



Tratamiento fiscal en materia del IVA aplicable a las penas convencionales

65

La Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece que las penas convencionales son cantidades que se adicionan a la base gravable por la enajenación de bienes, así como por la prestación de servicios. Ahora bien, su origen, por lo general se encuentra en la celebración de contratos en los cuales se incluyen las cláusulas relacionadas con las penalizaciones en caso de incumplimiento. Sin embargo, es necesario comprender su tratamiento en esa materia para evitar equivocaciones

GARRIDO  LICONA.
Y ASOCIADOS S. C.



L.C.P. Asael Eduardo Apolinar Hernández, Socio del área Fiscal de Garrido Licona y Asociados, S.C.

INTRODUCCIÓN

Es común, desde el punto de vista jurídico, que las empresas cuando celebran contratos incluyan una serie de cláusulas relacionadas con la aplicación de penas convencionales o penalizaciones, en el caso de que una de las partes contratantes no cumpla con las condiciones estipuladas en esos contratos.

Así, al actualizarse ese supuesto en comento, ello representaría una cantidad o flujo de efectivo en favor del acreedor o entidad beneficiaria de la penalización.

En este contexto, en el presente artículo abordaré el tratamiento fiscal aplicable para efectos del impuesto al valor agregado (IVA), que se debe dar al cobro de las penas convencionales, conforme a lo pactado en el contrato respectivo, cuando la persona quien cobra la penalización es el adquirente de un bien o servicio.

ASPECTOS OPERATIVOS

Con el fin de ejemplificar el planteamiento anterior, conforme al régimen fiscal en materia del IVA en comento, trataré a continuación el caso de la “Compañía X”, residente en México para efectos fiscales, cuya actividad consiste en la fabricación o manufactura de diversos bienes o productos, por lo que derivado de ello, mantiene relaciones comerciales con diversos proveedores de materias primas, productos terminados o semiterminados.

Bajo este escenario, el esquema de producción de la “Compañía X” condiciona a sus proveedores a que los bienes y materiales que utiliza tienen que ser entregados *en un día específico y antes de una hora determinada* (se trata de los términos y condiciones del contrato respectivo).

Así, en caso de no cumplirse con la fecha y el horario establecidos, el proveedor estaría obligado legalmente a efectuar el pago de una pena convencional o penalización, en favor de esa empresa, en su carácter de acreedor.

En esa tesitura, durante el ejercicio 2017, la “Compañía Z” no entregó en tiempo y forma uno de los pedidos solicitados por su cliente (la “Compañía X”); por tanto, la misma fue sujeta a una

penalización, la cual ascendería a la cantidad de \$200,000 de conformidad con lo señalado por el contrato respectivo.

DISPOSICIONES FISCALES APLICABLES

Actos o actividades objeto del IVA

De conformidad con lo señalado por el artículo 1, primer párrafo de la LIVA, se establece que están obligadas al pago de ese impuesto las personas físicas y morales que en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades:

1. Enajenen bienes.
2. Presten servicios independientes.
3. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
4. Se dediquen a la importación de bienes y servicios.

Ahora bien, cada una de las actividades antes mencionadas tiene su propia definición en la LIVA, además de atender a remisiones expresas dentro de la misma ley o bien, a otros ordenamientos fiscales.

Tal es el caso del concepto de enajenación, que se encuentra en el artículo 8 de la LIVA, el cual establece lo siguiente:

Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

...

Al respecto, el Código Fiscal de la Federación (CFF) en su artículo 14 define que se entiende como “enajenación”, entre otros supuestos, los siguientes: **(i)** la transmisión de propiedad; **(ii)** las adjudicaciones; **(iii)** las aportaciones a una sociedad o asociación; **(iv)** la que se realiza mediante el arrendamiento financiero, o bien, a través del fideicomiso; **(v)** en algunos casos, la cesión de los derechos, la transmisión de dominio de un bien tangible, la transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes y/o servicio; **(vi)** la que se realice mediante fusión o escisión de sociedades.

Con relación al valor o base gravable, tratándose de la enajenación de bienes, el artículo 12 de la LIVA establece expresamente:

*Para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, **así como las cantidades que además se carguen o cobren** al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, **penas convencionales** o cualquier otro concepto.*

(Énfasis añadido.)

Por lo que respecta a la prestación de servicios, el artículo 14 de la LIVA, establece lo siguiente:

Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I. *La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.*

II. *El transporte de personas o bienes.*

III. *El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.*

IV. *El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.*

V. *La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.*

VI. *Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.*

(Énfasis añadido.)

En cuanto al momento de causación del IVA, el artículo 17 señala que, tratándose de 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.

En este sentido, conforme a los términos previstos en el artículo 1-B, primer párrafo de la LIVA, se hace referencia a los distintos supuestos en los cuales las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas.

Entre los que se destaca, *in fine*,

...cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Por otra parte, para efectos del cálculo del IVA, tratándose de la prestación de servicios, de acuerdo con lo establecido por el artículo 18, primer párrafo de la LIVA:

*...se considerará como valor el total de **la contraprestación pactada**, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos, derechos, viáticos, gastos de toda clase, reembolsos, intereses normales o moratorios, **penas convencionales** y cualquier otro concepto.*

(Énfasis añadido.)

