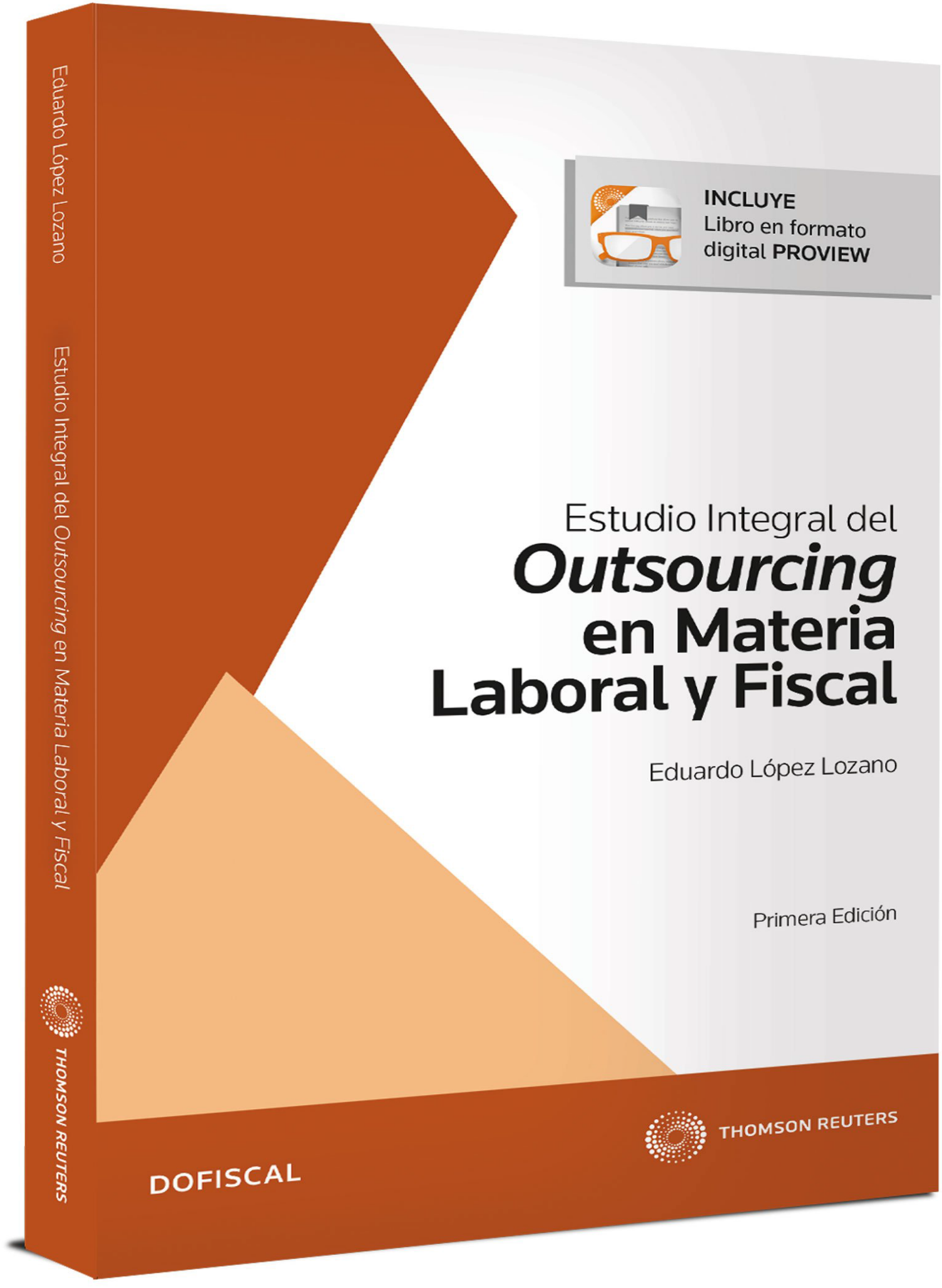

Eduardo López Lozano
Estudio Integral del Outsourcing en Materia Laboral y Fiscal
THOMSON REUTERS
INCLUYE
Libro en formato
digital PROVIEW
Estudio Integral del
Outsourcing
en Materia
Laboral y Fiscal
Eduardo López Lozano
Primera Edición
DOFISCAL
THOMSON REUTERS

