

Retención del IVA en servicios de “subcontratación”



La nueva obligación para los contribuyentes de retener el impuesto al valor agregado (IVA), a partir del ejercicio 2020, cuando reciban servicios por virtud de los cuales se ponga a su disposición personal de un tercero está prevista en un ordenamiento legal que, dada la ambigüedad de su formulación normativa, ha generado mucha incertidumbre en relación con su alcance jurídico. Es por ello necesario recurrir a todas las herramientas que provee el sistema jurídico, a efecto de reducir el margen de arbitrariedad que toda norma vaga puede brindar

50



Lic. Pablo Ramírez Morales, Socio de Ortiz Abogados Tributarios



INTRODUCCIÓN

Uno de los aspectos de los que más se ha hablado de la Reforma Fiscal 2020 es el de la retención del IVA, derivada de la prestación de servicios de personal. Intencionadamente omito el término “subcontratación”, debido a que, como veremos unas líneas más adelante, la obligación de retener no se limita tan sólo a esa figura o modalidad de contratación prevista en la Ley Federal del Trabajo (LFT).

Y se ha hablado mucho de esta adición a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), por dos razones: la primera, porque se trata de una norma que afecta el día a día de muchos contribuyentes que recurren a terceros para la contratación de personal, y la segunda, porque de la simple lectura al texto de

la norma no se desprende con claridad e inmediatez su alcance jurídico.

Por tanto, la mayoría de los contribuyentes no tienen del todo claro si deben retener el impuesto que les trasladen sus prestadores de servicios; lo anterior, en tanto que existen muchas modalidades y tipos de servicios independientes que implican la intervención de personal del contratista, en mayor o menor medida, en mayor o menor intensidad.

Ante la incertidumbre que esta norma ha generado, la cual no ha sido del todo aclarada por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), considero oportuno plantear algunos elementos de ponderación para acercarnos a una respuesta que le dé alguna certeza a los contribuyentes.

PROBLEMÁTICA Y ANÁLISIS

El problema radica –desde mi punto de vista– en que toda prestación de servicios requiere la intervención de personas para la realización de las actividades correspondientes. Esto es, un prestador de servicios siempre cumplirá sus obligaciones de hacer frente a su cliente a través de su propio personal, el cual presumiblemente está debidamente capacitado para desempeñar las labores de que se trate.

Sin embargo, la manera en la cual el personal propio del prestador de servicios interviene o se relaciona con el cliente es diferente prácticamente en cada contrato específico, por lo que definir una regla más o menos general, a efecto de delimitar el alcance normativo de la nueva fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, requiere de un ejercicio complejo de interpretación, mediante la interrelación de diversos elementos jurídicos.

Y es que a partir del texto literal de la disposición antes mencionada, casi cualquier servicio podría detonar la obligación de retener el IVA. No obstante, los contribuyentes requieren certeza sobre el alcance de la norma y definir –dando por sentada la variedad de servicios de los que son prestadores y/o beneficiarios– en qué casos procede la retención de este impuesto.

Ahora, ensayaré un acercamiento, a partir de los elementos que se tienen en el sistema jurídico mexicano:

1. En primer lugar, necesitamos leer el texto expreso del numeral 1-A de la LIVA, mismo que establece lo siguiente:

Artículo 1-A. *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.*

...

Los elementos sustanciales del tipo de relación jurídica que, de actualizarse, detonará la obligación de retener el IVA son los siguientes:

- a)** Que los servicios consistan en poner a disposición del contratante o de una parte relacionada, personal para el desempeño de determinadas actividades.
- b)** Que ese personal desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante, en las instalaciones de una parte relacionada o, incluso, fuera de éstas.
- c)** Que el personal correspondiente, esté o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante.
- d)** Es irrelevante el nombre que se le dé al contrato celebrado entre las partes.

En un primer momento, la idea generalizada fue que la obligación de retener se detonaba con motivo de la prestación de servicios de subcontratación laboral.

No sólo fue la idea preliminar que se generó a partir de esta norma, sino que se ha mantenido como

práctica reiterada entre contribuyentes y profesionales de la materia tributaria, el hablar de esta figura como “retención por servicios de subcontratación”.

