

RETENCION DE IVA EN ARRENDAMIENTO DE BIENES MUEBLES?..ES VERDAD QUE EL SAT LIBERA DE ESA OBLIGACIÓN?



[dropcap custom_class="normal"] E [/dropcap]

n el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes otorgados por personas físicas, la Ley del IVA no hace distinción a si el bien arrendado es uno mueble (actividad empresarial) o uno Inmueble (cuyo arrendamiento no es actividad empresarial), sino que el inciso a) de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del IVA, sólo impone la obligación en general a toda persona moral que use o goce temporalmente bienes otorgados por personas físicas de retener el IVA.

Ahora bien, dicha obligación se encuentra contemplada en el inciso a) de la fracción II del citado artículo 1-A de la Ley del IVA, y en dicho inciso se incluyen 2 actos o actividades distintos, a saber: la prestación de servicios personales independientes y el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. En ambos casos que sean prestados u otorgados por personas físicas a una persona moral, tal y como se aprecia en el texto de la disposición citada que se reproduce a continuación:

[alert_box style="info" close="no" custom_class=""]

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

I. -----

II. Sean personas morales que:

a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente. [/alert_box]

Entonces de acuerdo a esto, la persona moral deberá retener el IVA cuando lleve a cabo alguna de las siguientes actividades o actos:

- 1.- Reciba servicios personales independientes prestados por personas físicas, y/o
- 2.- Use o goce temporalmente bienes otorgados por personas físicas.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS PERSONALES INDEPENDIENTES

En el caso de los servicios personales independientes, para proceder a una eventual retención de IVA, es obvio que debe tratarse de servicios que se encuentren gravados por dicho impuesto, ya que evidentemente si se tratara de servicios no objeto del impuesto, pues entonces no habría obligación ninguna de retener el impuesto por obvias razones.

Al respecto, es necesario recordar que la Ley del IVA contempla como actos o actividades sujetas al IVA a la prestación de servicios independientes, según se contempla en la fracción II del artículo 1 de la Ley del IVA, y por consiguiente, esta Ley dedica todo su Capítulo III a regular dicho acto o actividad para fines del IVA.

Así, en el artículo 14 de la Ley del IVA se regula lo que debe entenderse por servicios independientes, para efectos de la Ley del IVA, y también se señala lo que no debe entenderse como servicios independientes.

De esta forma, en el último párrafo de dicho precepto, se señala que el servicio independiente gravado por IVA lo será aquel que tenga la característica de ser personal, cumpliéndose con ello cuando se trate de actividades que no tengan la naturaleza de actividad empresarial.

Dicho de otra forma, el acto o actividad gravado por IVA lo es el servicio personal independiente de forma exclusiva y no el servicio independiente en general, por lo que el servicio independiente que tenga la naturaleza de actividad empresarial no será un acto gravado por IVA, y por lo tanto, será un acto no objeto de dicho impuesto.

Por lo que derivado de esta distinción que hace la Ley del IVA, en el ya citado último párrafo de su artículo 14, es que el SAT ha

hecho una aclaración, por así decirlo, a través de sus criterios internos, la cual en mi opinión ha sido innecesaria, ya que la Ley es clara respecto a que el acto gravado por IVA lo es el servicio personal independiente y no aquel que tenga la naturaleza de actividad empresarial, y por consiguiente, entonces la obligación de retener el IVA pues igual debe aplicar sólo sobre el acto gravado y no sobre un acto que no es objeto del impuesto.

Sin embargo, sin duda para evitar confusiones de los contribuyentes, desde hace años ha emitido un criterio que actualmente se identifica bajo el número 4/IVA/N, y que forma parte de los criterios internos que ahora el SAT publica a través del Anexo 7 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015, cuyo texto se ha mantenido sin cambios en el tiempo y que es del tenor siguiente:

[alert_box style="info" close="no" custom_class=""]

4/IVA/N

Retenciones del IVA. No proceden por servicios prestados como actividad empresarial.

El artículo 1-A, fracción II, inciso a) de la Ley del IVA establece que las personas morales que reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes prestados u otorgados por personas físicas, están obligadas a retener el impuesto que se les traslade.

El artículo 14, último párrafo de la misma ley define que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal cuando no tenga naturaleza de actividad empresarial.

