

**FACULTAD LIBRE DE DERECHO
DE MONTERREY**

LICENCIATURA EN DERECHO



COMPENSACIÓN CIVIL: SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN
PROHÍBE LA COMPENSACIÓN COMO MEDIO DE PAGO DEL IVA

TESIS QUE EN OPCIÓN A TÍTULO DE
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA: OSCAR MAURICIO VILLARREAL MORENO

ASESOR DE FONDO: RAMÓN ORENDAIN URRUTIA

ASESOR DE FORMA: JOSÉ FABIÁN RUIZ

SANTA CATARINA, NUEVO LEÓN

MARZO, 2024

A mi padres, Miriam y José, por su confianza y respaldo inquebrantable.

Este logro es también suyo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	6
DE LAS CONTRIBUCIONES.....	10
A. CONTRIBUCIONES.	10
a. CONCEPTO.....	10
b. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.	11
B. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.....	12
a. SUJETOS.	13
b. OBJETO.....	15
c. BASE.....	15
d. TASA.....	16
e. ÉPOCA DE PAGO.....	16
C. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	18
a. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.	18
b. MECÁNICA DE APLICACIÓN DEL IVA.....	19
i. IVA TRASLADADO.....	19
ii. IVA ACREDITABLE.....	19
iii. IVA RETENIDO.	20
iv. ACREDITAMIENTO.....	20
v. ELEMENTOS ADICIONALES PARA LA DETERMINACIÓN DEL IVA.	21
D. ACREDITAMIENTO.....	23
COMPENSACIÓN.....	25
A. GENERALIDADES DE LA COMENSACIÓN.....	25
B. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LOS CRÉDITOS	
COMPENSABLES.	26

C. EFECTOS DE LA COMPENSACIÓN.	28
D. PAGO DEL IVA MEDIANTE COMPENSACIÓN.	29
E. CONSIDERACIONES FINALES DE LA COMPENSACIÓN.	34
CRITERIO DEL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN AL RESOLVER EL AMPARO DIRECTO 559/2022	35
A. ANTECEDENTES DEL ACTO RECLAMADO.....	35
B. MOTIVOS DE DISENSO.....	37
C. FALLO DEL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN.....	39
D. CONCLUSIONES.....	46
CRITERIO DEL PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 3/2022	49
A. DENUNCIA DE CONTRADICCIÓN DE TESIS.	49
B. ESTUDIO DE FONDO.....	51
CRITERIO DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 413/2022 ..	59
A. CRITERIOS DENUNCIADOS.....	59
a. CRITERIO DEL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN AL RESOLVER EL AMPARO DIRECTO 559/2022.	59
b. CRITERIO DEL PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 3/2022.	61
B. CRITERIO QUE PREVALECE.	62
C. CRÍTICAS A LA JURISPRUDENCIA DE LA SEGUNDA SALA.....	66
D. ARGUMENTOS A FAVOR DEL LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SEGUNDA SALA.....	69

CONCLUSIONES	72
BIBLIOGRAFÍA	76

Resumen: El presente trabajo analiza el criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver la contradicción de criterios 413/2022, mediante el cual la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determinó que la compensación civil no es un medio de pago del impuesto al valor agregado y, por ende, no puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento. Como conclusión del presente estudio estimó que la Segunda Sala, al realizar una interpretación incorrecta de la legislación fiscal vigente, emitió un criterio jurisprudencial que además de generar una afectación negativa al libre mercado, puede causar la inconstitucional de las normas jurídicas que regulan la forma mediante el cual se debe considerar como efectivamente pagado el impuesto al valor agregado.

Palabras clave: compensación – impuesto al valor agregado – pago – jurisprudencia

Abstract: This paper analyzes the jurisprudential criterion issued by the Second Chamber of the Supreme Court of Justice of the Nation when ruling on the contradiction of criteria 413/2022, by which the Second Chamber of the Mexican Supreme Court of Justice determined that civil compensation is not a means of payment of value added tax and, therefore, cannot give rise to a request for a credit balance or crediting. As a conclusion of the present study, it is considered that the Second Chamber, by making an incorrect interpretation of the tax legislation in force, issued a jurisprudential criterion that in addition to generating a high negative effect on the free market, may render unconstitutional the legal norms that regulate the form by which the value added tax must be considered as effectively paid.

Key words: compensation - value added tax - payment - jurisprudence

INTRODUCCIÓN

Las obligaciones pueden cumplirse de distintas maneras, siendo la forma más recurrente del cumplimiento de una obligación el pago. De esta manera, cuando una persona realiza el cumplimiento de su obligación a través del pago, satisface por completo el interés del acreedor y, por ende, se libera de su obligación, lo que trae como consecuencia la extinción de su obligación.

Sin embargo, existen situaciones en las que las obligaciones no se cumple mediante la figura del pago, sino a través de alguna de las figuras jurídicas establecidas en el Código Civil Federal, en su Título Quinto denominado “Extinción de las obligaciones”. Un ejemplo de lo anterior es la compensación, figura mediante el cual dos partes que tienen deudas recíprocas pueden extinguirlas hasta la cantidad que importe la menor.¹

Ahora bien, la compensación como forma de extinción de las obligaciones ha sido utilizada por mucho tiempo en el libre mercado, mediante el cual los particulares compensaban sus deudas aplicando dicha figura. De esta manera, evitaban un desplazamiento innecesario de efectivo y tenían como efectivamente cobrada la contraprestación, así como efectivamente pagado el impuesto al valor agregado (en adelante “IVA”) que se generaba por dicha operación. Por lo anterior, miles de contribuyentes basaban el pago de sus operaciones mediante un esquema de compensaciones.

Tal situación generaba que los contribuyentes, al solicitar una devolución de saldo a favor por concepto de IVA al Servicio de Administración Tributaria (en adelante “SAT”), plasmaban que en diversas de sus operaciones se realizó el pago del IVA mediante la figura de la compensación.

Ante tal situación, el SAT llegaba a sostener distintos criterios dependiendo de lugar en donde se presentaba dicha devolución, toda vez que, ciertas administraciones negaban parcialmente la solicitud de saldo a favor por concepto de IVA al estimar que la figura de la compensación no era un medio legal para considerar como efectivamente pagado el IVA y, por consecuencia, no procedía su acreditamiento.

¹ Zuazua, Antonio. “La compensación civil no es un medio de acreditación del IVA...”. KPMG. Disponible en línea: <<https://kpmg.com/mx/es/home/tendencias/2023/05/ao-compensacion-civil-no-es-un-medio-de-acreditacion.html#:~:text=La%20compensaci%C3%B3n%20civil%20en%20M%C3%A9xico,civiles%2C%20pero%20no%20necesariamente%20fiscales.>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Por este motivo, surgió el problema consistente en determinar si la compensación civil es un medio de pago del IVA y, en caso de serlo, si puede dar lugar a una solicitud de devolución de saldo a favor o acreditamiento del impuesto en comento.

El referido cuestionamiento llegó a tal importancia que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante “Segunda Sala”), al resolver la contradicción de criterios 413/2022, resolvió precisamente la pregunta referida en el párrafo inmediato anterior y determinó que la compensación no es un medio de pago del IVA y, por lo tanto, no puede dar lugar a su acreditamiento, tal criterio dio origen a la tesis jurisprudencial de rubro ***“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020).***

La referida jurisprudencia fue criticada por un gran sector de la comunidad jurídica al sustentar que la interpretación realizada por la Segunda Sala a la legislación fiscal vigente resultó restrictiva y, en consecuencia, perjudicial para los contribuyentes, quienes se vieron obligados a adecuarse a la nueva realidad y ajustar sus operaciones para cumplir con lo establecido por la Segunda Sala.

En efecto, es claro que la prohibición de utilizar la compensación como medio de pago del IVA trasladado ha tenido una afectación negativa a los miles de contribuyentes que día a día liquidaban sus obligaciones mediante dicha figura.

Para efectos del presente trabajo, se analizará el criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala, así como los criterios contendientes que dieron origen a la contradicción de criterios 413/2022, para efectos de brindar un panorama del razonamiento utilizado en los criterios contendientes, así como en la resolución de la Segunda Sala.

Ahora bien, más allá de criticar y/o elogiar alguno de los criterios analizados, el presente estudio presentará de manera analítica los argumentos utilizados. Independientemente, de lo anterior he de admitir que comparto el criterio de la mayoría de la comunidad jurídica quienes estiman que, de un análisis a la legislación fiscal vigente, es posible llegar a la conclusión que la compensación sí es un medio de pago del IVA trasladado y, por ende, puede dar lugar a su acreditamiento.

A fin de realizar el estudio de la jurisprudencia anteriormente referida, el presente trabajo tratará en su capítulo primero el concepto de las contribuciones, explicando de manera breve su concepto y clasificación para posteriormente detallar los elementos de los impuestos, específicamente del IVA, sus antecedentes y finalmente la mecánica de aplicación del IVA.

El segundo capítulo del presente consiste en abordar la figura jurídica de la compensación, para tales efectos, se escribirá una breve introducción de dicha figura, estableciendo sus elementos y efectos; asimismo, se dedicará un apartado para escribir sobre el pago del IVA mediante la compensación, para posteriormente proceder con las consideraciones finales de ficha figura.

Dentro del capítulo tercero del presente estudio se tratará uno de los criterios contendientes que dio origen la contradicción de criterios 413/2022. En el referido capítulo se estudiará el criterio del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región al resolver el amparo directo 559/2022, el cual dio origen a la tesis aislada de rubro ***“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). LA COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES, COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES, NO ESTÁ PROHIBIDA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADA DICHA CONTRIBUCIÓN.”***

El estudio de dicho criterio empezará con la presentación de los antecedentes del acto reclamado, los motivos de disenso del contribuyente, quien argumentó la ilegalidad de la sentencia en donde se le determinó que la compensación no es un medio de pago del IVA. y finalmente el fallo del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región (en adelante el “Cuarto Tribunal”).

En el cuarto capítulo del presente se analizará, por otro lado, el segundo de los criterios que dio origen a la contradicción de criterios 413/2022. En el referido capítulo se estudiará el criterio del Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito (en adelante el “Pleno”) al resolver la contradicción de tesis 3/2022, en donde el Pleno resolvió que la compensación no es un medio de pago para tener por acreditado el IVA, tal resolución dio origen al criterio de rubro ***“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)."

El estudio de dicho criterio se dividirá empezando con una presentación de la denuncia de contradicción de tesis que dio origen al criterio emitido por el Pleno y, seguidamente, el estudio de fondo realizado por el Pleno para dictar su resolución.

Finalmente, el quinto y último capítulo del presente trabajo analizará el criterio emitido por la Segunda Sala al resolver la contradicción de criterios 413/2022, en donde la Segunda Sala resolvió que la compensación civil no es un medio de pago del IVA y, por consecuencia, no puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento. La referida resolución origino el criterio jurisprudencial de rubro ***"IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020)."***

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que el objetivo del presente trabajo es realizar un análisis del criterio jurisprudencial emitido por la Segunda Sala para efectos de determinar, en nuestra opinión, si dicho criterio y argumentación utilizado es correcto.

CAPÍTULO I

DE LAS CONTRIBUCIONES.

El presente capítulo está centrado en brindar un acercamiento a las contribuciones establecidas en las leyes fiscales mexicanas, específicamente al impuesto denominado impuesto al valor agregado.

De esta manera, se abordará el concepto general y clasificación de las contribuciones, así como el concepto del IVA, sus elementos u su funcionamiento y mecánica de aplicación, de conformidad con lo establecido por la Ley del Impuesto al Valor Agregado (en adelante “LIVA”) y el Código Fiscal de la Federación (en adelante “CFF”).

A. CONTRIBUCIONES.

a. CONCEPTO.

Una de las principales responsabilidades del Estado mexicano es satisfacer las necesidades de sus ciudadanos, necesidades entre las cuales destacan aspectos como lo son la educación, transporte y seguridad. Es por esto que, para el funcionamiento óptimo de cualquier sociedad, el Estado tiene la obligación de garantizar el bienestar público.

Para cumplir con esta función, el Estado necesita de ingresos, los cuales son fundamentales para mantener, mejorar y asegurar el bienestar de la sociedad.

La actividad financiera del Estado es la manera mediante el cual el Estado obtiene estos recursos económicos, los cuales en una gran medida provienen de las contribuciones que sus propios ciudadanos realicen. Dentro de estas contribuciones, los impuestos tienen una participación significativa.²

² Núñez Picazo, Lizandro. Morales Armenta, Arturo. **IVA En forma práctica**. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Servicio de Administración Tributaria. Disponible en línea: <<http://eesjojutla.com/wp-content/uploads/2019/11/IMCP-18-IVA-en-Forma-Practica.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos establece en su artículo 31 fracción IV, que es obligación de los mexicanos *“contribuir para los gastos públicos ... de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”*.

Con base en lo anterior, son las leyes ordinarias, como la LIVA y la Ley del Impuesto Sobre la Renta, las que deberán establecer la forma mediante la cual los contribuyentes contribuyen al gasto público.

De manera similar, el CFF establece en su artículo primero establece lo siguiente:

“Artículo 1o.- Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.”

En adición a lo anterior, el referido Código establece en su artículo sexto, primer párrafo que las contribuciones *“se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho”*, en otras palabras, la obligación de contribuir se genera en el momento en que el contribuyente realice alguna de las actividades gravadas en las leyes fiscales, que tienen como consecuencia la generación de la obligación de pago de las contribuciones. ¿

En virtud de lo anterior, se puede concluir que las contribuciones son un pago obligatorio que exige el Estado a las personas físicas y/o morales, que realicen alguna actividad gravada por las leyes fiscales correspondientes, con la finalidad de sufragar el gasto público del Estado.

b. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES.

El artículo segundo del CFF establece que las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Asimismo, el referido artículo otorga una definición de los referidos conceptos; no obstante, para efectos del presente trabajo, únicamente se estudiará la definición de la figura de impuesto, la cual se transcribe a continuación.

“Artículo 2o.- Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...”

Ahora bien, conociendo la definición legal de los impuestos, resulta pertinente abordar una de las clasificaciones más importantes de dicha contribución, siendo esta entre impuestos directos e indirectos.

Los impuestos directos son aquellos que gravan una manifestación directa o inmediata de la capacidad económica de una persona, siendo el principal ejemplo de estos el impuesto sobre la renta, el cual grava los ingresos obtenidos por las personas físicas y morales. Esta categoría de impuestos no puede ser trasladada a otra persona, ya que, su impacto recae directamente en el patrimonio del contribuyente.

Por el otro lado, los impuestos indirectos, como el impuesto al valor agregado, gravan manifestaciones indirectas de riqueza, como lo es el consumo. La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido que este tipo de impuestos atiende al patrimonio que la soporta, es decir, del consumidor final, toda vez que sin conocer de manera exacta el patrimonio del consumidor, el legislador considera que, si dicho patrimonio es suficiente para soportar el gasto, también lo es para pagar el impuesto.³

B. ELEMENTOS DE LOS IMPUESTOS.

El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante la “SCJN”) estableció en su jurisprudencia de rubro ***“IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.”***⁴, que, del análisis al artículo 31 constitucional, citado en el apartado A del presente capítulo, los elementos esenciales que componen los impuestos son el sujeto, objeto, base, tasa y época de pago.

³ **PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS.** Jurisprudencia. Reiteración de criterios. Segunda Sala. 2a./J. 56/2006. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 298). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175025>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

⁴ **IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY.** Jurisprudencia. Reiteración de criterios. Pleno. Registro digital: 232796. (Seminario Judicial de la Federación: Séptima época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/232796>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Aunado a lo anterior, el Pleno de la SCJN determinó que los elementos esenciales deben estar establecidos expresamente en la Ley, lo anterior a fin de cumplir con uno de los máximos principios en materia tributaria: el principio de legalidad tributaria, también referido mediante el aforismo *nullum tributum sine lege* (no hay tributo si no está en la Ley).

Por lo tanto, al exigir que la totalidad de los elementos de los impuestos estén expresamente regulados en la Ley, se brinda una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes y, de esta manera, se evita cualesquier tipos de arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales al momento de determinar contribuciones sen contra de los contribuyentes.

Conocer los elementos esenciales de los impuestos son relevantes a fin de comprender con exactitud el alcance de la obligación que estos imponen, por esta razón, a continuación, se explicarán los elementos esenciales de los impuestos y, de manera específica, del IVA, el cual como se advierte en el apartado de introducción, es el tema de estudio del presente escrito.⁵

a. SUJETOS.

Existen dos tipos de sujetos: activo y pasivo: El sujeto activo es quien tiene el derecho de percibir y administrar los impuestos, en otras palabras, quien tiene el derecho de exigir el pago de las contribuciones y, por el otro lado, el sujeto pasivo es quien tiene la obligación del pago de la contribución, es decir, el contribuyente.

En el caso del IVA, al ser un impuesto federal, el sujeto activo es la Federación, quien percibe el ingreso a través del Servicio de Administración Tributaria (en adelante el “SAT”), el cual es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, autoridad que de conformidad con el artículo 7, fracción I, de la Ley del SAT, tiene la atribución de recaudar los impuestos.

Los sujetos pasivos, como ya se describió, son las personas obligadas al pago del impuesto. De conformidad con el artículo primero de la LIVA, los sujetos obligados al pago

⁵ Melgar, P. “Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado”. 2018. *Unidades de Apoyo para el Aprendizaje*. CUAED/Facultad de Estudios Superiores Acatlán. Disponible en línea: <https://repositorio-uapa.cuaeed.unam.mx/repositorio/moodle/pluginfile.php/1371/mod_resource/content/4/contenido/index.html#glo-3> (Consulta: Marzo 17, 2024)

del IVA son las personas físicas y morales que realicen las siguientes actividades dentro del territorio nacional (en adelante las “Actividades Gravadas”):

- I. Enajenen bienes.
- II. Presentes servicios independientes.
- III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes.
- IV. Importen bienes o servicios.

Sin embargo, aún y cuando el artículo primero de la LIVA disponga que son las personas que encuadren en alguna de las cuatro fracciones mencionadas las que deberán realizar el pago de IVA, la realidad es que, en muchas ocasiones, el impacto económico del impuesto realmente lo sufre el consumidor final, es decir, la persona que adquiere los bienes o servicios o reciba el uso o goce temporal de los bienes.

A manera de ejemplo del supuesto indicado, si “A” enajena un bien a “B”, “A” es el contribuyente, toda vez que “A” realiza la actividad gravada en la fracción I del artículo 1o. de la LIVA. Sin embargo, “A”, al enajenar el bien, cobra el precio del bien más el IVA correspondiente causado, es decir “A” traslada el impuesto a “B”, quien al ser el consumidor final del bien es quien realmente sufre el impacto económico del pago del impuesto. No obstante lo anterior, el impuesto aún está a cargo de “A”, quien tiene la obligación de pagarlo al fisco federal.

