

# Fiscalización de contribuyentes que celebran operaciones de subcontratación laboral *versus* prestación de servicios



20

GARRIDO  LICONA.  
Y ASOCIADOS S.C.

Lic. Carlos Alberto Licona  
Vázquez, Socio de Garrido  
Licona y Asociados, S.C.



Hoy en día, nuestra normatividad mexicana ha sido objeto de constantes cambios mediante la implementación y adecuación de diversas disposiciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social que regulan las operaciones que celebran los contribuyentes bajo un esquema de subcontratación laboral. Asimismo, las autoridades competentes de cada materia, han analizado los diversos escenarios y comportamientos de los contribuyentes, con el propósito de implementar estrategias para combatir prácticas abusivas a través de diversos procedimientos de fiscalización

## INTRODUCCIÓN

Con el propósito de salvaguardar el interés fiscal del Gobierno Federal, el Plan Estratégico del Servicio de Administración Tributaria (SAT) para los ejercicios fiscales 2014-2018 implementó diversos objetivos estratégicos, entre otros, el fortalecimiento en la capacidad de detección oportuna de prácticas ilegales y conductas evasivas de los contribuyentes.

Con motivo de lo anterior, y en virtud de que el esquema de subcontratación laboral implica el análisis y estudio de diversas disposiciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social, las autoridades fiscales han celebrado Convenios de colaboración administrativa para el intercambio de información con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (JFCA) y la Procuraduría de la Defensa del Trabajo (PROFEDET), con el propósito de compartir observaciones en los esquemas y estrategias de subcontratación laboral que realizan los contribuyentes, tanto la parte contratante, como la contratista.

En este sentido, en el presente artículo se desarrollan diversas estrategias que ha compartido la autoridad fiscal, respecto de la fiscalización a contribuyentes que celebran operaciones de subcontratación laboral.

## ANTECEDENTES

En virtud de la detección de prácticas indebidas en materia de subcontratación laboral por parte de las autoridades, con fecha 30 de noviembre de 2012, se publicó en el DOF, un Decreto mediante el cual se adicionó el artículo 15-A a la Ley Federal de Trabajo (LFT), que establece la definición del régimen de subcontratación laboral, de conformidad con lo siguiente:

*...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.***

*(Énfasis añadido.)*

Adicionalmente, en el propio precepto de definición del régimen de subcontratación laboral, se señala que una vez que los contribuyentes se ubiquen en dicha figura, deberán cumplir con las siguientes condiciones:

1. Los servicios no abarcarán la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.
2. Deberá justificarse la especialización de los servicios, y
3. No comprenderá tareas iguales o similares a las que realiza el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

En este orden de ideas, en caso de que los contribuyentes incumplan con alguna de las condiciones antes mencionadas, los contratantes podrán, en su caso, adoptar el carácter de patrón, en términos de lo establecido en la LFT, y la Ley del Seguro Social (LSS).

Como bien se sabe, el hecho de que los contribuyentes adquieran la calidad de patrón, resultaría en que éstos asuman las obligaciones que derivarían de una subordinación laboral.

Ahora bien, por otra parte, la LSS establece en su artículo 15-A, un caso particular que señala que serán considerados como patrones:

*...las empresas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.*

En virtud de lo expuesto, se pueden definir los siguientes puntos:

1. **Hay subcontratación laboral** cuando un patrón presta sus servicios con trabajadores bajo su dependencia a favor de un contratante, quien fijará y supervisará el desarrollo de los servicios contratados.
2. **No hay subcontratación laboral** cuando las empresas presten servicios con elementos propios a una contratante sin que esta última fije y supervise el desarrollo de los servicios contratados.

A la luz de lo anterior, se puede observar que los contribuyentes que prestan servicios en los cuales

se requiera proporcionar necesariamente personal al contratante, sin que este último fije y supervise el desarrollo de las actividades, podrían confundir el régimen laboral que les aplicaría, es decir, respecto a si prestan un servicio a través de una subcontratación laboral, o bien, si únicamente se trata de un servicio que requiera personal para efectuar las actividades solicitadas por los contratantes.

