

Acreditamiento del IVA en peligro por el desconocimiento del impuesto pagado vía compensación civil

Efectos prácticos

GARRIDO  LICONA.
Y ASOCIADOS S.C.

C.P. Luis Erik Sánchez Garrido, Asociado del Área Fiscal de Garrido Licona y Asociados

Cuenta con 13 años de experiencia profesional en asesoría y cumplimiento fiscal

INTRODUCCIÓN

El pasado 15 de marzo, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió, con carácter de jurisprudencia por contradicción de criterios IX-J-SS-41, que la compensación civil no es un medio de pago para acreditar el impuesto al valor agregado (IVA), ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor. Por ende, para estar en posibilidad de acreditar el IVA que sea trasladado por los actos o actividades regulados por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), debe haberse pagado efectivamente; resolución que desconoce la rea-

lidad económica y operativa de las empresas que utilizan la compensación civil como medio de pago por aquellas operaciones en donde las partes tengan la calidad de acreedor y deudor recíprocamente.

ANTECEDENTE

Para una mejor comprensión del criterio que debe prevalecer respecto de esta forma de pago para extinguir obligaciones, es importante analizar la figura de la compensación civil como medio de pago para acreditar el IVA y, con ello, las implicaciones fiscales de esta resolución, por



lo cual, a lo largo del presente, se ejemplificará de manera práctica el impacto económico que tendrán las empresas por el no acreditamiento o devolución de dicho impuesto.

En ese sentido, se debe recordar que el Código Civil Federal (CCF), en su artículo 2185, establece la compensación civil como un medio de extinción de la deuda cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor, como ya se había mencionado.

Ahora bien, para efectos de la LIVA, en el numeral 1-B, se indica que las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas cuando se reciben en efectivo, en bienes, en servicios, o bien cuando el acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción, de acuerdo con lo siguiente:

Artículo 1-B. *Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, **cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.***

...

(Énfasis añadido.)

Por lo anterior, el artículo citado, regula el momento en que deben considerarse efectivamente cobradas las contraprestaciones; sin embargo, para efectos del acreditamiento, es necesario tomar en cuenta lo establecido en el numeral 5, fracción III, de la LIVA, que expresa:

Artículo 5. *Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos:*

...

III. *Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido **efectivamente pagado** en el mes de que se trate;*

...

(Énfasis añadido.)

De la lectura e interpretación sistemática de las normas aludidas, en ninguna se señala prohibición expresa para que, entre particulares, se pacte la compensación civil como medio de extinción de obligaciones entre ellos. No obstante, mediante la citada jurisprudencia, el tribunal resolvió que la única figura de compensación que se reconoce en el Código Fiscal de la Federación (CFF) es aquella que se podrá utilizar para el pago de obligaciones fiscales cuando el contribuyente tenga el carácter de acreedor y deudor de la autoridad hacendaria y no respecto a otro contribuyente. Asimismo, el impuesto trasladado necesariamente debe cubrirse con efectivo (transferencia bancaria) y no a través de una forma de extinción de las obligaciones, porque la compensación civil no implica un movimiento de efectivo.

Tanto es así que el artículo 2192, fracción VIII, del CCF incluso prevé que la figura de la compensación civil no tiene lugar cuando las deudas mantienen relación con obligaciones fiscales y, en el caso, la legislación tributaria aplicable no la autoriza expresamente.

Por ello, a continuación, se ejemplifican diferentes escenarios donde empresas que pertenezcan a un mismo grupo empresarial o respecto de un tercero, que tengan la naturaleza de acreedora y/o deudora, decidan extinguir sus obligaciones mediante esta figura.

CASOS PRÁCTICOS

Caso 1: Causación sin acreditamiento

“Maquiladora, S.A. de C.V.” se dedica a la elaboración de productos textiles, los cuales enajena a su parte relacionada, “Comercializadora, S.A. de C.V.”. Esta última otorgó un financiamiento a “Maquiladora, S.A. de C.V.” para la adquisición de maquinaria industrial, por lo cual cobra cada mes los intereses.

Cabe señalar que, por temas administrativos, ambas partes acordaron que la forma de pago será mediante la compensación civil.

Para estos efectos, en el siguiente ejemplo se observa el saldo a favor del IVA generado derivado del acreditamiento a través de la compensación civil:



Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente cobrado al 16%	\$32,000	\$176,000
más:		
IVA compensado cobrado al 16%	128,000	128,000
igual:		
Total de impuesto trasladado del periodo	160,000	304,000

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente pagado al 16%	\$80,000	\$48,000
más:		
IVA compensado pagado al 16%	128,000	128,000
igual:		
Total de impuesto acreditable del periodo	208,000	176,000

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
Total de impuesto trasladado del periodo	\$160,000	\$304,000
menos:		
Total de impuesto acreditable del periodo	208,000	176,000
igual:		
IVA a cargo/favor	(48,000)	128,000

Sin embargo, con el criterio sustentado en la jurisprudencia, el IVA pagado mediante la compensación civil no da lugar al acreditamiento del IVA, lo cual va a generar una disminución del IVA acreditable y, en su caso, un impuesto a cargo como a continuación se muestra:

