

NUEVAS CONSIDERACIONES EN MATERIA DE EXENCIÓN DEL IVA PARA LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN CRITERIO DEL PLENO DE LA SCJN

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Leticia Hervert Sáenz
PRESIDENTA

C.P.C. José Luis García Ramírez
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Orlando Corona Lara
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
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 DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

NUEVAS CONSIDERACIONES EN MATERIA DE EXENCIÓN DEL IVA PARA LOS PRESTADORES DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN CRITERIO DEL PLENO DE LA SCJN

C.P.C. VÍCTOR MANUEL CÁMARA FLORES
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

Con la publicación el pasado 12 de agosto del año en curso de la jurisprudencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, derivado de la contracción de tesis 252/2015 resuelta por mayoría de votos el pasado 10 de mayo, cuyo ponente fue el Ministro Alberto Pérez Dayán, se abre nuevamente la discusión (después de más de cinco años), respecto a si ya se tiene total claridad en la interpretación del artículo 29 del Reglamento¹ de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA), en relación con el artículo 9, Fracc. II de la ley de la materia² relativo a la exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) para los servicios de construcción de casa habitación.

Esto es así porque a lo largo de los últimos cinco años, la propia SCJN ha cambiado de criterio en varias ocasiones, dejando a los contribuyentes que prestan servicios de construcción de casa habitación ante una problemática muy particular respecto de aplicar o no una exención que, a todas luces, se creó con el objetivo de resolver el grave problema de la vivienda en nuestro país, para no encarecerla con dicho impuesto al propietario, usuario o al ahora llamado consumidor final.

Para efectos de ilustrar lo mencionado, es indispensable conocer lo que establecen las disposiciones fiscales aludidas:

Artículo 9 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA):

[...]

No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo.
- II. Construcciones adheridas al suelo, **destinadas o utilizadas para casa habitación**. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa

¹ Anteriormente, Artículo 21-A del RLIVA.

² Los precedentes legales más importante son la jurisprudencia 115/2010 de la 2ª Sala de la SCJN, el amparo en revisión 135/2012 de la Primera Sala de la SCJN, los amparos en revisión 2126/2013 y 420/2014 de la 2ª Sala referidos al Artículo 9, Fracc. II y al 21-A del RIVA (actualmente, artículo 28 de este ordenamiento).

habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

[...]

(Énfasis añadido).

Artículo 29 del RILVA:

Para los efectos del artículo 9º, fracción II de la Ley, la *prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para este fin*, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto por dicha fracción, siempre y cuando el prestador del servicio **proporcione la mano de obra y materiales**.

Tratándose de unidades habitacionales, no se considera como destinadas a casa habitación las instalaciones y obras de urbanización, mercados, escuelas, centros o locales comerciales, o cualquier otra obra distinta a las señaladas.

(Énfasis añadido).

Al respecto, y como se mostrará más adelante, resulta criticable que un párrafo del Artículo 29 haya generado tal cúmulo de interpretaciones distintas y haya creado tal inseguridad jurídica a los constructores o desarrolladores de casa habitación, cuando este dispositivo nació con un noble propósito: **no encarecer la vivienda para que más mexicanos tengan acceso a ella, al considerarse un artículo de primera necesidad**.

Lo anterior resulta entendible en el contexto de que el IVA con su tasa de 16%, es un impuesto que representa un **costo adicional** importante para la persona o personas que no tienen derecho a acreditarlo en la cadena productiva de la cual se deriva (llamado el consumidor final). Dicho porcentaje como un costo incremental, puede ser la diferencia entre poder o no adquirir una vivienda por parte de un particular en México.

En otras palabras, cualquier constructor o comercializador de casa habitación está interesado en aplicar dicha exención con dos propósitos:

1. Para que sus costos de construcción sean menores, representado por un flujo menor de recursos en la relación con el pago a ciertos proveedores (incluye a quienes construyen su propia casa habitación).
2. Para que el universo de sus clientes sea mayor, al ofrecer casas con un precio o costo más bajo, para quien vaya a adquirirla con tal propósito.

