

SCJN elimina la compensación como medio de pago del IVA para su acreditamiento

El 15 de marzo de 2023, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) resolvió la contradicción de criterios 413/2022, determinando que la compensación civil (entre particulares) no es un medio válido de pago del impuesto al valor agregado (IVA), por lo que esta no puede dar lugar al acreditamiento de ese gravamen, ni a la generación de saldos a favor. La presente colaboración tiene por objeto analizar las principales consideraciones expuestas por la Segunda Sala para soportar su criterio y las problemáticas que se pudieran detonar a partir del mismo

Autor: César De la Parra Bello,
Coordinador del Comité Fiscal de la
Asociación Nacional de Abogados de
Empresa, Colegio de Abogados y Socio
de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.



Autor: Santiago Coste Vázquez
Mellado, Director del Área Legal
de Chevez, Ruiz, Zamarripa y Cía.



INTRODUCCIÓN

De acuerdo con el tratadista mexicano Octavio Alberto Orellana Wiarco,¹ la compensación es un modo de extinguir obligaciones y consiste en que dos personas tienen el carácter de acreedor y deudor recíprocamente, y en esta situación solo determinan el saldo que corresponde a cada una de ellas, después de calcular el monto del activo y pasivo a cargo de una.

Asimismo, Rafael Calvo Ortega² señala que la compensación es un medio de extinción de las obligaciones que se basa, por una parte, en una idea de justicia (no se puede exigir una prestación de una persona de la que se es deudor) y, por otra parte, es un planteamiento de eficacia (no realizar por separado dos pagos) que pueden evitarse en todo o en parte, con el mecanismo extintivo de la compensación.

En nuestro sistema jurídico, la compensación está reconocida en el artículo 2185 del Código Civil Federal (CCF),³ el cual establece que dicha figura es una forma de extinción de las obligaciones que tiene lugar cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por su propio derecho.

Asimismo, de conformidad con el numeral 2187 del CCF,⁴ la compensación resulta procedente cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero o, cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad.

Por su parte, el artículo 2186 del CCF,⁵ determina que el efecto de la figura de la compensación es extinguir, por ministerio de ley, las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

Así las cosas, conforme a la legislación mexicana, ha sido una práctica común entre particulares llevar a cabo la compensación de deudas recíprocas por enajenación de bienes, prestación de servicios u otorgamiento de uso o goce temporal de bienes, lo cual comprende la contraprestación pactada y las contribuciones causadas, como en el caso lo sería el IVA (como una forma de liquidar la operación en su conjunto y totalidad).

Lo anterior, cumpliendo, desde luego, con todas las obligaciones aplicables conforme a las disposiciones fiscales vigentes, esto es, la emisión del Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) correspondiente a la operación de que se trate en el que se traslade de manera

¹ *Derecho Procesal Fiscal. Guía de Estudio*. Editorial Porrúa. Ciudad de México, 2016, p. 211

² *Curso de Derecho Financiero*, pp. 254 y 263

³ **Artículo 2185.** Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

⁴ **Artículo 2187.** La compensación no procede sino cuando ambas deudas consisten en una cantidad de dinero, o cuando siendo fungibles las cosas debidas, son de la misma especie y calidad, siempre que se hayan designado al celebrarse el contrato.

⁵ **Artículo 2186.** El efecto de la compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor.

expresa y por separado el IVA correspondiente, su registro en contabilidad y su entero al fisco federal en efectivo a más tardar el día 17 del mes siguiente al de su causación.

A partir de lo anterior, el hecho de que, atendiendo al libre mercado y a la libertad contractual, los particulares decidan compensar las contraprestaciones que tienen a cargo y que incluyen el IVA correspondiente, no incide *per se* en el cumplimiento de las obligaciones estipuladas en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), ni mucho menos en su correcto y oportuno entero ante el fisco federal.

