

“2015. Año del Generalísimo José María Morelos y Pavón”

Expediente: 18-V-A/2014.

ASUNTO: “Exención del Impuesto al Valor Agregado (IVA) en servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación”.

México, D.F., 28 de enero de 2015.

ANÁLISIS SISTÉMICO 02/2015 CON REQUERIMIENTO DE INFORME

Incertidumbre jurídica a la que se enfrentan los contribuyentes que se dedican a la enajenación y construcción de casas habitación; actividades que conforme a las disposiciones legales y reglamentarias respectivas, se encuentran exentas del pago del Impuesto al Valor Agregado.

FUNDAMENTOS

Esta Procuraduría de la Defensa del Contribuyente se encuentra facultada para proteger y defender los derechos de los contribuyentes, así como investigar e identificar problemas de carácter sistémico que ocasionen perjuicios a los mismos, con el objeto de proponer a la autoridad fiscal federal correspondiente, las sugerencias, recomendaciones y medidas preventivas y correctivas que en su opinión como defensor no jurisdiccional de derechos procedan; de conformidad con lo dispuesto en los artículos 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; 18-B del Código Fiscal de la Federación; 1º, 5º, fracción XI y demás relativos de la Ley Orgánica de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 4 de septiembre de 2006; 5º, apartado B, fracción II y 30, fracciones I, III, X, XXII, XXIV y XXV del Estatuto Orgánico de este Organismo, publicado en dicho medio oficial el 18 de marzo de 2014; así como 66, 67, 69, 70 y demás relativos de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el Diario Oficial de la Federación el 27 de mayo de 2014; todos interpretados armónicamente.

ANÁLISIS

I. PLANTEAMIENTO DE LA PROBLEMÁTICA.

Los contribuyentes que prestan servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, se encuentran en estado de incertidumbre jurídica, pues el contenido del artículo 29 del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (RLIVA) —en concordancia con el 9º, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)—, ha sido motivo de interpretaciones en sentidos opuestos, lo que los deja en un estado de inseguridad jurídica respecto a las actividades que conforme al numeral del citado Reglamento, se encuentran exentas del pago de dicho impuesto.

II. CONSIDERACIONES

De conformidad con lo dispuesto por el artículo 9º, fracción II, de la LIVA, la **enajenación** de las construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación no pagarán el impuesto al valor agregado, al establecer textualmente:

“**Artículo 9o.-** No se pagará el impuesto en la enajenación de los siguientes bienes:

...

II.- Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.

...”

Por su parte, el artículo 29 del RLIVA¹ contempla una exención a la **prestación de servicios de construcción** del mismo tipo de inmuebles al disponer:

“**Artículo 29.-** 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,

¹ Hasta el mes de diciembre de 2006 correspondió al artículo 21-A del abrogado Reglamento.

se consideran comprendidos dentro de lo dispuesto por dicha fracción, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales (...).”.

Debido al contenido del numeral reglamentario, los contribuyentes han acudido ante instancias jurisdiccionales y judiciales a fin de esclarecer los supuestos de aplicación de la exención prevista en el mismo. Lo anterior ha dado lugar a interpretaciones divergentes y los pronunciamientos han centrado el análisis de la problemática en dos aspectos fundamentales: i) la **conexidad** entre la *enajenación* de inmuebles destinados a casa habitación y la *prestación de servicios* de construcción del mismo tipo de inmuebles y, ii) la **subcontratación** de trabajos relacionados con la construcción de estos inmuebles (instalaciones hidráulicas, eléctricas, sanitarias, cancelería, cocinas, carpintería, entre otros).

Asimismo, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió el criterio 28/2014/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*”.²

Por lo tanto, este Organismo protector de los derechos de los contribuyentes, se abocará al estudio de ambas problemáticas.

I. Conexidad entre la enajenación y la prestación de servicios de inmuebles destinados a casa habitación.

Como se mencionó, el artículo 9º, fracción II, de la LIVA contiene una **exención** del impuesto a la **enajenación de bienes inmuebles** destinados a casa habitación; en cambio,

² **28/2014/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 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.

el artículo 29 de su Reglamento otorga una **exención** a la **prestación de servicios de construcción** de inmuebles destinados a dicho fin. El numeral reglamentario, en su primera parte vincula o relaciona su contenido con el del 9º, fracción II, al disponer: “*Para los efectos del artículo 9º, fracción II de la Ley ...*”; esta expresión ha dado lugar a que se interprete en el sentido de que debe haber una conexidad o relación entre la enajenación de inmuebles y la prestación de servicios de construcción, es decir, que las actividades — enajenación y prestación de servicios— concurren en un solo contribuyente.

