

# EL IVA compensado no es acreditable: ¿La recaudación por encima de la ley?



6 La jurisprudencia por contradicción de tesis resuelta por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) el pasado 15 de marzo, en la que se definió que cuando el impuesto al valor agregado (IVA), que corresponda a erogaciones para la adquisición de bienes o servicios, haya sido pagado vía compensación no es acreditable y, por ende, no da derecho a la devolución del gravamen, ha sido cuestionada por ser una interpretación letrista que atiende a la forma y no al fondo de la norma. Asimismo, parece que desconoce la realidad económica de las operaciones comerciales que utilizan la compensación civil para saldar sus cuentas, ya sea que realicen operaciones con empresas que pertenezcan a un mismo grupo empresarial, o bien, entre empresas que no siendo partes relacionadas reúnen la figura de acreedor y deudor al mismo tiempo

GARRIDO  LICONA®

Lic. Alicia Emilia Muerza  
Sierra, Asociada de  
Impuestos de Garrido  
Licona y Asociados



Lic. Paolo César Espinoza  
Juárez, Socio del Área de  
Litigio Fiscal y Controversia de  
Garrido Licona y Asociados

## ANTECEDENTES NORMATIVOS DE LA COMPENSACIÓN CIVIL EN MATERIA FISCAL

La figura de la compensación civil es una forma de extinción de las obligaciones que ha permitido a los contribuyentes saldar sus cuentas por pagar y por cobrar sin necesidad de desembolsar flujo de efectivo, generando ahorros significativos en la liquidación de las cuentas respectivas, o bien utilizando centros de neteo con sistemas de compensaciones transparentes, como la tesorería centralizada.<sup>1</sup>

Inclusive, la autoridad fiscal, con el fin de dar certeza jurídica en materia de deducciones, otorga, desde hace varios años, una facilidad en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para los tributarios, en la que reconoce que el requisito de deducibilidad previsto en la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), de pagar en montos superiores a \$2,000 mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de monederos electrónicos, solo es aplicable cuando se trate de obligaciones que se cumplan o se extingan con la entrega de una cantidad de dinero.

Hasta aquí tenemos –al menos para efectos de la LISR–, que la autoridad fiscal ha reconocido que, cuando las obligaciones no se deban cumplir o extinguir entregando una cantidad de dinero, es procedente utilizar la figura de la compensación civil para efectos fiscales.

Ahora bien, tratándose de los requisitos para que el IVA pueda ser acreditable, hay que recordar que debe corresponder a erogaciones por la adquisición de bienes o servicios que, a su vez, sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta (ISR). En ese sentido, la autoridad fiscal, en un criterio normativo publicado desde 2008, señala que las personas morales que concentren sus transacciones de tesorería podrán tomar la deducción en el ISR, cuando no se lleven cabo flujos de efectivo para liquidar sus operaciones y, por ende, son deducibles, así como

acreditables para efectos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

El criterio normativo al que hacemos referencia es el **21/ISR/N “Personas morales que concentren sus transacciones de tesorería. Excepción al requisito de deducibilidad previsto para la procedencia del acreditamiento del IVA”**, mismo que tiene su primer antecedente en el oficio 600-04-02-2008-75872 del 1 de septiembre de 2008, mediante el cual se dieron a conocer los criterios normativos aprobados en agosto de ese mismo año, y en el oficio 600-04-02-2009-73416 del 7 de enero de 2009, a través del cual se dio a conocer el boletín 2008, con número de criterio normativo 3/2008/ISR.

