

MODIFICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SCJN EN LA EXENCIÓN DEL IVA PARA SERVICIOS RELACIONADOS CON LA CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN

POR: LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega
PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angélica Gómez Castillo
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. José Antonio de Anda Turati
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
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

Jesús Alvarado Nieto	Francisco Xavier Hoyos Hernández
Federico Aguilar Millán	Arturo Lomelín Martínez
Gustavo Amezcua Gutiérrez	Enrique A. Manrique Díaz Leal
Ricardo Arellano Godínez	Ernesto Manzano García
Francisco J. Arguello García	Ricardo Javier Mena Rodríguez
Víctor Manuel Cámara Flores	Marco Antonio Mendoza Soto
Marcial A. Cavazos Ortiz	Francisco Moguel Gloria
José Antonio de Anda Turati	Óscar Ortiz Molina
Marcelo de los Santos Anaya	Víctor M. Pérez Ruiz
Javier de los Santos Valero	Pablo Puga Vértiz
José Miguel Erreguerena Albaitero	Mario Jorge Ríos Peñaranda
José Ángel Eseverri Ahuja	Manuel Sainz Orantes
Juan Manuel Franco Gallardo	Luis Ignacio Sánchez Gutiérrez
José Luis Gallegos Barraza	Héctor Villalobos González
Antonio C. Gómez Espiñeira	Francisco Miguel Wilson Loaiza
José Paul Hernández Cota	

MODIFICACIÓN DEL CRITERIO DE LA SCJN EN LA EXENCIÓN DEL IVA PARA SERVICIOS RELACIONADOS CON LA CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN

*POR: LIC. PABLO PUGA VÉRTIZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP*

El tema de la exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ha sido objeto de múltiples análisis con anterioridad, en especial por ambas Salas de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN).

Antes de analizar los diversos pronunciamientos de la Salas de la SCJN sobre el tema que nos ocupa, es preciso recordar que el Art. 9, Fracc. II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) establece que no se pagará el impuesto en comento, como resultado de enajenar construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación.

Por su parte, el Art. 29 del Reglamento de la LIVA (RLIVA), en vigor (de contenido similar al Art. 21 del RLIVA vigente hasta el día 4 de diciembre de 2006), establece que para efectos del Art. 9, Fracc. II de la LIVA, la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de esta, así como la instalación de casas prefabricadas utilizadas para este fin, se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto por dicha Fracc., esto es, dentro de las construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas como casa habitación (siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales).

Por lo tanto, la prestación de servicios de construcción de inmuebles para casa habitación, al igual que la enajenación de dichas construcciones, son actividades que se encuentran exentas del pago de IVA.

Ahora bien, mediante la jurisprudencia número 2a./J. 88/2010, la Segunda Sala de la SCJN fijó el alcance de la exención del IVA que se prevé en los Arts. 9, Fracc. II de la LIVA y 21-A de su Reglamento (actualmente, Art. 29), resolviendo que dicha exención comprende a todos aquellos servicios que formen parte integrante de la casa habitación ya que se convierten en parte de ella, tales como los servicios de instalación, hidráulica, eléctrica, gas, aire acondicionado, sanitarias o drenaje, etcétera.

Posteriormente, mediante la jurisprudencia por contradicción de tesis número 2a./J. 115/2010, la misma Sala reiteró que los servicios de instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado y otras, se consideran comprendidos en la exención de la enajenación de casa habitación a que se refiere el reglamento; sin embargo, precisó que dicha exención de IVA solo operaba para los sujetos pasivos que se dediquen a prestar el servicio de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, actividad que

deben realizar de manera conexas con la venta de esos bienes, es decir, que un solo contribuyente tenía que ser el prestador del servicio y el que lleve a cabo la enajenación de la casa habitación.