Por lo anterior, tratándose de prestación de servicios, la retención del IVA únicamente se efectuará cuando el servicio se considere personal, esto es, que no tenga la característica de actividad empresarial, en términos del artículo 16 del CFF.[/alert_box]

Como es posible observar, en dicho criterio del SAT se concluye de manera literal que **?tratándose de prestación de servicios?**, la retención del IVA sólo aplicará cuando el servicio sea personal y no tenga la naturaleza de actividad empresarial. Es decir, que dicha conclusión está acorde y en armonía con lo que se establece en el ya comentado último párrafo del artículo 14 de la Ley del IVA, en relación a qué tipo de servicios son los gravados por el IVA.

Por ello se decía que en mi opinión este criterio del SAT es innecesario, ya que es obvio que no se puede retener IVA cuando el acto no es objeto de ese impuesto, y si la Ley señala que no se considerará servicio independiente sujeto al IVA aquél que tenga la naturaleza de actividad empresarial, pues es claro que en ese caso igual tampoco puede haber una retención de tal impuesto.

OTORGAMIENTO DEL USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

Como se mencionó, cuando una persona moral recibe el uso o goce temporal de bienes por parte de una persona física, se tiene la obligación de retener el IVA correspondiente, según disposición contemplada en el inciso a) de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del IVA.

Dicha obligación procede en caso de uso o goce temporal de bienes en general, ya que el dispositivo legal en comento no hace distinción alguna al respecto, por lo que no importará si el bien es uno mueble o inmueble, sino que si quien otorga su uso o goce temporal es una persona física y quien lo usa es una persona moral, entonces esta última deberá retener el IVA de la operación. Sobre el hecho de que el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles, tales como maquinaria, automóviles, mobiliario, equipo y demás, se considera una actividad empresarial y no así el uso o goce temporal de bienes inmuebles, y que por ello entonces debe haber una distinción en cuanto a la obligación de retener el IVA, en el sentido de que si se trata del uso o goce temporal de bienes muebles, entonces no hay obligación de retener IVA porque se trata de una actividad empresarial, pues en realidad no hay un sustento legal para ello, por los siguientes considerandos:

- 1.- La Ley del IVA no hacer tal distinción, es decir, en el inciso a) de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del IVA se establece una obligación general para toda persona moral de retener el IVA a una persona física, cuando ésta le otorga el uso o goce temporal de un bien en general, sin que distinga entre bienes muebles e inmuebles, por lo que donde la ley no distingue, el contribuyente no puede hacer una distinción.
- 2.- No existe ninguna disposición en la Resolución Miscelánea Fiscal que otorgue una facilidad en el sentido de no aplicar la retención en caso de recibir el uso o goce temporal de bienes muebles por parte de una persona física.
- 3.- No existe tampoco ninguna disposición en algún decreto de facilidades o estímulos fiscales que dispense de la obligación de retener el IVA en el uso o goce temporal de bienes muebles otorgados por personas físicas a una persona moral.
- 4.- El criterio del SAT identificado bajo el número 4/IVA/N, que ya hemos comentado, fue expedido para aclarar lo relativo a sobre qué servicios se aplicará la retención de IVA, pero no en relación al uso o goce temporal de bienes muebles, como algunos han interpretado.

Dicho criterio del SAT no aplica o no sirve para fundamentar el no retener el IVA en el caso de uso o goce temporal de bienes muebles otorgados por personas físicas, porque simple y sencillamente en dicho criterio no se hace mención de ello en ningún momento.

En efecto, en el texto de dicho criterio solo se menciona al uso o goce temporal de bienes, cuando se remite a lo que se dispone en el inciso a) de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del IVA, y que como ya hemos señalado contiene 2 actos o actividades distintas: el servicio personal independiente y el uso o goce temporal de bienes, por lo que cuando fundamenta su criterio reproduce el contenido de dicho inciso a) y es cuando vemos en el texto la referencia al uso o goce temporal de bienes, pero cuando ya desarrolla el criterio en los 2 párrafos subsiguientes, ya sólo se refiere a la prestación de servicios y ya en ningún momento se refiere al uso o goce temporal de bienes.

Tan es así que en el último párrafo, que es donde se encuentra la conclusión a la que se llega en el citado criterio, después de haberse hecho el desarrollo de la idea, pues dicho criterio concluye señalando de manera literal que ¿tratándose de prestación de servicios?, la retención del IVA sólo aplicará cuando el servicio sea personal y no tenga la naturaleza de actividad empresarial.

Es decir, no concluye diciendo que tratándose de la prestación de servicios y del uso o goce temporal de bienes, o una redacción similar en donde se incluyera a ésta actividad, la cual por supuesto que es distinta a un servicio, no se aplicaría la retención cuando el acto tuviese la naturaleza de actividad empresarial. No, no se dice nada parecido a esto, sino que sólo se refiere a la prestación de servicios, por lo que entonces no es posible ¿acomodar? en tal conclusión el que también se refería al uso o goce temporal de bienes muebles, ya que en ninguna parte del texto se infiere ello.