Sin embargo, de un análisis más detallado del texto mismo de la norma y de su proceso legislativo se puede observar que su alcance jurídico es más amplio y abarca más situaciones que las que encuadran en la figura de la subcontratación, en términos de la LFT.

2. Conviene examinar la iniciativa de reforma enviada por el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión, en la que se fundaba y motivaba la propuesta, en los siguientes términos:

2. Retención del IVA en subcontratación laboral.

El artículo 1o.-A de la Ley del IVA prevé diversos supuestos en los que los contribuyentes que reciben el traslado del IVA en la adquisición de bienes o servicios están obligados a efectuar la retención de dicho impuesto y a enterarlo a las autoridades fiscales, por cuenta de quienes les enajenan los bienes, les prestan los servicios o les otorgan el uso o goce temporal de bienes.

El esquema de retención del IVA nació desde 1997 en la Ley y, dada su efectividad, a lo largo de su vigencia se ha ampliado a algunos supuestos. El objetivo de este esquema es reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización o altamente costosa, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control. Mediante este esquema se cambia al sujeto obligado y se hace recaer la obligación de enterar el gravamen sobre contribuyentes sujetos a un mayor control. Esta medida ha dado buenos resultados, tanto en la mejor administración del gravamen como en la disminución del margen de competencia desleal entre contribuyentes cumplidos e incumplidos.

Ahora bien, en la actualidad es práctica común de las empresas contratar a otras empresas que ofrecen servicios de subcontratación laboral (outsourcing), con el fin de lograr mayor eficiencia en sus procesos.

Sin embargo, en estos casos se ha observado que las empresas prestadoras de los mencionados

servicios no cumplen con el entero del IVA trasladado y que, en contraparte, la empresa contratante sí acredita el IVA que le trasladaron, afectándose con ello al fisco federal.

Por ello, se propone adicionar una fracción IV al artículo 1o.-A de la Ley del IVA, con el fin de establecer la obligación de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación laboral en términos de la legislación laboral de calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones. Con ello, se asegurará el pago del IVA y, en consecuencia, será procedente el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contratante, toda vez que conforme a la mecánica establecida en la Ley, primero debe efectuarse el entero de la retención y posteriormente llevar a cabo su acreditamiento.

A partir de esas consideraciones, el texto se propuso en los términos siguientes:

IV. *Sean personas morales o personas físicas con actividades empresariales, que reciban servicios de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo.*

Originalmente, la iniciativa presentada por el Ejecutivo Federal proponía que la obligación de retener el impuesto se actualizara cuando los servicios prestados fueran de subcontratación laboral, específicamente en los términos establecidos en la LFT.

Esto es, el ámbito normativo de la propuesta del Ejecutivo comprendía únicamente los casos en los que se actualizara la figura de la subcontratación, a la luz de la normativa laboral.

3. En la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se percataron del ámbito tan “limitado” que tendría la obligación de retener, en caso de prevalecer la propuesta del Ejecutivo Federal, siendo que la intención de la misma era constituirse como una herramienta para evitar la evasión fiscal, a través de los diversos esquemas de contratación de personal que emplean las empresas.

En esa instancia se modificó el texto de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, para quedar en los términos que fue aprobado.

Es relevante, por tanto, considerar las razones plasmadas en el Dictamen de dicha Comisión para proponer una nueva redacción:

SEGUNDA. ...

Por lo anterior, esta Dictaminadora considera conveniente la propuesta de adicionar una fracción IV al artículo 1º.-A de la Ley del IVA para establecer la obligación a los contratantes de los servicios de subcontratación laboral en términos de la legislación laboral, de calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones.

...

Asimismo, como una medida de seguridad jurídica, se considera conveniente establecer una definición para efectos fiscales que permita a los contribuyentes conocer de forma precisa los supuestos que dan lugar a la retención del IVA en aquellos casos en que reciban servicios de subcontratación laboral. Para estos efectos, se tomaron como base los elementos esenciales que se identificaron en la Ley Federal del Trabajo y en los criterios del Poder Judicial Federal, en materia de subcontratación laboral que son armónicos con la citada ley de la materia e incluso las definiciones tomadas por la Organización Internacional del Trabajo al respecto.

