

Inconstitucionalidad de la limitante establecida en el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF



68

El cuarto párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece la limitante de cancelar los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) solo en el ejercicio fiscal en que se expidan. Sin embargo, en sesiones de fecha 25 de octubre de 2023¹ y 8 de noviembre de 2023,² la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió los amparos en revisión 683/2023 y 647/2023, respectivamente, en los cuales consideró inconstitucional la limitante referida

M.D.F. Alondra Becerril Hinojosa, Consultora de Natera Consultores



 NATERA

¹ Sesión de la Segunda Sala de la SCJN. 25 de octubre de 2023. Consulta realizada el 13 de diciembre de 2023. Véase en: <https://www.youtube.com/watch?v=jP1N4TWaBGs>, minuto 27 al 30 de la sesión

² Sesión de la Segunda Sala de la SCJN. 8 de noviembre de 2023. Consulta realizada el 13 de diciembre de 2023. Véase en: <https://www.youtube.com/watch?v=COJd8rSaZnY>, minuto 25 al 27 de la sesión

CONSIDERACIONES PRELIMINARES

Previo a la publicación del “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, del Código Fiscal de la Federación y otros ordenamientos”³ (decreto) el cuarto párrafo del numeral 29-A del CFF (vigente en 2021), citaba lo siguiente:

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

...

*Los comprobantes fiscales digitales por Internet **sólo podrán cancelarse cuando la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.***

...

(Énfasis añadido.)

Advirtiéndose que la única limitante consistía en que dicha cancelación podría hacerse cuando la persona a favor de quien se expedía el comprobante aceptara su cancelación.

Sin embargo, con el decreto referido que modifica el cuarto párrafo del numeral 29-A del CFF, la redacción quedó como sigue:

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

...

Salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor, los comprobantes fiscales digitales por Internet sólo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan y siempre que

la persona a favor de quien se expidan acepte su cancelación.

...

(Énfasis añadido.)

Con dicha reforma, se adicionó una limitante para poder cancelar un CFDI; además de requerir la aceptación de la persona a favor de quien se expidió el comprobante, la cancelación también quedó limitada en cuanto al tiempo, condicionando la cancelación en el mismo ejercicio fiscal (1 de enero al 31 de diciembre) en el que fue expedido el CFDI, siempre y cuando no hubiera una disposición fiscal que prevea un plazo menor.

Posteriormente en la regla 2.71.47. de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2022,⁴ se extendió el plazo, precisándose que la cancelación de los CFDI podría efectuarse a más tardar el 31 de enero del año siguiente a su expedición. Después, en la Primera Resolución de modificaciones a la RM para 2022 y su anexo 1-A,⁵ se reformó la regla referida y se precisó que para los efectos del citado artículo 29-A, cuarto párrafo, del CFF, la cancelación de los CFDI se podría efectuar a más tardar en el mes en el cual se deba presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta (ISR)⁶ correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se expidió el citado comprobante.

PROBLEMAS A LOS QUE SE ENFRENTARON LOS CONTRIBUYENTES CON ESTA LIMITANTE

Las operaciones en las actividades económicas de los contribuyentes no siempre son lineales o predecibles en cuanto a su realización definitiva, ya que frecuentemente existen circunstancias que llevan a cancelar, modificar o incluso extinguir las mismas, pudiendo ocurrir esta situación válidamente en un periodo que exceda al ejercicio fiscal en que se expidió el CFDI que ampare dicha operación.

Por ejemplo, es recurrente que las autoridades fiscales envíen invitaciones a los contribuyentes para aclarar su situación fiscal si advierten discrepancias

³ En el DOF, en su edición vespertina, del 12 de noviembre de 2021

⁴ Publicada en el DOF del 27 de diciembre de 2021

⁵ Publicada en el DOF del 18 de febrero de 2022

⁶ Personas morales en el mes de marzo y personas físicas en el mes de abril del año siguiente al que corresponda la declaración anual

... los efectos de esta declaratoria de inconstitucionalidad solo serán aplicables a las quejas que interpusieron el juicio de garantías y, en su caso, a aquellos que lo soliciten en el mismo sentido.

entre el importe amparado por los CFDI y las declaraciones provisionales o anuales. Si la norma bajo análisis impide a los contribuyentes cancelar un CFDI por haberse emitido en un ejercicio distinto, entonces se determinarán contribuciones a su cargo que no corresponden a su verdadera situación patrimonial, generando distorsiones y controversias innecesarias con las autoridades fiscales, molestias y gastos adicionales para el contribuyente, porque ahora tendría que interponer un medio de defensa, o bien acceder a pagar contribuciones que no le corresponden.

En la fracción XLII del artículo 82 del CFF se establece una multa del 5 al 10% del monto de cada comprobante fiscal no cancelado, cuando el contribuyente no los hubiese cancelado en el plazo otorgado. Luego entonces, si el contribuyente no tuvo oportunidad de cancelar un CFDI en el plazo señalado en el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF, además de pagar una contribución que posiblemente no le corresponda, será sujeto a la imposición de una multa. Dejándolo de igual manera en estado de indefensión jurídica.

INCONSTITUCIONALIDAD EVIDENCIADA POR LA SCJN EL 25 DE OCTUBRE Y 8 DE NOVIEMBRE DE 2023

Considerando las problemáticas o situaciones a las que se enfrentaban los contribuyentes, se interpusieron diversos juicios de garantías y, al resolver los amparos en revisión 647/2023 y 683/2023, la Segunda Sala de la SCJN declaró la inconstitucionalidad del cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF, debido a las siguientes tres consideraciones:

1. La inconstitucionalidad de una norma legal deriva de su confronta directa con la Constitución Política

de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), advirtiéndose que el artículo 29-A, cuarto párrafo, del CFF **vulnera la garantía de seguridad jurídica.**

2. La norma legal reclamada es clara en que el límite temporal es, como máximo, el propio ejercicio fiscal en que se emite el CFDI, por lo que en caso de que la regla general administrativa no establezca alguna disposición en contrario, ese sería el plazo para considerar.

3. La propia norma legal dispone que ese plazo máximo incluso puede ser menor si así lo dispone otra disposición.

La Segunda Sala de la SCJN declaró la inconstitucionalidad únicamente del cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF. Es importante referir que los efectos de la concesión del amparo solo serán aplicables para las quejas que interpusieron los medios de defensa correspondientes, con la salvedad de que, si existe alguna otra disposición normativa que establece el plazo para realizar la cancelación de los CFDI más allá del ejercicio fiscal en que se emiten, deberá acatarla.

Es importante señalar que a la fecha de redacción del presente documento aún están pendientes las publicaciones de las versiones definitivas de las sentencias recaídas en los juicios de amparo 647/2023 y 683/2023 en comento, así como de los criterios jurisdiccionales que, en su caso, deriven de ellas.

COMENTARIO FINAL

Si bien estas resoluciones son a favor de los contribuyentes, es importante considerar tres puntos: El primero, que habrá que esperar a que sean publicadas las sentencias definitivas para ver a detalle las consideraciones finales de los magistrados ponentes y, con esto, la publicación de los precedentes correspondientes; el segundo, revisar los posibles cambios que se efectúen a las disposiciones fiscales –CFF, Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) y RM–, derivados de estos pronunciamientos; y, el tercero, tener presente que los efectos de esta declaratoria de inconstitucionalidad solo serán aplicables a las quejas que interpusieron el juicio de garantías y, en su caso, a aquellos que lo soliciten en el mismo sentido. Mientras esto ocurra, los contribuyentes deben cuidar el cumplimiento de lo dispuesto en el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF para evitar sean sancionados por la autoridad fiscal. •