

**Estimados clientes:**

El pasado 9 de diciembre de 2019 se reformó la Ley del IVA, estableciéndose en el artículo 1o-A una nueva retención de IVA a la tasa del 6% para el caso de servicios en los cuales se ponga PERSONAL A DISPOSICIÓN DEL CONTRATANTE.

A continuación damos a ustedes nuestros comentarios sobre esta reforma:

**1. TEXTO DE LA LEY DEL IVA ARTÍCULO 1-A FRACCIÓN IV:**

La reforma en específico señala lo siguiente:

*Artículo 1o.-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.****

**2. REQUISITOS PARA EFECTUAR LA RETENCIÓN.**

De la lectura de la fracción IV del artículo 1-A de la Ley del IVA, observamos los siguientes elementos:

- **El prestador del servicio** - Quien otorga el servicio (contratista).
- **El prestatario del servicio** - Quien recibe el servicio (contratante). Para ubicarse en el supuesto de retención el contratante necesariamente debe ser Persona Moral (PM) o Persona Física con actividades empresariales (PFE).
- Que se trate de la PRESTACIÓN DE SERVICIOS independientemente de la denominación del contrato.
- Que SE PONGA PERSONAL A DISPOSICIÓN del contratante o de una parte relacionada de este.
- Que el personal DESEMPEÑE SUS FUNCIONES EN LAS INSTALACIONES del contratante o de una parte relacionada, o incluso fuera de las instalaciones de ambos.
- Que el personal SEA DIRIGIDO, SUPERVISADO, COORDINADO O DEPENDA del contratante ó del contratista indistintamente.

**3. “PONER PERSONAL A DISPOSICIÓN”.**

De la lectura de los requisitos para ubicarse en el nuevo supuesto de retención, entendemos que la parte medular que nos llevará a determinar si a la prestación de los servicios se les debe aplicar la retención del 6% del IVA, es el requisito de “**PONER A DISPOSICIÓN DEL CONTRATANTE** o de una parte relacionada de éste, **PERSONAL QUE DESEMPEÑE SUS FUNCIONES**”.

Atendiendo a lo dispuesto por la Real Academia de la Lengua Española, el concepto “DISPONER”, establece lo siguiente:

1. *tr. Colocar, poner algo en orden y situación conveniente. U. t. c. prnl.*
2. *tr. Deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse.*
3. *tr. preparar (ll prevenir). U. t. c. prnl.*
4. *intr. **Valerse de alguien** o de algo, **tenerlo o utilizarlo como propio**.*  
*Disponga usted DE mí a su gusto. Disponemos DE poco tiempo.*
5. *intr. Der. **Ejercitar en algo facultades de dominio**, enajenarlo o gravarlo, en vez de atenerse a laposesión y disfrute. Testar acerca de ello.*

Es decir, DISPONER, implica TENER o UTILIZAR el personal como propio. Estaríamos en presencia entonces de personal desempeñando funciones de forma exclusiva, pudiendo VALERSE de la persona cuando y como sea requerido para la actividad del Contratante.

#### 4. EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA REFORMA.

- a. Dictamen de fecha 8 de Septiembre de 2019:

En el primer Dictamen, se expone que desde el ejercicio 2017 se establecieron requisitos para deducir pagos de subcontratación laboral, entre otros, el proporcionar al contratante el CFDI de los pagos a los trabajadores, los pagos al IMSS, así como el entero del ISR retenido a dichos trabajadores. Así mismo en el Dictamen se menciona que el SAT pone a disposición una herramienta que permitía cumplir con éstas obligaciones, sin embargo, se acepta por parte del SAT que dicha herramienta no ha funcionado correctamente por lo que se propone reformar la Ley del IVA estableciendo la retención total del IVA trasladado por el contratista y con dicha retención aceptar la deducibilidad para efectos de la Ley del ISR sin más requisitos.

Propuesta de reforma:

**Artículo 1o.-A.-...**

**I. a III. ...**

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

- b. Dictamen de fecha 18 de octubre de 2019:

En este dictamen se mencionó que se propone una retención del 6% en vez del 100% del IVA trasladado con la finalidad de evitar saldos a favor del contratista ya que se generarían procesos de devolución y efectos financieros no deseado para el prestador de servicios de subcontratación. Así mismo señala el Dictamen, “como una medida de seguridad jurídica se considera conveniente establecer una definición para efectos fiscales que permita conocer a los contribuyentes de forma precisa los supuestos que den lugar a la retención del IVA en aquellos casos que se reciban servicios de subcontratación laboral”. Para estos efectos se tomaron como base los elementos esenciales 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 con las definiciones tomadas por la Organización Internacional del Trabajo... ”

Propuesta de reforma:

**Artículo 1o.-A.- ...**

**I. a III. ...**

**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.

Es importante resaltar que la reforma al artículo 1-A de la Ley del IVA estableció supuestos adicionales al supuesto del “Régimen de subcontratación” establecido en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, ya que en la Ley del IVA se establece la retención con independencia de que el personal al desempeñar sus funciones “esté o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante”.

