

AVANCES DE LAS REFORMAS FISCALES EN OPERACIONES DE SUBCONTRATACIÓN Y SERVICIOS DE PERSONAL

C.P. ARMANDO PÉREZ SÁNCHEZ

Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

L.C. JONATHAN IVÁN GUZMÁN JIMÉNEZ

Colaborador

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.**

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 Albaitero, 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

AVANCES DE LAS REFORMAS FISCALES EN OPERACIONES DE SUBCONTRATACIÓN Y SERVICIOS DE PERSONAL

C.P. ARMANDO PÉREZ SÁNCHEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

L.C. JONATHAN IVÁN GUZMÁN JIMÉNEZ
Colaborador

ANTECEDENTES

En la actualidad existen esquemas mediante los cuales empresas denominadas “contratantes” celebran contratos de prestación de servicios de personal con empresas denominadas “contratistas”. Este tipo de esquema al que también se le conoce como subcontratación laboral, provee personal especializado de fuentes internas (*insourcing*) -empleados de empresas pertenecientes a un mismo grupo-, así como de fuentes externas (*outsourcing*) a través de empresas terceras que proporcionan los servicios, pero con la variante de que tales empresas no pertenecen al mismo grupo.

Este tipo de esquemas brindan diversas ventajas competitivas en materia de reducción de costos de operación y producción. No obstante, el abuso en estos esquemas ha propiciado que se evadan responsabilidades laborales y de seguridad social, en especial en el pago del reparto de utilidades, impuesto sobre la renta (ISR) e impuestos estatales como es el caso del impuesto sobre nóminas (ISN).

Ante esta situación, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) en los últimos años ha celebrado diversos convenios de colaboración en materia fiscal federal con algunas entidades federativas, así como mesas de debate en las que han participado dependencias como la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), funcionarios del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), con el ánimo de identificar esquemas de evasión fiscal y acordar soluciones que le permita incrementar los ingresos tributarios.

En este sentido, se han llevado a cabo una serie de reformas fiscales aplicables al régimen de subcontratación laboral e intermediación que se encuentran vigentes a partir del ejercicio 2017, cuya finalidad es incorporar mecanismos que en primera instancia aseguren los derechos laborales de los trabajadores y que, consecuentemente, eviten el incumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del patrón, las cuales son comentadas a continuación.

REQUISITOS DE DEDUCIBILIDAD Y ACREDITAMIENTO EN MATERIA DE ISR E IVA

Durante el mes de octubre de 2016, la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados aprobó diversas reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), mediante las cuales se incorporaron ciertos requisitos para la deducción en materia de ISR y el acreditamiento del IVA en operaciones de subcontratación laboral en términos del artículo 15-A de la Ley Federal de Trabajo (LFT).

Dicha reforma establece la obligación de recabar la siguiente información:

Artículo 27, fracción V LISR	Artículo 5, fracción II LIVA	Artículo 32, fracción VIII LIVA
<p>Art. 27.- Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:</p> <p>...</p> <p>V.- Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores. 2. Acuses de recibo. 3. Declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas. 4. Pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. 	<p>Art. 5.- Para que sea acreditable el IVA deberán reunirse los siguientes requisitos:</p> <p>...</p> <p>II.- 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:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Declaración correspondiente. 2. Acuse de recibo del pago del impuesto. 3. Información reportada al SAT sobre el pago del impuesto. <p>...</p> <p>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.</p> <p>..., en el caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción (el contratista) deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado.</p>	<p>Art. 32.- Los obligados al pago del IVA tienen las siguientes obligaciones:</p> <p>VIII.- ...</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. El contratista deberá informar al SAT la cantidad del IVA que le trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes. 2. Declaración mensual de pago del impuesto mencionado en el punto anterior.

De acuerdo con la última actualización del anteproyecto de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, se prevé que las obligaciones del contratante y contratista, antes mencionadas, correspondientes a los meses de enero a junio de 2017, puedan cumplirse a más tardar en el mes de julio del mismo año, siempre que además de emitirse el comprobante fiscal digital por internet (CFDI) de nómina conforme la versión 1.2., se utilice el aplicativo informático que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria (SAT), el cual a la fecha de este artículo no ha sido publicado.

Como se puede observar, si bien la finalidad es garantizar los derechos laborales de los trabajadores que prestan sus servicios conforme a este esquema, también es constatar que los impuestos derivados de la relación laboral que tiene el contratista con sus empleados se encuentren debidamente pagados.

En este sentido, el alcance de esta disposición pudiera resultar excesivo, ya que estaría condicionando la deducción de pagos por servicios de subcontratación laboral y el acreditamiento del IVA derivado de dichas operaciones, al cumplimiento de obligaciones fiscales que se encuentran a cargo de los contratistas, no estableciendo sanción alguna a estos por el hecho de no proporcionarla.

En este sentido, consideramos conveniente que el SAT flexibilice el cumplimiento de estas disposiciones en los casos en que la subcontratación se lleve a cabo intragrupo, es decir, *insourcing*, caso en cual la información fluye dentro del mismo grupo empresarial. En este sentido, pudiera considerarse como otro supuesto de excepción el de aquellas empresas contratistas que opten por dictaminarse para efectos de IMSS e INFONAVIT, bajo este supuesto dichas instituciones tendrían la certeza del cumplimiento de las obligaciones laborales.

