

EFFECTOS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS CFDI EN LAS NÓMINAS

C. P. Jorge Zavala Uribe

Miembro de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social

DIRECTORIO

C.P.C. Luis González Ortega

PRESIDENTE

C.P.C. Leobardo Brizuela Arce

VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Angelica Gómez Castillo

VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez

VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Javier Juárez Ocoténcatl

**PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE
SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)**

C.P.C. Arturo Luna López

RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN



ES
MIEMBRO
DE



**“LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON
RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS
DISPOSICIONES CITADAS PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA
AUTORIDAD”**

**INTEGRANTES DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA
ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL**

Francisco Javier Torres Chacón

José Guadalupe González Murillo

Javier Juárez Ocoténcatl

Jaime Zaga Hadid

Fidel Serrano Rodulfo

Hugo Valderrábano Sánchez

Carlos Mario de la Fuente Aguirre

Pablo Rodríguez Solorio

Orlando Corona Lara

Rubén D. Dávalos Palomera

Sergio Maldonado Tapia Arturo Hernández López

REGIÓN ZONA CENTRO

Miguel Arnulfo Castellanos Cadena

REGIÓN ZONA CENTRO ITSMO PENINSULAR

Óscar Castellanos Varela

José Manuel Etchegaray Morales

Óscar Guevara García

REGIÓN ZONA CENTRO OCCIDENTE

Crispín García Viveros

Luis Manuel Cano Melesio

REGIÓN ZONA NOROESTE

Didier García Maldonado

REGIÓN ZONA NORESTE

Cynthia Gabriela González Gámez

Mónica Esther Tiburcio Malpica

Juliana Rosalinda Guerra Gonzalez

EFFECTOS EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL DE LOS CFDI EN LAS NÓMINAS

C. P. Jorge Zavala Uribe

Miembro de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social

La Reforma Fiscal para 2014, incluye entre tantas cosas una fiscalización mucho más amplia a los contribuyentes, teniendo en cuenta que en lo general se tiene a estas fechas la obligación de expedir factura electrónica, con las excepciones publicadas el 23 de diciembre de 2013, es evidente que el objetivo principal de este esquema es para que la autoridad fiscal en todo momento cuente con información suficiente para conocer de la razonabilidad con la que los contribuyentes realizan su pagos de contribuciones, lo anterior, debido a que se tendrá el valor de los ingresos facturados, las erogaciones como son los gastos y costos, datos que hasta antes de la reforma se podían conocer igualmente, solo faltaba un dato con el que no contaba la autoridad, era precisamente el importe de las nóminas pagadas.

Otro de los objetivos importantes que persigue el esquema es que se informe en todo momento de las retenciones que ha efectuado el patrón a los trabajadores y conocer en consecuencia igualmente el nivel de cumplimiento.

Con el esquema del Comprobante Fiscal Digital de la nómina hoy la autoridad fiscal contará con toda la información de ingresos y deducciones realizadas por el contribuyente, aunque dicho sea de paso, en realidad no alcanzará para conocer la realidad sino solo un aproximado, ello debido a que existen momentos diferentes para las deducciones que dependen de algunas condiciones, como lo es el costo de ventas, adquisiciones a personas físicas entre otros, pero igualmente aclarar que por el momento no es el tema.

Por otro lado deberá observarse que con los datos que hoy ha de contener la nómina en CFDI el propio Instituto Mexicano del Seguro Social tendrá elementos para conocer el alcance del cumplimiento por parte de los patrones, por lo que deberá tenerse especial cuidado en los conceptos y montos que se informen.

1. Obligación de generar los comprobantes fiscales por los pagos de nómina.

El artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece los requisitos para las deducciones y en la fracción V de este ordenamiento se identifica precisamente el requisito de que la nómina con los datos de remuneraciones, retenciones relacionadas con las erogaciones por la prestación de un servicio personal subordinado consten en comprobante fiscal digital.

Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

- V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, **consten en comprobantes fiscales emitidos en términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley**, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

(El subrayado y resaltado es nuestro)

A su vez, se establece que para que sea deducible deberá de cumplirse con lo establecido en el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la Ley del Impuesto sobre la Renta que a la letra dispone:

Artículo 99. Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, tendrán las siguientes obligaciones:

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el artículo 96 de esta Ley.
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del artículo 97 de esta Ley.
- III. Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos a que se refiere este Capítulo, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a

que se refieren los artículos 132 fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y IV, de la Ley Federal de Trabajo.

- V. Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el Registro Federal de Contribuyentes, o bien cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.

El 30 de diciembre de 2013 se publicó la Resolución Miscelánea Fiscal 2014, donde se puntualiza en los requisitos para la deducibilidad de la nómina de la siguiente forma:

1.2.7.5.3. Para los efectos del artículo 27, fracción V, segundo párrafo de la Ley del ISR, se considera que los contribuyentes que expidan CFDI por las remuneraciones que cubran a sus trabajadores, tendrán **por cumplidos los requisitos de deducibilidad** de dichos comprobantes para efectos fiscales, **al momento que se realice el pago** de dichas remuneraciones, **con independencia de la fecha en que se haya emitido el CFDI o haya sido certificado por el proveedor de certificación del CFDI autorizado.**

Deducción de salarios pagados en efectivo

1.3.3.1.17. Para efectos del artículo 27, fracción III, en relación con el artículo 94 de la Ley del ISR y 29, primer párrafo del CFF, las erogaciones efectuadas por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado **pagadas en efectivo, podrán ser deducibles**, siempre que además de cumplir con todos los requisitos que señalan las disposiciones fiscales para la deducibilidad de dicho concepto, se cumpla con la obligación inherente a la emisión del CFDI correspondiente por concepto de nómina.

Así las cosas, debe observarse que en el año de 2014 se tiene la obligación de todos los contribuyentes de expedir la nómina en Comprobante Fiscal Digital, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) a estas fechas ha publicado en la Resolución Miscelánea para 2014, en los artículos transitorios cuadragésimo cuarto, cuadragésimo quinto y cuadragésimo sexto la facilidad para prorrogar la entrada en vigor de esta obligación hasta el 31 de marzo para las personas físicas que el último ejercicio hubieran tenido ingresos iguales o menores a 500 mil pesos siempre y cuando se hayan venido emitiendo Comprobantes Fiscales Digitales (CFDI) o Comprobantes con Barras Bidimensionales (CBB), esta opción les es igualmente aplicable a los

contribuyentes que ingresen al Régimen de Incorporación, en esta facilidad se observa un requisito especial para la prórroga y lo es que al día 1 de abril estén emitidos todos los CFDI diferidos.

Lo anterior implica necesariamente que el contribuyente empleador en cuanto tenga la posibilidad de estar emitiendo los comprobantes así lo haga ya que en el caso de que al 1 de abril de 2014 no esté cumplida la obligación habrá caído en infracción a la norma por el incumplimiento de la obligación mencionada y como consecuencia a la sanción que al efecto establece el Código Fiscal de la Federación, además de tener que preparar los comprobantes digitales por los pagos realizados entre el 1 de enero al 31 de marzo.

Cuadragésimo Cuarto. *Para los efectos del artículo 29, primer y último párrafo del CFF, las personas físicas que en el último ejercicio fiscal declarado hubieran obtenido para efectos del ISR, ingresos acumulables **iguales o inferiores a \$500,000.00**, podrán continuar expidiendo hasta el 31 de marzo de 2014, comprobantes fiscales en forma impresa o CFD, según corresponda al esquema de comprobación que hayan utilizado en 2013, en términos de la reglas I.2.8.1.1. y I.2.8.3.3.1.12. de la RMF para 2013, siempre que el 1 abril de 2014 migren al esquema de CFDI.*

*Los contribuyentes que opten por la presente facilidad, **no estarán obligados por el periodo comprendido del 1 de enero al 31 de marzo de 2014, a expedir CFDI por las remuneraciones que efectúen** por los conceptos señalados en el Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR, ni por las retenciones de contribuciones que efectúen, en términos de las reglas I.2.7.5.1. y I.2.7.5.3. de la presente Resolución, respectivamente.*

Cuando los contribuyentes incumplan con el requisito de migración al esquema de CFDI, perderán el derecho de aplicar la presente facilidad, quedando obligados a aplicar las disposiciones generales en materia de expedición de comprobantes fiscales a partir del 1 de enero de 2014.