Cabe aclarar que el artículo 1-A de la Ley en comento regula un régimen “especial” de los sujetos obligados al pago del IVA, siendo estos sujetos los contribuyentes que deben efectuar la retención del impuesto que se les traslade.⁶ Por lo tanto, aún y cuando los contribuyentes no son los sujetos pasivos que realizan las actividades gravadas, a estos se les impone la obligación de retener el IVA trasladado y, posteriormente, quienes realicen la retención en comento, sustituyen al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

⁶ De conformidad con el artículo 1o.-A. de la LIVA, los sujetos obligados a efectuar la retención son los siguientes: (i) Instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria; (ii) Personas morales que reciban servicios personales independientes o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente; adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización; reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales, o reciban servicios prestados por comisionistas cuando éstos sean personas físicas; y (iii) Personas físicas o morales que adquieran, usen o gocen temporalmente bienes tangibles o que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

b. OBJETO.

Es la hipótesis o supuesto normativo que tiene que suceder para que se origine el IVA, en otras palabras, el objeto del IVA es el acto o actividad que al realizarse da nacimiento a la obligación de pago del impuesto, en otras palabras,

La doctrina ha dividido el objeto de una contribución en dos momentos: el hecho imponible y el hecho generador. El hecho imponible se refiere al presupuesto fijado en la Ley para configurar cada contribución y de cuya realización depende el nacimiento de la obligación tributaria, por el otro lado, el hecho generador hace referencia a que, lo que está descrito en la Ley, suceda de manera exacta en la realidad.

En conclusión, el hecho generador es la conducta del contribuyente que causa que se coloque en el supuesto establecido en la Ley, es decir, realiza la actividad que está gravada en la Ley. Por otro lado, el hecho imponible es el presupuesto de hecho previsto en la Ley.

En el caso del IVA, el hecho imponible es enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes e importar bienes o servicios y el hecho generador es la materialización de las referidas actividades.

Es necesario señalar que la LIVA establece distintas exenciones al pago del IVA, lo anterior aún y cuando se realice el hecho generador por el contribuyente. Sin entrar mucho a detalle, existen tres tipos de exenciones: a título concesional, por razones técnicas o prácticas y por razones históricas.⁷

Las exenciones a título concesional se aplican a sectores específicos considerados esenciales por razones sociales como salud y educación. Las exenciones por razones prácticas son aplicadas a aquellos bienes y servicios a los que es difícil imponer el impuesto por la dificultad de determinar la base del impuesto, por ejemplo, servicios financieros y de seguros. Por último, las exenciones por razones históricas son aquellas que se otorgan por tradición histórica como son los bienes inmuebles, suelo y construcciones.

c. BASE.

La base gravable es el monto económico sobre el cual se determina el impuesto y se aplica la tasa. En el caso del IVA, la base gravable es el precio de la enajenación de bienes y

⁷Loc. Cit.

servicios, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce y la importación de los bienes y servicios.

d. TASA.

Es el porcentaje que se aplica a la base para determinar el monto total de impuesto a pagar. En ciertos casos, para determinar el impuesto a pagar no se aplica la tasa, sino cuotas o tarifas. Las cuotas son cantidades fijas por pagar (no porcentajes) y las tarifas son el agrupamiento ordenado de cuotas o tasas de un impuesto.

En el país mexicano, de conformidad con el artículo 1º. y 2-A. de la LIVA, existen dos tasas:

- 16% tasa general., la cual se aplica con carácter general a las Actividades Gravadas.
- 0% tasa especial, que se aplica sobre actos o actividades específicos.

Aunado a lo anterior, existen ciertos actos y/o actividades que están exentas del IVA, por lo tanto, es importante no confundir la exención del IVA con la tasa del 0%.

e. ÉPOCA DE PAGO.

La época de pago es el plazo o momento en que es exigible la obligación de pago del impuesto. En el caso de IVA, el sujeto pasivo, o quien realice la retención del impuesto, debe pagar el IVA ante el SAT, de manera mensual a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se hubiese realizado la actividad gravada.

Ahora bien, es importante precisar que el monto a pagar por concepto de IVA se establece en el artículo 1º, cuarto párrafo, de la LIVA, el cual dispone que: *“El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables en los términos de esta Ley. En su caso, el contribuyente disminuirá del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido.”*

El impuesto trasladado es el impuesto que el contribuyente trasladó al consumidor final al momento de realizar alguna de las Actividades Gravadas, o bien, el impuesto que se retuvo.

En contraposición, el impuesto acreditable es el impuesto que el contribuyente pagó al comprar bienes o servicios, utilizar o gozar bienes o importar bienes o servicios, pero del cual tiene el derecho a recuperar, ya que, las erogaciones realizadas se consideran como necesarias para el desarrollo de su actividad.

En conclusión, los elementos esenciales del IVA son los siguientes:

Tabla 1

Elementos Esenciales del IVA

Sujeto.	Sujeto activo: El Estado. Sujeto pasivo: Las personas físicas y/o morales que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes y/o importes bienes o servicios.
Objeto.	Enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes e importar bienes y servicios.
Base.	Precio total de la actividad gravada.
Tasa.	16% o 0%, según corresponda.
Época de pago.	Día 17 del mes siguiente a aquél en que se realice la actividad gravada.

Fuente: Melgar, P. “Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado”. 2018. *Unidades de Apoyo para el Aprendizaje*. CUAED/Facultad de Estudios Superiores Acatlán.

C. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

a. ANTECEDENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

En México, se abrogó la Ley Federal de Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, cuyo sistema consistía en gravar las transacciones mercantiles que ocurrían a lo largo de las distintas etapas de producción y comercialización de bienes o servicios. Por tanto, los artículos se gravaban cada vez que cambiaban de mano, lo cual producía efectos acumulativos y en cascada en los precios.

Es decir, desde el momento en que se realizaba la primera enajenación y hasta la última, el impuesto se arrastraba de etapa en etapa, causando impuestos sobre impuestos ya causados e incrementando los costos, la utilidad proporcional y el precio final del bien, lo anterior causaba que el consumidor final fuera quien soportaba la totalidad del impacto económico del impuesto.

Por esta y otras razones, el impuesto federal sobre ingresos mercantiles fue sustituido por el IVA, cuya Ley fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 29 de diciembre de 1978 con el nombre de Ley del Impuesto al Valor Agregado, Ley que modificó de manera importante la estructura del sistema tributario mexicano.

El dictamen realizado por las Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal en relación con la iniciativa del Ejecutivo Federal sobre la LIVA de 1978, destaca, entre otras cosas, que la implementación del IVA conlleva los siguientes beneficios al sistema de tributación en México: *“el impuesto al valor agregado sustituye al impuesto sobre ingresos mercantiles y a otros 19 impuestos especiales que complican y hacen sumamente engorroso el sistema de*

tributación indirecta en México ... la base ampliada permite dar un tratamiento homogéneo a un número mayor de bienes y servicios, facilita y mejora el control fiscal.”⁸

b. MECÁNICA DE APLICACIÓN DEL IVA.

El importe de IVA que tienen que pagar los contribuyentes al SAT corresponde a la diferencia entre el IVA trasladado e IVA acreditable, por lo tanto, previo a analizar el procedimiento para determinar el IVA, es necesario comprender distintos conceptos básicos en la mecánica del IVA.

i. IVA TRASLADADO.

Es el monto del impuesto que el contribuyente cobra al consumidor final al momento de enajenar bienes, prestar servicios independientes, otorgar el uso o goce temporal de bienes y/o importar bienes o servicios.

El monto de IVA trasladado, como fue mencionado anteriormente, resulta de aplicar la tasa del 16% o la tasa del 0%, según corresponda, a la base, es decir, al monto total de la contraprestación.

Es importante señalar que, conforme con el artículo primero, párrafo tercero de la LIVA, el IVA deberá ser trasladado en forma expresa y por separado.

ii. IVA ACREDITABLE.

Es el monto del IVA que el contribuyente paga al adquirir un bien, recibir un servicio, usar temporalmente un bien o importar bienes y/o servicios.

Como se señaló de manera previa, su monto resulta de multiplicar la tasa del 16% o del 0% por el valor de las contraprestaciones

⁸Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal. Procesos Legislativos. **Dictamen**. México D.F., diciembre 8, 1978. Iniciativa de Ley. **Ley de Impuesto al Valor Agregado**. Disponible en línea: <<https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5IK9rRYqoysrw79EZfjZEyPJpvnRwkndQH4r6o1a3Tdm2RVfo7W+CLvnOk15h+ssJDLfxtNKSv1aXTeG4Zlw==#:~:text=El%20impuesto%20sobre%20ingresos%20mercantiles,e n%20cascada%20en%20los%20precios.>>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Es importante establecer que uno de los requisitos para efectos de que el IVA se considere como acreditable, es señalar en el comprobante respectivo, de manera expresa y por separado el monto del IVA a la contraprestación.

iii. IVA RETENIDO.

Es el monto de IVA que retiene el consumidor final de los bienes y/o servicios gravados, quien tiene la obligación de conservar la totalidad o un porcentaje del IVA causado por la operación correspondiente, para posteriormente enterarlo ante el SAT, de esta forma, omite entregarle al contribuyente que realiza alguna de las Actividades Gravadas la totalidad del IVA trasladado, o bien, le entrega una parte del IVA trasladado en ciertos casos.⁹

iv. ACREDITAMIENTO.

La LIVA establece en su artículo cuarto que el acreditamiento consiste en *“restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.”*

Cabe señalar que al momento que el citado artículo hace referencia a *“los valores señalados en esta Ley”*, hace referencia al IVA trasladado, es decir, al IVA que el contribuyente cobra al consumidor final al momento de realizar una de las Actividades Gravadas en el artículo primero de la LIVA.¹⁰

Por lo tanto, el acreditamiento consiste en restar el IVA acreditable, es decir, el IVA que el contribuyente paga al adquirir un bien, recibir un servicio, usar temporalmente un bien o importar bienes y/o servicios, al IVA trasladado, es decir, al IVA que se cobra al enajenar un bien, prestar un servicio u otorgar el uso o goce temporal de los bienes.

En ciertos casos regulados expresamente en la LIVA, el consumidor final retiene una parte del IVA que se le traslada. En caso de que suceda este supuesto, la mecánica del IVA sufre de una ligera modificación, ya que, al IVA acreditable, además de restarle el IVA trasladado también se le disminuye el impuesto que se le retuvo al contribuyente.

⁹ **El ABC para personas Contribuyentes.** Manual de Orientación Tributaria. Gobierno de México. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Septiembre 6, 2023. Disponible en línea: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/850660/Dato-3_IVA.pdf> (Consulta: Marzo 17, 2024).

¹⁰ **Criterio 9/IVA/NV Acreditamiento indebido de IVA.** Servicio de Administración Tributaria. Normatividad. Disponible en línea: <<https://www.sat.gob.mx/articulo/38511/criterio-9/iva/nv>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Ahora bien, tomando en consideración los conceptos anteriormente explicados, se concluye que la fórmula para realizar el cálculo del IVA es la siguiente:

$$\text{IVA acreditable} - \text{IVA trasladado} - \text{IVA retenido (en su caso)} = \text{IVA a cargo o a favor}$$

v. ELEMENTOS ADICIONALES PARA LA DETERMINACIÓN DEL IVA.

Aunado a lo anteriormente explicado, existen distintos elementos a tomar en cuenta para la determinación del IVA, entre los cuales destacan la retención y el momento en que se considera efectivamente cobrada la contraprestación.

La retención del IVA está regulada por el artículo 1-A de la LIVA¹¹ y los artículos tercero y cuarto de su respectivo Reglamento.

El mecanismo de retención del IVA es un proceso mediante el cual el consumidor final tiene la obligación de retener una parte del IVA que le fue trasladado por el contribuyente, para posteriormente enterarlo al fisco federal.

En este contexto, el retenedor actúa como sujeto pasivo sustituto, toda vez que reemplaza al contribuyente en su obligación de pago del IVA ante la autoridad fiscal y, asimismo, en su obligación de realizar el entero del impuesto ante la autoridad fiscal.

La retención debe realizarse en el momento en que se realiza el pago de la contraprestación. Una vez calculada la retención, sujeto pasivo sustituto debe realizar el pago

¹¹ **Artículo 1o.-A.-** Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.

b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumo de su actividad industrial o para su comercialización.

c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.

d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

...

del impuesto correspondiente en el mes en que se efectuó la retención o, en su caso, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en que se realizó la retención.

El segundo elemento adicional a ser tomado en cuenta para la determinación del IVA es el momento en que se considera efectivamente cobrada la contraprestación.

De conformidad con el artículo 1-B de la LIVA, las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas “*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.*”

El Código Civil Federal, el cual es de aplicación supletoria a las disposiciones fiscales, establece en su artículo 1991 que las figuras jurídicas de la novación, compensación, confusión de derechos y remisión de deuda actúan como causas de extinción de las obligaciones, es decir, son figuras jurídicas mediante las cuales el interés del acreedor queda satisfecho y, por ende, el interés del acreedor queda satisfecho.

En adelante se transcribe los artículos del Código Civil Federal que otorgan una breve descripción de las figuras anteriormente mencionados:

Tabla 2
Formas de extinción de las obligaciones

Figura de extinción de las obligaciones.	Concepto.
Compensación.	<i>Artículo 2185.- Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho.</i>
Confusión de derechos.	<i>Artículo 2206.- La obligación se extingue por confusión cuando las calidades de acreedor y deudor se reúnen en una misma</i>

	<i>persona. La obligación renace si la confusión cesa.</i>
Remisión de la deuda.	<i>Artículo 2209.- Cualquiera puede renunciar su derecho y remitir, en todo o en parte, las prestaciones que le son debidas, excepto en aquellos casos en que la ley lo prohíbe.</i>
Novación.	<i>Artículo 2213.- Hay novación de contrato cuando las partes en él interesadas lo alteran substancialmente substituyendo una obligación nueva a la antigua.</i>

Fuente: Código Civil de la Federación (P.O. Mayo 26, 1928, Julio 14, 1928, Agosto 3, 1928, Agosto 31, 1928/Enero 17, 2024).

Por lo tanto, la contraprestación (para efectos del IVA) se considera efectivamente pagada hasta el momento en que el interés del acreedor quede satisfecho ya sea porque recibió el pago de la contraprestación en efectivo, en bienes, en servicios o, inclusive, si su interés como acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, como lo es la compensación.

D. ACREDITAMIENTO.

Previamente fue abordado el concepto de acreditamiento, el cual como fue dicho anteriormente consiste en “*restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponde según sea el caso.*”

Ahora bien, para entender la manera mediante la cual opera el acreditamiento no es posible limitarse meramente a la definición otorgada por el LIVA, sino además se deben estudiar los requisitos que establece la referida Ley en su artículo quinto, para efectos de que el IVA sea acreditable. A continuación, se enumeran cuatro de los requisitos fundamentales para que opere el acreditamiento del IVA:

1. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el IVA, incluso la tasa de 0%.

Vale la pena señalar que la LIVA no define que debería entenderse por “estrictamente indispensable” y únicamente se limita a señalar que se considerarán erogaciones estrictamente indispensables aquellas que sean deducibles para el impuesto sobre la renta.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha determinado que las erogaciones “estrictamente indispensables” deben entenderse como aquellos gastos que se encuentran vinculadas con la consecución del objeto social de la empresa, erogaciones que en caso de no ser realizadas percutirían en las actividades de las empresas.¹²

2. Que el IVA haya sido trasladado de manera expresa al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales emitidos.

3. Que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, en otras palabras, el acreditamiento del IVA no puede operar hasta que efectivamente se haya realizado el pago de la contraprestación.

4. Que el IVA retenido se entere en los términos y plazos establecidos en la LIVA, es decir, que el IVA retenido haya sido pagado al fisco federal.

5. Tratándose de importación de mercancías, que el pedimento se encuentre a tu nombre y constar en el mismo pago del IVA correspondiente.

Es necesario aclarar que estos no son la totalidad de los requisitos establecidos en la LIVA para efectos que sea acreditable el IVA; sin embargo, estimo que constituyen los requisitos más trascendentales que el contribuyente debe tomar en cuenta al tratar de realizar el acreditamiento del IVA.

¹² RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Aislada. Amparo en revisión. Segunda Sala. 2a. CIII/2004. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo XX, Diciembre de 2004, página 565). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/179766>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

CAPÍTULO II

COMPENSACIÓN

En el presente capítulo se realizará una introducción a la figura jurídica de la compensación como medio de extinción de las obligaciones, en el contexto del derecho civil mexicano, específicamente en el marco del Código Civil Federal, abordando tanto los elementos esenciales de la figura, así como los efectos de esta.

Asimismo, se expondrá sobre la justificación de la existencia de la compensación en el derecho mexicano y se destacará la utilidad práctica de la compensación en el libre mercado.

A. GENERALIDADES DE LA COMENSACIÓN.

Como fue escrito en el capítulo primero del presente estudio, el artículo 2185 del Código Civil Federal proporciona la definición legal de la compensación, estableciendo que: *“Tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho”*.

En adición al artículo transcrito, el artículo 2186 del Código citado, señala que el efecto de la compensación es *“extinguir por ministerio de ley las dos deudas”*.

Por lo tanto, es importante destacar que no es necesaria la voluntad de los acreedores y deudores para que la compensación tenga sus efectos. Esto se debe a que esta opera *ipso iure* y, en consecuencia, la voluntad de las partes resulta indiferente para que esta surta efectos.

Asimismo, no es necesaria la intervención judicial para que la compensación opere y, en los casos en los cuales exista intervención judicial alguna, esta únicamente se limita a declarar o reconocer que la compensación opera por ministerio de ley en dos créditos.

El profesor Roberto Ruggiero, en su libro de *Instituciones de Derecho Civil*, al hablar de la figura jurídica de la compensación, escribe que:

“El fundamento de esta institución es racional y claro. Cuando dos personas son entre sí acreedores y deudores recíprocos, las dos partidas de crédito y débito se equilibran

o destruyen totalmente si son de cantidades iguales, o hasta la concurrencia de la cantidad menor, si desiguales”¹³

La cita de Roberto Ruggiero ilustra la justificación y fundamento de la compensación dentro del marco del derecho civil mexicano. Como se puede observar las definiciones antes expuestas, la compensación es una figura utilizada para extinguir las obligaciones recíprocas entre particulares, lo anterior a fin de evitar un desplazamiento innecesario de dinero o bienes fungibles.

Esto se justifica ya que, al exigir forzosamente que se realice algún medio de pago en efectivo, bienes o servicios, se estaría afectando innecesariamente la rapidez de las transacciones celebradas entre particulares.

En esta misma línea, la compensación encuentra una justificación adicional, ya que brinda una equidad entre los sujetos, en vista de que, si se exigiera la realización de un pago en dinero u otro bien fungible, se podría llegar al supuesto que uno de los deudores efectivamente realice el pago y, por otro lado, el otro deudor no realice el pago correspondiente, situación que provoca que el deudor que si cumplió con su obligación de pago se encuentre en un estado de indefensa al no obtener el crédito que le es debido.

En conclusión, la compensación es un medio de extinción de las obligaciones que sirve tanto para agilizar las operaciones celebradas entre particulares, así como un mecanismo que asegura que el interés de los acreedores quede satisfecho, lo anterior al “cobrar” su deuda mediante la referida forma de extinción de las obligaciones.

