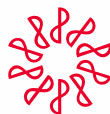


# CFDI, complementos de pagos en fusión

## Imposibilidad práctica

Colegio de Contadores Públicos  
de México



Afiliado al  
IMCP

L.C.C. Miguel Zárraga Zárraga

### PRESENTACIÓN

A partir del 14 septiembre de 2010, con la publicación de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2010 (RMF-10) y su Anexo 1-A, se daba un cambio de paradigma en materia de expedición de comprobantes fiscales, pues se publicaban las reglas para la expedición del comprobante fiscal digital por internet (CFDI). Este sería el nuevo modelo a seguir para los contribuyentes, el cual dotaría de más información, un control de las operaciones a las autoridades fiscales y que se daría en tiempo real; asimismo, daría certeza a los contribuyentes de la información contenida en los mismos.

Uno de los cambios más relevantes en los últimos años en materia de comprobantes es sin duda el “Complemento de pagos”, el cual, a partir del 1 de septiembre de 2018 se volvió obligatoria su emisión. Esto ha representado un verdadero reto administrativo para el control, registro y conservación de dichos comprobantes, tanto los que se emiten como los que se deben recibir.

Si bien es cierto que diversos factores económicos, políticos y sociales han impactado de manera directa a las finanzas de las compañías, una manera de soportar los embates del mercado ha sido buscar alianzas, escindirse e incluso fusionarse, es aquí en este último caso en donde las empresas que han participado en una fusión



**L.C.C. Miguel Zárraga Zárraga**

Integrante de la Comisión Fiscal 1 del Colegio de Contadores Públicos de México.

se enfrentan a las vicisitudes para dar cumplimiento a la emisión de los complementos de pagos.

## ANTECEDENTES

En septiembre de 2010 se publicó el esquema que se tendría para la expedición de comprobantes, dando paso al CFDI, o también llamada “facturación electrónica”, entrando en vigor a partir del 1 de enero de 2011; sin embargo, fue hasta abril de 2014 cuando, después de reiterados intentos, se logró establecer como el único mecanismo de comprobación.

A partir de la entrada en vigor del CFDI y hasta el día de hoy ha tenido una evolución constante y ha permitido, en algunos casos, generar certidumbre de las operaciones; en otros casos se han vuelto verdaderos retos para su implementación, tan es así que uno de los cambios más importantes que ha cobrado mayor relevancia (y el cual ha tenido una transición de casi dos años para su implementación) es el complemento para recepción de pagos.

Los antecedentes de la obligación para la expedición del complemento para recepción de pagos datan del 14 de julio de 2016, cuando se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF) la Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF-16, en la cual se reformó la regla 2.7.1.32. “Cumplimiento de requisitos en la expedición de CFDI”, y adicionó:

### 2.7.1.32. ....

Los contribuyentes podrán señalar en los apartados designados para incorporar los requisitos previstos en las fracciones anteriores, la información con la que cuenten al momento de expedir los comprobantes respectivos. Por lo que respecta a la fracción III de esta regla, cuando el pago no se realice en una sola exhibición, esta facilidad estará condicionada a que una vez que se reciba el pago o pagos se deberá emitir por cada uno de ellos un CFDI al que se incorporará el “Complemento para pagos” a que se refiere la regla 2.7.1.35.

Por lo que dio paso a la incorporación de la regla y adicionó la regla 2.7.1.35. “Expedición de CFDI por pagos realizados”, la cual indicaba:

**2.7.1.35.** Para los efectos de los artículos 29, párrafos primero, segundo, fracción VI y último párrafo, y 29-A, primer párrafo, fracción VII, inciso b) del CFF, **cuando las contraprestaciones no se paguen en una sola exhibición, se emitirá un CFDI por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y posteriormente se expedirá un CFDI por cada uno de los pagos que se efectúen, en el que se deberá señalar “cero pesos” en el monto total de la operación y como “método de pago” la expresión “pago” debiendo incorporar al mismo el “Complemento para pagos”.**

(El uso de negrillas dentro del texto es nuestro.)

## EXPEDICIÓN

Esta regla entraría en vigor a partir de la publicación en la página del Servicio de Administración Tributaria (SAT) el “Complemento de pagos”, el cual sería obligatorio 30 días naturales posteriores. Fue hasta el 5 de diciembre de 2016 cuando se publicó en la página de internet el “Complemento para recepción de pagos”, señalando como fecha inicial de cumplimiento el 1 de julio de 2017.

