



Centro de Ciencias Económicas y Administrativas

Departamento de Contaduría

Trabajo Práctico

Análisis desde la Perspectiva Laboral, Fiscal, de Seguridad Social e Implicaciones Legales para la Empresa Contratante ante el incumplimiento del *Outsourcing*. Caso Empresa del Sector Automotriz del Estado de Aguascalientes.

Presenta

L.D. Isabel Cristina Rubio Esparza

Para optar por el grado de Maestra en Impuestos.

Tutora

M.F. Natalia Magdaleno Ramírez

Comité Tutorial.

M.F. Virginia Guzmán Díaz de León

M.F. Francisco Vázquez García

Aguascalientes, Ags; 12 de octubre de 2018.



UNIVERSIDAD AUTÓNOMA
DE AGUASCALIENTES



CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS
Y ADMINISTRATIVAS

Of. No. 363 - 8 /2018
DECANATO

DRA. EN ADMÓN. MARÍA DEL CARMEN MARTÍNEZ SERNA
DIRECCION GENERAL DE INVESTIGACIÓN Y POSGRADO
P R E S E N T E

Por medio de este conducto informo que el documento final de Trabajo Práctico titulado: "ANÁLISIS DESDE LA PERSPECTIVA LABORAL, FISCAL, DE SEGURIDAD SOCIAL E IMPLICACIONES LEGALES PARA LA EMPRESA CONTRATANTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO DEL OUTSOURCING. CASO EMPRESA DEL SECTOR AUTOMOTRIZ DEL ESTADO DE AGUASCALIENTES" Presentado por la sustentante: RUBIO ESPARZA ISABEL CRISTINA con ID 128464 egresada de la MAESTRÍA EN IMPUESTOS, cumple las normas y lineamientos establecidos institucionalmente. Cabe mencionar que la autora cuenta con el voto aprobatorio correspondiente.

Para efecto de los trámites que a la interesada convengan se extiende la presente, reiterándole las consideraciones que el caso amerite.

ATENTAMENTE
"SE LUMEN PROFERRE"

Aguascalientes, Ags., a 12 de Octubre del 2018

DRA. EN ADMÓN. SANDRA YESENIA PINZÓN CASTRO
DECANO DEL CENTRO DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y ADMINISTRATIVAS

c.c.p.- M. en C.E.A. Imelda Jiménez García – Jefe del Departamento de Control Escolar
c.c.p.- Sección De Certificados y Títulos
c.c.p.- Estudiante
c.c.p.- Archivo



TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

AGRADECIMIENTOS.

Agradezco al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología por proporcionarme los recursos necesarios que me brindaron la posibilidad de estudiar mi posgrado.

Le reitero a la Universidad Autónoma de Aguascalientes mi más profundo agradecimiento por forjarme en sus aulas con excelentes maestros e inculcarme la responsabilidad que implica el conocimiento.

Expreso mi gratitud a la M.F. Natalia Magdaleno Ramírez por ser mi directora de tesis y guía en tan importante misión, por su tiempo dedicado y sabios consejos otorgados a mi persona en la travesía de la elaboración de este trabajo.

Agradezco a la M.F. Virginia Guzmán Díaz de León por ser mi lectora, por su paciencia y atención a mi persona, por su amplia disposición y por los consejos que me permitieron mejorar este trabajo.

Brindo mi reconocimiento al M.F. Francisco Vázquez García por su loable labor de enseñanza, por ser testimonio de la pasión por el conocimiento, por su inagotable voluntad de ayudarme en todo momento, por los aprendizajes académicos y personales que enriquecieron tanto la experiencia como la elaboración propia de mi tesis; en fin, por siempre estar ahí.

Agradezco a Merry por ser mi hermana, pilar y sustento en mi vida, por estar siempre a mi lado en los momentos más felices y en los instantes más trágicos.

Le doy gracias a los amigos que conocí en el posgrado, por los conocimientos compartidos que me permitieron ampliar mi perspectiva, por las aventuras vividas, por su valiosa amistad y su apoyo incondicional.

DEDICATORIAS.

A mi padre, quien me enseñó que la vida es una lucha constante de superación y esfuerzo, que la fuerza de voluntad es inquebrantable cuando los objetivos son claros, que la vida golpea muy duro y hay que levantarse cada vez más fuertes y continuar; quien ejemplificó con su vida el valor del trabajo y se entregó en cuerpo y alma a su familia como símbolo del puro e inmenso amor a los suyos. Hombre humilde que me inculcó a hacer las cosas con pasión y cuyas palabras resuenan en mi ser cada día a pesar de su ausencia - "Ramita, en esta vida hay que conducirse con rectitud, así que ve derecha como la flecha"-, gracias papá.

A mi madre, pilar fundamental en mi vida, por impulsarme en mis sueños, por darme fortaleza para continuar a pesar de las adversidades, por su sacrificio constante, por su lucha incansable, por brindarme el privilegio de llamarla mamá.

A mi abuelo, por el inmenso amor que nos brindó y por su bondad.

A mis hermanos, por su esfuerzo y hambre de superación, por compartir las épocas más difíciles y salir victoriosos de ellas, por mi nueva oportunidad de vida.

A Rodolfo, el amor de mi vida, por apoyarme incondicionalmente en todo momento y mantenerse a mi lado a pesar de las fatalidades, por otorgarme el privilegio de ser su esposa, por su profundo amor, por inspirarme a ser mejor persona día a día.

Al CUCI por enseñarme lo fuerte y valiente que puedo llegar a ser cuando de salvarme se trata, por demostrarme que no elegimos nuestras circunstancias pero sí la manera de afrontarlas, por el sufrimiento y el sabor de la victoria.

ÍNDICE GENERAL.

ÍNDICE GENERAL.....	1
ÍNDICE DE GRÁFICAS.....	5
ACRÓNIMOS.....	6
RESUMEN.....	8
ABSTRACT.....	9
INTRODUCCIÓN.....	10
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	13
JUSTIFICACIÓN.....	13
OBJETIVO GENERAL.....	14
OBJETIVOS ESPECÍFICOS.....	14
METODOLOGÍA.....	15
CAPÍTULO I. ANTECEDENTES, GENERALIDADES E IMPLEMENTACIÓN DEL OUTSOURCING.....	16
1.1 Concepto de <i>outsourcing</i>	16
1.2 Antecedentes del <i>outsourcing</i>	20
1.3 Tipos y modalidades de <i>outsourcing</i>	22
1.4 Análisis de la implementación del <i>outsourcing</i> , beneficios y desventajas de su incorporación.....	24
1.4.1 Beneficios y desventajas de la incorporación del <i>outsourcing</i>	25
1.4.2 Análisis de la implementación del <i>outsourcing</i>	28
CAPÍTULO II. NATURALEZA LABORAL DEL OUTSOURCING. PRINCIPALES OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LAS PRESTACIONES LABORALES.....	35
2.1 Conceptos generales.....	35
2.1.1 Concepto de trabajo.....	35
2.1.2 Concepto de trabajador.....	36
2.1.3 Concepto de patrón.....	36
2.1.4 Concepto de intermediario.....	36
2.1.5 Concepto de régimen de subcontratación.....	36
2.1.6 Concepto de relación de trabajo.....	37

2.1.7 Concepto de contrato individual de trabajo.	37
2.1.8 Concepto de jornada de trabajo.....	37
2.1.9 Concepto de salario.	37
2.10 Concepto de salario mínimo	37
2.11 Concepto de empresa.....	38
2.12 Concepto de establecimiento.	38
2.2 Ley Federal del Trabajo previo a la reforma laboral del 30 de noviembre de 2012.....	38
2.3 Reforma a la Ley Federal del Trabajo de fecha 30 de noviembre de 2012.....	43
2.4 Relación de trabajo y condiciones de trabajo.	46
2.4.1 Relación de trabajo. Elementos.	46
2.4.2 Condiciones de trabajo.	49
2.5 Traslado de Trabajadores.	59
CAPÍTULO III. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO FISCAL DEL <i>OUTSOURCING</i> RELATIVO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.....	61
3.1 Conceptos preliminares.	61
3.2. Impuesto sobre la renta.....	63
3.2.1. Generalidades.....	63
3.2.2 Personas morales.	64
3.2.2.1 Determinación de utilidad fiscal y tasa aplicable.....	64
3.2.2.2 Ingresos y su acumulación.....	65
3.2.2.3. Término y forma de pago del impuesto.....	65
3.2.2.4. Deducciones.	66
3.3 Personas físicas.	68
3.3.1 Ingresos gravados.....	68
3.3.2. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.....	69
3.3.2.1 Concepto.....	69
3.3.2.2 Retención y entero del impuesto.....	69
3.3.2.3 Obligaciones de los contribuyentes que prestan servicios personales subordinados.....	70

3.3.2.4. Obligaciones de los empleadores que efectúan pago por la prestación de servicios personales subordinados.....	71
3.3.3 Ingresos por la prestación de servicios profesionales.	72
3.3.3.1 Concepto.....	72
3.3.3.2 Acumulación de ingresos.....	72
3.3.3.3 Deducciones autorizadas.....	73
3.3.3.4. Pago provisional y definitivo.....	74
3.3.3.5 Obligaciones de contribuyentes personas físicas.....	75
3.4. Impuesto al Valor Agregado.....	76
3.4.1 Generalidades.....	76
3.4.2. Obligación de retención.....	78
3.4.3 Pago.....	78
3.4.4. Acreditamiento.....	79
3.4.5. Obligaciones de los contribuyentes.....	80
3.5. Tratamiento fiscal del <i>outsourcing</i> en materia del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.....	81
3.5.1. Criterios emitidos por Tribunales Federales.....	81
3.5.2 Criterios No Vinculativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria.....	93
3.6 Resolución miscelánea fiscal para 2017 y 2018 y resoluciones de modificaciones a las mismas.....	100
CAPÍTULO IV. PRINCIPALES ASPECTOS Y OBLIGACIONES DEL <i>OUTSOURCING</i> EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL.....	104
4.1 El <i>outsourcing</i> en la Ley del Seguro Social.....	104
4.1.1 Conceptos generales.....	104
4.2 Seguro Social. Regímenes.....	106
4.3. Obligaciones generales de los patrones.....	107
4.4. Reforma a la Ley del Seguro Social.....	107
4.4.1. Obligaciones de los contratantes y sanciones por incumplimiento.....	108
4.4.2 Determinación de clase para efectos del seguro de riesgo de trabajo	110
4.5 Responsabilidad Solidaria.....	111
4.6. Criterios Normativos del Instituto Mexicano del Seguro Social.....	116

4.7. Regulación y obligaciones del <i>outsourcing</i> en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.....	124
4.7.1 Obligaciones de los Patrones.....	126
4.7.2. Criterio Normativo INFONAVIT.....	127
CAPÍTULO V. CONSECUENCIAS LEGALES PARA LA EMPRESA CONTRATANTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO O USO INDEBIDO DEL <i>OUTSOURCING</i>.....	129
5.1. Consecuencias en materia laboral.	129
5.2. Consecuencias en materia fiscal.	130
5.2.1. No deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta.	130
5.2.2. Improcedencia del acreditamiento para efectos del Impuesto al Valor Agregado.....	133
5.2.3. Omisión de retención y entero de impuestos.	133
5.2.4. Comisión de delitos fiscales.....	134
5.2.5 Créditos fiscales.....	136
5.2.6 Operaciones inexistentes.....	137
5.3 Consecuencias en materia de seguridad social.	140
5.3.1 Responsabilidad solidaria.....	141
5.3.2 Omisión de cuotas obrero-patronales y aportaciones.....	142
5.3.3 Crédito Fiscal.....	142
5.4 Implicaciones del <i>outsourcing</i> en la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI)	143
5.4.1 Obligaciones de quienes realizan actividades vulnerables.....	146
5.4.2 Sanciones administrativas y delitos por incumplimiento.....	147
5.5. Caso práctico.	147
Antecedentes.....	149
Análisis de documentación.....	150
Conclusiones del Caso Práctico.....	151
Propuesta de mejora.....	153
CONCLUSIONES.	153
BIBLIOGRAFÍA.	155

ÍNDICE DE GRÁFICAS.

Gráfica 1 Incremento de la utilización del outsourcing a nivel nacional.. 30

Gráfica 2. Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas a nivel nacional..... 30

Gráfica 3 Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2004.. 32

Gráfica 4 Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2009.. 33

Gráfica 5. Análisis del régimen de contratación del total del personal empleado en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2014. 33

Gráfica 6. Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes según el censo económico 2014. 34

Gráfica 7. Incremento en la implementación del outsourcing en Aguascalientes durante el periodo 2004 al 2014..... 35

ACRÓNIMOS.

CAM	Centro de análisis multidisciplinario.
CFDI	Comprobante Fiscal Digital por Internet.
COP	Cuotas obrero-patronales.
CPEUM	Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
DOF	Diario Oficial de la Federación.
EDO	Empresas que Deducen Operaciones Simuladas
EFO	Empresas que Facturan Operaciones Simuladas
IMSS	Instituto Mexicano del Seguro Social.
INEGI	Instituto Nacional de Estadística y Geografía
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
LFPRIORPI	LEY Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita
LFT	Ley Federal del Trabajo
LINFONAVIT	Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
LISR	Ley del Impuesto sobre la renta
LIVA	Ley del Impuesto al valor agregado
LSS	Ley del Seguro Social
PGR	Procuraduría General de la República.
PRM	Primera Resolución de Modificaciones
PRODECON	Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

PTU	Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa.
RACERF	Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de empresas, Recaudación y Fiscalización
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RMF	Resolución Miscelánea Fiscal
SAT	Servicio de Administración Tributaria.
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SIRESO	Sistema de Responsabilidad Solidaria
SRM	Segunda Resolución de Modificaciones
TLCAN	Tratado de Libre Comercio de América del Norte
UIF	Unidad de Inteligencia Financiera
UMA	Unidad de Medida y Actualización
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México

RESUMEN.

En el presente trabajo se realiza un análisis de los antecedentes históricos del *outsourcing*, su naturaleza jurídica e implementación en los distintos sectores económicos tanto a nivel nacional como a nivel estatal.

Se examinan los aspectos laborales, fiscales y de seguridad social por la trascendencia que implican tanto por la regulación en las diferentes normatividades aplicables como en la jurisprudencia y demás criterios emitidos por las autoridades competentes; dicho estudio se realiza a partir del análisis de las obligaciones más relevantes en las materias aludidas y las prácticas indebidas de las que ha sido objeto el *outsourcing*.

Así mismo, se detallan las implicaciones legales que puede afrontar la empresa contratante en caso de incumplimiento del *outsourcing* respecto de sus obligaciones, desde la responsabilidad solidaria hasta los delitos que pueden actualizarse y las sanciones respectivas.

Finalmente, los conocimientos desarrollados son aplicados a un caso específico con la finalidad de analizar la situación de la empresa contratante y la contratista, verificar el cumplimiento de obligaciones para prevenir que se genere alguna contingencia y efectuar las propuestas de mejora.

ABSTRACT.

In this job an analysis is carried out about the historical antecedents of the *outsourcing*, its legal nature and implementation in the different economic sectors as a national and state level.

The labor, fiscal and social security aspects are examined for the transcendence that implies, in the different applicable regulations and in the jurisprudence and other criteria issued by the competent authorities; this study is carried out on the basis of the analysis of the most relevant obligations in the subjects mentioned and the improper practices of which *outsourcing* has been used.

Likewise, you will find the detail of the legal implications that the contracting company can face in case of non-fulfillment of the *outsourcing* with respect to its obligations, from the joint responsibility to the crimes that can be updated and the respective penalties.

Finally, the developed knowledge is applied to a specific case with the purpose of analyzing the situation of the contracting company and the contractor, verifying the fulfillment of obligations to prevent that some contingency is generated and to carry out proposals for improvement.

INTRODUCCIÓN.

En los últimos años el fenómeno del *outsourcing* ha cobrado relevancia derivado de dos razones fundamentales, el incremento desproporcionado de su implementación y las prácticas indebidas de las que ha sido objeto y cuyos estragos son cuantificables en miles de millones de pesos.

El objetivo principal del estudio realizado consiste en analizar las principales obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social que la normatividad vigente y la jurisprudencia imponen al *outsourcing*, examinando las implicaciones legales para la empresa contratante en caso de incumplimiento de aquél, con el propósito de evitar mediante el respaldo jurídico apropiado que la contratante incurra en alguna responsabilidad con los trabajadores y la hacienda pública; motivo por el cual, a su vez, se puede desglosar el objeto de análisis en cinco objetivos específicos.

Cada uno de los objetivos específicos del trabajo se desarrollan de manera particular en cada uno de los capítulos que integran este trabajo, por ello, en el primer capítulo se analiza el conflicto conceptual de la palabra “*outsourcing*” y la incompatibilidad de su traducción a nuestro sistema jurídico, los antecedentes y evolución del *outsourcing* hasta la actualidad, las ventajas en las diferentes áreas que proporciona dicha figura y que impulsan a su implementación, con posterioridad se analiza a nivel nacional y local el número de trabajadores contratados vía *outsourcing* así como los principales sectores y actividades económicas en las que se implementa.

El capítulo dos se refiere al análisis de la naturaleza laboral del *outsourcing* y sus principales obligaciones relacionadas con las prestaciones laborales, en este capítulo se examinan los conceptos básicos previstos en la Ley Federal del Trabajo y las implicaciones legales a partir del estudio de la relación laboral, sus elementos

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

y características; conocimientos fundamentales para poder discernir ante la presencia de un trabajo subordinado y una prestación de servicios independiente.

El aspecto fiscal es abordado en el capítulo tercero, en este se desarrolla un análisis de aspectos como las generalidades, actividades gravadas, acumulación de ingresos, obligaciones, deducciones autorizadas, acreditamiento, entre otros, relacionados con el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado.

Lo más relevante de este capítulo se refiere al tratamiento fiscal que se le otorga al *outsourcing*, los requisitos para la procedencia de las deducciones y acreditamientos por la prestación de dichos servicios, las principales obligaciones tanto del contratista como del contratante y la manera en como deben ser cumplidas según las disposiciones vigentes.

El capítulo cuarto se refiere a las obligaciones en materia de seguridad social, en él se incluye tanto el análisis de la Ley del Seguro Social como de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, el tratamiento y regulación que cada legislación otorga al *outsourcing*.

En el capítulo quinto se examinan las consecuencias legales que puede enfrentar la empresa contratante ante el incumplimiento de la contratista o por la realización de prácticas indebidas, las contingencias se analizan de manera específica en los rubros laborales, fiscales y de seguridad social; dada la trascendencia del *outsourcing*, se estudian las implicaciones de esta figura y las consecuencias que puede actualizar según la regulación que se le da como actividad vulnerable en la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita.

Cabe mencionar que, en cada uno de los capítulos, se abordan los criterios más relevantes emitidos por las autoridades competentes y vigentes hasta la realización del presente trabajo, con la finalidad de perfeccionar los conocimientos adquiridos

y dilucidar las razones que fueron consideradas para la solución de conflictos prácticos generados por la aplicación de las leyes aplicables.

Por último, en el capítulo en comento se detalla el caso práctico en el que fueron aplicados los conocimientos adquiridos, fue elaborado atendiendo a la metodología planteada en el presente y se puntualizan a manera de conclusiones los resultados obtenidos y la propuesta de mejora.



PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

En virtud del incremento en la implementación del *outsourcing* en nuestro país y como consecuencia de las malas prácticas de las que ha sido objeto dicha figura, resulta indispensable como empresa contratante, conocer las obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social cuyo cumplimiento le corresponde al *outsourcing* así como estar conscientes de las implicaciones legales que puede afrontar en caso de omisión de aquél, por ende, es indispensable cerciorarse de que el *outsourcing* con el que se contratan los servicios cumple cabalmente sus obligaciones y elaborar el respaldo jurídico apropiado con la finalidad de brindar protección a la empresa contratante y prevenir que afronte responsabilidades laborales, fiscales, pecuniarias e incluso penales.

JUSTIFICACIÓN.

El *outsourcing* es una figura compleja que debe ser analizada a partir de los aspectos más importantes que lo integran siendo imposible realizar un estudio lineal (Ruiz Salvador, Cisneros Guadalupe, 2014) por lo que en el presente trabajo de investigación se analiza el aspecto laboral, fiscal y de seguridad social, toda vez que cada uno de ellos implica características y obligaciones que se interrelacionan y las cuales afectan directamente a los sectores de los empleadores, los trabajadores y el fisco.

Es crucial conocer la naturaleza jurídica y las principales obligaciones en las materias aludidas que la normatividad vigente y la jurisprudencia imponen al *outsourcing* para evitar que sea empleado en prácticas indebidas (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015) así como las consecuencias jurídicas que la legislación aplicable prevé ante el incumplimiento del *outsourcing* (Campuzano, 2015); cabe mencionar que el presente estudio se realiza desde la perspectiva de la empresa contratante para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones por parte del *outsourcing* y evitar que se actualicen las causales de responsabilidad solidaria respecto a los trabajadores y las contingencias con el fisco, por ende, debe

realizarse un análisis minucioso de la documentación requerida para tener el respaldo jurídico necesario que permita salvaguardar los intereses de la empresa contratante sin trasgredir los derechos de los demás sectores implicados.

La relevancia del trabajo práctico radica en la actividad profiláctica que puede desarrollarse mediante el conocimiento de las obligaciones en las materias referidas y la vigilancia de su cumplimiento en virtud de que su debida observancia contribuye al respeto y la eficaz realización de los derechos de los trabajadores y al correcto pago de contribuciones, evitando con ello la ejecución de prácticas indebidas que en nuestra actualidad son una problemática creciente con graves consecuencias para los sectores involucrados.

OBJETIVO GENERAL.

Analizar las principales obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social que la normatividad vigente y la jurisprudencia imponen al *outsourcing*, examinando las implicaciones legales para la empresa contratante en caso de incumplimiento de aquél, con el propósito de evitar mediante el respaldo jurídico apropiado que la contratante incurra en alguna responsabilidad con los trabajadores y la hacienda pública.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS.

- 1.- Conocer los antecedentes, generalidades e implementación a nivel nacional y local del *outsourcing*.
- 2.- Examinar la naturaleza jurídica del *outsourcing* y las principales obligaciones relacionadas con las prestaciones laborales.
- 3.- Analizar el tratamiento fiscal del *outsourcing* en materia del impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado.

4.- Estudiar las principales obligaciones del *outsourcing* en materia de seguridad social.

5.-Precisar las consecuencias legales que genera para la empresa contratante el incumplimiento del *outsourcing* respecto de las obligaciones analizadas y en caso de ser necesario, elaborar el respaldo jurídico requerido para prevenir la generación de contingencias para la empresa contratante.

METODOLOGÍA.

La investigación que se realizará será descriptiva y cualitativa en virtud de que se analizarán los antecedentes, generalidades, implementación y regulación del *outsourcing* en nuestro país, las principales obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social que la normatividad vigente y la jurisprudencia le imponen, así como las implicaciones legales para la empresa contratante ante el incumplimiento del *outsourcing* y la elaboración del respaldo legal necesario.

La intervención en la empresa del sector automotriz del estado de Aguascalientes consistirá en analizar la documentación relacionada con su constitución y objeto social, los contratos de *outsourcing* celebrados que se encuentren vigentes al momento de la intervención, el número de trabajadores contratados bajo dicho régimen, los contratos de los servicios solicitados, las facturas de los servicios contratados, los comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) del pago de la nómina de los trabajadores, los comprobantes de alta ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) de los trabajadores subcontratados y los comprobantes correspondientes a los pagos de cuotas obrero patronales, la declaración anual de impuestos, la declaración de entero de retenciones de impuestos, el acuse de recibo del pago de impuestos, el acuse de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria (SAT) sobre el pago de impuestos, entre otros; todos ellos del periodo comprendido del 04 de septiembre al 15 de diciembre de 2017 y del 02 de abril al 08 de junio de 2018; para determinar si el *outsourcing* cumple puntual y

adecuadamente con sus obligaciones para impedir que la empresa del sector automotriz incurra en responsabilidades, por lo que en caso de ser necesario, se elaborará la documentación requerida para prevenir las consecuencias legales para la contratante.

CAPÍTULO I. ANTECEDENTES, GENERALIDADES E IMPLEMENTACIÓN DEL *OUTSOURCING*.

1.1 Concepto de *outsourcing*.

El *outsourcing* es un término en inglés conformado etimológicamente por dos palabras "*out*" y "*source*", que traducidas a nuestro idioma significan fuera y fuente, respectivamente, por lo que puede ser interpretada como una fuente externa. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

Sin embargo, ante la insuficiencia de una traducción etimológica y literal que permita comprender la naturaleza de la figura señalada, es necesario recurrir a la doctrina para obtener una definición más apropiada que incluya las diversas singularidades y características del *outsourcing*, motivo por el cual para efectos de este trabajo de investigación se consideran las siguientes definiciones.

El autor Rivero Llamas definió al *outsourcing* como *“una forma de organizar el proceso productivo para la obtención de bienes y servicios basada en una técnica de gestión que consiste en contratar con proveedores externos ciertas fases o actividades de la empresa no consideradas competencias básicas de ésta, con independencia de que con anterioridad las hubiera o no desempeñado”*. (Campuzano, 2015)

De acuerdo con el autor Mondy, éste consideró al *outsourcing* como *“el abastecimiento externo, cuyo proceso consiste en transferir la responsabilidad de un área de servicio y sus objetivos a un proveedor externo, impulsado por la*

necesidad de reducir costos ocasionados por ingresos escasos o presupuestos más limitados, fusiones y adquisiciones que han creado muchos sistemas redundantes”.
(Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

No obstante lo anterior, en virtud de ser el término *outsourcing* un anglicismo, inevitablemente conlleva dificultades terminológicas en nuestro país, puesto que como tal no existe un vocablo en la normatividad mexicana que coincida o pueda ser asimilado con la figura analizada al carecer dicho concepto de un significado concreto en el sistema jurídico mexicano (Sánchez Alfredo, Reynoso Carlos, Palli Bárbara, 2011), por lo que consecuentemente se ha generado la proliferación de múltiples nociones para hacer referencia a la figura en comento, nociones entre las que se encuentran de manera enunciativa, las de externalización, tercerización, intermediación y subcontratación, entre otras; situación que ha generado problemáticas en relación con su concepción y reglamentación, al emplear indistintamente los términos anteriores para referirse al mismo fenómeno, motivo por el cual se considera relevante realizar un análisis de cada uno de los conceptos aludidos.

En lo concerniente a la externalización, éste no corresponde como tal al ámbito jurídico sino que se refiere a un término empleado en las áreas administrativas como estrategia de gestión de las compañías que comprende actividades de apoyo, por lo que se ha identificado como una de sus principales características el hecho de que prácticamente salen de las instalaciones de la empresa algunos procesos productivos (Sánchez Alfredo, Reynoso Carlos, Palli Bárbara, 2011).

Respecto del término tercerización, ésta implica la inclusión en la relación contractual o laboral de un tercero que ofrece servicios bajo su dirección y control, permaneciendo el personal bajo su dirección y fiscalización (Toyama, 2012).

Doctrinariamente, el concepto de intermediación hace referencia a la participación de una persona, física o moral, denominado intermediario, responsable de reclutar, seleccionar y contratar a los trabajadores para ponerlos a disposición de la empresa, sin recibir o beneficiarse del trabajo de la persona contratada (Sánchez Alfredo, Reynoso Carlos, Palli Bárbara, 2011), mientras que legalmente, el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) proporciona una definición de intermediario, estableciendo que se considera como tal, *“a la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón”* (Camára de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), precisando además en el artículo 13, que no serán considerados como intermediarios, sino patrones, *“las empresas que contraten trabajos para ejecutarlos con elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores”*, misma disposición que se encuentra prevista en el artículo 15 A de la Ley del Seguro Social (Camára de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Finalmente, en lo que corresponde al término de subcontratación, ésta ha sido definida de acuerdo con la Organización Internacional del Trabajo como *“todo trabajo realizado para una persona física o jurídica (designada como “empresa usuaria”) por una persona (designada como “trabajador en régimen de subcontratación”) cuando el trabajo lo realiza el trabajador en régimen de subcontratación personalmente, en condiciones de dependencia o de subordinación efectivas respecto de la empresa usuaria, análogas a las que caracterizan una relación laboral de conformidad con la legislación y la práctica nacionales, siempre que el trabajador en régimen de subcontratación no sea empleado de la empresa usuaria”* (Ruiz Salvador, Cisneros Guadalupe, 2014).

