

Circular 938-2020

Compartimos con ustedes la información que nos hicieron llegar nuestros amigos de “Chevez Ruiz Zamarripa” especialistas en derechos y obligaciones fiscales, respecto a diversas disposiciones fiscales y sus repercusiones.

Disposiciones fiscales

y nuestros comentarios

El artículo 1 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir del 1º de enero de 2020 (en adelante “LIVA”) establece que están obligadas al pago de dicho impuesto, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, entre otros, lleven a cabo la prestación de servicios independientes.

Continúa señalando dicho artículo que el contribuyente calculará el impuesto aplicando a los valores que en la ley se señalen, la tasa del 16%, debiendo enterar a las autoridades fiscales la diferencia entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que se hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que estos últimos cumplan con los requisitos establecidos en la LIVA para ser considerados como acreditables.

Para estos efectos, los contribuyentes deberán trasladar el impuesto en forma expresa y por separado a las personas que, entre otros, reciban los servicios de que se trate, entendiéndose por traslado el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar a dichas personas por un monto equivalente al impuesto causado.

En relación con lo anterior, el artículo 14 de la LIVA establece que para efectos de dicha ley se considera prestación de servicios independientes, entre otras, toda prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

Como se mencionó en el apartado de Antecedentes, con motivo de la celebración de los contratos de prestación de servicios objeto de la presente, los prestadores de servicios se obligan a prestar a ***** diversos servicios especializados de asesoría y consultoría en materia de la industria de la construcción, contable, administrativa, mercantil o financiera, entre otros, razón por la cual, consideramos dicha operación califica como una prestación de servicios para efectos de la LIVA.

Cabe mencionar que, si bien el artículo 15 de la LIVA establece diversos supuestos en los que no se estará obligado al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios, los servicios objeto de la presente no se encuentran en ninguno de dichos supuestos, por lo que los prestadores de servicios correspondientes estarían obligados a trasladar a **** el impuesto al valor agregado correspondiente a los mismos mediante la aplicación de la tasa general del 16%.

En relación con lo anterior, la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA establece a la letra lo siguiente:

“Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

...

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.

...”

De lo anterior se desprende que los contribuyentes personas morales o físicas con actividades empresariales están obligados a efectuar una retención por concepto de impuesto al valor agregado equivalente al 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada, siempre que reciban servicios que cumplan con todas las siguientes características:

1. Que a través de los servicios de que se trate, se ponga personal a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste;
2. Que el personal a disposición desempeñe sus funciones dentro o fuera de las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, y;
3. El personal a disposición puede o no estar bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante.

Como se puede observar, la principal característica que se debe cumplir para encontrarse en el supuesto a que se refiere la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, consiste en que a través de los servicios de que se trate, se ponga personal a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste.

Por lo anterior, con la finalidad de delimitar el alcance de la referida disposición, resulta relevante analizar qué debe entenderse por “poner a disposición” del contratante.

Al respecto, considerando que en las disposiciones fiscales no existe una definición de lo que debe entenderse por el término “poner a disposición”, es necesario atender a lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (en adelante “CFF”), el cual señala que la interpretación de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago.

Toda vez que la disposición de referencia busca establecer una carga a los particulares (consistente en la obligación de efectuar una retención), consideramos que la aplicación del artículo 1-A de la LIVA debe ser estricta. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (en adelante “SCJN”) se ha pronunciado de la siguiente manera en relación con la aplicación estricta de las disposiciones fiscales:

“CONTRIBUCIONES. LAS DISPOSICIONES REFERENTES A SUS ELEMENTOS ESENCIALES, AUNQUE SON DE APLICACIÓN ESTRICTA, ADMITEN DIVERSOS MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN PARA DESENTRAÑAR SU SENTIDO. El hecho de que el legislador haya establecido que las disposiciones fiscales que prevén elementos esenciales, como son sujeto, objeto, base, tasa o tarifa de una contribución y las excepciones a ésta, son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del creador de aquellas disposiciones, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas, sean técnicas o de uso común, se genere incertidumbre sobre su significado, ya que el efecto de lo ordenado por el legislador es obligar

a aquél a que realice la aplicación estricta de la respectiva hipótesis jurídica única y exclusivamente a las situaciones de hecho que coincidan con lo previsto en ella, una vez desentrañado su alcance.

Tesis de jurisprudencia 133/2002. Aprobada por la Segunda Sala de este Alto Tribunal, en sesión privada del quince de noviembre de dos mil dos.”

