



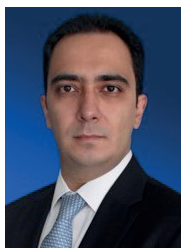
# Nueva retención del 6% del IVA

18

En su origen, la retención del 6% del impuesto al valor agregado (IVA) pretendía ser aplicada a los servicios de subcontratación, sin embargo, el texto legal resulta aplicable a cualquier servicio en donde se ponga personal a disposición del contratante



**C.P.C. Fernando Castillo  
Águila, Socio de Natera  
Consultores**



## INTRODUCCIÓN

**D**esde hace varios años, las autoridades fiscales han implementado diversas acciones para evitar la evasión fiscal derivada de ciertos esquemas ilegales en los que se utiliza la subcontratación de personal.

De manera particular, en 2017 se establecieron gravosos requisitos, los cuales debían cumplirse para poder deducir los pagos por servicios de subcontratación de personal, dentro de los que se establecía la obligación de los contratantes de obtener información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones fiscales y de seguridad social de los patrones de los empleados subcontratados.

Posteriormente, el 8 de septiembre de 2019, el Ejecutivo Federal presentó una iniciativa de reformas a diversas leyes fiscales, entre ellas, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), con la finalidad de modificar, entre muchas otras cuestiones, los requisitos para poder deducir los pagos por ese tipo de servicios.

En esa iniciativa se propuso retener el IVA derivado de las contraprestaciones pagadas por los servicios de subcontratación, en lugar de que el contratante tuviera que obtener y conservar la información y documentación antes señalada.

Lo anterior se proponía como parte de una facilidad para los contribuyentes y como una medida, la cual permitiría evitar la evasión fiscal derivada de ciertos esquemas abusivos de subcontratación laboral.

Si bien el Congreso de la Unión coincidió en que los requisitos para poder deducir los servicios de subcontratación debían ser modificados y que la retención del IVA era una medida adecuada, modificó la redacción propuesta por el Ejecutivo, eliminando la referencia al concepto de “subcontratación laboral” y estableciendo que la retención de ese impuesto resultaría aplicable cuando se dieran ciertos supuestos, dentro de los cuales destaca el hecho de que el prestador del servicio ponga personal a disposición del contratante; redacción que ha dado lugar a un sinnúmero de opiniones y comentarios al respecto.

Derivado de lo anterior, el presente artículo tiene por objetivo el analizar la reforma a la LIVA en cuanto a la obligación de retener que, a partir del 1 de enero de este año, existe para quienes reciban ciertos servicios, de conformidad con lo que a continuación se menciona.

## ANÁLISIS

El pasado 1 de enero entró en vigor la Reforma Fiscal para 2020, y como parte de las modificaciones que se realizaron, se encuentra una nueva fracción IV en el artículo 1-A de la LIVA, mediante la cual se establece la obligación de retener el 6% del IVA por ciertos servicios.

Tal y como antes se señaló, esta reforma se basó originalmente en la necesidad de facilitar el pago del

IVA a los contribuyentes que presten servicios de subcontratación.

Según el Ejecutivo Federal, con esta reforma se evitaría que las empresas debieran entregar a sus prestatarios abundante información y documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones en materia fiscal y de seguridad social.

No obstante, el texto legal que fue finalmente incorporado a la LIVA no se refiere solamente a los servicios de subcontratación de personal, como originalmente lo había propuesto el Ejecutivo Federal.

Por ello, para analizar el alcance de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, es necesario remitirnos al texto legal que a continuación se transcribe:

...

**IV.** Sean personas morales o personas físicas con actividades empresariales, que **reciban servicios** a través de los cuales **se pongan a disposición** del contratante o de una parte relacionada de éste, **personal** que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, **independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual**. En este caso la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

...

(Énfasis añadido.)

La fracción antes transcrita tiene dos aspectos fundamentales que se deben tomar en cuenta: **(i)** que su texto legal ya no hace referencia expresa a servicios que tengan que ver con subcontratación de personal, y **(ii)** que la característica que considero determinante para el surgimiento de la nueva obligación de retener consiste en que el prestador del servicio “ponga personal a disposición” del contratante.

El hecho de que la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, no establezca que los servicios a que se refiere son aquéllos generados de una subcontratación de personal, nos puede llevar a concluir que cualquier

servicio que reciba una persona moral o una persona física con actividades empresariales puede ser objeto de retención del 6%, siempre que exista personal que el prestador del servicio *pone a disposición* del contratante.

Ante esta situación es indispensable conocer lo que debe entenderse por “poner personal a disposición”, toda vez que, como antes se señaló, sólo cuando exista personal que se pone a disposición del contratante es cuando se debe retener el 6% del IVA.

Para comenzar ni la LIVA ni alguna otra disposición fiscal prevé lo que debe entenderse por “poner personal a disposición”, por lo que es necesario analizar este concepto considerando otras fuentes.

Si se acude al *Diccionario de la lengua española*,<sup>1</sup> se encuentran dos acepciones de la palabra “disponer”, que considero relevantes:

**1.** *Deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse.*

**2.** *Valerse de alguien o de algo, tenerlo o utilizarlo como propio.*

Debido a que el texto legal bajo análisis tiene que ver con personal que se pone a disposición del contratante, es conveniente revisar también la legislación laboral para desentrañar el sentido de ese concepto.

Si bien no hay una definición concreta, existen referencias que pueden ayudar a esclarecer el sentido de ese concepto. Así, el artículo 58 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) prevé que la jornada de trabajo es el tiempo durante el cual el trabajador está a **disposición** del patrón para prestar su trabajo.