NUEVA FORMA DE PAGO DEL IMPUESTO SOBRE NÓMINAS (ISN)

Ahora bien, este nuevo enfoque de fiscalización no es privativo de la federación. A partir de enero de 2017, diversas legislaciones locales, entre las que se encuentran **Jalisco, Nuevo León, Quintana Roo, Nayarit y Zacatecas**, han establecido una nueva forma de pago del ISN tratándose de esquemas de subcontratación (*outsourcing* e *insourcing*), intermediación laboral u otra forma de prestación de servicios de personal, cualquiera que sea su denominación, a través de la cual la empresa contratante deberá retener el ISN a la empresa contratista y enterarlo ante la Secretaría de Finanzas de la Entidad correspondiente.

Lo anterior con independencia de que la empresa contratista deba seguir pagando el ISN que causa de forma mensual conforme lo ha venido efectuando;

es decir, acorde con este nuevo esquema, tanto la empresa contratista como la contratante tienen la obligación de pagar el ISN y, en su caso, la empresa a la que le retuvieron dicho impuesto acreditará tal monto contra el que tenga a su cargo.

Tratándose del Estado de **Nayarit**, la retención será aplicable cuando las operaciones de subcontratación o intermediación laboral sean celebradas con empresas prestadoras de servicios domiciliadas únicamente fuera del estado. En el caso de **Zacatecas**, la forma de presentación de las declaraciones se realizará de forma semestral, informando detalladamente acerca de los contratos de subcontratación celebrados.

MECÁNICA

El impuesto a retener se calculará aplicando la tasa del ISN de la entidad federativa que corresponda al monto de las remuneraciones (pago de nómina). Cuando se desconozca el monto del pago de la nómina, la retención deberá determinarse sobre el total de las contraprestaciones efectivamente pagadas por los servicios de personal contratados durante el mes que corresponda, sin incluir el IVA. Cabe señalar que la empresa contratante que tenga la obligación de retener y no lo haga, será responsable solidaria por las retenciones que deje de efectuar.

Si bien algunas legislaciones locales contemplan la posibilidad de que los contratistas puedan acreditar el impuesto retenido contra el pago realizado, e incluso la posibilidad de realizar su compensación o solicitar la devolución, en caso de ubicarse en el supuesto de que les hayan efectuado una retención en exceso, en las disposiciones no se contempla la manera de realizarlo, lo cual crea incertidumbre jurídica para los contribuyentes que se ubiquen en este supuesto.

Adicionalmente, las legislaciones locales son omisas respecto a la forma de retener el ISN tratándose de trabajadores que presten sus servicios en dos o más entidades federativas.

Ante esta nueva forma de pago del ISN señalamos, de manera general, algunas de las obligaciones que las empresas que efectúen las retenciones deberán de cumplir conforme los plazos que establezca cada legislación local:

1. Solicitar su inscripción en su calidad de retenedor ante el registro de la autoridad recaudadora que le corresponda.
2. Presentar aviso por cada uno de los establecimientos en donde contraten servicios de personal mediante las formas aprobadas por la autoridad recaudadora.

3. Pagar el impuesto retenido, presentando la declaración en el formato que le corresponda.
4. Expedir al prestador del servicio (contratista) constancia de la retención conforme al formato que para tal efecto autorice la autoridad recaudadora correspondiente.
5. Llevar registros contables que permitan identificar los importes de las retenciones que estén obligados a efectuar.

Considerando lo anterior, resulta criticable el corto margen de tiempo que las autoridades locales han otorgado para que las empresas contratantes asuman la carga administrativa que representa este tipo de obligación.

Consciente de esta situación, el Estado de **Nuevo León** publicó en su Periódico Oficial, de manera acertada, diversas facilidades administrativas que permiten tener por cumplida la presentación de la declaración de retención del ISN, siempre que se obliguen a constatar que los contratistas se encuentren debidamente registrados en el Registro Estatal de Contribuyentes (REC) y que cuenten con domicilio en dicho estado, para lo cual deberán cumplir con lo siguiente:

- Estar inscrito en el Padrón Estatal de Retenedores del ISN (se proporcionará un usuario y contraseña) y contar con la información fiscal actualizada ante el REC.
- Estar al corriente de pagos del ISN propio.
- No contar con créditos fiscales firmes no cubiertos a su cargo en materia del ISN.
- No contar con un medio de defensa, recurso o juicio interpuesto en materia de ISN.
- Presentar un aviso, anexando la constancia a más tardar el 17 de mayo de 2017, en el formato establecido.
- Presentar declaraciones informativas por 2017 vía internet.

En dicha publicación se establece que la facilidad administrativa será aplicable retroactivamente desde el 1 de enero de 2017 y hasta el 31 de diciembre del mismo año.