Adicionalmente la subcontratación de acuerdo con la doctrina, es considerada como una forma de externalización a través de la cual una empresa contrata a una o varias compañías para que realicen por su cuenta, una o varias partes de su producción (Sánchez Alfredo, Reynoso Carlos, Palli Bárbara, 2011), mientras que de acuerdo con el artículo 15 A de la LFT, el trabajo en régimen de subcontratación es *“aquel*

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

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” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Como consecuencia de la indefinida naturaleza del *outsourcing* en nuestro sistema jurídico, se le ha atribuido el carácter de contrato mercantil a las operaciones de “suministro de personal”, sin embargo, dicha atribución es indebida en virtud de que el artículo 75 fracción V del Código de Comercio reputa como actos de comercio a las empresas de suministro, contraviniendo con ello lo previsto en el artículo 3 de la LFT que establece que el trabajo no es un artículo de comercio; otros autores lo han considerado como un contrato atípico refiriéndose a él como una herramienta de gestión de negocios, a pesar de ello, de acuerdo con el autor Eduardo López Lozano, laboralmente hablando el *outsourcing* debería ser un contrato de prestación de servicios o un contrato de intermediación laboral o una subcontratación de una parte de las operaciones o negocios de una entidad (López E, 2017).

Una vez precisadas las problemáticas conceptuales y definidas cada una de las nociones citadas, es crucial especificar que de acuerdo con la normatividad y la jurisprudencia mexicana, el término más utilizado, aunque no siempre el adecuado según se analizó, para referirse al *outsourcing* en nuestro sistema jurídico, lo es el de subcontratación, circunstancia que se denota de la propia exposición de motivos del decreto de reforma a la LFT de fecha 30 de noviembre de 2012 (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018) y cuyo extracto me permito citar a continuación:

“...

Resulta insoslayable otorgar una respuesta integral, justa y equilibrada a esta problemática para incorporar en la legislación laboral medidas que permitan conciliar, por un lado, la efectiva

protección de los derechos de los trabajadores y, por el otro, el legítimo interés de los patrones por encontrar mecanismos que favorezcan la competitividad y productividad de los centros de trabajo. Con base en los razonamientos que a continuación se exponen, avanzaremos hacia mejores niveles de bienestar. Por tal motivo se propone:

...

3. Regular la subcontratación de personal u outsourcing, con el propósito de evitar la evasión y elusión del cumplimiento de obligaciones a cargo del patrón. Para tal efecto, se define la figura de “subcontratación”; se determina que el contrato de prestación de servicios deba constar por escrito; se prevé que la beneficiaria de los servicios tendrá la obligación de cerciorarse de la solvencia económica de la contratista y que ésta cumpla con sus obligaciones en materia de seguridad y salud. Se señala expresamente que en todo caso los patrones y los intermediarios serán responsables solidarios en las obligaciones contraídas con los trabajadores.” (Camára de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

En virtud de los argumentos esgrimidos con antelación, para efectos del presente trabajo de investigación se emplearán de manera indistinta los términos de *outsourcing* o régimen de subcontratación para referirse al objeto de estudio del trabajo práctico.

1.2 Antecedentes del *outsourcing*.

Se considera que el origen del *outsourcing* data del año 1970 surgiendo en los Estados Unidos de América, teniendo sus antecedentes en la figura denominada “*facilities management*”, la cual puede ser entendida como un gestor de activos; y

que consistía en reducir costos mediante la participación de un gestor en la realización de los servicios propios. (Campuzano, 2015)

Se desarrolló como consecuencia de que distintas empresas comenzaron a emplearla como una estrategia para sustituir el plan de autosuficiencia a través del cual desarrollaban la totalidad de las actividades de manera interna, propiciando de tal manera el abastecimiento externo.

Adicionalmente a lo expresado con anterioridad, la globalización y el desarrollo de la tecnología generaron la necesidad de recurrir a proveedores externos en virtud de que los departamentos y el personal de una empresa no podían mantenerse tan actualizados y competitivos como lo hacían las agencias independientes especializadas en un área determinada (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015), ocasionando con ello rezago y falta de competitividad de las compañías.

Como tal, el concepto de *outsourcing* fue instaurado en 1980 para referirse a la progresiva tendencia de las empresas de transferir sus sistemas de información a proveedores externos, siendo que las compañías pioneras en implementarlo fueron entre otras, EDS (Electronic Data Systems), Arthur Andersen y Price Waterhouse (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

Se ha señalado que en México los antecedentes del *outsourcing* se remontan a hace cuarenta años, cuando las empresas comenzaron a contratar servicios de vigilancia y limpieza, de comedor y mantenimiento, continuando de esta manera su evolución hasta comprender las áreas de reclutamiento y selección de personal, relaciones públicas, sistemas de información, mantenimiento de sistemas y procesamiento de datos; áreas que en la actualidad continúan contratándose bajo esta modalidad (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

A mediados de 1980 la flexibilidad del trabajo comenzó a popularizarse, en la década de los noventa la tendencia organizacional se modificó hacia la reubicación de recursos y servicios que permitieran la maximización de beneficios y la especialización de los negocios (JIMDO, 2016).

Con posterioridad y como consecuencia de la globalización y la apertura comercial de nuestro país en las negociaciones del Tratado de Libre Comercio de América del Norte (TLCAN), surgieron diversas disposiciones de trabajo y operación referentes a la modalidad de la subcontratación bajo un nuevo esquema de apertura beneficiando a las empresas maquiladoras (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

A pesar de que en la práctica los antecedentes del *outsourcing* en nuestro país datan de varias décadas, el régimen de subcontratación se incorporó formalmente en la legislación mexicana mediante el decreto de reforma a la LFT de fecha 30 de noviembre de 2012 (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), estableciendo la conceptualización del trabajo en régimen de subcontratación, sus requisitos y condiciones; aspectos que serán abordados con mayor profundidad en capítulos posteriores.

1.3 Tipos y modalidades de *outsourcing*.

El *outsourcing* examinado desde el contexto administrativo, como una herramienta de gestión que permite a las empresas transferir a otras determinadas actividades y procesos que no son prioridad para su objeto social y que con ello puedan enfocarse en la realización de las actividades prioritarias, a lo que en el campo de la administración se le denomina “*core business*” (Schneider, 2004); ha permitido realizar una clasificación de los tipos y modalidades de *outsourcing*, atendiendo al área de servicios que se contrata, el lugar en el que se desempeñan las actividades y las prestaciones adicionales propuestas por el contratista; motivo por el cual

resulta necesario analizar aquellos que en la práctica son los más empleados por las empresas.

Entre los tipos de *outsourcing* más utilizados, se encuentran los siguientes:

1. *Outsourcing* puro. Consiste en el uso de recursos externos a la empresa para realizar actividades tradicionalmente ejecutadas por personal y recursos internos, delegando la realización de determinadas actividades, principalmente las que se refieren al reclutamiento, selección y contratación de personal; a empresas especializadas con el propósito de agilizar los procesos, optimizar la calidad del personal contratado y reducir los costos que implican para la empresa contratante realizar todo el procedimiento aludido. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)
2. *Outsourcing* fiscal. Esta modalidad también es conocida como *outsourcing* estratégico de nómina, y se caracteriza por la transferencia total o parcial de los trabajadores de las empresas contratantes a la compañía contratista. Recibe el término de “estratégico” porque emplea diversas tácticas y esquemas para la planeación y pago de obligaciones fiscales con el menor costo posible. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)

Respecto de las modalidades en que se emplea el *outsourcing*, las más relevantes en la práctica, son las que se analizan a continuación:

1. Deslocalización: Se le denomina también *off-shore* y su principal característica radica en la contratación de servicios de terceros que se encuentran radicados en países que son atractivos para las empresas en virtud de que permiten ejecutar las actividades generando menores costos como consecuencia de su legislación nacional. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)

2. *Co-sourcing*: Esta modalidad se caracteriza por la aportación de un valor añadido que genera el contratista al ofrecer los servicios, verbigracia, compartir riesgos de las operaciones. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)
3. *Off-site*: El citado término hace referencia al *outsourcing* mediante el cual las actividades contratadas se ejecutan en las instalaciones de la empresa contratista. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)
4. *In-house*: Es el *outsourcing* a través del cual las actividades se realizan en las instalaciones de la empresa contratante. (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015)

En concordancia con lo precisado por el autor Eduardo López Lozano, legalmente el *outsourcing* presenta dos modalidades contempladas en la LFT, las cuales consisten en la intermediación prevista en los artículos 12 al 15 y la subcontratación regulada en los artículos 15 al 15 D (López E, 2017), modalidades que se analizarán en capítulos subsecuentes.

Cabe precisar que tanto los tipos como las modalidades anteriormente señaladas, pueden ser utilizadas en los múltiples sectores y actividades económicas, siendo en las áreas de sistemas administrativos, financieros, contables, informáticos y de recursos humanos, en donde su empleo se ha incrementado considerablemente en los últimos años.

1.4 Análisis de la implementación del *outsourcing*, beneficios y desventajas de su incorporación.

A lo largo de la historia se han instaurado diversas formas de organizar el trabajo, las cuales pretenden responder a las exigencias de los modelos económicos y las

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

situaciones sociales vigentes en cada uno de los periodos históricos; los diversos esquemas están influenciados por múltiples factores íntimamente relacionados entre sí, tales como la competitividad de los mercados, las transformaciones de productos, sectores de producción, utilización de nuevas tecnologías, etc. (De Pablo, 1995), de tal modo, la organización del trabajo ha estado en constante evolución.

La globalización, entendida como un fenómeno que implica la ruptura de barreras sociales, económicas y empresariales generando con ello una mayor aproximación e integración de las personas y las empresas, conlleva indiscutiblemente una transformación en la forma tradicional de organizar el trabajo (Echeverría, 2012), que por su complejidad involucra múltiples sectores y cuyos estragos han ocasionado la modificación de estructuras económicas, políticas, sociales y culturales pretendiendo dar efectiva respuesta a los impetuosos cambios que ha traído consigo, suscitando con ello la búsqueda por parte de las empresas de estrategias que les permitan conservar e incrementar su competitividad y rentabilidad en el mercado mediante la disminución de costos de producción (Matteo Dean, 2007), razón por la cual la implementación del *outsourcing* se ha incrementado considerablemente en los últimos años, de acuerdo con el Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI) en el 2017 existían aproximadamente diecinueve millones de trabajadores en el sector formal, de los cuales, cinco millones se encontraban en el régimen de subcontratación. (Landeró A.Vladimir, 2017)

1.4.1 Beneficios y desventajas de la incorporación del *outsourcing*.

Es relevante analizar las razones que motivan al sector productivo a incorporar el régimen de subcontratación en sus estructuras, realizando el referido estudio a partir de las ventajas y desventajas que dicha incorporación implica.

En primer término, se analizarán las ventajas administrativas siendo las más atractivas las que se enumeran en seguida (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015):

1. Al transmitir a la contratista las actividades secundarias o accesorias de la empresa, la contratante puede dedicarse exclusivamente a crear valor de sus productos o actividades y mejorar su calidad.
2. El *outsourcing* de administración de personal genera a la contratante la ventaja de eliminar los procesos de reclutamiento, selección de personal, pago de nómina, entre otros, disminuyendo con ello la carga administrativa que implican dichas actividades.
3. La capacitación de los trabajadores se disminuye considerablemente al contratar personal experto en las áreas que requiere la empresa, por lo que la curva de aprendizaje se reduce efectivamente.
4. Los gastos de contratación de personal y recursos humanos descienden.
5. Le permite a la empresa contratante adaptar sus operaciones y costos a las necesidades vigentes del mercado.

Adicionalmente a las ventajas administrativas, existen razones financieras (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015) que motivan la adopción del régimen de subcontratación, siendo las siguientes:

1. Permite la reducción y control del gasto de operación.
2. Reduce la necesidad de disponer de los fondos de capital al permitir excluir fondos de funciones diferentes al objeto social de la compañía.
3. Facilita el acceso al dinero efectivo.
4. El importe de los servicios es deducible de impuestos.

En la misma tesitura, se exponen a continuación razones de diversa índole precisadas por el autor José Luis Duque Ceballos (José Luis Duque Ceballos et al, 2014).

1. Reducción del riesgo empresarial.
2. Disminución de costos.
3. Liberación de capital.
4. Transformación de costos fijos en costos variables.
5. Posibilidad de acceder a nuevas tecnologías, competencias e instrumentos suministrados por el contratista
6. Aprovechamiento del conocimiento del contratista.
7. La empresa contratante se “libera” de las responsabilidades frente a los trabajadores de la empresa contratista.
8. Permite delegar los riesgos del conflicto laboral.

De la misma manera, es necesario examinar las desventajas que la incorporación del referido régimen puede ocasionar (Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio, 2015).

1. Posibilidad de contratar trabajadores no aptos para el desarrollo de las actividades de la empresa.
2. Creación de dependencia con el proveedor del servicio.
3. Riesgo de perder el control de la producción de la empresa.
4. Falta de motivación de los trabajadores al no sentirse parte del negocio.
5. Disminución de productividad ante falta de motivación.
6. Posibilidad de bajo compromiso de los trabajadores subcontratados.
7. La continua rotación de personal puede provocar la falta de especialización en áreas determinadas.

Indubitablemente el sector más afectado en la subcontratación es la clase trabajadora, por ende, es preciso identificar las desventajas que el aludido régimen implica para los trabajadores (Ruiz Salvador, Cisneros Guadalupe, 2014).

1. Incrementa el riesgo de precariedad laboral.
2. Incertidumbre respecto de la continuidad del trabajo.
3. Menor control sobre las condiciones de trabajo.
4. Mayor desprotección frente a la cobertura social.
5. Realización de prácticas discriminatorias.
6. Incremento de despidos arbitrarios.
7. Evasión de responsabilidades patronales.

1.4.2 Análisis de la implementación del *outsourcing*.

La utilización del *outsourcing* en nuestro país ha tenido un incremento considerable en los últimos años de acuerdo con los censos económicos realizados por el INEGI de los cuales se advierte que la subcontratación de personal se duplicó en los últimos diez años (Puga Tlaloc, 2014).

Para estar en posibilidad de analizar el comportamiento de su implementación se examinarán los datos obtenidos a partir de los censos económicos realizados durante el periodo comprendido del 2004 al 2014, en primer término, a nivel nacional y con posterioridad a nivel local.

De conformidad con el censo económico del 2004 (INEGI, 2004), existían en nuestro país 240 agencias de empleo temporal y 1384 unidades económicas de suministro de personal permanente. Del total del personal ocupado que corresponde a 16'239,536 (dieciséis millones doscientos treinta y nueve mil quinientos treinta y seis) trabajadores el 91.4 %, es decir; 14'840,272 (catorce millones ochocientos cuarenta mil doscientos setenta y dos) trabajadores dependían directamente de la

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

razón social para la que laboraban, mientras que el 8.6 %, que corresponde a 1'399,264 (un millón trescientos noventa y nueve mil doscientos sesenta y cuatro) trabajadores, no dependían de la razón social al ser contratados vía *outsourcing* y realizar actividades directamente asociadas a la producción de bienes o servicios (INEGI, 2004).

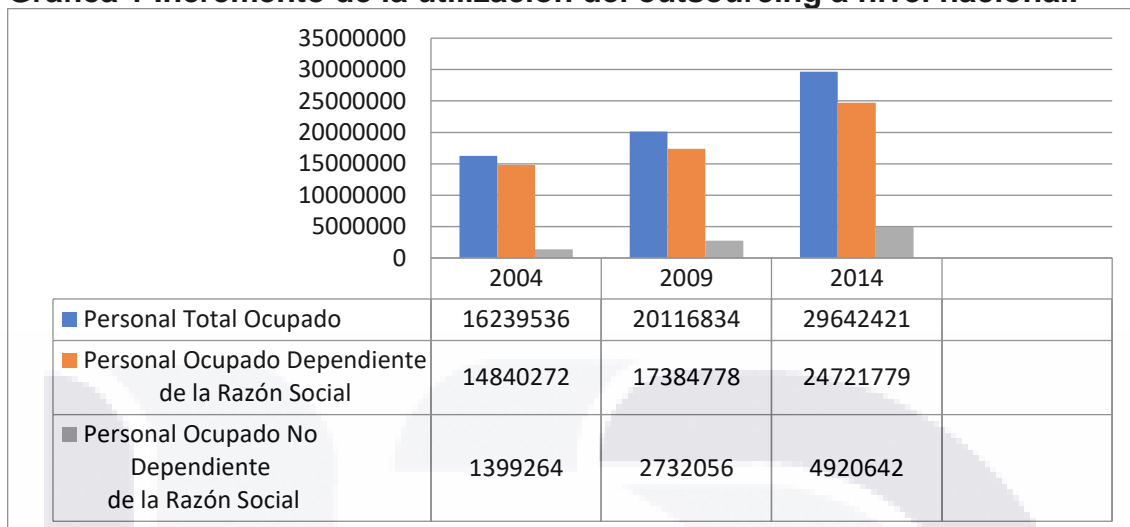
De acuerdo con los resultados del censo económico del 2009, la subcontratación se incrementó considerablemente, puesto que de corresponder al 8.6 % del total de la población ocupada en el censo del 2004, aumentó a 13.6 % para el 2009, teniendo un crecimiento del 95.2 % en tan solo 5 años (INEGI, 2009).

En virtud del referido censo económico, se determinó que de un total de 20'116,834 (veinte millones ciento dieciséis mil ochocientos treinta y cuatro) trabajadores, el 13.6 % que corresponde a 2'732,056 (dos millones setecientos treinta y dos mil cincuenta y seis) trabajadores fueron contratados a través del régimen de subcontratación.

Dentro de los principales sectores en los que se empleó este régimen, destacan los servicios privados no financieros, el comercio y las industrias manufactureras, los cuales representan el 27.3 %, 31.8 % y 24.4 % del total de los trabajadores contratados vía *outsourcing* respectivamente (INEGI, 2009).

Con relación al censo económico del 2014, el total de la población empleada lo era de 29'642,421, por lo que 24'721,779 (veinticuatro millones setecientos veintiún setecientos setenta y nueve) trabajadores que constituyen el 83.4 % del total del personal ocupado, dependían directamente de la razón social para la que laboraban, mientras que 4'920,642 (cuatro millones novecientos veinte mil seiscientos cuarenta y dos) trabajadores que implican el 16.6 %, se refiere a personal subcontratado (INEGI, 2015), denotando con ello el acelerado crecimiento de la incorporación del *outsourcing*.

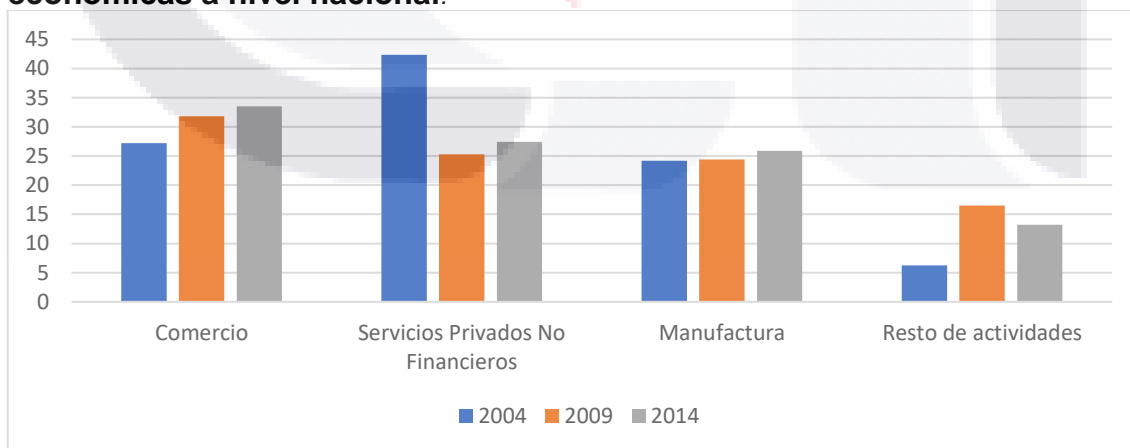
Gráfica 1 Incremento de la utilización del outsourcing a nivel nacional.



Fuente. Elaboración propia con datos obtenidos de (INEGI, 2004), (INEGI, 2009) (INEGI, 2015).

Las actividades en las que mayormente fueron contratados los trabajadores mediante *outsourcing* durante el citado periodo son el comercio con 33.5 %, servicios privados no financieros con 27.4 %, industrias manufactureras con 25.9 % y el resto de actividades, en las que se incluyen la pesca, acuicultura, minería, electricidad, construcción, transportes y servicios financieros con 13.2 %. (INEGI, 2015).

Gráfica 2. Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas a nivel nacional.



Fuente. Elaboración propia con datos obtenidos de (INEGI, 2004) (INEGI, 2009) (INEGI, 2015).

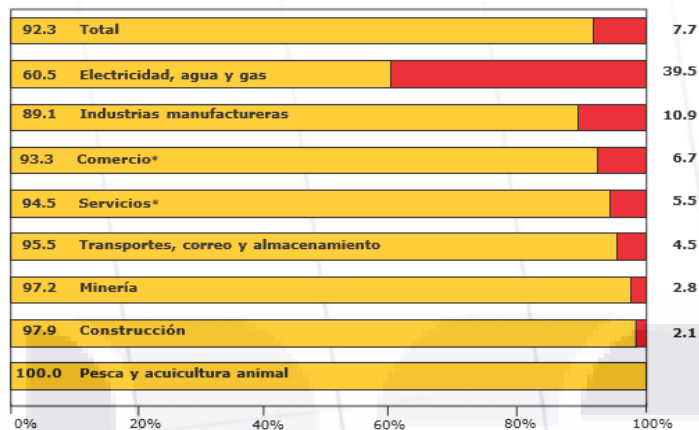
En la misma tesitura, de acuerdo con estimaciones realizadas por el INEGI durante el periodo comprendido del 2004 al 2016, la utilización del *outsourcing* se incrementó en un 155% (Grajales Manuel, 2017), información que denota la relevancia del estudio y regulación de la figura referida.

Una vez que ha sido precisado el crecimiento de la incorporación del *outsourcing* a nivel nacional, es necesario examinar su implementación en nuestro Estado, para ello se analizan los censos económicos elaborados por el INEGI durante el periodo comprendido del 2004 al 2014.

En virtud del censo económico del 2004 se determinó que en Aguascalientes había un total de 33,630 (treinta y tres mil seiscientos treinta) personas empleadas, de las cuales el 92.3 %, es decir, 31,041 (treinta y un mil cuarenta) personas dependían directamente de la razón social para la cual laboraban, mientras que 2,589 (dos mil quinientos ochenta y nueve) personas, correspondientes al 7.7 %, fueron contratadas vía *outsourcing*.

Los sectores en los que se desempeña la mayor cantidad de personal subcontratado lo son el de producción, comercialización, prestación de servicios, administración, contabilidad, entre otros, sin embargo, el sector en el que fue empleado el mayor porcentaje de personal subcontratado lo fue el sector de electricidad, agua y gas con el 39.5 %, toda vez que los trabajadores en las actividades de captación, tratamiento y suministro de agua realizados por el sector privado, son en su totalidad personas que no dependen de la razón social. (INEGI, 2004).

Gráfica 3 Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2004.

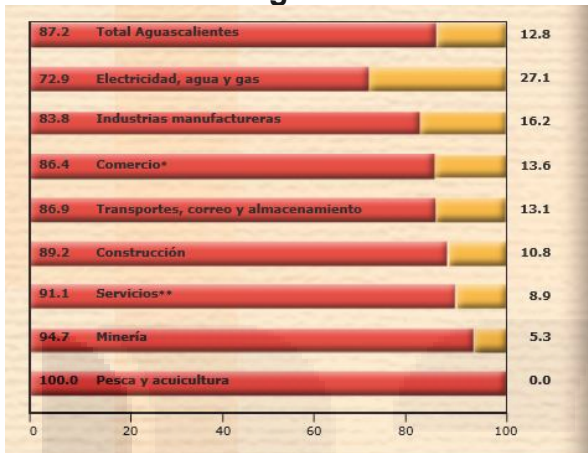


Fuente (INEGI, 2004)

En lo que respecta al censo económico correspondiente al 2009, los resultados obtenidos fueron de un total de 242,706 (doscientos cuarenta y dos mil setecientos seis) personas empleadas, de las cuales el 87.2 %, correspondiente a 211,640 (doscientos once mil seiscientos cuarenta) individuos que tenía un relación laboral con la razón social para la que desempeñaban sus actividades, mientras que 31,066 (treinta y un mil sesenta y seis) trabajadores, quienes representan el 12.8 % desempeñaron sus actividades vía régimen de subcontratación.

Al igual que el censo del 2004, el sector con mayor porcentaje de personal subcontratado lo fue el de electricidad, agua y gas representando un 27.1 %. (INEGI, 2009).

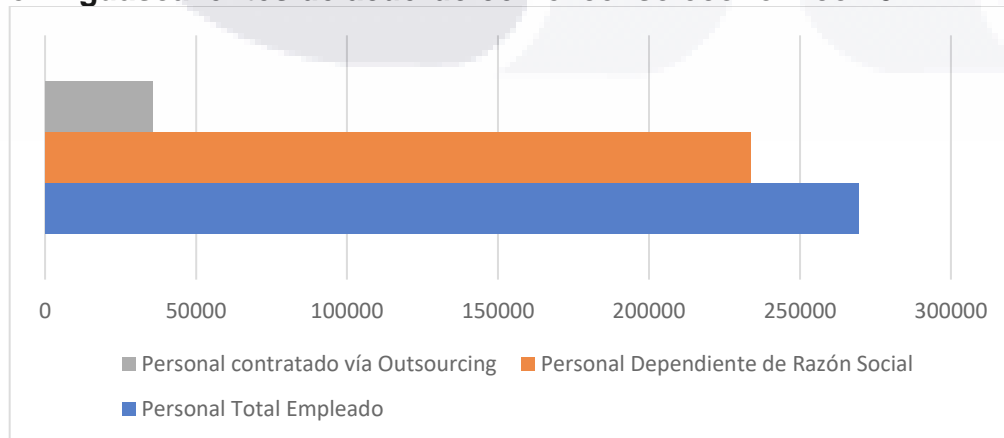
Gráfica 4 Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2009.



Fuente. (INEGI, 2009)

En lo concerniente al censo económico del 2014, se precisó que en el 2013 existían en el Estado un total de 269,467 (doscientos sesenta y nueve mil cuatrocientos sesenta y siete) trabajadores, de los cuales 35,742 (treinta y cinco mil setecientos cuarenta y dos) no dependían de la razón social para la cual laboraban, representado el 13.26 %, por lo que únicamente el 86.73 %, es decir, 233,725 (doscientos treinta y tres mil setecientos veinticinco) trabajadores tenían una relación laboral con la unidad económica para la que desempeñaba sus funciones. (INEGI, 2014).

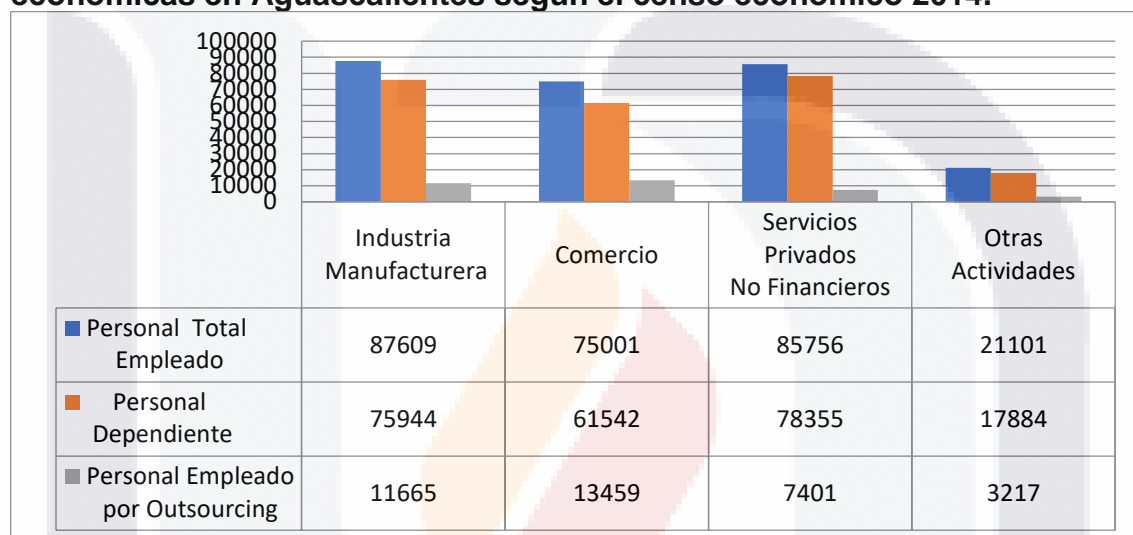
Gráfica 5. Análisis del régimen de contratación del total del personal empleado en Aguascalientes de acuerdo con el censo económico 2014.



Fuente. Elaboración propia con datos obtenidos de (INEGI, 2014)

Los sectores en los que fue incorporada la subcontratación en nuestro estado lo son la industria manufacturera, el comercio, los servicios privados no financieros y el resto de las actividades en las que se comprenden las actividades de pesca, acuicultura, minería, construcción, transporte, correos y almacenamiento (INEGI, 2018).