B. CARACTERÍSTICAS ESENCIALES DE LOS CRÉDITOS COMPENSABLES.

Es necesario analizar la demás legislación civil relativa a la compensación, la cual se encuentra regulada en los artículos 2185 al 2205 del CCF.

¹³ De Ruggiero, Roberto. **Instituciones de Derecho Civil**. Traducción de la 4ª. edición italiana. Madrid, Editorial Reus, 1931. Disponible en línea: UNAM. Biblioteca Jurídica Virtual < <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1122/9.pdf>> (Consulta: Abril 09, 2024).

Como fue expuesto anteriormente, la compensación se actualiza cuando dos sujetos reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho y, el efecto de esto es extinguir *ipso iure* las dos deudas.

En esta misma línea, resulta necesario identificar que deudas son objeto de compensarse. Para tal efecto, el artículo 2187 del CFF establece que:

“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.”

Del citado artículo se puede determinar que la compensación únicamente produce sus efectos cuando exista homogeneidad en las cosas objeto de las deudas, de conformidad con el principio de exactitud en la sustancia del pago, el cual establece que el deudor únicamente puede entregar la cosa o prestación debida y, por otro lado, el acreedor no puede ser obligado a recibir cosa distinta a la que le es debida, aún y cuando esta sea de mayor valor.¹⁴

El artículo 2188 del Código referido señala que para que opere la compensación de las deudas, estas deben de ser *“igualmente líquidas y exigibles”* y, en caso de no serlo, únicamente podrán compensarse los créditos por el consentimiento expreso de los acreedores y deudores.

Para tal efecto, el CCF establece que la por deudas líquidas se debe entender aquellas en donde el importe de los créditos sea determinado o pueda determinarse en un plazo de nueve días.

En esta misma línea, establece que la exigibilidad del crédito ocurre cuando los acreedores tengan el derecho de exigir el pago al deudor, sin que este último pueda rehusarse a realizarlo conforme a derecho.

¹⁴ **DACIÓN EN PAGO. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA EXACTITUD EN LA SUSTANCIA DE LOS PAGOS.** Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuito. I.3o.C.166 C. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo IX, Abril de 1999, página 521). Disponible en línea: SCJN <https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/dfhwMHYBN_4klb4H2zkH/%22Prestaci%C3%B3n%20debidada%22> (Consulta: Marzo 17, 2024).

C. EFECTOS DE LA COMPENSACIÓN.¹⁵

Como ya fue escrito con anterioridad, el efecto de la compensación es extinguir dos deudas, hasta la cantidad que importe la menor. Para tales efectos, sírvase el siguiente criterio establecido por el Segundo Tribunal Colegiado del Cuarto Circuito, el cual establece:

“COMPENSACION, NATURALEZA DE LA. La compensación no es otra cosa que un pago, aunque ficticio, en tanto que si bien el deudor no entrega la cosa debida, da en pago su propio derecho a la prestación que su acreedor le debía, y produce el efecto de extinguir las obligaciones a un tiempo, sin necesidad de desembolso. La compensación consiste en pagar la deuda con el crédito y es equiparable a un doble pago, que extingue las obligaciones a cargo de ambas partes. El hecho de que las deudas no sean de la misma cuantía y el que, por ese motivo, pueda haber excedente en favor de uno o de otro de los contratantes, no se traduce en la inoperancia de la compensación, pues sólo significa que la extinción de las obligaciones se produce hasta por el importe de las más pequeñas.”¹⁶

De la anterior tesis se puede advertir que el efecto principal de la compensación es fungir como un medio de extinción de las obligaciones, específicamente como el pago ficticio de una obligación, mediante el cual se da la terminación de dos relaciones jurídicas distintas, ya sea de manera total o parcial, toda vez que si bien el deudor no da la cosa debida, da en pago su propio derecho de crédito.

Aunado a lo anterior, el artículo 2194 del CCF establece que, desde el momento en que opere la compensación, esta produce sus efectos de pleno derecho y, por ende, extingue todas las obligaciones correlativas. Sin embargo, como fue adelantado, puede suceder el caso en donde uno de los créditos no quede extinto, toda vez que la cuantía de uno de los créditos era mayor al otro.

¹⁵ **Título Quinto. Extinción de las Obligaciones.** Archivos Jurídicas UNAM. Disponible en línea: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1783/10.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

¹⁶ **COMPENSACION, NATURALEZA DE LA.** Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuito. Registro digital: 224963. (Seminario Judicial de la Federación: Octava época, Tomo VI, Segunda Parte-2, Julio-Diciembre de 1990, página 479). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/224963>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

D. PAGO DEL IVA MEDIANTE COMPENSACIÓN.

Es evidente que, en caso de que las partes decidan extinguir sus obligaciones mediante la compensación no habría un flujo de efectivo. En consecuencia, la compensación realizada entre los particulares tendría como consecuencia los siguiente:

Para la persona que realiza alguna de las Actividades Gravadas, se consideraría cobrada la contraprestación y el IVA trasladado. Por otro lado, para el adquirente, se consideraría pagado la contraprestación y el IVA que le fue trasladado.

En este supuesto, el fundamento legal que ha sido utilizado a través de los años para realizar la compensación del IVA es aquel establecido en el artículo 1o.-B de la LIVA, el cual establece que una contraprestación se considera efectivamente cobrada cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, tal y como se transcribe a continuación:

“Artículo 1o.-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 y subrayado añadido)

De una interpretación literal realizada al artículo transcrito, se desprende que los particulares están en la posibilidad de pagar una contraprestación mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones, como lo es la compensación.

En este mismo sentido, de una interpretación lógico-jurídica del citado artículo se puede inferir que, si es posible realizar la compensación de la contraprestación principal mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, con misma razón es posible pagar cualquier obligación accesoria que surja de la principal, como lo es el IVA.

Cabe mencionar que la referida interpretación ha sido compartida en el pasado por la autoridad fiscal, como se puede apreciar de la resolución con código verificador 27/IVA/2006-RF-Acreditamiento.¹⁷

ANTECEDENTES:

Manifiesta la promovente que es una empresa dedicada a la compraventa de toda clase de automóviles, camiones y camionetas, nuevos y usados, para lo cual realiza compras a su proveedor; mismas que son pagadas a su cuenta y nombre por una empresa financiera que cubre dichas erogaciones, así como el impuesto al valor agregado que le ha sido trasladado. Considera que está en posibilidad de acreditar dicho impuesto al 100%, de acuerdo a lo establecido en el artículo 1-B, primer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, aunque aún no haya cubierto completamente el crédito a la empresa que le otorgó el financiamiento.

CONSIDERANDOS:

El impuesto al valor agregado que le es trasladado en las facturas emitidas por su proveedor es pagado a éste por la financiera, por lo cual, se considera cumple con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Siendo necesario precisar que el párrafo en cita, señala el momento en que se consideran cobradas las contraprestaciones a que se refiere la Ley de la materia, es decir, en qué momento se considera que quien causa el impuesto, se encuentra obligado al entero del mismo, señalando, entre otros conceptos, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones. Por otra parte, la legislación civil establece diversos medios de extinción de las obligaciones contraídas, tal es el caso del pago, y al respecto, el Código Civil Federal señala en su artículo 2066 que puede también hacerse por un tercero no interesado en el cumplimiento de la obligación que obre con consentimiento expreso o presunto del deudor. Bajo ese contexto, se desprende que al darse la extinción de la obligación que dio lugar a la contraprestación, el interés jurídico del acreedor quedó satisfecho, por lo cual se estaría en posibilidad de acreditar el impuesto al valor agrado que le fue trasladado, independientemente que el pago del impuesto lo haya realizado un tercero.

RESOLUTIVO:

ÚNICO.- Se confirma el criterio de la contribuyente, en el sentido que al darse la extinción de la obligación a que dio lugar una contraprestación, y al quedar el interés jurídico del acreedor satisfecho, se estaría en posibilidad de acreditar el impuesto al valor agrado que le fue trasladado, independientemente que el pago del impuesto lo haya realizado un tercero, de conformidad con el párrafo primero del artículo 1-B de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. “Nota: Esta resolución se emitió conforme a las disposiciones legales vigentes en 2006”

Si bien dicha resolución versa en específico sobre el uso de la compensación como medio de extinción de las obligaciones, lo importante de la citada resolución es que la autoridad fiscal reconoce y comparte el criterio realizado por la promovente, quien argumenta que estaba en la posibilidad de acreditar el IVA que se le fue trasladado, aún y

¹⁷ **27/IVA/2006-RF-Acreditamiento.** Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA). Acreditamiento. Junio 27, 2006. Vigente. Disponible en línea: <http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/Resoluciones_Favorables/default.asp> (Consulta: Marzo 17, 2024).

cuando este no haya realizado el pago, ya que, mediante el pago efectuado por la empresa financiera, el interés del acreedor quedaba satisfecho y el IVA traslado por este se consideraba cobrado.

En conclusión, la autoridad fiscal determinó que si bien el contribuyente quien tiene la obligación de pago del IVA trasladado no realizó el pago de este, ya que este fue realizado por una empresa financiera, es claro que el interés del acreedor quedo satisfecho, por ende, no hay razón algún que limite a considerar que el pago del IVA no fue realizado, aun y cuando el desembolso de efectivo no fue hecho por el contribuyente, situación que da lugar al acreditamiento del IVA a favor del contribuyente.

Dicho lo anterior, en conclusión la autoridad fiscal reconoce que, siempre y cuando el interés del acreedor quede satisfecho, la contraprestación y el IVA se consideraran como efectivamente pagados y, por ende, da lugar al acreditamiento del impuesto en comento.

Ahora bien, es necesario señalar que en la actualidad la autoridad fiscal se ha opuesto al acreditamiento del IVA mediante la figura de la compensación o cualquier forma de extinción de las obligaciones que regula la legislación civil federal en su Título Quinto, al considerar que mediante el pago realizado por este medio no se está cumpliendo con los requisitos establecidos en el artículo quinto de la LIVA, el cual establece:

“Artículo 5o.- 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;

...”

Del citado artículo, la autoridad fiscal al realizar una interpretación estricta y literal determinar que para que el IVA sea acreditable, debe cumplirse con el requisito que este “*haya sido efectivamente pagado*”, lo cual, de acuerdo con la autoridad fiscal no ocurre cuando se paga el IVA mediante compensación, toda vez que, para que se considere como “efectivamente pagado” el IVA, debe existir un pago en efectivo, en otras palabras, un traslado de dinero por el contribuyente a quien se le fue trasladado el impuesto en comento y, una vez realizado el pago del IVA en efectivo, es que se puede considerar que este esta

“efectivamente pagado”, situación que no ocurre en la compensación, en donde, como se ha escrito con anterioridad, se evita un traslado innecesario de dinero.

En adición a lo anterior, la autoridad fiscal ha dispuesto que la compensación no es un medio de pago del IVA y, por consiguiente, no da lugar a su acreditamiento, ya que, el artículo 20 del CFF establece de manera expresa que *“Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.”* Por ende, es claro que el IVA, al ser una contribución, debe pagarse en efectivo y moneda nacional.

Debido a la concurrencia de estos criterios opuestos, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (en adelante “PRODECON”), precisó que de un análisis realizado al artículo 1-B y 5 de la LIVA, que la LIVA no prevé que para que el IVA se considere efectivamente pagado, este se deba de pagar en moneda nacional, para tal efecto la PRODECON estableció en su criterio de recomendación 42/2015:

“... la Ley del IVA no prevé que para que dicho impuesto se considere efectivamente pagado, debe entregarse en moneda nacional a quien lo traslada por el contrario, en su artículo 1-B se establece que las contraprestaciones se entienden efectivamente cobradas para efectos de dicha Ley, cuando se reciban en efectivo, en bienes, en servicios, o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones, lo que conlleva a considerar a este Ombudsman que a través de dichas formas de extinción de las obligaciones también puede liquidarse el gravamen trasladado.”¹⁸

De lo anterior se advierte que, para la PRODECON, el simple hecho que el pago de la contraprestación y el IVA causado, se haya realizado mediante la figura de la compensación no es motivo suficiente para negarle al contribuyente el acreditamiento de este impuesto, ya que, la LIVA en ningún momento establece que el pago del IVA deba ser realizado exclusivamente en efectivo, sino que inclusive establece que las contraprestaciones se consideran como efectivamente pagadas si el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, dicho razonamiento llevó a la PRODECON a determinar que la compensación sí es un medio de pago del IVA.

Por último, respecto a lo dispuesto por el artículo 20 del CFF, el cual establece que *“Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional.”* La PRODECON ha establecido que dicho artículo no limita el medio de pago de las

¹⁸. Acuerdo de Recomendación 42/2015. PRODECON/SPDC/221/2015. Expediente: 14457-I-QRD-3230-2015. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México, Distrito Federal. Noviembre 5, 2015. Disponible en línea: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66803/_Testado__42_Recomendaci_n.pdf> (Consulta: Marzo 17, 2024).

contraprestaciones y el IVA trasladado entre particulares, sino únicamente prevé que las cantidades que efectivamente se enteren al fisco federal, deban ser pagadas mediante moneda nacional, es decir, lo que regula el citado artículo es la relación entre el particular y el SAT y no la relación entre los particulares.¹⁹

En adición a lo expuesto con anterioridad, es necesario señalar que el artículo 2192 del CCF, establece que la compensación no tendrá lugar “*si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley los autorice*”.

Ahora bien, si bien es cierto que dicho artículo prohíbe, por regla general, aplicar la compensación a las deudas fuesen fiscales se debe aclarar que, al regular el legislador el concepto de “*deudas fiscales*”, este se refiere a las deudas en las que el contribuyente actúa como sujeto pasivo de la obligación y el fisco federal como sujeto activo. Por lo tanto, es erróneo sostener que el concepto de “*deudas fiscales*” hace referencia a la relación jurídica entre los particulares en la que un contribuyente tiene la facultad de exigir de otro una determinada contraprestación, así como el IVA correspondiente.²⁰

En conclusión, aún y cuando diversos artículos pueden llevar a concluir que el pago del IVA debe ser realizado en efectivo, de una interpretación sistemática del CFF y CCF, se advierte que la limitación que otorgan las leyes fiscales y civiles de realizar el pago del IVA en efectivo se refiere al IVA debido al SAT, mas no así al IVA debido entre particulares.

¹⁹ 35/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015). VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD NO PUEDE NEGAR SU ACREDITAMIENTO, POR SEÑALAR QUE EL IMPUESTO TRASLADADO NO SE CONSIDERA COMO EFECTIVAMENTE PAGADO AL HABERSE CUBIERTO MEDIANTE LA APORTACIÓN DE ACCIONES O PARTES SOCIALES. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Página 54. Disponible en línea: <<https://amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2017/03/CRITERIOS-SUSTANTIVOS-PRODECON-2.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

²⁰ De la Parra Bello, César. Coste Vázquez, Santiago. “SCJN elimina la compensación como medio de pago del IVA para su acreditamiento” Mayo-Junio 2023. Disponible en línea: Abogado Corporativo. Fiscal. Página 32-37. <<https://www.chevez.com/upload/files/98573.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

E. CONSIDERACIONES FINALES DE LA COMPENSACIÓN.

La compensación es un medio de extinción de las obligaciones que opera cuando dos sujetos son respectivamente acreedores y deudores uno del otro. En virtud de lo anterior, los créditos se extinguen de manera recíproca, hasta el importe del menor.²¹

Por esta razón, la compensación ha sido una figura de gran utilidad en las operaciones celebradas entre particulares, toda vez que, al producir sus efectos de pleno derecho, esta funciona como una especie de “garantía” para las partes, quienes tienen la certidumbre de cobrarán su crédito, ya sea mediante el pago de efectivo por parte del deudor, o bien, mediante la compensación de deudas.

Además de lo anteriormente expuesto, con el objeto de evitar un doble pago y, con esto, el desplazamiento innecesario de dinero, la compensación se ha consolidado como una figura que con frecuencia es utilizada en cualesquier tipos de operaciones, tanto para compensar el monto de la contraprestación debida, así como el IVA correspondiente, situación que ha permitido a los contribuyentes acreditar el IVA pagado mediante dicha figura y, en su caso, solicitar un saldo a favor por concepto de IVA. Es precisamente en este último punto en donde se presenta la problemática de la figura de la compensación para efectos fiscales, toda vez que, como se escribió previamente, existe una convergencia de criterios opuestos respecto si la compensación civil sí es un medio de pago del IVA.

Para efectos del presente trabajo, el tema en cuestión es analizar si la compensación es un medio de pago, el cual puede ser utilizado por las partes en una operación, para no solo extinguir los créditos debidos entre sí, sino que también para realizar el pago del IVA debido entre las partes causado por la contraprestación principal.

²¹ Osterling Parodi, Felipe. “¿CÓMO OPERA LA COMPENSACIÓN EN EL DERECHO CIVIL COMPARADO?” Lima, junio del 2012. Disponible en línea: <<https://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/Como%20opera%20la%20compensacion.pdf>> (Consulta. Marzo 17, 2024).

CAPÍTULO III

CRITERIO DEL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN AL RESOLVER EL AMPARO DIRECTO 559/2022²²

El presente capítulo analizará la sentencia emitida por el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región (en adelante el “Cuarto Tribunal”), en la cual se resolvió que la compensación entre contribuyentes, como medio de extinción de obligaciones, no está prohibida para considerar efectivamente pagada dicha contribución.

A. ANTECEDENTES DEL ACTO RECLAMADO.

El amparo directo en cuestión inició cuando una contribuyente presentó una solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de IVA y mediante oficio emitido por Administración Desconcentrada de Auditoría Fiscal de Veracruz “2”, con sede en Boca del Río, de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal del SAT, por una parte, autorizó parcialmente la solicitud de devolución y, por otra parte, negó la devolución de diversas cantidades bajo la premisa que la contribuyente no había acreditado que dicho impuesto al valor agregado se encontrara efectivamente pagado, de conformidad con el artículo 5, primer párrafo, fracción III de la LIVA, en relación con el artículo 20, primer párrafo del CFF, los cuales son transcritos nuevamente.

Ley del Impuesto Sobre la Renta

“Artículo 5o.- 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; ...”

²² Acuerdo del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región. Agosto 18, 2022. Saltillo, Coahuila. Poder Judicial de la Federación- Expediente auxiliar: 559/2022. Administrativa. Deriva de: Amparo directo 286/2021 del índice del Decimoprimer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con residencia en la Ciudad de México. Magistrado ponente: Carlos Aldo Vargas Eguiarte. Secretario. Andrés Guillermo Ríos Vizcaino. (Consulta: Marzo 17, 2024).

Código Fiscal de la Federación

“Artículo 20.- Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional. ...”

Inconforme con dicha determinación la contribuyente promovió juicio contencioso administrativo en contra del oficio el cual negaba parcialmente a devolución de saldo a favor por concepto de IVA.

De referido juicio de nulidad, la Sala Regional del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (en adelante la “Sala Regional del TFJA”) que conocía de dicho asunto, dictó sentencia que concluyó en sus puntos resolutivos que el contribuyente no probó su pretensión y, por lo tanto, se reconoció la validez del acto impugnado, es decir, del oficio que negó parcialmente la devolución de saldo a favor por concepto de IVA.