Tal criterio fue el sustentado por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 115/2010 —aprobada por mayoría de 3 votos—, en la que se sostuvo que para que pudiera operar la exención de que se trata, era necesario que los actos de enajenación de bienes destinados a casa habitación se realizaran en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de los mismos inmuebles³.

No obstante, la misma Segunda Sala de la SCJN, al resolver el Amparo Directo en Revisión 2126/2013, en la ejecutoria de 23 de octubre de 2013 —aprobada por unanimidad de votos—, interpretó su propia jurisprudencia modificando su criterio al considerar que la exención prevista en el artículo 21-A del RIVA (actual artículo 29) fue otorgada 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— con la enajenación de inmuebles destinados a casa habitación, toda vez que argumentó que el objetivo buscado por el legislador fue solucionar el problema de la vivienda en el país. En tal sentido y atento al texto de las disposiciones legales citadas, esa

³ VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9º. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN, CUANDO PROVEEN EN ELLA MANO DE OBRA E INSUMOS. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como del proceso legislativo correspondiente, se concluye que el propósito del creador de la norma fue exentar del pago de ese impuesto únicamente la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación, quedando incluidas en ese concepto las instalaciones adheridas a la construcción en forma permanente, de manera que no puedan separarse sin causar daño material o estético a la construcción y cuya finalidad sea hacerla funcional para destinarla a una vivienda digna y decorosa, como pueden ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado y otras; sin embargo, para que opere tal exención es necesario que esa actividad se desarrolle integralmente, es decir, que los actos de enajenación de bienes destinados a casa habitación se realicen en forma conexas con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles, como pueden ser la mano de obra e insumos necesarios, excluyendo por tanto los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra. (Énfasis añadido). —énfasis añadido—

Contradicción de tesis 205/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Tercero, Cuarto, Sexto y Décimo Quinto, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de julio de 2010. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez. Tesis de jurisprudencia 115/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de agosto de dos mil diez.

exigencia (que converjan en un mismo contribuyente las dos funciones) no está prevista, ya que lo único que establecen es que ambos tipos de contribuyentes —enajenantes y prestadores de servicios— se encuentran exentos de la obligación de pagar el IVA; **sin que se deba prestar el servicio de construcción proporcionando necesariamente mano de obra y materiales de manera conexas con la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas para tal fin.**

Adicionalmente existen pronunciamientos emitidos por diversas Salas del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) que consideran que los supuestos de exención contenidos en las normas que se analizan pueden incluir a contribuyentes con diversa actividad y que *no es necesario que haya conexidad entre los actos de enajenación y de prestación de servicios.*

Al respecto y siendo coincidente con la última interpretación llevada a cabo por la Segunda Sala de la SCJN, este *Ombudsman* fiscal emitió el criterio sustantivo: 12/2014/CTN/CS-SASEN “**VALOR AGREGADO. EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9, FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 29 DE SU REGLAMENTO, APLICA CON INDEPENDENCIA DE QUE LOS CONTRIBUYENTES LLEVEN O NO A CABO DE MANERA CONJUNTA, LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN Y SU ENAJENACIÓN**”⁴, en el que se sostiene medularmente que la exención prevista para la enajenación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, no está sujeta a que se realice de forma conexas con la prestación de servicios de construcción, toda vez que el precepto reglamentario sólo buscó ampliar el beneficio, pero no limitarlo, es decir, la exigencia de que converjan en un mismo contribuyente las dos actividades, no se encuentra prevista en la norma.

Por lo anterior, a fin de que los contribuyentes que se dediquen a la prestación del servicio de construcción de casas habitación —y no lleven a cabo su comercialización y posterior enajenación— cuenten con la certeza de que esta es la interpretación legal que debiera prevalecer, este *Ombudsman* fiscal estima necesario que la autoridad fiscal incluya o establezca dicha interpretación en el mencionado criterio normativo, en el que siguiendo los lineamientos que al respecto estableció la Segunda Sala de la SCJN —al resolver la ejecutoria dictada en el Amparo Directo en Revisión 2126/2013—, establezca que la exención del IVA no está sujeta a que se realice de forma conexas la prestación de servicios de construcción de casas habitación con la enajenación de las mismas.