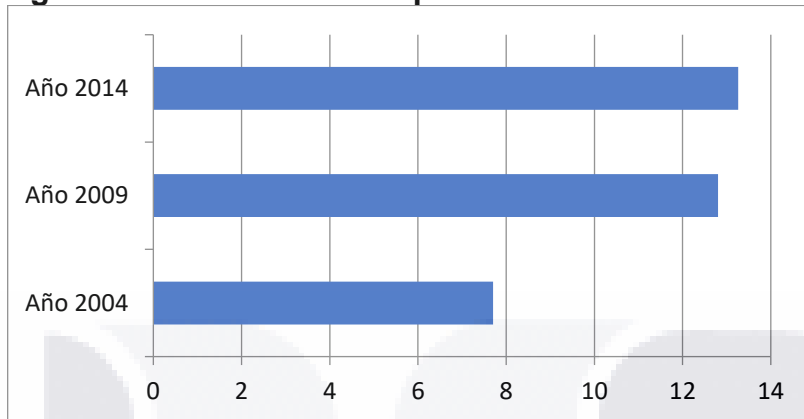
Gráfica 6. Implementación del outsourcing en los sectores y actividades económicas en Aguascalientes según el censo económico 2014.



Fuente. Elaboración Propia con datos obtenidos de (INEGI, 2014)

De la información analizada se denota que el empleo del *outsourcing* en Aguascalientes se ha incrementado considerablemente durante la temporalidad referida, en virtud de que al inicio del periodo era utilizado en un 7.7 %, mientras que para el 2009 se incrementó a 12.8 % y para el 2014 aumentó a 13.26 %.

Gráfica 7. Incremento en la implementación del outsourcing en Aguascalientes durante el periodo 2004 al 2014.



Fuente. Elaboración propia con datos obtenidos de (INEGI, 2004), (INEGI, 2009), (INEGI, 2014)

CAPÍTULO II. NATURALEZA LABORAL DEL *OUTSOURCING*. PRINCIPALES OBLIGACIONES EN RELACIÓN CON LAS PRESTACIONES LABORALES.

2.1 Conceptos generales.

Previo a analizar la naturaleza laboral y las principales obligaciones del *outsourcing* en relación con las prestaciones laborales, es necesario precisar los conceptos básicos relacionados con el régimen de subcontratación, los cuales se encuentran previstos en la LFT.

2.1.1 Concepto de trabajo.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 8 de la LFT es *“toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio”*. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.2 Concepto de trabajador.

El artículo 8 del ordenamiento citado prevé tal concepto definiéndolo de la siguiente manera

“Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.3 Concepto de patrón.

De conformidad con lo previsto por el artículo 10 de la LFT; se considera patrón a *“toda persona física o moral que utilice los servicios de uno o varios trabajadores”*. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

2.1.4 Concepto de intermediario.

Según el artículo 12 de la LFT, es intermediario *“quien contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.5 Concepto de régimen de subcontratación.

El artículo 15 A de la LFT regula el régimen de subcontratación, conceptualizándolo 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”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.6 Concepto de relación de trabajo.

De conformidad con lo señalado por el artículo 20 del ordenamiento multicitado, se entiende por relación de trabajo, *“la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario, independientemente del acto que le dé origen”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.7 Concepto de contrato individual de trabajo.

“Es aquel por medio del cual un trabajador se obliga a prestar a uno o varios patrones, un trabajo personal subordinado mediante el pago de un salario”. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), concepto previsto en el artículo 20 de la LFT.

2.1.8 Concepto de jornada de trabajo.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 58 de la LFT se entenderá como tal, *“al tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.1.9 Concepto de salario.

Dicho concepto se encuentra previsto en el artículo 82 de la LFT, en el que se señala que es *“la retribución que debe pagar el patrón al trabajador por su trabajo”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.10 Concepto de salario mínimo.

Corresponde a *“la cantidad menor que debe recibir en efectivo el trabajador por los servicios prestados en una jornada de trabajo”*, de conformidad con lo expresado en

el artículo 90 de la ley de la materia (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.11 Concepto de empresa.

Se entenderá como “*la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios*” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.12 Concepto de establecimiento.

“*Es la unidad técnica que como sucursal o agencia forme parte y contribuya a la realización de los fines de la empresa*” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

2.2 Ley Federal del Trabajo previo a la reforma laboral del 30 de noviembre de 2012.

La única modalidad de *outsourcing* regulada previo a la reforma mencionada, lo era la de intermediación (López E, 2017), prevista en los artículos 12, 13, 14 y 15, en los cuales se define la figura del intermediario, sus obligaciones y responsabilidades respecto de los trabajadores, así como los casos en los que no será considerado como intermediario sino como patrón.

Para efecto de precisar lo anterior, me permito citar los preceptos legales referidos.

“Artículo 12. Intermediario es la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón.

Artículo 13. No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que contraten trabajos para ejecutarlos con

elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. En caso contrario serán solidariamente responsables con los beneficiarios directos de las obras o servicios, por las obligaciones contraídas con los trabajadores.

Artículo 14. Las personas que utilicen intermediarios para la contratación de trabajadores serán responsables de las obligaciones que deriven de esta Ley y de los servicios prestados. Los trabajadores tendrán los derechos siguientes:

I. Prestarán sus servicios en las mismas condiciones de trabajo y tendrán los mismos derechos que correspondan a los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa o establecimiento;

II. Los intermediarios no podrán recibir ninguna retribución o comisión con cargo a los salarios de los trabajadores.

Artículo 15. En las empresas que ejecuten obras o servicios en forma exclusiva o principal para otra, y que no dispongan de elementos propios suficientes de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 13, se observarán las normas siguientes:

I. La empresa beneficiaria será solidariamente responsable de las obligaciones contraídas con los trabajadores;

II. Los trabajadores empleados en la ejecución de las obras o servicios tendrán derecho a disfrutar de condiciones de trabajo proporcionadas a las que disfruten los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa beneficiaria. Para determinar la proporción, se tomarán en consideración las diferencias que existan en los salarios mínimos que rijan en el área geográfica de aplicación en que se encuentren instaladas

las empresas y las demás circunstancias que puedan influir en las condiciones de trabajo” (H. Congreso de la Unión, 2012).

Como puede apreciarse de los fundamentos legales citados con anterioridad, la intermediación se actualiza cuando una persona contrata o interviene en la contratación de otras, para que éstas presten sus servicios a un patrón; sin embargo, dicha figura no se presenta cuando se ejecuten los trabajos con elementos propios y suficientes para hacer frente a las obligaciones laborales, considerándose para tal efecto como patrones, por lo tanto, en caso de inobservancia, se considerarán solidariamente responsables con los beneficiarios directos de las obras o servicios respecto de las obligaciones con los trabajadores.

Al resolver los conflictos labores en materia de intermediación, los tribunales determinaron que únicamente se actualizará la responsabilidad solidaria cuando se cumplan los siguientes requisitos (López E, 2017):

- a) Las obras o servicios se ejecuten en forma exclusiva o principal para la empresa beneficiaria.
- b) Que la empresa ejecutante no disponga de elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones derivadas de la relación laboral con los trabajadores.

Adicionalmente, el Décimo Tercer Tribunal Colegiado en materia de trabajo del primer circuito con residencia en la Ciudad de México, emitió la siguiente tesis aislada que resulta de interés en la materia.

“Época: Novena Época

Registro: 162108

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIII, Mayo de 2011

Materia(s): Laboral

Tesis: I.13o.T.300 L

Página: 1199

INTERMEDIARIO EN MATERIA LABORAL. LA CELEBRACIÓN DE UN CONVENIO POR EL QUE MANIFIESTA QUE ASUME LA RESPONSABILIDAD Y OBLIGACIONES DERIVADAS DE LA RELACIÓN DE TRABAJO Y LIBERA DE ELLAS A UNO O VARIOS PATRONES, CONLLEVA LA ACEPTACIÓN DE SU RESPONSABILIDAD SOLIDARIA COMO PATRÓN CON EL BENEFICIARIO DIRECTO DEL TRABAJO O SERVICIO.

La estipulación o convención entre patrones que implique la liberación extrajudicial de uno o varios de ellos, con motivo de la aceptación de la responsabilidad respecto de la relación laboral que otro manifieste, supone la figura jurídica del intermediario establecida en el artículo 13 de la Ley Federal del Trabajo, que conforme a este precepto, es la persona física o moral que contrata o interviene en la contratación de trabajadores para que presten servicios a un patrón, es decir, que no contrate por cuenta propia sino de un tercero, que es el verdadero patrón; sin embargo, cuando dicho intermediario constituye una empresa establecida que contrata trabajadores y tiene elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de esas relaciones laborales, se considera patrón y no intermediario y, en caso de que no cumpla con ellas, será solidariamente responsable con los beneficiarios directos de las obras o servicios; ello es así, porque la finalidad del referido precepto es evitar que las empresas que contratan trabajadores

asuman la responsabilidad jurídica de los patronos, con la posibilidad de que carezcan de solvencia para el cumplimiento de las obligaciones contraídas con los trabajadores y que con ello se impida que éstos perciban las prestaciones derivadas de sus servicios, porque los beneficiarios directos de las obras o servicios se protejan con la formalidad de una empresa aparentemente responsable para eludir sus responsabilidades laborales; de ahí que la celebración de un convenio que implique la liberación extrajudicial de uno o varios de los patronos, con motivo de la aceptación de la responsabilidad y obligaciones derivadas de la relación laboral que otro manifieste, conlleva en sí mismo el reconocimiento de que quien contrata es un intermediario y de que su intervención tiene por objeto proporcionar trabajadores a otro u otras personas físicas o morales que se benefician con los servicios de las personas así contratadas; por ende, da lugar al reconocimiento de la existencia de la relación de trabajo y la responsabilidad solidaria de patrón entre ambos firmantes del contrato que persigue la liberación extrajudicial de responsabilidad por uno o varios de los signantes” (Semanao Judicial de la Federación, 2011).

La tesis previamente citada y cuya observación no es obligatoria al tratarse de una tesis aislada, pretende proteger los derechos de los trabajadores y su efectiva realización, sin embargo, desde mi perspectiva, los tribunales se extralimitaron al considerar que se actualiza la responsabilidad solidaria entre empresas por el simple hecho de establecer que una empresa asume la responsabilidad respecto de los trabajadores y libera a la otra de dicha carga, sin que se actualicen los requisitos analizados previamente para el efecto de que legalmente se dé la responsabilidad solidaria, considero además que en cada caso en particular debe analizarse la naturaleza jurídica de la figura propuesta y no únicamente guiarse por la denominación del contrato.

2.3 Reforma a la Ley Federal del Trabajo de fecha 30 de noviembre de 2012.

El 30 de noviembre de 2012 fue publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF, 2012) la reforma a la LFT a través de la cual, entre otros aspectos, se regula el régimen de subcontratación mediante la incorporación de los artículos 15-A, 15-B, 15-C, 15-D y 1004 C. (DOF, 2012).

En este sentido, el artículo 15 A de la LFT define el trabajo en régimen de subcontratación de la siguiente manera:

“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” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Consecuentemente, en el régimen de subcontratación pueden identificarse las siguientes características:

1. Relación de trabajo triangular: patrón contratista- trabajadores-contratante. (Sánchez-Castañeda Alfredo et al, 2012)
2. Rompimiento o la no existencia de una relación laboral formal entre el empleador de la empresa contratante y los trabajadores de las empresas subcontratadas (García Ancelmo et al, 2013)
3. Contratante fija y supervisa la ejecución de las actividades subcontratadas, las cuales deben ser especializadas (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Adicionalmente, el precepto legal en comento, establece las condiciones que se deben observar en la subcontratación para el efecto de que pueda ser considerada como tal, a saber:

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades que se desarrollen en el centro de trabajo, sean iguales o similares en su totalidad.
- b) Deberá justificar el carácter especializado.
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

En caso de que no se observen las condiciones previamente citadas, se considerará a la empresa contratante como patrón para todos los efectos previstos en la LFT incluyendo además las obligaciones en materia de seguridad social; regulación relevante que pretende impedir el mal empleo del régimen de subcontratación y cuya violación genera consecuencias importantes para la empresa contratante, las cuales serán analizadas en próximos capítulos.

En la misma tesitura, el artículo 15 B de la ley en comento, prevé la formalidad que debe observarse en la celebración del contrato correspondiente, al señalar expresamente que debe constar por escrito e impone además a la contratante, la obligación de cerciorarse que la contratista cuente con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones con sus trabajadores. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

Además de la obligación contenida en el artículo 15 B, el artículo 15 C, contempla una obligación de cercioramiento adicional relacionada con el cumplimiento de las disposiciones en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo; sin embargo, el cumplimiento de las referidas obligaciones se realiza en momentos diferentes, la primera de ellas debe cumplirse en la celebración del contrato

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

mientras que la segunda debe realizarse de manera permanente, estableciendo para ello los medios (unidad de verificación) a través de los cuales puede cerciorarse la empresa contratante.

Por tales motivos, es recomendable verificar previo a la contratación del *outsourcing* y respecto de éste, entre otros aspectos, los siguientes:

1. Solvencia económica mediante la revisión de los estados financieros.
2. Revisar la representación de la empresa.
3. Confirmar el Registro Federal de Contribuyentes (RFC)
4. Confirmar afiliación patronal al IMSS.
5. Verificar los comprobantes fiscales expedidos y que los conceptos correspondan al contrato firmado.
6. Comprobar que los trabajadores se encuentran inscritos ante el IMSS. (López E, 2017).

En el mismo tenor, es necesario precisar que se recomienda solicitar al *outsourcing* que se encuentre dictaminado para efectos fiscales y respecto del IMSS y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT) (López E, 2017).

En virtud de que el régimen de subcontratación ha sido empleado dolosamente con la finalidad de menoscabar derechos laborales y evadir el pago y cumplimiento de obligaciones fiscales, el artículo 15 D del ordenamiento multi referido, establece la prohibición de emplear la subcontratación para realizar la transferencia deliberada de trabajadores de la empresa contratante a la subcontratista tendente a disminuir derechos laborales; por lo que en caso de violación a dicha prohibición, se impondrá una multa equivalente a 250-5000 unidades de medida de actualización (UMA) de conformidad con lo previsto por el artículo 1004 C. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

2.4 Relación de trabajo y condiciones de trabajo.

2.4.1 Relación de trabajo. Elementos.

En concordancia con el artículo 20 de la LFT, existirá relación de trabajo cuando se realice la prestación de un servicio personal subordinado a cambio del pago de un salario, subsecuentemente, puede determinarse que la relación de trabajo tiene elementos subjetivos y elementos materiales (Dávalos José, 1989).

Los elementos subjetivos se encuentran conformados por el patrón y el trabajador, mientras que los elementos materiales se enlistan a continuación:

1. Prestación de un servicio. Única y exclusivamente el prestado por una persona física (trabajador).
2. El servicio ha de prestarse en forma personal. Para atribuir a una persona la calidad de trabajador, el servicio prestado ha de ser personalísimo, desempeñado directamente por el individuo y no por conducto de otra persona.
3. El servicio ha de prestarse en forma subordinada. La subordinación implica una relación bilateral, por un lado, corresponde a la facultad de mando del patrón y por el otro, implica el deber jurídico de obediencia por parte del trabajador (López E, 2017).
4. El servicio ha de prestarse a cambio de un salario. El trabajo es una actividad remuneradora, por lo que el trabajador debe de obtener una retribución por su trabajo.

A pesar de que la subordinación es uno de los elementos característicos y distintivos de la relación laboral, en el trabajo en régimen de subcontratación aparece como un

elemento difuso, puesto que se han incorporado otros actores en una relación que al principio era bilateral, por lo que en múltiples ocasiones, el patrón facultado para ejercerla formalmente mediante el contrato de trabajo respectivo, no corresponde a quien la ejerce de manera práctica en la ejecución de las actividades, por ende, se considera que la subordinación tradicionalmente considerada como la facultad de mando y el deber de obediencia, de manera directa, en un momento y lugar determinado, ha sido superada en la actualidad al no establecer la manera en que puede ejercerse en las nuevas modalidades de contratación, limitando con ello, la regulación clara de la subcontratación en nuestro país (Sánchez-Castañeda Alfredo et al, 2012).

Como consecuencia de los múltiples criterios emitidos por las Juntas Federales de Conciliación y Arbitraje respecto de la relación laboral en materia de subordinación, el Pleno de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje con la finalidad de unificarlos aprobó el criterio que se cita a continuación:

“Relación de Trabajo en el Régimen de Subcontratación. En el régimen de subcontratación, el contratista ejecuta obras o presta servicio con sus trabajadores, a favor de una persona física o moral denominada contratante, quien tiene derecho a fijar al primero las tareas a realizar, supervisar el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas; esto es, por sus características constituye una excepción a la regla general, por virtud de la cual, la relación de trabajo debe ser directa y por tiempo indeterminado” (López E, 2017).

El conocimiento de los elementos que constituyen la relación laboral contribuye a la solución de conflictos obrero-patronales en materia de despido injustificado y permite diseñar estrategias de defensa y dimensionar sus efectos, circunstancia que se denota con la siguiente tesis aislada:

“Época: Novena Época

Registro: 179047

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXI, Marzo de 2005

Materia(s): Laboral

Tesis: I.9o.T.191 L

Página: 1112

DESPIDO INJUSTIFICADO. SI EL PATRÓN SE EXCEPCIONA MANIFESTANDO QUE NO EXISTE RELACIÓN LABORAL CON ÉL, SINO UN CONTRATO CIVIL DE SUMINISTRO POR VIRTUD DEL CUAL UN TERCERO LE PROPORCIONA TRABAJADORES Y LO LIBERA DE CUALQUIER OBLIGACIÓN DE CARÁCTER LABORAL EN RELACIÓN CON AQUÉL, DICHA EXCEPCIÓN RESULTA IMPROCEDENTE.

Si en un conflicto de trabajo se alega despido injustificado y el patrón se excepciona manifestando que no existe relación laboral con el trabajador, por existir un contrato de naturaleza civil de suministro de personal, por virtud del cual una tercera empresa suministra trabajadores al beneficiario a cambio de una determinada cantidad por los servicios prestados, y aquélla lo libera de cualquier obligación de carácter laboral en relación con el trabajador "suministrado", dicha excepción resulta improcedente, porque los extremos en que se apoya contravienen un principio esencial del derecho social contenido en el artículo 3o. de la legislación laboral, consistente en que "el trabajo no es artículo de comercio", así como las demás disposiciones que garantizan los derechos mínimos de los trabajadores contempladas en él, que son de orden público y deben observarse por todos los individuos en la Federación, ya que, por una parte, la empresa que suministra el personal a la beneficiaria no se constituye en intermediario laboral en términos de

los artículos 12 a 15 de la Ley Federal del Trabajo, sino que en realidad utiliza el trabajo del personal que contratan las empresas beneficiarias como materia prima y, por otra, al relevar de todo compromiso laboral al verdadero patrón, pretende establecer nuevos actores en la relación entre el capital y el trabajo, como serían los "trabajadores suministrados" (que no gozan de todos los derechos que los demás trabajadores tienen en la empresa beneficiaria), convirtiéndose en patronos virtuales que por medio de contratos civiles se subrogan a los patronos en sus obligaciones laborales, lo cual está prohibido tanto por el apartado A del artículo 123 constitucional, como por su ley reglamentaria." (Seminario Judicial de la Federación, 2005)

En concordancia con la tesis previamente invocada, la excepción consistente en la ausencia de relación laboral como consecuencia de la existencia de un contrato de suministro de personal hecha valer por un patrón en juicio, resulta improcedente en virtud de que como se analizó en capítulos anteriores, el trabajo no es un objeto de comercio y, por ende, no puede hablarse de suministro de personal por ser éste un acto de comercio, consecuentemente, será considerado como patrón y estará en una situación de riesgo ante un conflicto laboral, máxime si carece de la documentación adecuada para ejercer su defensa.

2.4.2 Condiciones de trabajo.

De conformidad con el artículo 56 de la LFT, las condiciones de trabajo estarán sustentadas en el principio de igualdad entre mujeres y hombres, y no podrán ser inferiores a las fijadas en la normativa de la materia, siendo, además, proporcionales a la importancia de los servicios y actividades desarrolladas e iguales para trabajos iguales.

De la misma manera, se prohíbe la discriminación por motivo de origen étnico o nacionalidad, sexo, género, edad, discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, opiniones, preferencias sexuales, condiciones de embarazo, responsabilidades familiares o estado civil o ninguna otra. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Entre las principales condiciones de trabajo, se estudian las siguientes.

a) Jornada de trabajo.

En virtud de que ya fue analizado su concepto, se procede a examinar los demás aspectos relacionados con la jornada de trabajo, condición laboral que se encuentra regulada en los artículos comprendidos del 58 al 68 de la Ley Federal del Trabajo.

Como consecuencia de la libertad contractual, se autoriza que la jornada de trabajo pueda ser establecida de mutuo acuerdo entre patrón y trabajador atendiendo las necesidades de la empresa y sin que exceda de los máximos legales autorizados, permitiendo al trabajador el descanso del sábado o equivalente.

Adicionalmente, la ley de la materia prevé los tipos de jornada de trabajo, señalando para tal efecto que será diurna la comprendida entre las seis y las veinte horas, teniendo una duración máxima de ocho horas; nocturna la comprendida entre las veinte y las seis horas y cuya duración máxima es de siete horas; por último la jornada mixta si comprende períodos de las jornadas diurna y nocturna, siempre que el período nocturno sea menor de tres horas y media, ya que en caso de exceder, se considerará jornada nocturna, por lo que su duración máxima es de siete horas y media.

En caso de que la jornada sea continua, el patrón debe concederle un descanso de media hora por lo menos y si el trabajador no puede salir de la fuente de trabajo durante el reposo, dicho tiempo será computado como tiempo efectivo de la jornada de trabajo.

b) Tiempo extraordinario.

De acuerdo con la LFT y a pesar de que los trabajadores no están obligados a prestar sus servicios por un tiempo mayor del permitido legalmente, existen circunstancias que originan la prolongación de la jornada de trabajo, por lo que el ordenamiento en cita prevé la manera en que debe ser cubierto al trabajador.

La primera de ellas se refiere a casos de siniestro o riesgo inminente que implique peligro de la vida del trabajador, sus compañeros, del patrón o la existencia de la empresa, pero dicha extensión de jornada se encuentra limitada al tiempo estrictamente indispensable para evitar las aludidas circunstancias.

La segunda posibilidad de extensión está relacionada con circunstancias extraordinarias, sin que pueda exceder de tres horas diarias ni de tres veces en una semana; en caso de que esta prohibición sea trasgredida, de conformidad con lo previsto por el artículo 68 del ordenamiento en cita, el patrón estará obligado a pagar el tiempo excedente con un doscientos por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada, sin que ello lo exima de las sanciones establecidas en la ley de la materia.

Respecto del pago del tiempo extraordinario, el artículo 67 de la LFT, establece los términos en que debe ser cubierto a los trabajadores, para el caso de que las horas extras se refiera a situaciones de siniestro o riesgo inminente, aquéllas se retribuirán con una cantidad igual a la que corresponda a cada una de las horas de la jornada, mientras que para el caso de las horas de trabajo extraordinario, éstas se pagarán con un ciento por ciento más del salario que corresponda a las horas de la jornada.

c) Días de descanso.

Esta condición de trabajo se encuentra regulada en los artículos comprendidos del 69 al 75 de la LFT, en los cuales se establecen los requisitos, modalidades, pago y días de descanso obligatorio.

Consecuentemente, de conformidad con lo previsto por el artículo 69, corresponde al trabajador un día de descanso con goce de salario íntegro por cada seis días de trabajo, procurando que sea el domingo; sin embargo, los trabajadores que presten servicio en domingo tendrán derecho a una prima adicional de un 25% sobre el salario de los días ordinarios de trabajo.

En la misma tesitura, y en caso de que las actividades que se desempeñen requieran de una labor continua, los trabajadores y el patrón fijarán de común acuerdo los días de descanso semanal.

Adicionalmente a lo expresado con anterioridad, en caso de que un trabajador no preste sus servicios durante todos los días o cuando preste sus servicios a varios patrones, el trabajador tendrá derecho a que se le pague la parte proporcional del salario de los días de descanso calculada sobre el salario de los días laborados.

Como protección a la condición de trabajo analizada, la LFT establece que los trabajadores no están obligados a prestar servicios en sus días de descanso, por lo que, en caso de violación el patrón está obligado a pagar al trabajador, además del salario que le corresponda por el descanso, un salario doble por el servicio prestado.

De conformidad con el artículo 74, se enlistan a continuación los días de descanso obligatorio:

- 1. "1. El 1o. de enero;*
- 2. El primer lunes de febrero en conmemoración del 5 de febrero;*
- 3. El tercer lunes de marzo en conmemoración del 21 de marzo;*

4. El 1o. de mayo;
5. El 16 de septiembre;
6. El tercer lunes de noviembre en conmemoración del 20 de noviembre;
7. El 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal;
8. El 25 de diciembre,
9. El que determinen las leyes federales y locales electorales, en el caso de elecciones ordinarias, para efectuar la jornada electoral.”

d) *Vacaciones*

En concordancia con lo establecido por el artículo 76 de la LFT, los trabajadores que tengan más de un año de servicios disfrutarán de un período anual de vacaciones pagadas que en ningún caso podrá ser inferior a seis días laborables y los cuales deben ser disfrutados en forma continua dentro de los seis meses siguientes al cumplimiento del año de servicios; estableciendo la prohibición de compensar las vacaciones con remuneración y el derecho de los trabajadores de percibir adicionalmente una prima no menor del 25 % sobre los salarios que les correspondan al período vacacional.

Precisando que el periodo de vacaciones aumentará en dos días laborables hasta llegar a doce, por cada año subsecuente de servicio; a partir del cuarto año de servicio prestado el período de vacaciones aumentará en dos días por cada cinco años de servicio.

Adicionalmente, se prevé esta condición de trabajo para aquellos trabajadores que presten servicios en forma discontinua o por temporada, en cuyos casos, el periodo vacacional será en proporción al número de días trabajados en el año.

Así mismo, el artículo 81 de la ley de la materia, impone a los patrones la obligación de entregar anualmente a los trabajadores, constancia que establezca la

antigüedad, el período de vacaciones que les corresponda y la fecha en que deberán disfrutarlo.

e) *Salario.*

El salario puede fijarse por unidad de tiempo, por unidad de obra, por comisión, a precio alzado o de cualquier otra manera.

La LFT establece la libertad contractual de fijar de común acuerdo entre trabajador y patrón el monto del salario considerando la cantidad y calidad del trabajo, sin que pueda ser inferior al fijado como mínimo y sin poder exceder de la jornada máxima legal, debiendo respetar los derechos laborales y de seguridad social.

De la misma manera, establece los plazos para el pago del salario, señalando que para los trabajadores que desempeñen un trabajo material, el plazo de pago no podrán ser mayor de una semana, mientras que, para los demás trabajadores, el plazo no puede exceder de quince días.

En caso de que el salario se fije por unidad de obra, debe especificarse la naturaleza de aquélla, la cantidad y calidad del material, el estado de la herramienta y útiles que el patrón proporcione para ejecutar la obra, así como el tiempo por el que los pondrá a disposición del trabajador, sin que pueda exigir cantidad alguna por concepto del desgaste natural que sufra la herramienta.

En concordancia con el artículo 84 de la LFT, *“el salario se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Adicionalmente, el artículo 86 establece la prohibición de desigualdad, al prescribir que, *“a trabajo igual, desempeñado en puesto, jornada y condiciones de eficiencia iguales, debe corresponder salario igual”*. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

f) Aguinaldo.

El artículo 87 de la LFT prevé el derecho de los trabajadores a percibir un aguinaldo anual equivalente a quince días de salario por lo menos, el cual deberá pagarse antes del veinte de diciembre. En el caso de los trabajadores que no hayan laborado el año completo, tendrán derecho a recibir la parte proporcional conforme al tiempo laborado.

g) Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

En palabras del autor José Dávalos, la participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa (PTU), es el derecho de los trabajadores de una empresa a percibir una parte de los resultados del proceso económico de producción y distribución de los bienes y servicios (UNAM, 2014).

Este derecho constituye una de las mayores conquistas laborales que implica el reconocimiento de la labor de los trabajadores en la obtención de riqueza por parte de las empresas y se encuentra regulada en los artículos comprendidos del 117 al 131 de la LFT.

De conformidad con los fundamentos legales que anteceden, la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, es la autoridad responsable de determinar el porcentaje en el que participarán los trabajadores, el cual actualmente corresponde al 10 % y fue establecido en el resolutivo primero de la Resolución del H. Consejo de Representantes de la Quinta Comisión, publicada en el Diario Oficial de la Federación en fecha 03 de febrero de

2009 (DOF, 2009); porcentaje que debe aplicarse a la utilidad de la empresa, considerando para tal efecto la renta gravable de conformidad con lo señalado en el artículo 9 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Adicionalmente, el artículo 122 de la LFT prevé que el reparto de utilidades debe realizarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual de la empresa.