A continuación, se transcribe el criterio para pronta referencia:

**21/ISR/N Personas morales que concentren sus transacciones de tesorería. Excepción al requisito de deducibilidad previsto para la procedencia del acreditamiento del IVA.**

*De conformidad con lo establecido por el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR, las deducciones autorizadas deben estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México;<sup>2</sup> cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o los denominados monederos electrónicos autorizados por el SAT.<sup>3</sup>*

*Del mismo modo, el artículo 5, fracción I de la Ley del IVA señala que para considerar como acreditable el IVA, debe corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables, considerando como tales las erogaciones*

<sup>1</sup> Al respecto, merece la pena señalar que la Real Academia Española define al contrato de gestión centralizada de tesorería como sigue: *Acuerdo entre todas o varias sociedades de un mismo grupo que tiene por objeto la gestión de una cuenta corriente bancaria centralizada por parte de una de ellas en la cual se vierten periódicamente los saldos activos y pasivos de las cuentas corrientes bancarias (periféricas) de las diversas sociedades que componen ese grupo. También se denomina contrato de cash pooling.* Véase en: <https://dpej.rae.es/lema/contrato-de-gesti%C3%B3n-centralizada-de-tesorer%C3%ADa>

<sup>2</sup> Banxico

<sup>3</sup> Servicio de Administración Tributaria

... la compensación civil no puede utilizarse para pagar el IVA trasladado, por lo que no es posible dar lugar a un saldo a favor o al derecho de acreditamiento.

*efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del ISR.*

*Asimismo, la regla 3.3.1.3. de la RMF para 2022, señala que lo previsto en el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR **solo es aplicable a las obligaciones que se cumplan o se extingan con la entrega de una cantidad en dinero.***

*En algunos casos, personas morales que pertenecen a un grupo de empresas que realizan operaciones recíprocas, han firmado convenios para concentrar sus transacciones de tesorería a través de una empresa del mismo grupo que actúa como centralizadora, la cual opera los procesos de pago mediante la cancelación de cuentas por cobrar contra cuentas por pagar entre empresas del grupo, y en consecuencia no se llevan a cabo flujos de efectivo para liquidar este tipo de operaciones.*

*En ese sentido, cuando se dé el supuesto señalado en el párrafo anterior, se tendrá por cumplido el requisito de deducibilidad previsto en el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR y, por ende, se tendrá por cumplido el relativo al acreditamiento señalado en el diverso 5, fracción I de la Ley del IVA.*

*(Énfasis añadido.)*

Bajo este criterio, parecería que la propia autoridad administrativa había reconocido que la inexistencia del flujo de efectivo podría operar tanto para cumplir el requisito de deducción del ISR como de

acreditamiento para el IVA, siendo poco clara su redacción, pero dando una idea general sobre el punto en comento.

## PARA LA SCJN, LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO DE PAGO DEL IVA

Con la reciente discusión que generó la publicación de la jurisprudencia por contradicción de tesis que aprobó el Pleno de la SCJN el pasado 15 de marzo, se establece que la compensación civil no puede utilizarse para pagar el IVA trasladado, por lo que no es posible dar lugar a un saldo a favor o al derecho de acreditamiento.

De este enunciado, surge la primera pregunta: ¿En qué momento el entendimiento que tenía la autoridad fiscal de reconocer los sistemas de compensaciones con centros de neteo se convirtió, para efectos del IVA, en algo inaceptable?

Para la autoridad se volvió inadmisibile por el abuso de la figura, que permitió a algunos contribuyentes beneficiarse de manera desmedida, ya que en ocasiones se tenía que el IVA causado nunca fue enterado al fisco federal, mientras que el IVA acreditable generaba cuantiosas sumas de saldos a favor.

Pongamos un ejemplo: La empresa "A" realiza una serie de adquisiciones de materia prima e insumos a la empresa "B" y la empresa "B", a su vez, adquiere un producto terminado de la empresa "A".

Bajo este escenario, ambas compañías tienen la naturaleza de acreedora y/o deudora al mismo tiempo y deciden compensar sus obligaciones. Al momento de realizar la compensación de sus obligaciones, incluyen, en el valor de la contraprestación, el IVA trasladado, lo cual, consideramos, no va en contra de lo que señala la ley, puesto que no lo prohíbe.