Sin embargo, las distintas interpretaciones legales han representado verdaderos retos en el intento por aplicar o utilizar adecuadamente la exención del IVA. Lo anterior se puede

observar a través de hacer un breve recuento histórico de los principales precedentes legales aplicables a la situación en particular:

- Jurisprudencia núm. 2a/J 88/2010 de la 2ª Sala de la SCJN. Estableció que los servicios de construcción que formen parte integrante de una casa se convierten en parte de ella; por lo tanto, los servicios de su instalación hidráulica, eléctrica, de gas, de aire acondicionado, drenaje, etc., gozaban de dicha exención.
- Jurisprudencia por contradicción de tesis núm. 2ª/J 115/2010 de la 2ª Sala de la SCJN. Reiteró posición de la jurisprudencia 88/2010, pero aclararon que solo operaba para aquellos que prestaran los servicios de construcción de casa habitación de manera conexas con su venta, es decir, que el mismo contribuyente realizara, de manera conjunta, ambas actividades.
- Amparo en revisión núm. 135/2012 de la 1ª Sala de la SCJN. Coincidió con la Segunda Sala respecto de que el contribuyente realizara, de manera conjunta, las actividades de enajenación y prestación de servicios de construcción; sin embargo, excluyen la adquisición de bienes e insumos para la realización de la obra o la contratación de servicios (subcontratos).
- Amparos en revisión núm. 2126/2013 y 420/2014 de la 2ª Sala de la SCJN. Se establece que no tiene que prestarse el servicio de construcción que incluya la mano de obra y materiales, de manera conexas, con la enajenación de las construcciones. Se inició con la explicación de la necesidad de existir una integralidad de la construcción de la casa habitación, por lo que aluden a que los servicios de instalación hidráulica, de gas, eléctrica, etc. **No** podían gozar de la exención del impuesto, ya que solo se trataban de actividades paralelas o complementarias a la construcción.
- Criterio del SAT 136/2013/IVA, 28/2014-2016/IVA. Los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, cancelería de fierro o aluminio y, en general, cualquier labor que los constructores de inmuebles contraten con terceros para realizarlos o incorporarlos a inmuebles y construcciones nuevas destinadas a casa habitación, no se encuentran incluidos en la exención prevista en el Artículo 9, Fracción II de la mencionada ley y 29 de su reglamento, ya que **dichos servicios por sí mismos no constituyen la ejecución misma de una construcción adherida al suelo ni implican la edificación de dicho inmueble.**
- Decreto de beneficios fiscales publicado en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) el 22 de enero de 2015. Se condona el IVA causado hasta el 31 de diciembre de 2014 para quienes prestaron servicios parciales de construcción de casa habitación.
- Regla 2.7.1.35 de la RM 2015 publicada el 3 de marzo de 2015. Se permite “deducir” los servicios parciales de construcción de casa habitación hasta el 31 de diciembre de 2014, respecto de erogaciones y comprobantes por los que no se les

hubiera trasladado el IVA. Requisito indispensable de presentar detalle de información a más tardar el 30 de abril de 2015.

- Decreto de beneficios fiscales publicado en el DOF del 26 de marzo de 2015, en conjunto con las reglas 11.10.2 y 11.10.3 RM para 2015 y la 11.6.2 y 11.6.3 de la RM para 2016. Otorga el beneficio fiscal de la condonación a 100% del IVA en servicios parciales de construcción de casa habitación, cumpliendo ciertos requisitos, obteniendo una manifestación impresa del contratante y emitiendo un CFDI con un complemento especial. Es requisito indispensable que el propietario de la tierra contrate los servicios de construcción y los permisos y licencias correspondientes estén a su nombre.

Ahora bien, la publicación el 12 de agosto de 2016 de la Tesis motivo de este análisis, establece lo siguiente:

Tesis: P./J. 4/2016 (10a.)