⁴ Visible en la página de internet www.prodecon.gob.mx

II. Subcontratación de trabajos relacionados con la construcción de inmuebles destinados a casa habitación.

Por otra parte, el artículo 29 del RLIVA dispone que la exención prevista para la prestación de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación será procedente: *“siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y materiales”*; esta disposición también ha sido objeto de análisis e interpretaciones por los órganos jurisdiccionales y judiciales, pues se ha generado la duda de si el constructor de la vivienda tiene que realizar todos los servicios necesarios para ello (construcción integral) y de principio a fin de la obra, o si los servicios subcontratados están dentro de la exención que establece el numeral en cita.

Al respecto, el SAT considera que los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de cancelería de fierro o aluminio, entre otras, no se encuentran incluidas en la exención, pues argumenta que dichos servicios por sí mismos no constituyen la ejecución misma de una construcción adherida al suelo, ni implican la edificación del inmueble. Así lo ha sostenido en su criterio normativo 28/2014/IVA, antes citado.

De igual forma, la Segunda Sala de la SCJN al resolver el Amparo Directo en Revisión 420/2014⁵ —aprobado por mayoría de 4 votos—, en sesión de 28 de mayo del 2014, convalidó el criterio sustentado por dicho órgano desconcentrado en el sentido de que la prestación de servicios de construcción de casas habitación debe ser de manera integral y, en consecuencia, las subcontrataciones o construcciones parciales no están exentas del IVA.

En el mismo fallo se consideró que los preceptos en estudio no vulneran el principio de equidad tributaria pues no se puede equiparar a los contribuyentes que prestan servicios independientes de construcción de inmuebles en forma parcial, con los prestadores de servicios integrales para la construcción de casas habitación que proporcionan mano de obra y materiales, pues mientras los primeros no tienen como objetivo proporcionar vivienda, los segundos sí, atendiendo con ello al espíritu del legislador para aplicar la exención del impuesto.

⁵ Visible en la página de internet de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:
(<http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/DetallePub.aspx?AsuntoID=161634>)

No obstante lo anterior, existen múltiples pronunciamientos atribuibles a diversas Salas del TFJFA⁶, que consideran que la exención prevista en el artículo en comento sí aplica para los servicios contratados por quienes realizan la construcción de inmuebles destinados a casa habitación en forma parcial (subcontratación). Esta postura está apoyada principalmente en el principio de **inmueble por destino**, contenido en el artículo 750, fracción III, del Código Civil Federal que dispone: *“Son bienes inmuebles: (...) III. Todo lo que esté unido a un inmueble de una manera fija, de modo que no pueda separarse sin deterioro del mismo inmueble o del objeto a él adherido; (...)”*

Con base en tal precepto, se ha considerado que la exención prevista en el artículo 29 del RLIVA sí resulta aplicable a los servicios de instalación de puertas, ventanería, cancelería de aluminio, carpintería, fontanería y todos aquéllos bienes que se coloquen unidos a la construcción de manera fija, de modo que no puedan separarse sin deterioro del inmueble o del objeto adherido a él.

Por otra parte, cabe resaltar que la postura relativa a que la exención prevista en el artículo 29 del RIVA, sí aplica para los servicios subcontratados se ve fortalecida en virtud del derecho fundamental y social consagrado en el artículo 4º, párrafo séptimo, de nuestra Carta Magna, que dispone: *“toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La ley establecerá los instrumentos y apoyos necesarios a fin de alcanzar tal objetivo”*.

⁶ IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- EL SUMINISTRO Y COLOCACIÓN DE INSTALACIONES ELÉCTRICAS E HIDROSANITARIAS EN INMUEBLES DESTINADOS A CASA HABITACIÓN, ENCUADRA EN EL SUPUESTO DE EXENCIÓN PREVISTO EN EL ARTÍCULO 9, FRACCIÓN II DE LA LEY Y 21-A DE SU REGLAMENTO. Tesis V-TASR-XXVIII-1712. R.T.F.J.F.A Quinta Época. Año V. No.56. Agosto 2005. P. 332.