En ese mes, ambas empresas, como contribuyentes del IVA, deben calcular el impuesto aplicando la mecánica para el cómputo y acreditamiento del mismo, pero, al haber compensado tanto la contraprestación como el gravamen trasladado, la autoridad pierde trazabilidad de la operación y resulta que una tiene saldo a favor y la otra a cargo; sin embargo, la que posee el saldo a cargo no lo entera al SAT.

Esta situación provocó que varias Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal Federal negaran

los saldos a favor del IVA, rechazando el acreditamiento partiendo de que no es posible que las contraprestaciones más el IVA se hubieran compensado, argumentando que solamente es viable considerar que la contraprestación se disminuye por cualquier medio de extinción de las obligaciones, es decir, que el IVA trasladado no puede ser pagado vía compensación y, por ende, tampoco es posible que sea acreditable de esa manera, sino que la única forma de hacerlo es con flujo de efectivo.

### **LA LIVA NO PROHÍBE LA COMPENSACIÓN DEL IMPUESTO TRASLADADO**

El artículo 1-B de la LIVA señala en qué momento se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones para determinar, precisamente, el momento en que se causa el impuesto y la correspondiente obligación de pago. Al respecto, se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aunque aquellas 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.

Si atendemos que dicho artículo determina el momento en que se causa el impuesto y nace la obligación de pago, encontramos que, en ese momento, nace también el derecho al acreditamiento y, por ende, el momento de causación es el mismo que el del acreditamiento (el cual corresponde al requisito de que el IVA esté efectivamente pagado).

Por el contrario, si el legislador hubiese señalado que el acreditamiento es posterior al momento de causación, podríamos concluir que el cobro de la contraprestación es distinto al momento en que se acredita el IVA y, por tanto, que este último debe estar efectivamente pagado con posterioridad, en moneda nacional.

A mayor abundamiento, para que el IVA sea acreditable, debe reunir diversos requisitos, uno de ellos lo encontramos en la fracción III del artículo 5 de la LIVA, que señala que el IVA esté efectivamente pagado, entendiéndose que el gravamen que le fue trasladado hubiere estado cubierto por la adquisición de bienes y servicios. Entonces, volvemos al

mismo momento de causación, que se da cuando el IVA está cobrado, lo cual nos lleva a que tanto el cobro de la contraprestación del bien o servicio como el pago del impuesto acreditable comprenden esta.

Separar ambos conceptos daría como resultado una lectura equivocada, en la que el acreditamiento del impuesto tendría que darse en un momento posterior, como sucede en el gravamen retenido, que posee su propia regulación para el momento de su acreditamiento, el cual se da después de que se causa la contraprestación.

Derivado del razonamiento anterior, consideramos que la LIVA, dada la mecánica del impuesto, no prohíbe que el contribuyente extinga el IVA que recibió mediante la compensación o cualquier otro medio de extinción de obligaciones, para tener derecho al acreditamiento del gravamen. Negar el derecho del acreditamiento, como derecho sustantivo por una interpretación restrictiva como la que hace la SCJN, al señalar que se tiene que erogar con flujo de efectivo, pone la forma por encima del fondo.

### **¿EXISTE UN PERJUICIO PARA LA AUTORIDAD FISCAL CUANDO SE COMPENSA EL IVA ACREDITABLE?**

Hablar de un perjuicio para el fisco federal en materia de impuestos indirectos es complejo. El IVA es un gravamen al consumo, que incide en el sujeto económico, quien recibe el traslado del impuesto y lo paga el consumidor final.

En la enajenación de bienes y servicios, el impuesto grava el valor agregado que se da en cada etapa de la producción; solamente en aquellos casos en los que hubiese valor agregado, podría haber un pago del gravamen de parte del sujeto jurídico o causante del mismo y la carga tributaria, al final de la cadena de producción, es para el consumidor final. Por ello, el IVA es un impuesto neutro, que no reúne las características de ser un gravamen recaudatorio.