La Sala Regional del TFJA argumento que, del oficio impugnado, se desprendía que la autoridad hacendaria negó la devolución del saldo a favor por concepto de IVA, ya que, el contribuyente, como ya fue mencionado, no acreditó que se encontraba efectivamente pagado el impuesto referido, ya que pagó diversas operaciones mediante compensación y no en moneda nacional, como, de conformidad con la autoridad hacendaria, lo establece el artículo 20 del CFF.

El órgano jurisdiccional, después de asentar lo establecido en el artículo 1-B, y el artículo 5, fracción III de la LIVA, consideró que en la referida legislación no se regulan las formas de extinción de las obligaciones, las cuales están reguladas únicamente en la legislación civil, la cual contempla la figura de la compensación como forma de extinción de las obligaciones; sin embargo, explicó que la aplicación de las disposiciones del derecho común a las leyes fiscales no es irrestricta, ya que únicamente se aplican cuando no son contrarias a la naturaleza del derecho suplido y determinó que en el caso en cuestión, la aplicación de la legislación civil iría en contra de la legislación fiscal.

Aunado a lo anterior, la autoridad fiscal expreso que de la exposición de motivos de la reforma a la LIVA de noviembre de 2002, se advierte que el IVA se basa en el sistema de flujo de efectivo, con lo cual el referido impuesto se causa y acredita hasta la percepción efectiva del pago correspondiente, es decir, hasta que este se pague en moneda nacional.

Por esta razón, la autoridad hacendaria llegó a la conclusión de que la compensación no es aplicable a la LIVA para tener como efectivamente pagado el IVA de las operaciones realizadas por los contribuyentes, es decir, para acreditar ese impuesto, en virtud de que la naturaleza de causación y acreditamiento del IVA es conforme al sistema de flujo de efectivo, lo cual implica necesariamente que el pago del referido impuesto se realice en efectivo, ya que, en caso de no extinguirse la obligación mediante el pago en efectivo, se estaría ante un pago prohibido por las leyes fiscales.

Finalmente, el TFJA estimo infundados los argumentos realizados por la parte actora y determino que, de manera acertada, la autoridad fiscal negó parcialmente la devolución del saldo a favor por concepto de IVA al no tener acreditado el pago de dicho impuesto, ya que la compensación, no implica pago alguno bajo la mecánica de flujo de efectivo y, por consiguiente, no se puede tener como efectivamente pagado el impuesto en comento.

B. MOTIVOS DE DISENSO.

El contribuyente, en sus motivos de disenso, el contribuyente sostuvo la ilegalidad de la sentencia dictada por la Sala Regional del TFJA, por los siguientes motivos:

1. Se realizó una interpretación errónea de la LIVA, toda vez que de la exposición de motivos de la reforma de noviembre de 2002, al imponer la mecánica de flujo de efectivo, esta atiende a que el adquirente acredita el IVA hasta que este impuesto efectivamente sea pagado y en ningún momento hace referencia al medio de pago, es decir, en ningún momento establece que el pago deba ser realizado en efectivo, como erróneamente se establece en el fallo de la Sala Regional del TFJA.

2. La resolución va en contra de lo establecido por los artículos 1-B y 5, fracción III, de la LIVA, ya que dichos artículos no exigen que el pago de las obligaciones deba hacerse forzosamente mediante efectivo, bienes o servicios.

Argumentando el contribuyente que el artículo 1-B de la LIVA establece que la contraprestación se considerará efectivamente pagada y, en consecuencia, el IVA causado, cuando:

- Se reciban en efectivo, bienes o servicios; o

- El interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Por lo anterior, la parte actora disintió con el criterio de la autoridad, aduciendo que la compensación sí es un medio de pago del IVA trasladado entre particulares y, por lo tanto, se debe considerar como efectivamente pagado dicho impuesto si se “paga” mediante compensación, ya que en ningún lugar se establece una limitación que impida a los contribuyentes realizar el pago del IVA trasladado mediante compensación.

3. Añade que es absurdo que los contribuyentes puedan realizar el pago de la contraprestación mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones y que el IVA, de forma obligatoria y por separado, deba pagarse mediante efectivo, situación que el contribuyente estima que es contraria al artículo 1-B de la LIVA, la cual prevé que las contraprestaciones se entienden efectivamente cobradas cuando se reciban en efectivo, bienes, servicios o bien cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, lo cual implica que el IVA trasladado también puede pagarse con cualquiera de las formas de extinción de la obligación, como lo es la compensación al ser una obligación accesoria de lo principal, es decir, de la contraprestación.

4. Expresa la quejosa que, si esta guardaba con sus proveedores la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, es evidente que las obligaciones generadas por sus operaciones son susceptibles de compensarse y, por lo tanto, las operaciones deben considerarse como efectivamente pagadas, así como el IVA causado por dicha operación.

5. De manera reiterativa, advierte que la Sala Regional TFJA hizo un análisis indebido del artículo 5, fracción III de la LIVA, en relación con el artículo 1-B, puesto que la expresión “*efectivamente pagado*” hace referencia a que el pago efectivamente haya sido cumplido, es decir, que el interés del acreedor quede satisfecho y no a que el pago del IVA deba realizarse mediante moneda nacional.

6. Por último, advierte que la Sala Regional del TFJA de manera indirecta aceptó que el pago del IVA efectivamente fue realizado por la quejosa; sin embargo, estimó que toda vez que este se realizó mediante compensación y no en efectivo, este no puede considerarse como “*efectivamente pagado*”.

**C. FALLO DEL CUARTO TRIBUNAL
COLEGIADO DE CIRCUITO DEL
CENTRO AUXILIAR DE LA
DÉCIMA REGIÓN.**

El Cuarto Tribunal, al analizar lo dispuesto por la quejosa y la autoridad responsable, estimo que en ningún momento la LIVA o el CFF establece alguna prohibición expresa para que se realice el pago del IVA de las operaciones realizadas entre particulares mediante compensación, lo anterior siempre y cuando el IVA trasladado sea efectivamente enterado ante el fisco federal en efectivo y moneda nacional.

En esta línea, el Cuarto Tribunal estimo que basta con que el consumidor final, es decir, a quien le fue trasladado el IVA, demuestre haber pagado el IVA mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones para tener por acreditado que efectivamente pago dicho impuesto al contribuyente que realiza alguna de las Actividades Gravadas por la LIVA. Haciendo la aclaración que, quien termine enterando el IVA ante el fisco federal debe efectivamente realizarlo en efectivo y moneda nacional.

Lo anterior en virtud una interpretación realizada a los artículos 1-B, fracción III, 5 y 34 de la LIVA, así como el numeral 20 del CFF, los cuales fueron transcritos con anterioridad, a excepción del artículo 34 que para tal efecto establece lo siguiente:

“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.”

Para tal efecto, el Cuarto Tribunal estableció en su sentencia que el artículo 1-B de la LIVA establece y permite diversas maneras mediante el cual puede considerarse como efectivamente cobrada una contraprestación, siendo una de estas cuando se cubra el monto de la operación, a satisfacción del acreedor, mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Por otra parte, el artículo 5, fracción III, de la LIVA establece que para que el IVA sea acreditable, este tiene que estar “efectivamente pagado”, sin especificar manera alguna mediante el cual deba realizarse el pago.

Por último, el artículo 34 establece que cuando la contraprestación no sea pagada en efectivo o cheque, sino en otros bienes o servicios, el valor de estos se asignará conforme al mercado o avalúo, por lo tanto, el propio numeral 34 expresa que la contraprestación puede ser pagado en diversas maneras y no únicamente en efectivo.

En virtud de lo anterior, al realizar una interpretación sistemática de los referidos artículos, el Cuarto Tribunal estimo que se puede tener como “efectivamente pagado” el IVA cuando una contraprestación sea pagada mediante compensación, siempre y cuando esto quede demostrado por el particular al que le fue trasladado el impuesto, sin que lo anterior vaya en contra con la obligación de los contribuyentes de enterar al fisco en efectivo y moneda nacional.

Esto es, el contribuyente puede realizar el pago del IVA mediante compensación, siempre y cuando se demuestre que el interés del acreedor quedo satisfecho y que el IVA se pagó de forma separada a la contraprestación; asimismo, se debe demostrar que el impuesto en comento se entero al SAT en efectivo y moneda nacional.

Siguiendo esta misma línea, el Cuarto Tribunal sostuvo que no puede perderse de vista el principio de aplicación estricta que rige en materia fiscal, lo anterior si se tiene en cuenta que no existe una prohibición expresa por las leyes fiscales para realizar el pago de la contraprestación y el IVA mediante compensación; teniendo en cuenta que el pago en moneda nacional de las contribuciones se refiere al que se entera ante el fisco federal y no a la forma de extinguir las obligaciones entre los particulares, para el cual se permite extinguirse mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Ahora bien, respecto a la argumentación realizada por la Sala Regional del TFJA y la autoridad hacendaria, los cuales consideraron que de la exposición de motivos de la reforma a la LIVA del siete de noviembre de 2002, se advierte que el cálculo del IVA se basa en el sistema de flujo de efectivo, en el cual este se causa y se acredita hasta la realización efectiva del pago, lo cual, a juicio de la Sala Regional del TFJA, implica que el pago de las contraprestaciones se realice en efectivo, bienes o servicio, sin que pueda realizarse el pago

mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. El Cuarto Tribunal consideró que los argumentos realizados por la Sala Regional TFJA y la autoridad hacendaria que emitió el oficio que negaba parcialmente la devolución de saldo a favor por concepto de IVA resultan contrarios a derecho, por los motivos que a continuación se exponen.

Si bien el artículo 1-B de la LIVA hace referencia a que la contraprestación se puede tener como efectivamente cobrada si el pago se realiza mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones y no hace una referencia expresa que además de la contraprestación, el IVA trasladado se puede pagar mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Lo cierto es que en ningún parte de su texto se advierte alguna prohibición expresa que limite el pago de la contraprestación, así como el IVA trasladado, a través de cualquier forma de extinción de las obligaciones, como es la compensación.

Por consiguiente, el Cuarto Tribunal determinó que, con base al principio de aplicación estricta, es evidente que la compensación, al ser una forma legal de extinción de obligaciones, sí es un medio de pago permitido para acreditar que efectivamente se realizó el pago de la contraprestación y el IVA trasladado.

Por lo tanto, pensar de otra manera implicaría prohibir a los contribuyentes demostrar el pago del IVA bajo la interpretación restrictiva de la LIVA, que, como ya se expuso, en ningún momento prevé expresamente que la compensación no es un medio mediante el cual se puede realizar el pago del IVA trasladado. Aún más, no es sino mediante una interpretación sistemática y armónica de la LIVA, la cual permite concluir al Tribunal que tanto el pago de la contraprestación, así como el IVA trasladado, puede realizarse mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, incluida la compensación, siempre y cuando, se entere el impuesto en comento en efectivo y moneda nacional al fisco federal.

En adición, el Cuarto Tribunal indicó que el artículo 1-B de la LIVA, únicamente regula el momento en que debe considerarse efectivamente cobrada la contraprestación, para efectos de determinar la obligación de pago.

Además, estableció la Primera Sala que, el momento en que nace la obligación de pago del IVA, tiene una concordancia con lo establecido en el artículo 17 de la Ley en comento, que para tal efecto se transcribe:

“Artículo 17.- En la prestación de servicios se tendrá 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 tratándose de los intereses a que se refiere el artículo 18-A de esta Ley, en cuyo caso se deberá pagar el impuesto conforme éstos se devenguen.

Tratándose de la prestación de servicios en forma gratuita por los que se deba pagar el impuesto, éste se causará en el momento en que se proporcione el servicio.”

El anterior artículo, en correlación con el artículo 1-B, disponen que la obligación de pagar el impuesto nace en el momento en el que se tengan por efectivamente cobradas las contraprestaciones. Por ende, de una interpretación armónica de los artículos en comento, se concluye que estos únicamente regulan el momento en que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, para efectos de determinar el momento en que nace la obligación de pago del IVA.

Sírvase de apoyo para efectos de entender mejor la presente argumentación, el siguiente criterio realizada por la Primera Sala, el cual al tenor se transcribe:

“VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL SEÑALAR EL MOMENTO EN EL QUE LAS CONTRAPRESTACIONES SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS POR EL CAUSANTE DEL GRAVAMEN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004). El artículo mencionado establece el momento en que se considera que han sido efectivamente cobradas las contraprestaciones, mismo que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 17 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, es aquel en el que, por regla general se tendrá obligación de pagar dicho gravamen para el caso de prestación de servicios. Al analizar el artículo 1o.-B, se aprecia que el momento en que las contraprestaciones se considerarán efectivamente cobradas, será cuando se den cualquiera de las siguientes circunstancias: cuando las contraprestaciones sean recibidas, sea que ello ocurra mediante entrega de efectivo, de bienes, o a través de la prestación de algún servicio; o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las referidas contraprestaciones. Dado que el impuesto al valor agregado se rige por un sistema de flujo de efectivo desde el año de 2002, el artículo 1o.-B, primer párrafo, de la citada ley, vigente en 2003 y 2004, no transgrede la garantía de legalidad tributaria contenida en el artículo 31, fracción IV constitucional, en tanto que únicamente precisa las circunstancias en las que jurídicamente se entenderá que la contraprestación ha sido cobrada -surgiendo la obligación tributaria respectiva-, todo ello con el propósito de otorgarle certeza a los causantes. Así, respecto al primer supuesto -recepción de la contraprestación en efectivo en bienes o en servicios-, se advierte que difícilmente amerita una definición por parte del legislador, al estar al alcance del entendimiento ordinario de las personas, aunado a que **son los propios causantes quienes determinan las condiciones en que la contraprestación ha de ser cubierta**, y en cuanto al segundo -la satisfacción del interés del acreedor mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones-, resulta también claro, toda vez **que el propio causante determinará, en caso de aún no haber recibido la contraprestación debida, si por alguna otra forma se ha extinguido la obligación de tal manera que, en un sistema de flujo de efectivo,**

ya se encontraría en posibilidad de enterar el impuesto al valor agregado correspondiente."²³

(Énfasis y subrayado añadido)

Con base a lo anteriormente expuesto, el Cuarto Tribunal resolvió en su ejecutoria que la LIVA no prohíbe en forma expresa el pago del IVA trasladado mediante compensación y, por tanto, es posible pagar el impuesto en comento mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, como lo es la compensación, para que eventualmente, se entere al fisco federal en efectivo y moneda nacional, toda vez que del artículo 1-B únicamente se desprende el momento en que debe considerarse como efectivamente cobradas las contraprestaciones y, debido a esto, cuando nace la obligación de pago del IVA, mas no así establece una prohibición o limitación en la forma en que se puede realizar el pago del impuesto en comento.

Resalta el Cuarto Tribunal que, en relación con la exposición de motivos de la reforma a la LIVA de noviembre de 2002, en la cual se prevé que el impuesto se basa en el sistema de flujo de efectivo, en el cual este se causa y se acredita hasta la efectiva percepción del pago.

El Tribunal resaltó que, si bien el sistema de flujo de efectivo se basa en que el IVA se cause y acredite hasta el que contribuyente reciba el pago de la contraprestación, esto no significa que el impuesto en comento deba de ser pagado forzosamente en efectivo, toda vez que, de una interpretación armónica y sistemática de la LIVA, esta permite que la contraprestación, así como el IVA trasladado al consumidor, sea pagado mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Por ende, el Cuarto Tribunal concluyo que es un desacierto de la autoridad hacendaria el considerar que el sistema de flujo de efectivo significa que el pago del IVA deba realizarse en efectivo, ya que, la verdadera intención de legislador al momento de implementar dicho sistema era el de reducir los problemas de liquidez que presentaban los contribuyentes, quienes tenían que realizar el pago del IVA, aún y cuando no hubieran recibido el pago de la contraprestación que causo dicho impuesto.

²³ VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL SEÑALAR EL MOMENTO EN EL QUE LAS CONTRAPRESTACIONES SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS POR EL CAUSANTE DEL GRAVAMEN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004). Aislada. Amparo en revisión. Primera Sala. 1a. XLVI/2006. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo XXIII, Marzo de 2006, página 211). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175401>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Para tal efecto, se transcribe una parte de la exposición de motivos de la reforma a la LIVA en la cual se implementó el sistema de flujo de efectivo, la cual describe con mayor claridad el verdadero significado del sistema de flujo de efectivo:

“(…), se considera que el esquema de flujo de efectivo (...), no sólo representa un beneficio para las personas físicas con actividades empresariales o profesionales, al hacer congruentes los sistemas de cálculo de ambos impuestos, sino que además su aplicación ha resultado en beneficio de todos los contribuyentes, ya que se reducen sus problemas de liquidez, al no financiar el impuesto como acontecía con las reglas de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que estuvieron vigentes hasta el ejercicio anterior, en las que los contribuyentes estaban obligados a pagar el impuesto a pesar de no haber recibido el pago por los actos o actividades realizados.

En efecto, el sistema sobre la base de flujo de efectivo consiste en que el impuesto se causa hasta el momento en el que los contribuyentes efectivamente cobran el precio o contraprestación pactados y hasta por el monto de los mismos y, como consecuencia de ello, el impuesto se traslada cuando los contribuyentes cobran y sobre el monto de lo efectivamente cobrado; por lo tanto, el adquirente acredita el impuesto hasta que paga el impuesto al valor agregado que le trasladan.

De esta forma la obligación de pago surge cuando se da la percepción efectiva del precio pactado y demás cantidades que se cobren al adquirente, (...).

Por el contrario, la persona a quien se le efectúa el traslado, únicamente lo podrá acreditar hasta que efectivamente pague la contraprestación y hasta por el monto del impuesto efectivamente trasladado, (...).

(...).”²⁴

(Énfasis y subrayado añadido)

De la exposición de motivos se advierte que la verdadera finalidad del sistema de flujo de efectivo es solucionar los problemas de liquidez que presentaban los contribuyentes, quienes, previo a la reforma del 2002, se veían obligados a enterar el IVA al fisco federal, aún y cuando no hubieran recibido el pago correspondiente por las Actividades Gravadas realizadas, es decir, tenían que enterar al SAR el monto de IVA que trasladaron, aún y cuando el adquirente no les había pagado dicho monto mediante efectivo.