Para efecto de calcular el importe correspondiente, la utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales, la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores considerando el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios; y la segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados, considerando para tal efecto el proyecto formulado por la Comisión Mixta de Reparto de Utilidades y lo previsto en el artículo 127 de la LFT. En caso de que existan objeciones, éstas deben ser formuladas de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 121 de la ley en comento (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Una vez precisado la regulación de la PTU, es importante mencionar la problemática existente en relación con dicha prestación, mayormente si se consideran los resultados obtenidos en la investigación realizada en el 2014 por el Centro de Análisis Multidisciplinario del Instituto de Investigaciones Económicas de la UNAM (CAM); en la que se reveló que únicamente una cuarta parte de los trabajadores asalariados recibe el pago de utilidades conforme a lo establecido en la LFT (UNAM, 2014).

En relación con el *outsourcing*, es necesario examinar los criterios controvertidos existentes en torno al sujeto obligado al pago de la PTU cuando aquéllos se encuentran sujetos al régimen de subcontratación; es decir; ¿quién debe pagar a los trabajadores las utilidades correspondientes, la empresa contratista o la empresa contratante?

Para estar en posibilidad de brindar respuesta a la interrogante previa, es indispensable recurrir al decreto de reforma publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2012, en virtud de que dicho decreto, además de incorporar las modificaciones ya analizadas, adicionó la fracción IV Bis al artículo 127 de la LFT, mediante la cual se estableció que los trabajadores del establecimiento de una empresa forman parte de ella para efectos de la PTU; estipulación que generó múltiples interpretaciones, siendo las más relevantes, las que se señalan a continuación (IDC Online, 2017):

- a) Los trabajadores contratados vía *outsourcing* y que prestan sus servicios a la empresa contratante, tienen derecho a participar en las utilidades de dicha empresa.
- b) Los trabajadores únicamente tienen derecho a recibir el pago de utilidades respecto de la empresa con la que tienen una relación obrero patronal, es decir, la empresa de *outsourcing*; por lo que la empresa contratante, no está obligada a efectuar el pago a los trabajadores subcontratados.

Las anteriores interpretaciones no proporcionaron una solución eficiente a la interrogante planteada, como consecuencia de las complicaciones prácticas que implican, específicamente la aplicación del criterio contenido en el primer inciso, ya que ello ocasionaría una disminución injustificada del importe que le corresponde a los trabajadores de la empresa contratante, además de que fiscalmente deben analizarse las consecuencias que generaría para la empresa contratante efectuar el pago a trabajadores que no dependen de ella, por ende, el criterio analizado resulta inaplicable en la práctica (CCPM, 2013).

En un intento de homogeneizar criterios, los Tribunales Colegiados emitieron la jurisprudencia con número de registro I.3o.T. J/28 (9a.) y rubro *“CONTRATO CIVIL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. SI A TRAVÉS DE ÉL UN TERCERO SE OBLIGA A SUMINISTRAR PERSONAL A UN PATRÓN REAL CON EL COMPROMISO DE RELEVARLO DE CUALQUIER OBLIGACIÓN LABORAL, AMBAS EMPRESAS CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO Y, POR ENDE, LAS DOS SON RESPONSABLES DE LA RELACIÓN LABORAL PARA CON EL TRABAJADOR”* (Semanao Judicial de la Federación, 2012), la cual se cita enseguida.

“Conforme al artículo 3º de la Ley Federal del Trabajo, el trabajo no es artículo de comercio. Por otra parte, el numeral 16 de la citada legislación establece que la empresa, para efectos de las normas de trabajo, es la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios. En este contexto, cuando una empresa interviene como proveedora de la fuerza de trabajo a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales, o de cualquier acto jurídico, y otra aporta la infraestructura y el capital, lográndose entre ambas el bien o servicio producido, cumplen con el objeto social de la unidad económica a que se refiere el mencionado artículo 16; de ahí que para efectos de esta materia constituyen una empresa y, por ende, son responsables de la relación laboral para con el trabajador”.

Sin embargo, se ha expresado que la anterior jurisprudencia extralimita los fines que el legislador otorgó al concepto de empresa e indebidamente considera a la empresa contratante y a la contratista, como una sola unidad económica; situación carente de sustento legal, en virtud de que únicamente se considerará como patrón a la empresa que contrate el *outsourcing* cuando no se cumplan con las condiciones y requisitos establecidos en el artículo 15 A de la LFT; no obstante, el incumplimiento de las condiciones referidas sólo actualiza la responsabilidad laboral y en materia de

seguridad social en relación con los trabajadores, sin que ello implique la consideración de que ambas empresas constituyan un ente único. (CCPM, 2013)

2.5 Traslado de Trabajadores.

Una de las prácticas que con mayor frecuencia se presenta en el régimen de subcontratación se refiere a la transferencia de trabajadores entre empresas, es decir, una empresa con propios trabajadores traslada a éstos bajo un esquema de prestación de servicios de personal a otro empresa ya existente o bien, creada para tal efecto, en la mayoría de los casos sin observar los procedimientos legales adecuados puesto que únicamente se cambia de razón social a los trabajadores, circunstancia que implica consecuencias jurídicas y patrimoniales importantes (López E, 2017).

En cada caso en particular debe analizarse la situación en concreto para determinar qué es lo más conveniente para que no se menoscaben derechos laborales y para que la empresa no trasgreda disposiciones legales, para tal efecto, es recomendable examinar alguna de las siguientes opciones:

- a) Finiquito previa renuncia. A través de esta opción, se da por terminada la relación laboral, se entrega el finiquito correspondiente y se contrata al trabajador en la nueva empresa.
- b) Liquidación. Lo recomendable es acudir ante la Junta de Conciliación y Arbitraje, local o federal, para firmar ante ella y liquidar al trabajador de acuerdo al cálculo realizado, dejando la posibilidad de que el trabajador puede ser contratado con el *outsourcing* en caso de que aquél así lo decida.
- c) Sustitución patronal. Se refiere al acuerdo celebrado entre patronos en virtud del cual uno sustituirá al otro, respetando los derechos y prestaciones

laborales de los trabajadores, figura que se encuentra regulada en el artículo 41 de la LFT, precepto que establece que la sustitución no afectará las relaciones de trabajo de la empresa, siendo el patrón sustituido solidariamente responsable con el nuevo patrón por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo nacidas antes de la fecha de la sustitución y hasta por el término de seis meses; el cual será computado a partir de la fecha en que se hubiese dado aviso de la sustitución al sindicato o a los trabajadores (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Adicionalmente, los Tribunales Colegiados de Circuito han establecido a través de la jurisprudencia, otros requisitos que deben ser observados para que la sustitución patronal efectivamente pueda configurarse, y los cuales se refieren a la adquisición total o parcial del patrimonio por el nuevo patrón y la continuación de las actividades que realizaba el patrón sustituido, circunstancia que se denota de la propia jurisprudencia que se invoca enseguida.

“Época: Novena Época

Registro: 170896

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXVI, Noviembre de 2007

Materia(s): Laboral

Tesis: I.1o.T. J/56

Página: 703

SUSTITUCIÓN PATRONAL. LA IDENTIDAD DEL DOMICILIO EN QUE FUE EMPLAZADO EL PATRÓN PRIMIGENIO CON EL DEL SUPUESTO SUSTITUTO, NO BASTA PARA QUE OPERE AQUÉLLA.

Para que opere la sustitución patronal no basta con que haya identidad en el domicilio en que fue emplazado el patrón primigenio con el del

supuesto sustituto, sino que es menester, en términos del artículo 41 de la Ley Federal del Trabajo, que haya una adquisición total o parcial del patrimonio por el nuevo patrón y la continuación de las actividades que realizaba el patrón sustituido, aspectos que deben quedar plenamente demostrados”. (Semana Judicial de la Federación, 2007).

Es relevante examinar las opciones propuestas previamente, puesto que en caso de que no se satisfagan los procedimientos adecuados las empresas pueden incurrir en responsabilidad y ser demandadas por los trabajadores que consideren vulnerados sus derechos, específicamente si sólo son cambiados de razón social, al no existir constancia de finiquito o liquidación alguna, o bien en los casos en que no se respete alguna de las condiciones laborales (puesto, salario, antigüedad, etc).

CAPÍTULO III. ANÁLISIS DEL TRATAMIENTO FISCAL DEL *OUTSOURCING* RELATIVO AL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y AL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

3.1 Conceptos preliminares.

El artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna establece la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir de manera proporcional y equitativa al gasto público tanto de la Federación como de los Estados, de la Ciudad de México y Municipios (Cámara De Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Por su parte el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación (CFF) establece la clasificación de las contribuciones en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), precisando sobre los mismos los siguientes conceptos:

“I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica

o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo.

II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

IV. Derechos son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”

Adicionalmente el artículo 5º del CFF prevé la aplicación estricta de las disposiciones fiscales que establecen cargas a los particulares, las que señalan excepciones a las mismas y las que fijan las infracciones y sanciones, especificando que se considera que imponen cargas las normas que se refieren a sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, siendo estos aspectos elementos constitutivos de los impuestos y los cuales se definen a continuación:

- a) Sujeto. Puede ser activo o pasivo. El sujeto activo es aquel que tiene el derecho de exigir el pago de tributos, que en nuestro sistema tributario lo son la Federación, los Estados y los Municipios, mientras que el sujeto

pasivo es toda persona física o moral que tiene la obligación de pagar los impuestos. (PRODECON, 2017)

b) Objeto. Es el acto, actividad o motivo del gravamen. (PRODECON, 2017)

c) Base. Es el importe o la cantidad sobre la que se determina el impuesto. (PRODECON, 2017)

d) Tasa. Se refiere al porcentaje que se aplica a la base para calcular el impuesto. (PRODECON, 2017)

3.2. Impuesto sobre la renta.

3.2.1. Generalidades.

El Impuesto sobre la Renta (ISR) en nuestro sistema tributario mexicano es considerado como un impuesto directo en virtud de que se aplica sobre la renta y/o el patrimonio y por el hecho de que el contribuyente que la ley designa como responsable del ingreso del tributo al fisco es el mismo que soporta la carga impositiva, es decir, hay coincidencia entre el contribuyente de *iure* y el contribuyente de *facto* (Enciclopedia Financiera, 2012).

De conformidad con el artículo 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), tanto personas físicas como morales se encuentran obligadas al pago del referido impuesto en los siguientes casos:

“I. Las residentes en México, respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.”

Así mismo, en concordancia con el artículo 2º de la LISR, se considera como establecimiento permanente al “*lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las actividades empresariales o se presten servicios personales independientes, considerando para tal efecto a las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales*” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.2.2 Personas morales.

3.2.2.1 Determinación de utilidad fiscal y tasa aplicable.

La LISR regula en su título II a las personas morales causantes del ISR, señalando en su artículo 9 la obligación de dichas personas de calcular el impuesto aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30 %.

El resultado fiscal mencionado con anterioridad corresponde al importe de la utilidad fiscal del ejercicio disminuida con las pérdidas fiscales pendientes de aplicar, sin embargo, para obtener la utilidad fiscal, es necesario disminuir de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas y la PTU pagada en el ejercicio.

Cabe mencionar que, para realizar el cálculo de la renta gravable para determinar la PTU, no se disminuirá la PTU pagada en el ejercicio ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anterior, por lo que únicamente podrá disminuirse

de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles de conformidad con el artículo 28 fracción XXX de la Ley del ISR.

3.2.2.2 Ingresos y su acumulación.

En relación con la determinación de ingresos de las personas morales, el artículo 16 del ordenamiento en cita, dispone la acumulación de la totalidad de ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que perciban en el ejercicio, incluyendo los provenientes de sus establecimientos en el extranjero; especificando el momento a partir del cual se considera la obtención del ingreso para proceder a su acumulación; tratándose de la prestación de servicios el artículo 17 de la LISR señala los supuestos que se enuncian a continuación:

- a) Cuando se expida el comprobante fiscal que ampare el precio o la contraprestación pactada.
- b) Cuando se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.
- c) Cuando se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aun cuando provenga de anticipos.

3.2.2.3. Término y forma de pago del impuesto.

El pago del impuesto del ejercicio es provisional y definitivo, éste último debe realizarse mediante declaración presentada ante las oficinas correspondientes dentro de los tres meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal, mientras que en concordancia con lo establecido por el artículo 14 de la LISR los contribuyentes están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, aplicando el procedimiento previsto en el referido precepto legal para determinar la utilidad fiscal y mediante la declaración correspondiente.

3.2.2.4. Deducciones.

En virtud de lo previsto por el artículo 25 de la LISR, los contribuyentes pueden efectuar diversas deducciones para efecto de determinar la utilidad fiscal, entre las cuales se encuentran las siguientes:

- I. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.*
- II. Las inversiones.*
- III. Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere la fracción II de este artículo.*
- IV. Las cuotas a cargo de los patrones pagadas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas las previstas en la Ley del Seguro de Desempleo.*
- V. Los anticipos y los rendimientos que paguen las sociedades cooperativas de producción, las sociedades y asociaciones civiles.*
- VI. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)*

Sin embargo, para estar en posibilidad de realizar las deducciones mencionadas previamente, es necesario satisfacer diversos requisitos previstos en el artículo 27 del ordenamiento legal referido, entre los que se mencionan los siguientes:

- I. “Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.*
- II. Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica, cheque nominativo, tarjeta de crédito, de débito, de*

servicios o monederos electrónicos autorizados por el Servicio de Administración Tributaria.

III. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

IV. Cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que se recabe copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos.

Expresando específicamente que “en materia de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, 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” (énfasis añadido).

V. Los pagos que a la vez sean ingresos por concepto de sueldos y salario se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones y las deducciones del impuesto local por salarios consten en comprobantes fiscales.

VI. Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el impuesto al valor agregado, dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal correspondiente.

VII. En los casos de asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías, se compruebe que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello y se preste en forma directa, salvo que se pacte expresamente que será prestado por un tercero.

VIII. Cuando se trate de gastos de previsión social, se otorgue en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

IX. Tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan.”

3.3 Personas físicas.

La regulación de la tributación de personas físicas se encuentra prevista en el título IV de la LISR

3.3.1 Ingresos gravados.

De conformidad con lo estipulado por el artículo 90 de la LISR, están obligadas a su pago las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo, así como las personas físicas residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país a través de un establecimiento permanente, por los ingresos atribuibles a éste.

El título mencionado regula los diversos ingresos por los que se está obligado a pagar el impuesto, sin embargo, para efectos de este trabajo únicamente serán analizados

los correspondientes a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, así como los ingresos por la prestación de servicios profesionales.

3.3.2. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

3.3.2.1 Concepto.

El artículo 94 de la LISR considera como ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, *“los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.3.2.2 Retención y entero del impuesto.

Las personas que reciben los servicios personales subordinados están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales por concepto de pago provisional a cuenta del impuesto anual, excepto en el caso de trabajadores que durante el mes únicamente perciban un salario mínimo; dicha retención debe calcularse aplicando a la totalidad de los ingresos obtenidos en un mes una tarifa mensual oscilante entre el 1.92 % y el 35 % atendiendo al importe de los ingresos percibidos y procediendo mediante declaración al entero de las retenciones a más tardar el día 17 de cada uno de los meses.

Adicionalmente, el artículo 96 de la LISR establece la obligación de deducir de la totalidad de los ingresos obtenidos en el mes de calendario, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal

subordinado que hubieran retenido en el mes, siempre que la tasa del impuesto no exceda del 5 %.

De conformidad con lo previsto por el artículo 97 del ordenamiento legal en mención, además de las retenciones y enteros mensuales que deben realizar las personas que reciban los servicios subordinados, éstas deben calcular el impuesto anual de cada persona que le hubiere prestado los servicios aludidos.

Para estar en posibilidad de cumplir con la obligación previamente referida, debe disminuirse de la totalidad de los ingresos obtenidos en un año, el impuesto local a los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado que hubieran retenido en el año, al resultado así obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 152 de la LISR. Sin embargo, el contribuyente puede acreditar los pagos provisionales efectuados contra la cantidad que en su caso resulte a cargo por concepto de impuesto anual, debiendo enterarla a más tardar en el mes de febrero siguiente al año de calendario de que se trate. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

3.3.2.3 Obligaciones de los contribuyentes que prestan servicios personales subordinados.

En concordancia con lo previsto por el artículo 98 de la LISR, los contribuyentes que obtengan ingresos por los servicios mencionados tendrán las obligaciones que se enuncian a continuación:

- I. Proporcionar a las personas que les hagan los pagos, los datos necesarios para su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) o si ya se encuentran inscritos, proporcionar su clave de registro al empleador.
- II. Solicitar al empleador los comprobantes fiscales de pago de salario.
- III. Presentar declaración anual:

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- a) Cuando obtengan ingresos acumulables distintos de los percibidos por sueldos y salarios.
 - b) Cuando haya decidido presentar su declaración anual y lo haya notificado por escrito al empleador.
 - c) Cuando dejen de prestar servicios antes del 31 de diciembre del año de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores simultáneamente.
 - d) Cuando obtengan ingresos por los servicios en estudio, de fuente de riqueza en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar retenciones.
 - e) Cuando obtengan ingresos anuales por sueldos o salarios que excedan de \$400,000.00.

IV. Comunicar por escrito al empleador si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo.

3.3.2.4. Obligaciones de los empleadores que efectúan pago por la prestación de servicios personales subordinados.

Los contribuyentes que efectúen pago por concepto de sueldos y salarios están obligados a:

- I. Efectuar retenciones.
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados.
- III. Expedir y entregar CFDI a las personas que reciban los pagos por sus servicios personales subordinados.
- IV. Solicitar las constancias y los comprobantes a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

aquél en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el RFC.

V. Solicitar a las personas que contraten, los datos para inscribirlos en el RFC o en caso de ya estar inscritas, les proporcionen su clave de registro.

VI. Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año.

3.3.3 Ingresos por la prestación de servicios profesionales.

3.3.3.1 Concepto.

En concordancia con lo previsto por el artículo 100 fracción II de la LISR, los ingresos por la prestación de un servicio profesional corresponden a *“todas las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en aquellos correspondientes a salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.3.3.2 Acumulación de ingresos.

Los ingresos obtenidos por la prestación de servicios profesionales se consideran acumulables en el momento en que sean efectivamente percibidos, es decir, cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aunque correspondan a anticipos, a depósitos o a cualquier otro concepto; en caso de que se reciba en cheque, se considerará percibido en la fecha de cobro del título de crédito o cuando éste sea transmitido a un tercero, excepto si la transmisión es en procuración; de la misma manera se considerará efectivamente percibido cuando el interés del acreedor quede satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

3.3.3.3 Deducciones autorizadas.

Las personas físicas que obtengan ingresos por servicios profesionales independientes podrán de conformidad con el artículo 103 de la LISR efectuar entre otras, las deducciones siguientes:

- I. Las devoluciones, descuentos o bonificaciones que reciban, siempre que se acumule el ingreso.
- II. Las adquisiciones de mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, que utilicen para prestar servicios, fabricar bienes o enajenarlos, excepto los activos fijos, los terrenos, las acciones, partes sociales, obligaciones y otros valores mobiliarios.
- III. Los gastos.
- IV. Las inversiones.
- V. Los intereses pagados y los que se generen por capitales en préstamo siempre y cuando hayan sido invertidos en los fines del servicio.
- VI. Las cuotas obrero-patronales pagadas al IMSS
- VII. Los pagos efectuados por el impuesto local sobre los ingresos por servicios profesionales.

Para que los conceptos citados con antelación puedan ser deducibles, es necesario que reúnan los requisitos que se enlistan a continuación:

- I. Que hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.
- II. Que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos.
- III. Que se resten una sola vez, aun cuando estén relacionados con la obtención de diversos ingresos.
- IV. Cuando el pago se realice a plazos, la deducción procederá por el monto de las parcialidades efectivamente pagadas en el mes o en el ejercicio.
- V. Que al realizar las operaciones o a más tardar el último día del ejercicio, se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta

Ley y tratándose de los CFDI se obtengan a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración del ejercicio y la fecha de expedición de dicho comprobante deberá corresponder al ejercicio en el que se efectúa la deducción.

3.3.3.4. Pago provisional y definitivo.

Quienes perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales están obligados a efectuar pagos provisionales mensuales mediante declaración a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.

Para determinar el pago provisional es necesario restar de la totalidad de los ingresos obtenidos en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes correspondiente, las deducciones autorizadas del mismo periodo y la PTU pagada en el ejercicio, así como las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores que no se hubieran disminuido, al resultado así obtenido se le aplicará la tarifa del artículo 96 aplicando el procedimiento previsto en el tercer párrafo del artículo 106, ambos de la LISR (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

En caso de que los contribuyentes presten servicios profesionales a personas morales, éstas deberán retener en calidad de pago provisional, el monto que resulte de aplicar la tasa del 10 % sobre el monto de los pagos que les efectúen sin deducción alguna; siendo obligación de las personas morales proporcionar a los contribuyentes personas físicas el respectivo comprobante fiscal y la constancia de retención; el impuesto retenido será acreditable contra el impuesto a pagar que resulte en los pagos provisionales.

En lo relativo al impuesto anual, los contribuyentes están obligados a calcularlo de conformidad con lo establecido por el artículo 152 de ley referida, considerando para ello la utilidad fiscal del ejercicio mediante la disminución de la totalidad de los ingresos acumulables, las deducciones autorizadas, a esta utilidad se le disminuirá la PTU pagada en el ejercicio y en su caso las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores, obteniendo de esta manera la utilidad gravable.

Los contribuyentes que obtengan esporádicamente ingresos por la prestación de servicios profesionales realizarán pago provisional a cuenta del impuesto anual mediante la aplicación de la tasa del 20 % sobre los ingresos percibidos sin deducción alguna y dicho impuesto debe pagarse dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

3.3.3.5 Obligaciones de contribuyentes personas físicas.

Además de las diversas obligaciones contenidas en las disposiciones fiscales, los contribuyentes sujetos a este régimen tendrán las obligaciones que se enlistan a continuación:

- I. Solicitar su inscripción en el RFC.
- II. Llevar contabilidad.
- III. Expedir CFDI que acredite los ingresos que perciban.
- IV. Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos y aquéllos necesarios para acreditar que se ha cumplido con las obligaciones fiscales.
- V. En la declaración anual deben determinar la utilidad fiscal y el monto de PTU.
- VI. Expedir constancias y comprobantes fiscales en los que asienten el monto de los ingresos.

3.4. Impuesto al Valor Agregado.

3.4.1 Generalidades.

El Impuesto al Valor Agregado (IVA) es considerado como un impuesto indirecto en virtud de que recae sobre manifestaciones indirectas de la capacidad económica, en el caso en particular lo es respecto del consumo, por ende, el impuesto lo soporta el consumidor final de los productos o servicios (García Verónica et al, 2003), generando por tal motivo una traslación de la carga impositiva del contribuyente de *iure* al contribuyente de *facto* (Enciclopedia Financiera, 2012).

Como consecuencia de lo aludido en el párrafo que antecede, debe especificarse que el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA) define textualmente el traslado del impuesto como *“el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley, inclusive cuando se retenga en los términos de los artículos 1o.-A o 3o., tercer párrafo de la misma.”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

En la misma tesitura, el artículo 1º de la LIVA establece los sujetos y actividades que se encuentran gravadas por tal impuesto, precisando lo siguiente:

“Artículo 1o.- Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

I.- Enajenen bienes.

II.- Presten servicios independientes.

III.- Otorguen el uso o goce temporal de bienes.

IV.- Importen bienes o servicios.” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Para efectos del presente trabajo únicamente será analizada la actividad prevista en la fracción II referente a la prestación de servicios independientes; actividad que se encuentra regulada en las fracciones I, II, III, IV, V y VI del artículo 14 del ordenamiento en comento y el cual cito a continuación:

“Artículo 14.- Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

I.- La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.

II.- El transporte de personas o bienes.

III.- El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

IV.- El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

V.- La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.

VI.- Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta Ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

Cabe destacar que el propio artículo 14 precisa que no serán consideradas como prestación de servicios independientes, *“las actividades que se realicen en forma subordinada mediante el pago de una remuneración ni los servicios por los que se perciban ingresos considerados por la Ley del Impuesto sobre la Renta como asimilados a sueldos y salarios” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).*

Adicionalmente, el artículo 1º de la LIVA establece que el impuesto se calculará aplicando la tasa del 16 % a los valores previstos en la propia ley y que el impuesto calculado no puede ser considerado parte de los valores referidos.

En la misma tesitura, el citado precepto legal establece la obligación del contribuyente de trasladar expresa y separadamente el impuesto a las personas que adquieran, usen o gocen temporalmente los bienes, así como a quienes reciban los servicios.

3.4.2. Obligación de retención.

El artículo 1o.-A de la ley multirreferida establece la obligación de realizar la retención del impuesto que se les traslade, a los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

“...

II. Sean personas morales que:

a) Reciban *servicios personales independientes*, usen o gocen temporalmente bienes.

...”

Como consecuencia de lo anterior se establece que quienes efectúen la retención sustituirán en la obligación de pago y entero del impuesto al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes; debiendo realizar la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y respecto del monto de lo efectivamente pagado, enterándolo mediante declaración conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado.

3.4.3 Pago.

De acuerdo con lo previsto por el artículo 1º de la LIVA, el contribuyente debe efectuar el pago del impuesto que le corresponda, es decir, la diferencia entre el impuesto a

su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que sean acreditables, teniendo el contribuyente además la posibilidad de disminuir del impuesto a su cargo, el impuesto que se le hubiere retenido (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.4.4. Acreditamiento.

Como lo previene el artículo 4º de la LIVA, *“el acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso”*. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

Así mismo, el citado artículo expresamente establece que se entenderá por impuesto acreditable *“el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate”*. (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

Sin embargo, para estar en posibilidad de efectuar el acreditamiento, es necesario satisfacer los requisitos señalados en el artículo 5º de la LIVA, los cuales se enlistan a continuación:

- I. El impuesto debe corresponder a bienes, servicios, uso o goce temporal de bienes estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto o les aplique la tasa de 0 %.

- II. Que el impuesto se haya trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes fiscales.

Esta fracción prevé obligaciones adicionales en materia de subcontratación laboral, en virtud de que establece lo siguiente:

“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” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.4.5. Obligaciones de los contribuyentes.

Los contribuyentes del IVA tienen diversas obligaciones previstas en el artículo 32 del ordenamiento de la materia, siendo de manera enunciativa, las siguientes:

- I. Llevar contabilidad.
- II. Expedir y entregar comprobantes fiscales.
- III. Presentar declaraciones.
- IV. Expedir comprobantes fiscales por las retenciones que se efectúen y proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales la información sobre las personas a las que les hubieren retenido.
- V. Proporcionar mensualmente a las autoridades fiscales la información respecto del pago, retención, acreditamiento y traslado del IVA en las

operaciones con sus proveedores, desglosando el valor de los actos o actividades por tasa a la cual trasladó o le fue trasladado el impuesto.

“Tratándose de operaciones de subcontratación laboral, el contratista deberá informar la cantidad del impuesto al valor agregado que le trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

3.5. Tratamiento fiscal del *outsourcing* en materia del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado.

Uno de los aspectos más importantes en materia de subcontratación laboral se refiere al área fiscal, específicamente lo relativo al Impuesto sobre la Renta (ISR) y al Impuesto al Valor Agregado (IVA), máxime si se considera que el uso indebido del *outsourcing* ha generado, según cifras oficiales, una evasión fiscal hasta el dos mil dieciséis por la cantidad de 8 mil 255 millones de pesos (Landeró A.Vladimir, 2017).

Como consecuencia de lo expresado, las autoridades emitieron diversos criterios para regular el empleo del *outsourcing*, así como obligaciones y requisitos que deben satisfacer tanto la empresa contratante como la contratista para estar en posibilidad de deducir y acreditar los impuestos respectivos.

3.5.1. Criterios emitidos por Tribunales Federales.

El Poder Judicial de la Federación ha emitido diversos criterios relevantes, tanto jurisprudencia como tesis aisladas, en materia de subcontratación laboral, por ende, es trascendente analizar los más importantes que han sido publicados hasta el momento en el Semanario Judicial de la Federación.

El primero de ellos corresponde a una tesis aislada emitida por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito con residencia en el estado de Jalisco y el cual se cita a continuación:

“Época: Décima Época

Registro: 2011578

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 29, Abril de 2016, Tomo III

Materia(s): Administrativa

Tesis: III.5o.A.15 A (10a.)