Como puede observarse, bajo esta tesis jurisprudencial se puede concluir que aun cuando la legislación fiscal establece que las disposiciones que prevean los elementos esenciales de una contribución son de aplicación estricta, no significa que el intérprete no pueda acudir a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador.

Al respecto, nuestros tribunales también se han pronunciado en el sentido de que una interpretación armónica de las disposiciones fiscales no contraviene el principio de aplicación estricta de las normas que impongan cargas a los particulares, conforme a la tesis que a continuación se transcribe:

“LEYES FISCALES. SU INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA NO CONTRAVIENE EL PRINCIPIO DE APLICACIÓN ESTRUCTA QUE LAS RIGE. La circunstancia de que sean de aplicación estricta determinadas disposiciones de carácter tributario no impide al intérprete acudir a los diversos métodos que permitan conocer la verdadera intención de quién las creó, cuando de su análisis literal en virtud de las palabras utilizadas se genere incertidumbre sobre

su significado; de ahí que si se hace una interpretación sistemática de diversas disposiciones, no se contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, tal como lo ha considerado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL CUARTO CIRCUITO. Amparo directo 364/2005. Promociones La Silla. S.A. de C.V. 9 de marzo de 2006. Unanimidad de votos. Ponente: Eduardo López Pérez. Secretario: Ricardo Alejandro Bucio Méndez.”

Asimismo, dicho criterio prevalece en diversas tesis pronunciadas por nuestros Tribunales Federales, entre las cuales se encuentra la siguiente:

“LEYES FISCALES. LA INTERPRETACION SISTEMÁTICA DE SUS NORMAS NO CONTRAVIENE LOS PRINCIPIOS DE INTERPRETACIÓN Y APLICACIÓN ESTRICTA Y DE LEGALIDAD QUE RIGEN EN DICHA MATERIA. Si bien es cierto que la interpretación y aplicación de las normas impositivas es estricta, también es cierto que resultaría imposible interpretar cada precepto considerándolo fuera del contexto normativo del que forma parte, ya que de ser así, cualquier intento estricto de interpretación resultaría infructuoso para determinar el sentido y alcance de las normas. Toda norma requiere de una interpretación, aunque sea literal, sin importar su rango, ya sea constitucional, legal, reglamentario, contractual o de cualquier otra índole, y un principio de hermenéutica obliga a interpretar los preceptos jurídicos en función a los demás que integran el ordenamiento al que pertenecen, y en función a los demás ordenamientos que integran un determinado régimen jurídico; sin que ello implique que en materia impositiva una interpretación estricta pero al fin y al cabo interpretación, vaya a obligar al sujeto pasivo de la norma tributaria al pago de contribuciones no establecidas en las leyes fiscales. En consecuencia, interrelacionar las normas de manera sistemática no viola el principio de interpretación y aplicación estricta que rige la materia fiscal, ni el principio de legalidad que prevalece en dicha materia, de acuerdo con el artículo 31, fracción IV,

constitucional.”

Por lo anterior, de una aplicación estricta de las referidas disposiciones fiscales, pero sujeto a una interpretación armónica de las mismas en términos del artículo 5 del CFF, y toda vez que ni las disposiciones fiscales ni las relativas al derecho federal común especifican lo que debe entenderse por el término “poner a disposición”, resulta procedente acudir a otros métodos de interpretación para entender el significado que se le debe atribuir a dicho término.

Así, en relación con la definición del término “disponer”, el Diccionario de la Lengua Española emitido por la Real Academia Española establece que dicho término debe entenderse como “deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse” o “valerse de alguien o de algo, tenerlo o utilizarlo como propio”.

En este sentido, consideramos el término “poner a disposición” como concepto genérico, debe entenderse como el valerse de alguien o de algo, determinando lo que ha de hacer y utilizándolo como propio.

Como se mencionó con anterioridad, en el caso particular bajo análisis la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA se refiere a servicios a través de los cuales se ponga personal a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste.

Así, tomando en consideración todo lo anterior, somos de la opinión que la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA se refiere a servicios a través de los cuales el contratante tiene la facultad o el derecho de valerse de cierto personal, determinando lo que ha de hacer y utilizándolo como propio. Siendo indispensable efectuar un análisis particular de cada caso para identificar si dentro de determinada prestación de servicios existen circunstancias jurídicas o de hecho que permitan al contratante de los servicios valerse de cierto personal, determinando lo que ha de hacer y utilizándolo como propio.