

MAYOR CONTROL Y VIGILANCIA TRIBUTARIA EN LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL “OUTSOURCING”

C.P.C. RICARDO JAVIER MENA RODRÍGUEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. José Besil Bardawil
PRESIDENTE

C.P.C. Florentino Bautista Hernández
VICEPRESIDENTE GENERAL

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

C.P.C. Mario Enrique Morales López
VICEPRESIDENTE FISCAL

C.P.C. Mario Jorge Ríos Peñaranda
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
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaiteiro, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Espiñeira, Antonio C.
Hernández Cota, José Paul
Lomelín Martínez, Arturo

Manzano García, Ernesto †
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
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

MAYOR CONTROL Y VIGILANCIA TRIBUTARIA EN LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL “OUTSOURCING”

C.P.C. RICARDO JAVIER MENA RODRÍGUEZ
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

ANTECEDENTES

Derivado de la detección de conductas o comportamientos atípicos y de la proliferación del régimen relativo a la subcontratación laboral, y con el propósito de regular y reconocer esta figura en materia laboral y establecer las condiciones que deben cumplirse cuando se presenten estas operaciones en aras del bienestar de los trabajadores, se reforma la Ley Federal del Trabajo (LFT), a la cual se le adicionó, entre otros, el artículo 15-A con vigencia a partir del 1 de diciembre de 2012, como sigue:

Artículo 15-A. 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:



No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo

Deberá justificarse por su carácter especializado.

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.

De igual manera, es importante resaltar que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) también estableció diversas acciones o procedimientos para la detención de esquemas agresivos de sustitución laboral derivado de la detección de conductas o comportamientos irregulares

observados en este esquema, con el fin de tener un mayor control y vigilancia sobre estas operaciones.

Por consiguiente, ante la necesidad de evitar y combatir prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de obligaciones de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, el 30 de noviembre de 2016 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), del Código Fiscal de la Federación (CFF) y de la Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos (LFISAN)”, dentro del cual se establecieron nuevos requisitos fiscales para deducir las erogaciones y acreditar el Impuesto al Valor Agregado (IVA) que se deriven de las operaciones de subcontratación laboral, para cumplirse tanto por **el contratante** como por **el contratista**, quedando precisados en la adición de un tercer párrafo al artículo 27, fracción V, de la LISR y con una modificación a los artículos 5, fracción II y 32, fracción VIII de la LIVA, con vigencia a partir del 1 de enero de 2017.

Estas reformas aprobadas a los artículos 27 de la LISR, a los artículos 5 y 32 de la LIVA, generaron las siguientes obligaciones para los contribuyentes que celebren operaciones de subcontratación laboral, como requisitos para deducir y acreditar el IVA respectivo.

REQUISITOS PARA HACER DEDUCIBLES LOS GASTOS POR SUBCONTRATACIÓN LABORAL

Tratándose de subcontratación laboral en términos de la LFT, 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.
- Copia de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores.
- Copia del pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

Asimismo, se establece para los contratistas **la obligación de entregar** al contratante los comprobantes y la información mencionada.

REQUISITOS PARA QUE EL IVA SEA ACREDITABLE

Para que sea acreditable el IVA deberán reunirse los siguientes requisitos cuando se lleven a cabo actividades de subcontratación laboral, **el contratante** deberá obtener del **contratista**:

- Copia simple de la declaración correspondiente y del acuse de recibo del pago del impuesto,
- de dicho impuesto y el IVA que le traslado a al contratante, de acuerdo con la fracción VIII del artículo 32 de la LIVA.

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 caso de no recabar la documentación mencionada deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento mencionado.

Es importante mencionar que estas modificaciones no prohíben la deducción de los servicios de subcontratación laboral ni el acreditamiento del IVA respectivo, sino que obligan al **contratante** de dicho servicio a 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 del pago de las cuotas obrero patronales al IMSS.

