

TRASCENDENCIA DEL ÁMBITO LABORAL AL FISCAL, DE LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL

C.P.C. JOSE PAUL HERNANDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Luis García Ramírez
PRESIDENTE

C.P.C. José Besil Bardawil
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Diamantina Perales Flores
VICEPRESIDENTA DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. Luis Sánchez Galguera
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Francisco Moguel Gloria
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL

FISCOactualidades

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco Javier
Bastidas Yffert, María Teresa
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Anaya, Marcelo
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Fierro Hernández, Martín Gustavo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
García Domínguez, Salvador
Gómez Espiñeira, Antonio C.

Hernández Cota, José Paul
Hoyos Hernández, Francisco Xavier
Lomelín Martínez, Arturo
Manzano García, Ernesto
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Pérez Sánchez, Armando
Puga Vértiz, Pablo
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sainz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Villalobos González, Héctor
Wilson Loaiza, Francisco Miguel
Zavala Aguilar, Gustavo

TRASCENDENCIA DEL ÁMBITO LABORAL AL FISCAL, DE LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL

C.P.C. JOSE PAUL HERNANDEZ COTA
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

INTRODUCCIÓN

La prestación de servicios de personal o subcontratación (mejor conocida como *outsourcing*) es un esquema muy común que ha sido adoptado por diversas empresas, con el fin de administrar de manera más eficiente los recursos humanos, en grupos de empresas frecuentemente se ubican en una o más empresas los empleados de diferentes niveles y con diferentes funciones para prestar diversos servicios al resto de las empresas del grupo (a esta práctica se le denomina *insourcing*). En ninguno de estos casos, el objetivo es mermar los derechos laborales y de seguridad social de los trabajadores.

Sin embargo, el abuso de estas estructuras surge en los últimos años, ya que se han utilizado para evadir de manera importante los impuestos sobre nómina, tales como Impuesto Sobre la Renta (ISR), cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), así como aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) y Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU).

Con motivo de lo anterior, se han realizado diversas reformas a las leyes fiscales y laborales, así como a la emisión de diversos criterios no vinculativos por parte de las autoridades fiscales, con el propósito de inhibir estas prácticas.

SERVICIOS DE SUBCONTRATACIÓN GRAVADO PARA EFECTOS DE IVA

La prestación de estos servicios se ha venido considerando como una actividad gravada para los efectos del impuesto al valor agregado (IVA), de conformidad con lo previsto por el artículo 14, fracción I de dicha ley, esto al considerarse que se trata de una prestación de servicios independiente. Bajo las condiciones de este tipo de contratos la empresa contratista presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de la empresa contratante, la cual fija las tareas y las supervisa.

En efecto, en términos legales, en la subcontratación de servicios no existe una relación laboral entre el personal de la empresa contratista y la empresa contratante, ya que esta relación se presenta entre la contratista y su personal.

En este contexto, las empresas contratantes que pagan la contraprestación de los servicios prestados por la contratista deducen para efectos del ISR dicha erogación y acreditan el IVA que le es trasladado.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO (LFT)

Ahora bien, el artículo 15-A de la LFT define el régimen de subcontratación como 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**.

(Énfasis añadido).

En una primera apreciación de esta disposición, se puede concluir que, bajo el régimen de subcontratación, existe una prestación de servicios independientes entre el contratista y la empresa contratante, sin embargo, en caso de incumplimiento de algunas de las condiciones previstas por el citado artículo, se rompe la independencia en la prestación de dichos servicios, y el contratante se convierte en el patrón de los trabajadores.

Es de resaltar, el hecho de que en el supuesto en donde el contratante se convierte en patrón, está sujeto a cumplir con las obligaciones derivadas de la propia LFT y de seguridad social, por lo que en principio se entiende que el alcance de esta disposición es limitativo al ámbito laboral y de seguridad social, y que serían las autoridades laborales las encargadas de comprobar la existencia o no de un régimen de subcontratación.

