



# CFDI: Problemas prácticos simples, pero graves

58

Aunque la evolución de los comprobantes fiscales en nuestro país ha alcanzado muy altos estándares de penetración y cobertura, además de entendimiento y participación por parte de los contribuyentes, el exceso de requisitos formales ponen en riesgo los derechos básicos de éstos. En el caso que se muestra en este artículo, ese riesgo es por la falta de congruencia entre la regulación y práctica aplicables a la emisión de las facturas electrónicas y los requisitos formales que se exigen respecto de los comprobantes fiscales, para la procedencia de las deducciones y acreditamientos

● NATERA

C.P. Laura Ávalos  
Angulo, Socia de Natera  
Consultores, S.C.



L.C. Imelda Vázquez  
Márquez, Asociada de  
Natera Consultores, S.C.

## INTRODUCCIÓN

**E**n el presente artículo trataremos de ilustrar la manera en la cual la regulación y prácticas relativas a la emisión y administración de Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Factura Electrónica (CFDI) pueden llegar a provocar graves afectaciones a los derechos de los contribuyentes.

Asimismo, se expone una importante incongruencia entre esa regulación y las disposiciones que establecen la obtención y conservación del CFDI, como requisito para poder aplicar la deducción del importe asentado en el comprobante y el acreditamiento de los impuestos indirectos trasladados en ese comprobante.

## EVOLUCIÓN DE LOS COMPROBANTES FISCALES

Los avances tecnológicos han influido en la evolución de los comprobantes fiscales. Antes de la reforma al Código Fiscal de la Federación (CFF), publicada en el DOF el 5 de enero de 2004, los comprobantes que emitían los contribuyentes eran impresos en papel por establecimientos previamente autorizados por el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

Posteriormente –y derivado de la reforma de 2004– se estableció la emisión de comprobantes fiscales digitales (CFD) “en forma opcional” para aquellos contribuyentes que contaran con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y llevarán su contabilidad en sistema electrónico. En aquel esquema, la emisión de comprobantes digitales era controlada por el SAT mediante la autorización de folios al contribuyente, y el envío que éste hacía a la autoridad de un reporte mensual para informar el uso dado a cada uno de ellos.

Posteriormente, con la reforma al artículo 29 del CFF, que entró en vigor el 1 de enero de 2011, los comprobantes impresos en papel perdieron su importancia, al establecerse la obligación de expedir comprobantes fiscales digitales (CFD o CFDI); en congruencia, durante los ejercicios fiscales 2012 y 2013 se fomentó la migración paulatina hacia el CFDI, permitiendo todavía la utilización de comprobantes impresos que eran controlados mediante la incorporación de un Código de Barras Bidimensional (CBB).

A partir de 2014 se establece en forma obligatoria el uso del CFDI como único tipo de comprobante fiscal autorizado. Para la autoridad, este tipo de comprobante conlleva una mejora por lo que hace a la seguridad y certeza del documento digital, pues para su emisión tuvo que ser previamente certificado por un proveedor autorizado por la propia autoridad, haciendo posible verificar *a posteriori* la existencia legal y validez de los comprobantes fiscales emitidos y recibidos.

## CANCELACIÓN DE LOS COMPROBANTES FISCALES

Al igual que en la emisión, la cancelación de un comprobante fiscal se efectúa de diferente manera, dependiendo del tipo de comprobante fiscal de que se trate.

¿Cómo se realizaba la cancelación de un comprobante fiscal impreso en papel? Generalmente, cuando el cliente solicitaba a su proveedor la sustitución de un comprobante fiscal, entregaba el comprobante original al proveedor, quien lo marcaba como “cancelado”, anotando en el propio documento, así como en las copias que de él conservara, la leyenda correspondiente y la fecha de cancelación. El proveedor emitiría posteriormente un nuevo comprobante fiscal a su cliente.

Por lo que hace a la cancelación de un CFD, el proceso consistía en manifestar el folio del comprobante con estatus “cero” mediante el reporte electrónico mensual enviado al SAT, para expedir después un nuevo comprobante al cliente, mismo que se identificaría en el reporte mensual con estatus “uno”.

