

Sustitución de CFDI en período posterior a su deducción ¿No deducible?



Criterios del SAT y PRODECON sobre efecto de la cancelación de CFDI y sustitución en ejercicio posterior.

Fiscalía - C.I.F.

CURRICULUM

En la práctica contable y fiscal, es común que los contribuyentes se enfrenten a la necesidad de cancelar y sustituir Comprobantes Fiscales Digitales por Internet (CFDI) debido a errores en la información originalmente registrada. Estas sustituciones suelen realizarse en ejercicios fiscales posteriores, lo que ha generado controversias respecto a la deducibilidad del gasto y el acreditamiento del IVA asociado, dado que uno de los requisitos para la deducción es que la fecha del comprobante corresponda al ejercicio en el que se efectúa el gasto.

Planteamiento ante la autoridad fiscal

Ante este problema, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), a través del Programa Nacional de Síndicos del Contribuyente, planteó al Servicio de Administración Tributaria (SAT) la necesidad de emitir una regla de carácter general que reconociera la validez fiscal de los CFDI sustitutos, aun cuando se emitan en un ejercicio posterior, siempre que exista la debida relación entre el comprobante cancelado y el nuevo.

En respuesta, el SAT señaló que la sustitución debe realizarse dentro del mismo ejercicio fiscal, argumentando que la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece expresamente el requisito temporal para la deducción y que, por tanto, no procede emitir una regla administrativa que modifique lo dispuesto por ley.

Posición de la autoridad y su razonamiento

El razonamiento del SAT se centra en un principio de legalidad estricta: Las autoridades fiscales solo pueden otorgar facilidades administrativas dentro del marco de la ley, y la fecha de expedición del CFDI constituye un requisito indispensable para determinar la deducción de gastos y el acreditamiento de impuestos en el ejercicio correspondiente. De este modo, la autoridad consideró improcedente que una regla administrativa altere este principio.

Sin embargo, el propio SAT dejó abierta la posibilidad de analizar una propuesta de regla presentada por el IMCP, reconociendo la existencia del problema y su posible impacto en la práctica fiscal cotidiana.

Consideraciones doctrinales y operativas

El argumento técnico que sustenta la propuesta del IMCP es que la sustitución de un CFDI —cuando obedece a un error material o de forma y se realiza con la debida relación al comprobante original— no debería afectar la validez del gasto ni el acreditamiento correspondiente. La razón es que el acto jurídico subyacente (la operación comercial o de prestación de servicios) no cambia ni desaparece, sino que se corrige formalmente.

Desde una perspectiva de razonabilidad administrativa, negar la deducción o el acreditamiento por un error de expedición contraviene los principios de equidad y proporcionalidad tributaria, ya que el gasto es real, comprobable y necesario, y su corrección no altera los efectos económicos ni la sustancia de la operación.

Criterio de la PRODECON

Ante la falta de pronunciamiento normativo del SAT, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) emitió el criterio 22/2020/CTN/CS-SASEN, en el que establece que la cancelación y sustitución de CFDI **no afecta la deducibilidad** del ISR ni el acreditamiento del IVA, siempre que el comprobante sustituto cumpla los requisitos previstos en las reglas fiscales aplicables.

En consecuencia, los efectos fiscales derivados del comprobante original **se mantienen en el ejercicio en que se expidió**, lo que significa que no se altera la deducción o el acreditamiento por el solo hecho de haberse sustituido el CFDI.

Este criterio constituye un referente interpretativo relevante que reconoce la validez de la sustitución como una corrección administrativa, no como una operación nueva. Además, refleja la postura de PRODECON respecto a la preeminencia del fondo sobre la forma, principio fundamental del derecho tributario contemporáneo.

Implicaciones prácticas

En la práctica, los contribuyentes deben observar los siguientes puntos:

- Mantener la trazabilidad documental, es decir, conservar la relación explícita entre el CFDI original y el que lo sustituye.
- Emitir el CFDI sustituto tan pronto como se detecte el error, aun cuando sea en un ejercicio posterior, cumpliendo con los requisitos del artículo 29 del Código Fiscal de la Federación (CFF) y las reglas de la Resolución Miscelánea Fiscal.
- Asegurar la coherencia contable, registrando la corrección en los sistemas de contabilidad y conciliando los efectos fiscales en los periodos correspondientes.
- Sustentar la deducción y acreditamiento con documentación adicional, como contratos, estados de cuenta o entregables, que acrediten la realidad del gasto.

Conclusiones

El caso evidencia una brecha entre la rigidez normativa y la dinámica práctica de los negocios. Si bien la LISR establece el requisito de correspondencia temporal, la interpretación de PRODECON ofrece una vía razonable para preservar los derechos de los contribuyentes cuando la sustitución del CFDI obedece a errores formales no dolosos.

Persiste la necesidad de que el SAT incorpore esta interpretación en una regla de carácter general, para dotar de certeza jurídica a los contribuyentes y evitar litigios innecesarios derivados de un aspecto meramente formal. La flexibilidad administrativa en este tipo de supuestos no vulnera el principio de legalidad, sino que fortalece la justicia fiscal y la seguridad jurídica en el cumplimiento tributario.