En cuanto a precedentes jurisdiccionales en materia laboral,<sup>2</sup> se ha establecido que un trabajador está a *disposición* de su patrón, cuando se le puedan asignar funciones o labores.

De las fuentes anteriores, se desprende que, al menos en materia laboral, un trabajador se encuentra a disposición de su patrón cuando éste se encuentra en posibilidad de asignarle funciones o labores y –aunado a lo que señala el *Diccionario de la lengua*

*española*–, es cuando una persona puede mandar lo que debe hacerse, valiéndose de ese individuo para la ejecución de las funciones o labores asignadas.

Aún con este contexto, la aplicación de la nueva retención genera algunas dudas, tal como se está viendo en la práctica. El reto interpretativo es mayor cuando nos encontramos en presencia de un servicio diverso al laboral, debido a que resulta complicado identificar si el prestador del servicio pone personal a disposición del contratante.

Lo anterior resulta relevante, pues en muchas ocasiones, cuando contratamos un servicio, es común que el prestador de éste sea un patrón que pone a nuestra disposición a sus empleados, precisamente para que nosotros mandemos lo que ha de hacerse o para que le asignemos funciones o labores.

Es claro que donde hay subcontratación laboral estaremos obligados a retener. Al respecto, considero que uno de los casos más evidentes es cuando contratamos un servicio y para la ejecución de éste se nos asigna en forma directa exclusiva a una persona para realizar diversas funciones, como por ejemplo, servicios de limpieza o vigilancia, casos en los cuales el patrón de las personas asignadas, pone a nuestra disposición a su personal, de tal manera que nosotros podemos “mandar lo que ha de hacerse” o asignarles tareas, funciones o labores particulares, que evidentemente se ubiquen dentro del marco del contrato de servicios respectivo.

Mayor dificultad conllevan casos de servicios en donde la propia prestación del servicio requiere que personal del prestador de servicios exija del contratante ciertas indicaciones o definiciones indispensables para la ejecución del mismo.

Por ejemplo, si acudimos a un restaurante, el mesero que nos “asignan”, debe seguir nuestras instrucciones para prestar el servicio, debido a que nosotros le indicaremos lo que debe servirnos. Sin embargo, ello no significa que el mesero se encuentra a nuestra disposición. Él sólo cumple con la prestación del servicio de restaurante.

<sup>1</sup> Vid. Real Academia Española. *Diccionario de la lengua española*. Véase en: [www.rae.es](http://www.rae.es). Fecha de consulta: 10 de enero de 2020

<sup>2</sup> No. de Registro 2020901. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 71. Tomo IV. Octubre de 2019. Tesis I.11o.T.22 L (10a.).

Así las cosas, considero que el personal del prestador de servicios se encuentra a disposición del contratante cuando éste tiene la facultad de asignar tareas, funciones o labores a ese personal y no sólo de dar indicaciones de índole más circunstancial para que el servicio se efectúe.

En la medida en que esa facultad exista, entonces existirá también la obligación de retener el 6% del IVA, por supuesto, considerando también los demás supuestos previstos en la nueva fracción IV del artículo 1-A de la LIVA a que me he referido.

Derivado de lo anterior, considero que, en el caso de los contratos de subcontratación laboral es evidente que la retención del 6% del IVA resulta aplicable. Sin embargo, en otro tipo de servicios, deberá revisarse la facultad que tiene el contratante respecto de la asignación de tareas o labores del personal del prestador del servicio, para determinar si la citada retención resulta aplicable.

Más aún, será necesario revisar los contratos de servicios detalladamente con el objetivo de determinar cuándo el personal del contratista se pone a disposición del contratante, de tal manera que se pueda determinar si la obligación de retener el 6% del IVA existe para el contratante.

Desde luego, además de los contratos habrá que analizar cuidadosamente la verdadera conducta de las partes, y documentarla de la mejor manera posible para sustentar las conclusiones que de allí deriven.

De cualquier manera, será necesario que las autoridades fiscales emitan reglas que aclaren esta situación, dado que la ambigüedad de la disposición provoca inseguridad para las partes involucradas en los contratos de prestación de servicios.

Las reglas y lineamientos son especialmente importantes y necesarios si la autoridad mantiene la posición que ha expresado en ciertas instancias y publicaciones,<sup>3</sup> en las cuales ha señalado que la obligación de retención resulta aplicable solamente cuando exista subcontratación de personal u *outsourcing*.

**El reto interpretativo es mayor cuando nos encontramos en presencia de un servicio diverso al laboral, debido a que resulta complicado identificar si el prestador del servicio pone personal a disposición del contratante.**

## COMENTARIOS ADICIONALES

La incorporación de la fracción IV al artículo 1-A de la LIVA también resulta relevante para efectos de las deducciones en materia del impuesto sobre la renta (ISR), toda vez que, como parte de la Reforma Fiscal que entró en vigor el 1 de enero de este año, uno de los requisitos de las deducciones para efectos del ISR consiste en retener y enterar el IVA que corresponda en los términos de la ley de la materia.

Por lo anterior, definir si una persona pone personal a disposición de otra por un servicio dado, resulta indispensable, pues no retener el IVA cuando efectivamente debe realizarse, provoca que el gasto no pueda ser deducido para efectos del ISR y, por tanto, el IVA trasladado no pueda ser acreditable. •

<sup>3</sup> Las autoridades fiscales han emitido diversas informaciones en el sentido referido a través de infografías, presentaciones y “preguntas y respuestas”; sin embargo, no ha publicado oficialmente alguna información que elimine la inseguridad generada por la redacción de la disposición comentada