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL
Páginas iniciales

ESTUDIO INTEGRAL DEL *OUTSOURCING* EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Primera Edición

EDUARDO LÓPEZ LOZANO

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada
ESTUDIO INTEGRALDEL OUTSOURCING EN MATERIA LABORAL YFISCAL ©,
por cualquier medio, sin autorizaciónescrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.
Dofiscal Editores S.A. de C.V.
Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle, Deleg. Benito Juárez
03100, México, D.F.
Teléfono: 5351-9500
Fax: 5351-9501
atencionmexico@thomsonreuters.com
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com

ISBN 978-607-474-293-0

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL
Primeras Páginas

ESTUDIO INTEGRAL DEL *OUTSOURCING* EN MATERIA LABORAL Y FISCAL

Primera Edición

EDUARDO LÓPEZ LOZANO

THOMSON REUTERS

Av. Insurgentes Sur 800, Piso 14, Col. Del Valle
Deleg. Benito Juárez, 03100, Ciudad de México
Conmutador: 5351-9500
Larga distancia sin costo: 01-800-200-39-47
www.thomsonreutersmexico.com / www.dofiscal.com
atencionmexico@thomsonreuters.com

Primera Edición, Noviembre 2016

Derechos reservados © conforme a la ley por:
Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

AUTOR:

Eduardo López Lozano

Queda prohibida la reproducción total o parcial de esta obra denominada ESTUDIO INTEGRAL DEL *OUTSOURCING* EN MATERIA LABORAL Y FISCAL ©, por cualquier medio, sin autorización escrita de Dofiscal Editores, S.A. de C.V.

ISBN 978-607-474-293-0

Impreso en México
Printed in Mexico

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Dedicatoria.

Dedicatoria

Dedico esta obra a Denise Alicia, especialmente

A Montse, Karen y Alicia

Gracias por ser y estar

Reza como si todo dependiera de Dios.

Trabaja como si todo dependiera de ti.

Ama y haz lo que quieras.

Si callas, callarás con amor;

si gritas, gritarás con amor;

si corriges, corregirás con amor;

si perdonas, perdonarás con amor

San Agustín

Agustín de Hipona. Obispo, Filósofo y

Padre de la Iglesia (354-430)

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Antecedentes del autor.

ANTECEDENTES DEL AUTOR

EDUARDO LÓPEZ LOZANO

Es el creador de los conceptos “ingeniería fiscal” y “reingeniería fiscal”, con 30 años de práctica profesional como socio de despachos de contadores públicos; fundador y socio-director del Grupo Reingeniería Fiscal Patrimonial, Contadores Públicos y Abogados, Consultores en Impuestos.

Licenciado en Contaduría por la Facultad de Contaduría de la Universidad Nacional Autónoma de México (UNAM); certificado como contador público y en la disciplina fiscal por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) y por la Asociación Mexicana de Contadores Públicos (AMCP) de la Ciudad de México; también certificado (CONOCER) por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social como capacitador en materia fiscal; diplomado en Derecho Fiscal y en Derecho Tributario por el Instituto de Investigaciones Jurídicas (IIJ) de la UNAM; en Dirección de Negocios y Dirección de Recursos Humanos por el Instituto de Especialización para Ejecutivos, S.C.; especialista en Impuestos por la Universidad Mexicana, A.C., y con estudios concluidos de maestría en Impuestos por la Universidad Mexicana, A.C. y por el Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE), S.C., y en la licenciatura en Derecho en sistema abierto en la Facultad de Estudios Superiores Aragón de la UNAM; maestro en Administración por la Universidad Organismo Mundial de Investigación (UOMI).