CRITERIO ADOPTADO POR LA SCJN

El 15 de marzo de 2023, la Segunda Sala de la SCJN resolvió la contradicción de criterios 413/2022, suscitada entre el criterio emitido por el Cuarto Tribunal Colegiado del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila al resolver el amparo directo administrativo 559/2022⁶ y el emitido por el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver la contradicción de tesis 3/2022.⁷

Lo anterior, determinando que la compensación civil (entre particulares) no es un medio a través del cual sea posible entender como efectivamente pagado el IVA, por lo que la misma no puede dar lugar al acreditamiento de dicho impuesto ni a la generación de saldos a favor.

“... es posible advertir que la LIVA sí permite que el pago del IVA no se haga en efectivo, así como que el mismo puede liquidarse mediante otros bienes, servicios o a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones.”

Si bien es cierto que a la fecha está pendiente la publicación del engrose de la resolución correspondiente a la contradicción de criterios citada, de la información dada a conocer por la Segunda Sala se puede advertir que entre las consideraciones tomadas en cuenta para sostener su criterio se encuentran las siguientes:

1. Que el artículo 1-B, primer párrafo, de la LIVA, solo regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación para efectos de la causación del impuesto, mas no así las formas de pago de dicho tributo.

2. Que sostener que la compensación civil es una forma de pago del IVA es tanto como confundir el momento en que nace o se actualiza la obligación de pago del mismo, con la extinción de esa misma obligación.

3. Que sostener que la compensación civil es una forma de pago del IVA, sería dejar a la voluntad de los sujetos obligados para que, vía compensación civil, surja y se extinga la obligación de pagar el impuesto.

4. Que la compensación de deudas fiscales está prohibida conforme al artículo 2192, fracción VIII, del CCF.

Es importante señalar que la contradicción de criterios 413/2022 fue votada de manera unánime y económica (sin discusión) por todos los integrantes de la Segunda Sala de la SCJN, así como que a través de la misma se sustentó jurisprudencia que, una vez publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, será de aplicación obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales de la Federación y de las entidades federativas (con excepción de la propia SCJN), en términos de lo previsto en el artículo 217 de la Ley de Amparo.⁸

ANÁLISIS DEL CRITERIO SOSTENIDO POR LA SEGUNDA SALA DE LA SCJN

A continuación se analizan los criterios que sostuvo la Segunda Sala de la SCJN:

1. En principio, se considera desafortunado el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN, pues si el propio artículo 1-B de la LIVA establece expresamente que se consideran “efectivamente cobradas” las contraprestaciones cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones

(*v. gr.* compensación), de la misma forma se debería de entender como “efectivamente pagado” el IVA cuando el interés del acreedor queda satisfecho a través de dicha figura extintiva de las obligaciones.

Lo anterior, pues, de un razonamiento lógico-jurídico, resulta evidente que en el momento en que se considera que una contraprestación es efectivamente cobrada por parte de un contribuyente respecto de las operaciones que fueron celebradas por el mismo, es porque un pagador de impuestos diverso ya realizó el pago de tal contraprestación, incluyendo el IVA correspondiente.

⁶ Mediante sesión ordinaria del 18 de agosto de 2022, el Cuarto Tribunal Colegiado del Centro Auxiliar de la Décima Región determinó que la compensación, al ser una forma legal para extinguir obligaciones, resulta un medio de pago apto para acreditar que efectivamente se cubrió el precio de la contraprestación y del IVA que en su caso sea trasladado

⁷ Por medio de sesión ordinaria del 14 de junio de 2022, el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito dispuso que, de acuerdo con la legislación fiscal vigente en los ejercicios fiscales 2019 y 2020, para analizar la procedencia de una solicitud de devolución de saldo a favor, la figura de la compensación aplicable en el Derecho Civil no es un medio de pago para acreditar el IVA

⁸ **Artículo 217.** La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación será obligatoria para todas las autoridades jurisdiccionales de la Federación y de las entidades federativas, con excepción de la propia Suprema Corte.

...