Especial atención debe darse al tratamiento que tendrán los que hayan obtenido ingresos superiores a \$500,000.00 ya que para estos contribuyentes se observa que si deben expedir en su momento los comprobantes por los pagos realizados desde el 1 de enero al 31 de marzo y para tomar esta opción deberá presentarse aviso a mas tardar el 30 de enero.

Cuadragésimo Quinto. *Para los efectos del artículo 29, primer párrafo del CFF, las personas físicas que en el último ejercicio fiscal declarado hubieran obtenido para efectos del ISR, ingresos acumulables superiores a \$500,000.00, así como las personas morales del Título II y III de la Ley del ISR podrán optar por diferir la expedición de CFDI por concepto de las remuneraciones a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la Ley del ISR, así como por las retenciones de contribuciones que efectúen durante el período comprendido del 1 de enero de 2014 al 31 de marzo del mismo año, siempre que el 1 de abril de 2014 hayan migrado totalmente al esquema de CFDI y emitido todos los CFDI de cada uno de los pagos o de las retenciones efectuadas por las que hayan tomado la opción de diferimiento señalada.*

La opción prevista en esta regla, se ejercerá a través de la presentación de un caso de aclaración en la página de Internet del SAT, en la opción “Mi portal”.

Cuando los contribuyentes incumplan con el requisito de migración al esquema de CFDI, perderán el derecho de aplicar la presente facilidad, quedando obligados a aplicar las disposiciones generales en materia de expedición de comprobantes fiscales a partir del 1 de enero de 2014

Cuadragésimo Sexto. *Los contribuyentes que a partir del 1 de enero de 2014 tributen en el Régimen de Incorporación Fiscal previsto en la sección II del capítulo II del Título IV de la Ley del ISR, no estarán obligados hasta el 31 de marzo de 2014 a expedir CFDI por las remuneraciones que efectúen por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, ni por las retenciones de contribuciones que efectúen, en términos de las reglas I.2.7.5.1. y I.2.7.5.3. de la presente Resolución, respectivamente.*

La Resolución Miscelánea para 2014, en las reglas I.2.7.5.1. y I.2.7.5.3. establece que los patrones en todo caso estarán obligados a enviar a sus trabajadores el formato XML de las remuneraciones entregadas y en el caso de que se esté imposibilitado para ello pueden entregar una representación impresa del CFDI de las remuneraciones

cubiertas a sus trabajadores. Dicha representación deberá contener al menos los siguientes datos:

1. El folio fiscal.
2. El RFC del empleador.
3. El RFC de empleado.

2. Datos que debe incluir el CFDI de nómina

El CFDI nómina al ser un documento que contienen los conceptos e importes que se han cubierto a los trabajadores, se convierte en un elemento importante de información para las autoridades fiscales debido a que a partir de ello se tienen los datos suficientes para en su caso recalcular las retenciones que debían efectuarse al trabajador y conocer entonces la razonabilidad del entero de dichas contribuciones, además que también se podrán conocer los importes exentos y gravados para en consecuencia saber el importe de la deducción para el Impuesto sobre la Renta, como se observa, en ello va implícita la fiscalización electrónica a partir de la información con que se cuenta, para cumplir con los alcances que se pretenden este documento se divide en diferentes elementos que están formados por atributos, algunos requeridos y otros opcionales.