CRITERIO DEL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIO (SAT)

No obstante lo anterior, el SAT al resolver algunas solicitudes de devolución de un saldo a favor del IVA presentada por una empresa contratante de servicios bajo el régimen de subcontratación, rechazó su procedencia derivado del IVA acreditado que le fue trasladado por la prestadora de servicios, bajo el argumento de que en la subcontratación laboral la contratante adquirió el carácter de patrón al no cumplirse con las condiciones previstas por el artículo 15-A de la LFT, y en consecuencia caracterizando los servicios prestados a una prestación de servicios subordinados no afectos al IVA. Derivado de lo anterior, algunos contribuyentes impugnaron ante los Tribunales Federales de nuestro país las resoluciones emitidas por la autoridad fiscal en donde rechazan la procedencia de las devoluciones del saldo a favor del IVA, destacando un juicio resuelto por el Quinto Tribunal Colegiado del Tercer Circuito que avaló el criterio del SAT, y emitió la tesis III.5o.A.15 A (10a.), publicada el 29 de abril de 2016 en el Semanario Judicial de la Federación, la cual se transcribe a continuación:

VALOR AGREGADO. LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL DERIVADA DE UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO ESTÁ GRAVADA POR EL IMPUESTO RELATIVO. Para determinar si las actividades que derivan de un contrato de prestación de servicios celebrado entre dos personas morales, por el cual una proporciona la totalidad de los empleados que la otra necesita para su funcionamiento, constituyen servicios independientes y, por tanto, resultan gravadas por el impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 14, fracción I, de la ley de esa contribución, **debe analizarse la posible actualización de la hipótesis contenida en el penúltimo párrafo de dicho precepto**, que dispone: "...no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración...". En este contexto, al prever ese contrato una subcontratación laboral, debe tenerse presente que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 244/2015, **al analizar el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo**, estableció que en el régimen de la subcontratación, cuyas condiciones son: a) no puede abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares que se desarrollen en el centro de trabajo; b) debe justificarse por el carácter especializado de la actividad a realizar; y, c) no puede comprender tareas iguales o semejantes a las que realizan los trabajadores de la empresa contratante, **el trabajador se ubica bajo una doble subordinación**: a la empresa que constituye el lugar donde lleva a cabo las tareas encomendadas, a cuyas reglas de organización se sujeta, y a la que lo emplea directamente, con la cual, establece su dependencia contractual, lo que significa que el trabajo que desempeña es subordinado, mediante el pago de una remuneración o salario que se cubre por conducto de un tercero. En estas condiciones, las erogaciones que se realizan con motivo del citado contrato de prestación de servicios, **si bien tienen la apariencia de una contraprestación contractual, en realidad corresponden a una labor subordinada**. Por tanto, la subcontratación laboral derivada de ese acuerdo de voluntades no está gravada por el impuesto al valor agregado.

(Énfasis añadido)

El criterio transcrito fue objeto de la contradicción de tesis 13/2015, promovida por el aludido Quinto Tribunal Colegiado ante el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, el que por unanimidad avaló el citado criterio y emitió la jurisprudencia PC.III.A. J/18 A (10a.) publicada en el Semanario Judicial de la Federación el 15 de julio de 2016, en la que se estableció que en caso de que se incumpla con alguno de los requisitos establecidos en el artículo 15-A de la LFT, los servicios prestados a través de la figura de subcontratación no estarán gravados para efectos del IVA.

Asimismo, en dicha resolución se resolvió que corresponde a los contribuyentes acreditar que la contratación de los servicios de subcontratación que refiere el dispositivo 15-A se cumplieron para poder acreditar la devolución del impuesto que en su caso se solicite, tal como se puede apreciar en la Jurisprudencia que se transcribe a continuación.

PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES. PARA DETERMINAR SI LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL ACTUALIZA O NO EL SUPUESTO EXCLUYENTE DE ESA FIGURA, GRAVADA POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PREVISTO EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY RELATIVA, ES NECESARIO ACUDIR AL NUMERAL 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencialmente que el principio de aplicación estricta de las leyes fiscales, contenido en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, no impide que el intérprete acuda a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador, cuando de su análisis literal se genere incertidumbre sobre su significado; ni tampoco constituye un obstáculo para que la ley tributaria se aplique en congruencia con otras que guarden relación con el tema y formen parte del contexto normativo en el que aquélla se encuentra inmerso, siempre que no exista prohibición expresa. De ahí que, como el concepto de “subordinación” previsto en el artículo 14, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece que no se considera prestación de servicios independientes la que realiza una persona de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, circunstancia que excluye el pago del impuesto relativo, se encuentra estrechamente vinculado con la definición de relación laboral contenida en la Ley Federal del Trabajo, se concluye que para dilucidar en cada caso concreto si la subcontratación de personal encuadra o no en ese supuesto, **no sólo resulta permisible, sino incluso necesario, acudir el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo**, ya que éste fija ciertas condicionantes sin las cuales ese tipo de contratos implica la existencia de una verdadera subordinación del trabajador hacia el contratante, lo cual no puede desconocerse para efectos fiscales, porque podría dar lugar a que una relación laboral quedara comprendida en la actividad de prestación de servicios independientes gravada por el impuesto al valor agregado, con la consiguiente posibilidad de que el contratante acredite el impuesto trasladado por el contratista, pese a que aquella norma lo excluye en forma expresa, siempre y cuando la prestación cumpla con los tres requisitos que señala el numeral aludido de la ley laboral, es decir, que ese tipo de trabajos cumpla con las condiciones de que: 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; y c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante. Así, corresponde a la contribuyente acreditar que la contratación de los servicios independientes o subcontratación que refiere el dispositivo 15-A mencionado, se actualizó para poder acreditar la devolución del impuesto que solicita.”

(Énfasis añadido).

Es importante destacar, que la jurisprudencia antes transcrita resulta aplicable y obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales (Tribunales Colegiados, Unitarios, Jueces de Distrito, y Tribunales Administrativos) residentes en el estado de Jalisco.

Ahora bien, es de suma importancia tener en cuenta la trascendencia que puede tener ésta Jurisprudencia ya que los efectos pudieran darse no solamente en el rechazo del acreditamiento del IVA trasladado, sino también en otros rubros importantes como son:

A) NO DEDUCIBILIDAD DEL GASTO PARA EFECTOS DEL ISR

En el caso específico de que en la factura emitida por el subcontratista se cobre el IVA por los servicios del personal, y el SAT determine que no se cumplieron los requisitos del artículo 15-A de la LFT, el comprobante fiscal sería emitido en contravención a la fracción VII del numeral 29-A del CFF. Por tanto, éste será no deducible.

B) OMISIÓN DE PAGO DEL ISR RETENIDO A LOS TRABAJADORES

Como se comentó anteriormente, el incumplimiento de los requisitos del artículo 15-A de la LFT implica que se considere que existe una relación personal subordinada entre los empleados y la empresa contratante, ya que este último se convierte en patrón.

En consecuencia, la empresa contratante que se considera patrón estaría sujeta a la retención del ISR por pago de servicios personales subordinados a los trabajadores.

C) OMISIÓN DE PAGO DE CUOTAS DEL IMSS E INFONAVIT

De igual manera, la determinación del incumplimiento de los requisitos del artículo 15-A de la LFT podría generar una omisión por parte de la empresa contratante de

las cuotas de seguridad social y de INFONAVIT al haber realizados pagos por servicios subordinados y no haber enterado las cuotas y aportaciones correspondientes.

D) PAGO DE LA PTU

En relación a la PTU, la empresa contratante estará sujeta a participar de sus utilidades a los trabajadores de la empresa contratista, al ser considerado como patrón de los mismos.

En relación con la PTU, resulta cuestionable el criterio emitido por el Pleno de Circuito, pues en dicha materia no es claro si el SAT tiene facultades de acción para exigir el pago de la referida prestación.

ACTIVIDAD VULNERABLE SERVICIOS DE SUBCONTRATACIÓN

El pasado 21 de Octubre se publicó en la página de internet de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), un criterio de interpretación por parte de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), respecto a de la prestación de servicios de subcontratación en los términos del artículo 15-A de la LFT, el cual señala lo siguiente:

Hacemos referencia al inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), conforme a la cual se entenderá como Actividad Vulnerable y, por tanto, objeto de identificación, la prestación de servicios profesionales, de manera independiente, sin que medie relación laboral con el cliente respectivo en aquellos **casos en los que se prepare para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del cliente, entre otras operaciones, la administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes.**

(Énfasis añadido).