En adición a lo anterior, el Artículo Séptimo Transitorio de la RMF-18 señala que para efectos de la regla 2.7.1.35., los contribuyentes podrán optar por expedir CFDI usando la versión 3.3. del Anexo 20, sin incorporar el complemento para recepción de pagos hasta el 31 de agosto de 2018. Por lo que a partir del 1 de julio y hasta el 31 de agosto entró en vigor de manera opcional y a partir del 1 de septiembre de 2018 será obligatoria su emisión.

### ¿Cuándo y a quien emitir el CFDI complemento recepción de pagos?

La regla 2.7.1.35. de la RMF para 2018 establece que los contribuyentes que al momento de expedir el CFDI no reciban el pago de la contraprestación, deberán emitir un CFDI por cada uno de los pagos que se reciban, es decir un complemento para recepción de pagos, el cual deberá emitirse a más tardar al décimo día natural del mes inmediato siguiente al que corresponda el o los pagos recibidos.

Para efectos de la emisión del CFDI con complemento para recepción de pagos, podrá emitirse uno por cada pago recibido o uno por todos los pagos recibidos en un periodo de un mes, siempre que correspondan a un mismo receptor del comprobante.

## REQUISITOS QUE DEBE CUMPLIR EL CFDI COMPLEMENTO RECEPCIÓN DE PAGOS

Los complementos de pagos se deben emitir de conformidad con las especificaciones del estándar del complemento de pagos que se encuentra publicado en el portal del SAT: <https://www.sat.gob.mx/consultas/92764/comprobante-de-recepcion-de-pagos>, a manera de ejemplo se enlistan algunos de los campos que debe contener el complemento:

Nodo	Descripción	Tipo
<b>FechaPago</b>	Atributo para expresar la fecha y hora en la que el beneficiario recibe el pago. En caso de no contar con la hora se debe registrar 12:00:00.	Requerido
<b>FormaDePagoP</b>	Atributo para expresar la clave de la forma en que se realiza el pago.	Requerido
<b>MonedaP</b>	Atributo para identificar la clave de la moneda utilizada para realizar el pago, cuando se usa moneda nacional se registra MXN.	Requerido
<b>Monto</b>	Atributo para expresar el importe del pago.	Requerido
<b>DoctoRelacionado</b>	Nodo condicional para expresar la lista de documentos relacionados con los pagos diferentes de anticipos. Por cada documento que se relacione se debe generar un nodo DoctoRelacionado.	
<b>IdDocumento</b>	Atributo requerido para expresar el identificador del documento relacionado con el pago. Este dato puede ser un folio fiscal de la factura electrónica o bien el número de operación de un documento digital.	Requerido
<b>Serie</b>	Atributo para precisar la serie del comprobante para control interno del contribuyente, acepta una cadena de caracteres.	Opcional
<b>Impuestos</b>	Nodo condicional para expresar el resumen de los impuestos aplicables cuando este documento sea un anticipo.	
<b>TotalImpuestosRetenidos</b>	Atributo para expresar el total de los impuestos retenidos que se desprenden del pago. No se permiten valores negativos.	Requerido

## INFRACCIONES Y SANCIONES

El Código Fiscal de la Federación (CFF), en su artículo 83, fracción VII, establece que se comete una infracción al:

### Artículo 83. ....

**VII. No expedir, no entregar o no poner a disposición de los clientes los comprobantes fiscales digitales por Internet de sus actividades cuando las disposiciones fiscales lo establezcan, o expedirlos sin que cumplan los requisitos señalados en este Código, en su Reglamento o en las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria; no entregar o no poner a disposición la representación impresa de dichos comprobantes, cuando ésta le sea solicitada por sus clientes, así como no expedir los comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen las operaciones realizadas con el público en general, o bien, no ponerlos a disposición de las autoridades fiscales cuando éstas los requieran.**

(El uso de negrillas dentro del texto es nuestro.)

Por su parte, el artículo 84, fracción IV, del CFF estipula la sanción relacionada con la infracción del artículo 83, fracción VII, la cual prevé:

- **Régimen en general.** De \$15,280.00 a \$87,350.00.
- **Contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal (RIF).** De \$1,330.00 a \$2,650.00.
- **Donatarias autorizadas.** De \$13,280.00 a \$75,890.00.

