



Comentarios al criterio no vinculativo 31/ISR "Outsourcing. Retención de salarios"

18

Analizaremos este criterio, el cual señala lo que es considerado por la autoridad hacendaria como una "práctica fiscal indebida" con motivo de la omisión del pago de impuestos a través de la utilización de la figura del *outsourcing* o intermediación laboral



Lic. Karla Flores, Asociada



Ariel Ortega, Coautor



José Carlos Morfín, Coautor

INTRODUCCIÓN

El pasado 14 de agosto se dio a conocer a través de la Tercera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2013, la modificación al Anexo 3 “Criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras”.

Esta modificación contiene, entre otros, la adición del criterio no vinculativo: 31/ISR “*Outsourcing*. Retención de salarios”.

El objetivo del presente artículo es analizar el citado criterio, el cual señala lo que es considerado por la autoridad hacendaria como una “práctica fiscal indebida”, con motivo de la omisión del pago de impuestos a través de la utilización de la figura del *outsourcing* o intermediación laboral.

Cabe señalar que, si bien estamos a favor del combate a las prácticas abusivas de contratación de personal utilizadas por algunos contribuyentes, consideramos pertinente discutir y analizar el criterio de referencia, para determinar el contenido y la problemática que presenta en ciertos aspectos, a fin de mejorar las herramientas para combatir prácticas indebidas.

LOS CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS DISPOSICIONES FISCALES Y ADUANERAS

Antes de analizar el contenido y el alcance del criterio en comento, recordemos que la autoridad hacendaria cuenta con la atribución, en términos del artículo 33, fracción I, inciso h del Código Fiscal de la Federación (CFF), para emitir los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, los cuales se dan a conocer en el Anexo 3 de la RM.¹

Aun cuando estos criterios no generan obligación alguna a cargo del contribuyente, lo cierto es que al tratarse de un criterio de interpretación para la autoridad hacendaria, pueden constituir indirectamente una carga adicional para el contribuyente, pues deberá tomarlos en cuenta en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para no situarse en una potencial contingencia que podría derivar, incluso, en la determinación de un crédito fiscal.

¹ Regla I.2.14.1. de la RM para 2013

“...algunos contribuyentes implementan, de manera fraudulenta, cierto tipo de esquemas de contratación que causan un perjuicio al fisco federal y al trabajador...”

CRITERIO NO VINCULATIVO: 31/ISR “OUTSOURCING. RETENCIÓN DE SALARIOS”

Actualmente, el proceso de producción de la empresa ha evolucionado para dividir sus actividades en primarias y secundarias. En este sentido, se ha recurrido a la utilización de diferentes esquemas de contratación, para “exteriorizar” sus actividades secundarias.

Por lo anterior, algunos contribuyentes implementan, de manera fraudulenta, cierto tipo de esquemas de contratación que causan un perjuicio al fisco federal y al trabajador.

En un intento de la autoridad para combatir éste tipo de esquemas abusivos, se publicó el criterio 31/ISR, cuyo texto se cita a continuación:

31/ISR. Outsourcing. 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*

...no todo esquema de contratación –que se integra por el beneficiario del servicio, el prestador de servicios y los trabajadores de éste–, es considerado *per se* como una “práctica fiscal indebida”.

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 omita 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 y no recabe de dicho intermediario la documentación en donde conste la retención y entero 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 y no recabe de dicho intermediario la documentación en donde conste la retención y entero del ISR y del IVA.*

V. *Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.*

A partir de su lectura, podrían surgir algunas variantes en la interpretación del criterio, razón por la cual, en los siguientes apartados se realizará un análisis de cada fracción con el objeto de determinar cuál es el alcance del criterio emitido por la autoridad fiscal.

Comentarios a la fracción I

La fracción I del criterio objeto de análisis señala 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.*

En términos de esta fracción, la autoridad señala que realiza una práctica fiscal indebida la persona que contrate o constituya –directa o indirectamente– a una persona física o moral,² con el objeto de prestarle servicios idénticos, similares o análogos a los servicios proporcionados por sus propios trabajadores o prestadores de servicios. Lo anterior, siempre y cuando a partir de este esquema se omita el pago de alguna contribución o, en su caso, se obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Se puede concluir a partir de la fracción que no todo esquema de contratación –que se integra por el beneficiario del servicio, el prestador de servicios y los trabajadores de éste–, es considerado *per se*

² Cuando entre otras se trate de sociedades de solidaridad social, sociedades cooperativas, sociedad civil, sociedad civil universal, sociedad civil particular, fideicomisos, sindicatos, asociación en participación o empresas integradoras

como una “práctica fiscal indebida”. Será considerado como tal, cuando se omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

Comentarios a la fracción II

La fracción II del criterio objeto de análisis señala que realiza una práctica fiscal indebida quien:

II. Derivado de la práctica señalada en la fracción anterior, se omita 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.

