

DESCONOCIMIENTO DE LA COMPENSACIÓN COMO FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

(JURISPRUDENCIA PC XVI A, J/4ª (11ª), EMITIDA POR EL PLENO
EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO)

LIC. JOSÉ MIGUEL ERREGUERENA ALBAITERO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

Dra. Laura Grajeda Trejo

PRESIDENTA

C.P.C. PCFI y Lic. Héctor Amaya Estrella

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Rodolfo Servín Gómez

VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ramiro Ávalos Martínez

VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. José Luis Gallegos Barraza

PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz

RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico	Lomelín Martínez, Arturo
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús	Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Amezcuca Gutiérrez, Gustavo	Mendoza Soto, Marco Antonio
Arellano Godínez, Ricardo	Miranda Valenzuela, José Cesáreo
Argüello García, Francisco	Moguel Gloria, Francisco Javier
Cámara Flores, Víctor Manuel	Navarro Becerra, Raúl
Cavazos Ortiz, Marcial A.	Ortiz Molina, Óscar
De Anda Turati, José Antonio	Pérez Ruiz, Víctor Manuel
De los Santos Valero, Javier	Puga Vértiz, Pablo
Errequerena Albaitero, José Miguel	Ramírez Medellín, José Cosme
Eseverri Ahuja, José Ángel	Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Esquivel Boeta, Alfredo	Sáinz Orantes, Manuel
Franco Gallardo, Juan Manuel	Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Gallegos Barraza, José Luis	Uribe Guerrero, Edson
Gómez Caro, Enrique	Zaga Hadid, Jaime
Hernández Cota, José Paul	Zavala Aguilar, Gustavo

DESCONOCIMIENTO DE LA COMPENSACIÓN COMO FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

(JURISPRUDENCIA PC XVI A, J/4ª (11ª), EMITIDA POR EL PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL DÉCIMO SEXTO CIRCUITO)

LIC. JOSÉ MIGUEL ERREGUERENA ALBAITERO
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

OBJETIVO

El presente artículo tiene por objeto analizar la jurisprudencia dada a conocer por medio del *Semanario Judicial de la Federación* el 12 de agosto de 2022, emitida por el Pleno en Materia Administrativa de Guanajuato:

PC XVI A, J/4ª (11ª), 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).

Toda vez que el criterio jurisprudencial mencionado ha sido materia de debate recientemente, resulta necesario analizar los motivos del desconocimiento la figura de la compensación como medio para saldar el pago del impuesto al valor agregado (IVA) trasladado en operaciones entre particulares, provocando así, que no se considere como acreditable el impuesto trasladado y pagado a través de esta forma de extinción de las obligaciones.

Asimismo, expondremos nuestros motivos de disenso respecto del pronunciamiento del Pleno de Circuito en Materia Administrativa de Guanajuato, abordando brevemente el concepto de compensación previsto en la materia civil y los requisitos previstos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) para considerar acreditable el impuesto.

PRONUNCIAMIENTO DEL PLENO DE CIRCUITO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DE GUANAJUATO

La jurisprudencia objeto de estudio fue emitida por el Pleno de Circuito en Materia Administrativa de Guanajuato a raíz de la contradicción de criterios que fue sometida a su consideración, donde dos Tribunales Colegiados de dicho Estado emitieron criterios discrepantes respecto de la procedencia o no de la figura de la compensación (aplicable en el ámbito civil), en relación con el acreditamiento del IVA, pues mientras uno determinó que de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1o.-B y 5o., fracción III, de la LIVA, la compensación no es un medio de pago para

acreditar el impuesto, 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. Al resolver dicha contradicción, el Pleno en Materia Administrativa de Guanajuato determinó como criterio jurídico prevaleciente que, la compensación no es un medio de pago para acreditar el IVA.

Las razones de justificación que brinda el Pleno referido, podemos resumirlas en los siguientes puntos:

- Que, en materia de IVA, es necesario demostrar que el impuesto fue “efectivamente pagado” en el mes de que se trate, esto es, que haya sido enterado a la hacienda pública.
- 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 con el fisco federal (siempre que ambas deriven de un mismo impuesto, incluyendo sus accesorios).
- Que, en términos de la legislación civil, la compensación no tiene lugar cuando las deudas tienen relación con obligaciones fiscales, y en el caso de la legislación tributaria, no se autoriza expresamente.

De esa forma, el criterio jurisprudencial determina que, en operaciones entre particulares, no se puede compensar el monto o contraprestación pactada incluyendo el IVA, sino únicamente el monto de la contraprestación. Esta circunstancia da lugar a que el impuesto trasladado deba ser cubierto en efectivo y por separado.

Aun cuando el criterio de mérito resulta de observancia obligatoria únicamente para los Tribunales del Estado de Guanajuato, es un precedente sumamente cuestionable, pues deviene de una indebida y restrictiva interpretación de las disposiciones de la LIVA, como se expone más adelante.