Por lo expuesto en el párrafo inmediato anterior, los contribuyentes presentaban problemas de liquidez al verse obligados a realizar el pago del impuesto en comento, a pesar de no haber recibido el pago de la contraprestación o el IVA trasladado al adquirente y/o consumidor final. Por esta razón, gracias al sistema de flujo de efectivo la causación del

²⁴ QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CON LA FINALIDAD DE MANTENER LOS BENEFICIOS PARA EL CONTRIBUYENTE DEL SISTEMA DE FLUJO DE EFECTIVO, PRESENTADA POR EL DIPUTADO JOSE MANUEL MINJARES JIMENEZ (PAN), A NOMBRE DE DIPUTADOS DE DIVERSOS GRUPOS PARLAMENTARIOS, EN LA SESION DEL JUEVES 7 DE NOVIEMBRE DE 2002. Exposición de Motivos. Disponible en línea: <http://sil.gobnacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2002/11/asun_111322_20021107_843001.pdf> (Consulta: Marzo 17, 2024).

tributo se origina hasta que el contribuyente efectivamente cobre la contraprestación y, no es hasta este momento, que el contribuyente a quien se le trasladó el IVA pueda realizar el pago del impuesto referido mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Como último argumento a favor de las pretensiones de la parte quejosa, el Cuarto Tribunal hizo referencia a lo establecido por el propio artículo 2192 del CCF el cual, como se expuso con anterioridad, establece que la compensación no tendrá lugar *“si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley los autorice.”*

Al respecto, el Tribunal más allá de entrar a fondo de lo que se debe entender por *“deudas fiscales”*, dispuso que el citado artículo establece una excepción, la cual para consideración del Tribunal aplica en el tema en presente, en otras palabras, el Tribunal estimo que en el caso del IVA trasladado entre particulares, existe una excepción que permite a los particulares pagar el IVA trasladado mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones, de conformidad con el artículo 1-B de la LIVA, el cual establece con claridad que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

El Cuarto Tribunal concluyó que el tema en cuestión, no se trata de una cuestión normativa, sino de prueba, pues basta que el consumidor final, es decir, a quien el IVA le fue trasladado, demuestre haberlo pagado mediante cualquier forma de extinción de obligaciones para tener por acreditado que cubrió dicho impuesto al contribuyente sobre quien recae la obligación final de pagarlo a la autoridad hacendaria, obligación la cual sí debe realizarse en efectivo y moneda nacional; lo anterior ya que, en ninguna parte de la LIVA o CFF se prevé prohibición expresa para que se tengan como pagados tanto la contraprestación, así como el IVA correspondiente, mediante la compensación.

De la sentencia expuesta y analizada a lo largo del presente capítulo, se emitió el criterio de rubro ***“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). LA COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES, COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES, NO ESTÁ PROHIBIDA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADA DICHA CONTRIBUCIÓN.”***, del cual se transcriben los extractos relevantes a continuación para un mejor entendimiento de lo analizado en el presente apartado:

“(…) Criterio jurídico: (...) no existe prohibición legal para considerar acreditable y efectivamente pagado el impuesto al valor agregado que se traslada entre particulares en virtud de operaciones realizadas entre ellos que tengan como origen la compensación, siempre y cuando se demuestre porque, finalmente, el entero a la autoridad fiscal debe realizarse en efectivo y en moneda nacional.

Justificación: (...) de la interpretación sistemática de los artículos 1o.-B, 5o., fracción III y 34 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como 20, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación, se colige que no exigen que cuando el pago de las contraprestaciones se haga en bienes o servicios, el impuesto trasladado deba cubrirse indefectiblemente por separado y en efectivo, sino que en el comprobante de la operación respectiva se desglosen uno y otro. (...). Por ello, ante una compensación entre particulares, basta que se demuestre el desglose preciso del impuesto en las facturas conforme al valor de la operación para que se tenga como efectiva y recíprocamente trasladado. (...) es suficiente que el consumidor final de los bienes o servicios, cuyo IVA le fue trasladado, demuestre haberlo pagado por cualquier medio legal de extinción de obligaciones para tener por acreditado que cubrió dicho impuesto al contribuyente sobre quien recae la obligación final de pagarlo a la autoridad hacendaria, (...). Ahora, si bien el artículo 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal dispone que la compensación no tendrá lugar si las deudas (entre los contratantes) fueren fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice, al margen de la correcta exégesis de tal prohibición en el contexto contractual civil, que podría dar lugar a la nulidad del acto y con independencia de lo que debe entenderse por "deudas fiscales" en ese mismo contexto, lo relevante es que la propia norma establece una excepción, que se considera aplicable en el particular, ya que la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en su artículo 1o.-B, prevé que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, por lo que no hay motivo para excluir a la compensación.”²⁵

D. CONCLUSIONES.

A continuación, se enumeran los argumentos utilizados por el Cuarto Tribunal para efectos de determinar que el IVA sí es un medio legal para realizar el pago del IVA trasladado por las operaciones realizadas entre particulares.

1. El artículo 1-B de la LIVA, establece la posibilidad de que las contraprestaciones se consideren como efectivamente cobradas cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones, como lo es la compensación.

²⁵ **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). LA COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES, COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES, NO ESTÁ PROHIBIDA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADA DICHA CONTRIBUCIÓN.** Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuitos. (X Región)4o.1 A (11a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación: Libro 20, Tomo III, Diciembre de 2022, página 2733). Disponible en línea: SCJN < <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025591>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

2. El artículo 5 de la LIVA, al establecer que para efectos de que el IVA sea acreditable, este debe cumplir con el requisito que *“haya sido efectivamente pagado”*, no hace referencia a que el IVA deba efectivamente haberse pagado mediante efectivo, sino que deba entenderse que el concepto *“efectivamente pagado”* hace mención a que el IVA trasladado debe haberse pagado realmente, verdaderamente y/o ciertamente, es decir, el uso de la palabra efectivamente se debe entender a que en la realidad, el IVA si fue pagado, ya sea en efectivo o mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

3. El numeral 17 de la LIVA, al regular el momento en que surge la obligación de pagar el IVA y establecer que dicha obligación se origina cuando *“se cobren efectivamente las contraprestaciones”* no hace referencia a que estas deban de ser cobradas literalmente mediante efectivo, sino que, el significado que el legislador le otorga a la palabra *“efectivamente”* es que la contraprestación sea cobrada *“de manera efectiva o real”*²⁶, es decir, que realmente haya existido el pago las operaciones, ya sea mediante efectivo y/o cualquier forma de extinción de las obligaciones.

4. El artículo 34 de la Ley referida, expresamente establece que cuando la contraprestación no sea pagada en efectivo ni cheque, sino que al contribuyente le sea cubierto en otros bienes o servicios, el valor de estos se asignará conforme al mercado o avalúo y que serán estos mismos valores los que serán considerados cuando se trate de Actividades Gravadas con el IVA, aunque no exista una contraprestación.

En otras palabras, el artículo 34 de manera indirecta menciona que la contraprestación, así como el IVA correspondiente pueden ser pagados mediante formas que no sean en efectivo ni cheque, como erróneamente lo fue establecido por la autoridad hacendaria.

5. En relación con lo establecido en el numeral 20 del CFF, el cual establece que las contribuciones deben ser pagadas en moneda nacional. El referido artículo, si bien expresamente dispone que las contribuciones deben ser pagadas en moneda nacional y, por lo tanto, en efectivo, este hace alusión al pago de las contribuciones realizadas el fisco federal más no así al pago del IVA trasladado que le hace un contribuyente a otro.

²⁶ Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española**. 23ª edición. Disponible en línea. Efectivamente <<https://dle.rae.es/efectivamente>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Por lo tanto, el presente artículo regula la relación entre el fisco federal, como sujeto activo, y el contribuyente, como sujeto pasivo, mas no así la relación entre los contribuyentes. Por ende, al establecer que las contribuciones deban ser pagadas en moneda nacional, este requisito es únicamente obligatorio respecto al pago del IVA realizado al fisco federal, el cual yo ya fue expuesto, debe realizarse en efectivo y moneda nacional.

6. En esta misma línea, respecto a la prohibición del artículo 2192 del CCF, la cual establece que la compensación no tendrá lugar si las deudas fuesen fiscales, es necesario tomar en cuenta que la mecánica del IVA prevé dos momentos.

El primer momento es aquel en donde se origina la obligación de pago del IVA trasladado, en este momento únicamente se hace referencia a la relación jurídica entre dos particulares y a la obligación del adquirente de pagar el IVA trasladado al contribuyente que realicé alguna de las Actividades Gravadas.

El segundo momento de la mecánica del IVA hace referencia a la relación jurídica entre el contribuyente y el fisco federal y, en específico, la obligación de pago del IVA al fisco, la cual debe ser realizada a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago. Ahora bien, es precisamente este segundo momento de la mecánica del IVA el cual está regulado en el artículo en comento y, es únicamente en este caso, cuando la compensación no tendrá lugar respecto a *“deudas fiscales”*.

7. El sistema de flujo de efectivo implementado en la reforma de la LIVA de noviembre de 2002 tiene como finalidad resolver los problemas de liquidez que presentaban los contribuyentes quienes se veían obligados a realizar el entero del IVA al fisco federal, aún y cuando no hubieren recibido el pago de la contraprestación y del impuesto correspondiente por sus deudores.

De un análisis a la exposición de motivos de la reforma comentada, el Cuarto Tribunal considero que si bien el IVA se rige por un sistema de flujo de efectivo, esto no significa que el pago del mismo deba de realizarse de manera forzosa mediante efectivo y moneda nacional, sino que, el propósito de dicho sistema es que, en contraposición al régimen de devengado, el IVA se causa desde el momento en que la contraprestación se considere como “efectivamente cobrado”.

CAPÍTULO IV

CRITERIO DEL PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE TESIS 3/2022²⁷

El presente capítulo analizará la sentencia emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito al resolver la contradicción de tesis 3/2022, mediante el cual se resuelve que la compensación no es un medio para acreditar el IVA.

A. DENUNCIA DE CONTRADICCIÓN DE TESIS.

El presente expediente se originó debido a la denuncia realizada por el Presidente de la Sala Regional del Centro III del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (en adelante la “Sala Regional”), en el cual denunció la posible contradicción de tesis entre los sustentados por el Primer Tribunal Colegiado en Materia del Decimosexto Circuito (en adelante “Primer Tribunal”) y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del mismo Circuito (en adelante “Segundo Tribunal”), al resolver los recursos de revisión fiscal 158/2021 y 96/2021, respectivamente.

Primeramente, el recurso de revisión fiscal 96/2021, que se encuentra relacionado con el juicio de amparo directo 226/2021, se originó cuando un contribuyente demandó la nulidad de un oficio en el que la autoridad hacendaria autorizó parcialmente la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de IVA. Dicha demanda fue turnada a la Segunda Ponencia de la Sala, quien declaró la nulidad de la resolución impugnada y ordenó a la autoridad a emitir una nueva resolución en la que se pronuncia nuevamente respecto a la solicitud de devolución, por la siguiente consideración:

- De un análisis armónico de los artículos 1-B y 5, fracción III, de la LIVA, en relación con los artículos 2185 y 2186 del CCF, así como del numeral 20 del CFF, se

²⁷ **Acuerdo del Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito.** Junio 14, 2022. Guanajuato, Guanajuato. Poder Judicial de la Federación. Contradicción de tesis 3/2022 entre las sustentadas por el Primer y el Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. Magistrado ponente: Arturo Hernández Torres. Secretario: Luis Ángel Ramírez Alfaro. (Consulta: Marzo 17, 2024).

determina que la compensación sí es una forma de extinción de las obligaciones, en tanto que el propio artículo 1-B de la LIVA establece que las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, por lo que la compensación entra dentro de dicho supuesto.

Inconforme con tal decisión, tanto la autoridad fiscal como el contribuyente presentaron recurso de revisión fiscal y juicio de amparo respectivamente, de los cuales conoció el Segundo Tribunal, quien confirmó la sentencia pronunciada, al disponer que la compensación civil sí es un medio de extinción de las obligaciones, ya que, de un análisis conjunto de los artículos 2185 y 2186 del CCF, así como del numeral 1-B de la LIVA, se determina que la compensación civil opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocos, respecto a deudas ciertas, líquidas y exigibles, por tanto, mediante la compensación se debe considerar efectivamente cobradas las contraprestaciones y el IVA trasladado para efectos de la LIVA.

Segundamente, el recurso de revisión fiscal 158/2021, que se encuentra relacionado con el juicio de amparo directo 427/2021; igualmente, se originó cuando un contribuyente demandó la nulidad de un oficio en el que la autoridad hacendaria autorizó parcialmente la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de IVA. Dicha demanda fue turnada a la Tercera Ponencia de la Sala, quien declaró la nulidad de la resolución impugnada, por la siguiente consideración:

- De un análisis a los artículo 1-B y 5, fracción III, de la LIVA, en relación con los artículo 2185 y 2186 del CCF, así como el artículo 20 del CFF, se determina que la compensación es una forma de extinción de las obligaciones, por lo que es uno de los medios permitidos por la LIVA para realizar el pago de las contraprestaciones y del IVA trasladado, en tanto que la referida Ley establece que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Del fallo anterior, tanto el demandante como la autoridad demandada promovieron juicio de amparo y recurso de revisión fiscal respectivamente, de los cuales conoció el Primer

Tribunal, quien resolvió revocar la resolución dictada por la Tercera Ponencia de la Sala, argumentando que:

- De un análisis de los artículos 1, 1-B y 5 de la LIVA, así como del numeral 20 del CFF, se prevé que ninguno de dichos artículos permite que la IVA pueda ser cubierto mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, ya que, los referidos artículos únicamente mencionan las contraprestaciones, más no así el pago del impuesto en comento.
- En específico, el artículo 1-B únicamente regula cuando puede ser pagada la contraprestación, pero no el pago del IVA, es decir, lo que permite que se pague en efectivo, bienes, servicios o cualquier forma de extinción de las obligaciones son las contraprestaciones, pero no el impuesto.
- El artículo 5, fracción III, de la LIVA, expresa que uno de los requisitos para efectuar el acreditamiento del IVA es que el IVA trasladado haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, es decir, que este haya sido enterado a la autoridad hacendaria. Por lo tanto, únicamente será posible solicitar la devolución de saldo a favor o acreditamiento del monto del impuesto que efectivamente se haya pagado, lo que no ocurre mediante el pago realizado por la compensación.
- El numeral 20 del CFF establece expresamente que las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, por lo tanto, es evidente que el pago del IVA trasladado únicamente puede realizarse mediante efectivo.

Por tanto, la materia de la contradicción versa en analizar si la figura de la compensación es o no un medio de pago para acreditar el IVA.

B. ESTUDIO DE FONDO.

El Pleno, en su estudio de fondo, explicó que el derecho a la devolución de un saldo a favor de un impuesto, y en particular, del IVA, se origina mediante la figura de pago de lo indebido, o bien, propiamente de un saldo a favor cuando del resultado de la mecánica del IVA se advierta la existencia de una cantidad a favor del contribuyente.

Definiendo el Pleno que el pago de lo indebido surge cuando el contribuyente enteró en exceso el impuesto, en otras palabras, cuando pago una suma mayor de IVA a la que

legalmente estaba obligado. Por otro lado, el saldo a favor se origina si del resultado de la mecánica del IVA, se tiene un resultado favorable para el contribuyente.

Corrobora lo dicho por el Pleno la siguiente tesis aislada que al tenor se transcribe:

“PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.
De la lectura del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que las autoridades fiscales devolverán a los contribuyentes las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales, de tal forma que el derecho a la devolución (...) puede derivar, ya sea de la existencia de un pago de lo indebido, o bien, de un saldo a favor. Ahora bien, el pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso, es decir, montos que el particular no adeudaba al Fisco Federal, pero que se dieron por haber pagado una cantidad mayor a la que le impone la ley de la materia. En cambio, el saldo a favor no deriva de un error de cálculo, aritmético o de apreciación de los elementos que constituyen la obligación tributaria a cargo del contribuyente, sino que éste resulta de la aplicación de la mecánica establecida en la ley de la materia.”²⁸

(Énfasis y subrayado añadido)

En conclusión, la legislación fiscal reconoce que en diversos casos el contribuyente tiene el derecho de solicitar la devolución de saldo a favor por concepto de IVA, en los siguientes supuestos: (i) pago de lo indebido o (ii) saldo a favor.

El Pleno prosiguió a detallar que, quienes están obligados al pago del IVA son las personas físicas y morales que realicen alguna de las Actividades Gravadas. Asimismo, señaló que, de conformidad con dicho artículo, el IVA se calcula, por regla general, aplicando la tasa del 16% sobre la base. Por lo tanto, la mecánica del IVA consiste en que el contribuyente traslada el IVA, en forma expresa y por separado, a los consumidores finales.

En adición, el Pleno subrayó que dentro de la mecánica del IVA intervienen dos sujetos: uno directo o jurídico y otro económico. Por sujeto jurídico debe entenderse el contribuyente quien está obligado a realizar el entero de IVA al fisco federal, pero que no asume de manera directa la carga impositiva; lo anterior, ya que es el sujeto económico, quien es el consumidor final, es a quien se le traslada el impuesto en comento y resiente la carga impositiva. Advirtiéndole al Pleno que por traslado del IVA se debe entender el “cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen

²⁸ **PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS.** Aislada. Amparo directo. Primera Sala. 1a. CCLXXX/2012 (10a.) (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página 528). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002346>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

temporalmente, o reciban los servicios de un monto equivalente al impuesto establecido en el propio ordenamiento inclusive, cuando éste se retenga...’’²⁹

Siguiendo esta mecánica, de conformidad con el Pleno, se pretende que el contribuyente pague al fisco federal la diferencia que se cause entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado, así como del impuesto que, en su caso, se le retuvo.

Por lo anteriormente expuesto, el Pleno estima que el Primer Tribunal, realizó una interpretación correcta del artículo 1-B de la LIVA, estableciendo que el referido artículo únicamente regula el momento en que nace la obligación de pago del IVA, más no así la forma mediante el cual esta pueda ser pagado.

Por esta razón, el Pleno considera que no debe confundirse lo regulado por el artículo en comento, con el concepto denominado “acreditamiento”. El cual, de conforme con el artículo cuarto de la LIVA, consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso, en otras palabras, consiste en restar del impuesto acreditable el impuesto trasladado y, en su caso, el impuesto retenido.

Partiendo de lo anterior, el legislador estableció que para efectos que el IVA sea acreditable, este debe cumplir con los requisitos plasmados en el artículo 5 de la LIVA, en el cual, entre otros requisitos, se establece que el IVA trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

En esta misma línea, el Pleno estableció que de los artículos 1-B y 5 de la LIVA se desprende que existen tres supuestos que permiten considerar que el IVA esté “efectivamente pagado” y, por ende, proceda su acreditamiento y/o devolución, siendo estos los siguientes:

1. En el momento en que el bien y/o servicio se pague en efectivo.
2. En la fecha de cobro del cheque o cuando el contribuyente transmite el cheque a un tercero.
3. Cuando se declara y entera el IVA ante la autoridad hacendaria.

Por tanto, a juicio del Pleno, el momento en que el IVA se considera “efectivamente pagado” depende de las características del contribuyente, ya que, si el sujeto económico es

²⁹ Acuerdo del Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito, Ob. Cit., p.44.

uno de los enumerados en el artículo 1-B de la LIVA, este tendrá la obligación de retener el IVA, así como declararlo y enterarlo al fisco federal. En este supuesto, no es hasta que se declare y entere el IVA, que este podría considerarse como “efectivamente pagado”.

Por otro lado, si el consumidor no es uno de los enumerados en el artículo 1-B de la LIVA, este debe ser pagado por el contribuyente que realiza alguna de las Actividades Gravadas; en consecuencia, no es hasta que el sujeto económico pague el IVA trasladado a favor del sujeto jurídico, que se puede considerar como “efectivamente pagado”.