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente cobrado al 16%	\$32,000	\$176,000
más:		
IVA compensado cobrado al 16%	128,000	128,000
igual:		
Total de impuesto trasladado del periodo	160,000	304,000



Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente pagado al 16%	\$80,000	\$48,000
más:		
IVA compensado pagado al 16%	0	0
igual:		
Total de impuesto acreditable del periodo	80,000	48,000

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
Total de impuesto trasladado del periodo	\$160,000	\$304,000
menos:		
Total de impuesto acreditable del periodo	80,000	48,000
igual:		
IVA a cargo/favor	80,000	256,000

Como se puede observar, el desconocimiento del IVA acreditable que fue pagado vía compensación civil tiene un efecto para "Maquiladora S.A. de C.V.", donde el saldo a favor por la cantidad de \$48,000 se invierte en un impuesto a cargo por \$80,000; mientras que para "Comercializadora, S.A. de C.V." se incrementa el saldo a cargo.

Es importante mencionar que este criterio ya lo compartían y aplicaban algunas administraciones locales, donde, en algunos procesos de devolución, negaban el IVA acreditable que había sido pagado mediante la compensación civil, argumentando, en términos generales, que el IVA no había sido efectivamente pagado.

Lo que se puede resaltar es que la jurisprudencia desconoce únicamente el impuesto acreditable y no así el IVA causado por compensación civil, como se observa en los casos antes expuestos, lo cual transgrede el principio de equidad tributaria.

Por otro lado, aquellas empresas que son partes relacionadas, donde se extinga el IVA por un medio distinto y no exista flujo de efectivo, como puede ser el uso de la tesorería centralizada, también se verán afectadas.

Caso 2: No causación ni acreditamiento del IVA compensado

Con base en los principios de proporcionalidad y equidad tributaria consagrados en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), se debe tratar de manera igual a quienes se encuentran en una misma situación jurídica, esto es, si no se puede acreditar el IVA compensado, de igual forma no se debería estar causando el IVA causado compensado, tal como se demuestra en el siguiente ejemplo, considerando los datos del caso anterior:

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente cobrado al 16%	\$32,000	\$176,000
más:		
IVA compensado cobrado al 16%		
igual:		
Total de impuesto trasladado del periodo	160,000	304,000

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
IVA efectivamente pagado al 16%	\$80,000	\$48,000
más:		
IVA compensado pagado al 16%		
igual:		
Total de impuesto acreditable del periodo	208,000	176,000

Concepto	Maquiladora, S.A. de C.V.	Comercializadora, S.A. de C.V.
Total de impuesto trasladado del periodo	\$160,000	\$304,000
menos:		
Total de impuesto acreditable del periodo	208,000	176,000
igual:		
IVA a cargo/favor	(48,000)	128,000

Como se puede observar, el fisco no tiene una afectación en el impuesto, toda vez que, al realizar la mecánica de ley, da un efecto “cero” respecto a los actos o actividades que fueron compensados entre las empresas.

Por lo anterior, considero que **no** hay una simetría fiscal al afirmar que, existiendo una compensación, sí puede haber un IVA a cargo, pero no acreditable, que significaría una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

Caso 3: Compensación civil a las tasas del 0 y 16%

Ahora bien, es importante analizar las implicaciones fiscales que tendrá en aquellos contribuyentes que sus actos o actividades se encuentren gravados a la tasa del 0% de la LIVA y que, a su vez, realizan la compensación civil con un tercero que presta un servicio gravado a la tasa del 16%.

Para una mayor comprensión, a continuación, se realiza un caso práctico en el que se observa el impacto económico para ambas partes en su carácter de acreedor y deudor.

La empresa “A” enajena medicinas de patente que se encuentran gravadas a la tasa del 0% a la empresa “B”, dedicada al autoservicio, quien le factura servicios por la colocación de servicios y publicidad gravados a la tasa del 16%:



Concepto	Empresa "A"
Valor de actos o actividades por los que se trasladó el IVA al 0% compensado	\$1'200,000
más:	
IVA al 0% compensado	0
igual:	
Total de impuesto trasladado del periodo	0

Concepto	Empresa "A"
Valor de actos o actividades pagadas al 16% con flujo	\$500,000
más:	
Valor de actos o actividades pagadas al 16% compensado	200,000
igual:	
Total de actos o actividades pagadas del periodo	700,000

Concepto	Empresa "A"
IVA efectivamente pagado al 16%	\$ 80,000
más:	
IVA compensado pagado al 16%	32,000
igual:	
Total de impuesto acreditable del periodo	112,000

Concepto	Empresa "A"
Total de impuesto trasladado del periodo	\$0
menos:	
Total de impuesto acreditable del periodo	112,000
igual:	
IVA a cargo/favor	(112,000)

Como se puede observar, la afectación en la empresa "A" es no poder acreditar el IVA de los servicios que le fueron prestados a la tasa del 16% (y que estos son estrictamente indispensables para la colocación de sus productos), por lo que la afectación mayor es para este tipo de empresas, toda vez que la empresa "B" (empresas de autoservicios) no tiene un impacto en su IVA acreditable, ya que los productos que adquirió están gravados a la tasa del 0%.

