

Anexo 4

Sustitución de un CFDI.

Nota: Los comentarios que se pueden ver a continuación, son sólo opiniones. El tema tratado no permite tener una certeza. El objetivo es sólo servir de alerta y de guía para que las distribuidoras puedan mejorar sus procedimientos internos.

Situación que se plantea a la AMDA.

Se nos informa que las autoridades fiscales, en sus cartas invitación, están dando efectos distintos a la sustitución de un CFDI y al CFDI original.

Un breve ejemplo ilustrativo, para que se puedan ver las diferencias de criterio con más facilidad, es:

- 1) Se realiza la venta y se emite el CFDI en el mes de enero por \$100. Genera ISR.
- 2) Para facilitar el ejemplo consideremos que se emite con clave PUE y, por lo tanto, también genera IVA.
- 3) En el mes de febrero se cancela el CFDI anterior y se sustituye por otro, con la debida correlación entre ambos.

Para el SAT, “sistemas mata ley”, lo que hacen es lo siguiente:

- 1) En el mes de enero reciben el CFDI, lo ven como generador de ISR e IVA en ese mes.
- 2) En el mes de febrero se cancela el CFDI y se substituye por un segundo CFDI.
El SAT, en su sistema, recibe la cancelación y la aplica en el mes de origen, cancelando sus efectos en el mes de enero y complicando las declaraciones de los contribuyentes que ya dieron por cierta la obligación.
- 3) Recibe la segunda factura y considera que ésta genera el ISR y el IVA en el mes en que se expidió, o sea, el mes de Febrero.

Si los impuestos fueran acumulativos no habría problema, el efecto de toda la operación es \$100.

Al manejarse los impuestos por períodos mensuales encontramos:

- (a) En los pagos provisionales de ISR:
 - Para el sistema del SAT, el contribuyente pagó ISR de más por el CFDI de enero.
 - Para el sistema del SAT, el contribuyente debe pagar el ISR por la nueva factura emitida en el mes de febrero.
- (b) En los pagos definitivos de IVA:
 - Para el sistema del SAT, el contribuyente pagó IVA de más por el CFDI de enero.
 - Para el sistema del SAT, el contribuyente debe pagar el IVA por la nueva factura emitida en el mes de febrero.

Consultas:

- ¿Es correcto el criterio que aplica el sistema del SAT en sus cartas invitación?
- ¿Pueden darnos los fundamentos legales en que soporten su opinión?

Comentarios y opiniones de los especialistas

El criterio de AMDA es que cuando se substituye un CFDI, prevalecen los derechos y obligaciones del CFDI original.

Nos explicamos:

Significado de Sustituir: “Poner a alguien o algo en lugar de otra persona o cosa” u “Ocupar una cosa en lugar de otra”.

La generación del ISR o del IVA, en su caso, se dan en el momento en que se da la venta y se emite el CFDI original.

La sustitución, poner un CFDI en lugar del otro, no debe mover el momento de la generación de los impuestos.

Para AMDA, en el ejemplo anterior, la sustitución ya no genera ISR ni IVA en el mes de febrero. Insistimos, el criterio de AMDA es que una sustitución es eso, una sustitución del requisito formal de emitir la factura.

En el ejemplo la venta que genera el ISR y el IVA se realizó en el mes de enero, no el mes de Febrero.

Argumentos jurídicos.

Hay que distinguir entre el hecho generador (enajenación) y el momento en que nace la obligación de pago.

Conforme al artículo 6 del CFF 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.

El hecho generador, para ISR es el ingreso por enajenación, en IVA es la enajenación en sí misma.

Conforme a la fracción I del artículo 14 del CFF, para que haya enajenación debe haber transmisión de la propiedad o estar en alguno de los demás supuestos previstos en la disposición.

Artículo 14.- *Se entiende por enajenación de bienes:*

- I. *Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado.*

Para la LISR, la emisión del CFDI es solo uno de los momentos en que puede nacer la obligación de pago del impuesto en una enajenación; si atendemos al artículo 17 fracción I de la LISR, el nacimiento de la obligación de pago puede darse incluso antes de emitir el CFDI (entrega material del bien; se cobre total o parcialmente el precio o contraprestación; o sea exigible dicho precio o contraprestación).