Si bien la Cámara de Diputados manifestó expresamente que era conveniente establecer una definición para efectos fiscales del concepto “servicios de subcontratación laboral”, en el fondo su intención fue ampliar el ámbito material de aplicación de la norma, para no limitarlo únicamente a los casos en que, conforme a la legislación laboral, se configure la subcontratación laboral.

No obstante, es importante no pasar de largo la afirmación de que los elementos normativos contenidos en el texto propuesto, y eventualmente aprobado, de la fracción IV del artículo 1-A, parten del concepto de “subcontratación laboral” previsto en

la LFT y los criterios del Poder Judicial de la Federación (PJF) a este respecto.

4. En este sentido, pueden identificarse los elementos comunes entre la definición de la LIVA y la contenida en la LFT, a partir de sus diferencias.

Para identificarlas, conviene transcribir el numeral 15-A de la LFT, mismo que es de la literalidad siguiente:

Artículo 15-A. *El trabajo en régimen de subcontratación es aquél por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.*

Este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

a) *No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.*

b) *Deberá justificarse por su carácter especializado.*

c) *No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.*

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.

Del precepto legal en cita se advierte que, mediante el régimen de subcontratación laboral, un patrón denominado “contratista” ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

La definición que se encuentra en el artículo 15-A de la LFT, difiere de la mencionada en la fracción IV del numeral 1-A de la LIVA, en dos elementos fundamentales:

a) La supervisión por parte del contratante en la prestación de los servicios del personal involucrado.

En términos del artículo 15-A de la LFT, el contratante supervisará las labores de los trabajadores del contratista, por lo que, de no efectuarse la supervisión del desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras por parte del contratante, no puede jurídicamente hablarse de una subcontratación desde el punto de vista laboral.

Por lo contrario, para efectos del artículo 1-A, fracción IV de la LIVA, el personal que se ponga a disposición puede estar o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante; por tanto, incluso ante la ausencia de supervisión, se detona la obligación de retener el IVA.

b) Para que en términos de la LFT haya subcontratación laboral, es necesario que se actualicen las condiciones señaladas en los incisos a), b) y c) del artículo 15-A de esa ley.

Por lo contrario, para efectos del artículo 1-A fracción IV de la LIVA, no se requieren tales condiciones, pues basta con que el personal del contratista sea puesto a disposición del contratante, sin que sea necesario que se constituya un esquema de subcontratación o no, para efectos de la legislación laboral.

5. A partir del contraste entre la regulación laboral y la fiscal, así como la decantación de sus diferencias, se puede arribar a un primer elemento de certeza, a partir del cual se puede trazar un camino más certero: las definiciones establecidas tanto en la LIVA como en la LFT, esencialmente regulan el mismo fenómeno fáctico y jurídico.

Este fenómeno consiste –retomando los términos del artículo 15-A de la LFT– en aquellas situaciones en las cuales trabajadores de una persona llamada contratista, realizan labores propias de otra, llamada contratante, por virtud de un acuerdo o contrato de prestación de servicios entre ambas entidades.

Desde el punto de vista tributario, el elemento fundamental para determinar si se está ante una situación jurídica en la cual el contratante tiene que retener el IVA que le traslada el contratista, es que los trabajadores de ésta sean puestos a disposición de aquélla.

Como ya lo señalé, la supervisión es irrelevante, así como el nombre del contrato y el cumplimiento de las condiciones previstas en el artículo 15-A de la LFT.

Por lo contrario, lo que debe determinarse es si los trabajadores del contratista fueron puestos a disposición del contratante, a efecto de realizar las tareas de éste.

6. Sin embargo, el término “poner a disposición” es muy amplio y vago de manera que en él puede caber casi cualquier cosa.

Para evitar que el ámbito material de la obligación de retener el IVA se limitara a la subcontratación laboral prevista en la LFT, el legislador adoptó una fórmula que, si bien amplía el alcance jurídico de la norma, genera incertidumbre en cuanto a su aplicación.