**Artículo 15-A LFT.** El trabajo en régimen de subcontratación es aquel 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.

## 5. CRITERIO NORMATIVO.

Con fecha 31 de enero se publica en el Portal del SAT la versión anticipada a la modificación al anexo 7 (Criterios Normativos) donde adicionan el criterio **46/IVA/N Retención del 6% al impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción IV del artículo 1o-A de la Ley del IVA que a la letra transcribimos:**

**46/IVA/N Retención del 6% al impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción IV del artículo 1o-A de la Ley del IVA**

El artículo 1o-A, fracción IV de la Ley del IVA señala que están obligadas a retener el impuesto que se les traslade, aquellas 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 y dicha disposición específica que la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

Por su parte, el artículo 5 del CFF menciona que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que tratándose de normas de aplicación estricta es válido, para fines de su interpretación, acudir a diversos métodos, entre los que se encuentra el teleológico o exegético.

En este sentido, aun y cuando en el proceso legislativo que dio origen a la reforma al artículo 1o-A, fracción IV de la Ley del IVA inicialmente se hacía mención a la retención del impuesto respecto de los servicios de subcontratación laboral a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, durante la dictaminación efectuada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se eliminó tal referencia y el precepto fue aprobado en esos términos, por lo que, para efectos fiscales, debe tenerse que, los servicios objeto de retención son los que se describen en el citado precepto, es decir, todos aquellos en los que se pone a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que, esté o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, e independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

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 aprovechados 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.

Entendemos que el criterio **46/IVA/N** está muy en línea con el texto de la Ley excepto por lo dispuesto en el último párrafo en el que incorporan la expresión "las funciones de dicho personal sean aprovechados de manera directa por el contratante". En este sentido esta expresión creemos que es usada para explicar, aclarar y darle sentido a la expresión contenida en la Ley en el sentido de que el contratante pueda DISPONER del personal como si fuera propio; así, la expresión "las funciones de dicho personal sean aprovechados de manera directa por el contratante", equivale a decir que el contratista ponga personal a disposición del contratante.

6. **PRONUNCIAMIENTO DE LA PRODECON.** El día 31 de Enero, en la página de internet de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON), se publica el siguiente Boletín:

**Boletín para retención del 6%**

*Prodecon te informa que el SAT el día de hoy dio respuesta a la solicitud de interpretación de la hipótesis jurídica de retención prevista en el artículo 1-A, fracción IV, de la LIVA, precisando lo siguiente:*

1.- *El supuesto de retención previsto en la porción normativa señalada, no se limita a la subcontratación laboral a que se refiere la Ley Federal del Trabajo.*

2.- *Que los servicios objeto de retención son los que se describen en la citada norma, es decir, todos aquellos en los que se pone a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que, esté o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, e independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.*

3.- *Que se entiende que habrá retención cuando las funciones del personal sean aprovechadas de manera directa por el contratante o una parte relacionada de éste.*

4.- *Que no habrá retención si los servicios prestados corresponden a un servicio en los que el personal del contratista desempeña funciones que son aprovechadas directamente por el propio contratista.*

*Del análisis anterior, el Ombudsperson fiscal considera que para efectos de la retención referida será necesario que se definan las funciones que realizará el personal y que son aprovechadas de manera directa por el contratante o por una parte relacionada de éste, o cuando son aprovechadas directamente por el contratista.*

*Por otra parte, conforme al objeto materia del IVA, si las funciones del personal son destinadas al servicio ofertado por el contratista, el aprovechamiento corresponderá a este último, caso en el cual no se actualiza el supuesto de retención por parte del contratante. Por el contrario, si el personal que se pone a disposición desempeña una cierta función para el contratante, éste será el obligado a la retención.*

En conclusión, en nuestra opinión, para determinar si en los servicios contratados se debe retener el 6% por concepto de IVA a que se refiere el art 1-A de la Ley, debemos atender a que el contratista **PONGA A DISPOSICIÓN** del contratante **PERSONAL**, es decir, que el **CONTRATANTE pueda disponer** del personal **como si fuera propio**, estén bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante o del contratista.

**ATENTAMENTE**

**FICACHI Y ASOCIADOS, S.C.**