



COMISIÓN FISCAL

"LIMITANTE A LA COMPENSACION CIVIL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"

L.C.P., M.D.F. y M.S.S.
**Gerardo Ernesto
Martínez Chávez**
Presidente Consejo
Directivo

C.P.C. Fernando
Santana Ballesteros
Vicepresidente General

C.P.C., M.I. y Abogado
**Felipe de Jesús Arias
Rivas**
Vicepresidente de
Calidad

C.P.C. y M.I. Javier
Pérez López
Vicepresidente de
Asuntos Fiscales

"Por una contaduría
Pública con Excelencia y
Nacionalista"



FNAMCP

ccpudg@ccpudg.org.mx
www.ccpudg.org.mx



INTRODUCCIÓN

El artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente establece cuándo se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones para efectos de la causación del impuesto:

"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."

No obstante, ni en esta ley o en su reglamento se define cuáles son esas formas, por tanto, debe recurrirse al derecho federal común.¹

MARCO NORMATIVO

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (LIVA)
Código Fiscal de la Federación. (CFF)
Código Civil Federal. (CCfederal)

DESARROLLO:

El CCfederal regula las formas de extinción de las obligaciones, por ejemplo: De la cesión de deuda, dación en pago, del ofrecimiento del pago y de la consignación, de la confusión de derechos, de la remisión de la deuda, novación, prescripción.

En el caso específico de la compensación, esta se da cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.

Por ejemplo: En la práctica comercial, es frecuente que las empresas celebren operaciones con otras entidades, de las cuales da lugar a derechos de cobro y que a su vez como resultado de operaciones recíprocas tengan cuentas por pagar con esas mismas empresas. A fin de evitar el flujo de efectivo, en el cumplimiento de la extinción de sus obligaciones ambas empresas recurren a la compensación, mediante la cual se extinguen de manera simultánea sus cuentas por cobrar y por pagar tanto por la contraprestación del bien o servicio, así como del Impuesto al Valor Agregado (IVA) correspondiente.

¹ Art. 5 Código Fiscal de la Federación: Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa. Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por tanto, el efecto de la compensación civil es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor. (Arts. 2185 a 2205 Código Civil Federal).

Ante una serie de criterios encontrados en el poder judicial² respecto a si la figura de la compensación civil es un medio idóneo para efectos del pago del IVA, el pasado mes de marzo 2023, la 2ª sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación mediante la jurisprudencia por contradicción de tesis 413/2022 determinó:³

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 y 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal, **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 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.

² *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. EL ANÁLISIS DE LOS ARTÍCULOS 1o.-B Y 5o., FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA, NO DA LUGAR A INTERPRETAR QUE EN LA DEVOLUCIÓN DE SALDO A FAVOR, LA FIGURA EXTINTIVA DE LA COMPENSACIÓN, APLICABLE EN EL DERECHO CIVIL, SEA UN MEDIO DE PAGO PARA ACREDITAR DICHO IMPUESTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020). Registro: 2025094. Jurisprudencia Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito.*

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). LA COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES, COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES, NO ESTÁ PROHIBIDA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADA DICHA CONTRIBUCIÓN. Registro digital: 2025591. Tesis asilada emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región.

³ *Comunicados de Prensa No. 091/2023 Ciudad de México, a 15 de marzo de 2023 Contradicción de criterios 413/2022. Ponente: Ministro Alberto Pérez Dayán. Resuelta en sesión de 15 de marzo de 2023 por unanimidad de cinco votos.*

Conforme el criterio anterior comentado, aún y cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante la compensación, solo será respecto a las contraprestaciones para efectos de que se consideren efectivamente cobradas por los actos o actividades realizados, pero no así por lo que respecta al IVA por los que se tendría la obligación de pagar el impuesto, pues considera la SCJN no es una forma viable para el pago del gravamen.

Sobre el particular, debemos indicar que, y mediante el criterio jurisprudencial **IX-J-SS-41**, visible en la Revista del mes de marzo de 2023, el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa arribó a una conclusión similar, pero con consideraciones un poco distintas, a saber:

a.- Esa figura [compensación civil] no da lugar al acreditamiento pues, y para ello, sería necesario demostrar que el Impuesto al Valor Agregado hubiese sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, esto es, que haya sido enterado a la Hacienda Pública.

b.- Es decir, el impuesto trasladado necesariamente debe de cubrirse con efectivo (flujo) y no mediante una forma de extinción de obligaciones, ya que la compensación civil no implica un movimiento de efectivo, de lo contrario, sólo existiría una afectación contable en las cuentas de los contribuyentes y no en su patrimonio, provocando que el IVA trasladado se cubra artificialmente, al sólo existir movimiento contable.

Es decir, lo que le preocupó al Tribunal Federal de Justicia Administrativa, y por lo que calificó como inadmisibles que la compensación civil fuese un medio de pago para el acreditamiento del IVA trasladado, fue que, y de conformidad con los artículos 1-B y 5, fracción III, de la Ley aplicable, resultaba necesario evitar que se disminuyera ficticiamente el importe del impuesto a enterar, al no existir el movimiento de efectivo.

