



# IVA en servicios parciales de construcción: Nuevos beneficios fiscales

20

 NATERA

Lic. Karla Paola Flores  
Pérez, Asociada de Natera  
Consultores, S.C.



¿Qué debemos entender por servicios “parciales” de construcción destinados a casa habitación? De los criterios que han sido emitidos a la fecha podría desprenderse que este concepto se refiere a cualquier labor que los constructores de inmuebles contraten con terceros para realizarlos o incorporarlos a inmuebles y construcciones nuevas destinadas a casa habitación (tales como los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de cancelería de fierro o aluminio, etcétera), sin embargo la legislación no define ese concepto, lo cual sigue causando inseguridad jurídica

## INTRODUCCIÓN

**R**ecientemente, el Ejecutivo Federal publicó dos Decretos a través de los cuales se otorgan distintos beneficios en materia del impuesto al valor agregado (IVA) a los contribuyentes que presten servicios “parciales” de construcción de inmuebles destinados a casa habitación.

Asimismo, mediante la inclusión de una regla en la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2015 se otorgaron ciertas facilidades en materia del impuesto sobre la renta (ISR) e impuesto empresarial a tasa única (IETU) a los adquirentes de dichos servicios.

Curiosamente, ninguno de los decretos ni la regla adicionada a la RM establece qué debemos entender por servicios “parciales” de construcción destinados a casa habitación.

En este sentido, el presente artículo tiene por objetivo analizar qué debe entenderse por servicios “parciales” de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, con la intención de delimitar el ámbito material de validez de las normas previstas en los decretos y en la RM. Para efectos de lo anterior, partiré de describir brevemente los nuevos beneficios fiscales en materia de vivienda.

## BREVE DESCRIPCIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES EN MATERIA DE VIVIENDA

Con el objetivo de fortalecer la industria de la construcción de casa habitación y promover el desarrollo y la construcción de viviendas, en los meses de enero y marzo del presente año el Ejecutivo Federal otorgó a los siguientes contribuyentes, los beneficios que se describen a continuación:

### 1. Condonación del pago del IVA causado hasta el 31 de diciembre de 2014

El 22 de enero de 2015 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales en materia de vivienda”, mismo que entró en vigor el día siguiente al de su publicación.

<sup>1</sup> Artículo segundo del Decreto publicado en el DOF del 22 de enero de 2015

<sup>2</sup> Cabe señalar que el estímulo no será aplicable tratándose de servicios “parciales” de construcción prestados en inmuebles que además de ser destinados a casa habitación se destinen a otros fines, salvo cuando se identifiquen los servicios mencionados prestados exclusivamente en las casas habitación de ese inmueble (artículo primero del Decreto publicado en el DOF del 26 de marzo de 2015)

Entre otros beneficios, a través de este Decreto se condona el pago del IVA y sus accesorios, que hayan causado hasta el 31 de diciembre de 2014 los contribuyentes por la prestación de servicios “parciales” de construcción destinados a casa habitación, siempre que el IVA causado no se hubiere trasladado ni cobrado al prestatario del servicio. Lo anterior, aun cuando no se encuentre determinado un crédito fiscal.<sup>1</sup>

### 2. Deducción de las erogaciones para efectos del ISR e IETU

Por otra parte, el 3 de marzo de 2015 se publicó en el DOF la “Primera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 y su anexo 1”, misma que entró en vigor el día siguiente al de su publicación. Mediante esa resolución, se adicionó a la RM la regla 2.7.1.35. con la finalidad de permitir a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de inmuebles destinados a casa habitación, deducir para efectos del ISR e IETU las erogaciones por concepto de servicios “parciales” de construcción efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014, aun cuando el prestador de los servicios no hubiere trasladado ni cobrado el IVA correspondiente, ni consignado en los comprobantes fiscales expedidos por la prestación de los servicios en forma expresa y por separado tal impuesto.

### 3. Crédito aplicable contra el IVA causado a partir de marzo de 2015

Por otra parte, el 26 de marzo de 2015 se publicó en el DOF el “Decreto por el que se otorgan medidas de apoyo a la vivienda y otras medidas fiscales”, mismo que entró en vigor al día siguiente al de su publicación.