Décima Época 2012229

Pleno Publicación: viernes 12 de agosto de 2016 10:20 h

Jurisprudencia (Administrativa)

VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 29 DE SU REGLAMENTO (21-A DEL VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA, INDISTINTAMENTE, RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN O, INCLUSO, PARA QUIENES PRESTEN EL SERVICIO DE CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A ESE FIN O SU AMPLIACIÓN, SIEMPRE Y CUANDO ÉSTOS PROPORCIONEN LA MANO DE OBRA Y LOS MATERIALES RESPECTIVOS.

Si se considera el propósito que motivó al Congreso de la Unión para liberar de la obligación de pago del impuesto al valor agregado a la enajenación de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en resolver o aliviar el problema de escasez de vivienda por considerarla como un artículo de primera necesidad y de consumo popular, es posible concluir que el beneficio tributario previsto en el artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en virtud del cual la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, así como su ampliación y la instalación de casas prefabricadas para ese destino, *siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales*, queda comprendida en la exención establecida en la fracción II del artículo 9o. de la referida ley tributaria, opera con independencia de que el contribuyente realice conjuntamente esas actividades, pues *para que se actualice la referida exención basta la enajenación del inmueble* destinado a casa habitación o bien, **la sola prestación del servicio de construcción o ampliación de dicho inmueble pero siempre que este servicio se preste de manera integral por proporcionarse la mano de obra y los materiales**; en la inteligencia de que si quienes presten los mencionados

servicios **subcontratan** alguno de ellos, se estará ante servicios que *no se ubican* en el supuesto de la exención y, por tanto, al no operar ésta, respecto de aquéllos se *deberá realizar el traslado y el entero* del impuesto correspondiente.

PLENO

Contradicción de tesis 252/2015. Entre las sustentadas por la Primera y la Segunda Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 10 de mayo de 2016. Mayoría de nueve votos de los Ministros Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, José Ramón Cossío Díaz, Margarita Beatriz Luna Ramos, José Fernando Franco González Salas, Norma Lucía Piña Hernández, Eduardo Medina Mora I., Javier Laynez Potisek, Alberto Pérez Dayán y Luis María Aguilar Morales. Disidentes: Arturo Zaldívar Lelo de Larrea y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Ponente: Alberto Pérez Dayán. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Tesis y/o criterios contendientes:

Tesis 1a. LXXXIII/2012 (10a.), de rubro: "VALOR AGREGADO. EL ARTÍCULO 21-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, COMPLEMENTA Y DETALLA LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 9o., FRACCIÓN II, DE DICHA LEY.", aprobada por la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación y publicada en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Décima Época, Libro VII, Tomo 1, abril de 2012, página 887, y

El sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver el amparo directo en revisión 420/2014.

El Tribunal Pleno, el veintitrés de junio en curso, aprobó, con el número 4/2016 (10a.), la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a veintitrés de junio de dos mil dieciséis.

(Énfasis añadido).

Como podrá advertirse, el precedente legal transcrito es de observancia obligatoria para todos los tribunales inferiores a la Corte, no así de aplicación obligatoria para las autoridades fiscales aunque seguramente por su contenido la estarán acatando.

Al respecto, los siguientes aspectos son los de mayor relevancia, considerando los antecedentes expuestos y, tanto la redacción publicada de la Tesis: P./J. 4/2016 (10a.), como la versión taquigráfica de la misma:

- Se ratifica y queda claro, que la prestación de servicios de construcción y la enajenación de casa habitación, son actividades que pueden realizarse de manera independiente para efectos de aplicar la exención, es decir, *no son actos conexos*



para que opere el beneficio fiscal, por lo tanto no es necesario que un contribuyente realice de manera conjunta ambas actividades.