## MÉXICO EN LA ECONOMÍA

En el ámbito económico, la apertura de negocios y mercados nacionales e internacionales en el que estamos inmersos, donde la de competitividad de las empresas es un factor prioritario determinante para lograr el crecimiento sostenible de éstas, o incluso para mantenerse en el mercado, ha motivado a los empresarios, inversionistas o encargados de las finanzas de las empresas a replantear la estructura organizacional con el fin de incrementar la eficiencia operativa y la optimización de recursos financieros.

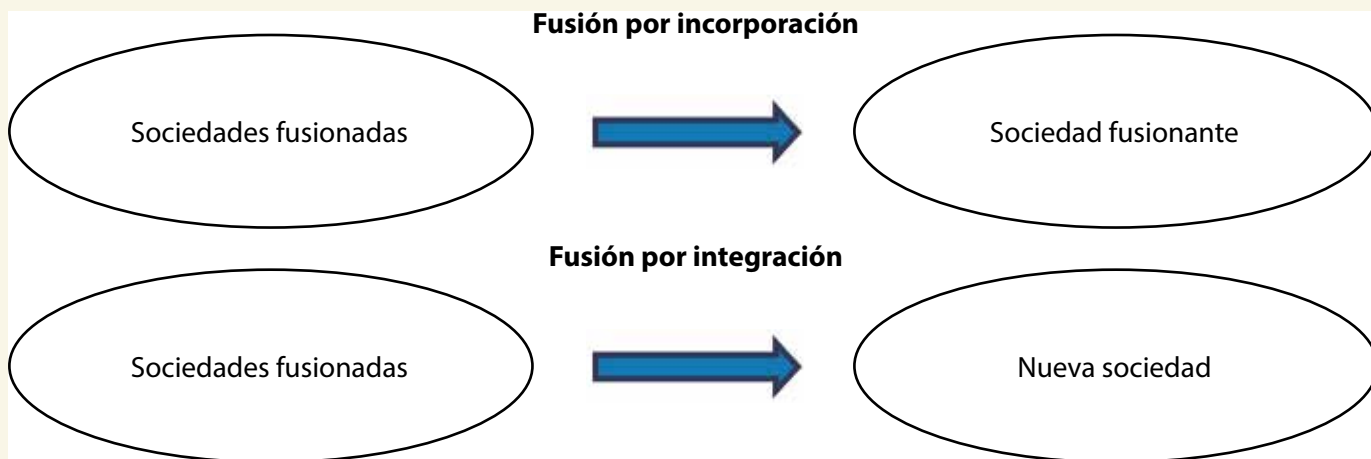
Una de las medidas para ser competitivo es la figura de la fusión de sociedades, la cual ha cobrado relevancia en los últimos años, misma que será vista desde la óptica del cumplimiento de la obligación de la emisión del complemento de pagos.<sup>1</sup>

## FUSIÓN DE SOCIEDADES

“La fusión de sociedades es una figura jurídica que consiste en unir a dos más sociedades en una sola o en una nueva sociedad”.<sup>2</sup>

Para que una fusión de sociedades pueda llevarse a cabo, el artículo 222 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM) establece que dicha fusión deberá ser decidida por cada una de las sociedades involucradas, en la forma y términos que corresponda, según su naturaleza. Una vez celebrado el acuerdo de fusión, el artículo 223 de la LGSM establece que éste deberá quedar inscrito en el Registro Público de Comercio (RPC) y se publicarán en el sistema electrónico establecido por la Secretaría de Economía (SE), de la misma manera, cada sociedad deberá publicar su último balance, y aquella o aquellas que dejen de existir deberán publicar, además, el sistema establecido para la extinción de su pasivo.

La doctrina reconoce dos tipos de fusión: “por incorporación” y “por integración”. La fusión por incorporación consiste en que una de las sociedades (fusionante), la cual subsiste, incorpora a su patrimonio los bienes, derechos y obligaciones de las empresas que desaparecen (fusionadas); la fusión por integración consiste en que todas las compañías desaparecen y se integra una nueva sociedad con el patrimonio de todas.