Lo anterior encuentra relevancia tomando en consideración la antigua legislación fiscal que contemplaba la figura denominada “compensación universal”, mediante la cual se les permitía a los contribuyentes a *“compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios”*³⁰

En el caso específico del IVA, los contribuyentes que presentaban un saldo a favor tenían tres posibilidades:

1. Acreditarlo contra el IVA a su cargo que le corresponda en los meses siguientes.
2. Solicitar su devolución.
3. Llevar a cabo la compensación universal.

Ahora bien, dicha regulación es trascendente para la contradicción de tesis analizada, toda vez que la fracción VI, incisos a) y b), del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2019³¹, modificó la mecánica mediante el cual operaba la

³⁰ **Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019.** Exposición de Motivos. Muñoz Ledo y Lazo de la Vega, Porfirio Alejandro, Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Disponible en línea: <https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/LIF_2019.pdf> (Consulta: Abril 17, 2024).

³¹ “Artículo 25. Para los efectos del Código Fiscal de la Federación, del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, del impuesto sobre la renta, del impuesto al valor agregado, así como lo referente a derechos, se estará a lo siguiente: [...]

VI. Para los efectos de lo dispuesto en los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., primer y segundo párrafos, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en sustitución de las disposiciones aplicables en materia de compensación de cantidades a favor establecidas en dichos párrafos de los ordenamientos citados, se estará a lo siguiente:

compensación universal, para efectos de permitir que la compensación únicamente opere de cantidades a favor, contra adeudos propios de un mismo impuesto.

De la exposición de motivos de dicha Ley se advierte que, la intención del legislador al modificar la mecánica de la compensación universal fue el impedir prácticas de evasión fiscal, aún y cuando, el propio legislador reconoció que esta figura representa una simplificación administrativa al reducir el número de solicitudes de devolución y los costos operativos de estos.

Por lo anteriormente expuesto, en el caso del IVA, se legislo para efectos que la recuperación de los saldos a favor únicamente se autorice mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo, del mismo contribuyente, que corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar la devolución de saldo a favor.

En adición a lo referido con anterioridad, el Pleno hizo referencia al Decreto de 9 de diciembre de 2019, en el cual se reforma el artículo 23 del CFF y el esquema de compensación universal que este regula, para quedar redactado de la siguiente manera:

“Artículo 23. Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.

(...)”

De manera similar, el artículo sexto de la LIVA establece que cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo con el IVA a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución.

a) Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración únicamente podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligadas a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquél en que la compensación se realice. Los contribuyentes que presenten el aviso de compensación, deben acompañar los documentos que establezca el Servicio de Administración Tributaria mediante reglas de carácter general. En dichas reglas también se establecerán los plazos para la presentación del aviso mencionado. Lo dispuesto en el presente inciso no será aplicable tratándose de los impuestos que se causen con motivo de la importación ni a aquéllos que tengan un fin específico.

b) Tratándose del impuesto al valor agregado, cuando en la declaración de pago resulte saldo a favor, el contribuyente únicamente podrá acreditarlo contra el impuesto a su cargo que le corresponda en los meses siguientes hasta agotarlo o solicitar su devolución. Cuando se solicite la devolución deberá ser sobre el total del saldo a favor. Los saldos cuya devolución se solicite no podrán acreditarse en declaraciones posteriores.
[...].”.

Ahora bien, tomando en cuenta las consideraciones explicadas, el Pleno consideró que el Primer Tribunal realizó una interpretación correcta de la LIVA, detallando que si bien el artículo 1-B establece que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, esto únicamente regula el momento en que nace la obligación de pago del IVA, más no así una forma mediante el cual se puede realizar el pago del impuesto en comento.

Siguiente este mismo razonamiento, no es posible determinar que el IVA es acreditable en caso de que este se liquide mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones y no en efectivo y moneda nacional, tomando en consideración que el artículo 5 de la LIVA, la cual establece los requisitos para que sea acreditable el IVA, en ningún momento prevé la posibilidad de acreditar el impuesto referido mediante la compensación civil.

Adicional a lo anterior, el Pleno sostiene que el propio artículo 2192, fracción VIII, del CCF, establece que la compensación no opera en caso de deudas fiscales y que, en el caso en específico, no hay alguna excepción legal que permita considerar lo contrario.

Esto es, ya que, a juicio del Pleno, la legislación fiscal únicamente permite la compensación de cantidades a favor, que se originan por pago de lo indebido o saldo a favor, contra adeudos propios de un mismo impuesto, siendo que, en el caso específico del IVA, la recuperación de saldos a favor únicamente se autoriza mediante el acreditamiento contra el impuesto a cargo del mismo contribuyente o solicitar su devolución sobre el saldo a favor.

En conclusión, el Pleno determinó que, si bien la compensación sí es una forma de extinción de obligaciones, de conformidad con el artículo 1-B de la LIVA, la aplicación de esta únicamente opera para efectos de extinguir la contraprestación principal, mas no así el IVA trasladado por dicha operación. Sumado a esto, tomando en consideración que el artículo 5 de la LIVA, el cual regula los requisitos, de manera expresa y de forma limitativa, que se deben de cumplir para el acreditamiento del IVA, no prevé la posibilidad de realizar el acreditamiento mediante la compensación, en consecuencia, es evidente que este no es un medio legal para realizar el pago del IVA trasladado.

Con base a lo anterior, el Pleno le otorgó la razón a la tesis sustentada por el Primer Tribunal y dicto que debe de prevalecer con carácter de jurisprudencia el siguiente criterio:

“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).

Hechos: Los Tribunales Colegiados de Circuito contendientes analizaron la procedencia o no de la figura de la compensación, aplicable en el ámbito civil, en relación con el acreditamiento del impuesto al valor agregado, y llegaron a conclusiones diferentes, toda vez que mientras uno determinó que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la compensación no es un medio de pago para acreditar el impuesto al valor agregado, el otro señaló que desde el punto de vista tributario, sí puede dar lugar al acreditamiento del impuesto para efectos de analizar la procedencia de una solicitud de devolución de saldo a favor.

Criterio jurídico: El Pleno en Materia Administrativa del Decimosexto Circuito, de acuerdo con la legislación fiscal vigente en los años 2019 y 2020, determina que para efectos de 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 impuesto al valor agregado.

Justificación: De conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la figura de la compensación, aplicable en el ámbito civil, si bien es una forma de extinción de las obligaciones que desde el punto de vista tributario puede dar lugar a establecer cuándo nace la obligación de pagar el impuesto al valor agregado, lo cierto es que, en sí misma considerada, no da lugar al acreditamiento, pues para ello es necesario demostrar que el impuesto haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate, esto es, que haya sido enterado a la hacienda pública; siendo que, además, la fracción VI, incisos a) y b), del artículo 25 de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019, así como el texto vigente a partir del año 2020 de los artículos 23, primer párrafo, del Código Fiscal de la Federación y 6o., párrafos primero y segundo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establecen que los contribuyentes únicamente pueden optar por compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio, siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios, por lo cual, la compensación únicamente puede ser empleada para el pago de obligaciones fiscales, cuando el contribuyente tenga el carácter de acreedor y deudor de la autoridad hacendaria, y no respecto de otro contribuyente. Tan es así que, sobre el particular, el diverso artículo 2192, fracción VIII, del Código Civil Federal, incluso prevé que la señalada figura de la compensación no tiene lugar cuando las deudas tienen relación con obligaciones fiscales, y en el caso, la legislación tributaria aplicable no la autoriza expresamente.”³²

Del citado criterio jurisprudencial se puede advertir lo que se ha expuesto a lo largo del presente capítulo, dentro del cual el Pleno analizó dos criterios contendientes de los Tribunales Colegiados de Circuito, dentro del cual uno de los Tribunales sostuvo que la

³² **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).** Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuitos. PC.XVI.A. J/4 A (11a.) (Seminario Judicial de la Federación, Libro 16, Tomo IV, Agosto de 2022, página 3891). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025094>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

compensación civil no es un medio de pago para acreditar el IVA y, por el otro lado, el otro Tribunal señaló que el pago del IVA mediante la figura de la compensación sí puede dar lugar al acreditamiento del impuesto.

En ese sentido, el Pleno, al analizar la legislación fiscal vigente determinó que la compensación civil no es un medio de pago para acreditar el IVA y, por ende, no da lugar a la solicitud del saldo a favor por concepto de IVA.

Lo anterior debido a que el Pleno estimó que, de un estudio a la LIVA, específicamente a los artículos 1-B y 5, fracción III, de la LIVA, se advierte que la compensación únicamente tienen la finalidad de determinar cuándo nace la obligación de pagar el impuesto en comento, más no así da lugar a su acreditamiento.

En esa misma línea, el Pleno señaló que para efectos que proceda el acreditamiento del IVA, es necesario que este se encuentre efectivamente pagado en el mes de que se trate, es decir, que haya sido enterado al fisco federal,

En adición a lo previamente expuesto, el Pleno expuso que de conformidad con la legislación fiscal vigente durante 2019 y 2020, la compensación únicamente aplicaba al compensar las cantidades del impuesto que el contribuyente tenga a su favor, contra las que este obligado a pagar por adeudo propio, siempre y cuando ambas deriven del mismo impuesto; por esta razón, la compensación únicamente es aplicable para el pago de las deudas fiscales, cuando el contribuyente tenga el carácter de acreedor y la autoridad fiscal el carácter de deudor, mas no así cuando el deudor es otro contribuyente, sustentando además el Pleno su determinación con el artículo 2192, fracción VIII, del CCF, el cual establece la compensación no tiene lugar cuando las deudas sean fiscales, salvo que la legislación fiscal expresamente lo autorice.

Ahora bien, y como fue expuesto de manera previa, el Pleno concluyó que la compensación civil no es un medio de pago para efectos de tener por efectivamente pagado el IVA y, por consecuencia, no da lugar a su acreditamiento.

CAPÍTULO V

CRITERIO DE LA SEGUNDA SALA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN AL RESOLVER LA CONTRADICCIÓN DE CRITERIOS 413/2022³³

En el presente capítulo se analizará la sentencia emitida por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la cual, al analizar los criterios contendientes entre el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila, resuelve que la compensación civil no es un medio de pago del IVA trasladado y, por ende, no puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento.

A. CRITERIOS DENUNCIADOS.

A continuación, se detallan de manera breve los criterios denunciados, los cuales dieron origen a la contradicción de criterios 413/2022, que se analiza en el presente capítulo.

a. CRITERIO DEL CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO DE CIRCUITO DEL CENTRO AUXILIAR DE LA DÉCIMA REGIÓN AL RESOLVER EL AMPARO DIRECTO 559/2022.

Como se expresó en el capítulo anterior, el presente juicio se originó cuando el SAT negó parcialmente la solicitud de devolución de saldo a favor por concepto de IVA a un contribuyente, bajo el argumento de que la contribuyente no había acreditado que el impuesto en comento se encontraba efectivamente pagado, de conformidad con el artículo 5, fracción III de la LIVA y el artículo 20 del CFF.

³³ **Resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Marzo 15, 2023. Ciudad de México. Poder Judicial de la Federación. Contradicción de criterios 413/2022 suscitada entre: el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila. Ministro ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménéz. Disponible en línea: <<https://www2.scjn.gob.mx/consultatematica/paginaspub/DetallePub.aspx?AsuntoID=305498>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Ahora bien, inconforme con tal determinación por parte de la autoridad hacendaria, el contribuyente promovió juicio contencioso administrativo, mediante el cual la Sala Regional del TFJA declaró la validez del acto impugnado, al resolver que la contribuyente no acreditó el efectivo pago del IVA, toda vez que el IVA trasladado tiene que ser liquidado en moneda nacional y no mediante compensación y/o cualquier forma diversa de extinción de las obligaciones.

Nuevamente, inconforme con la resolución, el contribuyente promovió juicio de amparo directo en contra de la sentencia de la Sala Regional del TFJA y, el Cuarto Tribunal en su sentencia resolvió que de una interpretación armónica y sistemática de los artículos 1-B, 5, fracción III y 34 de la LIVA, así como el numeral 20 del CFF, no se prevé prohibición expresa que impida que, entre particulares, se pueda utilizar la figura de la compensación como medio de extinción de las obligaciones, así como el pago del IVA trasladado al adquirente y/o consumidor final; lo anterior, siempre y cuando, se entere el impuesto en comento al fisco federal en efectivo y moneda nacional.

Por lo tanto, el Cuarto Tribunal determinó que basta con demostrar que el IVA trasladado al consumidor final haya sido pagado por cualquier medio legal de extinción de obligaciones para efectos de tener por acreditado que efectivamente realizó el pago del impuesto referido al contribuyente que realice alguna de las Actividades Gravadas.

En conclusión, el Cuarto Tribunal consideró que la compensación, al ser una forma legal para extinguir obligaciones, si es un medio de pago apto para acreditar que efectivamente se realizó el pago de la contraprestación y del IVA trasladado, reconociendo que al momento de realizar el pago de dicha contribución al fisco federal, esta sí debe realizarse mediante efectivo y moneda nacional.

**b. CRITERIO DEL PLENO EN
MATERIA ADMINISTRATIVA
DEL DÉCIMO SEXTO
CIRCUITO AL RESOLVER LA
CONTRADICCIÓN DE TESIS
3/2022.**

El presente criterio, opuesto al criterio antes presentado, determinó que, de un análisis a la legislación fiscal vigente durante los años 2019 y 2020, la figura de compensación no es un medio de pago para acreditar el IVA.

El Pleno estimo que, de un análisis a los artículos 1-B y 5, fracción III, de la LIVA, la compensación civil únicamente es un medio que da lugar a establecer cuando nace la obligación de pago del IVA, es decir, al pago de la contraprestación inicial; sin embargo, no da lugar al acreditamiento del impuesto, ya que, a juicio del Pleno, para efectos de que se cumplan con los requisitos de acreditamiento de la LIVA, este tiene que haber estado “efectivamente pagado”, en otras palabras, se tiene que haber pagado mediante efectivo y moneda nacional.

En adición a lo anterior, de un análisis a la fracción VI, incisos a) y b), del artículo 15 de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal 2019, así como el artículo 23 del CFF y 6 de la LIVA, se concluye que los contribuyentes únicamente pueden utilizar la figura de la compensación, para efectos del IVA, para compensar las cantidades que tengan a su favor, contra las que estén obligados a pagar, siempre que ambas cantidades deriven del mismo impuesto. Por esta razón, el Pleno determinó que la compensación del IVA únicamente opera cuando en la relación entre el contribuyente y el fisco federal, mas no es la relación entre contribuyente y contribuyente como particulares.

Por último, el Pleno estableció que el artículo 2192, fracción VIII, del CCF, prevé que la compensación no está permitida en relación con las deudas fiscales, salvo que la legislación fiscal lo autorice y, en el caso de la compensación entre particulares, no hay una autorización expresa que permita que esta opere.

B. CRITERIO QUE PREVALECE.

La Segunda Sala determinó que el cuestionamiento a resolver dentro de la contradicción de criterios 413/2022 es si “*¿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?*” (en adelante el “Cuestionamiento”). Para tal efecto, la Segunda determinó en sentido negativo dicha interrogante por las siguientes consideraciones:

Para efectos de resolver tal cuestión, la Segunda Sala partió de la base del supuesto establecido en la fracción II, del artículo 1, de la LIVA, el cual establece que las personas físicas y morales que presten servicios independientes en territorio nacional están obligados al pago del IVA, al aplicar la tasa del 16% sobre la base del valor de la operación.

Partiendo de lo anterior, la Segunda Sala determinó que es necesario resolver en qué momento se debe pagar el IVA, en el caso específico de la prestación de servicios independientes y, con el propósito de resolver lo anterior, se debe puntualizar en qué momento se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones y, por ende, se origina la obligación de pago del impuesto referido.

Por lo tanto, se debe analizar cuando se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, de conformidad con la legislación fiscal. El artículo 1-B de la LIVA, establece, como fue escrito con anterioridad, que las contraprestaciones se consideran efectivamente cobradas cuando se reciben:

1. En efectivo.
2. En bienes o servicios, aún cuando las contraprestaciones correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se designe.
3. Cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que dé lugar a las contraprestaciones.

Es precisamente el supuesto establecido en el numeral 3 que resulta trascendente para resolver el Cuestionamiento, ya que, la LIVA, expresa y permite que cualquier forma de extinción de las obligaciones sea un medio para tener por efectivamente cobradas las contraprestaciones por las que se tiene la obligación de pago del IVA.

La Segunda Sala reconoció que la LIVA no prevé norma alguna que establezca expresamente que se debe entender por el concepto “*forma de extinción de las obligaciones*”, en consecuencia, advierte que es necesario acudir al CFF, que en su artículo 5 establece que “*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*”³⁴

Con base a lo anterior, al acudir al CCF, se prevé que las formas de extinción de las obligaciones reconocidas por el derecho federal común son la compensación, la confusión de derechos, la remisión de la deuda y la novación, legislación que dispone que la compensación opera cuando dos personas reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente y por su propio derecho y, el efecto de esta es extinguir *ipso iure* las dos deudas, hasta por la cantidad que importe la menor.

En conclusión, y para evitar explicar nuevamente en que consiste la compensación, se concluye que la compensación opera en deudas de dinero o bienes fungibles de la misma especie y calidad, líquidas y exigibles, y, el efecto de esta es extinguir por ministerio de ley las dos deudas, hasta por la cantidad de la menor.

Entendiendo dicho concepto, la Segunda Sala concluyo que es necesario resolver como opera la compensación para efectos de determinar cuándo se consideran como efectivamente cobradas las contraprestaciones por los servicios independientes, contestando dicho cuestionamiento con el siguiente ejemplo:

*“cuando una persona física o moral presta un servicio independiente a otra persona física o moral, es posible que entre ellas reúnan la calidad de deudor y acreedor recíprocamente y por su propio derecho. Así, entonces, podrá actualizarse la compensación que dio lugar a las contraprestaciones por los servicios independientes prestados por los que se tiene la obligación de pagar el IVA.”*³⁵

Por lo tanto, las contraprestaciones se consideran como efectivamente cobradas cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante la figura de la compensación y, no es hasta este momento, que se genera la obligación de pago del IVA; sin embargo, la Segunda Sala determinó que el efecto de la compensación, para efectos del IVA, se limita a actuar como un medio de pago de la contraprestación y, por ende, a determinar precisamente el

³⁴ Código Fiscal de la Federación (P.O. Diciembre 31, 1981/Noviembre 12, 2021).

³⁵ Resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, Ob. Cit., p. 16.

momento en que se entienden efectivamente cobradas las contraprestaciones, más no se debe entender que la compensación opera como una forma de pago del IVA,

Lo anterior, ya que, el artículo 1-B de la LIVA únicamente regula el momento en que debe considerarse como efectivamente cobradas las contraprestaciones, a fin de determinar cuando surge la obligación de pago del IVA, más no así la manera mediante el cual se puede realizar el pago del IVA.

En específico, la Segunda Sala establece que el artículo antes referido advierte que una contraprestación se considera como efectivamente cobrada mediante el pago de esta en efectivo, bienes o servicios o, mediante la satisfacción del interés del acreedor por cualquier forma de extinción de las obligaciones. Por esta razón, el contribuyente, una vez que haya recibido el pago de la contraprestación, estará en la posibilidad de enterar el IVA correspondiente.