Página: 2618

VALOR AGREGADO. LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL DERIVADA DE UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO ESTÁ GRAVADA POR EL IMPUESTO RELATIVO. (Énfasis añadido)

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.” (Semanario Judicial de la Federación, 2016)

Como se desprende del texto de la tesis citada, la autoridad realizó un análisis respecto de los servicios prestados a través del régimen de subcontratación para determinar si son o no causantes del IVA conforme lo previsto por el artículo 14 fracción I de la LIVA, concluyendo que dichos servicios no constituyen servicios independientes, sino que los trabajadores se encuentran sujetos a una subordinación mediante el pago de una remuneración, actualizando tal circunstancia la excluyente prevista en el penúltimo párrafo del citado precepto legal y por ende al no realizarse el hecho generador dichos servicios no causan el IVA.

La anterior determinación tiene una trascendencia práctica bastante importante en virtud de que a partir de ella se negó parcialmente a un contribuyente la devolución de un saldo a favor derivado del IVA acreditado y el cual le fue trasladado por la prestadora de servicios, ya que la autoridad consideró que al no satisfacer los

requisitos previstos por el artículo 15 A de la LFT constituye una prestación de servicios subordinados y ésta no se encuentra gravada por el IVA (IMPC, 2016).

El criterio analizado corresponde a una tesis aislada emitida por los Tribunales Colegiados del Tercer Circuito con residencia en el estado de Jalisco, por ende, dicho criterio no es obligatorio, en virtud de que se refiere a la interpretación de un precepto legal que no constituye jurisprudencia y por lo tanto, carece de fuerza vinculante, sin que ello sea impedimento para que el criterio pueda proporcionar orientación a los administradores de justicia (Bandala y Asociados, 2016) y se resuelva a partir de él controversias suscitadas con motivo de la negativa de devolución de impuestos.

La otra tesis que es indispensable analizar en virtud de las implicaciones prácticas que conlleva y las cuales se analizan con posterioridad, se refiere a la jurisprudencia emitida por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito con residencia en el estado de Jalisco, la cual se invoca a continuación:

“Época: Décima Época

Registro: 2012122

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación

Libro 32, Julio de 2016, Tomo II

Materia(s): Administrativa

Tesis: PC.III.A. J/18 A (10a.)

Página: 1581

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. (Énfasis añadido)

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) (Semanao Judicial de la Federación, 2016).

La jurisprudencia referida con antelación resulta bastante interesante en el sentido de que considera necesario que en su estudio la autoridad fiscal recurra a la LFT a efecto de analizar si la subcontratación satisface o no los requisitos previstos en tal ley y a partir de ello determinar si la actividad está o no gravada por el IVA, facultad que no trasgrede el principio de aplicación estricta que impera en las cuestiones fiscales pero que permite dilucidar la naturaleza jurídica de la figura en estudio para evitar que el *outsourcing* sea mal empleado y con ello se obtengan beneficios fiscales indebidos, en este caso el acreditamiento y devolución de saldo a favor del IVA; así mismo, la jurisprudencia en comento impone la obligación al contribuyente de acreditar que la subcontratación cumple con los requisitos del artículo 15 A de la LFT para estar en posibilidad de acreditar la devolución del impuesto solicitada.

Para entender la trascendencia de la jurisprudencia aludida, es importante analizar los fundamentos emitidos por el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito en la ejecutoria dictada para resolver la contradicción de tesis entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Cuarto, ambos en materia administrativa del Tercer Circuito, de la que deriva la jurisprudencia examinada, siendo los más relevantes los que se enuncian enseguida (Semanao Judicial de la Federación, 2016):

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
1. El hecho de que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones son de aplicación estricta, no prohíbe la interpretación de normas fiscales mediante la utilización de los distintos métodos exegéticos, sino que solamente impide que la actividad jurisdiccional interpretativa produzca un resultado que dé lugar a supuestos de tributación creados novedosamente a propósito de la decisión judicial.
 2. Los principios de legalidad tributaria y de seguridad jurídica, así como las disposiciones legales que prevén fórmulas dirigidas a limitar la potestad jurisdiccional estableciendo límites a la aplicación e interpretación de las normas tributarias, deben entenderse únicamente en el sentido de disponer una prohibición de aplicación analógica de las normas que establecen los elementos esenciales de los tributos.
 3. La interpretación sistemática de las leyes fiscales no contraviene los principios de interpretación y aplicación estricta y de legalidad que rigen en dicha materia.
 4. La remisión de un ordenamiento a otros en materia fiscal, para efectos de interpretación de sus normas, puede hacerse mientras no exista precepto específico que la prohíba.

De los argumentos esgrimidos se puede concluir que es necesario diferenciar la aplicación estricta de las normas fiscales, de la interpretación estricta, en virtud de que no existe prohibición expresa para emplear diversos métodos interpretativos sin que ello vulnere los principios de legalidad y certeza jurídica, siendo además necesario interpretar sistemáticamente las leyes fiscales en relación con el contexto normativo en el que están inmersas y respecto de otras leyes con las que tenga relación o incluso remisión necesaria para efectos de determinar la naturaleza jurídica de la figura en estudio.

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

No obstante, el autor Eduardo López Lozano considera que los tribunales se equivocaron en la emisión del anterior criterio, argumentando que las normas que establecen cargas a los particulares al tratarse de elementos de las contribuciones, son normas de aplicación e interpretación estricta, por ende, no puede acudir al artículo 15A de la LFT para determinar si corresponde o no a la subcontratación laboral, en virtud de que tal precepto se encuentra limitado a la materia laboral por lo que no puede tener injerencia en cuestiones fiscales (López E, 2017).

La Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa emitió una tesis al resolver el juicio de nulidad Núm. 24926/14-17-13-7, la cual está en concordancia con la opinión del autor referido y cito a continuación:

“RENTA. PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE RECHAZARLO INVOCANDO EL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LABORALES.- De conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, las deducciones autorizadas, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán ser gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. Por su parte, el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, regula relaciones de orden estrictamente laboral bajo el régimen de subcontratación, estableciendo una serie de supuestos o condiciones normativas que de no cumplirse, generan obligaciones de patrón para el contratante en materia de trabajo y de seguridad social. Ahora bien, el anterior artículo, es una norma eminentemente laboral, es decir no fiscal, por tanto la autoridad fiscal no puede calificar, para rechazar

una deducción, la naturaleza de patrón del contribuyente, contratante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo regulada en el artículo 123 constitucional, es competencia exclusiva de las autoridades laborales, sin que la tributaria pueda unilateralmente determinar si un contribuyente que dedujo un gasto por subcontratación laboral, tiene o no dicha relación de trabajo con las personas que le prestan sus servicios y exigir las retenciones por sueldos y salarios de los trabajadores subcontratados; consecuentemente para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a la deducción de gastos por la prestación de servicios que recibió bajo el régimen de subcontratación, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.” (IMCP, 2016)

Los criterios analizados tienen efectos importantes en lo relativo al IVA y al ISR, en virtud de que en caso de que se considere que la subcontratación laboral no satisface los requisitos señalados en la LFT, los contribuyentes tendrán consecuencias por no haber retenido y enterado los importes correspondientes al ISR en relación con los salarios de los trabajadores por tratarse de una relación laboral y no del régimen de subcontratación, y respecto de los acreditamientos y solicitudes de saldos a favor del IVA por considerarse una actividad no gravada por dicho impuesto (IMPC, 2016); sin embargo constituye el primero de ellos una tesis aislada sin carácter vinculante y el segundo a pesar de tratarse de una jurisprudencia, con fundamento en lo previsto por el artículo 217 de la Ley de Amparo, únicamente es obligatoria para para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas y tribunales administrativos y del trabajo, locales o federales que se ubiquen dentro del estado de Jalisco, sin embargo, puede constituir antecedente para que los tribunales de los demás circuitos resuelvan controversias similares.

Otro criterio relevante emitido por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) publicado en el Semanario Judicial de la Federación el 24 de agosto de 2018, se refiere a la deducción respecto del ISR y al acreditamiento en relación con el IVA, en dicha tesis aislada se establece que los requisitos para la deducibilidad establecidos en la fracción V del artículo 27 de la LISR y los requisitos para el acreditamiento del IVA previstos en el artículo 5 fracción II de la LIVA, no vulneran los derechos de legalidad y de seguridad jurídica, tesis que cito a continuación.

“Época: Décima Época

Registro: 2017715

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Publicación: viernes 24 de agosto de 2018 10:32 h

Materia(s): (Constitucional)

Tesis: 2a. LXXIII/2018 (10a.)

SUBCONTRATACIÓN LABORAL. LOS ARTÍCULOS 27, FRACCIÓN V, PÁRRAFO TERCERO, DE LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y 5o., FRACCIÓN II, DE LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, NO VIOLAN LOS DERECHOS A LA LEGALIDAD Y A LA SEGURIDAD JURÍDICA.

Conforme a los artículos 15-A a 15-D de la Ley Federal del Trabajo, el trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista, ejecuta obras o presta servicios con trabajadores bajo su dependencia a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista, lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas y, entre otras obligaciones, debe cerciorarse no sólo al momento de celebrar el contrato, sino durante el tiempo que dure la prestación del servicio, de que el contratista cuenta con la

documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. Por su parte, el artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, establece como requisito para deducir los gastos derivados de la subcontratación laboral, que el contratante obtenga 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, y que los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere ese párrafo, mientras que el diverso 5o., fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone que como requisito para la procedencia del acreditamiento del tributo, el contratante deberá obtener del contratista copia simple de la declaración correspondiente, del acuse de recibo y de la información reportada al Servicio de Administración Tributaria sobre el pago de dicho impuesto, así como que, a su vez, el contratista deberá proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, además de que el contratante, en el caso de que no recabe la documentación, deberá presentar declaración complementaria para disminuir el acreditamiento que hubiere efectuado. Pues bien, de la interpretación teleológica y armónica de las normas laborales y fiscales de mérito, se advierte que estas últimas no violan los derechos a la legalidad y a la seguridad jurídica reconocidos por los artículos 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en virtud de que se especifican el motivo y los documentos con los que los contratantes se cerciorarán permanentemente de que el contratista cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad social y fiscal,

aunado a que el contribuyente puede acceder a la documentación de este último, ya que conforme con la situación jurídica especial que guarda la figura de la subcontratación, la propia normativa en materia del trabajo exige del contratante una constante vigilancia respecto del contratista, además de que el vínculo jurídico entre los sujetos que la pactan se ubica en situación de coordinación y no de subordinación, con lo que es posible que entre las partes tomen medidas que tiendan al cumplimiento de las disposiciones aplicables. Aunado a ello, la documentación de que se trata no es reservada o secreta, sino que está relacionada con las aportaciones de seguridad social y con la declaración de impuestos, con lo que no se revela información confidencial del contratista” (Semanao Judicial de la Federación, 2018).

La tesis anterior establece que las cargas impuestas al contratista y contratante de proporcionar y obtener diversa documentación relacionada con el cumplimiento de sus obligaciones laborales y de seguridad social así como la constante vigilancia de su cumplimiento por parte del contratante, como requisito para la procedencia de la deducción del ISR y el acreditamiento del IVA, no violan el derecho de legalidad y de seguridad jurídica en virtud de tratarse de una obligación coordinada tendente al cumplimiento de las disposiciones legales sin que ello revele información confidencial (IDC, 2018) en virtud de que se precisa expresamente cuál es el motivo que justifica dicha obligación y el hecho de que ambos contratantes se encuentran en un plano de coordinación, sin embargo, desde mi punto de vista, la imposición de dichas obligaciones se traduce en una práctica de fiscalización por parte de la autoridad para verificar el cumplimiento de ambas empresas, puesto que de esta manera se podrá corroborar que las empresas participantes en cada contrato declaren el IVA que les corresponde (IMCP, 2017).

3.5.2 Criterios No Vinculativos emitidos por el Servicio de Administración Tributaria.

De conformidad con el artículo 33 fracción I inciso h) del CFF (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades podrán dar a conocer los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales en forma periódica mediante la publicación en el DOF, cabe mencionar que dichos criterios no son de observancia obligatoria para los particulares y únicamente derivarán derechos cuando se publiquen en el DOF de acuerdo con lo señalado por el artículo 35 del citado ordenamiento, sin embargo, los aludidos criterios señalan operaciones que la autoridad considera como ilegales, estableciéndolas como prácticas indebidas (López E, 2017).

Consecuentemente, se analizan los criterios no vinculativos más relevantes emitidos a la fecha.

“6/ISR/NV Gastos a favor de tercero. No son deducibles aquellos que se realicen a favor de personas con las cuales no se tenga una relación laboral ni presten servicios profesionales.

...

No son erogaciones estrictamente indispensables aquellas que se realizan cuando no exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente que pretende efectuar su deducción, aun cuando tales erogaciones se encontraran destinadas a personal proporcionado por empresas terceras.

Por lo anterior, se considera que realizan una práctica fiscal indebida:

I. Los contribuyentes que efectúen la deducción de gastos de previsión social, viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero cuando no

exista relación laboral o prestación de servicios profesionales entre la persona a favor de la cual se realizan dichas erogaciones y el contribuyente.

II. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica anterior” (DOF, 2016)

El anterior criterio se sustenta en el artículo 27 fracciones I, XI y en el artículo 28 fracción V de la LISR, en los cuales se establecen los requisitos de las deducciones, específicamente que el gasto sea indispensable, que el pago de viáticos o previsión social se aplique a los conceptos expresamente señalados por el precepto aludido, que conste en los comprobantes fiscales y que la persona beneficiaria tenga una relación laboral o preste sus servicios profesionales, por ende, si no se satisface éste último requisito, el gasto efectuado no será considerado como indispensable y por lo tanto no será deducible, incurriendo en una práctica indebida el contribuyente que pretenda realizar la deducción así como quien lo asesore para tal efecto, pretendiendo con ello evitar el empleo de terceras empresas para realizar a través de ellas los pagos a los trabajadores por conceptos distintos a salario y omitir las retenciones y enteros de impuestos respectivos.

“22/ISR/NV Subcontratación. Retención de salarios.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

I. Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras, se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociación en Participación o Empresas Integradoras, para que éstas le presten servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado, y con ello omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

II. Derivado de la práctica señalada en la fracción anterior, se omite efectuar la retención del ISR a los trabajadores o prestadores de servicios sobre los que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, mantiene una relación laboral por estar bajo su subordinación y toda vez que dichos trabajadores o prestadores de servicios perciben un salario por ese trabajo subordinado, aunque sea por conducto del intermediario o subcontratista.

III. Deduzca, para efectos del ISR, el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario laboral, sin cumplir con lo establecido en el artículo 27, fracción V de la Ley del ISR.

IV. acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario, sin cumplir con lo establecido en los artículos 5 y 32 de la Ley del IVA.

V. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores” (DOF, 2016)

El criterio invocado es sumamente relevante considerando que las prácticas que señala como indebidas son aquellas en las que con mayor frecuencia es empleado ilegalmente el *outsourcing*, además de que las referidas prácticas trasgreden las prohibiciones establecidas en el artículo 15 A de la LFT, en virtud de que a través del régimen de subcontratación se pretende modificar la naturaleza de la relación laboral mediante la constitución o contratación de sociedades para la prestación de servicios, como consecuencia de lo anterior, se presenta un doble beneficio fiscal para el contribuyente, en primer término se abstendrá de retener y enterar los importes correspondientes al ISR derivados de la relación laboral con los empleados y la cual es desnaturalizada mediante el uso de las mencionadas sociedades, y en segundo término, podrá acreditar el importe del IVA que le fue trasladado como consecuencia de la contratación de servicios de las sociedades, al estar la actividad gravada por el impuesto en comento.

También es importante mencionar que incurrirán en dichas prácticas quienes asesoren al contribuyente en la implementación de estrategias que encuadren con las actividades analizadas.

“23/ISR/NV Simulación de constancias.

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

I. Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociaciones en Participación o Empresas Integradoras, para que funjan como retenedores y les efectúen el pago de diversas remuneraciones, por ejemplo salarios, asimilados, honorarios, dividendos y como resultado de ello, ya sea por sí o a través de dicho tercero, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

II. acredite, para efectos del ISR, una retención de ISR y no recabe del retenedor la documentación en donde conste la retención y entero correcto de dicho ISR.

III. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.” (DOF, 2016)

La práctica de contratar a terceros para que realicen los pagos y las retenciones legales a los trabajadores es cada vez más frecuente, al disminuir la carga administrativa de las empresas y los costos que dichas acciones implican, sin embargo, cuando dicha delegación implica la omisión total o parcial de contribuciones, se brinda un beneficio indebido para el contribuyente o éste acredita los impuestos sin recabar del retenedor la constancia respectiva, será considerada como una práctica fiscal indebida, al considerarse como una simulación de constancias.

“24/ISR/NV Deducción de pagos a sindicatos.

...

Se considera una práctica fiscal indebida:

I. Deducir para los efectos del ISR o acreditar el IVA, el pago realizado a los sindicatos para que estos cubran sus gastos o costos y el IVA trasladado.

II. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de la práctica anterior.

Se considera que también realizan una práctica fiscal indebida los sindicatos, a través de las cuales, se lleve a cabo la conducta a que se refiere el presente criterio.” (DOF, 2016)

En concordancia con el criterio citado, los sindicatos han sido empleados como vehículos para dispersar ingresos ante los beneficios que brinda su regulación, haciendo necesario establecer límites a su empleo, en el caso en particular y como consecuencia de que los sindicatos no están obligados de conformidad con lo previsto por el artículo 86 segundo párrafo de la LISR a expedir CFDI por los ingresos que perciben, salvo por las actividades empresariales; el contribuyente que pretenda deducir los importes otorgados en pago a los sindicatos incurrirá en la práctica fiscal indebida regulada por el anterior criterio al no satisfacer los requisitos previstos en el artículo 27 de la LISR para las deducciones y como consecuencia de ello tampoco podrá acreditar el IVA trasladado, pretendiendo con ello disminuir el uso indebido de los sindicatos.

“25/ISR/NV Gastos realizados por actividades comerciales contratadas a un Sindicato.

El artículo 378 de la Ley Federal del Trabajo señala que los sindicatos tienen prohibido ejercer la profesión de comerciantes con ánimo de lucro.

...

En ese sentido, los sindicatos, que cumplen sus obligaciones fiscales conforme al Título III de la Ley del ISR, no tienen la capacidad legal para ejercer el comercio.

Por lo anterior, se considera una práctica fiscal indebida:

I. Deducir para efectos del ISR, con el comprobante fiscal otorgado por un Sindicato, derivado de la contratación que le efectúen, producto de alguna actividad comercial que lleven a cabo.

II. Acreditar, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal a que se refiere la fracción anterior.

III. Asesorar, aconsejar, prestar servicios o participar en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

...” (DOF, 2016)

Otra manera a través de la cual se pretendía obtener beneficios fiscales era la deducción del ISR y el acreditamiento del IVA como consecuencia de la celebración de actividades comerciales con sindicatos, circunstancia que tiene dos impedimentos, el primero de ellos derivado de la no obligación de emitir CFDI y el segundo como consecuencia de la prohibición expresa de los sindicatos para ejercer el comercio de acuerdo a lo previsto por la fracción II del artículo 378 de la LFT, fundamento legal relacionado con el artículo 3 fracción I y artículo 75, ambos del Código de Comercio, en los que establece quienes son considerados comerciantes y cuáles son los actos de comercio, respectivamente; por ende, la deducción y acreditamiento que pretenda realizar un contribuyente motivo de actividades comerciales realizadas con sindicatos, será considerada un práctica indebida al carecer los sindicatos de la capacidad legal para ejercer el comercio.

“32/ISR/NV Pago de sueldos, salarios o asimilados a estos a través de sindicatos o prestadoras de servicios de subcontratación laboral.

...

Al efecto, se ha observado la práctica de ciertos empleadores de dispersar por medio de sindicatos una parte del salario de los trabajadores con los que tienen una relación laboral, a través de presuntas cuotas sindicales, gastos por servicios o de previsión social o apoyos previstos de manera general en el contrato colectivo de trabajo, con lo cual se deja de efectuar la retención del ISR o se realiza en una cantidad menor a la que corresponde conforme a Ley, además de hacer deducibles dichos pagos en forma total o parcial, no obstante que en ocasiones se trata de ingresos exentos parcialmente para el trabajador.

Por lo tanto, realizan una práctica fiscal indebida los patrones o empresas prestadores de servicios de subcontratación laboral, que paguen a través de sindicatos, total o parcialmente a los trabajadores sueldos, salarios o asimilados a estos, mediante presuntas cuotas sindicales, apoyos o gastos de cualquier índole incluso de previsión social, considerando que son obligatorios conforme al contrato colectivo de trabajo, y con este procedimiento se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. No incluyan los conceptos señalados en el párrafo anterior en el comprobante fiscal de pago que deben expedir a los trabajadores, en términos del artículo 99, fracción III de la Ley del ISR.

II. No realicen la retención y entero a los trabajadores para efectos del ISR o lo hagan en una cantidad menor a la que legalmente corresponda los conceptos señalados en el párrafo anterior.

III. Deduzcan las erogaciones señaladas en el párrafo anterior por el monto expresado en el comprobante fiscal emitido por el sindicato o con base en el contrato colectivo de trabajo.

IV. Deduzcan los pagos señalados en el párrafo anterior efectuados a los trabajadores, cuando se trate de ingresos exentos para estos en términos del artículo 28, fracción XXX, de la Ley del ISR.

Se considera que también realizan una práctica fiscal indebida, los sindicatos y empresas prestadores de servicios de subcontratación laboral, a través de las cuales se lleve a cabo esta conducta, así como quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de la práctica a que se refiere el presente criterio.”
(DOF, 2016)

Como se ha mencionado la regulación de los sindicatos y los beneficios que legalmente se le otorgan, han causado su mal uso para pagar a través de ellos parcialmente el salario de los trabajadores bajo concepto de cuotas sindicales, gastos por servicios o de previsión social previstos en el contrato colectivo de trabajo, con la intención de no efectuar las retenciones legales y deducir dichos pagos a pesar de que en ocasiones se trata de ingresos exentos parcialmente para el trabajador, obteniendo con ello beneficios indebidos, al igual que en todos los criterios no vinculativos mencionados, incurre en la práctica fiscal indebida quien asesore en la realización de la actividad o implementación de la estrategia regulada.

3.6 Resolución miscelánea fiscal para 2017 y 2018 y resoluciones de modificaciones a las mismas.

La Resolución Miscelánea Fiscal (RMF) de 2018 fue publicada el 22 de diciembre de 2017 (DOF, 2017), mientras que la Primera Resolución de Modificaciones (PRM) a la misma publicada el 30 de abril de 2018 (DOF, 2018) así como la versión anticipada de la Segunda Resolución de Modificaciones (SRM) publicada el 25 de mayo de 2018 (SAT, 2018); dichas resoluciones establecieron los mecanismos y plazos para el cumplimiento de las obligaciones tanto del contratista como del contratante en materia de ISR e IVA, obligaciones y plazos que ya habían sido considerados en la RMF de 2017.

Mediante la PRM a la RMF para 2017 publicada en el Diario Oficial de la Federación el 15 de mayo de 2017 (DOF, 2017) se estableció la regla 3.3.1.44. contemplando el diferimiento del cumplimiento de obligaciones del contratante y contratista correspondientes al periodo de enero a junio y subsecuentes del 2017, a partir de julio de 2017.

La SRM a la RMF de 2017 publicada el 18 de julio de 2017 (DOF, 2017) precisó a través de la regla 3.3.1.44. el diferimiento de las obligaciones tanto del contratante como del contratista correspondientes al periodo de enero a noviembre de 2017 y subsecuentes, señalando que podrán cumplirse a partir del mes de diciembre de 2017.

Para tal efecto, serán analizadas las principales reglas previstas en las RMF y en sus respectivas modificaciones en virtud de que establecen las pautas y el procedimiento para el cumplimiento de las obligaciones del contratante y del contratista contenidas tanto en la LISR como en la LIVA.

Mediante la PRM a la RMF de 2018, se establecieron las reglas para la utilización del aplicativo de la subcontratación, software creado especialmente para dar cumplimiento a las obligaciones en materia de subcontratación laboral, considerándose además de utilidad en material laboral en virtud de que permitirá tener una fuente de información seria respecto del contratista con relación al pago de las remuneraciones efectuadas a los trabajadores subcontratados (IDC, 2018).

La regla 3.3.1.44 contempla la autorización del contratista para la consulta de los CFDI y de las declaraciones, considerando que el contratista recurre a este medio cuando realiza al menos una autorización, por lo que una vez realizada deberá emitir el CFDI de nómina empleando el complemento de nómina versión 1.2. y quedará relevado de proporcionar la información del elemento de "Subcontratación", sin embargo, deberá utilizar el aplicativo por todos los contratos de subcontratación que celebre en el ejercicio con el mismo contratante (DOF, 2018).

En el mismo tenor, la regla 3.3.1.49 establece el procedimiento para que los contratistas con actividades de subcontratación laboral autoricen a sus contratantes, a través del cual deben capturar la información solicitada por el sistema y autorizarlos para corroborar haber emitido los CFDI, realizado las declaraciones y el pago de las cuotas obrero patronales (COP), cabe mencionar que respecto de la captura de los datos de los trabajadores contratados bajo el régimen de subcontratación, ésta debe realizarse atendiendo lo previsto por la ficha de trámite 135/ISR contenida en el Anexo 1-A. (IDC Online, 2018).

Respecto de las obligaciones señaladas en los artículos 27 fracción V, último párrafo de la LISR y 5 fracción II y 32 fracción VIII de la LIVA, la regla 3.3.1.50 prevé el procedimiento mediante el cual el contratante puede efectuar la consulta de la información autorizada por el contratista, para tal efecto debe ingresar al aplicativo a partir del día 27 del siguiente mes que se requiera examinar, seleccionando el período y ejercicio que desee consultar, debe identificar los CFDI con los que se realizó el pago y confirmar el importe del IVA pagado y la fecha de pago; verificar y validar el nombre y número de trabajadores.

En caso de que el sistema emita acuse señalando irregularidades en el plazo y año seleccionado, se entenderá que el contratante no cumple con los requisitos de deducibilidad o acreditamiento, pudiendo el contratante verificarlas con el contratista y solicitarle solventarlas (IDC Online, 2018).

En concordancia con el artículo segundo transitorio de la PRM, las reglas 3.3.1.44, 3.3.1.49. y 3.3.1.50 son aplicables a partir del 7 de febrero de 2018 (DOF, 2018).

De conformidad con el artículo tercero segundo párrafo de la resolución aludida, si en el ejercicio 2018 ya no se realizarán servicios de subcontratación, debe presentarse a más tardar el 28 de febrero de 2018 a

través del buzón tributario el aviso de cumplimiento de obligaciones del ejercicio de 2017. (DOF, 2018).

Así mismo, el artículo cuarto señala que el contratante podrá consultar la información autorizada por el contratista respecto a los meses de enero, febrero y marzo de 2018 y los sucesivos (regla 3.3.1.50) a partir del 27 de mayo de 2018, mientras que el aviso de cumplimiento de obligaciones del ejercicio de 2017 podrá presentarse a más tardar el 31 de mayo de 2018 (DOF, 2018).

Finalmente, el SAT publicó el 25 de mayo de 2018 la versión anticipada de la SRM a la RMF para el citado año, estableciendo modificaciones en el uso del aplicativo de subcontratación laboral, las cuales se invocan a continuación (IDC Online, 2018):

- a) La contratante ingresará al apartado aplicativo “Consulta por el contratante de CFDI y declaraciones”, a partir del último día del mes inmediato posterior al que se requiera consultar.
- b) La información correspondiente a los meses de enero a agosto de 2018 y sucesivos, podrá ser consultada por la contratante a partir del último día del mes de septiembre de 2018.
- c) Los contribuyentes que en 2018 ya no realizarán operaciones de subcontratación podrán presentar el aviso a más tardar el 30 de septiembre de 2018.

CAPÍTULO IV. PRINCIPALES ASPECTOS Y OBLIGACIONES DEL *OUTSOURCING* EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL.

En el presente capítulo se analizará la regulación que del *outsourcing* realiza la Ley del Seguro Social (LSS) y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT).