Por su parte, el SAT pretende aclarar qué se entiende por “poner a disposición”, mediante la versión anticipada del criterio normativo **46/IVA/N**, en el cual se plantea lo siguiente:

...

Por lo anterior, cuando una persona moral del Título II o del Título III de la LISR o una persona física con actividad empresarial, en su calidad de contratante, reciba servicios en los que se ponga personal a su disposición, se entiende que habrá retención cuando las funciones de dicho personal sean aprovechadas de manera directa por el contratante o por una parte relacionada de éste. Por el contrario, no habrá retención si los servicios prestados corresponden a un servicio en el que el personal del contratista desempeña funciones que son aprovechadas directamente por el propio contratista.

En términos del mencionado criterio, un trabajador del contratista estará puesto a disposición del contratante, si sus labores son aprovechadas directamente por éste; entonces, para definir a disposición de quién está el empleado, hay que dilucidar quién aprovecha de manera directa las actividades que éste realiza.

7. Surge ahora la pregunta relativa a qué se entiende por “aprovechar directamente” las labores de

una persona. Tal expresión podría implicar la obtención de ingresos, pero también la realización de la actividad preponderante del contratante, o bien, la materialización de labores que, sin ser la actividad preponderante y no traducirse en la generación directa de ingresos, son propias de quien adquiere los servicios.

De esta manera, se puede observar que la definición de “poner a disposición” como “aprovechar directamente” no elimina la vaguedad o amplitud del supuesto normativo contenido en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA.

Pero pareciera que la normatividad tributaria no ofrece más referentes para definir con un poco más de precisión tales conceptos, a efecto de delimitar su alcance normativo; por tanto, queda abierta la puerta para que la autoridad aplique arbitrariamente esta disposición y exija la retención del IVA a contribuyentes que, en realidad, no tengan a su disposición trabajadores de un tercero.

Sin embargo, cuando la legislación se agota como fuente de conocimiento, se debe recurrir a los precedentes jurisdiccionales que interpretan aquélla. La ley es estática y dice lo que dice; por lo contrario, la jurisprudencia (entendida como la prudente interpretación y aplicación de las normas) es dinámica y aporta, en muchas ocasiones, respuestas flexibles, novedosas y audaces a problemas jurídicos que parecen no tener solución.

En ese orden de ideas, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), con el amparo en revisión 244/2015, resolvió el problema de la constitucionalidad del régimen de subcontratación previsto en los artículos 15-A al 15-D de la LFT.

No obstante que es un precedente en materia laboral, la sentencia recaída a ese recurso de revisión contiene una serie de consideraciones, las cuales nos permiten delimitar el alcance del fenómeno jurídico conforme al cual una persona pone trabajadores propios a disposición de otra, para la realización de actividades de las que ésta se aprovecha directamente.

Cabe recordar que la definición contenida en el artículo 1-A, fracción IV de la LIVA toma con base los elementos esenciales del concepto de “subcontratación

...la definición de “poner a disposición” como “aprovechar directamente” no elimina la vaguedad o amplitud del supuesto normativo contenido en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA.

laboral” previsto en el artículo 15-A de la LFT, como expresamente señaló la Comisión de Hacienda de la Cámara de Diputados.

Por tanto, se puede sostener que el personal del contratista “se pone a disposición” del contratante (LIVA) cuando el primero ejecuta obras o presta servicios en favor de una diversa persona moral o física con actividades empresariales (LFT).

En este sentido, al momento de delimitar el concepto de “subcontratación laboral” previsto en la LFT, previo al análisis de su constitucionalidad, la Segunda Sala formula consideraciones jurídicas que –en mi opinión– permiten definir con un poco más de precisión el alcance de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA.

Para mayor entendimiento, las consideraciones son las siguientes:

...

