

Se declara inconstitucional la norma que establece limitante en el plazo para cancelar el CFDI

Imagen generada en Adobe Firefly

Al resolver el juicio de amparo en revisión 819/2023 el pasado 3 de abril de 2024, la Primera Sala de nuestro Máximo Tribunal declaró inconstitucional el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF, que señala que los CFDI solo podrán cancelarse en el ejercicio en el que se expidan

14



Lic. Karla Paola Flores
Pérez, Asociada de
Natera Consultores



INTRODUCCIÓN

El pasado 3 de abril de 2024 la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) publicó el comunicado de prensa No. 198/2024,¹ a través del cual informó que, al resolver el juicio de amparo en revisión 819/2023, promovido por un grupo de empresas,² la Primera Sala declaró inconstitucional el cuarto párrafo del artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación (CFF) al estimarlo violatorio del principio de seguridad jurídica.

Dicho precepto establece una limitante temporal para la cancelación de los Comprobantes Fiscales

¹ Consulta realizada el 10 de abril de 2024. Véase en: <https://www.internet2.scjn.gob.mx/red2/comunicados/noticia.asp?id=7771>

² Resuelto en sesión del 3 de abril de 2024, por mayoría de cuatro votos.

Digitales por Internet o Facturas Electrónicas (CFDI) al establecer que solo podrán cancelarse en el ejercicio en que se expidan y siempre que la persona a favor de quien se emita acepte su cancelación.

Esta colaboración tiene por objeto presentar el razonamiento seguido por la Primera Sala de la SCJN, según se desprende del fragmento público del proyecto de sentencia en el cual se realiza el estudio de constitucionalidad respectivo.³

LIMITANTE EN LA CANCELACIÓN DE LOS CFDI

A manera de contexto, vale la pena señalar que el artículo 29 del CFF establece la obligación a cargo de los contribuyentes de emitir un CFDI cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedirlos por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen. Correlativamente, establece la obligación de solicitar el CFDI respectivo cuando las personas adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios, realicen pagos parciales o diferidos que liquidan saldos amparados en CFDI, o cuando se les hubieren retenido contribuciones.

Por su parte, el artículo 29-A del CFF establece el conjunto de requisitos que deberán cumplir los CFDI emitidos por los contribuyentes. Con motivo de la última reforma a este numeral, concretamente al texto de los párrafos cuarto, quinto y sexto,⁴ el legislador estableció un plazo para cancelar los CFDI que tuvieran un vicio en su emisión o una justificación válida para ello en los siguientes términos:

Artículo 29-A, CFF. *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.

El Servicio de Administración Tributaria,⁵ mediante reglas de carácter general, establecerá la forma y los medios en los que se deberá manifestar la aceptación a que se refiere el párrafo anterior, así como las características de los comprobantes fiscales digitales por Internet o documentos digitales a que se refiere el artículo 29, primer y último párrafo de este Código en el caso de operaciones realizadas con residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en México.

Cuando los contribuyentes cancelen comprobantes fiscales digitales por Internet que amparen ingresos, deberán justificar y soportar documentalmente el motivo de dicha cancelación, misma que podrá ser verificada por las autoridades fiscales en el ejercicio de las facultades establecidas en este Código.

...

(Énfasis añadido).

El artículo 29-A, en su cuarto, quinto y sexto párrafos, establece la posibilidad de que los contribuyentes cancelen los CFDI que emitan, sujetando la cancelación a las siguientes condiciones:

- Que la persona en favor de quien se emita acepte la cancelación, para efectos de lo cual se deberá atender a las disposiciones generales que al efecto emita el SAT.
- Que la cancelación se realice en el ejercicio fiscal en que se emita el CFDI, salvo que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor.
- Que los contribuyentes justifiquen y comprueben documentalmente el motivo de la cancelación cuando se trate de CFDI que amparen ingresos.

³ Dicho proyecto puede consultarse en el siguiente vínculo: <https://www.scjn.gob.mx/sites/default/files/listas/documentos/2024-03/240321-ADR-819-2023.pdf>

⁴ A través 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", publicado en el DOF del 12 de noviembre de 2021, mediante el cual se reformaron los artículos 29-A, párrafos cuarto, quinto y sexto, así como 81, fracción XLVI, y 82, fracción XLII, del CFF

⁵ SAT

... el artículo 29-A, cuarto párrafo, del CFF resulta incompatible con el principio de seguridad jurídica...

