

# Opinión y análisis fiscales y en materia de lavado de dinero, aplicables al *outsourcing*

Eduardo García Hidalgo  
Rodrigo Rosales Rangel

## Antecedentes

El fenómeno del *outsourcing* o subcontratación ha tenido un gran eco y aceptación en la esfera económica nacional, ya que es una estructura que dota de dinamismo a las operaciones de subordinación al trasladar a un tercero la carga administrativa que implica el manejo de una nómina laboral.

Pese a ello, existen contribuyentes que han abusado de las bondades del esquema de subcontratación, creando estructuras fiscalmente agresivas, mismas que la autoridad de este ámbito ha calificado como “prácticas fiscales indebidas”, sancionándolas **con el desconocimiento de su deducción, improcedencia del acreditamiento de impuestos trasladados e incluso, con la determinación de la “inexistencia de operaciones”, hecho que pudiese tener sanciones de índole penal.**

Las principales prácticas fiscalmente agresivas que la autoridad fiscal ha detectado se encuentran vinculadas a la realización de operaciones de pago de nómina por conducto de “sindicatos”; la simulación de constancias de retenciones salariales que no son enteradas al fisco federal; la deducción de pagos amparados en comprobantes cuya operación materialmente nunca fue prestada (“inexistencia de operaciones”), y la realización de pagos de nómina laboral bajo conceptos que distan de la naturaleza de la prestación de los servicios (como el caso de pagos por alimentos o derechos de autor). Posturas de la autoridad que se compilan en los Criterios que a continuación se citan:

- 22/ISR/NV *Outsourcing* Retención de salarios.
- 23/ISR/NV Simulación de constancias.
- 24/ISR/NV Deducción de pagos a sindicatos.
- 25/ISR/NV Gastos realizados por actividades comerciales contratadas a un sindicato.

En atención a los posicionamientos dictados por la autoridad fiscal, el pasado mes de junio de 2016 el Poder Judicial de la Federación estableció, por medio de la Jurisprudencia PC.III.A. J/18 A (10a.) “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”, que es válido que dicha autoridad fiscal analice los supuestos previstos en una normatividad eminentemente laboral (como lo es la Ley Federal del Trabajo –LFT–) a efecto de desentrañar la hipótesis de causación fiscal relacionada a las operaciones de subcontratación laboral.

Jurisprudencia que, en resumen, establece lo siguiente:

1. La prestación de servicios de subcontratación laboral “*outsourcing*”, se considerará como una **prestación de servicios independientes** afectos a la tasa de 16% del impuesto al valor agregado (IVA), cuando cumplan los requisitos establecidos por el artículo 15-A de la LFT:
  - 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.
2. La prestación de servicios de subcontratación laboral “*outsourcing*” se considerará como una **prestación de servicios subordinados** acorde a lo establecido por el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado –LIVA– (**y, por tanto, no afecta a la causación de IVA**) cuando no cumpla con cualquiera de los requisitos listados por el artículo 15-A de la LFT.

## Perspectiva 2017

Como parte de los aspectos a considerar para el ejercicio fiscal 2017, es recomendable que los contribuyentes realicen una valoración del esquema de subcontratación laboral “*outsourcing*” desde una perspectiva multidisciplinaria que analice aspectos fiscales, laborales, de seguridad social y en materia de lavado de dinero; ya que en fechas recientes se han dado a conocer diversas modificaciones y posturas normativas adoptadas por las autoridades fiscales, las cuales implican la adopción de medidas preventivas a efecto de evitar contingencias futuras por su inobservancia.