Entre otras cuestiones, a través de ese Decreto se otorgó un estímulo fiscal a los contribuyentes que presten servicios “parciales” de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que se cause por la prestación de tales servicios, el cual se aplicará contra el impuesto causado.<sup>2</sup>

De conformidad con el decreto, los contribuyentes que opten por el beneficio antes descrito, deberán considerar los servicios “parciales” de construcción como actividades por las que no se debe pagar el IVA (exentas) y producirán los mismos efectos legales.<sup>3</sup>

Los requisitos para la aplicación de los beneficios se encuentran contenidos en cada uno de los ordenamientos que les dan origen. Es importante mencionar que la aplicación práctica de los decretos presenta diversos problemas, los cuales no serán abordados en el presente documento, por exceder su alcance.

Este artículo se limitará a analizar qué debemos entender por servicios “parciales” de construcción de casa habitación, toda vez que esos ordenamientos no proporcionan una definición, y los beneficios resultan aplicables únicamente a los contribuyentes que realicen esas actividades.

## ¿QUÉ SON LOS SERVICIOS “PARCIALES” DE CONSTRUCCIÓN Y EN DÓNDE NACE LA DISCUSIÓN?

Como se mencionó en el apartado anterior, los beneficios previstos en los Decretos y en la regla 2.7.1.35. de la RM, resultan aplicables a los contribuyentes que presten servicios “parciales” de construcción destinados a casa habitación. No obstante, ni los Decretos ni la RM establecen qué debemos entender por ese concepto.

22

Toda vez que los beneficios están relacionados con la aplicación de los artículos 9, fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) y 29 de su Reglamento (RIVA), debemos partir de esos preceptos para interpretar el término en cuestión.

Sin embargo, ninguno de ellos define el concepto analizado, tal como se muestra a continuación:

### LIVA

**Artículo 9.** *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. (...)*

### RIVA

**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, 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.)*

De conformidad con el artículo 29 del RIVA, se considera comprendida dentro de la exención prevista en el artículo 9, fracción II de la LIVA la prestación de los servicios de construcción de inmuebles destinados a casa habitación, siempre y cuando el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales.

Como se desprende de la transcripción, el texto normativo se refiere de forma general a la prestación de servicios de construcción de vivienda, sin diferenciar o segmentar esos servicios, haciendo referencia alguna a servicios “parciales”.

El artículo 29 del RIVA únicamente exige como condición para considerar exentos a los servicios de construcción, el que el prestador del servicio proporcione la mano de obra y los materiales, sin exigir ningún otro requisito. Entonces es válido cuestionarnos: ¿de dónde surge la diferenciación?

## 1. Criterio normativo 26/2001/IVA

Mediante oficio emitido el 14 de septiembre de 2001,<sup>4</sup> el Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer el criterio normativo 26/2001/IVA (actualmente 28/2014/IVA), en el cual aparece

<sup>3</sup> Artículo primero del Decreto publicado en el DOF del 26 de marzo de 2015

<sup>4</sup> Oficio número 325-SAT-IV-A-31123

por primera vez el término de servicios “parciales” de construcción:<sup>5</sup>

**26/2001/IVA. Enajenación de casa habitación.** *La disposición que establece que no se pagará el IVA no abarca a servicios parciales en su construcción. El artículo 9, fracción II de la Ley del IVA 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.**

*(Énfasis añadido.)*

A través de este criterio interpretativo, el SAT hace una distinción que **no se desprende del texto** del artículo 29 del RIVA. A pesar de que dicho precepto no distingue entre servicios prestados de forma “total” o “parcial”, el SAT sí los distingue **excluyéndolos automáticamente** de la exención prevista en el numeral citado.

No obstante, ese órgano no definió de forma clara en el criterio citado qué debemos entender por servicios “parciales” de construcción destinados a casa habitación, aunque de su texto podría desprenderse que se refiere a cualquier labor que los constructores de inmuebles contraten con terceros para realizarlos o incorporarlos a inmuebles y construcciones nuevas destinadas a casa habitación (tales como los trabajos de instalaciones hidráulicas, sanitarias, eléctricas, de cancelería de fierro o aluminio, etcétera).

Lo anterior, al considerar que esos servicios no constituyen por sí mismos la ejecución misma de una construcción adherida al suelo, ni implican la edificación del inmueble destinado a casa habitación.

Debe mencionarse que con motivo de la emisión de este criterio, las empresas dedicadas al desarrollo de vivienda ajustaron sus esquemas creando empresas constructoras que concentraran la prestación de los servicios en una sola entidad, en beneficio de las empresas inmobiliarias propietarias de los inmuebles.

El criterio interpretativo del SAT y la inseguridad jurídica de los contribuyentes ante esta situación, dieron lugar a distintas interpretaciones y a la emisión de una serie de criterios divergentes por parte del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) y del Poder Judicial de la Federación.