Los datos requeridos en los CFDI por en concepto de nómina son:

- Registro Patronal
- Numero Empleado
- CURP
- Numero Seguridad Social
- Fecha Pago
- Fecha Inicial Pago
- Numero Días Pagados
- Fecha Inicio Relación Laboral
- Antigüedad
- Puesto
- Periodicidad Pago
- Salario Base Cotización Aportaciones
- Salario Diario Integrado
- Tipo Régimen
- Tipo Contrato
- Tipo Jornada
- Riesgo Puesto

Atributos opcionales:

- Departamento
- CLABE
- Banco

Elemento: Percepciones

Atributos requeridos

- Total Gravado
- Total Exento
- Concepto
- Importe Gravado
- Importe Exento
- Tipo Percepción
- Clave

Elemento o grupo: Deducción

Atributos requeridos

- Concepto
- Importe Gravado
- Importe Exento
- Tipo Deducción
- Clave

Elemento: Incapacidad

Atributos requeridos

- Días Incapacidad
- Descuento
- Tipo Incapacidad

Elemento: Horas extras

Atributos requeridos

- Tipo Horas
- Horas Extra
- Importe Pagado

Adicional a lo mencionado, es de observarse que se ha publicado por el Servicio de Administración Tributaria los catálogos del complemento de nómina donde se presenta un catálogo de conceptos para identificar el Régimen de contratación, las percepciones, deducciones, bancos, etc., se ubica de manera muy especial el Régimen de contratación, donde en un primer momento se le pretende dar el alcance de trabajador a todas las personas a quienes se les hacen pagos, sin tomar en consideración que no todas las personas que ahí aparecen tienen una relación laboral de conformidad con la Ley Federal del Trabajo, ello es así porque se mencionan a todas las personas que están identificadas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta como Asimilados Salarios y otros de la siguiente manera:

Régimen de Contratación del trabajador

Clave	Descripción
2	Sueldos y salarios
3	Jubilados
4	Pensionados
5	Asimilados a salarios, Miembros de las Sociedades Cooperativas de Producción.
6	Asimilados a salarios, Integrantes de Sociedades y Asociaciones Civiles
7	Asimilados a salarios, Miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos, honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
8	Asimilados a salarios, Actividad empresarial (comisionistas)
9	Asimilados a salarios, Honorarios asimilados a salarios
10	Asimilados a salarios, Ingresos acciones o títulos valor

3.- Efectos laborales de dichos comprobantes

Como hemos mencionado, el punto de partida debe ser naturalmente el concepto y alcance de la relación laboral que la ley Federal de Trabajo ubica como la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario sin importar el acto que le dé origen, por lo que en todo caso debe verificarse la real existencia de dicha relación con tal alcance.

Se ubica entonces que para que se de la verdadera relación de trabajo han de presentarse los elementos importantes de la relación laboral, destacándose el que sea personal, lo que implica que sea el mismo contratado el que preste el servicio y no lo haga a través de otra persona y la subordinación, entendiéndose por ello, el poder jurídico de mando que tiene una persona sobre otra y el correlativo deber de obediencia de aquel.

Cabe entonces recomendar que para el caso de que los pagos se hagan por los conceptos asimilados que la Ley del Impuesto Sobre la Renta contempla en el artículo 94 y los otros contenidos en el catálogo de complementos mencionado el punto anterior y referente al régimen de contratación se tenga especial cuidado, primero, que en la realidad así lo sea y no se trata de alguna simulación, que se tenga el contrato correspondiente y que se identifique plenamente la inexistencia de la relación laboral.

En cuanto al efecto laboral, en todo tiempo el patrón tiene la obligación de preparar, conservar y exhibir en su caso en juicio la nómina o lista de raya que compruebe los pagos y deducciones que se le hagan al trabajador, además de que el artículo 784 de la Ley Federal del Trabajo en todo momento le deja la carga de la prueba al patrón respecto de algunos conceptos entre los que están, el pago de salarios, la antigüedad del trabajador, días pagados, prestaciones pagadas, duración de la jornada de trabajo, pago de días de descanso, entre otros.