GASTOS GENERADOS POR SERVICIOS DE ALBAÑILERÍA, CANCELERÍA, CARPINTERÍA, PLOMERÍA, HERRERÍA Y OTROS DE LA MISMA ÍNDOLE, PARA CASA HABITACIÓN, SE ENCUENTRAN EXENTOS DEL PAGO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- (LEY VIGENTE EN EL AÑO DE DOS MIL UNO).- Tesis V-TASR-XII-II-2787. R.T.F.J.F.A Quinta Época. Año VII. No.77. Mayo 2007. P. 635.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- EXENCIÓN PREVISTA POR EL ARTÍCULO 9, FRACCIÓN II, PARA CONSTRUCCIONES DE CASA HABITACIÓN. COMPRENDE EL SUMINISTRO Y COLOCACIÓN DE VENTANERÍA, PUERTAS, CANCELERÍA Y DEMÁS BIENES UNIDOS A LA CONSTRUCCIÓN DE MANERA FIJA, E INSEPARABLE SIN DETERIORO.- Tesis VI-TASR-XLI-3. R.T.F.J.F.A Sexta Época. Año I. No.8. Agosto 2008. P. 246.

IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- LA ACTIVIDAD CONSISTENTE EN FABRICACIÓN, ENAJENACIÓN E INSTALACIÓN DE COCINAS INTEGRALES PARA USO EXCLUSIVO DE CASA HABITACIÓN, SE ENCUENTRA EXENTA.- R.T.F.J.F.A Quinta Época. Año III. Tomo II. No.29. Mayo 2003. P. 572.

A la luz de este derecho fundamental, se considera que los trabajos accesorios (instalaciones eléctricas, hidráulicas, carpintería, etc.) tendientes a convertir un inmueble en una vivienda con dichas características —digna y decorosa— deberán estar exentos del pago del IVA.

En tal sentido, la Segunda Sala de la SCJN en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 88/2010⁷ ha considerado que la exención prevista en el artículo 9º de la LIVA y 21-A (actual 29) de su Reglamento, resulta aplicable tanto a la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación, como a todos los trabajos accesorios encaminados a convertirla en una vivienda digna y decorosa, como lo exige el artículo 4º, párrafo séptimo, de la Constitución General, como pudieran ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado, sanitarias (drenaje) y todas aquellas cuya finalidad sea proporcionar confort.

No obstante lo señalado en el párrafo que antecede, dicha Sala sostuvo en la Tesis de Jurisprudencia 2a./J. 115/2010⁸ —aprobada por mayoría de 3 votos—, que para que

⁷ VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), RELATIVA A LA ENAJENACIÓN DE CONSTRUCCIONES DESTINADAS O UTILIZADAS PARA CASA HABITACIÓN, ENCUENTRA JUSTIFICACIÓN EN LA EXPOSICIÓN DE MOTIVOS CORRESPONDIENTE Y EN EL ARTÍCULO 4o. CONSTITUCIONAL. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado presentada por el Presidente de la República ante la Cámara de Diputados el 30 de noviembre de 1978, así como del proceso legislativo correspondiente, se advierte que a la casa habitación se le conceptualizó en los términos en que el común de la gente la entiende, es decir, como el lugar adecuado en que vivirá una familia, y atendiendo a ello, el legislador consideró prudente y necesario exentar del pago del impuesto relativo, en términos de los artículos 9o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 21-A de su Reglamento, vigente este último hasta el 4 de diciembre de 2006, la enajenación de construcciones destinadas o utilizadas para casa habitación, así como todos los trabajos accesorios tendientes a convertirla en una vivienda digna y decorosa, como lo exige el artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, como pudieran ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado, sanitarias (drenaje) y todas aquellas cuya finalidad sea proporcionar confort. De lo anterior se advierte que para entender lo que el legislador conceptualizó como casa habitación no es necesario acudir a un ordenamiento legal distinto a los señalados, ya que su significación corresponde a lo que el común de la gente entiende respecto de tal concepto y la interpretación que debe dársele deriva de la exposición de motivos a que se alude y al referido artículo 4o. constitucional, en el sentido de que el gobernado cuente con una vivienda digna y decorosa, por lo que en términos de la indicada exposición de motivos y los preceptos mencionados, deberán estar exentos del pago del impuesto al valor agregado los trabajos tendientes a cumplir con tal fin; es decir, los dirigidos a convertir a la casa habitación en una vivienda digna y decorosa. -Énfasis añadido-

CONTRADICCIÓN DE TESIS 117/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero en Materias Penal y Administrativa del Vigésimo Primer Circuito, Segundo en Materia Administrativa del Segundo Circuito y Noveno en Materia Administrativa del Primer Circuito. 2 de junio de 2010. Cinco votos; Margarita Beatriz Luna Ramos votó en contra de las consideraciones. Ponente: Sergio Salvador Aguirre Anguiano. Secretario: Arnulfo Moreno Flores.