OPCIÓN PARA DAR CUMPLIMIENTO A ESTAS OBLIGACIONES (APLICATIVO INFORMÁTICO)

Para cumplir con estas nuevas obligaciones tanto para los ejercicios 2017 y 2018, en vez de que el contratante obtenga la información mencionada de forma directa del contratista, con base en los artículos antes comentados, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) otorgó como opción la **utilización de un aplicativo informático** señalado en la regla **3.3.1.44 Diferimiento del cumplimiento de obligaciones del contratante y del contratista en actividades de subcontratación laboral** disponible en el buzón tributario, el cual fue liberado en la página del SAT el día 15 de enero de 2018; sin embargo, los procedimientos para su utilización fueron publicados hasta el día 30 de abril de 2018 en el DOF mediante las reglas **3.3.1.49 y 3.3.1.50** de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2018; entendiéndose con esta opción que aquellos contribuyentes que no utilicen el aplicativo informático, deberán contar con la información documental que señalan las disposiciones de referencia para poder deducir el gasto y acreditar el IVA respectivo a partir del 1 de enero de 2017, fecha de la entrada en vigor de estas disposiciones fiscales.

De acuerdo con la última prórroga establecida por el SAT para dar cumplimiento a estas nuevas disposiciones fiscales mediante la opción del aplicativo informático, la fecha a partir de la cual **el contratante** realizará la consulta de la información autorizada por **el contratista** por las actividades de subcontratación laboral, respecto a los meses de enero a agosto de 2018 y sucesivos será el último día del mes de septiembre de 2018; y en el caso del ejercicio de 2017 tal como se señala en el artículo Décimo Noveno Transitorio de la LIF para 2018 se entenderá se ha dado cumplimiento a lo dispuesto por dichas disposiciones, cuando los contribuyentes utilicen en 2018 el aplicativo informático que publicó el SAT en enero de

2018, de acuerdo con los plazos y requisitos que se señalan en las reglas publicadas por el SAT.

Los procedimientos que deberán seguir tanto el contratante como para el contratista para el uso de este aplicativo son los siguientes:

El contratista deberá:

- Ingresar al aplicativo **“Autorización del contratista para la consulta de CFDI y declaraciones”**, disponible en el buzón tributario, y deberá capturar en el aplicativo la siguiente información:
 - Clave en el RFC del contratante.
 - Número del contrato objeto de la subcontratación.
 - Periodo del servicio de subcontratación, para lo cual se debe capturar las siguientes fechas:
 - Fecha inicial.
 - Fecha final.
 - Datos de los trabajadores objeto del contrato que participan en el servicio de subcontratación laboral.

El registro de los datos se realizará a través de las opciones previstas en la ficha de trámite 135/ISR “Reporte de datos de los trabajadores objeto del contrato que participan en el servicio de subcontratación laboral”, contenida en el Anexo 1-A.
- Autorizar, utilizando la e.firma, a cada uno de sus contratantes, por el periodo de vigencia del contrato de subcontratación laboral, según corresponda, para que estos consulten que el contratista:
 - Emitió los CFDI de nómina de los trabajadores contratados bajo el régimen de sueldos y salarios, por los que les haya proporcionado el servicio de subcontratación.
 - Declaró las retenciones del ISR de estos trabajadores.
 - Declaró el IVA trasladado al contratante.
 - Realizó el pago de las cuotas obrero-patronales de los trabajadores motivo del contrato, al IMSS.

Es importante mencionar que con el objetivo de que la consulta del contratante se genere sin inconsistencias, el contratista deberá de cumplir en tiempo y forma con las obligaciones señaladas en los incisos anteriores.

- Firmar la autorización con su e.firma y obtendrá el acuse en el que consten:

Las autorizaciones realizadas a cada uno de sus contratantes.

La autorización para que, mediante buzón tributario el contratante conozca la información relacionada con el cumplimiento de las obligaciones del contratista a que se refiere la regla **3.3.1.44**.

El contratante deberá:

Ingresar al aplicativo **“Consulta por el contratante de CFDI y declaraciones”** disponible en el buzón tributario, a partir del último día del mes inmediato posterior que se requiera consultar, y deberá:

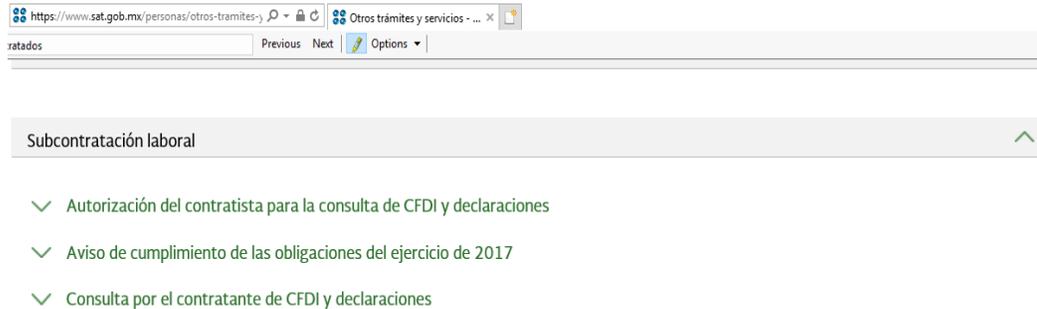
- Seleccionar el periodo y ejercicio de la información que desea consultar del contratista. Dicho periodo debe estar dentro del rango autorizado por el contratante.
- Identificar los CFDI con los que se realizó el pago de los servicios de subcontratación y confirmar el importe del IVA pagado, así como la fecha de pago.
- Verificar y validar que el nombre y el número de trabajadores por los que recibió la autorización descrita en la regla 3.3.1.49., Apartado A, fracción II coinciden con el contrato objeto de la subcontratación.
- Deberá generar con su e.firma y conservar como parte de su contabilidad, el acuse relativo a la consulta de la información autorizada por el contratista.

Las instrucciones para ingresar a las opciones de este aplicativo dentro de la página del SAT son las siguientes:

- Ingresa a la página www.sat.gob.mx
- Seleccionar la opción **“Otros trámites y servicios”** y después en **“Ver más”** para que se desplieguen todas las opciones:



- Ingresar a la opción de “Subcontratación Laboral”, en la cual se mostrarán las opciones del aplicativo tanto para el contratista como para el contratante:



Para que el contratante pueda considerar que cumple con los requisitos de deducibilidad o acreditamiento deberá de contar con el acuse “Consulta por el contratante del CFDI y declaraciones” que emite el aplicativo **sin inconsistencias**; siendo algunas de estas inconsistencias en que puede incurrir el contratista las siguientes:

- La(s) declaración(es) de retenciones por salarios no fue(ron) presentada(s).
- La(s) declaración(es) del impuesto al valor agregado no fue(ron) presentada(s).
- No se identifica CFDI del pago de servicios de subcontratación laboral relacionados con el contratista antes referido.
- El total de la suma de las retenciones de sueldos y salarios del impuesto sobre la renta en los CFDI emitidos por el contratista es mayor al importe total de retenciones de sueldos y salarios de la(s) declaración(es) de los pagos provisionales mensuales del ISR del contratista.
- El total de la suma de las retenciones de asimilados a salarios del impuesto sobre la renta en los CFDI emitidos por el contratista es mayor al importe total de retenciones de asimilados a salarios de la(s) declaración(es) de los pagos provisionales mensuales de ISR del contratista.

- El importe de IVA pagado de los CFDI emitidos por el contratista por el pago del servicio prestado es mayor al importe total del renglón IVA trasladado de la(s) declaración(es) del pago definitivo de IVA del contratista.
- Existen diferencias entre los trabajadores relacionados en la autorización del contratista y los validados en la consulta del contratante.
- Ninguno de los CFDI de nómina de los trabajadores con los cuales le prestó el servicio de subcontratación laboral derivado del contrato antes referido, fueron emitidos.” Y, en su caso, la inconsistencia “No todos los CFDI de nómina de los trabajadores con los cuales le prestó el servicio de subcontratación laboral derivado del contrato antes referido, fueron emitidos.
- Existen trabajadores que el contratista les emitió CFDI por asimilados a salarios.
- No se localizó información de ninguno de los CFDI del pago de cuotas obrero-patronales del IMSS.” Y en su caso la inconsistencia “No todos los CFDI del pago de cuotas obrero-patronales del IMSS derivados del contrato antes referido, fueron emitidos”.

Asimismo, es importante señalar que en caso de que el contratista no sea el patrón de algunos o de todos los trabajadores objeto del contrato, y a su vez, los subcontrate para la prestación del servicio; este deberá obtener el acuse sin inconsistencias del patrón de los trabajadores para proporcionarlo al contratante, para tal efecto, el o los patrones de los trabajadores subcontratados por el contratista, deberán utilizar el aplicativo.