Actualmente, la cancelación de un comprobante se realiza mediante el sistema de emisión de los CFDI utilizado por el contribuyente o bien, a través de la página del SAT. Para efectos de la cancelación, ambos sistemas generan un reporte de la cancelación del comprobante, y posteriormente se realiza el proceso de generación de un comprobante nuevo.

Aunque este procedimiento parece muy sencillo, puede tener importantes implicaciones fiscales. Al respecto, no se debe perder de vista que con mayor frecuencia de la deseada, los CFDI llegan a cancelarse por meros errores, descuidos o falta de comprensión de los sistemas de facturación, y no necesariamente

como consecuencia de una solicitud por parte del receptor del comprobante, para subsanar un error en el CFDI o por la cancelación de las operaciones realizadas. Entre estas implicaciones fiscales está el cumplimiento –o incumplimiento– de un requisito de forma que deben observar las cantidades que se pretenda deducir o acreditar.

### CFDI... CASOS DE LA VIDA REAL

Con el objetivo de comprender con mayor claridad la problemática que podría generar la cancelación de un CFDI por error, en seguida se muestra el siguiente ejemplo:

Un proveedor realiza una operación de compra-venta con uno de sus clientes, el 22 de noviembre de 2014, y le emite el CFDI No. 203, que documenta esa operación y cumple con todos los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, para que el cliente pueda considerar el importe amparado en ese comprobante como una deducción autorizada, para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) de tal ejercicio. Asimismo, el comprobante cumple con todos los requisitos legales, para considerar acreditable el impuesto al valor agregado (IVA) trasladado en la determinación del pago definitivo del mes de noviembre de 2014.

En mayo de 2015, derivado de la auditoría a los estados financieros del cliente, su auditor le informa que en su revisión detectó que el CFDI se encuentra cancelado y, por tanto, no podrá tomar la deducción y, en consecuencia, se tendrán que realizar modificaciones tanto en la declaración anual del ISR de 2014, y en la declaración mensual del IVA de noviembre del mismo año.

El cliente al desconocer el motivo de la cancelación de su comprobante, se pone en contacto con su proveedor, quien le comenta que ese CFDI fue cancelado por un simple error del personal encargado del

manejo del sistema de facturación, y le ofrece emitir inmediatamente un nuevo comprobante, emitiéndolo el día 19 de mayo de 2015.

Una vez que obtiene el nuevo CFDI, el cliente se lo entrega a su auditor, quien a su vez le comenta que ni así procede la deducción, puesto que el nuevo comprobante **no cumple** con el requisito de que la fecha de su expedición corresponda al ejercicio en que se efectuó el gasto.

### Y AHORA, ¿QUIÉN PODRÁ DEFENDERLO? ¿CÓMO SOLUCIONAR EL PROBLEMA?

Inconforme con la opinión de su auditor, el contribuyente consulta a un abogado, quien le ofrece cierto consuelo al decirle que considera que puede defenderlo en caso de que la autoridad fiscal rechace la deducción y acreditamiento.

El abogado considera que al momento de presentar sus respectivas declaraciones de impuestos, el contribuyente contaba con todos los elementos y requisitos que marca la ley para aplicar el acreditamiento del IVA y la deducción del importe amparados en el CFDI emitido originalmente. Por ello, sostiene que aplicó correctamente el acreditamiento y la deducción.

Tras estudiar el caso, el abogado encuentra algunas tesis emitidas por el Poder Judicial en las cuales ha señalado que al analizar la procedencia del derecho de un contribuyente a la deducción o acreditamiento, resulta primordial valorar primero los elementos de fondo<sup>1</sup> de las operaciones correspondientes.<sup>2</sup>

De esa manera, los tribunales reconocen implícitamente que los elementos de forma<sup>3</sup> –como es contar con un CFDI– no deben tener más peso o importancia que el fondo mismo de la operación, pues los elementos de forma no son más que mecanismos que buscan dar certeza de que las operaciones efectivamente se realizaron y que no constituyen simulaciones o falsedades.

<sup>1</sup> Entendidos como aquellos que reconocen derechos e imponen derechos

<sup>2</sup> a) No. de Registro 178332. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXI. Primera Sala. Materia Administrativa. Tesis 1a. XXXIV/2005. Mayo, 2005. Rubro: RENTA.

b) No. de Registro 2008153. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro 13. Tomo I. Segunda Sala. Materia Administrativa. Tesis 2a./J. 113/2014 (10a.). Diciembre, 2014. Rubro: COMPROBANTES FISCALES.

c) No. de Registro 2004690. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro XXV. Tomo 23. Tribunal Colegiado de Circuito. Materia Administrativa. Tesis 1.to.A.20 A (10a.). Octubre, 2013. Rubro: DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR.