Tesis de jurisprudencia 88/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del nueve de junio de dos mil diez.

⁸ VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o. DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO (VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006), OPERA RESPECTO DE QUIENES ENAJENEN CONSTRUCCIONES ADHERIDAS AL SUELO DESTINADAS A CASA HABITACIÓN, CUANDO PROVEEN EN ELLA MANO DE OBRA E INSUMOS. De la exposición de motivos de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como del proceso legislativo correspondiente, se concluye que el propósito del creador de la norma fue exentar del pago de ese impuesto únicamente la enajenación de construcciones adheridas al suelo destinadas a casa habitación, quedando incluidas en ese concepto las instalaciones adheridas a la construcción en forma permanente, de manera que no puedan

podiera operar tal exención, era necesario que la enajenación de bienes destinados a casa habitación se realizara en forma conexa con la prestación de servicios de construcción de los mismos inmuebles, quedando excluidos los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra, es decir, considera que la subcontratación de servicios para la construcción no está exenta, criterio que no se comparte por esta Procuraduría, pues con independencia de que no debe haber conexidad entre ambas actividades (prestación de servicios de construcción y enajenación), los trabajos tendientes a cumplir con el fin de lograr una vivienda funcional, digna y decorosa –no suntuosa–, deben estar exentos, ya sean ejecutados por el propio constructor o bien los que éste subcontrate, es decir que el constructor no ejecute los trabajos de principio a fin.

De acuerdo con lo anterior, no debe entenderse que los servicios integrales para la construcción de casas habitación, son aquellos en los que necesariamente el propio constructor proporciona la mano de obra y los materiales, sino también aquellos que subcontrata, siempre que sean necesarios para la culminación de la obra y cuyos materiales queden adheridos a la vivienda de forma tal que si se les separa sufren daños irreparables. Asimismo, no debe considerar la autoridad fiscal que la ejecución de una obra de este tipo (casa habitación) es integral cuando sólo un constructor realiza los trabajos de principio a fin, pues es muy común que diversos prestadores de servicios de construcción intervengan en la ejecución de este tipo de obras en sus diversas etapas.

Finalmente, resulta oportuno mencionar que la Primera Sala de la SCJN delimitó el alcance del artículo 4º, párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en la Tesis 1a. CXLVI/2014⁹, señalando que lo que debe entenderse como una

separarse sin causar daño material o estético a la construcción y cuya finalidad sea hacerla funcional para destinarla a una vivienda digna y decorosa, como pueden ser las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado y otras; sin embargo, **para que opere tal exención es necesario que esa actividad se desarrolle integralmente, es decir, que los actos de enajenación de bienes destinados a casa habitación se realicen en forma conexa con la prestación de servicios de construcción de dichos inmuebles**, como pueden ser la mano de obra e insumos necesarios, **excluyendo por tanto los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra.** —Énfasis añadido—

Contradicción de tesis 205/2010. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero, Tercero, Cuarto, Sexto y Décimo Quinto, todos en Materia Administrativa del Primer Circuito. 14 de julio de 2010. Mayoría de tres votos. Disidentes: Margarita Beatriz Luna Ramos y Luis María Aguilar Morales. Ponente: José Fernando Franco González Salas. Secretaria: Maura Angélica Sanabria Martínez. Tesis de jurisprudencia 115/2010. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del dieciocho de agosto de dos mil diez.

⁹ DERECHO FUNDAMENTAL A UNA VIVIENDA DIGNA Y DECOROSA. ALCANCE DEL ARTÍCULO 4o., PÁRRAFO SÉPTIMO, DE LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien es cierto que el citado derecho fundamental, reconocido en el artículo 4o., párrafo séptimo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tuvo como origen el deseo de satisfacer una necesidad colectiva, también lo es que no puede limitarse a ser un derecho exclusivo de quienes son titulares de una vivienda popular o

vivienda adecuada, no se satisface con el mero hecho de que las personas tengan un lugar para habitar, sino que para que ese lugar pueda considerarse como una vivienda apropiada, debe cumplir necesariamente con un estándar mínimo definido por el *Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas (ONU)*. Dicho Comité interpretó el artículo 11, numeral 1 del *Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales (Pacto)*, al cual México se adhirió el 23 de marzo de 1981, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de ese mismo año; resultando Ley Suprema y de observancia obligatoria para todas las autoridades según lo mandatan los artículos 1º y 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