OPCIÓN PARA PRESTACIÓN DE SERVICIOS DIVERSOS A LA SUBCONTRATACIÓN INCLUIDO INSOURCING

Esta opción del aplicativo establecida en la regla **3.3.1.45** de la RMF, también se podrá aplicar para los casos de prestación de servicios a través de los cuales se ponga a disposición del contratante o de una **parte relacionada** de éste, personal que desempeñe sus funciones principalmente en las instalaciones del contratante o una parte relacionada de este, **estén o no bajo la dirección o dependencia del contratante, que no sean consideradas como subcontratación** en términos del artículo 15-A de la LFT; sin embargo, esta opción no pareciera una buena alternativa para los contribuyentes, ya que a pesar de no tener ninguna obligación de contar con la información requerida para la deducibilidad del gasto y el acreditamiento del IVA, por no estar en la figura de subcontratación laboral; ya que en caso de contar con una opinión con inconsistencias como resultado del uso del aplicativo, la autoridad seguramente podrá negar la deducción y el acreditamiento del IVA, teniendo el argumento que su proveedor no está cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

CONCLUSIÓN

Con estas nuevas disposiciones fiscales, en las cuales se establecen requisitos adicionales para verificar la procedencia de las deducciones y el acreditamiento del IVA realizado por los contribuyentes, resultan en una excesiva carga administrativa, ya que por medio de la información requerida pareciera que los contribuyentes deben realizar la función de fiscalización, la cual es claro que le debe corresponder a las autoridades; además, es importante mencionar que la información solicitada por las autoridades en su mayoría la tienen en sus sistemas, como son los CFDI de los pagos a los trabajadores, pagos provisionales de ISR, retenciones de ISR por salarios y el IVA, incluso la información de las cuotas de seguridad social que podría obtener de los sistemas del IMSS.

Es importante destacar que la fuente de información que se estaría utilizando para este aplicativo, en ocasiones presenta problemas en la actualización de su base de datos, como es el caso del cumplimiento de las declaraciones mensuales, en donde se genera una opinión negativa a pesar de que los contribuyentes si cumplen con sus obligaciones en tiempo y forma, o como fue el caso de la identificación de los CFDI de los trabajadores, problema que se presentó en la reciente declaración anual de personas físicas para el ejercicio 2017.

Lo anterior se confirma al realizar varios ejercicios con prestadores de servicios utilizando el aplicativo informático, incluso entre compañías del mismo grupo donde se tiene la seguridad de que la empresa cumple con sus obligaciones fiscales, generando en varios casos resultados con inconsistencias; lo cual, de acuerdo con las disposiciones fiscales, el gasto de estos servicios sería no deducible y el IVA no acreditable, afectando directamente al contratante de estos servicios.

Cabe mencionar que en algunas reuniones que se tuvieron con el SAT, previa a la publicación de las reglas para el cumplimiento de estas nuevas obligaciones, el acuerdo era informar a la autoridad de las irregularidades que tuvieran los prestadores de servicios, para que la misma autoridad ejerciera sus facultades de comprobación, y no así obligando al contratante a exigirle al contratista que corrija su situación fiscal y así poder deducir el gasto y acreditar el IVA correspondiente de estos servicios, acciones contrarias a los compromisos de coadyuvar a detectar estas anomalías, además de buscar una simplificación tributaria.

Con base en todo lo expuesto en este boletín, es importante definir primeramente si los servicios que recibimos están en el esquema de subcontratación laboral de acuerdo a lo que señala la LFT, como para poder decidir si se cumple con estas obligaciones de forma documental conforme a la Ley o mediante el aplicativo informático; en el caso de los servicios que no caen en este esquema, es muy importante valorar el optar por el uso de este aplicativo, ya que la repercusión en caso de tener una opinión con inconsistencias, podría llevar a la no deducibilidad del gasto y no acreditamiento del IVA.

También es importante definir el tomar la opción del aplicativo informático en los casos del esquema de subcontratación laboral, ya que, en caso de no tomar la opción, se tendría que tener la información en forma documental desde el 1 de enero de 2017 a la fecha como requisitos adicionales para soportar la deducibilidad del gasto y el acreditamiento del IVA por estos servicios.