4.1 El *outsourcing* en la Ley del Seguro Social.

4.1.1 Conceptos generales.

a) *Seguridad Social*. De conformidad con lo señalado por el artículo 2 de la LSS la seguridad social “*tiene por finalidad garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado*”. (Cámara de Diputados del H Congreso de la Unión, 2018) y cuya realización está a cargo de entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados.

b) *Seguro Social*. Según lo establecido por el artículo 4 de la LSS, es el instrumento básico de la seguridad social, establecido como un servicio público de carácter nacional en términos de la LSS y sin perjuicio de los sistemas instituidos por otros ordenamientos.

c) *Patrón*. La persona física o moral que tenga tal carácter en los términos de la LFT.

d) *Trabajador*. La persona física que la LFT le otorga tal carácter.

e) *Sujeto obligado*. De acuerdo con lo previsto por el artículo 5 A fracción VIII de la LSS son “*los señalados en los artículos 12, 13, 229, 230, 241 y 250-A de la ley,*

cuando tengan la obligación de retener las cuotas obrero-patronales del Seguro Social o de realizar el pago de las mismas, y los demás que se establezcan en esta ley” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

f) Sujeto de aseguramiento. Aquellos que precisan los artículos 12, 13, 241 y 250 A de la LSS.

g) Responsable solidario: En relación con las aportaciones de seguridad social serán aquellos que establece el artículo 26 del CFF y la LSS.

h) Asegurado. Será el trabajador o sujeto de aseguramiento inscrito ante el IMSS en términos de la LSS.

i) Beneficiarios. Será el cónyuge, la concubina o el concubinario, los ascendientes y descendientes del asegurado o pensionado.

j) Derechohabiente Lo será el asegurado, pensionado y beneficiarios que tengan vigente el derecho a recibir las prestaciones del IMSS.

k) Pensionado. Lo será “el asegurado que por resolución del IMSS se le hay otorgado una pensión por incapacidad permanente total; incapacidad permanente parcial superior al cincuenta por ciento o en su caso incapacidad permanente parcial entre el veinticinco y el cincuenta por ciento; invalidez; cesantía en edad avanzada y vejez, así como los beneficiarios de aquél cuando por resolución del Instituto tengan otorgada pensión de viudez, orfandad, o de ascendencia” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

l) Cuotas obrero patronales (COP). Serán “las aportaciones de seguridad social establecidas en la Ley a cargo del patrón, trabajador y sujetos obligados” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

m) *Cédula de determinación*. Es el medio magnético, digital, electrónico, óptico o el documento impreso, en el que el patrón o sujeto obligado determina el importe de las cuotas a enterar al IMSS.

n) *Cédula de liquidación*. “Es el medio magnético, digital, electrónico o el documento impreso, mediante el cual el IMSS en ejercicio de sus facultades como organismo fiscal autónomo, determina en cantidad líquida los créditos fiscales a su favor” (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Cabe mencionar que los anteriores conceptos se encuentran especificados en el artículo 5 A fracciones IV, V, VIII, IX, X, XI, XII, XIII, XIV, XV, XVI y XVII de la LSS.

4.2 Seguro Social. Regímenes.

El Artículo 6 de la LSS establece que el Seguro Social comprende el régimen obligatorio y el régimen voluntario, para efectos de este trabajo, únicamente será analizado el régimen obligatorio.

De conformidad con lo previsto por el artículo 11 de la LSS, el régimen obligatorio comprende los seguros de 1) riesgos de trabajo, 2) enfermedades y maternidad, 3) invalidez y vida, 4) retiro, cesantía en edad avanzada y vejez y 5) guarderías y prestaciones sociales (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

En la misma tesitura, el artículo 12 de la LSS señala que son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio *“las personas que de acuerdo a los artículos 20 y 21 de la LFT, presten permanente o eventualmente, a otras personas físicas, morales o unidades económicas, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón”*.

Adicionalmente, es necesario precisar que el salario base de cotización a partir del cual se calculará el importe de las COP que deben pagarse en los seguros que ampara el régimen obligatorio, de acuerdo con lo señalado por el artículo 27 de la LSS, se integra con *“los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

4.3. Obligaciones generales de los patrones.

De conformidad con lo prescrito por el artículo 15 de la LSS, los patrones tienen diversas obligaciones, siendo las más relevantes las siguientes:

- I. Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el IMSS, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario dentro de un plazo no mayor a cinco días hábiles.
- II. Llevar registros en los que se asiente el número de días trabajados y los salarios percibidos por sus trabajadores, debiendo conservarlos durante los cinco años siguientes al de su fecha.
- III. Determinar las COP a su cargo y enterar su importe al IMSS.
- IV. Proporcionar al IMSS los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo.
- V. Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el IMSS.

4.4. Reforma a la Ley del Seguro Social.

Mediante decreto de reforma a la LSS publicado en el DOF el 9 de julio de 2009 (DOF, 2009) se adicionaron y reformaron diversos artículos, entre los que destacan los párrafos tercero, cuarto, quinto, sexto, séptimo y octavo del artículo 15 A; el párrafo segundo del artículo 75 y la fracción XXII del artículo 304 A del referido

ordenamiento a efecto de regular la intermediación laboral en virtud de que el régimen de subcontratación aún no se encontraba regulado en la LFT en esa época, por lo que los preceptos de la LSS se refieren de manera exclusiva, estrictamente hablando, a la intermediación laboral, aunque en la práctica se ha extendido al régimen de subcontratación.

El párrafo tercero del artículo 15 A de la LSS prevé la definición de la subcontratación laboral señalando que *“cuando un patrón o sujeto obligado en virtud de un contrato, cualquiera que sea su forma o denominación, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores u otros sujetos de aseguramiento para que ejecuten los servicios o trabajos acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos, en las instalaciones que éste determine, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en esta Ley en relación con los trabajadores; en el supuesto de que el patrón omita su cumplimiento, siempre y cuando el Instituto hubiese notificado previamente al patrón el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018), debiendo el IMMS dar aviso del requerimiento al beneficiario de los trabajos o servicios.

4.4.1. Obligaciones de los contratantes y sanciones por incumplimiento.

Como consecuencia de la reforma mencionada con antelación, se adicionó un párrafo quinto al artículo 15 A para el efecto de establecer las obligaciones de los contratantes, tanto patrones o sujetos obligados como los beneficiarios, de informar trimestralmente al IMSS dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre la información que se enuncia a continuación en relación con los contratantes y con los contratos celebrados en el trimestre.

- a) Nombre, denominación o razón social;
- b) Clase de persona moral, objeto social; domicilio social y fiscal.

- TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS
- c) Número del RFC y del Registro Patronal ante el IMSS;
 - d) Datos del acta constitutiva.
 - e) Nombre de los representantes legales.
 - f) Objeto y periodo de vigencia del contrato.
 - g) Los perfiles, puestos o categorías indicando si se trata de personal operativo, administrativo o profesional y el número estimado mensual de trabajadores que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

Así mismo, el patrón debe señalar por cada uno de los trabajadores, el nombre del beneficiario de los servicios o trabajos contratados. En caso de que el patrón ponga a disposición del beneficiario trabajadores para prestar los servicios o ejecutar los trabajos en varios centros de trabajo ubicados en la circunscripción territorial de más de una subdelegación, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información únicamente ante la subdelegación que corresponda al domicilio fiscal.

Cabe mencionar que el 8 de octubre del 2009 se publicó en el DOF el acuerdo del Consejo Técnico ACDO.AS2.HCT.300909/194.P.DIR y el formato PS-1 (DOF, 2009), relativo a la aprobación de las reglas generales para el cumplimiento de las obligaciones previamente señaladas y las cuales son aplicables a los contratos celebrados desde el 10 de julio de 2009 o anteriores si se modificaron aspectos sustanciales del contrato.

En caso de que los contratantes sean omisos en proporcionar la información aludida, incurrirán en infracción a la LSS de acuerdo con lo previsto por el artículo 304 A fracción XXII de la ley en cita, sancionada con multa equivalente al importe de veinte a trescientas cincuenta UMAS según lo establecido por el artículo 304 B fracción IV del mismo ordenamiento.

Es relevante precisar que el 6 de septiembre de 2018 entró en vigor el Acuerdo ACDO.SA2.HCT.290818/225.P.DIR, mediante el cual se autoriza el otorgamiento de facilidades administrativas en materia de subcontratación laboral, acuerdo que fue aprobado por el H. Consejo Técnico del IMSS en la sesión del 29 de agosto de 2018 (IDC online, 2018) y el cual establece lo siguiente:

“Los contratistas que estén obligados a proporcionar al IMSS la información de los contratos celebrados de suministro de servicios de personal, tendrán por colmada dicha carga cuando:

- 1.- Utilicen el aplicativo Autorización del contratista para la consulta del CFDI y declaraciones, administrado por el SAT.*
- 2.- Realicen el procedimiento que, para efectos de los artículos 27, fracción V, último párrafo, de la LISR, así como el 5o., fracción II y 32, fracción VIII, de la LIVA, establece dicho organismo mediante reglas de carácter general.*

Los beneficiarios de los servicios tienen por cumplido el deber previsto en el numeral 15-A de la LSS si emplean el aplicativo Consulta por el contratante de CFDI y declaraciones administrado por el SAT”

4.4.2 Determinación de clase para efectos del seguro de riesgo de trabajo.

El artículo 18 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de afiliación, clasificación de empresas, recaudación y fiscalización (RACERF), establece la obligación de las empresas de autoclasificarse de acuerdo con la actividad y procesos de trabajo para efectos de la determinación y pago de la prima en el Seguro de Riesgos de Trabajo, cuando se inscriban por primera vez o cuando cambien de actividad (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

La autoclasificación debe realizarse de conformidad con lo previsto en el catálogo de actividades establecido en el Título Octavo del referido reglamento, atendiendo a la división económica, grupo económico, fracción y clase que les corresponda en virtud de su actividad.

Adicionalmente, establece el artículo 19 del RACERF que las personas físicas o morales que, mediante un contrato de prestación de servicios, realicen trabajos con elementos propios en otro centro de trabajo, serán clasificadas según la actividad más riesgosa que desarrollen sus trabajadores.

El artículo 75 segundo párrafo de la LSS señala que los patrones que realicen su actividad por medio de intermediación laboral o subcontratación podrán, previa solicitud, obtener un registro patronal por cada una de las clases, con el que realizará la inscripción de sus trabajadores a nivel nacional, teniendo la obligación de revisar anualmente la siniestralidad de conformidad con lo previsto por el artículo 74 de la LSS y por cada uno de los registros patronales asignados.

4.5 Responsabilidad Solidaria.

El párrafo tercero del artículo 15 A de la LSS establece la responsabilidad solidaria del beneficiario de los trabajos respecto de las obligaciones de seguridad social establecidas en la LSS en relación con los trabajadores, derivada del incumplimiento del patrón, siempre y cuando el IMSS haya notificado previamente el requerimiento al patrón y éste no lo hubiera atendido; señalando además la obligación del IMSS de informar al beneficiario el requerimiento realizado al patrón; circunstancias que han generado diversas discusiones respecto a la constitucionalidad y respeto a la garantía de seguridad jurídica.

Consecuentemente, la Segunda Sala de la SCJN emitió jurisprudencia relativa a la constitucionalidad de la responsabilidad solidaria del beneficiario de los servicios contratados, la cual cito a continuación.

“Época: Novena Época

Registro: 162923

Instancia: Segunda Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIII, Febrero de 2011

Materia(s): Constitucional

Tesis: 2a./J. 1/2011

Página: 652

BENEFICIARIOS DE TRABAJOS O SERVICIOS. EL ARTÍCULO 15 A DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL, ADICIONADO POR DECRETO PUBLICADO EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN EL 9 DE JULIO DE 2009, QUE LES ASIGNA LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN EL CUMPLIMIENTO DE DEBERES DE SEGURIDAD SOCIAL, ES CONSTITUCIONAL.

El citado precepto en términos generales establece que el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones previstas en la Ley del Seguro Social en relación con los trabajadores puestos a su disposición y dirección por parte de un patrón, cuando este último hubiese incumplido con ellas y el Instituto Mexicano del Seguro Social previamente le haya requerido, ya que el legislador ordinario estimó que las empresas de prestación de servicios o de mano de obra especializados -llamadas outsourcing-, en ocasiones no cuentan con medios suficientes para cubrir las obligaciones derivadas del vínculo laboral, y por ello era necesario asegurar el acceso y disfrute de los trabajadores a sus derechos sociales por medio de la institución de la responsabilidad solidaria, lo que motivó que el beneficiario fuera llamado a responder de los deberes correspondientes junto con el empleador. En ese tenor, el Congreso de la Unión no desbordó su facultad para expedir disposiciones en materia de trabajo, prevista en los artículos 73,

fracciones X y XXX, y 123, apartado A, fracción XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni es irracional ese instrumento de garantía si se tiene en cuenta, en primer lugar, que está encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores y sus familiares, en aras de no dejarlos desamparados, además de que el beneficiario de la obra o el servicio no desconoce las condiciones laborales en tanto los trabajadores están a su disposición, mando, dirección o supervisión, lo que permite identificar plenamente al empleador, el lugar donde se ejecuta el trabajo, el número de días laborados, el horario y si se realiza una tarea operativa, profesional o administrativa. Ante esta conexión superlativa con la relación de trabajo, el beneficiario de los trabajos o servicios está en posibilidad material y jurídica de responder solidariamente en el cumplimiento de los deberes de seguridad social, no obstante carecer de la calidad de patrón al no pagar salarios ni proporcionar materia prima, maquinaria o herramientas de trabajo; aunado a que la responsabilidad solidaria no es absoluta frente a toda obligación incumplida, pues debe tenerse presente el artículo 26 de la Ley del Seguro Social y, en caso de pagar, tal beneficiario puede repetir contra el contratista independiente o intermediario". (Semanario Judicial de la Federación, 2011)

Como se denota de la jurisprudencia anterior, la reglamentación y actualización de la responsabilidad solidaria derivada del incumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social por parte del patrón es constitucional en virtud de que se sustenta en las facultades legislativas del Congreso de la Unión atribuidas expresamente por nuestra Carta Magna y además, encuentra su justificación en la necesidad de asegurar la efectiva protección y realización de los derechos de los trabajadores, más aún si la seguridad social tiene por objeto garantizar el derecho a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión.

En la misma tesitura, se ha determinado que, para efecto de pronunciar una responsabilidad solidaria, es necesario que el IMSS acredite lo siguiente:

1. *“Que las obligaciones requeridas corresponden a los trabajadores que realmente estuvieron al servicio del beneficiario.*
2. *Que el contratista (outsourcing) incumplió con sus obligaciones de seguridad social, y no atendió los requerimientos de los que fue objeto*
3. *Que se agotó el procedimiento de investigación.*
4. *Que llevó a cabo sin éxito todo el procedimiento de cobro, agotando incluso el procedimiento administrativo de ejecución conforme al CFF.*
5. *Que comunicó todo lo anterior al contratante o beneficiario de los servicios” (IDC online)*

Es importante mencionar que la LSS no establece el procedimiento por medio del cual se notificará al beneficiario el requerimiento realizado al patrón, generando con ello controversia fundamentada en la violación de la garantía de seguridad jurídica, sin embargo, la Primera Sala de la SCJN emitió jurisprudencia dirimiendo dichos conflictos al determinar que no se viola la referida garantía, a continuación, se invoca la jurisprudencia aludida.

“Época: Novena Época

Registro: 161755

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo XXXIII, Junio de 2011

Materia(s): Constitucional

Tesis: 1a./J. 47/2011

Página: 142

SEGURO SOCIAL. EL ARTÍCULO 15 A DE LA LEY RELATIVA NO VIOLA LA GARANTÍA DE SEGURIDAD JURÍDICA.

El citado precepto dispone que cuando en la contratación de trabajadores para un patrón participe un intermediario, cualquiera que sea la denominación que asuma éste o aquél, ambos serán responsables solidarios en relación con aquéllos respecto de las obligaciones contenidas en la Ley del Seguro Social. Así mismo, que las empresas establecidas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, no serán consideradas intermediarios sino patronos. Además, que cuando un patrón cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, en virtud de un contrato, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores para que ejecuten los servicios acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos, éste asumirá las obligaciones previstas en la Ley del Seguro Social, en relación con dichos trabajadores, en caso de que el patrón omita ese cumplimiento, siempre y cuando el Instituto Mexicano del Seguro Social le hubiese notificado previamente el requerimiento correspondiente y aquél no lo hubiera atendido. Finalmente, que en este último supuesto dicho Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios de tal requerimiento, y que los contratantes deberán comunicar trimestralmente ante la subdelegación correspondiente del Seguro Social, en relación con los contratos celebrados la información precisada en el citado artículo de la ley de la materia. Lo anterior no viola la garantía de seguridad jurídica contenida en el artículo 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. En efecto, el artículo 15 A de la Ley del Seguro Social respeta la garantía de seguridad jurídica, no sólo como disposición legal individualmente considerada, sino también en el contexto normativo al que pertenece, toda vez que el mencionado ordenamiento legal regula, además, distintos procedimientos relativos a

las diversas materias objeto de regulación, así como los diferentes medios de impugnación que el legislador ha puesto al alcance de los particulares, en tanto sujetos obligados en términos de la referida Ley”.

(Semanao Judicial de la Federación, 2011)

La anterior jurisprudencia establece que no debe interpretarse en forma aislada sino en armonía los preceptos de la LSS, justificando con el hecho de que la seguridad jurídica no debe entenderse en el sentido de que la ley debe indicar de manera concreta, un procedimiento regulador de cada una de las relaciones entabladas entre los gobernados y las autoridades; sino que ha de entenderse que debe contener los elementos mínimos para que los particulares puedan hacer valer sus derechos e impedir que la autoridad actúe arbitrariamente (IDC online).

4.6. Criterios Normativos del Instituto Mexicano del Seguro Social.

Como consecuencia del mal uso del régimen de subcontratación, el IMSS ha emitido diversos criterios por conducto del H. Consejo Técnico con la finalidad de especificar las prácticas que el instituto considera como indebidas relacionadas con la entrega de recursos a los trabajadores bajo determinados conceptos y ante la falta de certeza del destino de dichos ingresos, siendo los criterios más relevantes los siguientes.

“Criterio Normativo 01/2014. Cantidades de dinero entregadas en efectivo o depositadas en la cuenta de los trabajadores, nominadas bajo cualquier concepto que pueda considerarse de previsión social, integran al salario base de cotización de conformidad con el primer párrafo del artículo 27 de la Ley del Seguro Social.

El artículo 27, primer párrafo, de la Ley del Seguro Social dispone lo siguiente: “El salario base de cotización se integra con los pagos hechos

en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo...”.

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que existen patrones que entregan efectivo o depositan cantidades de dinero en las cuentas de sus trabajadores, etiquetándolas en la contabilidad y en los recibos de nómina como algún concepto que pueda considerarse de previsión social, sin integrarlas al salario base de cotización; sin embargo, no existe evidencia de que dichos recursos hayan sido destinados para los fines sociales de carácter sindical a que se refiere el supuesto de exclusión establecido en la fracción II, última parte, del artículo 27 de la Ley del Seguro Social.

Lo anterior se considera una práctica indebida, ya que la entrega de dinero a los trabajadores no permite identificar el destino que se le dará a los recursos y por tanto no se actualiza la veracidad y demostrabilidad del concepto, toda vez que las prestaciones de este tipo no tienen un fin definido, de manera que, para evitar una entrega simulada, se considera que dicho destino debe comprobarse.

Esto es así ya que el dinero entregado implica un beneficio económico para el trabajador derivado de la prestación de un servicio personal subordinado (trabajo) y su destino es indefinido; por tanto, al tratarse de dinero en efectivo no es posible demostrar que efectivamente se actualizó el destino para fines sociales de carácter sindical, en términos de lo establecido en la fracción II, última parte, del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, ya que lo único que se acredita es la entrega de dinero y la misma deriva de la relación laboral del patrón con el trabajador.

...” (IMSS, 2014)

“Criterio Normativo 02/2014 Cantidades de dinero entregadas en efectivo o depositadas en la cuenta de los trabajadores, nominadas como alimentación o habitación, integran al salario base de cotización de conformidad con lo establecido en el primer párrafo del citado artículo 27.

...

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que existen patrones que entregan efectivo o depositan cantidades de dinero en las cuentas de sus trabajadores, etiquetándolas en la contabilidad y en los recibos de nómina como alimentos o habitación, sin integrarlas al salario base de cotización; sin embargo, no existe evidencia de que dichos recursos hayan sido destinados para la alimentación o habitación de los trabajadores. Al respecto, la retención de al menos el 20% del salario mínimo general diario que rige en el Distrito Federal, por estos conceptos, por sí sola no acredita el supuesto de exclusión en términos de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, en virtud de que dicha fracción debe entenderse como el otorgamiento de bienes en especie, por los cuales el trabajador realice un pago.

Lo anterior se considera una práctica indebida, ya que la entrega de dinero a los trabajadores implica un beneficio económico para los mismos derivado de la prestación de un servicio personal subordinado (trabajo) y no permite identificar el destino que se dará a los recursos, por lo que no es posible acreditar la veracidad y demostrabilidad del concepto y lo único que evidencia es la entrega de dinero que deriva de la relación laboral del patrón con el trabajador, la cual es integrable al salario en términos del primer párrafo del mencionado artículo 27.

Por lo anterior, las prestaciones etiquetadas como alimentación o habitación únicamente podrán excluirse del salario base de cotización

si se acredita que se otorgaron de forma onerosa, que no se entrega el dinero en efectivo ni mediante depósitos a la cuenta de los trabajadores, y que se demuestre que los recursos erogados fueron efectivamente utilizados para los fines de alimentación o habitación.

En caso de no acreditarse los supuestos y el destino mencionados, las cantidades de dinero entregadas deberán integrarse al salario base de cotización” (IMSS, 2014) (Énfasis añadido)

“Criterio Normativo 03/2014 Pagos a trabajadores registrados como indemnizaciones por enfermedades o accidentes de trabajo no acontecidos, integran el salario base de cotización de conformidad con el artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social.

...

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que diversos patrones realizan pagos a sus trabajadores y los registran en su contabilidad y en los recibos de nómina como indemnizaciones por riesgos de trabajo, sin que se haya presentado algún accidente o enfermedad de trabajo, tal y como lo establecen los artículos 473 y 483 de la Ley Federal del Trabajo para que sea procedente el pago de tales indemnizaciones.

Dichos pagos no son integrados al salario base de cotización, lo cual se considera una práctica indebida, ya que al tratarse de pagos por supuestos riesgos que no ocurrieron, en realidad se trata de pagos que se entregan a los trabajadores con motivo de su trabajo.

En términos del primer párrafo del citado artículo 27, se considera que dichos pagos deben integrar al salario base de cotización, en virtud de que resulta jurídica y materialmente imposible efectuar el pago de una indemnización por un accidente o enfermedad de trabajo que no se ha

presentado y sin tener certeza de que ocurrirá, por lo que en dichos supuestos se trata de pagos que sí se entregan al trabajador con motivo de su trabajo.

Por lo anterior, las cantidades otorgadas a los trabajadores por concepto indemnizaciones por enfermedades o accidentes de trabajo no acontecidos deberán integrarse al salario base de cotización, en términos del primer párrafo del artículo 27 de la Ley del Seguro Social”. (IMSS, 2014)

“Criterio Normativo 01/2015 01/2015. Cantidades pagadas en efectivo o depositadas en la cuenta de los trabajadores por concepto de días de descanso semanal u obligatorio laborados, integran al salario base de cotización, de conformidad con el artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social.

...

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que existen patrones que entregan efectivo o depositan cantidades de dinero en las cuentas de sus trabajadores, etiquetándolas en la contabilidad y en los recibos de nómina como días de descanso semanal u obligatorio laborados, sin integrarlas al salario base de cotización, por considerarlas como supuestas indemnizaciones pagadas al trabajador.

Lo anterior se considera una práctica indebida, en virtud de que las cantidades de dinero pagadas a los trabajadores por concepto de días de descanso semanal u obligatorio laborados, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, son entregadas al trabajador como producto de su trabajo y no pueden ser consideradas como indemnizaciones. Las indemnizaciones que no integran al salario son únicamente las que de manera expresa establece la Ley Federal del Trabajo, como serían las que se pagan por

terminación de la relación laboral, por sufrir un accidente o enfermedad de trabajo u otros supuestos que señale la Ley.

La Ley Federal del Trabajo señala expresamente que cuando un trabajador labore en sus días de descanso semanal u obligatorio, tiene derecho al pago de un salario doble por el servicio prestado, es decir, la propia Ley define como salario el pago que el patrón debe realizar al trabajador por los días de descanso laborados. Por tanto, los pagos realizados al trabajador por laborar en días de descanso semanal u obligatorio son cantidades entregadas con motivo de su trabajo que deben integrar al salario base de cotización, con fundamento en el artículo 27 primer párrafo de la Ley del Seguro Social. (IMSS, 2015)

“Criterio Normativo 01/2016 C cantidades entregadas en efectivo o en especie a los trabajadores o depositadas en sus cuentas personales o de nómina por concepto de aportaciones a fondos o planes de pensiones, integran al salario base de cotización de conformidad con el artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social.

El artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social y su fracción VIII disponen que el salario base de cotización se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, alimentación, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, excluyendo las cantidades aportadas para fines sociales, considerándose como tales las entregadas para constituir fondos de algún plan de pensiones establecido por el patrón o derivado de contratación colectiva.

Los planes de pensiones serán sólo los que reúnan los requisitos que establezca la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro.

En los artículos 1, fracción II, 2, fracción XI y 13 de las “Disposiciones de carácter general aplicables a los planes de pensiones”, la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), estableció los requisitos que deben cumplir los Planes de Pensiones de Registro Electrónico a efecto de poder excluir las aportaciones respectivas del salario base de cotización, siendo los siguientes:

- 1. Deberán tener como objetivo complementar el ingreso en el retiro de las personas que mantengan una relación laboral con la entidad que financia dicho plan de pensiones, otorgándoles una jubilación al momento de separarse definitivamente de dicha entidad, después de haber laborado por varios años en ella;*
- 2. Sus beneficios deberán otorgarse en forma general.*
- 3. Las sumas de dinero destinadas a los citados Planes de Pensiones deberán estar debidamente registradas en la contabilidad del patrón;*
- 4. Las sumas de dinero destinadas al Fondo de Pensiones deberán ser enteradas directamente por el patrón; y*
- 5. El patrón, o quién éste contrate como Administrador del Plan de Pensiones de Registro Electrónico, no podrá hacer entrega a los trabajadores de ningún beneficio directo, en especie o en dinero con cargo al Fondo de Pensiones, durante el tiempo que estos presten sus servicios a la empresa ni tampoco a quienes no hayan cumplido los requisitos de jubilación.*

El Instituto Mexicano del Seguro Social ha detectado que existen patrones que entregan cantidades de dinero en efectivo a sus trabajadores o las depositan en las cuentas de éstos, registrándolas en la contabilidad y en los recibos de nómina como aportaciones o pagos con cargo a fondos de planes de pensiones, sin integrarlas al salario base de cotización.

Lo anterior se considera una práctica indebida, ya que de acuerdo con la fracción VIII del artículo 27 de la Ley del Seguro Social, sólo podrán excluirse del salario base de cotización las aportaciones que se realicen para constituir fondos de planes de pensiones que cumplan con los requisitos establecidos por la CONSAR, es improcedente que los pagos o aportaciones con cargo al fondo de pensiones se entreguen directamente a los trabajadores, durante el tiempo que éstos presten sus servicios a la empresa, pues precisamente el objeto de dichos Planes de Pensiones de Registro Electrónico es asegurar que los trabajadores puedan disponer de los recursos de su fondo de pensiones hasta que cumplan los requisitos de jubilación.

Por lo anterior, las cantidades de dinero entregadas en efectivo o en especie a los trabajadores o depositadas en sus cuentas personales o de nómina, que estén registradas como aportaciones con cargo a fondos de planes de pensiones, integrarán al salario base de cotización.” (IMSS, 2016)

Los criterios citados ponen de manifiesto las prácticas indebidas en las que se ha empleado la subcontratación laboral para evadir la retención y entero de impuestos mediante estrategias de entrega de recursos clasificados en diversos conceptos y entregados en efectivo a los trabajadores, sin embargo, al no satisfacer los requisitos establecidos por el artículo 27 de la LSS deben ser considerados como integrantes del salario base de cotización para el efecto del cálculo y pago de las cuotas obrero patronales. De igual manera, las prácticas previamente analizadas, tienen repercusiones para el efecto de deducción en virtud de que tampoco cumplen los requisitos establecidos en el artículo 27 de la LISR, pretendiendo con ello obtener un beneficio indebido.

4.7. Regulación y obligaciones del *outsourcing* en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Mediante decreto de reforma publicado en el DOF en fecha 4 de junio de 2015 (DOF, 2015) se adicionó a la LINFONAVIT el artículo 29 Bis, mediante el cual se regula el régimen de subcontratación en los siguientes términos:

“Artículo 29 Bis. Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral o contratista, cualquiera que sea la denominación que patrón e intermediarios asuman, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta Ley.

No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas contratistas establecidas que presten servicios con sus trabajadores a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, en los términos de los artículos 12, 13, 14, 15, 15-A y 15-B de la Ley Federal del Trabajo.

Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un patrón o sujeto obligado, cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, en virtud de un contrato, cualquiera que sea su forma o denominación, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores u otros prestadores para que ejecuten los servicios o trabajos acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en esta Ley en relación con dichos trabajadores, en el supuesto de que el patrón contratista omita el cumplimiento de las condiciones señaladas en los artículos 15-A y 15-B de la Ley Federal del Trabajo, siempre y cuando el Instituto hubiese

notificado previamente al patrón contratista el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido.

Asimismo, el Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios, del requerimiento a que se refiere el párrafo anterior.