En tal sentido, el artículo 11, numeral 1 del citado *Pacto*, señala: *“Los Estados Partes en el presente Pacto reconocen el derecho de toda persona a un nivel de vida adecuado para sí y su familia, incluso alimentación, vestido y vivienda adecuados, y a una mejora continua de las condiciones de existencia...”* —Énfasis añadido—. La interpretación que de este artículo realizó el *Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la ONU*, se encuentra contenida en la Observación General No. 4 del sexto período de sesiones en 1991, resaltando por su importancia, el punto 8, en el que se describen diversos aspectos para que se considere una “vivienda adecuada”, de tal forma en su inciso b) se establece: *“Disponibilidad de servicios, materiales, facilidades e infraestructura. Una vivienda adecuada debe contener ciertos servicios indispensables para la salud, la seguridad, la comodidad y la nutrición. Todos los beneficiarios del derecho a una vivienda adecuada deberían tener acceso permanente a recursos naturales y comunes, a agua potable, a energía para la cocina, la calefacción y el alumbrado, a instalaciones sanitarias y de aseo,*

incluso carecen de ella; esto es, el derecho fundamental a una vivienda digna y decorosa protege a todas las personas y, por tanto, no debe ser excluyente. Ahora bien, lo que delimita su alcance es su contenido, pues lo que persigue es que los ciudadanos obtengan lo que debe entenderse por una vivienda adecuada, lo cual no se satisface con el mero hecho de que las personas tengan un lugar para habitar, cualquiera que éste sea; sino que para que ese lugar pueda considerarse una vivienda adecuada, debe cumplir necesariamente con un estándar mínimo, el cual ha sido definido por el Comité de Derechos Económicos, Sociales y Culturales de la Organización de las Naciones Unidas en la Observación General No. 4 (1991) (E/1992/23), al interpretar el artículo 11, numeral 1, del Pacto Internacional de Derechos Económicos, Sociales y Culturales, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 12 de mayo de 1981, ya que en caso contrario no se daría efectividad al objetivo perseguido por el constituyente permanente. De forma que lo que dispone el artículo 4o. de la Constitución Federal constituye un derecho mínimo, sin que obste reconocer que los grupos más vulnerables requieren una protección constitucional reforzada y, en ese tenor, es constitucionalmente válido que el Estado dedique mayores recursos y programas a atender el problema de vivienda que aqueja a las clases más necesitadas, sin que ello implique hacer excluyente el derecho a la vivienda adecuada.

Amparo directo en revisión 3516/2013. Ricardo Javier Moreno Padilla y otro. 22 de enero de 2014. Mayoría de cuatro votos de los Ministros Arturo Zaldívar Lelo de Larrea, Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena, Olga Sánchez Cordero de García Villegas y Jorge Mario Pardo Rebolledo. Disidente: José Ramón Cossío Díaz, quien reservó su derecho a formular voto particular. Ponente: Jorge Mario Pardo Rebolledo. Secretaria: Rosa María Rojas Vértiz Contreras.

de almacenamiento de alimentos, de eliminación de desechos, de drenaje y a servicios de emergencia”.

Como puede observarse, una vivienda adecuada debe ser segura, lo que se logrará, por ejemplo, si tiene puertas y ventanas, o debe tener servicios para la nutrición, para ello, será necesaria una cocina a fin de preparar alimentos, en resumen, lo que puede darle a una vivienda la característica de digna y decorosa (adecuada) se logra a través de servicios adicionales a la mera construcción o edificación del inmueble.

Por lo expuesto, resulta constitucionalmente válido que el Estado dedique mayores recursos y programas para la atención de la problemática de vivienda que aqueja a las clases más necesitadas.

Al respecto, en opinión de este *Ombudsman* fiscal, la exención prevista en el analizado precepto reglamentario debe proceder incluso, para cualquier servicio relacionado con la construcción de inmuebles destinados a casa habitación —no suntuosas—, pues los propios bienes utilizados en la prestación de estos servicios no pueden separarse del inmueble sin que éstos o la propia vivienda sufran deterioro; pero sobre todo, porque los servicios relacionados con la construcción de vivienda —con independencia si son proporcionados por el propio constructor o por terceros que son subcontratados— otorgan plena vigencia al derecho fundamental de todos los mexicanos de gozar de una vivienda digna y decorosa.