Por su parte, la Primera Sala de la SCJN, al resolver el amparo directo en revisión 135/2012 (mismo que fungió como base de las tesis aisladas números 1a. LXXXII/2012 y 1a. LXXXIII/2012), coincidió con la Segunda Sala en que un solo contribuyente debe realizar las dos actividades (enajenación y prestación de servicios de construcción), para gozar de la exención a que se refieren los Arts. 9, Fracc. II de la LIVA y 21-A de su Reglamento, pero excluyó a los actos de adquisición de bienes, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra o la contratación de servicios para tales fines, es decir, los actos realizados por terceros independientes o los llamados subcontratistas.

No obstante todo lo anterior, como resultado de un cambio en su integración, la Segunda Sala de la SCJN ha modificado su criterio en fechas recientes, particularmente al resolver los recursos de amparo directo en revisión números 2126/2013 y 420/2014.

Específicamente, mediante la ejecutoria del amparo directo en revisión número 2126/2013, la Segunda Sala de la SCJN expuso los siguientes razonamientos, en materia de la interpretación y aplicación del Art. 9, Fracc. II de la LIVA y del Art. 21-A del RLIVA anterior (equivalente al Art. 29 del RLIVA en vigor):

[...]

Es indudable que conforme al texto del artículo 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación, no hay obligación de pagar el impuesto relativo y por consiguiente, se excluye de la obligación de aceptar el traslado de éste a las personas que adquieran este tipo de inmuebles; sin embargo, debe ponderarse que acorde al artículo 21-A de su Reglamento, tampoco la hay por 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 ese fin, si el prestador del servicio proporciona la mano de obra y materiales.

Esa exención se otorga entonces, con independencia de si los contribuyentes llevan a cabo de manera conjunta, la construcción de inmuebles destinados a casa habitación proporcionando mano de obra y materiales, y la enajenación de inmuebles destinados a casa habitación, pues atento al texto de las disposiciones legales citadas, esa exigencia (que converjan en una misma contribuyente las dos funciones) no está prevista, ya que lo único que establecen, sin lugar a dudas, es que ambos tipos de contribuyentes están exentos de la obligación de pagar el impuesto al valor agregado; dicho de otra manera, no tiene que prestarse el servicio de construcción proporcionando mano de obra y materiales, de manera conexas con la enajenación de construcciones

adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación, para gozar de esa prerrogativa, pues ambas actividades persiguen el objetivo buscado por el legislador que fue solucionar el problema de la vivienda en el país.

[...]

Ahora bien, con base en el procedimiento legislativo precedente, se advierte que *la intención del legislador fue exentar del pago del impuesto al valor agregado a la enajenación de construcciones adheridas al suelo utilizadas o destinadas a casa habitación, pues por su fin (vivienda) las consideró entre los artículos de primera necesidad y de consumo popular, cuyo objetivo es incentivar la construcción de casas habitación, para resolver el problema de escasez de vivienda, sin condicionar en ninguna forma el beneficio, a otras actividades.*

Para ser acorde con ese objetivo, el artículo 21-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado incluyó en la exención prevista en la ley, a la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas utilizadas para ese fin, siempre y cuando el prestador del servicio proporcionara la mano de obra y materiales, lo que demuestra sólo, que la exigencia relativa a que se proporcione mano de obra y materiales se dirigió única y exclusivamente a la prestación del servicio de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, no así a la enajenación de éstos, pues como se explicó, por esta última actividad ya estaba contemplada la exención.

[...]

(Énfasis añadido.)

Como podemos ver, la Segunda Sala de la SCJN ha modificado su criterio en relación con los Arts. 9 de la LIVA y 21-A de su Reglamento respectivo ya abrogado (idéntico al Art. 29 del RLIVA vigente), ya que al hacer un análisis de la intención del legislador que estableció el numeral 9 de la Ley ya referida, se llega a la conclusión de que el objetivo de las disposiciones en estudio era la de exentar del pago de IVA a la enajenación de construcciones adheridas al suelo empleadas como casa habitación, al ser artículos de primera necesidad.