Por su parte, y en el caso de la H. Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, de una lectura a la ejecutoria de la que emanó el criterio jurisprudencial arriba citado, identificamos que la justificación del Tribunal Constitucional parte de las siguientes premisas:

a.- El artículo 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal, que impide acudir a la compensación civil en el caso de deudas fiscales, salvo los casos que la ley lo autorice.

b.- El impuesto al valor agregado se rige por un sistema de flujo de efectivo desde el año de 2002.

c.- Por ende, sostener que la compensación civil es una forma de pago del IVA es 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.

d.- Entonces, la interpretación del contexto normativo lleva a concluir que sí existe prohibición expresa para que la compensación entre particulares (civil) pueda extinguir la obligación de pago del IVA, con independencia de si se pagó o no por alguno de ellos, dado que esa figura es inaplicable, pues sí es una cuestión normativa y no de prueba, al margen del material probatorio que pudiera existir, porque simple y sencillamente no sería idóneo para tal efecto.

Esto traerá consigo una serie de problemas para los contribuyentes del impuesto, ya que para efectos del traslado y acreditamiento del IVA deberá entonces existir necesariamente el pago a través de cheque o transferencia (no mediante la compensación civil) para demostrar efectivamente el pago, lo cual es absurdo pues el mismo monto que se transfiere deberá retornarse a la contraparte, recordemos que las dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor.

Ejemplo:

Empresa "A" vende mercancías a empresa "B" por \$ 10,000.00 + IVA; a su vez empresa "B" presta servicios a empresa "A" por \$ 10,000.00 + IVA, para efectos del pago recíproco recurren a la compensación:

| | Contraprestación | IVA trasladado (acreedor), IVA acreditable (deudor) | Total | Compensación Civil | Adeudo |
|-------------|------------------|---|--------------|--------------------|---------|
| Empresa "A" | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 0.00 |
| Empresa "B" | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 0.00 |

Con el criterio judicial:

| | Contraprestación | IVA trasladado (acreedor), IVA acreditable (deudor) | Total | Compensación Civil | Adeudo correspondiente al IVA, debe existir un pago efectivo |
|-------------|------------------|---|--------------|--------------------|---|
| Empresa "A" | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 |
| Empresa "B" | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 | \$ 11,600.00 | \$ 10,000.00 | \$ 1,600.00 |

De igual manera para efectos de la expedición de la factura electrónica (CFDI 4.0), la versión vigente habilita como FORMA DE PAGO las de extinguir obligaciones (incluida la COMPENSACION):⁴

| Catálogo de formas de pago. | | |
|-----------------------------|--------------------------|-------------------|
| Versión CFDI | Versión catálogo | Revisión catálogo |
| 4.0 | 1.0 | 0 |
| c_FormaPago | Descripción | Bancarizado |
| 12 | Dación en pago | No |
| 13 | Pago por subrogación | No |
| 14 | Pago por consignación | No |
| 15 | Condonación | No |
| 17 | Compensación | No |
| 23 | Novación | No |
| 24 | Confusión | No |
| 25 | Remisión de deuda | No |
| 26 | Prescripción o caducidad | No |

¿Deberá entonces expedirse un CFDI que ampare el pago de la contraprestación mediante la compensación y otro por el IVA con una forma de pago diferente? La compensación civil es una forma de pago muy utilizada en operaciones diarias entre los contribuyentes, por ejemplo, las plataformas digitales (*apps*) al enviar el ingreso al contribuyente que vendió un bien o prestó un servicio a través de estas, la *apps* aplica la compensación para el cobro de su comisión más el impuesto al valor agregado correspondiente, esto para asegurar su pago.

El uso de la compensación civil es sobre todo para evitar el uso de recursos que no se tienen para el pago de la contraprestación pactada, el exigir el pago del IVA por un medio diferente para efectos de que proceda el acreditamiento o en su caso la devolución de un saldo a favor representa un efecto financiero y fiscal en nuestra opinión innecesario.

⁴ http://omawww.sat.gob.mx/tramitesyservicios/Paginas/anexo_20.htm

CONCLUSIÓN

Es necesario que la autoridad fiscal se pronuncie a la brevedad sobre el razonamiento de la corte ya que exige un mayor control administrativo y fiscal por parte de los contribuyentes que utilizan la compensación civil como forma de pago con sus acreedores, de igual forma esta interpretación pudiera extenderse a las demás formas de extinción de las obligaciones contempladas en la legislación civil, dando lugar al entorpecimiento de las relaciones comerciales.

ACLARACIÓN

El contenido del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:

| | |
|------------------------|--|
| PRESIDENTE: | C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO |
| VICEPRESIDENTE: | C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA |
| SECRETARIO: | L.C.P. Y M.I. RAÚL ÁLVAREZ LARIOS. |
| | C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS |
| | C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ |
| | C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA |
| | C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ |
| | C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ |
| | Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN |
| | L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO |

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>