Si bien algunas entidades federativas han comenzado a implementar este nuevo esquema, consideramos de vital importancia la publicación de disposiciones reglamentarias o de carácter general que aclaren el mecanismo de cumplimiento de esta nueva obligación, y que se otorguen facilidades administrativas que flexibilicen el mismo.

SUBCONTRATACIÓN EN CFDI DE NÓMINA

La incorporación de la factura electrónica o CFDI, como actualmente la conocemos, ha facilitado algunos procesos administrativos de las empresas en nuestro país, al reducir el tiempo de los mismos y brindar rapidez y seguridad en el intercambio de información, además de que ha sido una excelente herramienta de fiscalización para el SAT.

Desde su incorporación, en el año 2004, el SAT se ha enfocado en modernizar constantemente esta herramienta conforme a las necesidades de control y fiscalización, lo cual ha implicado que las empresas inviertan cantidades importantes de dinero año con año para cumplir con todas las especificaciones para su emisión.

El ejercicio 2017 no fue la excepción. En este sentido, el nuevo Complemento de Nómina versión 1.2., el cual es aplicable a la versión 3.2. del CFDI, prevé el llenado de los siguientes campos:

ClaveEntFed Es la clave de la entidad federativa en donde el trabajador prestó sus servicios al empleador.

Si el trabajador prestó servicio en distintas entidades federativas durante el periodo que ampara el comprobante, se deberá incluir la clave de aquella entidad en donde prestó la mayor parte del servicio. En caso de no ser posible identificar la entidad en que prestó la mayor cantidad del servicio, se podrá poner la clave de la última entidad en que los prestó.

Las claves de las diversas entidades federativas se encuentran incluidas en el "Catálogo c_Estado" publicado en el Portal del SAT.

Ejemplo: ClaveEntFed= AGU

c_Estado	c_Pais	Nombre del estado
AGU	MEX	Aguascalientes

Nodo:SubContratacion

La información de este nodo es la relativa a los casos en donde el emisor del comprobante presta servicios de subcontratación o de tercerización de nómina. Se debe ingresar cuando se esté obligado conforme a las disposiciones aplicables.

RfcLabora

Es el RFC de la persona o empresa que subcontrata o terceriza, es decir, de la persona o empresa en donde el trabajador prestó directamente sus servicios, misma que paga a otra que funge como patrón.

En el caso de contribuyentes residentes en México, que presten servicios de subcontratación laboral a residentes en el extranjero que no están obligados a solicitar su inscripción en el RFC, en este campo se deberá señalar la clave de RFC genérica XEXX010101000.

Ejemplo:

La empresa "A" contrata a la empresa "B", para que esta última le proporcione trabajadores que desarrollarán sus actividades para la empresa "A", siendo dichos trabajadores contratados directamente por la empresa "B", misma que funge como su patrón. En este caso el RFC que se requiere es el de la empresa "A".

El valor de este dato será verificado por el proveedor de certificación de CFDI para validar que existe efectivamente en las bases de datos del SAT como RFC inscrito y no cancelado.

En caso de que el empleado haya trabajado para la misma empresa emisora del recibo, debe registrarse el RFC del emisor (patrón).

PorcentajeTiempo

Es el porcentaje del tiempo que prestó sus servicios con el RFC que lo subcontrata.

La suma de los valores de este campo, cuando el trabajador haya prestado servicios para distintas empresas, debe ser igual a 100.

Ejemplo:

El trabajador prestó los servicios para las empresas "A" 40%, "B" 10% y "C" 50%, en este campo deberá ingresarse:

PorcentajeTiempo= **40 %**

PorcentajeTiempo= **10%**

PorcentajeTiempo= **50%**

Por lo que 40% más 10% más 50% es igual a 100%.

La incorporación de los campos antes mencionados dentro del complemento de nómina atiende principalmente a la necesidad de tener un control respecto de la información que se requiere para implementar, de manera eficiente, las reformas descritas en los dos apartados que anteceden; por lo que tomando en cuenta los convenios de colaboración en materia fiscal que se tienen celebrados y que mencionamos con anterioridad, seguramente la información que se incluya en dichos apartados podría ser utilizada de la siguiente manera:

ClaveEntFed. Indicará la entidad federativa que tiene el derecho de cobro del ISN.

RfcLabora. Indicará el (los) contribuyente(s) que tiene(n) la obligación de recabar la información en materia de ISR e IVA y quien se encargará de la retención del ISN.

PorcentajeTiempo. Indicará la proporción de la retención del ISN que le corresponde a la entidad federativa, en caso de que el trabajador haya laborado en más de una entidad.

CONCLUSIÓN

Si bien el propósito de esta reforma fiscal pareciera ser adecuado al tener como finalidad cuidar los derechos del trabajador y evitar la evasión del pago de impuestos, su implementación ha generado una carga administrativa importante y una inversión considerable de recursos financieros para el control de la información que se debe recabar, así como la parametrización de los sistemas informáticos.

Aún existen diversos cuestionamientos sobre el cumplimiento de algunos aspectos relacionados con esta reforma fiscal, algunos de estos han sido abordados en este artículo, por lo que es de vital importancia la publicación de reglas de carácter general que aclaren las dudas y flexibilicen su cumplimiento.