Mediante la fracción II, se combate en forma específica a quien se ubique en la práctica fiscal indebida señalada en la fracción primera y, además, omita efectuar la retención del impuesto sobre la renta (ISR) causado por los trabajadores o prestadores de servicios por la prestación de un trabajo personal subordinado.

Como se desprende del texto de la fracción II, para determinar la existencia de la relación laboral se realiza una remisión al artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), el cual establece lo siguiente:

20. Se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

Al respecto, hay que tomar en cuenta que, en términos del artículo 21 de la LFT se presume la existencia

del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.

En ese sentido, el criterio toma en cuenta la naturaleza laboral de la relación existente entre el sujeto beneficiado por los servicios y el prestador de servicios (trabajador), dado que existe una presunción de la relación laboral, con independencia de que la erogación del salario sea realizada por un intermediario o subcontratista.

Cabe señalar que esta interpretación también es compartida en el siguiente precedente emitido por el Poder Judicial de la Federación:³

*...Por otro lado, en términos de los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, se entiende por relación de trabajo, cualquiera que sea el acto que le dé origen a la prestación de un servicio personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario; de igual forma, de dichos preceptos se colige que, existe la presunción del vínculo laboral, entre el que presta un trabajo y el que lo recibe. **En ese sentido, si del análisis que se hace de las constancias de autos, se advierte que el actor demanda en juicio laboral a diversas personas, atribuyéndole a una la remuneración por el trabajo realizado y a otra, estar al mando y ser de quien recibía órdenes, debe establecerse que con ambas existe la relación de trabajo, pues de una recibe el pago de un salario a cambio de un servicio personal subordinado y de la otra, las órdenes, estableciéndose la subordinación distintiva de una relación de trabajo; lo que hace presumir también la existencia del vínculo obrero patronal con esta última, otorgándole el carácter de trabajador respecto de ambas, en términos del artículo 8o. del mismo ordenamiento legal.** En consecuencia, en el laudo que dicte la autoridad, debe condenar en forma solidaria, tanto a quien por efectos fiscales, administrativos o de otra índole le pagaba su salario al actor, como a quien materialmente estaba al mando y le daba órdenes, ya que si bien es cierto que quien proporciona un salario es quien se ve*

³ Registro No. 163743. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Novena Época. Tomo XXXII. Tribunal Colegiado de Circuito. Septiembre, 2010. Pág. 1390. Rubro: RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA LABORAL. LA EXISTENCIA DE LA RELACIÓN DE TRABAJO DEBE DETERMINARSE ENTRE LA PLURALIDAD DE DEMANDADOS, PARA QUE LA JUNTA, AL DICTAR EL LAUDO, CONDENE TANTO A QUIEN PAGABA EL SALARIO COMO A QUIEN MATERIALMENTE ESTABA AL MANDO Y DABA ÓRDENES.

...la deducción que realice del gasto por la prestación de servicios sería considerada como una práctica fiscal indebida si no se cuenta con la documentación en donde conste la retención y el entero del ISR.

beneficiado con el trabajo proporcionado, también lo es que, si de la demanda se advierte la existencia de otra persona de quien recibía órdenes el operario, ésta también se encontraba beneficiada con el trabajo del actor.

Comentarios a la fracción III

La fracción III del criterio objeto de análisis señala que realiza una práctica fiscal indebida quien:

III. Deduzca, para efectos del ISR, el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario laboral y no recabe de dicho intermediario la documentación en donde conste la retención y entero del ISR.

Como se señaló al inicio del presente trabajo, la redacción de esta fracción puede dar lugar a dos posibilidades de interpretación, las cuales analizaremos a continuación:

a) Interpretación aislada

La utilización de fracciones en el criterio, así como la redacción en el párrafo inicial del mismo, permite que esta fracción se interprete independientemente

de cada una de las demás fracciones como una conducta aislada, y sea calificada como práctica fiscal indebida *per se*.

A la luz de esta interpretación, cualquier persona que se encuentre en una situación de intermediación laboral (de forma legítima o ilegítima) podría ubicarse en el supuesto y, por tanto, la deducción que realice del gasto por la prestación de servicios sería considerada como una práctica fiscal indebida si no se cuenta con la documentación en donde conste la retención y el entero del ISR.