Las modificaciones y criterios adoptados son los siguientes:

### Resolución Miscelánea Fiscal 2017

Como parte de las modificaciones y reformas aprobadas para la Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) para 2017 se prevé:

1. Para que los “gastos por subcontratación laboral” sean deducibles para el ISR, el contribuyente (cliente) que pretende darles dicho efecto deberá obtener del contratista “*outsourcing*” prestador de los servicios:
  - a) Copia de los CFDI por concepto de pago de salarios de los trabajadores que hayan prestado el servicio subordinado.
  - b) Copia de los acuses de recibo de dichos CFDI.
  - c) Copia de la declaración de entero de impuestos retenidos y de las cuotas obrero patronales pagadas.
2. Para que el IVA trasladado sea acreditable, el contratante (cliente) deberá obtener del contratista “*outsourcing*” prestador de los servicios:
  - a) Copia simple de la declaración del IVA correspondiente.
  - b) Copia de la información reportada a la autoridad fiscal referente a su pago (nueva obligación informativa a cargo del *outsourcing*).

Desde nuestra óptica consideramos que los nuevos requisitos para la deducción/acreditamiento de los gastos incurridos en servicios de subcontratación laboral “outsourcing” atienden a la erradicación de prestadores de servicios que efectúen operaciones “fiscalmente agresivas” por medio de las cuales se omite la emisión de CFDI de nómina, retenciones a trabajadores y su entero al fisco federal; tal como lo es el caso de pagos por conceptos de sindicatos, alimentos o derechos de autor.<sup>1</sup>

### **Requisitos para la emisión de CFDI de nómina**

Vinculado al punto previo, a partir del 1 de enero de 2017, como parte del nuevo complemento para la emisión de CFDI de nómina se prevé un campo obligatorio en el cual los “outsourcing” (patrones subcontratados)<sup>2</sup> deberán plasmar:

1. El Registro Federal de Contribuyentes (RFC) de la persona o empresa que contrata los servicios; es decir, el RFC de la persona o empresa en donde el trabajador prestó directamente sus servicios, misma que paga a la subcontratista “outsourcing” que funge como patrón.
2. Porcentaje de tiempo que el trabajador prestó sus servicios al RFC que lo subcontrata.

En adición a dichos requisitos, el nuevo “Complemento de Nómina” presenta las siguientes modificaciones:

1 Acorde a la regla 3.3.1.44 del Anteproyecto de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, la entrada en vigor de dichas obligaciones comenzará el próximo 1 de julio de 2017.

2 La obligatoriedad de la adopción del CFDI de nómina versión 1.2 comenzó a partir del mes de abril de 2017, producto del diferimiento para su entrada en vigor dispuesto por el Artículo Trigésimo Segundo Transitorio de la RMF para 2017, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 23 de diciembre de 2016.

### **Nómina**

Se deberá precisar si el pago efectuado al trabajador corresponde a una nómina ordinaria (sueldo fijo) o extraordinaria (pagos que se reciben de forma extraordinaria como aguinaldo, prima vacacional, etc...).

### **Emisor**

En adición a los datos ya incluidos en el complemento anterior, se deberá precisar:

- Clave Única de Registro de Población (CURP) del empleador (en aquellos casos en los que el empleador sea una persona física).
- En aquellos casos en los que el pago al trabajador o extrabajador sea realizado a través de un tercero como vehículo o herramienta de pago, se deberá precisar el RFC de la persona que fungió como patrón. Tal es el caso de pagos de fondos de jubilación o pensión pagados a través de fideicomisos.

### **Receptor**

En adición a los datos ya incluidos en el complemento anterior, se deberá precisar:

- Número de cuenta bancaria (11 posiciones), número de teléfono celular (11 posiciones), número de tarjeta de crédito, débito o de servicios (15 o 16 posiciones), Clave Bancaria Estandarizada –CLABE– (18 posiciones) o número de monedero electrónico en donde es realizado el depósito de la nómina al trabajador.

- Clave de la entidad federativa correspondiente al lugar donde el trabajador prestó sus servicios al empleador; si prestó servicios en distintas entidades federativas durante el periodo que ampara el comprobante, se deberá incluir la entidad en donde se prestó la mayor parte del servicio; o en caso de no poder identificarlo, la clave de la última entidad en donde fue prestado el servicio.