Al respecto, nos permitimos puntualizar que el contratista al prestar el servicio de subcontratación en términos del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, actualiza el supuesto previsto por el inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la LFPIORPI para ser considerada como actividad vulnerable y, por lo tanto, está sujeto al cumplimiento de las obligaciones previstas por la LFPIORPI y su normatividad secundaria, al llevar a cabo la administración y manejo de recursos del contratante, es decir de su cliente, en la realización del servicio contratado.

En este sentido, cabe mencionar que la citada fracción XI del art 17 de LFPIORPI hace referencia a prestación de servicios profesionales, y no a la subcontratación

laboral en forma específica, por lo que me parece que no en todos los casos tendría que aplicarse esta disposición, solamente cuando derivado de la subcontratación el subcontratista lleve a cabo la administración y manejo de los recursos del contratante.

En mi opinión, es destacable primero el hecho de que las autoridades fiscales han emprendido una fuerte campaña de fiscalización respecto los servicios de subcontratación, ahora a través de la LFPIORPI al señalarla como una actividad vulnerable sujeta a ser identificada, en segundo término, el hecho de que los servicios de subcontratación sujetos a identificarse será cuando estos comprenda la preparación para un cliente o se lleven a cabo en nombre y representación del mismo, entre otras operaciones, la administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo, es decir otros servicios que se subcontraten que no estén relacionados con los que se mencionaron anteriormente no serían sujetos al cumplimiento de disposición comentada, por lo que será necesario hacer un análisis caso por caso.

REFORMA 2017

El pasado 25 de octubre, fue aprobada por la Cámara de Diputados la Miscelánea Fiscal para el ejercicio 2017, dentro de los temas más destacables se encuentran reformas sumamente importantes en materia de subcontratación laboral respecto de la deducción para efectos de ISR y del acreditamiento para IVA, mismas que comento a continuación.

REQUISITOS DE LA DEDUCCIÓN PARA ISR DE PAGOS POR SUBCONTRATACIÓN

Se adiciona en la fracción VIII del artículo 27 de la LISR, un requisito para la deducción de los pagos por concepto de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, en este caso el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

ACREDITAMIENTO DEL IVA TRASLADADO

En el caso IVA, el requisito para su acreditamiento en los términos del artículo 5 fracción II, es que cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista

copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto, así como de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto.

A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, misma que deberá ser entregada en el mes en el que el contratista haya efectuado el pago. El contratante, para efectos del acreditamiento en el mes a que se refiere el segundo párrafo del artículo 4o. de esta ley, en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado.

CONCLUSIÓN

Como se puede observar, los antecedentes en materia de la subcontratación de personal respecto de los criterios tomados por las autoridades fiscales y los diferentes precedentes emitidos por algunos tribunales y colegiados, provocan la necesidad para las empresas que operan con este tipo de estructuras (*outsourcing* e *insourcing*), a llevar a cabo un análisis especializado con el fin de tener certeza de que esta relación contractual cumple con los requisitos previstos por el artículo 15-A de la LFT, y en su caso, tener elementos que sustenten que la relación con la empresa contratista es de carácter independiente, y en consecuencia no se actualiza la hipótesis normativa del artículo 14 fracción I, último párrafo, es decir, de la prestación de servicios subordinados no sujeto al gravamen del IVA, y con el fin de evitar otros riesgos inherentes como la omisión de retenciones y la deducibilidad en materia de ISR.

Por otra parte, las nuevas disposiciones para el ejercicio 2017 obligan al contratante de los servicios de subcontratación laboral a fiscalizar al contratista y obtener de él la documentación que compruebe el pago a los trabajadores y el entero del IVA trasladado, entre otros requisitos para que proceda su deducción para efectos del ISR y acreditamiento de IVA, respectivamente.

Finalmente, es claro que con los elementos con que cuentan hasta ahora las autoridades fiscales tienen un arma de dos filos contra la subcontratación de personal, en la eventualidad de que a su juicio no se cumpla el 15-A de la LFT traerá las consecuencias laborales y fiscales ya comentadas, y en contra parte, si se sustenta la subcontratación laboral, la legislación correspondiente vigente a partir del 2017 establece una serie de requisitos que de no cumplirse en tiempo y forma se incurrirá en la no deducibilidad de los pagos y la improcedencia del acreditamiento del IVA trasladado al contratante.