Desafortunadamente, en la práctica esto se vuelve un problema de carácter comercial, ya que las empresas de autoservicios se manejan justo mediante esta figura de compensación civil, por lo que las entidades afectadas deberán tener otra alternativa para el pago del IVA, pues, de lo contrario, este no podrá ser acreditado.

Caso 4: Acreditamiento del IVA compensado, proveniente de ejercicios anteriores

Otra situación que se puede dar en la práctica es la relacionada con los saldos a favor generados en ejercicios anteriores y que los mismos sean revisados por las autoridades fiscales, ya sea en una solicitud de devolución, o en su defecto, en el ejercicio de sus facultades de gestión o comprobación estipulados en el CFF, toda vez que existe la incertidumbre de qué postura tomará con el IVA compensado que fue acreditado y que forma parte de los saldos a favor determinados por las empresas.

Para estos efectos, a continuación, el ejemplo numérico de lo mencionado:

Ejercicio 2021 en facultades de la autoridad	Saldos a favor declarados	IVA acreditable compensado
Enero	\$200,000	\$35,000
Febrero	500,000	71,429
Marzo	800,000	88,889
Abril	400,000	80,000
Mayo	1'000,000	142,857
Junio	32,000	10,667
Julio	50,000	25,000
Agosto	128,000	32,000
Septiembre	250,000	62,500
Octubre	160,000	40,000
Noviembre	600,000	85,714
Diciembre	500,000	62,500
Totales	4'620,000	736,556

Conforme lo anterior, la empresa acreditó un IVA pagado vía compensación civil por un monto de \$736,556, que, de acuerdo con la jurisprudencia, la autoridad fiscal podría observar como improcedente, por lo que surge la incertidumbre: ¿De qué forma los contribuyentes podrán acreditar este IVA, que fue compensado y del cual sí se adquirió un bien o se prestó un servicio, pero no existió un flujo de efectivo?

En este contexto y considerando que la única limitante para acreditar dicho IVA es que no existió un flujo de efectivo, ya que fue pagado vía compensación civil, las preguntas son: ¿Qué pasaría si la empresa que está en el supuesto realiza el pago vía transferencia bancaria?, ¿estaría en posibilidad de acreditar el IVA?

Para ejemplificar lo anterior, la empresa que fue sujeta a revisión, realizó el pago del IVA cuestionado en la auditoría del ejercicio 2021 en abril de 2023, obteniendo un saldo a favor en dicho mes, ya que acreditó el IVA por la cantidad de \$736,556, que había sido desconocido por haber sido compensado, tal como se muestra a continuación:



Determinación del IVA de abril de 2023	Saldo a cargo	Saldo a favor considerando el IVA improcedente
IVA efectivamente cobrado al 16%	\$320,000	\$320,000
Total de impuesto trasladado del periodo	320,000	320,000

Determinación del IVA de abril de 2023	Saldo a cargo	Saldo a favor considerando el IVA improcedente
IVA efectivamente pagado al 16%	\$28,800	\$28,800
más:		
IVA efectivamente pagado al 16% (compensado en el ejercicio 2021)	0	736,556
igual:		
Total de impuesto acreditable del periodo	28,800	765,356

Determinación del IVA de abril de 2023	Saldo a cargo	Saldo a favor considerando el IVA improcedente
Total de impuesto trasladado del periodo	\$320,000	\$320,000
menos:		
Total de impuesto acreditable del periodo	28,800	765,356
igual:		
IVA a cargo/favor	291,200	(445,356)

De manera que, al momento de pagar este IVA con flujo de efectivo, se estaría en la posibilidad de disminuir el impuesto a cargo o, en su defecto, generar un saldo a favor.

Conforme el ejemplo anterior, existe la incertidumbre de qué postura tomarán las autoridades fiscales respecto al IVA que fue pagado vía compensación civil: ¿Los contribuyentes se verán en la necesidad de pagar dicho IVA para estar en posibilidad de acreditarlo?, ¿se deberán presentar declaraciones complementarias para desconocer este IVA compensado y perderlo?

CONCLUSIÓN

Como se expuso a lo largo del documento, la citada jurisprudencia genera un impacto comercial y fiscal muy importante para las empresas que utilizan esta figura como medio de pago, ya que, en caso de causar saldos a favor, estos podrán llegar a ser disminuidos o, en situaciones específicas, podrán ser reclasificados y, en consecuencia, ocasionar saldos a cargo, originando, en tal supuesto, actualizaciones y recargos.

Adicionalmente, es importante que la autoridad fiscal emita una postura con respecto a las operaciones que se realizaron mediante el sistema de compensaciones civiles, sobre todo para otorgar certeza jurídica a los contribuyentes.

Por último, la sugerencia sería realizar un análisis del impacto económico, ya que, al ser una jurisprudencia de observancia general, en caso de juicio, los tribunales tendrían que resolver sus asuntos en apego a la jurisprudencia. •