CONSIDERACIONES EN TORNO AL PRECEDENTE REFERIDO

En atención al contenido del artículo 5, fracción III de la LIVA, tenemos que uno de los requisitos para considerar acreditable el IVA, es que el impuesto trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

Si bien, puede observarse que la legislación utiliza la expresión “efectivamente pagado” para considerar acreditable el impuesto, no debe interpretarse que tal requisito se cumple únicamente a través del pago en efectivo del impuesto,¹ pues la legislación no establece tal limitante; por el contrario, reconoce formas de cobro adicionales.

¹ El artículo 2062 del Código Civil Federal, refiere pago o cumplimiento como la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido.

Esto es así porque el artículo 1-B de la misma ley dispone que, en los casos en que el contribuyente realiza el cobro de contraprestaciones, estas se consideran “efectivamente cobradas” cuando se reciban en efectivo, en bienes o servicios o cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.²

Así, dentro de las formas de extinción de las obligaciones previstas en el Código Civil Federal, se encuentra la figura de la compensación, que podemos definirla como el acto por virtud del cual, dos personas que reúnen la calidad de deudor y acreedor recíprocamente deciden extinguir sus obligaciones hasta por el importe de la menor.

Tomando en consideración lo anterior, si las partes acuerdan extinguir sus obligaciones mediante la figura de la compensación, quedando el interés del acreedor plenamente satisfecho, no existe motivo para desconocer el cobro a través de dicha figura, del impuesto trasladado.

En ese sentido, si las partes acuerdan tener por cobradas las contraprestaciones vía compensación, *debe* tenerse como efectivamente cobrado y pagado el impuesto para efectos del artículo 1-B y 5, fracción III de la LIVA.

Claramente, la determinación adoptada por el Pleno de Circuito en Materia Administrativa de Guanajuato deviene de una interpretación restrictiva de las disposiciones señaladas, al considerar que el impuesto trasladado no se encuentra efectivamente pagado si se efectúa en forma diversa al efectivo.

Resulta desatinado confundir los efectos de la relación contractual en la que los particulares acuerdan que el pago de una contraprestación (con el monto de IVA correspondiente) pueda ser liquidada mediante efectivo o por algún otro medio previsto en el artículo 1-B de la LIVA (incluyéndose desde luego, la compensación); frente a la obligación que tiene el contribuyente de realizar el pago del impuesto ante el fisco federal.

El hecho de que el pago de la contraprestación e IVA correspondiente se encuentre saldado vía compensación entre particulares, no implica que el contribuyente se encuentra relevado de enterar el IVA a su cargo en términos del artículo 1, párrafo cuarto de la LIVA.³

Esto es así porque, no debe perderse de vista que para efectos del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, los pagos efectuados en favor del fisco federal se realizan en moneda nacional mediante alguno de los medios de pago previstos en el precepto normativo.

2 El artículo 1o.-B de la LIVA, establece que, para efectos de la 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 impartar 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.

3 El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubiera 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.

Así, es evidente que el contribuyente realizará el pago del impuesto en favor de la hacienda pública en efectivo, sin que incida o afecte en tal circunstancia la forma en que los particulares consideraron pagado el impuesto trasladado en sus operaciones.

De esa forma, en materia de IVA tenemos que aun cuando el impuesto trasladado sea cubierto mediante compensación, el contribuyente que trasladó el impuesto debe considerar como IVA a cargo el que corresponda respecto del monto de la contraprestación; mientras que en el caso del adquirente del bien o servicio (consumidor) podrá considerar el IVA como acreditable.

Consecuentemente, para efectos del acreditamiento, debe considerarse como acreditable el IVA trasladado que es cobrado mediante compensación.

Así, contrario a lo apuntado por el Pleno de Circuito en Materia Administrativa del Estado de Guanajuato, no existe ningún impedimento para que los particulares tengan por cumplida la obligación de la contraprestación e IVA correlativo mediante compensación, pues aun cuando no se menciona dicha figura de forma expresa en el artículo 1-B de la LIVA, es claro que la interpretación de dicho precepto no debe ser restrictiva; por el contrario, permite considerar efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

Por último, es preciso señalar que el pasado 2 de diciembre de 2022, fue publicada en el Semanario Judicial de la Federación, 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”**, mediante la cual, acorde a nuestro criterio, el Cuarto Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Décima Región, con residencia en Saltillo, Coahuila de Zaragoza, determinó que no existe prohibición legal para considerar acreditable y efectivamente pagado el IVA que se traslada entre particulares en virtud de operaciones realizadas entre ellos que tengan como origen la compensación, siempre y cuando se demuestre, pues finalmente, el entero a la autoridad fiscal debe realizarse en efectivo y en moneda nacional.

Sin embargo, la tesis en cuestión es objeto de la denuncia relativa a la contradicción de criterios 43/2022, pendiente de resolverse por el Pleno en Materia Administrativa del Primer Circuito.