En este orden de ideas, algunos servicios que prestan las empresas podrían caer en esa confusión, como por ejemplo:

1. Servicios de limpieza.
2. Servicios de mantenimiento.
3. Servicios de seguridad.
4. Servicios de *valet parking*.
5. Servicios de administración de inmuebles.

Por consiguiente, las empresas que presten alguno de los servicios mencionados en los puntos anteriores, necesariamente requieren que el personal se encuentre en las instalaciones del contratante para efectuar la prestación de los servicios contratados.

Pero esto no significa que se trate de la prestación de servicios de *outsourcing* y, por ende, no deberán cumplir con diversas obligaciones en materia fiscal, mismas que se señalan más adelante y que aplican para ese tipo de empresas.

### OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DEL ISR E IVA

Con fecha 30 de noviembre de 2016, se publicó en el DOF el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de varias leyes, como la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), 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 (LISAN), en el cual se establecieron requisitos fiscales para poder deducir y acreditar el impuesto al valor agregado (IVA) de las erogaciones que deriven de operaciones de subcontratación laboral, para que sean cumplidas tanto por el contratante como por el contratista.

En este sentido, a continuación, se enlistan las principales modificaciones a la LISR y a la LIVA:

### Obligaciones de la LISR

Se establece que el contratante *deberá* obtener del contratista, la siguiente información:

1. Comprobantes fiscales de los salarios, así como acuses de recibo de los trabajadores.
2. Declaración de entero de las retenciones del impuesto sobre la renta (ISR) por salarios.
3. Pago de las cuotas obrero-patronales efectuado al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

### Obligaciones de la LIVA

El contratante *deberá* obtener del contratista, la siguiente documentación:

1. Declaración y acuse de recibo del pago del IVA.
2. Acuse de declaración informativa sobre el pago del IVA que trasladó.

Adicionalmente, el contratista deberá informar al SAT, el IVA que le trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva.

Conviene destacar que, a la fecha, las autoridades fiscales aún no han publicado la plataforma sobre la cual los contribuyentes deberán presentar tal información.

Como puede observarse, las obligaciones en materia del ISR y del IVA recaen recíprocamente tanto para el contratante como para el contratista, toda vez que el primero se encuentra obligado a recabar diversa documentación, y el segundo, a proporcionar la misma.

### Plazo para el cumplimiento de obligaciones fiscales

El pasado 18 de julio, se publicó en el DOF la Segunda Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2017, en la cual se establece una modificación a la regla 3.3.1.44., que señala lo siguiente:

*Para los efectos de los artículos 27, fracción V, último párrafo de la Ley del ISR, así como 5, fracción II y 32, fracción VIII de la Ley del IVA; tratándose de subcontratación laboral en términos de*

la Ley Federal del Trabajo, **las obligaciones del contratante y del contratista a que se refieren las citadas disposiciones, correspondientes a los meses de enero a noviembre de 2017 y subsecuentes, podrán cumplirse a partir del mes de diciembre del mismo año**, utilizando el aplicativo informático que se dará a conocer en el Portal del SAT.

(Énfasis añadido.)

Como se puede observar, las autoridades han decidido ampliar el plazo para el cumplimiento de obligaciones en operaciones de subcontratación laboral, siendo así que la información de los meses de enero a noviembre de 2017, podrá cumplirse hasta el mes de diciembre del mismo año.

### MEDIDAS DE FISCALIZACIÓN A CONTRIBUYENTES QUE CELEBREN OPERACIONES DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL

Con el propósito de implementar medidas que regulen el abuso en las operaciones de subcontratación laboral, las autoridades fiscales han pronunciado en diversos foros fiscales, algunas estrategias para evitar prácticas indebidas de dicho esquema, así como identificar la procedencia de la deducción

y el acreditamiento realizado por los contribuyentes, las cuales se definen como sigue:

#### Identificación de operaciones de subcontratación laboral

Como inicio de las facultades de comprobación y verificación de operaciones, una de las principales acciones que pretende realizar la autoridad fiscal es la identificación y detección de operaciones de subcontratación o subordinación laboral. Para ello, efectuarán revisiones a fondo, y harán compulsas a terceros para validar el correcto y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Revisarán, entre otras cuestiones, las siguientes:

1. Retención y entero del ISR de los trabajadores.
2. Expedición del Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica (CFDI) de nómina.
3. Inscripción de los trabajadores en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) e IMSS.
4. Entrega de la información señalada por la regla 3.3.1.44. de la RM para 2017.
5. Traslado y entero del IVA correspondiente.