<sup>3</sup> Entendidos como aquellos que instrumentan el procedimiento y no se encuentran vinculadas con la sustancia de los derechos u obligaciones de las personas

Por su parte, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) ha emitido diversos criterios sustantivos<sup>4</sup> en los que ha tratado específicamente el tema de la procedencia de las deducciones ante el incumplimiento de ciertas obligaciones de carácter formal.

En esos criterios, la PRODECON se ha pronunciado en el sentido de que las autoridades deben preocuparse más por analizar el fondo de las operaciones que sus aspectos formales, pues el sistema fiscal –en su conjunto– debería estar diseñado de tal manera que favorezca la valoración efectiva de las cuestiones propias del deber constitucional de contribuir a los gastos públicos como obligación patrimonial, lo que debe traducirse en la posibilidad real de verificar los aspectos sustantivos de tal obligación, permitiendo además que los controles administrativos formales no se conviertan en un fin en sí mismos ni adquieran un valor preponderante frente a las cuestiones sustantivas.

Asimismo, la PRODECON ha señalado que los derechos de los contribuyentes, como es el derecho a la deducción, surge a partir de que se haya efectuado la operación, y no con el cumplimiento –oportuno o extemporáneo– de los requisitos formales, y que las consecuencias de la omisión en el cumplimiento de esos requisitos, *son derrotables* cuando la pérdida del derecho de fondo ocasiona que se vuelva notoriamente desproporcional.

No obstante lo anterior, es importante tomar en cuenta que los criterios jurisdiccionales antes mencionados y los emitidos por la PRODECON, no resultan obligatorios para las autoridades fiscales. En estricto sentido, tampoco son obligatorios para los órganos jurisdiccionales, debido a que las tesis aún no integran jurisprudencia.

Por lo antes expuesto, el abogado considera que existen buenos argumentos para defender tanto la procedencia de la deducción del monto amparado en el CFDI cancelado después del cierre de un ejercicio

fiscal, como el acreditamiento del IVA trasladado en ese comprobante.

Lo anterior, en atención a las siguientes consideraciones, entre otras:

**1.** El artículo 27, fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) obliga al contribuyente a obtener el comprobante fiscal con todos sus requisitos, a más tardar el día en que deba presentar la declaración.

**2.** Ahora bien, de la lectura de los artículos 29 y 29-A del CFF, se desprende que la mayoría de las obligaciones en materia de expedición de comprobantes, competen precisamente a los sujetos que emiten tales comprobantes; mientras que el receptor en realidad sólo está obligado a lo siguiente:

**a)** Solicitar, en formato electrónico, el CFDI respectivo.

**b)** Verificar que en ese comprobante conste lo siguiente:

- Clave del Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de quien lo expide y del receptor del comprobante.
- Número de folio y sello digital de quien lo expide.
- Domicilio fiscal de quien lo expide.
- Fecha y lugar de expedición del comprobante.
- Descripción de la cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.
- Valor unitario de las mercancías.
- Importe total consignado en número o letra.

**3.** Tanto lo resuelto por los tribunales, como la propia lógica, indican que el contribuyente receptor de un comprobante sólo está obligado a verificar que los datos anteriormente descritos estén plasmados en el comprobante; sin embargo, no está obligado a cerciorarse de la veracidad del RFC que corresponde a quien expide el comprobante ni el de su domicilio fiscal ni de los folios cancelados.

<sup>4</sup> **a)** Criterio sustantivo sustentado en: consulta número 44-II-A/2012 6/2013/CTN/CS-SASEN. Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria Marzo 26, 2013. Rubro: *DEDUCCIONES*.

**b)** Criterio sustantivo sustentado en: consulta número 46-II-B/2012 Consulta número 47-II-B/2012 7/2013/CTN/CS-SASEN. Aprobado 3ra. Sesión Ordinaria Marzo 26, 2013. Rubro: *DEDUCCIONES*.