### Percepciones

En adición a los totales por los conceptos gravados y exentos pagados al trabajador, se deberá incluir:

- Total de importes gravados o exentos correspondientes a pagos realizados por separación, indemnización, jubilación o retiro (según sea el caso).

### Acciones o títulos

El campo referido se tendrá que registrar en aquellos casos en los que el trabajador ejerza la opción otorgada por el empleador para adquirir acciones o títulos valor; y derivado de ello obtenga ingresos acumulables, debiendo precisar:

- El valor de mercado de las acciones o títulos de valor que representan bienes.
- El precio establecido al otorgarse la opción de la adquisición de las acciones o títulos de valor.

### Subsidio al empleo

Se deberá indicar la suma total del subsidio al empleo causado y pagado al trabajador conforme a la tabla publicada en el Anexo 8 de la Resolución Miscelánea Fiscal vigente.

### Compensación de saldos a favor

Se deberán precisar los siguientes datos:

- Saldo a favor determinado por el patrón, aplicable al trabajador para el ejercicio al que corresponda el CFDI emitido.
- Año en el que se determinó el saldo a favor del trabajador.
- Remanente del saldo a favor del trabajador.

### Outsourcing como actividad vulnerable

Por medio de un Criterio publicado en la página de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) estableció 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 Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI):

#### Artículo 17.

Para efectos de esta Ley se entenderán Actividades Vulnerables y, por tanto, objeto de identificación en términos del artículo siguiente, las que a continuación se enlistan:

...

XI. 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 cualquiera de las siguientes operaciones:

...

b) La administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes;

...

**Y, por ende, se considera como actividad vulnerable sujeta al cumplimiento de las obligaciones previstas por la LFPIORPI y su normatividad secundaria;** ello al llevar a cabo la administración y manejo de recursos del contratante, es decir, de su cliente, en la realización del servicio contratado.

La interpretación efectuada por la UIF resulta controversial, toda vez que da cabida a que cualquier operación en la cual una persona física o moral actúe como intermediario para realizar actos a “nombre y/o representación de terceros” administrando y/o manejando valores o activos, encuadraría en el supuesto para ser considerado como una actividad vulnerable.

Si bien es cierto que el criterio adoptado por la Unidad de Inteligencia Financiera apela a las facultades que el Reglamento de la SHCP le confieren; desde nuestro punto de vista, los servicios de “subcontratación laboral” prestados al amparo de lo dispuesto por el artículo 15-A de la LFT **no implican la existencia de una “preparación” y/o administración y manejo a “nombre y representación” de los clientes de sus recursos, valores y/o activos**, ya que en estricto sentido:

El personal suministrado por el *outsourcing* forma parte de su plantilla laboral dependiente (no de la plantilla laboral dependiente del cliente), siendo por tanto, este, el obligado a cubrir el pago por los salarios y demás prestaciones de forma directa y bajo su entera responsabilidad (no a nombre y representación de terceros), ello, atendiendo a la naturaleza de la operación conferida por el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, en los siguientes términos:

#### **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.

Por tanto, desde nuestra óptica, el Criterio resultará aplicable estrictamente a los servicios independientes de subcontratación laboral “*outsourcing*” prestados al amparo del artículo 15-A de la LFT, en los que se realice el pago a los trabajadores “a nombre y representación de terceros”, administrando, por tanto, sus valores, activos y/o recursos; es decir, será aplicable únicamente a las *outsourcing* que operan como “pagadoras”. No configurándose la hipótesis normativa citada en aquellos casos en los cuales no exista una preparación y/o administración y manejo de valores, activos y/o recursos “a nombre y representación de terceros”.

### ¿Qué ocurre si la prestación de servicios de subcontratación laboral no encuadra en lo dispuesto por el artículo 15-A LFT?

Propiamente, si se dota de “elementos” diversos a una operación cuya naturaleza última es la de “subcontratación laboral”, implicaría su desnaturalización primigenia, ya que materialmente no sería posible soportar su realización, derivando en la improcedencia de la deducción y/o acreditamiento de los gastos efectuados por dicho concepto, e incluso, en la calificación de la inexistencia de operaciones.