...” (DOF, 2015)

Como se denota del artículo en estudio, se establece la responsabilidad solidaria entre el patrón contratista y los beneficiarios de los trabajos o servicios respecto de los trabajadores en caso de incumplimiento del patrón de las obligaciones contenidas en la LINFONAVIT, previa notificación del requerimiento y omisión de cumplimiento del patrón contratista.

Así mismo, el artículo en comento establece la obligación de proporcionar trimestralmente a la delegación de recaudación que corresponda al domicilio del patrón o sujeto obligado, información tanto de las partes del contrato como del contrato mismo, siendo la información requerida la que se enuncia a continuación:

“I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; clase de persona moral de que se trate, en su caso; objeto social; domicilio social, fiscal y, en su caso, convencional para efectos del contrato; número del Registro Federal de Contribuyentes y del Registro Patronal ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto; datos de su acta constitutiva, tales como número de escritura pública, fecha, nombre del notario público que da fe de la misma, número de la notaría y ciudad a la que corresponde, sección, partida, volumen, foja o folio mercantil, en su caso, y fecha de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio; nombre de los representantes legales de las partes que suscribieron el contrato.

II. Del contrato: Objeto; periodo de vigencia; perfiles, puestos o categorías indicando en este caso si se trata de personal operativo, administrativo o profesional, la justificación de su trabajo especializado y

el número estimado mensual de trabajadores de que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.”

(DOF, 2015)

En la misma tesitura, se establece la obligación del patrón contratista de incorporar por cada uno de sus trabajadores, el nombre del beneficiario de los servicios o trabajos contratados en el sistema de cómputo autorizado por el Instituto.

Cabe mencionar que el cumplimiento de proporcionar la información aludida puede realizarse a través del denominado Sistema de Responsabilidad Solidaria (SIRESO) y que en caso de omisión se impondrá una multa de 251 a 300 veces el valor de la UMA de conformidad con lo previstos por los artículos 6o, fracción. XVIII y 8o., fracción IV del Reglamento para la Imposición de Multas por Incumplimiento de las Obligaciones que la LINFONAVIT y sus Reglamentos establecen a cargo de los Patrones.

4.7.1 Obligaciones de los Patrones.

El artículo 29 de la LINFONAVIT establece las obligaciones generales de los patrones, siendo las más relevantes las siguientes:

- I. Inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto con el salario que perciban al momento de su inscripción y dar los avisos correspondientes.
- II. Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago.
- III. Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los artículos 97 y 110 de la LFT, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el INFONAVIT.
- IV. Proporcionar los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo.

- V. Atender los requerimientos de pago e información que les formule el INFONAVIT

4.7.2. Criterio Normativo INFONAVIT.

El INFONAVIT es un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio, cuyo objeto, entre otros, consiste en administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda, establecer y operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para la adquisición, construcción, reparación, ampliación o mejoramiento de viviendas.

Por ende, también es un organismo fiscal autónomo que recauda las aportaciones y amortizaciones retenidas a los trabajadores de conformidad con lo previsto por los artículos 23, fracción I, 30 y 57 de la LINFONAVIT y el artículo 3, fracción XXIV del Reglamento Interior del INFONAVIT en Materia de Facultades como Organismo Fiscal Autónomo.

Como consecuencia de las prácticas indebidas en que ha sido utilizado el *outsourcing* para omitir el pago de las aportaciones al INFONAVIT, dicho instituto emitió el criterio normativo 01/2015, el cual se cita enseguida:

“Facultad del Infonavit para presentar querrela y promover su gestión por la presunta comisión del delito equiparable a la defraudación fiscal.

En términos de los artículos 23, fracción I, 30 y 57 de la Ley del Infonavit y 3º, fracción XXIV del Reglamento Interior del Infonavit en materia de facultades como organismo fiscal autónomo, en relación directa con los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, este Instituto cuenta con la facultad de presentar denuncia o querrela y promover su gestión ante el Ministerio Público, por la presunta comisión del delito de

defraudación fiscal. Es importante dar a conocer que cometen un ilícito fiscal, que da lugar a un delito, aquellos patrones que con el fin de omitir o disminuir el pago de las aportaciones y entero de descuentos al Infonavit, sistemáticamente hacen uso de engaños, se aprovechan de errores, simulan actos u ocultan información, tanto en el desarrollo de las acciones de fiscalización y cobranza como al ejercer medios de defensa contra el Instituto. Con el incumplimiento de sus obligaciones fiscales, afectan al Fondo Nacional de la Vivienda y a sus propios trabajadores, lo que hace necesario iniciar acciones que busquen erradicar esta conducta evasora. El delito de defraudación fiscal se configura cuando el sujeto activo, en este caso el patrón, omite total o parcialmente el pago de las aportaciones o el entero de los descuentos efectuados, y que su conducta se realice través del uso del engaño, aprovechamiento de errores, simulación de algún acto jurídico u ocultamiento de datos. Cabe agregar que los ilícitos fiscales son perseguidos de dos formas: la administrativa, que consiste en la determinación de un crédito fiscal; y la penal, que puede finalizar con la pena privativa de la libertad. Ambas son completamente independientes una de la otra. En este orden de ideas, la vía administrativa, en caso de haberse obtenido una resolución favorable, no exime al contribuyente del proceso penal que en su caso proceda en su contra.” (INFONAVIT, 2015) (Énfasis añadido)

Del criterio normativo anterior se concluye que el INFONAVIT puede iniciar un procedimiento penal en contra de los patrones que omitan el pago de aportaciones mediante la aplicación de simulaciones, en el caso en particular referentes a la implementación del régimen de subcontratación, al considerarse de conformidad con el artículo 108 del CFF que se incurre en el delito de defraudación fiscal.

CAPÍTULO V. CONSECUENCIAS LEGALES PARA LA EMPRESA CONTRATANTE ANTE EL INCUMPLIMIENTO O USO INDEBIDO DEL *OUTSOURCING*.

Indubitablemente uno de los aspectos más relevantes tratándose de la implementación del *outsourcing* se refiere a las consecuencias legales que puede afrontar la contratante ante el incumplimiento de la contratista en virtud de la responsabilidad y el impacto económico que pueden generar, por ende, en el presente capítulo se analizan las más relevantes.

5.1. Consecuencias en materia laboral.

El tercer párrafo del artículo 15 A de la LFT establece que en caso de que el régimen de subcontratación no satisfaga los requisitos señalados por el referido artículo, se considerará al contratante como patrón para todos los efectos de la LFT, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social, así mismo, el artículo 1004 C del mencionado ordenamiento precisa la imposición de una multa equivalente de 250 a 5000 veces el valor de la UMA a quien utilice el régimen de subcontratación de personal en forma dolosa.

Por ende, la consecuencia en materia laboral más importante que puede afrontar la empresa contratante se refiere a la responsabilidad solidaria al atribuírsele la condición de patrón respecto de los trabajadores, por lo tanto, será responsable del pago de todas las prestaciones laborales que correspondan como consecuencia de la relación laboral, es decir, salario, vacaciones, prima vacacional, días de descanso, PTU, entre otras.

Máxime si la Segunda Sala de la SCJN ha determinado mediante jurisprudencia que el hecho de que en el contrato celebrado con el *outsourcing* éste asuma la total responsabilidad laboral no es suficiente para eximir a la contratante de la relación laboral con los trabajadores que le prestan sus servicios, debiendo en cada caso

realizar un estudio pormenorizado de los hechos, acciones, excepciones y pruebas para determinar lo que en derecho corresponda (Semanario Judicial de la Federación, 2018).

Es importante recordar que también ha sido determinado mediante jurisprudencia la responsabilidad laboral solidaria entre la empresa contratista y la contratante, al considerarse a ambas como una unidad económica en términos del artículo 16 de la LFT; tanto esta jurisprudencia con número de registro I.3o.T. J/28 (9a.) como la jurisprudencia citada en el párrafo que antecede, con número de registro 2a./J. 59/2000, fueron analizadas en el capítulo segundo del presente trabajo.

5.2. Consecuencias en materia fiscal.

Las principales consecuencias que pueden actualizarse en materia fiscal en caso de que el *outsourcing* no satisfaga los requisitos legales o se emplee de manera indebida para omitir el pago de contribuciones, son las siguientes:

- a) No deducibilidad para efectos del ISR.
- b) Improcedencia del acreditamiento para efectos del IVA
- c) Omisión de retención y entero de impuestos
- d) Comisión de delitos fiscales.
- e) Créditos fiscales.
- f) Operaciones inexistentes.

5.2.1. No deducibilidad para efectos del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 27 fracción I de la LISR establece que para el efecto de deducción, el gasto realizado debe ser estrictamente indispensable, mientras que la fracción V párrafo tercero del mismo ordenamiento, establece como requisito para la deducción de las cantidades erogadas en el régimen de subcontratación, la

obtención de diversos documentos relativos al pago de salarios, declaración de entero de las retenciones de impuestos y del pago de las cuotas obrero patronales de todos los trabajadores contratados bajo el referido régimen; por lo que en caso de no satisfacer dichos requisitos, los importes erogados por tales conceptos no serán deducibles, es decir, no podrán ser disminuidos de los ingresos acumulables para el efecto de determinar la utilidad fiscal que servirá para calcular la base gravable a partir de la cual se computará el ISR a pagar.

Sin embargo, el hecho de reunir los requisitos exigidos por el precepto legal en estudio no es garantía para que proceda la deducción o acreditamiento, tratándose del IVA, en virtud de que la Primera Sala de la SCJN ha señalado que los comprobantes fiscales y el cumplimiento de sus requisitos hace alusión a los medios de prueba de las operaciones realizadas, mientras que la deducción o acreditamiento se refiere a la consecuencia de ellos, sin que implique necesariamente y de manera automática la deducción; tesis que cito a continuación:

“Época: Décima Época

Registro: 2003829

Instancia: Primera Sala

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Libro XXI, Junio de 2013, Tomo 1

Materia(s): Administrativa

Tesis: 1a. CXCVII/2013 (10a.)

Página: 601

COMPROBANTES FISCALES. EL CUMPLIMIENTO DE SUS REQUISITOS RESPECTIVOS NO IMPLICA QUE EN AUTOMÁTICO PROCEDA LA DEVOLUCIÓN O ACREDITAMIENTO SOLICITADO CON BASE EN ELLOS.

El cumplimiento de los requisitos de los comprobantes fiscales previstos en el artículo 29-A del Código Fiscal de la Federación, no constituye una

exigencia para efectuar la deducción o acreditamiento, sino un requisito que debe satisfacer el comprobante per se para que, en su caso, se pueda utilizar como medio a través del cual se efectúe la deducción o acreditamiento respectivo. Por tanto, el cumplimiento de los requisitos establecidos para los comprobantes fiscales sirve para que éstos, como medios de convicción, satisfagan la finalidad consistente en dejar constancia de un acto o hecho con los efectos tributarios señalados. De distinta forma, una vez cumplidos los requisitos de los comprobantes fiscales, éstos, como medios de prueba, pueden servir para solicitar la deducción o acreditamiento correspondiente, pero sin que tal cumplimiento implique, en automático, que procederá la deducción o acreditamiento solicitado. Precisamente por ello, la diferencia existente entre el cumplimiento de los requisitos de los mencionados comprobantes y la deducción o acreditamiento para los cuales sirven, se sintetiza en que aquéllos son los medios y éstos una de las posibles consecuencias que pueden tener. Es cierto que existe una estrecha relación entre los comprobantes fiscales que cumplen los requisitos fiscales y el derecho a la deducción o al acreditamiento que se pretenda efectuar; sin embargo, ello no conlleva a que se trate de un solo aspecto, sino que existen diferencias al respecto, principalmente, de medio a fin.”

(Semanao Judicial de la Federacion, 2018)

En virtud de lo anterior, la ventaja de disminuir costos y cargas fiscales del régimen de subcontratación será inaplicable, generando en su lugar, más complicaciones que beneficios.

5.2.2. Improcedencia del acreditamiento para efectos del Impuesto al Valor Agregado.

Como fue analizado en el capítulo tercero del presente trabajo, tratándose del IVA, debe realizarse un estudio exhaustivo del régimen de subcontratación para el efecto de determinar si corresponde efectivamente a una prestación de servicios o a una simulación de la relación laboral, la trascendencia de dicho análisis radica en que la prestación de servicios es una actividad gravada por el IVA de conformidad con el artículo 14 fracción I de la LIVA, siendo por lo tanto, la relación laboral un excluyente de dicha figura al no encontrarse gravada por tal impuesto.

Como se examinó, la jurisprudencia con número de registro 2012122 faculta a la autoridad fiscal a recurrir a la LFT para determinar en el caso en particular, si el régimen de subcontratación satisface los requisitos legales y por ende puede considerarse una actividad gravada por el IVA.

En caso de que se determine que la actividad se refiere a una simulación de la relación laboral, resultará improcedente el acreditamiento del importe pagado y trasladado por concepto de IVA; es decir, no podrá restarse el impuesto acreditable (el IVA que haya sido trasladado al contribuyente y aquél que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios) de la cantidad que resulte al aplicar a los valores de los bienes o actividades la tasa correspondiente.

5.2.3. Omisión de retención y entero de impuestos.

En caso de que se concluya que el régimen de subcontratación no satisface los requisitos previstos por el artículo 15 A de la LFT y por ende no corresponda a una prestación de servicios independientes sino a una relación laboral, se actualizará la consecuencia de la omisión de retención y entero del ISR, en virtud de que la

prestación de servicios subordinados se encuentra gravada por dicho impuesto y es una obligación del patrón retenerlo y enterarlo al fisco.

5.2.4. Comisión de delitos fiscales

Tratándose de delitos fiscales de conformidad con lo establecido por el artículo 92 del CFF, se considerará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) como víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con los delitos previstos en el ordenamiento aludido (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

El CFF tipifica en el artículo 108 el delito de defraudación fiscal, expresando que comete dicho delito *“quien, con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal. La omisión total o parcial de alguna contribución a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales”* (Cámara de Diputados del H Congreso de la Unión, 2018).

Al responsable se le sancionará:

- I. Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$1,734,280.00.
- II. Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$1,734,280.00 pero no de \$2,601,410.00.
- III. Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de \$2,601,410.00.

En caso de que no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.

El artículo 109 del CFF también regula actividades que pueden presentarse en la subcontratación, precisando que dichas acciones serán sancionadas con las mismas penas que la defraudación fiscal, siendo las actividades más relevantes las siguientes:

- I. Consigne en las declaraciones deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o valor de actos o actividades menores a los realmente obtenidos.
- II. Omita enterar a las autoridades fiscales las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- III. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- IV. Darle efectos fiscales a los CFDI cuando no reúnan los requisitos de los artículos 29 y 29 A del CFF.

El último párrafo del fundamento legal en cita señala una excepción para la formulación de querrela en caso de las conductas analizadas, consistente en que de manera espontánea el responsable entere a la autoridad conjuntamente con los recargos, el monto de la contribución omitida o del beneficio indebido previamente a que la autoridad fiscal descubra la omisión, el perjuicio o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales; en cuyo caso no se procederá a su formulación (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Las conductas tipificadas tienen relevancia si se consideran las alarmantes estadísticas difundidas por el SAT tratándose de la implementación agresiva del *outsourcing* como estrategia para la omisión total o parcial del pago de contribuciones y como medio para la indebida obtención de beneficios.

Según cifras oficiales existen 71 mil 441 contribuyentes dedicados al *outsourcing*, de los cuales el 64% de ellos se ubican en la Ciudad de México, Oaxaca, Jalisco, Puebla y Yucatán y de los cuales sólo el 31% presentó declaración de impuestos, identificando el SAT una evasión de más de 8 mil 255 millones de pesos tan sólo en el ejercicio fiscal de 2014 (López E, 2017).

En el 2016 se presentaron 11 acusaciones penales en contra personas físicas por daño al fisco por la cantidad de 27 millones de pesos y 92 acusaciones contra representantes legales de personas morales por una afectación de 4 mil 348 millones de pesos (López E, 2017).

5.2.5 Créditos fiscales

El artículo 4 del CFF señala que son créditos fiscales *“los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena”* (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

Consecuentemente, en caso de que a través del *outsourcing* se omita el pago de contribuciones, previo el ejercicio de facultades de la autoridad fiscal previstas en el artículo 42 del CFF para efecto de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales; la autoridad podrá determinar las contribuciones omitidas, fincar los créditos fiscales que correspondan y comprobar, en su caso, la comisión de delitos fiscales.

La relevancia de esta consecuencia radica en el importe al que puede ser condenado como consecuencia de la emisión del crédito fiscal en caso de que el contribuyente no pueda a través de los medios de defensa desvirtuar las acusaciones de la autoridad.

5.2.6 Operaciones inexistentes.

El artículo 69 B del CFF otorga la facultad a la autoridad fiscal de presumir la inexistencia de las operaciones amparadas en los CFDI en el supuesto de que un contribuyente esté emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que respalden dichos comprobantes, o bien, que el contribuyente esté como no localizado (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

En virtud de lo expresado, cobran importancia los términos de materialidad de las operaciones y razón de negocios, si bien es cierto la legislación fiscal no proporciona un concepto específico de dichos términos, en la práctica la materialidad de las operaciones se refiere al *soporte documental que evidencia que cierta operación fue efectivamente realizada* (IDC online, 2018), mientras que por razón de negocios puede entenderse *la relación entre el contenido y sustancia de económica del acto en específico, los cuales deben estar orientados a lograr el objeto social del contribuyente* (Ranero Abogados, 2018).

Es importante considerar que la Segunda Sección de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa emitió la tesis *VIII-P-2aS-70* denominada *IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- LA AUTORIDAD TIENE FACULTADES PARA CUESTIONAR LA MATERIALIDAD DE LOS HECHOS QUE SUSTENTAN LOS INGRESOS GRAVADOS Y LOS GASTOS DEDUCIDOS*, mediante la cual justifica la facultad de la autoridad fiscal de cuestionar la materialidad de las operaciones

que generaron los ingresos gravados y los gastos deducidos, fundamentándose en el artículo 59, fracción III del CFF en virtud de que dicho precepto legal prevé que el registro contable se integra también con la documentación que lo compruebe, realizando dicha comprobación mediante compulsas. (TFJA, 2017)

De la misma manera, los Plenos de Circuito se han pronunciado respecto de la facultad de la autoridad en estudio, estableciendo la siguiente jurisprudencia:

“Época: Décima Época

Registro: 2015101

Instancia: Plenos de Circuito

Tipo de Tesis: Jurisprudencia

Fuente: Semanario Judicial de la Federación

Publicación: viernes 08 de septiembre de 2017 10:17 h

Materia(s): (Administrativa)

Tesis: PC.XVI.A. J/19 A (10a.)

SALDO A FAVOR. CUANDO SE PRESENTA UNA SOLICITUD DE DEVOLUCIÓN, LA AUTORIDAD PUEDE HACER USO DE LAS PRESUNCIONES PARA VERIFICAR LA EFECTIVA REALIZACIÓN DE LAS OPERACIONES DE LAS QUE AQUÉL SE HACE DERIVAR Y, EN SU CASO, CONCLUIR QUE NO SE MATERIALIZARON.

El empleo de la presunción en el ámbito tributario es frecuente y necesario en la medida de la posible existencia de conductas fraudulentas de los sujetos obligados, y tiene su fundamento en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; asimismo, la presunción constituye un medio probatorio que se define como la consecuencia que la ley o el juzgador deduce de un hecho conocido para averiguar la verdad de otro desconocido; la primera se denomina legal -cuando la ley la prevé expresamente-, y la segunda humana -cuando de un hecho conocido se deduce otro que es consecuencia ordinaria de aquél-, en el entendido de que debe existir un

correcto equilibrio entre el hecho demostrado y el que se presume, de manera que uno sea consecuencia necesaria del otro, es decir, que ese proceso deductivo sea racional y coherente con el hecho que se encuentre plenamente demostrado. Así, al conceder la ley a la autoridad la facultad de verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar el saldo a favor solicitado, la dota con la atribución para hacer uso de los medios probatorios previstos legalmente, como lo es la presunción, y porque además, el hecho de que los procedimientos previstos en el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, en los que debe decidirse si procede la devolución solicitada tengan la característica de sumarios, dada la brevedad de sus plazos y lo específico de su objetivo, justifica que no sea legalmente exigible para la autoridad un rango de prueba directa de la inexistencia de las operaciones, de ahí que puede hacer uso de las presunciones; proceder que no puede a priori calificarse de arbitrario, porque debe recordarse que el fisco federal, como órgano del Estado, desarrolla sus funciones bajo los principios de legalidad y buena fe, lo cual implica que dentro de la relación tributaria actúa siempre respetando los derechos de los contribuyentes, y es por ello que sus actos gozan de la presunción de legalidad, conforme al artículo 68 del código aludido, hasta en tanto no se demuestre lo contrario. De modo que cuando se presenta una solicitud de devolución de saldo a favor sustentada en comprobantes fiscales que cumplen los requisitos previstos en los artículos 29 y 29-A del ordenamiento referido, la autoridad puede hacer uso de las presunciones para verificar la efectiva realización de las operaciones de las que se hace derivar ese saldo y, en su caso, concluir que no se materializaron” (SCJN, 2017).

En la misma tesitura, el fundamento legal en estudio establece la obligación a la autoridad fiscal de notificar a través de su buzón tributario a los contribuyentes que se encuentren en los supuestos regulados por el primer párrafo del artículo referido

TESIS TESIS TESIS TESIS TESIS

con la finalidad de que los contribuyentes manifiesten lo que a su derecho convenga y aporten la documentación e información pertinentes para desvirtuar los hechos; mismo derecho otorga el penúltimo párrafo del artículo 69 B para aquellas personas que le hayan dado efectos fiscales a los CFDI de los contribuyentes investigados.

Una vez que la autoridad agote el procedimiento previsto en el fundamento legal examinado, procederá a publicar en el DOF y en la página de internet del SAT, la lista de los contribuyentes que no desvirtuaron los hechos imputados; constituyéndose por lo tanto en EFOS y EDOS, es decir, empresas que facturan operaciones simuladas y empresas que deducen operaciones simuladas; respectivamente.

La importancia de este análisis radica en las consecuencias que pueden generarse para la empresa contratante, ya que en caso de que la autoridad determine que no se cumplió con la materialidad de las operaciones y proceda a incluir al prestador de servicios en la “lista negra”, el efecto será que las operaciones contenidas en los comprobantes fiscales expedidos por el contribuyente en cuestión no producen ni produjeron efecto fiscal alguno y serán considerados como actos o contratos simulados para efecto de los delitos previstos en el propio CFF, pudiendo además la autoridad fiscal determinar los créditos fiscales correspondientes (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

5.3 Consecuencias en materia de seguridad social.

Ante el incumplimiento del *outsourcing*, la contratante puede enfrentar consecuencias en materia de seguridad social, siendo las más relevantes las siguientes:

- a) Responsabilidad solidaria.
- b) Omisión de cuotas obrero-patronales y aportaciones.

c) Crédito fiscal.

5.3.1 Responsabilidad solidaria.

El artículo 15 A de la LSS establece que se actualizará la responsabilidad solidaria del beneficiario de los trabajos o servicios respecto de las obligaciones previstas en la misma en relación con los trabajadores contratados bajo el régimen de subcontratación, en caso de que el patrón omita su cumplimiento y siempre y cuando el IMSS haya notificado previamente al patrón el requerimiento y aquél no lo hubiera atendido, debiendo dar aviso al beneficiario del requerimiento.

Así mismo, el artículo 29 Bis de la LINFONAVIT establece la responsabilidad solidaria del beneficiario de los trabajos o servicios respecto de las obligaciones establecidas dicha ley en caso de que el patrón contratista omita el cumplimiento de las condiciones previstas en los artículos 15 A y 15 B de la LFT, siempre y cuando el INFONAVIT haya notificado previamente al patrón el requerimiento y éste no lo hubiera atendido; debiendo además el INFONAVIT dar aviso al beneficiario del requerimiento aludido.

Por lo tanto, para que proceda la responsabilidad solidaria, es necesario demostrar que:

1. Las obligaciones corresponden a trabajadores que estuvieron al servicio del beneficiario
2. El contratista incumplió con dichas obligaciones y no atendió el requerimiento respectivo
3. Notificó al beneficiario de los trabajos o servicios el requerimiento efectuado al patrón.
4. No se satisfacen los requisitos de la subcontratación previstos en la LFT

5.3.2 Omisión de cuotas obrero-patronales y aportaciones

Como consecuencia del incumplimiento del contratista, el contratante incurrirá en la omisión del pago de las COP ante el IMSS y de las aportaciones correspondientes al INFONAVIT, ya que, al no satisfacer los requisitos del régimen de subcontratación, se considerarán como servicios subordinados y por ende de conformidad con el artículo 15 fracción III de la LSS y el artículo 29 de la LINFONAVIT, los patrones están obligados a calcular y enterar tanto las cuotas como las aportaciones a ambos institutos.

5.3.3 Crédito Fiscal.

Tanto el IMSS como el INFONAVIT son organismos fiscales autónomos, de conformidad con lo previsto por el artículo 5 de la LSS así como por el artículo 30 de la LINFONAVIT respectivamente.

Por lo tanto, el IMSS con fundamento en el artículo 39 C de la LSS está facultado para determinarlas presuntivamente las COP y fijarlas en cantidad líquida con base en los datos con que cuente o con apoyo en los hechos que conozca con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, en caso de que el patrón o sujeto obligado no las cubran oportunamente (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

En el mismo tenor, el artículo 287 del ordenamiento en análisis prevé que las COP, los capitales constitutivos, su actualización y los recargos, las multas impuestas, los gastos realizados por el IMSS por inscripciones improcedentes y los que tenga derecho a exigir de las personas no derechohabientes, tienen el carácter de crédito fiscal.

En lo que respecta al INFONAVIT, el artículo 30 de la LINFONAVIT señala que las obligaciones de efectuar las aportaciones y enterar los descuentos correspondientes así como su cobro, tienen el carácter de fiscales; para tal efecto, el INFONAVIT está facultado de conformidad con la fracción I del precepto aludido, a determinar en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, calcular su actualización y recargos y señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018).

Consecuentemente, la determinación de créditos fiscales es una consecuencia inmediata que puede generarse por la omisión del pago de COP y de aportaciones, derivadas de la no satisfacción de requisitos del régimen de subcontratación y/o del incumplimiento de las obligaciones que le corresponden al *outsourcing* (IMCP, 2018).

5.4 Implicaciones del *outsourcing* en la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI)

Mediante decreto publicado en el DOF el 17 de octubre de 2012, se expidió la LFPIORPI cuyo objeto es *“proteger el sistema financiero y la economía nacional, estableciendo medidas y procedimientos para prevenir y detectar actos u operaciones que involucren recursos de procedencia ilícita, a través de una coordinación interinstitucional, que tenga como fines recabar elementos útiles para investigar y perseguir los delitos de operaciones con recursos de procedencia ilícita, los relacionados con estos últimos, las estructuras financieras de las organizaciones delictivas y evitar el uso de los recursos para su financiamiento”* (DOF, 2012), en la citada ley se regulan las actividades consideradas como vulnerables así como las obligaciones de los sujetos involucrados, principalmente la consistente en proporcionar avisos.

Cabe destacar que la SHCP tiene una Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), distinta de la unidad especializada de la Procuraduría General de la República (PGR), facultada para requerir información, documentación, datos o imágenes a quienes realicen actividades vulnerables previstas en la LFPIORPI, por lo tanto, es responsable de verificar situaciones que implique posible lavado de dinero para dar pauta a denuncias ante la PGR y aplicación de medidas correctivas como la cancelación de sellos (López E, 2017), además de dichas atribuciones, el artículo 3 fracción I del reglamento de la LFPIORPI faculta a la UIF a interpretar la propia LFPIORPI, su reglamento y demás disposiciones relacionadas (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018)

El artículo 3 del ordenamiento de referencia, proporciona el concepto de actividades vulnerables, señalando que son *“las actividades que realicen las Entidades Financieras en términos del artículo 14 y 17 de dicha ley”*, mientras que el artículo 14 establece que *“los actos, operaciones y servicios que realizan las Entidades Financieras de conformidad con las leyes que en cada caso las regulan, se consideran actividades vulnerables”*.