Por este motivo, la Segunda Sala estima que considerar que la compensación es una forma de pago del IVA, sería confundir el momento con el que nace la obligación del IVA, con la extinción de dicha obligación, la cual únicamente se puede dar mediante el pago del IVA en efectivo y moneda nacional.

En adición al análisis hecho a la legislación fiscal, la Segunda Sala advirtió que es la propia legislación civil la cual establece de manera expresa que la compensación no tendrá lugar si las deudas fuesen fiscales, salvo los casos que la propia Ley lo autorice.

Por lo anterior, la Segunda Sala concluyó que de una interpretación sistemática de la LIVA, CCF y CFF, sí existe una prohibición expresa que prohíbe que la compensación civil pueda tener como efecto la extinción de la obligación de pago del IVA, dado que el pago de dicho impuesto sí es una cuestión normativo y no de prueba, por ende, con independencia del material probatorio que pudiera presentar el contribuyente, este no sería idónea por el simple hecho que la compensación está prohibida para realizar el pago del IVA.

De lo anterior, se realizó el criterio con carácter de jurisprudencia el siguiente:

“IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR 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 o no 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 Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación determina que, de la interpretación de los artículos 1, 1-B, 5, 17 y 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 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 %. Por otra parte, el artículo 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 diverso artículo 18-A. Asimismo, del artículo 18 del propio ordenamiento, se advierte que la base del tributo, tratándose de la prestación de servicios, es el valor total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que 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 o cualquier otro concepto. Además, el artículo 1-B, párrafo primero, dispone que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en bienes o en servicios, o bien, 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 artículo 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, denominado: “De las obligaciones”, Primera Parte, intitulado: “De las obligaciones en general”, Título Quinto, “Extinción de las obligaciones”, establece como tales, entre otras, en su capítulo I, 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, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, 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, equivale a dejar a la voluntad de los sujetos que prestan servicios independientes para que por vía compensación civil 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.”³⁶

³⁶ **IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020).** Jurisprudencia. Contradicción de criterios. Segunda Sala. 2a./J. 19/2023 (11a.) (Gaceta del Seminario Judicial de la Federación: Undécima época, Libro 25, Tomo II, Mayo de 2023, página 2024). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026404>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

C. CRÍTICAS A LA JURISPRUDENCIA DE LA SEGUNDA SALA.

A continuación, se enumeran distintas críticas realizadas por la comunidad jurídica y el suscribiente, a la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala:

1. El artículo 1-B de la LIVA establece que las contraprestaciones se consideran “*efectivamente cobradas*” cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, como lo es la compensación.

Ahora bien, la Segunda Sala, al realizar una interpretación literal del referido artículo, advirtió que el citado artículo únicamente regula la forma mediante el cual se puede realizar el pago de la contraprestación, el cual, sí puede ser realizado mediante la compensación, más no así el pago del IVA, toda vez que el artículo en comento no prevé tal situación y, por lo tanto, no se puede considerar como acreditable el IVA pagado al no reunir el requisito de considerarse como “*efectivamente pagado*”, de conformidad con el artículo 5, fracción III, de la LIVA.

La interpretación realizada por la Segunda Sala es desafortunada, ya que, si bien el artículo 1-B no prevé expresamente que la compensación pueda ser utilizada para el pago del IVA, en ninguna parte de este se establece prohibición expresa que limite a los contribuyentes realizar el pago del IVA trasladado mediante esta figura.

Por el contrario, dicho artículo prevé que las contraprestaciones pueden ser pagadas mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones, lo cual, utilizando un razonamiento lógico-jurídico, puede llevar a cualquier contribuyente a estimar que el IVA trasladado también puede ser pagado mediante esta figura, toda vez que, si para la obligación principal sí está permitido el pago mediante compensación, sería absurdo determinar que para sus accesorios se prohíba realizar el pago de la misma manera.

Por consecuencia de lo anterior, en el supuesto que el IVA se pagué mediante compensación, este debería considerarse como “*efectivamente pagado*” para efectos de la LIVA y, por lo tanto, cumplir con dicho requisito para que sea acreditable el impuesto en comento.

2. La Segunda Sala determinó que, de conformidad con el sistema de flujo de efectivo, el impuesto se causa y se acredita hasta la realización del pago del IVA en efectivo y moneda nacional. Por esta razón, no sería posible considerar como “*efectivamente pagado*” el IVA, toda vez que, bajo la mecánica de flujo de efectivo, nunca se extinguió la obligación de pago del IVA, aún y cuando su “pago” se realizó mediante compensación.

Lo anterior debido a que, de conformidad con la Segunda Sala, la compensación no es una forma legal de extinguir la obligación de pago del IVA y, por esta razón, nunca se podría tener como “*efectivamente pagado*” dicho impuesto mediante dicha figura.

Dicha interpretación realizada por la Segunda Sala del sistema de flujo de efectivo es errónea, toda vez que, al analizar la exposición de motivos de la reforma de noviembre de 2002 a la LIVA, en el cual se implementó el sistema de flujo de efectivo, se prevé que la finalidad de este sistema es eliminar los problemas de liquidez que presentaban los contribuyentes quienes se veían obligado a pagar el IVA, aún y cuando no hubieren recibido el pago de la contraprestación e IVA correspondiente.

En efecto, dicho sistema consiste en que la obligación de pago del impuesto nace cuando el contribuyente reciba efectivamente el pago de la contraprestación, por lo tanto, el traslado del IVA ocurre hasta el momento en que se realice el pago de la contraprestación.

De lo anterior se concluye que, de conformidad con el sistema de flujo de efectivo, el IVA se causa hasta que efectivamente se haya recibido el cobro de la contraprestación, el cual puede realizarse mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones. Por ende, una vez que el interés del acreedor quede satisfecho (al encontrarse pagada la contraprestación) se traslada el IVA, para que, en ese mismo acto, el consumidor final pague el IVA que se le trasladó, el cual, contrario a lo estimado por la Segunda Sala, no tiene que ser forzosamente realizado mediante efectivo, toda vez que el sistema de flujo de efectivo no requiere que este sea realizado mediante el pago de efectivo y moneda nacional.

3. El artículo 2192, fracción VIII, del CCF, establece que la compensación no tendrá lugar “*si las deudas fuesen fiscales, excepto en los casos en que la ley lo autorice.*” Con base a esto, la Segunda Sala estimó que es claro que el derecho federal común prohíbe de manera expresa la aplicación de la figura de la compensación en las deudas fiscales,

determinado que, la forma mediante el cual se puede aplicar dicha figura es en la compensación universal.

Más allá de determinar si uno de los “*casos en que la ley lo autorice*” sea la utilización de la compensación para realizar el pago del IVA trasladado al consumidor final; el gran error de la Segunda Sala fue en conceptualizar el IVA debido entre particulares como “*deudas fiscales*”.

Para tal efecto, es importante tomar en cuenta que la mecánica del IVA prevé dos momentos distintos³⁷, los cuales son aislados uno del otro. El primer momento se genera cuando un contribuyente realiza alguna de las Actividades Gravadas y, por ende, se genera la obligación de pago del IVA trasladado por el consumidor final.

En este primer momento existe una relación jurídica únicamente entre particulares, en la que el consumidor final tiene la obligación de pago del IVA trasladado al contribuyente que realiza alguna de las Actividades Gravadas.

El segundo momento se origina cuando el contribuyente, que realiza alguna de las Actividades Gravadas, tiene la obligación de enterar el IVA al fisco federal, la cual debe pagarse en efectivo y moneda nacional a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

En este segundo momento la relación jurídica que existe se da entre el contribuyente y el fisco federal.

Ahora bien, la Segunda Sala erróneamente equiparó tanto el primer momento como el segundo momento en la mecánica del IVA al concepto de “*deudas fiscales*” y, en consecuencia, determinó que por motivo de la prohibición del artículo 2192, fracción VIII, del CCF, no es posible aplicar la figura de la compensación para el pago del IVA trasladado.

Tal razonamiento por la Segunda Sala es errado, ya que, la compensación de deudas entre particulares, es decir, el primer momento de la mecánica del IVA, no debe considerarse como “*deudas fiscales*” y, por tal motivo, debe prevalecer la autonomía de las partes y su

³⁷ De la Parra Bello, César. Coste Vázquez, Santiago. “SCJN elimina la compensación como medio de pago del IVA para su acreditamiento” Mayo-Junio 2023. Disponible en línea: **Abogado Corporativo. Fiscal.** Página 32-37. <<https://www.chevez.com/upload/files/98573.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

libertad contractual para convenir la manera mediante el cual se puede realizar el pago de sus obligaciones.

4. Por otra parte, se debe tomar en cuenta que las reglas emitidas por el SAT para la emisión de los CFDI, reconocen a la compensación como una forma de pago de las contraprestaciones e IVA causados.

Lo anterior, toda vez que, el documento técnico denominado “Catálogos CFDI” del anexo 20 de la Resolución Miscelánea, el cual incluye el documento denominado “Catálogo de formas de pago”, establece que la figura de la compensación es un medio legal para el pago de las contraprestaciones e IVA causado.³⁸

D. ARGUMENTOS A FAVOR DEL LA JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SEGUNDA SALA.³⁹

La jurisprudencia de la Segunda Sala determino que la compensación no es un medio de pago del IVA. Para tal efecto es necesario advertir que el CCF, reconoce a la figura del “pago” como la “compensación”, como dos conceptos distintos.

Al respecto, el artículo 2062 del CCF establece que *“el pago o cumplimiento es la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.”* Conforme a lo anterior, de igual manera se debe tener en cuenta que el concepto de “pago” es equiparable al concepto de “cumplimiento”.

De lo anterior se desprende que el pago o cumplimiento consiste en extinguir una obligación en la forma en la que fue pactada y, en relación con esto, la forma mediante la cual se debe realizar el pago puede ser pactado de manera libre por las partes, para tal efecto, pueden pactar el cumplimiento del pago mediante el cumplimiento de una obligación de hacer, no hacer, dar.

³⁸ Loc. Cit.

³⁹ Gómez Carothers, Germán. “Opciones y análisis ante la jurisprudencia de la SCJN, la cual establece que la compensación no es un medio de pago del IVA” Enero, 2024. Disponible en línea: [Thomson Reuters](file:///C:/Users/5361633/Downloads/41-47%20Opciones%20(GCG)%20(2).pdf). Sentencias. <file:///C:/Users/5361633/Downloads/41-47%20Opciones%20(GCG)%20(2).pdf> (Consulta: Marzo 17, 2024).

Por otro lado, la compensación, como ya fue explicado con anterioridad, es una forma de extinción de las obligaciones mediante el cual en una relación entre personas que son recíprocamente acreedoras y deudoras, se extingue sus deudas, hasta por el importe de la menor.

Por esta razón, se puede advertir que tanto el “pago” como la “compensación” son dos formas distintas de extinguir las obligaciones, ya que, el pago conlleva la extinción de las obligaciones en la forma en la que esta fue pactada; por otro lado, en la compensación la extinción de las obligaciones se extinguen por ministerio de ley, en el entendido que existen dos personas que reúnen la calidad de acreedor y deudor recíprocamente, por lo tanto, no se da un “pago” *per se* de lo pactado por las partes.

Por esta razón, cuando se extinguen las obligaciones mediante el “pago”, se cumple con el principio de exactitud en la sustancia y en el modo, situación que no ocurre en caso de que se cumpla la obligación mediante la figura de la compensación.

Siguiendo esta misma línea, la compensación no se puede considerar como una forma de “pago”, ya que ambas figuras tienen una naturaleza jurídica distinta.

Partiendo de lo anteriormente expuesto, es necesario tomar en cuenta la regulación de la LIVA aplicable a las contraprestaciones y al IVA. Para tal efecto, se advierte el artículo 1-B de la LIVA, ya escrito con anterioridad, establece que las contraprestaciones se consideran como efectivamente cobradas cuando se reciben en efectivo, bienes, servicios o cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

En adición a lo anterior, se debe recordar que el artículo 34 de la LIVA, de igual manera establece que las contraprestaciones pueden cubrirse mediante efectivo, cheque, o bien, en otros bienes o servicios.

Por estos motivos, es claro que las contraprestaciones pueden ser pagadas mediante distintas formas, sin que exista restricción alguna para las partes de convenir la forma mediante el cual se realiza el cumplimiento de las obligaciones.

Por otra parte, el artículo 5, fracción III, de la LIVA, establece que el impuesto trasladado haya sido “efectivamente pagado” en el mes de que se trate. En dicho artículo, se

prevé que la única forma mediante el cual se puede extinguir la obligación por el consumidor final es mediante el “pago”; por este motivo, la Segunda Sala determinó que la “compensación” no es una forma mediante el cual se puede extinguir la obligación de pago del IVA, ya que, precisamente es una forma distinta al “pago”.

Por estos motivos, se puede concluir que la Segunda Sala determinó que el “pago” es el único medio mediante el cual los contribuyentes puedan dar cumplimiento a su obligación de pago del IVA y tener como “efectivamente pagado” dicho impuesto.

CONCLUSIONES

La Segunda Sala fue precisa y contundente al establecer que la compensación civil no es un medio legal para el pago del IVA, ni puede dar lugar a una solicitud de saldo a favor o acreditamiento, toda vez que, de una interpretación sistemática a la LIVA, CFF y CCF, se concluye que existe una prohibición expresa que establece que la compensación civil no es un medio de pago del IVA.

Ahora bien, es evidente que la referida prohibición tendrá un impacto importante dentro del libre mercado, en donde miles de contribuyentes que realizan alguna de las Actividades Gravadas, liquidaban una infinidad de deudas mediante compensaciones; lo anterior a fin de evitar un traslado innecesario de dinero y, de esta manera, lograr una mayor eficiencia en sus operaciones.

En adición a lo anterior, es indudable que la compensación, al permitir el cumplimiento de obligaciones sin la necesidad de realizar un flujo de efectivo, permitía que diversos contribuyentes, quienes carecían de la liquidez para realizar el pago de determinadas contraprestaciones, pudieran celebrar distintos contratos y pactar que el pago de la contraprestación se realizará mediante compensación y no en moneda nacional.

Por consecuencia, al prohibir que dicha figura opere como un medio de pago del IVA trasladado; sin lugar a duda, miles de operaciones no podrán ser realizadas, ya que, los contribuyentes no serán capaces de solventar sus deudas al carecer de la liquidez suficiente para realizar el cumplimiento de sus obligaciones.

Dicho lo anterior, y sin importar cualesquier críticas que se puedan realizar en contra de la jurisprudencia emitida por la Segunda Sala, es claro que el actual sistema jurídico mexicano no permite que la compensación sea un medio para considerar como efectivamente pagado el IVA trasladado y, por ende, no es posible que el impuesto en comento se considere como acreditable al calcular y enterar el IVA al fisco federal.

Por este motivo, es trascendental que los contribuyentes revisen las operaciones que han desarrollado para efectos de identificar situaciones de riesgo y regularizar sus operaciones.

Ahora bien, un elemento importante que se debe tomar en consideración es que el artículo 217 de la Ley de Amparo (en adelante “LA”) establece que *“la jurisprudencia en ningún caso tendrá efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.”* No obstante lo anterior, es necesario tener presente que existe la posibilidad de que la jurisprudencia de la Segunda Sala tenga un efecto retroactivo.

Para tal efecto, se debe advertir que a través de la jurisprudencia *“se refleja un criterio uniforme de interpretación y aplicación de las normas jurídicas”*⁴⁰, esto es, mediante la jurisprudencia es posible establecer el verdadero significado de una norma, por ende, mediante el criterio jurisprudencial de la Segunda Sala, no se está creando *per se* una norma jurídica nueva, sino que únicamente se está estableciendo el verdadero significado y alcance de una determinada norma jurídica, por lo tanto, la jurisprudencia funciona como un medio para reflejar la verdadera voluntad de legislador de una norma jurídica, aún y cuando de la lectura literal de la Ley no sea posible desprender su verdadero significado.

Tomando en cuenta lo establecido anteriormente, se debe subrayar la existencia de diversos precedentes jurisdiccionales, como lo es el criterio jurisprudencial de 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.”***⁴¹, el cual establece que no se viola el principio de irretroactividad plasmado en el artículo 217 de la LA, siempre y cuando no hubiere existido un criterio jurisprudencial en sentido contrario (previo a la emisión de la jurisprudencia), así como versar sobre la interpretación de la norma jurídica, el cual como se escribió con anterioridad, consiste en establecer el verdadero significado de la norma jurídica.

Por esta razón, la autoridad hacendaria válidamente puede sostener que, utilizando dicho razonamiento, está en la posibilidad de aplicar un efecto retroactivo de la jurisprudencia de la Segunda Sala y, con base a esto, determinar un crédito fiscal o negar la

⁴⁰ **JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN RETROACTIVA.** Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuito. PC.IV.L. J/3 K (10a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación: Décima época, Libro 30, Tomo III, Mayo de 2016, página 2094). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2011703>> (Consulta: Marzo 17, 2024)

⁴¹ **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.** Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuito. PC.I.L. J/56 L (10a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Libro 71, Tomo III, Octubre de 2019, página 2947). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020850>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

solicitud de saldo a favor a los contribuyentes que han usado la figura de la compensación para realizar el pago del IVA en sus operaciones.

Por lo antes señalado y con el fin de evitar riesgos innecesarios para los contribuyentes, una recomendación sería que estos únicamente utilicen la figura de la compensación para realizar el pago de la contraprestación y, respecto al IVA traslado, realizar el pago en efectivo y moneda nacional.

De esta forma, al efectuar algún trámite de devolución de saldo a favor se tendrá, sin duda, un IVA pagado y susceptible de acreditamiento, sin objeciones o cuestionamientos por parte de la autoridad fiscal.⁴²

Por último, una vía interesante por el cual estimo puedan optar los contribuyentes a los cuales se les determine un crédito fiscal o se les niegue la solicitud de saldo a favor por concepto de IVA, debito a la utilización de la figura de la compensación para pago del impuesto en comento, es la presentación de un juicio de amparo indirecto en contra de la resolución de la autoridad fiscal argumentando la inconstitucionalidad de los artículo 1-B y 5 de la LIVA, de conformidad con la interpretación conforme que realiza la Segunda Sala a dichos artículos, al establecer que para que el IVA se considere como “efectivamente pagado” se debe realizar el pago del referido impuesto forzosamente en efectivo y moneda nacional.

En específico, considero que el contribuyente puede argumentar que la interpretación que realizó la Segunda Sala viola con el principio de interpretación *pro persona*, partiendo de la base que dicho principio vincula a las autoridades a aplicar e interpretar las normas jurídicas de la manera que mayor favorezca a los gobernados, en este caso, a los contribuyentes.⁴³

Debido a esto, la interpretación realizada por la Segunda Sala es inconstitucional al realizar una interpretación restrictiva de la LIVA y estableciendo que los contribuyentes no pueden pagar el IVA trasladado mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones,

⁴² Jerónimo Pérez, Rodolfo. “Extinción de obligaciones mediante compensación y sus efectos en el IVA LD, CPC Y PCF” Disponible en línea: **Práctica Fiscal**. Laboral y Legal Empresarial. <<https://app.vlex.com/#!/vid/744460657>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

⁴³ De la Parra Bello, César. Coste Vázquez, Santiago. “SCJN elimina la compensación como medio de pago del IVA para su acreditamiento” Mayo-Junio 2023. Disponible en línea: **Abogado Corporativo**. Fiscal. Página 32-37. <<https://www.chevez.com/upload/files/98573.pdf>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

situación que sin lugar a duda establece un retroceso para la simplificación del pago del IVA por los contribuyentes.