Desde 1986 es conferencista y catedrático en Impuestos, Seguridad Social, Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y pensiones para diversas universidades, colegios de Contadores Públicos y organismos empresariales, inclusive el Servicio de Administración Tributaria (SAT) y el Instituto Nacional de Capacitación Fiscal (INCAFI) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP). Ha sido catedrático de la maestría en Impuestos en la Universidad de Tamaulipas, campus Tampico, el IEE en la Ciudad de México y lo es en la maestría en Impuestos del Instituto de Enseñanza Tributaria en Yucatán y de la maestría en Administración Pública Fiscal en Campeche.

Autor de 27 libros; en 2015 le publicaron *Aspectos Contractuales y Fiscales de la relación Laboral, Ingeniería y Reingeniería Fiscal* en Editorial ISEF; Outsourcing. *Modalidad de Relación Laboral y sus Consecuencias Fiscales* y *Contabilidad Electrónica. Aspectos para su Implementación* (coautor y coordinador), en Dofiscal Thomson Reuters.

Participa como articulista fiscal desde 1987 en boletín *GL Consultores*; y entre las revistas especializadas para las que escribe regularmente se encuentran: *PAF. Prontuario de actualización fiscal*, *PUNTOS FINOS* y *Puntos Prácticos*, de Dofiscal Thomson Reuters; *Excelencia Profesional, Defensa Fiscal, El Contribuyente y Consejero Empresarial.*

Actualmente es miembro de la Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social (CROSS nacional) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y fue presidente de las comisiones Fiscal y la de Seguridad Social e INFONAVIT y primer presidente y fundador de la Comisión de Responsabilidad Social, en la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, Colegio Profesional en la Ciudad de México, A.C.

Desde hace más de 10 años es nominado reiteradamente como uno de los fiscalistas más

importantes de México por la revista *Defensa Fiscal*.

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Comentarios a los lectores.

COMENTARIOS A LOS LECTORES

Esta obra constituye una actualización a noviembre de 2016 –prácticamente para 2017– de la situación del *outsourcing* en México tanto en materia laboral como sus consecuencias fiscales y sus desviaciones y posibles alcances, incluso penales.

Aun sin que las mismas estén determinadas de manera final.

En efecto, habrá que esperar a que más Tribunales del país se pronuncien con relación a la causación o no del impuesto al valor agregado (IVA) en este tipo de contratos, al tema de las consecuencias jurídicas de la subvaluación de jornadas y salarios, a la simulación de operaciones, incluso a la probable trata de personas a través de los mismos o a la falta de pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa (PTU) o su determinación discrecional.

El *outsourcing* conlleva aristas adicionales a la laboral, de manera intrínseca Derechos Humanos de los trabajadores a la seguridad social, a la vivienda, a la salud que se conculcan todos los días, constituyendo delitos en materia de seguridad social –se revisan en el texto– y en materia fiscal. Se comenta la vinculación entre los delitos fiscales y el *lavado de dinero* y en el último Capítulo del libro se revisan las posibles contingencias derivadas del criterio de la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) en materia de prevención de *lavado de dinero*.

También mejora el texto anterior sobre este mismo tema y contiene las reformas al artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM) y consecuentemente a la Ley Federal del Trabajo, a la Ley del Seguro Social, los criterios de ese instituto y del INFONAVIT, así como los no vinculativos del SAT, el CFF y su reglamento; criterios emitidos por el SAT, PRODECON y el IMSS, tesis, jurisprudencias (en materia laboral y fiscal) emitidos hasta el cierre de la edición y a los que tuve acceso.