Debe tomarse en cuenta de manera muy especial, el hecho de que aún cuando la Ley del Impuesto Sobre la Renta, contempla que los comprobantes de las nóminas en CFDI se puede utilizar como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los artículos 132 fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y IV, de la Ley Federal de Trabajo, no necesariamente es así, ya que debe observarse que en su caso se hagan las adecuaciones necesarias al diseño de los formatos para que en todo tiempo sirvan de prueba del cumplimiento de obligaciones en materia laboral, así que aún y cuando la legislación fiscal lo disponga de tal manera es la ley especial la que prevalece, así, en el caso de que no se cumpla deberán tenerse

los formatos impresos recabando la firma y aceptación de los conceptos que se incluyan.

Así en primer término, consideramos que la existencia de la Nómina en Comprobante Fiscal Digital, por sí, no genera efectos diferentes a los establecidos en la Ley Federal del Trabajo ya que simplemente es un instrumento de información para efectos fiscales y a la vez es una forma diferente de presentarlo, pero debe tenerse especial cuidado en los conceptos que se manejan, debido a que ello sí puede generar consecuencias al ser el pago un elemento importante en la relación laboral y que consideramos que con el tiempo puede llegar a darse un intercambio de información importante entre el Servicio de Administración Tributaria y el Instituto Mexicano del Seguro Social.

4. Posibles efectos en materia de seguridad social

La nómina es el registro natural de todos los conceptos que se le entregan al trabajador por su trabajo que incluye los sueldos y salarios, las bonificaciones, premios, puntualidad, asistencia, fondo de ahorro, despensa y deducciones, todo ello por los servicios que prestó durante un cierto período de tiempo. La nómina juega un papel importante en la empresa debido a que representa la prueba del cumplimiento de obligaciones laborales.

En el aspecto de la seguridad social, la Ley del Seguro Social establece dentro de las obligaciones llevar registros, tales como nóminas y listas de raya en las que se asiente invariablemente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, además de otros datos que exijan la Ley y sus reglamentos, además de definir el hecho de que es obligatorio conservar estos registros durante los cinco años siguientes al de su fecha; Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo establecidas por esta Ley y los reglamentos que correspondan.

Por lo anterior resulta importante que se tengan en cuenta los efectos que genera cada uno de los conceptos que se entregan al trabajador como contraprestación por su trabajo y verificar la diferencia que existe entre lo que se entrega por su trabajo y lo que se entrega por el hecho de ser trabajador, lo que no es por su trabajo, en el entendido de que hasta hoy la aplicación del artículo 27 de la Ley del Seguro Social en cuanto a la determinación del Salario Base de Cotización sigue siendo de la misma manera y como sabemos, parte de lo que se le entrega al trabajador por sus servicios excluyendo dada su naturaleza conceptos como puntualidad, asistencia, despensa, ahorro, herramientas, etc.

Conclusiones

Debe de tenerse en cuenta, en primer término que el hecho de que se tenga hoy la obligación de emitir una nómina como Comprobante Fiscal Digital con los requisitos que la Ley establece, es de alcance fiscalizador que ha de servir como instrumento especial al Servicio de Administración Tributaria para verificar el cumplimiento de los requisitos de deducción de algunos conceptos por lo que se han diseñado de manera especial los datos que debe contener, ello tomando en cuenta que a partir de este año 2014, el fisco contara en todo tiempo con información en un esquema electrónico que permitirá conocer del cumplimiento y razonabilidad de las obligaciones fiscales.

Así las cosas, aun y cuando es por hoy un instrumento de fiscalización para el SAT, en un futuro perfectamente podría por los acuerdos interinstitucionales serle útil a otras autoridades como el Instituto Mexicano del Seguro Social o Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y partir de esa información determinar contribuciones.

El contribuyente patrón tendrá que verificar que se cumpla con todos los datos que debe llevar la nómina y con los complementos publicados por el Servicio de Administración Tributaria, por lo que deberá en todo caso contar con la asistencia de un proveedor de factura electrónica o bien hacerlo a través del portal del SAT.

Verificar en todo momento el régimen de contratación que se tiene con las personas es elemental ya que no todas las personas que se incluyan en este concepto tienen necesariamente una relación laboral, por tanto en la práctica debe contarse con los elementos suficientes para demostrar en su caso que se trata de personas con quienes no existe el vínculo laboral.