Esto es, para que se pueda realizar el cobro efectivo de una contraprestación, es necesario que la misma se encuentre efectivamente pagada por parte del diverso contribuyente, a efecto de que exista una simetría en las operaciones de estos.

En este sentido, al momento en que el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, se debiera entender que tanto la contraprestación correspondiente como el IVA se encuentran efectivamente “cobrados” y “pagados” (se considera liquidada la operación conjuntamente con las contribuciones).

A partir de lo anterior, se estima incongruente que para efectos de la causación del impuesto se considere que este ha sido “efectivamente cobrado” cuando el interés del acreedor ha quedado satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones (*v. gr.* compensación), pero para efectos de su acreditamiento no se tome como “efectivamente pagado”.

2. Por su parte, se juzga desafortunado el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN, ya que, en parte, se sustenta en la prohibición a la que hace referencia el artículo 2192, fracción VIII, del CCF,⁹ no obstante que esta corresponde a deudas relacionadas con obligaciones fiscales entre contribuyente como sujeto pasivo y el fisco federal como sujeto activo –compensación regulada en el numeral 23 del Código Fiscal de la Federación (CFF)–, mas no así a deudas entre particulares.

Esto es, atendiendo a la mecánica del IVA, en un primer momento se genera una obligación de pago a cargo del consumidor –a quien se le traslada el impuesto–, la cual nace en relación con otro particular que es el causante del impuesto por llevar a cabo la enajenación de bienes, la prestación de un servicio o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes.

En este primer momento, se origina una relación jurídica entre dos particulares (deudor y acreedor), en la que un sujeto tiene la facultad de exigir al otro determinada prestación, en este caso, el pago de la contraprestación pactada (por cualquiera de las actividades objeto del impuesto), así como el IVA correspondiente.

Por otro lado, en un segundo momento se produce la obligación de pago a cargo del causante del impuesto –que cobra al consumidor el impuesto trasladado–, la cual se genera directamente con el fisco federal y la misma debe cumplirse –pagarse– en efectivo a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

En este segundo momento, se genera una relación jurídica tributaria entre un contribuyente (sujeto pasivo) y el fisco

federal (sujeto activo) en la que el primero tiene la obligación de pagar al segundo un tributo (crédito o deuda fiscal), en este caso el IVA.

A partir de lo anterior, es posible advertir que la compensación que originó la contradicción de criterios 413/2022 únicamente estuvo vinculada con la obligación de pago del IVA trasladado entre particulares, en específico entre el consumidor final y el causante del impuesto (cuando ambas partes tienen dicha calidad de manera recíproca), mas no así con la obligación de pago del impuesto que se genera con el fisco federal.

No obstante, la Segunda Sala de la SCJN sustentó su criterio en la prohibición prevista en el artículo 2192, fracción VIII, del CCF que hace referencia a la compensación de deudas fiscales, siendo que, en el caso particular el punto que originó la contradicción de criterios, estaba referido a la compensación de deudas entre particulares, en donde debe prevalecer la libertad contractual y la posibilidad de cumplir con las obligaciones contraídas no solo a través de la figura del pago, sino mediante cualquier forma reconocida en nuestro sistema jurídico para extinguir las obligaciones.

3. Además, se estima desafortunado el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN, ya que pasa por alto que la propia LIVA permite que el impuesto se considere efectivamente pagado no solo cuando dicho impuesto se liquide en efectivo.

Lo anterior, toda vez que el artículo 34 de la LIVA¹⁰ establece que, cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, el valor de estos y el IVA correspondiente se asignará conforme al valor de mercado o avalúo.

Asimismo, dispone que, en las permutas y pagos en especie, el IVA se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita o cuyo uso o goce temporal se proporcione, o por cada servicio que se preste.

De lo anterior, es posible advertir que la LIVA sí permite que el pago del IVA no se haga en efectivo, así como que el mismo puede liquidarse mediante otros bienes, servicios o a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Así las cosas, se estima que la Segunda Sala pasó por alto que el hecho de que el IVA se rige conforme a un sistema de flujo de efectivo no quiere decir que el mismo deba ser pagado indefectiblemente por el consumidor al contribuyente en efectivo, sino que este se causa –en contraposición al régimen

⁹ **Artículo 2192.** La compensación no tendrá lugar:

...