Por ende, para tener congruencia con dicho objetivo, también se incluyó en dicha exención la actividad de prestación de servicios de construcción de este tipo de bienes inmuebles; en otras palabras, ambas actividades (enajenación y construcción de casas habitación) persiguen el objetivo buscado por el legislador que fue solucionar el problema de la vivienda en el país.

Tomando en cuenta lo antes aseverado, la Segunda Sala de la SCJN modificó la postura asumida en las jurisprudencias 88/2010 y 115/2010, al resolver ahora, que no es necesario que las actividades de prestación de servicios de construcción de casas

habitación, y de su enajenación, deban llevarse a cabo por la misma persona para poder tener el derecho de la exención de IVA al efectuar tales actividades, puesto que ni el Art. 9, Fracc. II de la LIVA ni el Art. 21-A de su Reglamento hoy abrogado, prevén que las actividades de prestación de servicios de construcción de casas habitación y su enajenación tengan que hacerse por la misma persona, para considerar que es procedente la exención del impuesto respectivo, pues con ello se está coadyuvando con la solución del problema de la vivienda en México.

Sin embargo, la propia Segunda Sala en los mismos asuntos resolvió que la subcontratación de la prestación de servicios de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de cancelería de fierro o aluminio y, en general, cualquier labor que los constructores de inmuebles contraten con terceros para realizarlos o incorporarlos a inmuebles destinadas a casa habitación que aquellos enajenan, no es una actividad exenta del IVA, esto con base en los siguientes argumentos:

[...]

*Si una empresa adquiere un terreno y empieza a construir una casa para su venta, es indudable que esa actividad estará exenta del pago del impuesto al valor agregado; sin embargo, si contrata con otra empresa la prestación de determinado servicio profesional e independiente, como es la instalación en las viviendas de estaciones hidrosanitarias, de gas, de muebles de baño, instalación eléctrica, entre otros servicios, esos actos no pueden considerarse exentos del pago del impuesto relativo, pues es innegable que el prestador de servicios, **al no estar realizando en su integridad la construcción del bien inmueble destinado a casa habitación, debe pagar a sus proveedores el impuesto al valor agregado por los materiales que utilizará**, de esta manera, la persona a la que le presta el servicio se encuentra obligada a aceptar el traslado de dicho impuesto, sin que pueda pretender su posterior devolución, pues esa específica actividad no está comprendida en la exención establecida en los preceptos legales analizados, ya que es evidente *que no sirvió para la construcción integral del bien inmueble destinado a casa habitación, sólo se trata de actividades paralelas o complementarias a la construcción, que indefectiblemente se encuentran gravadas de acuerdo a lo establecido en el artículo 1° de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

[...]

Es corolario de lo anterior que si los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento exentan del pago del tributo en cuestión la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación; y por otro lado, también exentan la prestación de servicios de construcción de inmuebles para los mismos fines cuando en estos últimos se proporciona la mano de obra y materiales, y si la intención del legislador es proteger el poder adquisitivo de la población con necesidad de vivienda, relevando de la carga tributaria a los consumidores finales que adquieren una

casa habitación; entonces, *no puede incluirse en el beneficio la subcontratación de servicios para la realización de ciertas obras, cuyo objetivo no es la construcción integral del inmueble, pues es indudable que en este supuesto los prestadores de servicios no están exentos del pago del impuesto a sus proveedores de materiales, y que la empresa a la que le prestarán los servicios deben aceptar a su vez el traslado del impuesto al valor agregado y entregarlo, sin posibilidad de solicitar devolución sobre ese concepto, pues se reitera, su exención sólo abarca la enajenación del bien inmueble destinado a casa habitación, o bien, en caso del beneficio otorgado por el precepto reglamentario, la exención se otorga a la prestación del servicio de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, ampliación de ésta, así como la instalación de casas prefabricadas destinadas para ese fin, proporcionando la mano de obra y materiales, no así respecto de los contratos que se hacen con terceros, para la realización de ciertos trabajos que complementan la construcción.*

[...]