De manera específica, el artículo 17 proporciona un listado de las actividades vulnerables y las cuales son objeto de identificación, sin embargo, para efectos del presente trabajo únicamente se analizará la contenida en la fracción XI inciso b) del precepto legal en estudio, y el cual señala:

“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”

Lo trascendente de la LFPIORPI y su reglamento, consiste en la interpretación que del artículo 17 fracción XI inciso b) de la disposición legal referida realizó la UIF el 21 de octubre de 2016, mediante la cual determinó que el régimen de subcontratación actualiza el supuesto de la actividad vulnerable regulada en el precepto jurídico citado, precisando lo siguiente:

“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” (SHCP, 2016)

En virtud del criterio invocado, quienes presten servicios de subcontratación deben identificar a sus clientes y presentar los avisos correspondientes ante la UIF a fin de reportar las actividades y operaciones que realicen, con la finalidad de que la autoridad fiscal pueda analizar si se retienen y enteran las contribuciones o si se trata de un esquema de evasión fiscal para la generación de recursos de procedencia ilícita (López E, 2017)

Sin embargo, como consecuencia de la interpretación anterior, surgieron diversas críticas en oposición, siendo las más relevantes aquellas que señalan que la subcontratación no encuadra en el supuesto del artículo 17 fracción XI b), al considerar que la prestación de servicios a nombre y en representación del cliente, únicamente puede realizarse mediante poder o mandato y no a través de un contrato de prestación de servicios, así mismo, refieren que no satisface los requisitos de la administración y manejo de recursos del cliente, puesto que si se

satisfacen los requisitos del artículo 15 A de la LFT, los trabajadores contratados serán recursos humanos del contratista y no del cliente. (López E, 2017)

5.4.1 Obligaciones de quienes realizan actividades vulnerables.

El artículo 18 de la LFPIORPI precisa las obligaciones que deben cumplir aquellos que presten servicios de *outsourcing*, siendo las más relevantes las que se enuncian a continuación:

- I. Identificar a los clientes y usuarios con quienes realicen actividades vulnerables, verificar su identidad y recabar copia de la documentación.
- II. En caso de relación de negocios, solicitar al cliente o usuario la información sobre su actividad u ocupación.
- III. Solicitar al cliente o usuario información acerca de si tiene conocimiento de la existencia del dueño beneficiario y, en su caso, exhiban documentación oficial que permita identificarlo.
- IV. Custodiar, proteger, resguardar y evitar la destrucción u ocultamiento de la información y documentación que sirva de soporte a la actividad vulnerable, así como la que identifique a sus clientes o usuarios, debiendo conservarla de manera física o electrónica por cinco años a partir de la fecha de la realización de la actividad.
- V. Brindar las facilidades para que se lleven a cabo las visitas de verificación.
- VI. Presentar los avisos en la SHCP.

Para estar en posibilidad de dar cumplimiento a las obligaciones aludidas, el artículo 12 y 13 del reglamento de la LFPIORPI en concordancia con el acuerdo 02/2013 por el que se emiten las Reglas de Carácter General a que se refiere la LFPIORPI publicado en el DOF el 23 de agosto de 2013 (DOF, 2013), establece la obligación de ingresar al portal de internet de prevención de lavado de dinero para enviar la información precisada en el anexo 1 y 2 del acuerdo en comento, para personas

físicas y morales respectivamente; a más tardar el día 17 del mes posterior a la realización de la actividad (DOF, 2013).

En caso de que no se realicen operaciones en un periodo determinado, el contribuyente deberá de remitir un aviso de no operación de conformidad con el artículo 25 del acuerdo examinado.

5.4.2 Sanciones administrativas y delitos por incumplimiento

El artículo 53 de la LFPIORPI establece las multas que se aplicarán en caso de incumplimiento de las obligaciones examinadas, siendo las más relevantes las siguientes (Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, 2018):

1. De 200 a 2000 UMAS a quienes incumplan requerimientos de la SHCP o incumplan con cualquiera de las obligaciones establecidas en el artículo 18.
2. De 200 a 10000 UMAS a quienes incumplan con la obligación de presentar en tiempo los avisos o los presenten sin cumplir los requisitos.
3. De 10000 a 65000 UMAS a quienes omitan presentar los avisos correspondientes.
4. De 2 a 8 años de prisión y multa de 500 a 2000 UMAS a quienes proporcionen dolosamente información a las personas que realizan actividades vulnerables y/o modifiquen o alteren datos e información.

5.5. Caso práctico.

El caso práctico que se presenta a continuación corresponde a una empresa del sector automotriz del Estado cuyos datos serán omitidos por cuestiones de privacidad, por lo tanto, en lo sucesivo se le denominará “La Empresa”.

Fue desarrollado durante la estancia profesional y enriquecido con la movilidad al sector de interés privado, con apego a la metodología planteada en el presente trabajo.

Para efecto de elaborar el caso práctico se analizó la siguiente documentación correspondiente al periodo comprendido del 04 de septiembre al 15 de diciembre de 2017 y del 02 de abril al 08 de junio de 2018.

1. Acta constitutiva de “La Empresa” y su última modificación.
2. Acta constitutiva del *Outsourcing* y su última modificación.
3. Comprobante de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes tanto de “La Empresa” como del *outsourcing*.
4. Registro Patronal de “La Empresa” y del *outsourcing*.
5. Datos generales de identificación de los representantes legales tanto de “La Empresa” como del *outsourcing*.
6. Contratos celebrados con el *outsourcing* y que se encuentren vigentes al momento de la intervención.
7. Número de trabajadores contratados a través del *outsourcing*
8. Servicios contratados con el *outsourcing*.
9. CFDI del pago de los servicios contratados con el *outsourcing*
10. CFDI del pago de la nómina de los trabajadores contratados a través del *outsourcing*.
11. Comprobante de alta ante el IMSS de los trabajadores contratados a través del *outsourcing*.
12. Comprobante de pago de cuotas obrero-patronales correspondientes a los trabajadores contratados a través del *outsourcing*.
13. Declaraciones anuales de impuestos.
14. Declaración de entero de retenciones de impuestos.
15. Acuse de recibo del pago de Impuestos.
16. Acuse de la información reportada al SAT sobre el pago del impuesto

17. Información presentada al SAT respecto de los servicios de *outsourcing* contratados.

Antecedentes.

“La Empresa” fue constituida mediante escritura pública número XXXX en fecha 07 de mayo de 1996 ante la fe del Licenciado XXXX Notario Público XXX del estado de XXX y su duración será de 99 años.

Entre otras actividades, el objeto social de la empresa consiste en la fabricación, maquila, compra, venta, importación, exportación, distribución, consignación y comercio en general de autopartes, maquinaria, equipos, refacciones y accesorios para vehículos y equipos de transporte.

La última modificación a su acta constitutiva lo fue el 26 de junio de 2013 para adicionar a su objeto social la actividad de la fabricación y comercialización de toda clase de productos permitidos por la ley.

“La empresa de *outsourcing*” fue constituida mediante escritura pública número XXXX en fecha 12 de mayo de 2014 ante la fe del Licenciado XXXX Notario Público XXX del estado de XXX, con una duración de 99 años.

Su principal actividad consiste en prestar servicios de mantenimiento tendentes a la mejora tecnológica industrial mediante la aplicación de conocimientos especializados relacionados con la fabricación de autopartes para la industria automotriz, así como la prestación de servicios de *outsourcing* en el ramo industrial enfocada a la inspección de materia que no cumplen con los estándares de calidad.

Análisis de documentación.

Durante el periodo comprendido del 04 de septiembre al 15 de diciembre de 2017 y del 02 de abril al 08 de junio de 2018 se realizó una auditoría para determinar la situación tanto de “La Empresa” como de la empresa de *outsourcing*, encontrando los siguientes hallazgos:

1. Ambas empresas se encuentran debidamente inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. Ambas empresas cuentan con registro patronal ante el IMSS.
3. Ambas empresas tienen representantes legales, cuyos poderes y facultades se encuentran vigentes.
4. Entre “La Empresa” y “La Empresa de *Outsourcing*” existe celebrado y vigente un contrato de prestación de servicios al momento de la intervención.
5. Se encuentran contratados a través del *outsourcing* 12 trabajadores.
6. Los servicios contratados con el *outsourcing* consisten en el mantenimiento de la maquinaria y equipo necesarios para la fabricación de autopartes para la industria automotriz
7. Se analizaron 7 CFDI correspondientes al pago mensual de los servicios contratados.
8. Se examinaron 168 CFDI correspondientes al pago de la nómina de los trabajadores contratados a través del *outsourcing*.
9. “La empresa de *outsourcing*” proporcionó los comprobantes de alta ante el IMSS de los trabajadores contratados a través del *outsourcing*.
10. “La empresa de *outsourcing*” proporcionó los comprobantes de pago de las cuotas obrero-patronales y de aportaciones correspondientes a los trabajadores durante los periodos señalados.
11. Se analizaron las declaraciones anuales de impuestos de ambas empresas correspondientes al ejercicio fiscal 2017 sin encontrar discrepancias.

12. “La empresa de *outsourcing*” proporcionó las declaraciones de impuestos correspondientes a los pagos provisionales y los acuses de recibo del pago de dichos impuestos.
13. “La empresa de *outsourcing*” proporcionó la opinión de cumplimiento de obligaciones emitida por la SHCP en fecha 03 de mayo de 2018.
14. “La empresa de *outsourcing*” proporcionó la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social.

Conclusiones del Caso Práctico.

El contrato celebrado entre “La Empresa” y “La empresa de *outsourcing*” establece en sus cláusulas tercera y cuarta lo siguiente:

“Tercera. Objeto del Contrato. Consiste en el mantenimiento de la maquinaria y equipo necesarios para la fabricación de autopartes para la industria automotriz, cuyo carácter es especializado al tratarse del equipo XXXXXXXXXXXXXXXXXXXXX, que requiere de conocimientos técnicos específicos para mejorar su rendimiento”

*“Cuarta. “La empresa de *outsourcing*” se compromete a proporcionar los servicios descritos en la cláusula tercera a través de su personal certificado para ello”*

De las cláusulas citadas se concluye que el régimen de subcontratación satisface los requisitos regulados por el artículo 15 A de la LFT en virtud de que no comprende actividades iguales o similares a las que se desarrollan en la fuente de trabajo, se justifica el carácter especializado del servicio en virtud de que se refiere a equipo que debe ser manipulado por personal certificado y perito en la materia, por lo tanto, no comprende actividades ejecutadas por los trabajadores del contratante.

De la documentación analizada se desprende que las CFDI de los pagos de los servicios cumplen con los requisitos fiscales y el concepto por el que se emite concuerda con el objeto del contrato, motivo por el cual pueden relacionarse como parte de la materialidad de las operaciones.

El contratista cumple en tiempo y forma sus obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social en relación con los trabajadores subcontratados, circunstancia que se denota de los CFDI que ampara el pago de las nóminas sin que en ellos aparezcan conceptos no identificados que puedan ser empleados para desviar recursos o manipulados para que no sean considerados como integrantes del salario base de cotización, los comprobantes de alta ante el IMSS, los comprobantes de pago de COP y aportaciones al INFONAVIT y las declaraciones y comprobantes de los pagos provisionales; circunstancia que se acredita con las opiniones de cumplimiento de obligaciones fiscales y de obligaciones fiscales en materia de seguridad social emitidas por la SHCP y el IMSS respectivamente, documentos con los que se otorga certeza del cabal cumplimiento del contratista.

El contratista cumple con la obligación de proporcionar al contratante la documentación a que se refiere el artículo 27 V de la LISR y el artículo 5 fracción II de la LIVA para efectos de proceder a la deducción y acreditamiento respectivamente.

Por lo anteriormente expuesto, se concluye que el régimen de subcontratación cumple el objetivo para el cual fue implementado en “La empresa” y no existe riesgo hasta el momento, de que se trate de un esquema agresivo para el desvío de recursos o de una práctica indebida, al encontrarse ambas partes al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones en materia laboral, fiscal y de seguridad social.

Propuesta de mejora.

Verificar el cumplimiento de las obligaciones a través del aplicativo diseñado por el SAT según lo dispuesto en la versión anticipada de la segunda resolución de modificaciones en virtud de que las obligaciones inherentes a la subcontratación correspondientes a los meses de enero a agosto de 2018 pueden ser consultadas a partir del 30 de septiembre de 2018.

CONCLUSIONES.

Es crucial conocer la regulación en materia laboral, fiscal y de seguridad social del outsourcing, en virtud de que dichos aspectos se interrelacionan y brindan un mejor análisis de él, permitiendo comprender de mejor manera los ámbitos más relevantes de esta figura cuya implementación se ha dado inmesuradamente en un mundo globalizado como en el que vivimos en el que es importante satisfacer las exigencias de los mercados y ser competitivos, beneficios que proporciona el outsourcing.

Sin embargo, dicha figura fue empleada en prácticas indebidas con la finalidad de evadir el pago de impuestos y el cumplimiento de los derechos laborales, motivo por el cual se originaron reformas que incluyeron o modificaron su regulación en las distintas normatividades aplicables, incorporando nuevos requisitos y obligaciones para tratar de disminuir su utilización en dichas prácticas, adicionalmente, el análisis de los criterios más trascendentes emitidos por las autoridades competentes al respecto permiten ampliar el panorama de la relevancia del outsourcing y la constante actualización de conocimientos derivada de la continua modificación de la legislación de la materia.

El conocimiento de las obligaciones en las materias aludidas permite identificar las situaciones de riesgos que pueden generarse ante el incumplimiento o uso inadecuado del outsourcing, las cuales pueden ser desde la responsabilidad

solidaria hasta la comisión de delitos, permitiendo a los profesionistas y asesores mejorar el diseño de estrategias que salvaguarden los intereses de los clientes con apego al respeto de los derechos de la clase trabajadora y la observancia de los deberes fiscales.



BIBLIOGRAFÍA.

Alcalde Arturo. (2013). *La Jornada*. Recuperado el 30 de 3 de 2018, de <http://www.jornada.unam.mx/2013/07/27/opinion/013a1pol>

Almanza M. Maricela, Archundia F. Emigdio. (7 de 11 de 2015). *EUMED*. Recuperado el 7 de 11 de 2017, de <http://www.eumed.net/libros-gratis/2015/1452/index.htm>

Álvarez Roxana. (25 de 10 de 2010). Recuperado el 24 de 5 de 2018, de <https://halshs.archives-ouvertes.fr/halshs-00529323/document>

Bandala y Asociados. (2016). Recuperado el 8 de 6 de 2018, de <http://bandalayasociados.com.mx/jurisprudencias-tesis-aisladas-diferencia/>

Buen Lozano, N. d. (1997). *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM,*. Recuperado el 26 de 1 de 2018, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/139/4.pdf>

Cámara de Diputados del H Congreso de la Unión. (9 de 2018). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/92_220618.pdf

Cámara de Diputados del H Congreso de la Unión. (2018). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (15 de 9 de 2017). Recuperado el 30 de 3 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf

Camára de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018). Recuperado el 16 de 11 de 2017, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (30 de 11 de 2018). Recuperado el 16 de 11 de 2017, de http://www.diputados.gob.mx/sedia/biblio/prog_leg/005_DOF_30nov12.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018). Recuperado el 30 de 3 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/125_120615.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (30 de 11 de 2018). Recuperado el 25 de 5 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR_301116.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (30 de 11 de 2018). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/77_301116.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (27 de 1 de 2018). Recuperado el 16 de 5 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_291217.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/8_250618.pdf

Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión. (2018). Obtenido de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/regley/Reg_LSS_MACERF.pdf

Cámara De Diputados del H. Congreso de la Unión. (15 de 9 de 2018). Recuperado el 16 de 5 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/1_150917.pdf

Campuzano, J. A. (2015). *UNAM*. Recuperado el 7 de 11 de 2017, de <https://revistas-colaboracion.juridicas.unam.mx/index.php/judicatura/article/view/31532/285>
18

CCPM. (5 de 2013). Recuperado el 9 de 4 de 2018, de https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletin_com_ss_sur_no_2.pdf

Dávalos José. (1989). *Biblioteca Jurídica Virtual del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM* ,. Obtenido de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/2/644/17.pdf>

De Pablo, A. (1995). *Nuevas formas de organización del trabajo: una realidad variada y selectiva*. Recuperado el 24 de 1 de 2018, de <http://eprints.ucm.es/6650/1/9806.pdf>

DOF. (27 de 2 de 1924). Recuperado el 24 de 5 de 2018, de <http://www.dof.gob.mx/index.php?year=1924&month=2&day=27>

DOF. (1978). Recuperado el 29 de 5 de 2018, de http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/liva/LIVA_orig_29dic78_ima.pdf

DOF. (3 de 2 de 2009). Recuperado el 10 de 4 de 2018, de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5079190&fecha=03/02/2009

DOF. (9 de 7 de 2009). Obtenido de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5098045&fecha=09/07/2009

DOF. (8 de 10 de 2009). Obtenido de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5113686&fecha=08/10/2009

DOF. (30 de 11 de 2012). Recuperado el 30 de 3 de 2018, de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5280815&fecha=30/11/2012

DOF. (2012). Obtenido de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5273403&fecha=17/10/2012

DOF. (2013). Obtenido de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5311572&fecha=23/08/2013

DOF. (4 de 6 de 2015). Obtenido de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5395251&fecha=04/06/2015

DOF. (27 de 12 de 2016). Recuperado el 12 de 4 de 2018, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016

DOF. (2016). Obtenido de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5467688&fecha=27/12/2016

DOF. (15 de 5 de 2017). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5482557&fecha=15/05/2017

DOF. (2017). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5490560&fecha=18/07/2017

DOF. (22 de 12 de 2017). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5508788&fecha=22/12/2017

DOF. (30 de 4 de 2018). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5521157&fecha=30/04/2018

Echeverría, S. G. (2012). *Universidad de Alcalá*. Recuperado el 25 de 11 de 2017, de <https://dspace.uah.es/dspace/bitstream/handle/10017/9787/La%20Globalización%20de%20la%20Economía.pdf?sequence=1>

El Contribuyente. (29 de 5 de 2017). Recuperado el 24 de 5 de 2018, de <https://www.elcontribuyente.mx/2017/05/breve-historia-del-impuesto-sobre-la-renta/>

Enciclopedia Financiera. (2012). Recuperado el 25 de 5 de 2018, de <https://www.encyclopediafinanciera.com/fiscalidad/impuestos/impuestosdirectosvsindirectos.htm>

García Ancelmo et al. (2013). *CEPAL*. Obtenido de <https://www.cepal.org/publicaciones/xml/4/4604/indice.htm>

García Verónica et al. (10 de 2003). *Instituto Politécnico Nacioanl*. Recuperado el 29 de 5 de 2018, de <http://tesis.ipn.mx/bitstream/handle/123456789/6764/IMPACTIFINANCIERO.pdf?sequence=1>

Grajales Manuel. (7 de 2017). *Forbes México*. Recuperado el 30 de 3 de 2018, de <https://www.forbes.com.mx/el-hombre-del-outsourcing-en-america-latina/>

H. Congreso de la Unión. (2012). Recuperado el 30 de 3 de 2018, de <http://www2.scjn.gob.mx/fi1-2009/Documentos/Marco%20Normativo/Ley%20federal%20del%20trabajo.pdf>

Hernández Jose. (12 de 2016). *IMCP*. Recuperado el 3 de 4 de 2018, de http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/12/Fiscoactualidades_diciembre_núm_35.pdf

IDC. (2018). Obtenido de <https://idconline-mx.dibpxy.uaa.mx/laboral/2018/02/16/beneficio-laboral-del-aplicativo-de-subcontratacion-sat>

IDC. (8 de 2018). Obtenido de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/08/27/corte-se-pronuncia-respecto-a-obligaciones-fiscales-en-subcontratacion>

IDC online. (s.f.). 2010. Obtenido de <https://idconline.mx/seguridad/2010/10/06/responsabilidad-solidaria-outsourcing>

IDC Online. (10 de 5 de 2017). Recuperado el 9 de 4 de 2018, de <https://idconline-mx.dibpxy.uaa.mx/laboral/2017/05/19/que-pasa-si-tenes-relacion-con-una-outsourcing>

IDC online. (2018). Obtenido de https://idconline.mx/seguridad-social/2018/09/18/viabilidad-de-las-facilidades-de-las-outsourcing-ante-el-imss?internal_source=PLAYLIST

IDC online. (8 de 5 de 2018). Obtenido de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/05/08/materialidad-en-las-facultades-de-comprobacion-del-fisco>

IDC Online. (9 de 2 de 2018). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/02/09/reglas-sat-sobre-el-aplicativo-de-subcontratacion?internal_source=RELATED_ARTICLE

IDC Online. (28 de 5 de 2018). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de <https://idconline.mx/fiscal-contable/2018/05/28/sat-hace-mas-precisiones-en-subcontratacion-laboral>

IMCP. (2009). Recuperado el 12 de 4 de 2018, de https://www.ccpm.org.mx/avisos/boletines/boletin_oct09.pdf

IMCP. (5 de 2016). Obtenido de http://www.ccpmich.com/archi/BOLETIN_MAYO_2016_COFIRE.pdf

IMCP. (2017). Obtenido de <https://www.ccpm.org.mx/avisos/nuevos-requisitos-de-subcontratacion-laboral-marzo-2017.pdf>

IMCP. (2018). Obtenido de http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/12/Fiscoactualidades_diciembre_n%C3%BAm_35.pdf

IMPC. (2016). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/12/Fiscoactualidades_diciembre_núm_35.pdf

IMSS. (2014). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/patrones/criteriosnormativos/crt-14-01.pdf>

IMSS. (2014). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/patronos/criteriosnormativos/crt-14-03.pdf>

IMSS. (2014). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/patronos/criteriosnormativos/crt-14-02.pdf>

IMSS. (2015). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/patronos/criteriosnormativos/crt-15-01.pdf>

IMSS. (2016). Obtenido de <http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/patronos/criteriosnormativos/crt-16-01.pdf>

INEGI. (2004). Recuperado el 14 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/.../ce2004/carpetas_tem.aspx?_.../ce2004/...Personal_no_dependiente.pdf

INEGI. (2004). Recuperado el 21 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/ce/ce2004/carpetas_tem.aspx

INEGI. (2004). Recuperado el 21 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/ce/ce2004/carpetas_tem.aspx

INEGI. (7 de 2009). Recuperado el 20 de 7 de 2017, de <http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/RD09-resumen.pdf>

INEGI. (2009). Recuperado el 21 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/M_Aguascalientes.pdf

- INEGI. (2009). Recuperado el 21 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/espanol/proyectos/censos/ce2009/pdf/M_Aguascalientes.pdf
- INEGI. (2014). Recuperado el 21 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/ce/ce2014/doc/minimonografias/mags_ce2014.pdf
- INEGI. (7 de 2015). Recuperado el 20 de 7 de 2017, de http://www.inegi.org.mx/est/contenidos/Proyectos/ce/ce2014/doc/presentacion/pprd_ce2014.pdf
- INEGI. (2018). Recuperado el 30 de 3 de 2018, de <http://www.beta.inegi.org.mx/app/scian/>
- INFONAVIT. (2015). Obtenido de http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/eb1a5717-088a-44b9-abb1-5e337f32834b/Criterios_normativos_de_Recaudacion_Fiscal.pdf?MOD=AJPERES&CVID=m24GviC&CVID=IQJDPg6&CVID=lySY7Kz
- JIMDO. (2016). *JIMDO*. Recuperado el 15 de 11 de 2017, de <https://tercerizacionenmexico.jimdo.com/2-1-origen-del-outsourcing/>
- José Luis Duque Ceballos et al. (2014). *Redalyc*. Obtenido de www.redalyc.org/articulo.oa?id=265431574002
- Landeró A.Vladimir. (2017). Recuperado el 5 de 3 de 2018, de <http://landeroasociados.com/sitio/2017/07/16/los-nuevos-criterios-outsourcing-2017/>
- López E. (2017). *Estudio Integral del Outsourcing en Materia Laboral y Fiscal*. Guadalajara: Dofiscal Editores S.A de C.V.

Matteo Dean. (2007). *Centro de Investigación Laboral y Asesoría Sindical A. C.*
 Recuperado el 25 de 11 de 2017, de
https://matteodean.files.wordpress.com/2007/04/oustorcing_10_pdf.pdf

PRODECON. (2017). Recuperado el 16 de 5 de 2018, de
https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/64513/Lo_que_Todo_Contribuyente_debe_de_saber.pdf

Puga Tlaloc. (2014). *El Financiero*. Obtenido de
<http://www.elfinanciero.com.mx/economia/censos-economicos-inegi-outsourcing-empleo-negocios>

Ranero Abogados. (18 de 1 de 2018). Obtenido de
<https://elconta.com/2018/01/14/cfdi-y-sus-otros-requisitos-la-materialidad-y-la-razon-de-negocios/>

RaneroAbogados. (2016). *IMCPBCS*. Recuperado el 5 de 11 de 2017, de
<http://imcpbcs.org.mx/wp-content/uploads/2016/11/OUTSOURCING-E-INSOURCING-SU-DEDUCCION-FISCAL-RANERO-ABOGADOS.pdf>

Ruiz Salvador,Cisneros Guadalupe. (7 de 11 de 2014). *ACACIA*. Recuperado el 5 de 11 de 2017, de
http://acacia.org.mx/busqueda/pdf/01_03_Outourcing.pdf

Sánchez Alfredo, Reynoso Carlos, Palli Bárbara. (2011). *Biblioteca Jurídica Virtual UNAM*.
 Recuperado el 16 de 11 de 2017, de
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/7/3008/7.pdf>

Sánchez-Castañeda Alfredo et al. (2012). *Instituto de investigaciones Jurídicas UNAM*,.
 Recuperado el 31 de 3 de 2018, de
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-social/article/view/9728/11756>

SAT. (25 de 5 de 2018). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Paginas/RMF_2018_versiones_anticipadas.aspx

Schneider, B. (2004). Recuperado el 5 de 2 de 2018, de https://books.google.com.mx/books/about/Outsourcing.html?id=xlpv4LLaL7IC&redir_esc=y

SCJN. (2017). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/SJFSem/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?ID=2015101&Clase=DetalleTesisBL>

Semanario Judicial de la Federación. (2007). Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=sustitucion%2520patronal&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=3&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasS

Semanario Judicial de la Federación. (5 de 2011). Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=intermediario%2520en%2520materia%2520laboral%2520la%2520celebracion%2520de%2520un%2520convenio%2520&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&CI

Semanario Judicial de la Federación. (2011). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=SEGURO%2520SOCIAL%2520EL%2520ART%25C3%258DCULO%252015%2520A%2520DE%2520LA%2520LEY%2520RELATIVA%2520NO%2520VIOLA%2520LA%2520GARANT%25C3%258>

Semanario Judicial de la Federación. (2011). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e10000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=BENEFICIARIOS%2520DE%2520TRABAJOS%2520O%2520SERVICIOS%2520EL%2520ART%25C3%258DCULO%252015%2520A%2520DE%2520LA%2520LEY%2520DEL%2520SEGURO%2>

Semanario Judicial de la Federación. (2012). Recuperado el 9 de 4 de 2018, de http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=Contrato%2520civil%2520de%2520prestaci%25C3%25B3n%2520de%2520servicios%2520profesionales&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=1&Orden=1&Clase=DetalleT

Semanario Judicial de la Federación. (29 de 4 de 2016). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=2011578%2520&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=

Semanario Judicial de la Federación. (7 de 2016). Recuperado el 31 de 5 de 2018, de http://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=2012122%2520&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSeleccionadas=

Semanario Judicial de la Federación. (7 de 2016). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralScroll.aspx?id=26440&Clase=DetalleTesisEjecutorias&IdTe=2012122>

Semanario Judicial de la Federación. (15 de 7 de 2017). *Semanario Judicial de la Federación*. Recuperado el 16 de 11 de 2017, de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=1000000000000&Expresion=subcontratacion%2520concepto&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&H

Semanario Judicial de la Federación. (8 de 2018). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1>

0000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=2017715&Dominio=Rubro,Texto,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index=0&InstanciasSelec

Semanario Judicial de la Federacion. (2018). Obtenido de <https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?id=191513&Clase=DetalleTesisBL>

Semanario Judicial de la Federacion. (2018). Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e1fdfdf8fcfd&Apendice=10000000000000&Expresion=CXCVII%2F2013&Dominio=Rubro,Texto,Precedentes,Localizacion&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=DetalleTesisBL&NumTE=1&Epp=20&Desde=-100&Hasta=-100&Index

Seminario Judicial de la Federación. (3 de 2005). Obtenido de https://sjf.scjn.gob.mx/sjfsist/Paginas/DetalleGeneralV2.aspx?Epoca=1e3e100000000000&Apendice=10000000000000&Expresion=despido%2520injustificado%2520si%2520el%2520patron%2520se%2520excepciona%2520manifestando&Dominio=Rubro,Texto&TA_TJ=2&Orden=1&Clase=Detalle

SHCP. (2016). Obtenido de <https://www.gob.mx/shcp/documentos/uif-interpretaciones-de-la-lfpiorpi-outsourcing>

TFJA. (2017). Obtenido de <https://jurisprudencia.vlex.com.mx/vid/r-t-f-j-682131493>

Toyama, J. (2012). Recuperado el 16 de 11 de 2017, de <http://revistas.pucp.edu.pe/index.php/derechoysociedad/article/viewFile/17332/17618>

UNAM. (2010). Recuperado el 25 de 5 de 2018, de <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/6/2791/10.pdf>

UNAM. (2014). *Consultorio Fiscal*. Recuperado el 3 de 4 de 2018, de http://consultoriofiscal.unam.mx/articulo.php?id_articulo=220