En adición a lo anterior, debido a la interpretación realizada por la Segunda Sala, se contraviene con el principio de equidad constitucional, argumentando en específico la inequidad a las operaciones realizadas por los contribuyentes, es decir, la autoridad fiscal, sin sustento alguno, otorga un trato desigual al pago de la contraprestación y al pago del IVA trasladado.

Concretamente, la autoridad fiscal por un lado determina que la contraprestación se puede considerar como “efectivamente cobrada” si esta se extingue mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones y, por otro lado, estima que para que el IVA se considere como “efectivamente pagado”, el pago forzosamente debe realizarse en efectivo. Dicho lo anterior, es evidente que la Segunda Sala otorga un trato desigual a dos operaciones las cuales, de manera general, buscan una misma finalidad, siendo esta la satisfacción del interés del acreedor.

En consecuencia, de lo anterior, no existe realmente un criterio objetivo que ayude a entender por qué se le otorga un trato desigual al pago de la contraprestación y el pago del IVA, toda vez que, de conformidad con el principio de equidad, estos tuvieron que haber recibido un trato idéntico, al ambos ser deudas debidas entre particulares.

Para concluir el presente trabajo, a mi parecer es claro que la mejor manera de evitar cualquier problema a futuro que pueda surgir por la interpretación realizada Segunda Sala, es reformar el artículo 5 de la LIVA, para efectos de añadir una definición de lo que debe considerarse como “efectivamente pagado”.

En definitivo, se propone que el artículo 5, fracción III, de la LIVA le otorgue el mismo trato al término de “efectivamente pagado” que se les otorga a las contraprestaciones como “efectivamente cobradas”, en otras palabras, se propone que el artículo 5, fracción III, de la LIVA adicione un párrafo que el establezca que para efectos de la IVA, el IVA se considera como efectivamente pagado mediante el pago del impuesto en comento en efectivo, bienes o servicio, o bien, cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

BIBLIOGRAFÍA

A. ARTÍCULOS DE REVISTA

De la Parra Bello, César. Coste Vázquez, Santiago. *“SCJN elimina la compensación como medio de pago del IVA para su acreditamiento”* Mayo-Junio 2023. Disponible en línea: **Abogado Corporativo. Fiscal. Página** 32-37. <<https://www.chevez.com/upload/files/98573.pdf>>

Erreguerena Albaitero, José Miguel. Pimentel Martínez, Fernando. Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio. Gallegos Barraza, José Luis. *“COMPENSACIÓN DE ADEUDOS ENTRE PARTICULARES NO ACREDITAMIENTO DE IVA”* Abril de 2023, Número 115. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Disponible en línea: < <https://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2023/04/Fisco-115-23-Compensacio%CC%81n-de-adeudos-entre-particulares-No-acreditamiento-de-IVA-Abril-2023.pdf>>

Gómez Carothers, Germán. *“Opciones y análisis ante la jurisprudencia de la SCJN, la cual establece que la compensación no es un medio de pago del IVA”* Enero, 2024. Disponible en línea: **Thomson Reuters. Sentencias.** <[file:///C:/Users/5361633/Downloads/41-47%20Opciones%20\(GCG\)%20\(2\).pdf](file:///C:/Users/5361633/Downloads/41-47%20Opciones%20(GCG)%20(2).pdf)>

Jerónimo Pérez, Rodolfo. *“Extinción de obligaciones mediante compensación y sus efectos en el IVA LD, CPC Y PCF”* Disponible en línea: **Práctica Fiscal. Laboral y Legal Empresarial.** <<https://app.vlex.com/#/vid/744460657>>

Melgar, P. *“Elementos Esenciales del Impuesto al Valor Agregado”*. 2018. *Unidades de Apoyo para el Aprendizaje*. CUAED/Facultad de Estudios Superiores Acatlán. Disponible en línea: <<https://repositorio->

uapa.cuaieed.unam.mx/repositorio/moodle/pluginfile.php/1371/mod_resource/content/4/contenido/index.html#glo-3>

Osterling Parodi, Felipe. “**¿CÓMO OPERA LA COMPENSACIÓN EN EL DERECHO CIVIL COMPARADO?**” Lima, junio del 2012. Disponible en línea: <<https://www.osterlingfirm.com/Documentos/articulos/Como%20opera%20la%20compensacion.pdf>>

Pricewaterhouse Coopers. “**La Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), resuelve contradicción de criterios respecto a la compensación civil como medio idóneo de pago del impuesto al valor agregado (IVA).**” Marzo 21, 2023. Disponible en línea: Pricewaterhouse Coopers. Impuestos y Servicios Legales. <<https://www.pwc.com/mx/es/impuestos/novedades-fiscales/la-scn-resuelve-contradiccion-de-criterios-respecto-a-compensacion-civil-iva.html>>

Zuazua, Antonio. “**La compensación civil no es un medio de acreditación del IVA...**”. **KPMG**. Disponible en línea: <<https://kpmg.com/mx/es/home/tendencias/2023/05/ao-compensacion-civil-no-es-un-medio-de-acreditacion.html#:~:text=La%20compensaci%C3%B3n%20civil%20en%20M%C3%A9xico,civiles%2C%20pero%20no%20necesariamente%20fiscales.>>

B. ARTÍCULOS DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

“El ABC para personas Contribuyentes.” Manual de Orientación Tributaria. Gobierno de México. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Septiembre 6, 2023. Disponible en línea: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/850660/Dato-3_IVA.pdf>

Núñez Picazo, Lizandro. Morales Armenta, Arturo. “IVA En forma práctica.” Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Servicio de Administración Tributaria. Disponible en línea: <<http://eesjojutla.com/wp-content/uploads/2019/11/IMCP-18-IVA-en-Forma-Practica.pdf>>

C. ARTÍCULOS DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Cadena Solórzano, María Teresa del Niño Jesús. Juárez Blancas, Rebeca Lizbeth. Fuentes Ramírez, Rebeca Lizbeth. Meneses Elizalde, Angélica Anahí. ***“ANÁLISIS DE LA NATURALEZA Y REGULACIÓN JURÍDICA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO”*** Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Derecho Fiscal. Disponible en línea: <<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/analisisdelanaturalezayregulacionjuridica.pdf>>

Tenorio Cruz, Ixchel. ***“Conceptos Constitucionales de la Contribución o del Derecho al Mínimo Vital”*** Tribunal Federal de Justicia Administrativa. Derecho Fiscal. Disponible en línea: <<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/conceptosconstitucionales.pdf>>

D. CRITERIOS JURISDICCIONALES DEL TRIBUNAL FEDERAL DE JUSTICIA ADMINISTRATIVA

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. IX-J-SS-14. R.T.F.J.A. Novena época, Año I, No.5, Mayo

2022, página 17. Tesis de jurisprudencia aprobada por acuerdo G/14/2022. Disponible en línea: <<https://www.tfja.gob.mx/cesmdfa/sctj/detalle-tesis/>>

E. CRITERIOS

JURISPRUDENCIALES Y TESIS AISLADAS

COMPENSACION, NATURALEZA DE LA. Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuito. Registro digital: 224963. (Seminario Judicial de la Federación: Octava época, Tomo VI, Segunda Parte-2, Julio-Diciembre de 1990, página 479). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/224963>>

DACIÓN EN PAGO. EXCEPCIÓN AL PRINCIPIO DE LA EXACTITUD EN LA SUSTANCIA DE LOS PAGOS. Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuito. I.3o.C.166 C. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo IX, Abril de 1999, página 521). Disponible en línea: SCJN <https://bj.scjn.gob.mx/doc/tesis/dfhwMHYBN_4klb4H2zkH/%22Prestaci%C3%B3n%20debida%22>

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO (IVA). LA COMPENSACIÓN ENTRE CONTRIBUYENTES, COMO MEDIO DE EXTINCIÓN DE OBLIGACIONES, NO ESTÁ PROHIBIDA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADA DICHA CONTRIBUCIÓN. Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuitos. (X Región)4o.1 A (11a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación: Libro 20, Tomo III, Diciembre de 2022, página 2733). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025591>> (Consulta: Marzo 17, 2024).

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). Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuitos. PC.XVI.A. J/4 A (11a.) (Seminario Judicial de la Federación, Libro 16, Tomo IV, Agosto de 2022, página 3891). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2025094>>

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN CIVIL NO ES UN MEDIO PARA SU PAGO NI PUEDE DAR LUGAR A UNA SOLICITUD DE SALDO A FAVOR O ACREDITAMIENTO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN LOS EJERCICIOS FISCALES 2019 Y 2020). Jurisprudencia. Contradicción de criterios. Segunda Sala. 2a./J. 19/2023 (11a.) (Gaceta del Seminario Judicial de la Federación: Undécima época, Libro 25, Tomo II, Mayo de 2023, página 2024). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2026404>>

IMPUESTOS, ELEMENTOS ESENCIALES DE LOS. DEBEN ESTAR CONSIGNADOS EXPRESAMENTE EN LA LEY. Jurisprudencia. Reiteración de criterios. Pleno. Registro digital: 232796. (Seminario Judicial de la Federación: Séptima época, Volumen 91-96, Primera Parte, página 172). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/232796>>

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. Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuito. PC.I.L. J/56 L (10a.) (Gaceta del Seminario Judicial de la Federación. Libro 71, Tomo III, Octubre de 2019, página 2947). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2020850>>

JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN NO PUEDE CONSIDERARSE VIOLATORIA DEL PRINCIPIO DE IRRETROACTIVIDAD, EN TANTO QUE EL HECHO A REGULAR O SITUACIÓN PROCESAL A RESOLVER SEA POSTERIOR A LA VIGENCIA DE LA LEY (INTERPRETACIÓN DEL ARTÍCULO 217, ÚLTIMO PÁRRAFO, DE LA LEY DE AMPARO). Aislada. Amparo directo. Tribunales Colegiados de Circuito. I.3o.C.54 K (10a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación: Libro 12, Tomo IV, Noviembre de 2014, página 2995). Disponible en línea: SCJN < <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2008018>>

JURISPRUDENCIA. SU APLICACIÓN RETROACTIVA. Jurisprudencia. Contradicción de tesis. Plenos de Circuito. PC.IV.L. J/3 K (10a.) (Gaceta del Semanario Judicial de la Federación: Décima época, Libro 30, Tomo III, Mayo de 2016, página 2094). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2011703>>

PAGO DE LO INDEBIDO Y SALDO A FAVOR. CONCEPTO Y DIFERENCIAS. Aislada. Amparo directo. Primera Sala. 1a. CCLXXX/2012 (10a.) (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta, Libro XV, Diciembre de 2012, Tomo 1, página 528). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/2002346>>

PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. ALCANCE DE DICHO PRINCIPIO EN RELACIÓN CON LOS IMPUESTOS INDIRECTOS. Jurisprudencia. Reiteración de criterios. Segunda Sala. 2a./J. 56/2006. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo XXIII, Mayo de 2006, página 298). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175025>>

RENTA. INTERPRETACIÓN DEL TÉRMINO "ESTRICTAMENTE INDISPENSABLES" A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN I, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2002). Aislada. Amparo en revisión. Segunda Sala. 2a. CIII/2004. (Seminario Judicial de la Federación y su

Gaceta: Novena época, Tomo XX, Diciembre de 2004, página 565). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/179766>>

VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 1o.-B, PRIMER PÁRRAFO, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, AL SEÑALAR EL MOMENTO EN EL QUE LAS CONTRAPRESTACIONES SE CONSIDERARÁN EFECTIVAMENTE COBRADAS POR EL CAUSANTE DEL GRAVAMEN, NO TRANSGREDE LA GARANTÍA DE LEGALIDAD TRIBUTARIA (LEGISLACIÓN VIGENTE EN 2003 Y 2004). Aislada. Amparo en revisión. Primera Sala. 1a. XLVI/2006. (Seminario Judicial de la Federación y su Gaceta: Novena época, Tomo XXIII, Marzo de 2006, página 211). Disponible en línea: SCJN <<https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/175401>>

F. DICCIONARIOS

Real Academia Española. **Diccionario de la Lengua Española.** 23ª edición. Disponible en línea. Efectivamente <<https://dle.rae.es/efectivamente>>

G. DOCTRINA

De Ruggiero, Roberto. **Instituciones de Derecho Civil.** Traducción de la 4ª. edición italiana. Madrid, Editorial Reus, 1931. Disponible en línea: UNAM. Biblioteca Jurídica Virtual <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/3/1122/9.pdf>>

Título Quinto. Extinción de las Obligaciones. Archivos Jurídicas UNAM. Disponible en línea: <<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/4/1783/10.pdf>>

H. INFORMACIÓN LEGISLATIVA

Comisiones Unidas Primera de Hacienda, Crédito Público y Seguros, y de Estudios Legislativos, Sección Fiscal. Procesos Legislativos. **Dictamen.** México D.F., diciembre 8,

1978. Iniciativa de Ley. **Ley de Impuesto al Valor Agregado**. Disponible en línea: <https://legislacion.scjn.gob.mx/Buscador/Paginas/wfProcesoLegislativoCompleto.aspx?q=7i5lK9rRYqoysrw79EZFjZEyPJpvnRwkndQH4r6o1a3Tdm2RVfo7W+CLvnOkI5h+ssJDLfxtNKSv1aXTeG4Zlw==#:~:text=El%20impuesto%20sobre%20ingresos%20mercantiles,e n%20cascada%20en%20los%20precios.>

Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2019. Exposición de Motivos. Muñoz Ledo y Lazo de la Vega, Porfirio Alejandro, Presidente de la Mesa Directiva de la Cámara de Diputados del Honorable Congreso de la Unión. Disponible en línea: https://www.ppef.hacienda.gob.mx/work/models/PPEF2019/paquete/ingresos/LIF_2019.pdf

QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, CON LA FINALIDAD DE MANTENER LOS BENEFICIOS PARA EL CONTRIBUYENTE DEL SISTEMA DE FLUJO DE EFECTIVO, PRESENTADA POR EL DIPUTADO JOSE MANUEL MINJARES JIMENEZ (PAN), A NOMBRE DE DIPUTADOS DE DIVERSOS GRUPOS PARLAMENTARIOS, EN LA SESION DEL JUEVES 7 DE NOVIEMBRE DE 2002. Exposición de Motivos. Disponible en línea: http://sil.gobernacion.gob.mx/Archivos/Documentos/2002/11/asun_111322_20021107_843001.pdf

I. LEGISLACIÓN

Código Civil de la Federación (P.O. Mayo 26, 1928, Julio 14, 1928, Agosto 3, 1928, Agosto 31, 1928/Enero 17, 2024).

Código Fiscal de la Federación (P.O. Diciembre 31, 1981/Noviembre 12, 2021).

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. (P.O. Febrero 5, 1917/Enero 24, 2024)

Ley del Impuesto al Valor Agregado. (P.O. Diciembre 29, 1978/Noviembre 12, 2021).

J. RECOMENDACIONES Y CRITERIOS DE LA PRODECON

Acuerdo de Recomendación 42/2015. PRODECON/SPDC/221/2015. Expediente: 14457-I-QRD-3230-2015. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. México, Distrito Federal. Noviembre 5, 2015. Disponible en línea: <https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/66803/_Testado__42_Recomendaci_n.pdf>

Acuerdo de Recomendación SLP-01-2020. Oficio: PRODECON/SLP/489/2020. Expediente: 03014-SLP-QR-172-2020. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. San Luis Potosí, San Luis Potosí. Diciembre 17, 2020. Disponible en línea: <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/RecomendacionesSPDC/regionales/slp/2020/01-2020-recomendacion/recomendacion_slp_01_2020_testada.pdf>

Criterio 9/IVA/NV Acreditamiento indebido de IVA. Servicio de Administración Tributaria. Normatividad. Disponible en línea: <<https://www.sat.gob.mx/articulo/38511/criterio-9/iva/nv>>

2/2021/CTN/CS-SPDC (Aprobado en la 1ra. Sesión Ordinaria 29/1/2021). VALOR AGREGADO. LA COMPENSACIÓN, COMO FORMA DE EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES, ES APTA PARA CONSIDERAR EFECTIVAMENTE PAGADO EL IMPUESTO TRASLADADO Y CUMPLIR CON EL REQUISITO PARA SU

ACREDITAMIENTO, PREVISTO EN EL ARTÍCULO 5, FRACCIÓN III, DE LA LEY RELATIVA. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Página 135. Disponible en línea: <

http://187.188.252.61/Documentos/CriteriosNSAJ/compilacion_criterios_sustantivos_spdc_actualizada.pdf >

27/IVA/2006-RF-Acreditamiento. Ley de Impuesto al Valor Agregado (LIVA). Acreditamiento. Junio 27, 2006. Vigente. Disponible en línea: <http://www2.sat.gob.mx/sitio_internet/sitio_aplicaciones/Resoluciones_Favorables/default.asp>

35/2015/CTN/CS-SPDC (Aprobado 11va. Sesión Ordinaria 27/11/2015). VALOR AGREGADO. LA AUTORIDAD NO PUEDE NEGAR SU ACREDITAMIENTO, POR SEÑALAR QUE EL IMPUESTO TRASLADADO NO SE CONSIDERA COMO EFECTIVAMENTE PAGADO AL HABERSE CUBIERTO MEDIANTE LA APORTACIÓN DE ACCIONES O PARTES SOCIALES. Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente. Página 54. Disponible en línea: <<https://amcpdf.org.mx/wp-content/uploads/2017/03/CRITERIOS-SUSTANTIVOS-PRODECON-2.pdf>>

K. SENTENCIAS

Acuerdo del Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región. Agosto 18, 2022. Saltillo, Coahuila. Poder Judicial de la Federación- Expediente auxiliar: 559/2022. Administrativa. Deriva de: Amparo directo 286/2021 del índice del Decimoprimer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, con residencia en la Ciudad de México. Magistrado ponente: Carlos Aldo Vargas Eguarte. Secretario. Andrés Guillermo Ríos Vizcaíno. (Consulta: Marzo 17, 2024).

Acuerdo del Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. Junio 14, 2022. Guanajuato, Guanajuato. Poder Judicial de la Federación. Contradicción de tesis 3/2022 entre las sustentadas por el Primer y el Segundo Tribunales Colegiados en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito. Magistrado ponente: Arturo Hernández Torres. Secretario: Luis Ángel Ramírez Alfaro.

Resolución de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Marzo 15, 2023. Ciudad de México. Poder Judicial de la Federación. Contradicción de criterios 413/2022 suscitada entre: el Pleno en Materia Administrativa del Décimo Sexto Circuito y el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila. Ministro ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretario de estudio y cuenta: Jorge Jiménez Jiménez. Disponible en línea: <<https://www2.scjn.gob.mx/consultatematica/paginaspub/DetallePub.aspx?AsuntoID=305498>>