De tal forma, como lo establece el propio artículo 4º Constitucional, el Estado a través de las leyes respectivas, establecerá los instrumentos y *apoyos* necesarios para que se otorgue plena eficacia al derecho de disfrutar de una vivienda digna y decorosa; en este sentido, atendiendo a lo previsto en el artículo 1º Constitucional que establece la progresividad y la interpretación pro persona de los derechos fundamentales, esta Procuraduría estima que la interpretación que en la especie se dé a los ordenamientos legales y reglamentarios de naturaleza tributaria, debe preservar y coadyuvar a la consecución de dicho objetivo.

Por lo anterior, este Organismo defensor de los derechos de los contribuyentes considera que las teorías que avalan la exención del IVA en la subcontratación o construcciones parciales —inmueble por destino y vivienda digna y decorosa— comulgan con el espíritu de la propia LIVA y su Reglamento.

Finalmente, no pasa inadvertido para esta Procuraduría el contenido del *Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda (Decreto)*, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 22 de enero del año en curso, mediante el cual se condona el pago del impuesto al valor agregado y sus accesorios causados hasta el 31 de diciembre de 2014, a los contribuyentes que prestan servicios parciales de construcción destinados a casa habitación. Sin embargo, su contenido no modifica la postura de este *Ombudsman* fiscal, pues se considera que a fin de dar efectivo cumplimiento a las metas nacionales plasmadas en el Plan Nacional de Desarrollo 2013-2018 —tal como se señala en el propio *Decreto*—, deberá exentarse del IVA a los servicios parciales o subcontratados en inmuebles destinados a casa habitación.

OBSERVACIONES y SUGERENCIAS

Atendiendo al nuevo paradigma de protección de derechos fundamentales, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente **sugiere** al Servicio de Administración Tributaria que, a efecto de brindar certeza y seguridad jurídica a los pagadores de impuestos, según lo dispone el artículo 16 de nuestra Carta Magna; modifique su criterio normativo 28/2014/IVA, en el siguiente sentido:

- 1. En cuanto a la conexidad de los actos de enajenación y prestación de servicios:** Para adicionar que la exención prevista en el artículo 29 del RLIVA será procedente para los prestadores de servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, con independencia de que enajenen inmuebles de la misma naturaleza, es decir, que no debe haber conexidad entre los actos para que aplique la exención, tal y como lo sostuvo la Segunda Sala de la SCJN en el ADR 2126/2013.
- 2. En cuanto a la subcontratación:** Para establecer que los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, comprenden tanto los prestados por los desarrolladores de la obra en su totalidad, como los parciales o subcontratados que proporcionen al inmueble el carácter de vivienda digna y decorosa —no suntuaria— y que utilicen bienes que queden adheridos a dicha vivienda de forma tal que si se les separa sufren daños irreparables. Asimismo, deberá establecerse que los trabajos de ejecución de obras destinadas a casa habitación podrán llevarse a cabo por

distintas personas físicas y morales sin que una sola deba ejecutar la totalidad de la obra hasta la entrega, en su caso, al desarrollador inmobiliario.

Por lo anterior, con fundamento en los artículos 16 y 70 de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, **notifíquese a los Administradores Generales Jurídico y de Auditoría Fiscal Federal**, ambos del Servicio de Administración Tributaria, el contenido del presente Análisis Sistemático con requerimiento de informe, a efecto de que en un plazo de **treinta días naturales** manifiesten lo que a su derecho convenga, en la inteligencia de que esta Procuraduría podrá convocar a las autoridades fiscales a una o varias mesas de trabajo para encontrar las mejores soluciones a la problemática observada.

Publíquese el presente ANÁLISIS en la página oficial de esta Procuraduría.

Con fundamento en los artículos 12, fracción XIII, 30, fracción X del Estatuto Orgánico de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 18 de marzo de 2014, así como 70, primer párrafo de los Lineamientos que regulan el ejercicio de las atribuciones sustantivas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, publicados en el mismo medio informativo el 27 de mayo de 2014, firma el Subprocurador de Análisis Sistemático y Estudios Normativos.

Mtro. José Luis Figueroa Jácome.

AML/MVC/MERG