Sólo basta con leer con detenimiento el título o encabezado de dicho criterio, el cual reza ¿Retenciones del IVA. No proceden por servicios prestados como actividad empresarial?.

Es decir, en el título, el cual indica el tema del contenido del criterio, se dice que es relacionado con la retención de IVA en servicios y en ningún momento hace referencia a que en tal criterio el SAT nos dará a conocer su opinión sobre que no debe retenerse IVA en el caso de uso o goce temporal de bienes muebles otorgados por personas físicas.

NATURALEZA DE LOS CRITERIOS INTERNOS DEL SAT

Aunado al hecho de que dicho criterio no regula la posibilidad de que la persona moral no retenga el IVA en el caso del uso o goce temporal de bienes muebles otorgados por una persona física, es necesario precisar que tal situación jamás podría presentarse en un criterio interno del SAT.

Es decir, a través de un criterio interno, el SAT jamás puede decirnos que nos libera de una obligación establecida en Ley, porque un criterio es justamente eso, sólo una opinión de la autoridad en relación al contenido de una disposición legal, la cual por supuesto no puede ir más allá de lo que la Ley establece.

A través de sus criterios internos el SAT emite su opinión sobre disposiciones que pueden crear confusión en el contribuyente, y por ello en el caso que nos ocupa, emitió el criterio número 4/IVA/N, donde aclara que el servicio sobre el que se debe retener el IVA es aquel que no tenga la naturaleza de actividad empresarial, ya que en la Ley del IVA se contempla que este tipo de servicios no son objeto del impuesto.

Pero sólo eso concluye, es decir, se emite una opinión sobre el tema de la retención de IVA en el caso de servicios, basado en lo que la Ley del IVA regula, interpretando lo establecido en ella y sin ir más allá de lo que en ella se dispone.

Pero en el caso de la retención de IVA por el uso o goce temporal de bienes, la Ley es clara y no existe confusión o duda en relación a su contenido, sino que de manera clara señala la obligación de retener el IVA para la persona moral que use o goce temporalmente bienes otorgados por una persona física.

En todo caso, si la autoridad fiscal quisiera otorgar una facilidad consistente en liberar al contribuyente de efectuar dicha retención, esto tendría que hacerlo a través de una regla de carácter general contenida en la Resolución Miscelánea Fiscal, la cual es el vehículo jurídico adecuado para ello, pero nunca a través de un criterio interno en el que únicamente se emite una opinión sobre el contenido de una disposición de ley en particular.

CONCLUSIONES

Por lo anteriormente comentado, es inconcuso que en el caso del uso o goce temporal de bienes muebles, tales como maquinaria, automóviles, mobiliario, equipo, etc., otorgados por personas físicas a una persona moral, ésta tiene la obligación de retener el IVA correspondiente, según se dispone en el inciso a) de la fracción II del artículo 1-A de la Ley del IVA, pudiendo aplicar una retención menor según lo dispuesto en el artículo 3 del Reglamento de la Ley del IVA.

Por otra parte, pretender interpretar el citado criterio del SAT identificado bajo el número 4/IVA/N en el sentido de que si para el caso de servicios se ha concluido que no habrá retención en el caso de servicios que tengan la naturaleza de actividad empresarial, pues entonces debe ser igual para el caso del uso o goce temporal de bienes otorgados por personas físicas, no tiene fundamento legal alguno ya que la analogía no tiene aplicación en materia fiscal.

De esta forma, el no efectuar la retención de IVA en el caso del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes muebles por parte de personas físicas, amparados en una interpretación indebida de este criterio interno del SAT, tendría la contingencia para la

persona moral de que la autoridad fiscal podría exigir el entero de las retenciones no efectuadas, en caso de ejercer sus facultades de comprobación, así como el de que la erogación correspondiente no sería deducible al no cumplirse con la obligación de retener y enterar los impuestos que las leyes fiscales establecen, con el adicional efecto de que el IVA de la operación no sería acreditable, por la misma razón.

Por lo anterior, se sugiere revisar cuidadosamente la documentación que ampara tales operaciones de arrendamiento de maquinaria, vehículos y demás bienes muebles, ya que si su uso o goce temporal es otorgado por una persona física, la persona moral tiene la obligación de retener el IVA por la operación, de acuerdo a la legislación vigente.