Dada la complejidad del tema laboral y fiscal, el planteamiento de los diferentes aspectos que serán tratados en el presente se efectuará de manera ágil, sencilla y se tratará de ser lo más técnico dentro de un lenguaje comprensible, llano y en lo posible ameno, en el que he suprimido o explico muchas veces la complicada redacción de preceptos legales que en ocasiones resultan confusos tanto para el trabajador en general como para el personal que administra la relación de trabajo: abogados, empresarios, asesores, fiscalistas, personal de sistemas, contadores y los equipos de recursos humanos que en ocasiones no tienen estas formaciones (¿o deformaciones?) profesionales, pero que están dedicados a administrar los sueldos y salarios, elaborar, registrar y pagar las nóminas y en general cualquier función que tenga que ver de alguna forma con la relación laboral y sus consecuencias fiscales.

Por tal motivo, ofrezco una disculpa anticipada a quienes siendo amplios conocedores del tema pudiere no agradar el lenguaje liso y llano que se utilizará para efectos de transmitir en forma clara y precisa (con las limitaciones personales que reconozco y anticipo) los diferentes conceptos que se verterán en temas tan complicados y técnicos como son los relativos al *outsourcing*, sus aspectos laborales y sus consecuencias fiscales, buscando siempre que ello no demerite su calidad técnica.

Esta obra ha sido preparada cuidadosamente por el autor, de manera profesional y dedicada.

Contiene comentarios de carácter general sobre la aplicación de las normas fiscales, sin que en ningún momento deba considerarse como asesoría profesional. Por tal motivo, no se recomienda tomar medidas basadas en la información contenida en esta obra sin que exista la debida asesoría profesional aplicada al caso concreto. Asimismo, aunque procuro brindarle información veraz y oportuna, no garantizo que la contenida en este documento sea vigente y correcta al momento que se reciba o consulte, o que continuará siendo válida en el futuro, por lo que no me responsabilizo de eventuales errores o inexactitudes que este documento pudiera contener.

Es importante subrayar que los criterios del autor podrían variar con el resultado de las tesis y jurisprudencias que sobre los temas tratados emita la SCJN en el año 2017 y siguientes y que el criterio de las autoridades pudiere no corresponder o incluso ser contrario al expresado en esta obra, o incluso variar en el tiempo, sin que en la misma se sugiera la utilización de prácticas señaladas en los criterios no vinculativos conocidos a la fecha de edición –noviembre de 2016– emitidos por el SAT e incluso por el H. Consejo Técnico del IMSS o el INFONAVIT o alguna otra autoridad fiscal, lo que se señala en términos de los artículos 89 y 90, inclusive, del Código Fiscal de la Federación.

Aclaración

Por razones de economía y facilidad pedagógica, solicito al lector que cuando en este libro se haga referencia a trabajador o trabajadores, sujetos, etcétera, se entienda con amplitud de géneros (hombre y/o mujer), como establecen los cánones del idioma, sin que sea necesario referenciarlo así en el texto. La utilización del plural es una mala costumbre de la cátedra.

Gracias.

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Abreviaturas.

Abreviaturas

AMECH – Asociación Mexicana de Empresas de Capital Humano

CFDI – Comprobante Fiscal Digital por Internet o Factura Electrónica

CFE – Comisión Federal de Electricidad

CFF – Código Fiscal de la Federación

CONSAR – Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro

CPEUM – Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos

CROSS – Comisión Representativa ante Organismos de Seguridad Social del IMCP

CURP – Clave Única de Registro de Población a 18 posiciones. Cuenta controlada por la Dirección General de Población de la Secretaría de Gobernación, pero que a partir de 2014 es obligatoria además del RFC para todos los contribuyentes personas físicas

