anterioridad, dentro del mismo mes, al que corresponde este CFDI para este ejemplo son: "183.78" ($61.26 retención por cada una de las tres semanas del mes).

- En el campo TipoDeduccion del Nodo:Deduccion, se debe registrar la clave "071" (ajuste en subsidio para el empleo (efectivamente entregado al trabajador) del catálogo c_TipoDeduccion, publicado en el portal del SAT.

- En el campo Concepto del Nodo: Deducción se debe registrar la siguiente descripción: "Ajuste en subsidio para el empleo (efectivamente entregado al trabajador)".

- En el campo Importe del Nodo: Deducción se debe registrar el importe del ajuste en subsidio para el empleo (efectivamente entregado al trabajador), para este ejemplo son: "60.90" ($20.30 de SPE por cada una de las semanas).

2. **Nodo OtroPago**

- En el campo TipoOtroPago del Nodo: OtroPago se debe registrar la clave "007" (ISR ajustado por subsidio) del catálogo c_TipoOtroPago, publicado en el portal del SAT.

- En el campo Concepto del Nodo: OtroPago se debe registrar la siguiente descripción: "ISR ajustado por subsidio".

- En el campo Importe del Nodo: OtroPago se debe registrar el mismo importe de ISR que se debió retener y que se registró en el apartado I de este inciso. Para este ejemplo son: $183.78

- En el campo TipoOtroPago del Nodo: OtroPago se debe registrar la clave "008" Subsidio efectivamente entregado que no correspondía (aplica sólo cuando haya ajuste al cierre de mes en relación con el apéndice 7 de la guía de llenado de nómina) del catálogo c_TipoOtroPago, publicado en el portal del SAT.

- En el campo Concepto del Nodo: OtroPago se debe registrar la siguiente descripción: "Subsidio efectivamente entregado que no correspondía (aplica sólo cuando haya ajuste al cierre de mes en relación con el apéndice 7 de la guía de llenado de nómina)".

- En el campo Importe del Nodo: OtroPago se debe registrar el mismo importe que se registró con la clave "071" Ajuste en subsidio para el empleo (efectivamente entregado al trabajador); para este ejemplo son: $60.90

Todo lo anterior corresponde sólo al apéndice 7 de la Guía de llenado del CFDI de nómina; el apéndice 8, por su extensión será comentado por separado.

Como podrá observarse, hay mucho trabajo por realizar en los procesos de la nómina, verificar las opciones y en su caso las adecuaciones que para ello tengan los programas de nómina en el mercado o bien, si la entidad ha diseñado su propio programa de nómina, es prudente reunirse con los desarrolladores de dicho programa para realizar las adecuaciones al mismo. Es necesario estar preparados ante estos cambios, porque es importante recordar que el uso de la tecnología ha beneficiado las intenciones de la autoridad, quien poco a poco basa en ella sus programas de fiscalización.

C.P.C. Javier Arenas Wagner. M.I.
Socio Director
ARENAS WAGNER CONSULTORES ASOCIADOS, S.C.
jarenasw@hotmail.com