En México, la figura de la subcontratación en materia laboral adquirió un carácter legal a partir de las reformas a la Ley Federal del Trabajo, publicadas el treinta de noviembre de dos mil doce en el Diario Oficial de la Federación, al contemplarse en los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D. Consiste en la contratación externa sobre recursos humanos especializados que realiza una empresa a la que se le denomina “contratante” a otra llamada “contratista”, con el fin de que aquélla se dedique exclusivamente a la actividad básica de su negocio, pues la

contratista le proporcionará los recursos (especializados) para realizar dicha actividad. En este caso, la contratante delega a un prestador externo (contratista) la operación de una parte de sus procesos o servicios, buscando agilizar, optimizar la calidad de sus productos y reducir los costos del proceso subcontratado. Es lo que en rigor los economistas llaman una forma jurídica de tercerización o descentralización productiva.

...

De la transcripción que antecede, se advierte que la SCJN considera que se actualiza el fenómeno jurídico de la subcontratación, en los casos en los cuales la contratante delega a un prestador externo (contratista) la operación de una parte de sus procesos o servicios, buscando agilizar, optimizar la calidad de sus productos y reducir los costos del proceso subcontratado, que será realizado por los trabajadores del contratista.

A partir de lo resuelto por la SCJN –desde mi perspectiva– son dos elementos los que determinan si el personal se encuentra a disposición o no de la contratante; esto es, si ésta es quien aprovecha directamente las labores de los trabajadores:

a) Que el personal del contratista realice labores propias de la actividad del contratante, y

b) Que el contratante delegue una parte de sus procesos o servicios, buscando agilizar u optimizar la calidad de los mismos.

56

Por tanto, si los empleados tienen asignada como labor una parte de los procesos o servicios propios de la actividad del contratante, entonces estarán puestos a disposición de éste y, por tanto, surtirán la obligación de retener el IVA.

La realización de las actividades propias del contratante, esto es, el desarrollo de una parte de sus procesos o servicios, equivale a aprovechar directamente las funciones del personal de que se trate.

Por lo contrario, si el personal involucrado realiza actividades propias del contratista, no se detonará la obligación de retener, pues en ese supuesto no puede considerarse que se encuentren puestos a disposición del contratante, sino que, por el contrario, sólo prestan un servicio independiente en favor de éste.

Incluso –a riesgo de “resbalar en suelo jabonoso”– considero que conviene proponer un ejemplo aproximativo: una institución bancaria contrata los servicios de un *call center* a otra entidad, quien le proveerá a los operadores telefónicos, el lugar físico para su instalación y los equipos informáticos de comunicación, así como personal de soporte y mantenimiento para el inmueble y los equipos.

Puede considerarse que los operadores telefónicos sí están puestos a disposición de la institución financiera, dado que son quienes ofrecen los productos del banco y/o atienden las aclaraciones o quejas de sus usuarios, lo cual es una parte de los procesos y servicios del contratante.

Por el contrario, el personal que da asistencia y mantenimiento al inmueble en el que se ubica el *call center* y los equipos de comunicación, en realidad efectúan actividades propias del prestador del servicio, por lo que es éste quien aprovecha tales servicios; ello, no obstante que sus actividades puedan realizarse a requerimiento de la institución bancaria.

CONCLUSIÓN

Pese a que los referentes jurídicos planteados proporcionan elementos para precisar el alcance normativo de la obligación de retener el IVA, no se elimina del todo la ambigüedad de la norma ni la complejidad en su aplicación.

No obstante, lo que hace más difícil definir el alcance normativo de la disposición que he analizado es la infinita variedad de posibles maneras en las cuales el personal de la contratista realiza actividades en favor, en provecho de, propias de, la contratante.

Necesariamente los contribuyentes deberán analizar caso por caso cada relación jurídica y contrato de prestación de servicios para definir si existe la obligación de retener el impuesto correspondiente.

Finalmente, en caso de una controversia con las autoridades fiscales a este respecto, será necesario tejer una argumentación jurídica de “hilo muy fino”, a partir de la apreciación más precisa posible de las actividades que realiza el personal del contratista, con la finalidad de determinar si es parte “de los procesos o servicios del contratante”; si es este último el que “aprovecha directamente” las labores de los empleados y, por tanto, si éstos se encuentran “puestos a su disposición”. •