El plazo para estar en posibilidad de cancelar los CFDI fue ampliado a través de la regla 2.7.1.47. de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2022 (RM) y fue modificado nuevamente con motivo de la Primera Resolución de Modificaciones al citado ordenamiento:⁶

Plazos para la cancelación de CFDI

2.7.1.47. Para los efectos del artículo 29-A, cuarto párrafo del CFF, **la cancelación de los CFDI se podrá efectuar a más tardar el 31 de enero del año siguiente a su expedición.**

...

(Énfasis añadido).

16

Primera modificación a la RM para 2022:

Plazos para la cancelación de CFDI

2.7.1.47. Para los efectos del artículo 29-A, cuarto párrafo del CFF, **la cancelación de los CFDI se podrá efectuar a más tardar en el mes en el cual se deba presentar la declaración anual del ISR correspondiente al ejercicio fiscal en el cual se expidió el citado comprobante.**

...

(Énfasis añadido).

Como se puede observar en las reglas administrativas antes transcritas, el SAT amplió el plazo para estar en posibilidad de cancelar los CFDI al 31 de enero del año siguiente a su expedición; posteriormente, el plazo para la cancelación fue nuevamente ampliado al mes en el cual se debiera presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta (ISR) correspondiente al ejercicio en el cual se expidió el comprobante, esto es, al mes de marzo o abril, según se trate de personas morales o físicas.

¿QUÉ RESOLVIÓ LA PRIMERA SALA DE LA SCJN?

Al resolver el juicio de amparo en revisión 819/2023,⁷ la Primera Sala de la SCJN resolvió otorgar el amparo a las quejas al considerar que el artículo 29-A, cuarto párrafo, del CFF resulta incompatible con el principio de seguridad jurídica⁸ al condicionar la posibilidad de cancelar los CFDI al mismo ejercicio en que fueron expedidos, soslayando que existen casos en los cuales esa temporalidad se torna arbitraria e irrazonable.

A decir de la Primera Sala, los CFDI son documentos que, en principio, acreditan las operaciones comerciales que efectúan los contribuyentes y que permiten, por una parte, que estas sean del conocimiento de la autoridad fiscal y, por otra, acreditar las actividades y operaciones para darles los efectos fiscales que legalmente correspondan en el plazo correspondiente.

Esta afirmación resulta relevante si se toma en cuenta el texto del artículo 6 del CFF, que en su parte conducente establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, y se determinan conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, siéndoles aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Por su parte, el párrafo cuarto del precepto citado dispone que las contribuciones deberán pagarse dentro del plazo que señalen las leyes respectivas y, a falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse

⁶ Cabe señalar que la regla 2.7.1.47. continúa vigente en la RM para 2024

⁷ Resuelto en sesión del 3 de abril de 2024 por mayoría de cuatro votos

⁸ Como se desprende del proyecto de la sentencia, el principio de seguridad jurídica en materia tributaria implica que los contribuyentes tengan certeza sobre la manera en que han de cumplir sus obligaciones fiscales y que sepan a qué atenerse en esa materia, en aras de evitar la arbitrariedad de las autoridades hacendarias

mediante declaración que se presentará en los plazos siguientes:

Artículo 6. ...

...

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

I. Si la contribución se calcula por periodos establecidos en Ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.

II. En cualquier otro caso dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

...

(Énfasis añadido).

Es así como los efectos fiscales del CFDI cobran relevancia al momento en que deba efectuarse el pago de las contribuciones que, en principio, será el que señalen las leyes tributarias correspondientes o, en su defecto, los previstos en el propio artículo 6, que serán el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente, o bien, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Para ejemplificar lo anterior, la SCJN hace referencia al ISR, caso en el cual el pago del impuesto se realiza mediante declaración presentada ante las oficinas autorizadas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal tratándose de personas morales, o bien en el mes de abril del año calendario siguiente al de la obtención de los ingresos tratándose de personas físicas.⁹ Conforme al sistema normativo de cumplimiento de

obligaciones fiscales, la emisión de los CFDI cobra relevancia hasta que las operaciones que amparan devengan sus efectos fiscales, lo cual ocurre, precisamente, al presentar las declaraciones respectivas y liquidar las contribuciones a cargo de las personas físicas y morales, lo que no necesariamente ocurre dentro del ejercicio fiscal en que se emiten.