DISPOSICIONES LEGALES APLICABLES

Desde un punto de vista jurídico, atendiendo a lo dispuesto en el Código Civil Federal (CCF), con relación a la celebración de los diversos contratos regulados en dicho ordenamiento y sus cláusulas respectivas, el acuerdo de la pena convencional consiste en una "prestación" que los contratantes estipulan para el caso de que la obligación no se cumpla, o bien, no se cumpla de la manera convenida, tal y como se establece expresamente:

Artículo 1840. *Pueden los contratantes estipular cierta **prestación** como pena **para el caso de que la obligación no se cumpla o no se cumpla de la manera convenida**. Si tal estipulación se hace, no podrán reclamarse, además, daños y perjuicios.*

(Énfasis añadido.)

También, desde el punto de vista doctrinal, la definición anterior es consistente con lo siguiente:

Se denomina “pena convencional” a aquella prestación que el deudor se compromete a satisfacer al acreedor para el caso de incumplimiento o de cumplimiento defectuoso o retrasado de la obligación principal.¹

En este sentido, el común denominador sobre la definición de la pena convencional es que se trata de una prestación que las partes estipulan. Es decir, tiene su origen en un acto contractual, sin descartar que sea posible la existencia de ciertos supuestos cuyo origen sea legal.

Asimismo, atendiendo a un origen gramatical con base en el *Diccionario de la Lengua Española*, se puede conceptualizar a la pena convencional como aquella que se impone según la ley, como inherente, en ciertos casos, a la principal que es perteneciente o relativo al convenio o pacto.²

Por tanto, con base en lo anteriormente expuesto, queda debidamente establecido que la pena convencional se trata de una prestación estipulada por las partes que celebran un contrato, para el caso de incumplimiento, la cual tiene su origen precisamente en la voluntad de los contratantes.

Ahora bien, de acuerdo con lo manifestado y analizado anteriormente, si bien en el artículo 14, fracción VI de la LIVA, antes citada, se establece que se considera prestación de servicio “...toda otra obligación de dar, asumida por una persona a favor de otra”, y el numeral 18, primer párrafo, señala que el valor o base gravable para el cálculo del IVA en la prestación servicios es la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren al prestatario del servicio, entonces, en el caso que nos ocupa, la pena convencional no corresponde a una contraprestación, sino más bien a una prestación que deriva de una sanción acordada entre las partes contratantes, con motivo de un incumplimiento.

En este contexto, no obstante que la LIVA establece que las penas convencionales son cantidades que se

adicionan a la base gravable por la enajenación de bienes, así como por la prestación de servicios, se debe entender que este supuesto sólo aplica cuando quien cobra directamente esa penalización es el sujeto quien efectuó el acto o actividad gravada, a que hace referencia el artículo 1, primer párrafo antes citado de la ley de la materia; por tanto, la pena convencional no es objeto o está afecta al pago del IVA.

Con base en lo anterior, de acuerdo con el planteamiento que se efectuó al principio de este análisis; la “Compañía X”, que fue la que adquirió los bienes, es la que cobra la pena convencional, misma que asciende a \$200,000; en consecuencia, tal penalización no constituye una actividad objeto del gravamen del IVA, en virtud de que, quien realizó la actividad gravada por la enajenación de los bienes fue la “Compañía Z”.

Por otra parte, desde la perspectiva de prestación de servicios, la “Compañía Z” efectivamente **tiene una obligación de dar** en favor de la “Compañía X”, en este caso, de entregarle el monto de la penalización; sin embargo, no existe una contraprestación a su favor como acreedor, en virtud de que el monto de la penalización es, en sí misma, la prestación, la cual con carácter de sanción la “Compañía Z” tiene la obligación de pagarla, en su carácter de deudor.

Conforme con lo anterior, en el caso sujeto a análisis, se reitera que el pago de la penalización que realiza la “Compañía Z” a la “Compañía X”, no está afecta al gravamen.

CONCLUSIONES

Las penalizaciones o penas convencionales sólo formarían parte de la base para el pago del IVA, en el caso de enajenación o prestación de servicios, cuando quien cobre la penalización sea el sujeto quien realizó la enajenación de los bienes o la prestación de los servicios; por tanto, en caso de que la pena convencional sea pagada a quien adquirió el bien o recibió el servicio, esa penalización no es objeto del IVA. •

¹ Cf. Díez-Picazo, Luis. *Fundamentos del Derecho Civil Patrimonial*. Vol. II: Las relaciones obligatorias. 5a. Edición. Editorial Civitas, S.A. Madrid, 1996. Págs. 397 y 398

² pena¹. (Del lat. *poena*). accesoria. f. *Der.* La que se impone según ley, como inherente, en ciertos casos, a la principal convencional. (Del lat. *conventionālis*). 1. adj. Perteneciente o relativo al convenio o pacto