- Se ratifica y aclara: para que opere la exención *es necesario que el servicio se preste de manera integral*, proporcionándose mano de obra y materiales por parte del constructor. Es decir, quedan fuera los servicios parciales de construcción.
- La redacción de la Tesis publicada, no es clara ni define *qué debe entenderse por servicios integrales de construcción*, ni existe una definición jurídica de dicha terminología en la industria; sin embargo, la versión taquigráfica nos da a conocer que la Corte se refiere a que dichos servicios impliquen propiamente la entrega de la construcción de una casa, es decir, un constructor que haya edificado la vivienda en el terreno de otra persona y no aquel que prestó solamente algún servicio de construcción relacionado (por ejemplo, la instalación hidráulica, sanitaria, de gas, pintura, entre otros), a estos servicios se les ha denominado: servicios “parciales de construcción” y son los que *no deberán considerarse como integrales* aunque el prestador haya incluido la mano de obra y los materiales respectivos.
- La redacción en la parte final de la Tesis publicada menciona que “en la inteligencia de que si quienes presten los mencionados servicios **subcontratan** alguno de ellos, se estará ante servicios que *no se ubican* en el supuesto de la exención...”; por lo tanto, esta redacción es confusa y puede interpretarse de varias maneras, por ejemplo:
 - Concluir que el prestador de servicios integrales de construcción, no podrá acceder a la exención al subcontratar “cualquier” servicio parcial relacionado, aun cuando, este representara 1% del total de lo construido, es decir, que la restricción esté orientada totalmente al constructor de los servicios integrales.
 - Otra interpretación es que solamente se refiere y se enfoca a los llamados servicios parciales de construcción, por lo que un constructor de servicios integrales que entrega una vivienda totalmente construida, Sí puede aplicar la exención en la totalidad de la facturación de dicho servicio a su cliente, con la particularidad de que los servicios parciales que éste hubiera subcontratado **no** hayan podido aplicarlo.³
 - En un sentido literal de lo publicado, que se interprete que el beneficio fiscal **no** resultaría aplicable si se “subcontrata” la Mano de Obra, o bien, los Materiales.

³ En este supuesto, al constructor le trasladan el IVA por todos sus gastos e insumos de materiales, incluyendo subcontratos de servicios parciales, pero al facturar sus servicios a su cliente, aplica la exención de IVA pues en su contrato se pactó entregar la construcción de una casa habitación incluyendo mano de obra y materiales.

- En el primer supuesto, se entendería que todos los trabajadores para la prestación del servicio de construcción tendrían que ser empleados directos del constructor, o sea, no pueden ser subcontratados, lo cual en la industria de dicho sector no sucede así por múltiples consideraciones tanto de mercado como de ubicación (trabajadores eventuales, locaciones fuera de áreas urbanas, destajistas independientes que trabajan por familias con un representante, sindicatos de transportistas de la construcción, departamentos administrativos de grupos corporativos, entre otros).

Peor aún si nos referimos al segundo supuesto, la subcontratación de los **materiales**, simplemente no existe tal posibilidad.

Al respecto, la segunda interpretación es la correcta, considerando una aplicación práctica de la norma y las actividades en el sector inmobiliario y de la construcción; asimismo, en cumplimiento del objetivo que persigue la exención para los servicios de construcción de casa habitación, que ya hemos mencionado, así como, con respecto a los comentarios vertidos por los Ministros que votaron en el Pleno que dio origen a la Tesis de Jurisprudencia motivo de este análisis.

Por último, es importante comentar que, dentro de los argumentos que el Ministro ponente Pérez Dayán adopta de parte del Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz-Mena, se concluyó con toda claridad que para la Corte **el hecho imponible es la entrega de un vivienda** en un figura inicial, que lo representa la venta de la casa hecha, y la otra, es por medio de la prestación de servicios de construcción para entregar la casa, siempre y cuando, quien los proporcione entregue mano de obra y materiales; esto es, la integralidad que tanto han hecho mención.

CONCLUSIÓN

Con base en todo lo anterior, considero que aun cuando la conclusión arribada por el Pleno de la SCJN tiende a tratar de cerrar la discusión, que por tantos años se ha mantenido abierta, todavía estimo cambios en el próximo futuro.

La industria cuenta con conceptos y contratos bien definidos, se sugiere su utilización en el contexto de las discusiones por parte de legisladores, asesores y el poder judicial.

La recomendación general más pertinente para el caso en cuestión, es que se reforme, de una vez por todas, el Artículo 29 del reglamento y así se eliminen tantas especulaciones e interpretaciones; además, se le otorgue mayor seguridad jurídica a los gobernados pertenecientes a esta industria con la consecuencia económica positiva para la población que busca una vivienda digna.