**c)** Criterio sustantivo 3/2013/CTN/CS-SPDC. Aprobado 4ta. Sesión Ordinaria Abril 12, 2013. Rubro: *REQUISITOS FORMALES*.

**d)** Criterio sustantivo sustentado en: recomendación 13/2013 31/2013/CTN/CS-SPDC. Aprobado 12va. Sesión Ordinaria. Diciembre 12, 2013. Rubro: *DECLARACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES*.

Lo anterior es así, pues la veracidad de esos datos únicamente puede ser conocida por quien expide el comprobante, dado que los mismos competen únicamente a su control y voluntad.

**4.** De esa manera, si bien es cierto que los receptores de comprobantes deben contar con éstos a más tardar el día en que se presente la declaración anual, también lo es que ni la deducción de una partida ni el acreditamiento del impuesto trasladado deben estar condicionados al cumplimiento de requisitos que escapan a la voluntad y al control del receptor del comprobante y que, por ende, no pueden formar parte de su esfera obligacional.

**5.** Aun cuando en el caso de estudio, el comprobante “dejó de existir” debido a su cancelación, se consideran que existen buenos argumentos para defender la deducción del monto amparado en el comprobante toda vez que:

**a)** El contribuyente cumplió con los requisitos a que lo obligaba el artículo 27, fracción XVIII de la LISR y el 29-A del CFF; al menos hasta antes de la cancelación que no fue imputable al contribuyente.

**b)** El sostener que no es válida ni la deducción del monto amparado ni el acreditamiento del impuesto trasladado con motivo de la cancelación, sería tanto como admitir que el ejercicio de los derechos tributarios de un contribuyente pudiesen depender de las acciones u omisiones de terceros. Esa cuestión ha sido rechazada por nuestros Tribunales debido al estado de inseguridad jurídica en que se coloca al contribuyente.

### EL VERDADERO PROBLEMA

Aunque preocupado por no encontrar un mecanismo que le permita asegurar en este momento la procedencia de su deducción y acreditamiento, el contribuyente queda convencido de que el abogado podrá implementar una sólida estrategia de defensa, en caso de que la autoridad fiscal decida rechazarlos por la situación del CFDI.

Sin embargo, es importante no dejar de ver que existe un grave problema en nuestro Derecho Tributario. El exceso de requisitos formales ponen en riesgo los derechos básicos de los contribuyentes.

En el caso concreto, ese riesgo deriva de la falta de congruencia entre la regulación y práctica aplicables a la emisión de CFDI, y los requisitos formales que se exige respecto de los comprobantes fiscales, para la procedencia de las deducciones y acreditamientos.

¿Qué es lo que realmente ocurre con la cancelación y cambio del comprobante? En primer lugar, al cancelar el CFDI original se anula su validez, llevándolo a una situación equivalente a la de “nunca haber existido”.

Por su parte, del comprobante que respalda el momento en que se efectuó la operación, y el nuevo comprobante contiene un elemento inalterable: la fecha de expedición. Precisamente porque el nuevo comprobante llevará como fecha de expedición una muy cercana a la fecha en la que éste haya sido certificado por el Proveedor Autorizado de Certificación (PAC), se vuelve materialmente imposible cumplir los requisitos formales que la LISR estableció en relación con la obtención y conservación de documentación comprobatoria de sus operaciones.

Así, tenemos que los simples errores que involuntariamente cometa un contribuyente pueden provocar muy graves consecuencias jurídicas, incluso para terceras personas que no influyeron de ninguna manera en la comisión del error.

### CONCLUSIONES

Ahora bien, para evitar tan graves e injustas afectaciones a la situación fiscal de los contribuyentes, sería deseable que la autoridad fiscal emitiera una aclaración en el sentido de reconocer que en la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales, las autoridades deberán dar mayor peso a los elementos sustantivos o de fondo, que les permita comprobar la existencia de las operaciones y sus auténticos efectos patrimoniales, en lugar de establecer tantos requisitos de mera forma para la procedencia de las deducciones.

Lo peor es que el problema no termina aquí. Un ejemplo tan simple y cotidiano como el aquí presentado nos da mucho que analizar respecto de la Contabilidad Electrónica, pero ésa es otra historia y será abordada en otro artículo. •