VIII. Si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.

¹⁰ **Artículo 34.** Cuando la contraprestación que cobre el contribuyente por la enajenación de bienes, la prestación de servicios o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, no sea en efectivo ni en cheques, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o en su defecto el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta tratándose de actividades por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley, cuando no exista contraprestación.

...

de devengado— desde el momento en que se entiende por efectivamente cobrado (en efectivo, en bienes, en servicios o mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones).

4. Por su parte, se considera que la Segunda Sala de la SCJN perdió de vista que las propias reglas emitidas por el Servicio de Administración Tributaria (SAT) para la emisión de los CFDI, reconocen a la compensación como forma de pago de la contraprestación y de las contribuciones causadas.

Lo anterior, toda vez que el documento técnico denominado “Catálogos CFDI” del anexo 20 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM), que incluye el “Catálogo de formas de pago”, expresamente reconoce a la “compensación” como una de ellas.

Ello, involucrando tanto la contraprestación consignada en el comprobante fiscal respectivo, como las contribuciones aplicables, es decir, reconoce a la compensación como una forma de pago para liquidar la operación en su totalidad incluyendo el IVA correspondiente.

De lo contrario, los propios estándares técnicos implementados para el llenado de los CFDI permitirían incorporar dos formas de pago distintas, una ligada a la contraprestación (compensación) y otra al IVA (efectivo), lo cual no sucede así.

A partir de lo anterior, se estima que la Segunda Sala de la SCJN no advirtió que las propias reglas de emisión y expedición de los CFDI reconocen, como forma de pago del mismo (lo cual incluye tanto la contraprestación como las contribuciones causadas) a la compensación.

5. Finalmente, se considera que el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN pugna contra los principios de interpretación *pro persona* y conforme los tutelados por el artículo 1 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM).

Lo anterior, si se toma en cuenta que el principio *pro persona* obliga a la autoridad a aplicar o a interpretar las normas vigentes de la forma que favorezca, en mayor grado, al gobernado.

Asimismo, si se considera que el principio de interpretación conforme lleva implícita la exigencia de que las normas, al momento de ser aplicadas, deben de interpretarse de acuerdo con los preceptos constitucionales, eligiendo aquellas que se ajusten a lo dispuesto por la CPEUM.

A partir de lo anterior, se estima que la interpretación sostenida por la Segunda Sala contraviene los principios de interpretación *pro persona* y conforme los tutelados por el artículo

1 constitucional, toda vez que interpretan los numerales 1-B y 5, fracción III, de la LIVA¹¹ de manera restrictiva y de forma que imposibilitan a los particulares tener por pagado el IVA mediante cualquier medio de extinción de las obligaciones, generando inequidad de trato entre el contribuyente causante y el consumidor (pues, mientras que al primero sí se le tiene por “efectivamente cobrado” el impuesto a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones, al segundo se le obliga a liquidarlo en efectivo para considerarlo como “efectivamente pagado”); coartando, además, su derecho de acreditamiento –en caso de no liquidarse en efectivo–, desconociendo su verdadera capacidad contributiva y obligándolo a tributar conforme a una base que no corresponde a su realidad económica sin justificación válida y objetiva.

PROBLEMÁTICAS

Es importante considerar que el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN puede llegar a generar graves afectaciones en el libre mercado en el que operan millones de particulares.

Lo anterior, si se estima que un sinnúmero de operaciones del día a día se liquidan mediante la figura de la compensación (incluyendo el IVA correspondiente), atendiendo a una mayor eficiencia y practicidad económica y de mercado, al evitar tener que realizar pagos por separado entre particulares, que tienen el carácter o calidad de acreedores y deudores recíprocos.