De acuerdo con la teoría de la “sucesión universal”, concibe la fusión de sociedades como la transmisión de un patrimonio social, considerado como un solo título jurídico con todas sus relaciones, derechos y obligaciones, así como resultado de la fusión dejan de existir las sociedades fusionadas como personas morales y su patrimonio social pasa a formar parte de la sociedad fusionante.<sup>3</sup>

## PROBLEMÁTICA

Ahora bien, como se mencionó, las empresas fusionadas que desaparecen en este acto corporativo transmiten todo el patrimonio social a una empresa que subsiste o se crea, y que, de acuerdo con el artículo 222 de la LGSM, deberá ser decidida por cada una de ellas, y el artículo 224 protege los intereses de los acreedores, que dispone que la fusión tendrá efectos una vez transcurridos los tres meses siguientes a la inscripción al RPC,

o al momento de la inscripción si se pactare el pago de todas las deudas de la sociedad que se fusiona.

Derivado de lo anterior es que podemos mencionar que en la fusión de sociedades, la transmisión del bloque patrimonial se opera *ipso jure* (por ministerio de ley), sin necesidad de realizar una cesión de los contratos.

Es precisamente en el bloque patrimonial que transmiten las empresas fusionadas que debemos de prestar atención, ya que algunos derechos representados por las cuentas por cobrar o las obligaciones de las cuentas por pagar es que la empresa fusionante o de nueva creación debe ejercer los derechos y dar cumplimiento a los compromisos que a la fecha en que surta efectos la fusión queden pendientes.

Por ello, considerando que la empresa fusionante o de nueva creación debe dar cumplimiento a la obligación prevista en el artículo 29-A del CFF, fracción VII, inciso *b*), el cual establece:

**Artículo 29-A.** Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el artículo 29 de este Código, deberán contener los siguientes requisitos:

VII.....

**b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición** se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice y **se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente**, en los términos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, señalando además, el valor total de la operación, y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

(El uso de negrillas dentro del texto es nuestro.)

tenía la fusionante, se deberán de realizar de conformidad con las reglas de la Resolución de la Miscelánea Fiscal (RMF) 2.7.1.32., y 2.7.1.35., así como lo establece la guía de llenado publicada en el portal del SAT.

Es aquí donde se vuelve un verdadero reto emitir el comprobante con el complemento de pago para la empresa fusionante o de nueva creación por las cuentas por cobrar que le fueron transmitidas de la empresa fusionada.

Por lo antes referido, y con la finalidad de plasmar la problemática de las empresas que participan en una fusión, se tiene el siguiente ejemplo:

La compañía “La Nueva Factura” emitió un CFDI de ingreso, con fecha 21 de julio de 2017:

La obligación de la empresa fusionante de expedir los CFDI con el complemento de pagos, por las cuentas por cobrar que



**CASIA CREACIONES**

**Un contador te está leyendo anúnciate**

ventas@casiacreaciones.com.mx (55) 5998-8903 y (55) 5998-8904



## Comprobante Fiscal Digital por Internet

Nombre del Emisor: Nueva Factura, S.A de C.V. Folio: G  
 RFC Emisor: NUF190304AA Serie: 199

Clave de Regimen Fisc 601, General de Ley Personas Morales

Forma Pago: 99 Por definir  
 Método pago: PPD Pago en parcialidades o diferido

Tipo de comprobante: Ingreso

Luga de expedición: 12068  
 Fecha y Hora de expedición: 2017-07-21 10:00:00

Versión 3.3 Moneda: MON

RFC Receptor: LOAV090607PY7  
 Uso del CFDI: 108 Otra maquinaria y equipo

Clav Prod. Serv.	No Identificación	Cantidad	Clave Unidad	Unidad Descripción	Valor Unit	Importe	Base	Impuesto	Tipo factor	Tipo tasa	Importe
23101500		1	H67 Pieca	Maquinaria para trabajar madera	\$350,000.00	\$350,000.00	\$350,000.00	002	Tasa	0.16	\$56,000.00

Subtotal \$350,000.00

Total de impuestos trasladados: \$56,000.00

Total \$406,000.00

### Verificación digital del Emisor:

https://www.sat.gob.mx/comprobantes/verificacion/verificar-comprobante?rfcEmisor=NUF190304AA&rfcReceptor=LOAV090607PY7&folio=G&serie=199



### Verificación digital del SAT:

https://www.sat.gob.mx/comprobantes/verificacion/verificar-comprobante?rfcEmisor=NUF190304AA&rfcReceptor=LOAV090607PY7&folio=G&serie=199

### Cadena original del comprobante de verificación digital del SAT:

https://www.sat.gob.mx/comprobantes/verificacion/verificar-comprobante?rfcEmisor=NUF190304AA&rfcReceptor=LOAV090607PY7&folio=G&serie=199