La discusión se centró medularmente en determinar si el prestador de los servicios tiene que realizar todos los servicios necesarios para la construcción de la casa habitación (construcción integral), o si los servicios subcontratados (construcción parcial) también caen en la exención.

## 2. Contradicción de tesis 205/2010 resuelta por la Segunda Sala de la SCJN

La divergencia de criterios sostenidos por los Tribunales Colegiados dieron lugar a que en agosto de 2010, la Segunda Sala de la Suprema Corte de

<sup>5</sup> No pasa desapercibido el hecho de que con anterioridad al año de 2001, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa había analizado la aplicación de la exención respecto de los servicios prestados por subcontratistas, concluyendo que no existía fundamento legal que estableciera que las subcontrataciones no estaban comprendidas dentro del artículo 21-A del RIVA (actual artículo 29). No obstante, ninguno de esos criterios hace referencia al concepto de servicios “parciales” de construcción. Vid. *Revista del Tribunal Federal Fiscal*. Tercera Época. Año VIII. No. 94. Octubre, 1995. Pág. 35. Rubro: *EXENCIÓN EN MATERIA DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, TRATÁNDOSE DE CONSTRUCCIONES DE CASA-HABITACIÓN Y OTRAS ANÁLOGAS. III-TASR-VIII-471*; e *Revista del Tribunal Federal Fiscal*. Cuarta Época. Año II. No. 16. Noviembre, 1999. Pág. 335. Rubro: *IMPUESTO AL VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 21-A DEL REGLAMENTO DE LA LEY, ES APLICABLE A TODA PERSONA QUE PRESTE SERVICIOS DE CONSTRUCCIÓN DE CASA HABITACIÓN. IV-TASR-XXIII-230*

Justicia de la Nación (SCJN) emitiera la tesis de jurisprudencia 2a/J. 115/2010 derivada de la contradicción de tesis número 205/2010.

Si bien la tesis de jurisprudencia no hace referencia al concepto de servicios “parciales” de construcción de vivienda, sí analiza el tratamiento de IVA aplicable a los servicios subcontratados.<sup>6</sup>

**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 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.)*

Como se desprende del texto transcrito, según el entendimiento de la Segunda Sala del Alto Tribunal, para que opere la exención prevista en los artículos 9, fracción II de la LIVA y 21-A del RIVA (actual artículo 29) es necesario que la 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 los servicios de construcción de esos inmuebles (como pueden ser la mano de obra e insumos necesarios).

De esta forma, la Segunda Sala de la SCJN excluye de la exención a los actos de adquisición de bienes o servicios, productos semiterminados o terminados y demás insumos estrictamente indispensables para la realización de la obra.<sup>7</sup>

En este sentido, de conformidad con el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN, la subcontratación de servicios para la construcción de casa habitación no está incluida en la exención prevista en los artículos 9, fracción II de la LIVA y 29 de su Reglamento.

### 3. Amparo Directo en Revisión 2126/2013

Es importante mencionar que al resolver el Amparo Directo en Revisión 2126/2013, la misma Segunda Sala de la SCJN estimó necesario aclarar el criterio derivado de la contradicción de tesis 205/2010 (descrito en la sección anterior), por lo que hace a la conexidad que, según ese criterio, debía existir en la prestación de los servicios de construcción.

Sin embargo, la SCJN reiteró el criterio en el sentido de que la exención no resulta aplicable a los

<sup>6</sup> No. de Registro 163902. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Segunda Sala. Tomo XXXII. Materia administrativa. Tesis de jurisprudencia. Tesis 2a./J. 115/2010. Agosto, 2010. Pág. 445

<sup>7</sup> Siguiendo este criterio, en abril de 2012 la Primera Sala de la SCJN emitió las tesis aisladas cuyos datos de identificación se citan a continuación:

a) No. de Registro 2000691. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro VII. Tomo 1. Materia administrativa. Primera Sala. Tesis aislada. Tesis 1a. LXXXIII/2012 (10a.). Abril, 2012. Pág. 887. 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.

b) No. de Registro 2000692. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Décima Época. Libro VII. Tomo 1. Materia administrativa. Primera Sala. Tesis aislada. Tesis 1a. LXXXII/2012 (10a.). Abril, 2012. Pág. 888. Rubro: VALOR AGREGADO. LA EXENCIÓN EN EL PAGO DEL IMPUESTO PREVISTA EN LOS ARTÍCULOS 9o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO Y 21-A DE SU REGLAMENTO, VIGENTE HASTA EL 4 DE DICIEMBRE DE 2006, NO EXIME DE LA ACEPTACIÓN EN EL TRASLADO DEL MISMO.



servicios prestados en forma “parcial”, como ocurre con los servicios subcontratados en ciertas construcciones de inmuebles, sino que sólo resulta aplicable a los servicios que comprendan la construcción “integral” del inmueble destinado a casa habitación.