En el caso que nos ocupa, consideramos que no existe un perjuicio al fisco federal cuando el IVA acreditable es pagado vía compensación, ya que, como se ha dicho, el IVA es un impuesto neutro que paga el consumidor final. Basta que en cada etapa de la producción se vaya trasladando el gravamen y repercutiendo en el adquirente de los insumos y materias

primas para que, al final, lo pague quien consume el bien o servicio terminado. Es ahí cuando finaliza el traslado del impuesto, es decir, el consumidor final no tiene derecho a acreditar en la última etapa el gravamen que le fue trasladado.

Hacer, de las negativas de saldos a favor del impuesto, una forma de recaudar un gravamen, negando el derecho al acreditamiento cuando este es pagado vía compensación, va por encima de lo que señala la propia LIVA.

### JURISPRUDENCIA DE LA SCJN Y SUS EFECTOS

Tal y como se adelantó, mediante sesión pública del 15 de marzo de 2023, la Segunda Sala de la SCJN, aprobó por unanimidad de votos la jurisprudencia que declara que la compensación civil no puede ser una figura jurídica para pagar el IVA; por ende, no es posible que dicha contribución sea acreditable para efectos de la devolución o del cumplimiento.

A continuación, se cita, de la sentencia, lo resuelto por la SCJN:

**VALOR AGREGADO. LA INTERPRETACIÓN DE LOS ARTÍCULOS 1, 1-B, 5, 17 Y 18, DE LA LEY RELATIVA, GENERA LA INAPLICACIÓN DE LA COMPENSACIÓN CIVIL COMO FIGURA EXTINTIVA DE LA OBLIGACIÓN FISCAL DEL ALUDIDO IMPUESTO, POR LO QUE NO DA LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO. (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020).**

**Hechos.** Los órganos colegiados contendientes discreparon sobre si la interpretación de los artículos 1-B, y 5, fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 23 del Código Fiscal de la Federación<sup>4</sup> y 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal,<sup>5</sup> permite que la compensación civil sea un medio de pago del aludido impuesto y, en su caso, posibilita la solicitud de saldo a favor o acreditamiento.

**Criterio jurídico.** La compensación civil no es un medio de pago del impuesto al valor agregado ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento.

**Justificación.** El artículo 1, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece la obligación de pago de dicho gravamen por la actividad consistente en prestar servicios independientes que se lleven a cabo por personas físicas o morales en el territorio nacional, la cual se calcula aplicando a los valores previstos en la referida ley, la tasa del 16%. El numeral 17, párrafo primero, del mismo ordenamiento legal, dispone que en la prestación de servicios se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en el que se cobren efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas, salvo el caso de los intereses previstos en el artículo 18-A. El artículo 1-B, párrafo primero, dispone que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban, entre otros casos, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que dé lugar a las contraprestaciones. La Ley del Impuesto al Valor Agregado no prevé las formas de extinción de las obligaciones, por lo que en términos del numeral 5, párrafo segundo, del Código Fiscal de la Federación, es posible la aplicación supletoria del derecho común federal. El Código Civil Federal, en su Libro Cuarto, "De las obligaciones"; Primera Parte, "De las obligaciones en general"; Título Quinto, "De la extinción de las obligaciones", establece como tales, entre otras, a la compensación (artículos 2185 al 2205). Es justamente cuando el interés del acreedor queda satisfecho con la compensación, que el artículo 1-B, párrafo primero, del ordenamiento aludido, establece que las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas por los servicios prestados y por los que debe pagar el impuesto. Es decir, la compensación civil es una forma de determinar el momento en que se entienden efectivamente cobradas las contraprestaciones por los servicios prestados y por los que se tiene la obligación de pagar el impuesto, pero no es una forma de pago del gravamen. Sostener que la compensación civil es una forma de pago del impuesto al valor agregado sería tanto como confundir el momento en que nace, surge o se actualiza la obligación de pago del impuesto, con la extinción o conclusión de esa misma obligación. Esto es, sería tanto como dejar