UUID: d21ca0c2-3ea4-4510-abe3-805771523e25

Fecha y Hora del Certificado: 2017-07-21 10:00:00





Comprobante Fiscal Digital por Internet  
con Complemento para Recepción de Pagos

Nombre del Emisor:  Folio: 1  
 RFC Emisor:  Serie: 6  
 Clave de Regimen Fiscal: 601, General de Ley Personas Morales  
 Forma Pago:  
 Método pago:  
 Tipo de comprobante: P Pago  
 Lugar de expedición: 12068  
 Fecha y Hora de expedición: 2018-10-05 T00:00:00 Moneda: XXX  
 Versión 3.3

Se deberá incorporar el nombre y el RFC de "Facturación Integral SA de CV"

RFC Receptor: LOAV80607PY7  
 Uso del CFDI: P01 Por definir

Clav Prod. Serv.	No Identificac	Cantida	Clave	Unid	Unidad	Descripcii	Valor	Unid	Importe	Base	Impuesto	Tipo facti	Tipo tas	Importe
84111505		1	ACT			Pago	\$0.00		\$0.00					
<b>Subtotal</b>										\$0.00				
<b>Total</b>										\$0.00				

**Complemento**

Fecha pago: 2017-09-11  
 Forma de pago: 03 Transferencia electrónica de fondos  
 Monto: \$19,824.32  
 Moneda de pago: USD  
 Tipo de cambio de pago: 17.7331  
 IdDocumento:   
 Moneda dcto relacionado: MXN  
 Tipo de cambio dcto relacionado: 17.7331  
 Método de pago dcto relacionado: PPD Pago en parcialidades o diferido  
 Num Parcialidad: 1  
 Importe saldo anterior: \$348,000.00  
 Imp Pagado: \$348,000.00  
 Impo Saldo Insoluto: \$0.00

Se deberá indicar el Id del CFDI inicial, el que emitió Nueva Factura SA de CV

**Sello digital del Emisor:**  
 mPoonZCKD0blyYCommqomFp3uBPR88mAJQfz259ewJgmCJQNmVjgogSAPNBheZvFvqgU65TC  
 qfU0eeN3NV10YvvoeN8ZvUg4Cag2D6eLkGnbUUnYeaTaFmOEU8bSCagYvafglu=QpbeIYCe5P1

**Sello digital del SAT:**  
 d8qm50b4qY3460pLmbOkzh0oTpF8b193UeNabzVv5pmvuaMxOCLrShuFuv91Vd8NbcvY93Ap  
 Twl4pgkggYokLmLm863VDvossyRuCLed8u82ofTb0vUgM3v67hAnNqTUGu7u7eP--N7RovMLe

**Cadena original del complemento de certificación digital del SAT:**  
 a108E068B7e-08F7-46C4-843E-31E4D63734982014-03-12T16:18:09sCoonZCKD0blyZiCommqomFp3uB  
 PmJQeZ56vujmCJQNmVjgogSAPNBheZvFvqgU65TC97TQ0FVNMqjPU0eeN4NV10YvvoeN8ZvUg4C  
 LkGnbUUnYeaTaFmOEU8bSCagYvafglu=QpbeIYCe5P1003Yv=0000B000002017481208



UIDD: d21ca0c2-3ea4-8225-abe3-f05181900u07  
 Fecha y Hora del Certificado: 2018-10-05 T00:00:00

Justo en este momento, al elaborar el comprobante por el cobro realizado, la sociedad “Facturación Integral” se ve imposibilitada de cumplir con la obligación. Recapitulemos, a forma de resumen, la cronología:

1. La compañía “Nueva Factura” emitió un CFDI de ingreso con fecha 21 de julio de 2017.
2. La compañía “Nueva Factura” emitió un CFDI de egreso con fecha 24 de julio de 2017.
3. La compañía “Nueva Factura” decidió fusionarse con fecha 31 de diciembre de 2017 con la sociedad “Facturación Integral”, fungiendo la primera como fusionada y que desaparece, la segunda como fusionante subsistiendo.
4. La fusión surte efectos el 25 de enero de 2018.
5. La compañía “Facturación Integral” recibió un depósito el día 5 de octubre de 2018 por una cuenta por cobrar que “Nueva Factura” le transmitió como parte del haber patrimonial.

Desde el año 2016 se han incluido diversos cambios en los CFDI, uno de ellos es la inserción de reglas de validación

y congruencia entre los datos. Esto es, se realiza una inspección de la forma, sintaxis y que sean válidos los campos.