(Énfasis añadido.)

Así las cosas, es claro que si una empresa constructora (servicios que estarán exentos de IVA) subcontrata los servicios de instalación de ciertas obras, estará obligada a que le trasladen el IVA correspondiente, ya que dichas actividades no implican la construcción integral del inmueble, pues son paralelas o complementarias a dicha construcción, motivo por el cual están gravadas de conformidad con el Art. 1 de la LIVA.

En resumen, por medio de las ejecutorias de los recursos de revisión en amparo directo números 2126/2013 y 420/2014, la Segunda Sala de la SCJN, ya con la nueva integración de Ministros, modifica su criterio, en el sentido de que no es necesario que la misma persona lleve a cabo las actividades de enajenación de casas habitación y la prestación de servicios de construcción de las mismas, para que ambas se consideren exentas del IVA, lo cual, sin duda es positivo y crea mayor seguridad jurídica para los contribuyentes; sin embargo, deja en claro que la prestación de servicios subcontratados para efectuar instalaciones hidrosanitarias, eléctricas, etc., que sin duda forman parte de la construcción de una casa habitación, no está exenta de la referida contribución, pues no son actividades integrales de construcción y, por lo tanto, no se ubican en el supuesto previsto en el Art. 29 del RLIVA en vigor.

Con la postura respecto a los subcontratistas, se confirma el criterio¹ que las autoridades fiscales han sostenido en el sentido de que los servicios subcontratados, como pueden

¹ Criterio Normativo número 136/2013/IVA. *Enajenación de casa habitación. La disposición que establece que no se pagará el impuesto al valor agregado no abarca a servicios parciales en su construcción.*

El artículo 9, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que no se pagará dicho impuesto en la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación.

Asimismo, el artículo 29 del Reglamento de dicha ley señala que quedan comprendidos dentro de la exención la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, la ampliación de éstas



ser, los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de 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 Art. 9, Fracc. II de la mencionada ley y 29 de su reglamento vigente, 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.

Si bien el nuevo criterio de la Segunda Sala de la SCJN es mejor que el anterior, que planteaba un absurdo al pretender que para gozar de la exención se tenía que dar la circunstancia de que la misma persona que prestaba el servicio de construcción fuera la misma que enajenará la vivienda, lo cierto es que regresa al punto de la discusión original de hace muchos años, que en algún momento se pensaba ya superado, en relación con los servicios parciales de construcción subcontratados en los que se proporciona materiales y mano de obra, por ejemplo: instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, ventanas, aire acondicionado, cancelería, etc., que sin duda forman parte de la construcción de una casa habitación.

La discusión ahora se centrará en determinar si la prestación de servicios de construcción a que se refiere el Art. 29 del RLIVA, debe llevarse a cabo de manera integral; es decir, que el constructor realice todo y no subcontrate nada, o si los servicios de construcción aislados o parciales, como lo son todo tipo de instalaciones, es decir, los subcontratistas que no realizan la construcción integra, desde luego proporcionando mano de obra y materiales, prestan o no servicios de construcción, a que se refiere dicho numeral.

Es un hecho que la disposición reglamentaria en comento hace referencia a servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación sin distinguir que estos se presten de manera integral o parcial, por lo que no es dable distinguir, de acuerdo con el principio jurídico por todos conocido, multi-avalado por la SCJN en diversos precedentes.

Otro hecho es que la Segunda Sala de la SCJN sostiene este nuevo criterio que modifica el anterior que es jurisprudencia, sin embargo, este nuevo criterio aún no es jurisprudencia por lo que no resulta obligatorio para tribunales de inferior jerarquía; en consecuencia, es un tema que se puede seguir peleando con razonables posibilidades de éxito.

y la instalación de casas prefabricadas que sean utilizadas para ese fin, siempre que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales.

Por lo anterior, los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de 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.