Asimismo, teniendo presente que la figura de la compensación permite extinguir obligaciones entre particulares (incluyendo la obligación de pagar el IVA trasladado) sin tener que desembolsar numerario en efectivo, situación que, al prohibirse, inhibe la realización de diversas operaciones que pudiéndose compensar, no se llevarán a cabo al no estar en posibilidades de desembolsar dicho efectivo.

Inclusive, el hecho de que se haya determinado que la compensación no es una forma válida de pagar el IVA trasladado, además de entorpecer la realización de las actividades gravadas por la propia LIVA, también puede ocasionar una afectación al fisco federal.

Lo anterior, pues, al prohibir la liquidación de operaciones mediante formas diversas de extinción de las obligaciones (como lo es la compensación), pudiera retardar y, en algunos casos, truncar su celebración y, por tanto, el entero del impuesto al fisco federal.

¹¹ **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.)

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.)



Finalmente, no dejamos de advertir que, si bien el último párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo¹² prevé, como regla general, que la jurisprudencia en ningún caso tendrá efectos retroactivos en perjuicio de persona alguna, las autoridades fiscales podrían sostener, con base en ciertos precedentes jurisdiccionales,¹³ que el criterio sustentado por la Segunda Sala de la SCJN sí resulta aplicable hacia el pasado al no haber preexistido otro criterio jurisprudencial en sentido contrario sobre el punto jurídico particular, así como por versar acerca de la interpretación de la norma, es decir, lo que siempre ha sido el correcto sentido y alcance de la misma.

Esto, deja en total inseguridad e incertidumbre jurídica a cientos de contribuyentes que por años han venido aplicando la compensación del IVA en sus operaciones.

CONCLUSIONES Y REFLEXIONES FINALES

La prohibición de aplicar la compensación para el pago del IVA trasladado entre particulares, sin duda, tendrá un impacto negativo para muchos sectores de la economía, entorpeciendo la realización de un sinnúmero de operaciones.

El hecho de tener que llevar a cabo por separado dos pagos entre particulares, que son acreedores y deudores recíprocos,

y que pueden evitarse en todo o en parte mediante el mecanismo extintivo de la compensación, es sinónimo de ineficiencia y retroceso.

Máxime, cuando la compensación del IVA entre particulares no genera una afectación al fisco federal, pues el sujeto obligado a enterar el impuesto es quien lo traslada y no así quien lleva a cabo su pago a través de dicha figura y es él quien tiene derecho a su acreditamiento.

Más allá de compartir o no el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN, lo cierto es que, considerando su obligatoriedad, se vuelve imperativo para toda empresa revisar sus operaciones para determinar el impacto que el mismo puede llegar a tener en las mismas y, en su caso, definir las acciones que deberán implementarse para mitigar riesgos y contingencias hacia el futuro y hacia el pasado.

Lo anterior, sin perjuicio de anticipar que para muchas compañías resultará indispensable la búsqueda de una solución conjunta con las autoridades fiscales, al no poder prescindir en el corto o mediano plazo de la figura de la compensación, so pena de truncar su operación y entorpecer sus actividades.

¹² Artículo 217. ...

...

La jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.

¹³ Revista del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Novena Época. Año I. No. 5. Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Tesis jurisprudencial. Tesis IX-J-SS-14. Mayo 2022, p. 17. Rubro: RETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA. NO SE ACTUALIZA RESPECTO DE LA APLICACIÓN DE LA JURISPRUDENCIA 2a./J. 31/2020 (10a.), SUSTENTADA POR LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Asimismo, véase: No. de Registro 2020850. Semanario Judicial de la Federación. Plenos de Circuito. Tesis jurisprudencial. Tesis PC.I.L. J/56 L (10a.). Rubro: IRRETROACTIVIDAD DE LA JURISPRUDENCIA. LA APLICACIÓN DE LA DIVERSA 2a./J. 52/2014 (10a.) A LOS ASUNTOS INICIADOS CON ANTERIORIDAD A SU VIGENCIA, NO VIOLA ESE PRINCIPIO.