La Sala reconoce que pueden existir casos en los que se efectúen operaciones comerciales el 30 o 31 de diciembre; sin embargo, **conforme a la redacción de la norma reclamada, no procederá la cancelación correspondiente en caso de errores en la emisión del CFDI si no se efectúa a la última hora del último día del ejercicio, cuando la obligación de darle efectos fiscales a ese gasto por concepto de ingreso o deducción, según se trate, se genere ya sea hasta el tercer mes del ejercicio siguiente (personas morales) o hasta abril del año siguiente (personas físicas).**¹⁰

El Máximo Tribunal reconoce que esta obligación pasa por alto el dinamismo de las operaciones comerciales en la realidad, en que pueden ocurrir no solamente errores al momento de la emisión del CFDI, sino también terminaciones anticipadas o incumplimiento de los contratos, cancelación de servicios, entre otros factores, aunado al hecho de que –además– la norma prevé condiciones adicionales para estar en posibilidad de cancelar un CFDI (e. g., recabar la autorización de la persona en favor de quien se expidió el CFDI), lo que evidencia que, en la práctica, la cancelación correspondiente se lleva a cabo con mayor dilación.

De manera atinada, la Sala precisa que incluso la norma impugnada establece la posibilidad de que las disposiciones fiscales prevean un plazo menor para la cancelación, **lo que pone de relieve que se delega en favor de la autoridad administrativa la posibilidad de regular que la cancelación deba ocurrir en un plazo incluso menor al ejercicio fiscal en que se lleva a cabo la operación amparada por el CFDI, lo que tampoco guarda congruencia con el sistema legal** de acuerdo con lo que hasta aquí expuesto, **dejando en un estado de inseguridad jurídica a los contribuyentes.**

Si bien el propósito de la reforma al artículo 29-A del CFF fue facilitar el cumplimiento de las obligaciones

⁹ Atendiendo a lo dispuesto en los artículos 9, tercer párrafo, y 150 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)

¹⁰ Véase: páginas 19 y 20 del proyecto de la sentencia



Imagen generada en Adobe Firefly

18

fiscales y su vigilancia, según se desprende de la exposición de motivos, lo cierto es que el término límite fijado por el legislador no guarda congruencia con el sistema legal de temporalidad en el cumplimiento de obligaciones fiscales y tributarias, especialmente si se toma en cuenta que incluso para el ISR existe la obligación de dar efecto a las operaciones amparadas por los CFDI hasta los meses de marzo o abril, según se trate de personas físicas o morales.

Por lo que respecta a las reglas de la RM que amplían el plazo para la cancelación de los CFDI, la SCJN

señala que si bien dichas reglas favorecen a los contribuyentes en la posibilidad de cancelar los comprobantes más allá del límite establecido en el artículo 29-A del CFF, lo cierto es que esas disposiciones no pueden salvar la constitucionalidad de la norma impugnada, toda vez que la inconstitucionalidad de la norma legal deriva de su confrontación directa con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Es así como la Primera Sala de la SCJN reconoció que asistía la razón a las quejas cuando señalaban que el plazo establecido por el

legislador en el cuarto párrafo del artículo 29-A del CFF para que los contribuyentes cancelen los CFDI no resulta razonable ni congruente con las disposiciones legales que regulan el cumplimiento de obligaciones de determinación de impuestos, en detrimento del principio de seguridad jurídica.

EFFECTOS DE LA SENTENCIA

A partir de las consideraciones señaladas anteriormente, la Primera Sala de la SCJN concedió el amparo respecto del artículo 29-A, cuarto párrafo, del CFF publicado en el DOF del 12 de noviembre de 2021, desincorporándolo de la esfera jurídica de las quejas en lo relativo a la siguiente limitante:

Artículo. 29-A. ...

...

... 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.

(Énfasis añadido).

Finalmente, vale la pena mencionar que otro amparo en revisión, sesionado por la Segunda Sala de la SCJN el pasado 25 de octubre de 2023, fue resuelto en términos similares por unanimidad de votos,¹¹ con la diferencia de que en aquel juicio la quejosa impugnó la constitucionalidad de los párrafos cuarto, quinto y sexto del artículo 29-A del CFF, otorgándose el amparo respecto del párrafo cuarto y negándose respecto de los párrafos quinto y sexto. •

¹¹ Véase: sentencia del amparo en revisión 683/2023