### Recomendaciones

Ante la dinámica jurídica que hoy en día prevalece en Tribunales, Congreso de la Unión y Autoridades Administrativas, resulta primordial que la elección de un prestador de servicios de subcontratación laboral “outsourcing” se haga en atención al cumplimiento que este tenga de las disposiciones que por mandato de Ley debe verificar a efecto de que sus servicios sean calificados de manera íntegra como operaciones fiscal y jurídicamente válidas.

Obligaciones entre las cuales se encuentran:


1. La correcta emisión de los CFDI que amparen los servicios de subcontratación laboral, así como de los CFDI de nómina que amparen el pago a los trabajadores (cuyo concepto deberá apegarse a la naturaleza de la operación contratada y, en su caso, emplear el Complemento “Nómina” publicado por el SAT).
2. La existencia de vínculos materiales entre el “outsourcing” y el personal subcontratado (por ejemplo, contratos de prestación de servicios subordinados firmados con los trabajadores).

3. El estricto cumplimiento de obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de los patrones prestadores de los servicios:

- En materia fiscal: La aplicación de retenciones a trabajadores y su entero a la autoridad fiscal, y la emisión de los CFDI y constancias de retención que amparen los pagos y retenciones efectuadas a los trabajadores.
- En materia de seguridad social (salvo el caso de asimilados a salarios): El alta ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit), la aplicación y entero de impuestos, y la documentación de los pagos efectivos de las cuotas obrero patronales ante dichas autoridades.

4. La debida observancia de criterios dictados por las autoridades fiscales, prohibiendo tácitamente la realización de “prácticas fiscales indebidas” como parte de sus procesos y procedimientos de operación, ya que su inobservancia pudiese derivar en el encuadre de “actividades vulnerables” sujetas a reporte en materia de Prevención de Lavado de Dinero (PLD).

A su vez, es recomendable:

- Verificar la legalidad de los contratos firmados, en el sentido de que estos deberán ajustarse a la naturaleza de los servicios prestados (subcontratación laboral en los términos del artículo 15-A de la LFT).
- Verificar que los contratos referidos, preferentemente, contemplen cláusulas de penalización por el incumplimiento de obligaciones fiscales.
- Verificar que las empresas prestadoras de servicios de subcontratación laboral no se encuentren contempladas dentro de los listados del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación (CFF), por la realización presunta/definitiva de operaciones inexistentes.
- Preferentemente, el prestador de servicios de subcontratación laboral deberá poner a disposición de sus clientes la "Opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales" (artículo 32-D, CFF). 

C.P.C. Eduardo García Hidalgo  
Integrante de la Comisión  
de Desarrollo Profesional Fiscal  
del Colegio de Contadores Públicos de México  
y Presidente de Grupo Asesores en Negocios

L.C. y M.D. Rodrigo Rosales Rangel  
Coordinador de Investigación  
de Grupo Asesores en Negocios

## **Fisco - rima**

*Con un clima de primavera  
y dejando el viento invernal,  
nos llegó la primavera  
ya con un fresco normal.*

*Y con ambiente que encanta  
y exalta las emociones,  
vinieron la Semana Santa  
y unas buenas vacaciones.*

*Como en otras ocasiones,  
informo en forma sutil,  
llegaron las declaraciones  
a presentar en abril.*

*Y aunque al final se soporte  
y se cimbre nuestra cumbre,  
con el vecino del Norte  
continúa la incertidumbre.*

*Y en corrupción, nada ilesos,  
estamos muy mal parados,  
tres gobernadores presos  
y otros tres están fugados.*

*Así el ambiente se tensa,  
tan lejos de lo mejor,  
por lo tanto, qué vergüenza,  
seguimos de mal en peor.*

*A evitar momentos peores,  
un buen futuro contemplo;  
un llamado, mis lectores  
a que seamos buen ejemplo.*



C.P. Efraín Lechuga Santillán