Es importante mencionar que el incumplimiento de alguna de las obligaciones mencionadas podría provocar inquietud en las autoridades sobre la veracidad de



las operaciones de subcontratación laboral, realizando para estos efectos requerimientos excesivos de información, tanto a los contratistas como a los contratantes.

### **Contribuyentes que incumplen sus obligaciones en materia de subcontratación laboral**

Una vez que las autoridades detecten que los contribuyentes han incumplido con algunas de las obligaciones en materia de subcontratación laboral, podrían profundizar sus procesos de revisión, con la intención de cuestionar la figura del contratante, tratando de ubicarlo en el supuesto de “subordinación laboral”; es decir, que adquiriera el carácter de **patrón** para efectos laborales.

En caso de que se diera dicho supuesto, las autoridades podrían otorgar a los contribuyentes la carga directa de obligaciones respecto de una subordinación laboral.

### **Nuevas obligaciones en materia del ISR y del IVA**

Con motivo de la reforma a la LISR y la LIVA, se adicionaron y modificaron diversos artículos de ambos ordenamientos, en los cuales se establece que el contratista tiene la obligación de proporcionar copia de diversa documentación, **y recíprocamente**, el contratante está obligado de obtenerla del contratista.

Dicha “reciprocidad de obligaciones” fue implementada, por parte de las autoridades fiscales, para que si el contratante no contara con la información, se presumiría la inexistencia de operaciones y, por ende, podrían cuestionar la deducción y acreditamiento de las erogaciones realizadas.

Es importante mencionar que esa medida también podría tener consecuencias en relación con las devoluciones que hayan promovido los contribuyentes, y que hayan acreditado el IVA de erogaciones por concepto de subcontratación laboral, siendo sujetos a las facultades de comprobación y aplicación de las medidas descritas con anterioridad.

### **¿Y qué pasa con las empresas que prestan servicios y requieren que su personal se encuentre en las instalaciones del contratante?**

Como he mencionado en el presente artículo, hay empresas que, por virtud de la prestación de sus

servicios, necesariamente requieren que el personal se encuentre en las instalaciones del contratante, sin que por ello exista una subcontratación laboral.

Por tanto, en principio, ese tipo de empresas no deberán cumplir con las obligaciones señaladas en la LISR y en la LIVA, en virtud de que el servicio proporcionado no consiste en una subcontratación laboral como tal, sino que se trata de servicios que requieren personal para poder efectuarlos.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales podrían, a través de Convenios de intercambio de información solicitar una confirmación ante las autoridades laborales, con la finalidad de confirmar que esos servicios en realidad no se tratan de una subcontratación laboral.

## **CONCLUSIONES**

Como parte del abuso de los contribuyentes en la implementación de esquemas de subcontratación laboral, las autoridades fiscales, en sinergia con autoridades laborales y de seguridad social, han convenido en realizar intercambios de información de los contribuyentes, con el propósito de identificar prácticas indebidas, así como implementar medidas de fiscalización en operaciones de subcontratación laboral.

En el caso de las empresas que por virtud de la prestación de sus servicios requieran personal y no se ubiquen en el supuesto del régimen de subcontratación laboral, no deberán cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR y la LIVA al respecto.

No obstante, las autoridades fiscales podrían requerir una confirmación a las autoridades laborales sobre esas actividades, para verificar si esos servicios son o no, una subcontratación laboral.

En virtud de lo anterior, en caso de que las autoridades laborales afirmen que dichas operaciones se tratan de una subcontratación laboral, existen elementos jurídicos para desvirtuar tal aseveración, toda vez que a esas autoridades no les compete establecer obligaciones que resulten de sus resoluciones.

Finalmente, estimo conveniente que los contribuyentes soliciten una confirmación de criterio ante las autoridades fiscales de forma individual, con el propósito de aclarar si la prestación de sus servicios pertenece o no a un régimen de *outsourcing*. •