<sup>4</sup> CFF

<sup>5</sup> CCF

*a la voluntad de los sujetos que prestan servicios independientes para que vía compensación civil a la vez que surja también se extinga la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, supuesto este último que, además, el mismo Código Civil Federal prohíbe en su artículo 2192, fracción VIII.*

Todo comienza con una sencilla pregunta de donde el proyecto de sentencia partió: **¿La compensación civil es un medio de pago del IVA? Si es así, ¿puede dar lugar, en su caso, a una solicitud de devolución de saldo a favor o acreditamiento del impuesto?**, siendo la respuesta **negativa** por las siguientes consideraciones:

**1.** La LIVA establece la obligación del pago de dicho impuesto y el momento en que este debe pagarse; tratándose de prestación de servicios independientes ocurre cuando se cobren efectivamente las contraprestaciones.

**2.** Las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas cuando se reciban o cuando el acreedor tenga por satisfecho su interés mediante cualquier medio de extinción de las obligaciones.

**3.** Para entender los medios de extinción de las obligaciones, se hace una remisión a lo dispuesto en el CCF, en donde se define la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente y, por su propio derecho, disminuyen sus deudas y créditos hasta la cantidad menor.

**4.** Sin embargo, la compensación civil solo marca el momento en que se entienden efectivamente cobradas las contraprestaciones por los servicios prestados y por los que se tiene la obligación de pagar el IVA, pero no es una forma de pago del mismo.

**5.** Tan es así, que el propio CCF prohíbe la compensación de deudas fiscales y refuerza esta postura con la cita de algunos precedentes judiciales que fueron dictados en 1934, 1931 y 1930.

**6.** Entonces existe una prohibición expresa para que los particulares puedan extinguir la obligación de pago del IVA mediante compensación, inclusive menciona que corrobora esto la regulación expresa de la compensación fiscal, contenida en el artículo 23 del CFF, la cual se configura cuando la autoridad

fiscal y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos.

Como consecuencia de lo razonado y expuesto en dicha sesión, la Segunda Sala de la SCJN determinó que la compensación civil no es un medio de pago del IVA ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento del impuesto.

Consideramos que las premisas anotadas pueden resultar un tanto criticables, sobre todo porque afirmar que, al existir una compensación, sí es posible que haya un IVA a cargo, pero no acreditable, lo cual podría romper el principio de simetría fiscal y toda la mecánica de acreditamiento del IVA, que, invariablemente, significaría una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

El principio de proporcionalidad tributaria, en materia de impuestos indirectos, no es en función de la capacidad contributiva de los contribuyentes, como sucede en los impuestos directos, sino de la propia mecánica del impuesto que permite tomar el acreditamiento del gravamen que recibió el sujeto incidido al adquirir bienes o servicios.

A continuación, se cita la tesis de jurisprudencia 56/2006, aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del 19 de abril de 2006:<sup>6</sup>

**PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.**

*Los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, es decir, atienden al patrimonio que la soporta -el del consumidor contribuyente de facto-, de manera que sin conocer su dimensión exacta y sin cuantificarlo positivamente, el legislador considera que si dicho patrimonio es suficiente para soportar el consumo, también lo es para pagar el impuesto; de ahí que la sola remisión a la capacidad contributiva del sujeto pasivo es insuficiente para establecer un criterio general de justicia tributaria, toda vez que un simple análisis de la relación cuantitativa entre la contraprestación recibida por el proveedor del bien o del servicio y el monto del impuesto, no otorga elementos que permitan pronunciarse sobre*

<sup>6</sup> Véase en: <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175025>

*administrativa. Jurisprudencia. Tesis 2a./J. 56/2006. Mayo de 2006, p. 298.*

**... nos parece criticable que se haya privilegiado una interpretación letrista sobre la verdadera mecánica de acreditamiento del IVA, que es el único elemento que sostiene la proporcionalidad del impuesto y, más aún, que, para reforzar su postura, la SCJN se haya basado en precedentes que fueron emitidos hace casi 100 años...**