Uno de los puntos de control es que la firma electrónica del contribuyente con el que se selló el documento corresponda al contribuyente que emita el CFDI, y que el sello digital corresponda al documento enviado.

Y en este análisis, **el proveedor autorizado de certificación de CFDI (PAC) se ve imposibilitado de timbrar este documento llamado complemento de pago**, toda vez que el CFDI de ingreso y de egreso fueron timbrados con el certificado de la sociedad “Nueva Factura”, al cual se le asignó el “*Universally Unique Identifier*” (UUID, por su acrónimo en inglés), el cual está relacionado con el RFC de este emisor.

Ahora bien, la obligación de expedir el CFDI con el complemento de pago es de la sociedad fusionante “Facturación Integral”, la cual tiene que relacionar en el CFDI el UUID que le fue asignado al comprobante emitido por la sociedad “Nueva Factura”, situación que al realizar la validación de congruencia no lo permite, ya que “Facturación Integral” no tiene registrado dicho UUID y como consecuencia de la fusión la sociedad fusionada y que desaparece tampoco puede emitir el comprobante respectivo.

Esta situación se da en forma paralela, ya que los proveedores que deban emitir el CFDI con el complemento de pago a la sociedad “Facturación Integral” no lo podrá hacer por las obligaciones que la sociedad “Nueva Factura” le transfirió con motivo de la fusión y por las cuales la empresa fusionante deba realizar los pagos.

## CONSECUENCIAS

La sociedad fusionante que debe cumplir con todas las obligaciones, entre ellas la emisión del CFDI con el complemento de pago; sin embargo, se ve imposibilitada, por lo que se estaría ante la infracción contenida en el artículo 83 fracción VII del CFF, con su respectiva sanción.

Asimismo, es prudente considerar que para el receptor del comprobante pudiera causarle alguna incertidumbre para el caso del acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA), tan es

así que dentro del portal del SAT, en la sección de preguntas y respuestas se tiene la siguiente:

**¿En una operación en parcialidades o con pago diferido, si realizó el pago debo obtener el Recibo electrónico de pago correspondiente para poder acreditar los impuestos trasladados, y en su caso deducir?**

Sí, es requisito necesario para poder realizar el acreditamiento o en su caso deducción el contar con el Recibo electrónico de pago.

**Fundamento Legal:** Artículos 29, primer párrafo, 29-A, antepenúltimo párrafo del CFF, 27, fracción III y 147, fracción IV de la LISR, 5, fracción II de la LIVA y 4, fracciones III y V de la LIESPS.

Por lo antes descrito, se deberá poner mucha atención al cumplimiento y los encargados de dar cumplimiento, así como de los encargados de las sociedades deberán evaluar las consecuencias que pueden derivar por la no expedición de los CFDI con el complemento de pago.

## CONCLUSIÓN

El dinamismo de las decisiones corporativas conlleva a diversos problemas prácticos, como

quedó de manifiesto en los casos de fusión, que aún cuando sea una obligación de la sociedad fusionante, se ve imposibilitada para hacerlo, por lo que se deberán explorar diversas alternativas para su cumplimiento, lo cual pudiera ser:

- a) El CFDI con el “Complemento Concepto Por Cuenta de Terceros”;
- b) La actualización a las reglas de validación de congruencia, o
- c) Mediante la publicación de reglas de carácter general que permitan el cumplimiento.

Esto con la finalidad de generar la certidumbre tanto para los obligados a emitir dichos comprobantes, así como los que deben recibirlos.

## REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- <sup>1</sup> Con base en “Fusión de sociedades”, del *Boletín de Investigación de la Comisión Fiscal*, junio 2003, núm. 8, del Colegio de Contadores Públicos de México.
- <sup>2</sup> Trueba Fano, José Manuel, *Consecuencias fiscales de la fusión, escisión y reestructuración de sociedades*, 1a. ed., Thomson Reuters, p. 1.
- <sup>3</sup> Con base en Gómez Cotero, José de Jesús, *Fusión y escisión de sociedades mercantiles* (efectos fiscales y aspectos corporativos), Themis, 1a. ed., 1993.
- <sup>4</sup> Ejemplos extraídos de “Guía de llenado del comprobante al que se le incorpore el complemento para recepción de pagos”, del portal del SAT: <https://www.sat.gob.mx/consultas/92764/comprobante-de-recepcion-de-pagos><sup>12</sup>