Artículo 17.- *Para los efectos del artículo 16 de esta Ley, se considera que los ingresos se obtienen, en aquellos casos no previstos en otros artículos de la misma, en las fechas que se señalan conforme a lo siguiente tratándose de:*

- I. *Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero:*
 - a) *Se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.*
 - b) *Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.*
 - c) *Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.*

Consecuentemente, el ingreso debe de acumularse para ISR cuando se realiza una enajenación y se de alguno de los supuestos antes anotados, y si se dan primero los supuestos b) y c), se debe acumular en ese mes, con independencia de si se emitió el CFDI en el mes siguiente.

En este sentido, si la enajenación sucede en el mismo mes en que se emitió el CFDI, ese es el mes en que debe acumularse, sin importar si posteriormente se sustituyó el CFDI original.

Para la LIVA (por regla general) lo importante es el cobro de la contraprestación, tal como señala el artículo 11 de la Ley.

Artículo 11.- *Se considera que se efectúa la enajenación de los bienes en el momento en el que efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.*

En este sentido, el CFDI (o el complemento de pago) es un documento que indica la fecha del pago, por lo que la emisión del CFDI e incluso la sustitución del mismo no debería ser relevante. Es decir, si se cobra la contraprestación, aun cuando no se emita en ese mes el CFDI, el IVA se causa.

Entendemos que los sistemas informáticos en ocasiones no alcancen a tener claras las disposiciones aplicables, pero no por eso dejan de ser aplicables.

Por lo comentado, opinamos que el CFDI solo es un indicio que sirve a la fiscalización, pero no puede convertirse en el único elemento, a menos que reformen las disposiciones antes citadas.

Tesis jurisprudenciales.

Sirve de apoyo la siguiente tesis jurisprudencial:

TRIBUTO. SU CAUSACIÓN DEPENDE DE LA ACTUALIZACIÓN DEL HECHO IMPONIBLE Y NO SIEMPRE COINCIDE CON SU DETERMINACIÓN EN CANTIDAD LÍQUIDA¹.

La doctrina es unánime en señalar que la existencia de la materia imponible no implica por sí misma alguna consecuencia jurídica, dado que el crédito fiscal no puede nacer, sino en el caso de que ciertas condiciones se hayan realizado; acontecimiento, acto o situación a veces complejos, que crean estas circunstancias y constituyen el hecho generador del impuesto, o como se denomina "la causación de la contribución".

¹ "Registro digital: 167334, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito.

Novena Época.

Materias(s): Administrativa.

Tesis: I.15o.A.116 A , Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo XXIX, Abril de 2009, página 1977.Tipo: Aislada.

Puntos adicionales.

El hecho principal en este tema es que el sustituir un CFDI es reemplazarlo, y que por ende la fecha del hecho generador que da origen a la obligación de emitir el CFDI y la fecha en que se emitió este se conservan, pero es importante considerar algunos aspectos para asegurar que efectivamente estamos realizando el proceso correcto y por ende estamos en el escenario de una sustitución o reemplazo de un CFDI emitido.

Los puntos para tener presentes son:

- Que la sustitución opera cuando la operación que dio origen a la emisión del CFDI efectivamente se dio y persiste.
- Suponemos que, en el CFDI emitido, al que llamaremos “original” existió algún error en los datos con los que fue rellenado o emitido, pero el cliente o receptor es el mismo. Por ende, el RFC del receptor seguirá siendo el mismo en el nuevo CFDI que se emita como “sustituto”, salvo el posible caso en que el original se haya emitido como un CFDI individual a una clave de RFC genérico, y ahora se emita a uno nominativo, pero en todo caso el nombre del receptor debe ser el mismo en ambos CFDI original y sustituto.
- Si el receptor cambia, entonces estamos ante otro escenario distinto, que puede ser el de cancelación de CFDI con motivo “02: Comprobante emitido con errores sin relación”, o simplemente con motivo “03: No se llevó a cabo la operación”. Aquí no habría sustitución en términos de facturación, aunque mercantilmente o por uso mercantil pueda llamársele así en la empresa.
Si uno o más de los errores en la emisión del CFDI original son en datos como el valor unitario o los impuestos trasladados, retenidos o sus tasas o cuotas, entonces la sustitución generará diferencias de impuestos que se deberán reflejar en las declaraciones y pagos complementarios del mes en que se emitió el CFDI original, y si, al tratarse de una sustitución, esas diferencias deberán considerar actualización y recargos, según sea el tiempo que haya transcurrido.