Consideramos que esta interpretación desvía la intención principal del criterio, que es la de combatir los esquemas abusivos que tengan como resultado la omisión en el pago de contribuciones.

b) Interpretación armónica

Por otra parte, la fracción en comento admite una interpretación armónica y teleológica, de tal manera que los únicos sujetos que actualizarían el supuesto de la fracción III son aquellos que implementen el esquema descrito en las fracciones I y II del criterio. Es decir, quienes: **(i)** constituyan o contraten –directa o indirectamente– a una persona para que le preste servicios idénticos, similares o análogos a los proporcionados por sus trabajadores, cuando se omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco, u **(ii)** omitan efectuar la retención del ISR a los trabajadores o prestadores de servicios que mantengan una relación laboral con el beneficiario, aun cuando perciban un salario por parte del intermediario o subcontratista.

Esta lectura resulta congruente con la obligación prevista en el artículo 31, fracción V de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR),⁴ para estar en posibilidad de deducir las cantidades amparadas en el comprobante fiscal expedido por el intermediario laboral.

En ese sentido, consideramos que la fracción III del criterio en comento no debe leerse de forma aislada, pues sólo tiene sentido si la práctica ahí descrita deriva de la implementación de un esquema de

⁴ De conformidad con el precepto citado, para considerar un concepto como deducible, los contribuyentes deberán cumplir con las obligaciones establecidas en la LISR en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, recabar de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos

contratación ilegítimo que dé lugar a la omisión en el pago de impuestos.

Comentario a la fracción IV

La fracción IV del criterio objeto de análisis señala que realiza una práctica fiscal indebida quien:

IV. Acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario y no recabe de dicho intermediario la documentación en donde conste la retención y entero del ISR y del IVA.

En términos de esta fracción surge de nueva cuenta el problema de interpretación analizado en la fracción III, pero en este caso es el acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado (IVA) lo que se considera como una práctica fiscal indebida, cuando no se recabe del intermediario la documentación en donde conste la retención y entero del ISR y del IVA.

Por lo que remitimos a las conclusiones planteadas para la fracción anterior respecto del método de interpretación que consideramos pertinente utilizar.

Cabe señalar que la carga de recabar la documentación a la que se refiere la presente fracción para efectos de acreditar el IVA, encuentra su fundamento en la fracción I del artículo 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), en donde se establecen los requisitos para el acreditamiento de ese gravamen.

Lo anterior, toda vez que el artículo señala que para acreditar el IVA, éste debe corresponder a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de las actividades del contribuyente, entendiendo por éstas, aquellas que sean deducibles para efectos del ISR.⁵ En consecuencia, es necesario observar las reglas aplicables para las deducciones en el ISR, entre las

que destaca la obligación prevista en el artículo 31, fracción V de la LISR.

Comentario a la fracción V

La fracción V del criterio objeto de análisis señala que realiza una práctica fiscal indebida quien:

V. Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Por último, esta fracción señala que no solamente los sujetos que forman parte de los esquemas de contratación señalados en el criterio realizan una práctica fiscal indebida si no que, a su vez, realizan una práctica fiscal indebida aquellos sujetos que a partir del ejercicio de su profesión asesoren en la implementación de este tipo de esquemas indebidos.

Lo anterior no es novedoso, pues encuentra su fundamento en el artículo 89, fracción I del CFF, el cual señala como infracción el hecho de asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las leyes fiscales.

CONCLUSIÓN

Consideramos que es correcta y acertada la emisión de este tipo de criterios por parte de la autoridad que pretenden combatir la realización de las prácticas antes señaladas, que si bien afectan de manera considerable la recaudación de impuestos a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), así como la recaudación del Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), lo más preocupante es la afectación indirecta que pudiera generar al trabajador.

En ese sentido, sería conveniente que la autoridad precisara el alcance del criterio, con el objetivo de facilitar su aplicación y evitar problemas de interpretación a futuro. •

⁵ *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. [J] Novena Época. Tomo XXVI. Segunda Sala. Diciembre, 2007; Pág. 223. Rubro: VALOR AGREGADO. INTERPRETACIÓN DE LA EXPRESIÓN "QUE SEAN DEDUCIBLES PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA", CONTENIDA EN EL ARTÍCULO 4o., FRACCIONES I Y IV, DE LA LEY DEL IMPUESTO RELATIVO.*