*su proporcionalidad, por lo que el estudio que ha de efectuarse debe circunscribirse a la dimensión jurídica del principio de proporcionalidad tributaria, lo que se traduce en que es necesario que exista una estrecha vinculación entre el objeto del impuesto y el monto del gravamen. Consecuentemente, en el caso del impuesto al valor agregado el citado principio constitucional exige, como regla general -es decir, exceptuando las alteraciones inherentes a los actos o actividades exentos y a los sujetos a tasa cero-, que se vincule el objeto del impuesto -el valor que se añade al realizar los actos o actividades gravadas por dicho tributo-, con la cantidad líquida que se ha de cubrir por dicho concepto, y para tal efecto, resulta necesario atender al impuesto causado y trasladado por el contribuyente a sus clientes, al impuesto acreditable trasladado por los proveedores al causante y, principalmente, a la figura jurídica del acreditamiento, toda vez que ésta, al permitir que se disminuya el impuesto causado en la medida del impuesto acreditable, tiene como efecto que el contribuyente efectúe una aportación a los gastos públicos que equivale precisamente al valor que agrega en los procesos de producción y distribución de satisfactores.*

*No. de Registro digital 175025. Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Novena Época. Tomo XXIII. Segunda Sala. Materias constitucional y*

La jurisprudencia, al señalar que la compensación civil no es una forma de pago del IVA debido a que, en el propio CCF, está prohibida la compensación de adeudos fiscales, nos hace replantear y reflexionar una idea elemental en un tributo indirecto como el IVA para saber si, cuando un particular traslada un IVA por la prestación de servicios, realmente existe un adeudo fiscal o aún no.

Dicho lo anterior de otra forma, el adeudo fiscal se configura por el mero traslado del IVA, o bien surge con motivo de la mecánica de acreditamiento del impuesto y hasta después de haber realizado su cálculo y determinación mensual se sabrá si hay, propiamente, un adeudo fiscal o no.

Desde nuestro punto de vista, un adeudo fiscal del IVA se actualiza no por el mero traslado del impuesto, sino hasta que cada una de las partes corre su propia mecánica de acreditamiento y determina si no tiene gravamen por pagar, posee un saldo a favor o, efectivamente, tiene un adeudo fiscal.

Refuerza esta postura, el hecho de evidenciar que, cuando el IVA se traslada, ni siquiera se registra como una deuda ni un crédito, respectivamente, para la determinación del ajuste anual por inflación, ya que, en ese momento, no se puede determinar si el contribuyente es deudor o acreedor del SAT, es decir, no existe un adeudo fiscal.

Adicionalmente, nos parece criticable que se haya privilegiado una interpretación letrista sobre la verdadera mecánica de acreditamiento del IVA, que es el único elemento que sostiene la proporcionalidad del impuesto y, más aún, que, para reforzar su postura, la SCJN se haya basado en precedentes que fueron emitidos hace casi 100 años, cuyo contexto no se adecua a la realidad económica ni de negocios actual y cuya vigencia surgió mucho antes de la existencia de la LIVA.

### **ALTERNATIVAS QUE TIENEN LOS CONTRIBUYENTES ANTE LA POSTURA DE LA SCJN**

Para los contribuyentes que hasta ahora se preguntan si pueden compensar la contraprestación con el

IVA, consideramos que la respuesta sería que podrían extinguir la contraprestación o principal con alguna figura jurídica distinta al pago sin que eso pueda representar ninguna contingencia, sino, por el contrario, ya quedó evidenciado que en esos casos se causa el IVA y, por ende, se detona un IVA a cargo, que los tributarios deberán tomar en cuenta para determinar su impuesto con su mecánica de acreditamiento.