Para mayor claridad en el análisis, a continuación transcribiré los párrafos de la ejecutoria que considero relevantes:

*...Al respecto, se estima necesario aclarar el criterio de mérito únicamente por lo que se refiere a la afirmación relativa a que **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, en atención a lo siguiente:...***

*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 (...); 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.(...)***

*Aclarado este aspecto, resulta indispensable resaltar que partiendo precisamente del objetivo buscado con la exención de que se trata, **no podría sostenerse que la subcontratación del servicio de construcción de inmuebles destinados a casa habitación para las instalaciones hidráulicas, eléctricas, gas, aire acondicionado y otras, esté incluida en ese beneficio, pues los servicios de construcción que obtienen la exención necesariamente deben comprender la construcción integral del inmueble destinado a casa habitación; de esta manera, si bien ese tipo de obras tienen relación***

con la construcción del bien, no implican en modo alguno su construcción integral.(...)

**Por consiguiente, como la exención sí está limitada a que las dos actividades (enajenación de inmuebles o prestación de servicios de construcción proporcionando mano de obra y materiales) se realicen en forma integral, aunque no necesariamente en forma conexa, como ya se explicó, para lograr el objetivo buscado, que es mejorar el problema de la vivienda y beneficiar al consumidor final; luego, aquellos que prestan servicios en forma parcial, como los que se subcontratan en ciertas construcciones de inmuebles, no pueden estar comprendidos en los supuestos de la ley ni del reglamento, pues no construyen en su totalidad el inmueble destinado a casa habitación, hipótesis a la que se dirige el artículo 21-A del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, por el contrario, se ubican en la obligación prevista en el numeral 1 de la ley relativa, reproducido en párrafos precedentes, debiendo causar el impuesto el sujeto que realice la actividad y trasladarlo a quien recibe el servicio que contrata. (...)**<sup>8</sup>

(Énfasis añadido.)

Considero atinada la aclaración que efectúa la SCJN a su propio criterio, en el sentido de que no debe existir conexidad entre la prestación de los servicios de construcción y la enajenación del inmueble destinado a casa habitación.

26

Sin embargo, no comparto la conclusión a la que llega el Máximo Tribunal en el sentido de excluir de la exención a los servicios parciales o subcontratados, pues considero que esta limitante no se puede derivar de una interpretación sistemática, armónica, histórica y teleológica de los artículos 9, fracción II y 29 de su Reglamento.

Aunque no comparto la conclusión a la que llega la Segunda Sala de la SCJN, atendiendo a la tesis de jurisprudencia 2a/J. 115/2010 y a la aclaración efectuada por la Segunda Sala de la SCJN al resolver el Amparo Directo en Revisión 2126/2013, se desprende que:

a) Sólo se ubican en la exención prevista en los artículos 9, fracción II de la LIVA y 29 de su Reglamento, los servicios “integrales” de construcción de inmuebles destinados a casa habitación; es decir, aquellos prestados para realizar en su integridad la construcción del bien inmueble destinado a casa habitación.

b) Los servicios “parciales” de construcción o subcontratados, entendidos como las actividades paralelas o complementarias a la construcción de la casa habitación, se encuentran gravados en términos del artículo 1 de la LIVA.

#### 4. Análisis Sistémico 02/2015 con requerimiento de informe emitido por la PRODECON

Luego de analizar exhaustivamente los precedentes que dieron lugar a la discusión, en el Análisis Sistémico 02/2015 de fecha 28 de enero de 2015, la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) emitió su posición en el sentido de no compartir el criterio sostenido por la Segunda Sala de la SCJN.

En opinión de la PRODECON, con independencia de que no debe haber conexidad entre la prestación de servicios de construcción y enajenación, los trabajos tendentes a cumplir con el fin de lograr una vivienda funcional, digna y decorosa (más no suntuosa), deben estar exentos, con independencia de que sean ejecutados por el propio constructor o bien, por quienes éste subcontrate.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> En el mismo sentido, la Segunda Sala de la SCJN resolvió el Amparo Directo en Revisión 420/2014, tal como se desprende de los párrafos de la ejecutoria citados a continuación:

*Debe aclararse la sentencia sujeta a revisión sólo en cuanto sostiene que la exención a que se refieren los artículos 9, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en relación con los numerales 21-A y 29 de su Reglamento, aplica sólo a los que prestan de manera conexa los servicios de construcción de casas habitación proporcionando mano de obra y materiales y luego enajenan las viviendas, pero se reitera, se convalida el criterio relativo a que la prestación del servicio de construcción de casas habitación debe ser de manera integral, es decir, en las subcontrataciones, o en las construcciones parciales no aplica la exención. (...) No obsta el argumento relativo a que en la actualidad es poco probable que un solo prestador de servicios pueda realizar la totalidad de las obras que comprenden la construcción de una casa habitación, pero ante todo debe partirse de la finalidad buscada en el establecimiento de la exención, que nunca fue exentar a todos los prestadores de servicios de la construcción, sino sólo a quien construyera de manera integral la vivienda proporcionando la mano de obra y materiales. (...)*

<sup>9</sup> Es decir, que el constructor no ejecute los trabajos de principio a fin

Por lo anterior, a efecto de brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes, la PRODECON sugirió al SAT modificar su criterio normativo 28/2014/IVA, con la finalidad de: **(i)** adicionar que la exención prevista en el artículo 29 del RIVA resulta aplicable 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 conexión entre los actos, tal como lo sostuvo la Segunda Sala en el Amparo Directo en Revisión 2126/2013), y **(ii)** 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).

## ENTONCES, ¿A QUIÉNES APLICAN LOS BENEFICIOS EN MATERIA DE VIVIENDA?

Como se mencionó anteriormente, el 22 de enero y el 26 de marzo de este año, el Ejecutivo Federal emitió dos decretos otorgando los siguientes beneficios a los contribuyentes que presten servicios “parciales” de construcción de inmuebles destinados a casa habitación:

1. La condonación del pago del IVA y sus accesorios, que hayan causado hasta el 31 de diciembre de 2014, y
2. Un estímulo fiscal consistente en una cantidad equivalente al 100% del IVA que se cause por la prestación de esos servicios, el cual se aplicará contra el impuesto causado.

Adicionalmente, mediante la inclusión de la regla 2.71.35. a la RM, se permite a los contribuyentes dedicados a la construcción y enajenación de inmuebles destinados a casa habitación, deducir para efectos del ISR e IETU las erogaciones por concepto de servicios “parciales” de construcción efectuadas hasta el 31 de diciembre de 2014, aun cuando el prestador de los servicios no hubiere trasladado ni cobrado el IVA correspondiente, ni consignado en los comprobantes fiscales expedidos por la prestación de los servicios en forma expresa y por separado tal impuesto.

Con base en las consideraciones desarrolladas en el presente documento, es posible concluir que

los beneficios antes descritos resultan aplicables a los contribuyentes que presten servicios “parciales” de construcción, entendidos éstos como “las actividades subcontratadas, paralelas o complementarias a la construcción de la casa habitación, realizadas por persona distinta a aquél que desarrolla en su integridad la construcción del bien inmueble”.

Desde luego, la aplicación de los beneficios estará condicionada al cumplimiento de la totalidad de los requisitos previstos en los ordenamientos que los contienen.

Al respecto, resulta interesante señalar que para la aplicación del estímulo fiscal por los servicios “parciales” de construcción, el Decreto publicado en el DOF el 26 de marzo de 2015 prevé requisitos que limitan sus beneficios más allá de lo establecido para el Decreto del 22 de enero de 2015 y sus reglas.

Esto es, de conformidad con el Decreto del 26 de marzo de 2015, para aplicar el beneficio el contribuyente no sólo debe proporcionar la mano de obra y los materiales como lo establece el artículo 29 del RIVA; además, los servicios deben prestarse en la obra en construcción, al propietario del inmueble, quien deberá ser el titular de la licencia o autorización de la construcción de la vivienda correspondiente.

## CONCLUSIONES

No obstante la atinada recomendación de la PRODECON, mediante la emisión de los Decretos el Ejecutivo Federal confirmó el criterio que venía sosteniendo el SAT y la Segunda Sala de la SCJN, al considerar que los servicios “parciales” de construcción no caen en la exención prevista en los artículos 9, fracción II y 29 del RIVA.

Comparto la interpretación y la recomendación emitida por la PRODECON en el sentido de que resulta necesario modificar el criterio interpretativo del SAT para brindar certeza y seguridad jurídica a los contribuyentes que prestan este tipo de servicios y a los adquirentes de los mismos.

Ojalá que la PRODECON logre convencer a los distintos actores –SAT; Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)–, el Ejecutivo Federal y a nuestro Máximo Tribunal) para que se revalúe y corrija la interpretación dada al alcance de la exención. •