Hechas las anteriores precisiones, es importante también asegurar que el proceso de sustitución y cancelación se realice correctamente.

Los pasos por seguir son medularmente los siguientes en la secuencia que se expresa a continuación:

1. Identificar claramente el error o errores en el CFDI ya emitido, y sobre todo identificar si efectivamente la misma operación persiste y el receptor en consecuencia es el mismo.
2. Proceder a la elaboración de la nueva factura sustituta ya con los datos completos y correctos. Al elaborarla, incluir el nodo de CFDI relacionados y asentar en este el tipo de relación 04 Sustitución de CFDI previos y el folio fiscal de la factura que será sustituida, es decir de la factura con error.
3. Hecho esto, verificar que la nueva factura ya aparezca en la consulta de CFDI del portal del SAT, esto puede en ocasiones tardar hasta 24 horas, en este caso habrá que esperar a que esto suceda antes de dar el siguiente paso.
4. Una vez que el nuevo CFDI emitido, el sustituto, ya aparece en la consulta del CFDI en el portal del SAT, debemos proceder a cancelar el CFDI sustituido, es decir el emitido primero y que contiene errores.
5. Se debe ingresar al servicio de consulta y cancelación de CFDI en el portal del SAT en Internet, ahí identificar en la consulta el CFDI sustituido, es decir el emitido en primer lugar con errores, a continuación, se realiza la solicitud de su cancelación y como motivo de esta se selecciona el valor 01 Comprobante emitido con errores con relación y el número de folio fiscal del nuevo CFDI emitido previamente ya de manera correcta.

https://www.sat.gob.mx/minisitio/Factura/cancela_procesocancelacion.htm

En el acuse de la cancelación que emite el sistema, se podrá ver el detalle de la operación.

Finalmente, en caso de que a pesar de realizar todo el proceso correctamente, el SAT no identifique la sustitución correctamente, se deberá ingresar en el portal del SAT un caso de aclaración explicando la situación y solicitando que se aclare el tema por la autoridad.

Nota: también pueden servir como apoyo los siguientes documentos:

- Manual de usuario del servicio de cancelación de CFDI, publicado en el portal del SAT en Internet. https://ampocdevbuk01a.s3.us-east-1.amazonaws.com/Manual_de_usuario_cancelacion_5fda4a25d9.pdf
- Documento: Preguntas frecuentes y escenarios de cancelación conforme a la Reforma Fiscal 2022. <file:///home/hal/Descargas/Preguntas+frec+cancelacion+0522-3.pdf>

Conclusiones.

- El criterio de AMDA es: “Cuando se substituye un CFDI, prevalecen los derechos y obligaciones del CFDI original”.
- La generación del ISR o del IVA, en su caso, se dan en el momento en que se da la venta y se emite el CFDI original.
- La sustitución, poner un CFDI en lugar del otro, no debe mover el momento de la generación de los impuestos.
- Conforme al artículo 6 del CFF 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.
- El hecho generador, para ISR es el ingreso por enajenación, en IVA es la enajenación en sí misma.
- Es importante considerar algunos puntos para asegurar que efectivamente estamos realizando el proceso correcto y por ende estamos en el escenario de una sustitución o reemplazo de un CFDI emitido. También asegurarnos que el proceso de sustitución y cancelación se esté realizando correctamente.

Octubre 2025