Cosa distinta ocurre con el IVA trasladado o acreditable, que tendría que estar efectivamente pagado para que se pueda restar del IVA a cargo en la mecánica de acreditamiento y se deberán tener elementos probatorios, con los cuales se demuestre esta situación, siendo lo más usual el estado de cuenta bancario con el que se pueda demostrar que, al menos, el 16% de la operación se pagó con un instrumento bancario.

Asimismo, vale la pena mencionar aquellos casos en donde se extinga el IVA por un medio distinto a la compensación, en donde no exista flujo de efectivo, como puede ser el uso de la tesorería centralizada, ya que, técnicamente, tampoco sería acreditable ese IVA.

Finalmente, hay que replantear la manera en que se paga el IVA para no perder el derecho al acreditamiento, así como la forma en que fue pagado o extinguido el impuesto de los últimos cinco años, ya que el hecho de haberlo acreditado sin la existencia de un flujo de efectivo, posiblemente, pueda detonar contingencias fiscales en el cumplimiento de la mecánica de acreditamiento, en donde se generaron saldos a favor o disminución del IVA a cargo.

Otra alternativa sería que se sigan impugnando las resoluciones de la autoridad cuando se niegue el derecho al acreditamiento, aun a sabiendas de que, al haber jurisprudencia emitida en materia de legalidad, los Tribunales Administrativos tendrían que aplicarla; sin embargo, consideramos que, haciendo valer cuestiones novedosas, se podría dar lugar a nuevas interpretaciones. Seguir impugnando parece ser el camino largo, pero quizás esas nuevas interpretaciones, si se sustentan ante la SCJN, podrían generar un cambio de criterio, otra vez.

Opinamos que lo necesario es contar con certeza jurídica y que lo más recomendable sería que la propia autoridad fiscal diera a conocer, con un criterio normativo, su postura de aquí en adelante, o bien el Ejecutivo Federal propusiera una Reforma Legislativa que cumpla con la realidad económica del país.

## CONCLUSIONES

A pesar de que la jurisprudencia no se puede aplicar de forma retroactiva en el supuesto de que los contribuyentes no paguen su IVA, entonces la autoridad podría rechazar su acreditamiento dando lugar a créditos fiscales o negativas de devolución. Ya en este escenario, los tribunales tendrían que resolver sus asuntos en apego a la jurisprudencia y, por ende, la posibilidad de ganar un juicio de tal índole sería remota, a menos que se hagan valer cuestiones novedosas que originen nuevas interpretaciones que tendrían que volver a ser sustentadas ante la SCJN para, en su caso, obtener un cambio de criterio, principalmente, por dos razones:

1. Técnicamente, un adeudo fiscal en materia del IVA ocurre hasta que cada parte corre su mecánica de acreditamiento y le resulta un impuesto por pagar y no antes.

2. El hecho de privilegiar una interpretación letrista que afecta la mecánica de acreditamiento por el no reconocimiento del IVA acreditable, pero sí del IVA a cargo claramente puede representar una violación a la garantía de proporcionalidad tributaria.

## COMENTARIOS FINALES

Es importante que la autoridad fiscal pronuncie una postura con respecto a las operaciones que utilizan sistemas de compensaciones, pudiendo pertenecer o no a un grupo empresarial, como sucede para el caso de la facilidad otorgada para deducciones en el ISR. Por ello, consideramos que, para otorgar certeza jurídica, la autoridad podría emitir la misma regla para efectos del acreditamiento del IVA, en el sentido de, en aquellos supuestos donde no hagan pago, pueda usarse cualquier forma de extinción de las obligaciones sin que ello implique ninguna afectación para el IVA a cargo ni para el IVA acreditable.

Una alternativa distinta podría ocurrir si el Congreso formulara una reforma legislativa en donde se modifique el artículo 1-B de la LIVA para incluir, dentro de la contraprestación, el propio IVA, o bien se haga una mención extensiva en el numeral 5, fracción III, de la misma ley, en donde se señale que el IVA tiene que estar efectivamente pagado o extinto por cualquier medio lícito. •