DOF – Diario Oficial de la Federación

IETU – Impuesto empresarial a tasa única

IMCP – Instituto Mexicano de Contadores Públicos

IMSS – Instituto Mexicano del Seguro Social

INFONAVIT – Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

INPC – Índice Nacional de Precios al Consumidor

ISR – Impuesto sobre la renta

IVA – Impuesto al valor agregado

JFCA – Junta Federal de Conciliación y Arbitraje

LAAT – Ley de Ayuda Alimentaria para los Trabajadores

LFT – Ley Federal del Trabajo

LIF – Ley de Ingresos de la Federación

LISR – Ley del Impuesto sobre la Renta

Pemex – Petróleos Mexicanos

PRODECON – Procuraduría de la Defensa del Contribuyente

PROFEDET – Procuraduría Federal de la Defensa del Trabajo

PTU – Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la Empresa

RCFF – Reglamento del Código Fiscal de la Federación

RFC – Registro Federal de Contribuyentes

RIF – Régimen de Incorporación Fiscal

RISAT – Reglamento Interior del SAT

RISR – Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta

RM – Resolución Miscelánea Fiscal

SAT – Servicio de Administración Tributaria

SBC – Salario Base de Cotización, sobre el cual se determinan las cuotas al Seguro Social y al INFONAVIT

SCJN – Suprema Corte de Justicia de la Nación

SHCP – Secretaría de Hacienda y Crédito Público

STPS – Secretaría del Trabajo y Previsión Social

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Capítulo I. De la relación laboral

CAPÍTULO I

DE LA RELACIÓN LABORAL[1]

1.1. DEFINICIONES

De conformidad con el artículo 10 de la Ley Federal del Trabajo (LFT), patrón es la persona física o moral que utiliza el servicio de uno o varios trabajadores.

Trabajador intermediario

Y señala que si conforme a lo pactado o la costumbre, un trabajador utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón del trabajador intermediario también lo será de los otros trabajadores (ejemplo muy común entre los maestros de la construcción en que se contrata a uno y el mismo trae a sus "ayudantes", a quienes paga y contrata el patrón de aquél).

Como se verá en esta obra, las posibilidades para la relación laboral son:

a) Patrón que contrata directamente o

b) a través de un trabajador intermediario.

c) Contratación indirecta de trabajadores.

d) Contratación de servicios independientes.

Salvo el último caso, los trabajadores de quien presta los servicios tienen vinculación con quien contrata los servicios, como se comentará a continuación.

Contrato indirecto, conocido generalmente como *outsourcing*:

- Intermediario
- Empresa subcontratista (o contratista)
- Prestador de servicios –incluso de obra–

1.1.1. RELACIÓN DE TRABAJO Y CONTRATO INDIVIDUAL DE TRABAJO

De conformidad con el artículo 20 de la LFT, 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 y por contrato individual de trabajo, cualquiera que sea su forma o denominación, aquél por el cual una persona se obliga a prestar a otra un trabajo personal subordinado, mediante el pago de un salario. Se presume que la existencia del contrato y de la relación de trabajo entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe y la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario y el contrato celebrado, producen los mismos efectos.

1.1.2. CONCEPTO DE SUBORDINACIÓN

Señala el artículo 20 de la LFT que la subordinación es el elemento característico de una relación laboral y debe considerarse para tal efecto que es el elemento más importante, ya que si ésta no existe, tampoco va a existir relación ni contrato de trabajo.

El concepto de subordinación del que deriva la relación laboral lo contempla el artículo 134 de la LFT, el cual menciona en la fracción III que son obligaciones de los trabajadores:

> **III.** Desempeñar el servicio **bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados** en todo lo concerniente al trabajo.
>
> (Énfasis añadido.)

La subordinación se origina cuando se toma en consideración que el patrón es quien ha decidido invertir y arriesgar[2] para crear una empresa y, por consiguiente, tiene el derecho y la facultad de determinar en qué forma, condiciones y circunstancias se van a producir o prestar los servicios. Por su parte, el trabajador tiene la obligación de obedecer (y ejecutar el trabajo en la forma establecida por el patrón) siempre y cuando se relacione con el trabajo contratado.

En ese orden de ideas, la subordinación es la facultad que tiene el patrón de determinar el cómo, cuándo, por qué, qué y con qué características se deberá desarrollar el trabajo y dará órdenes en ese sentido al trabajador, quien deberá cumplirlas al pie de la letra en relación con el trabajo que va a desempeñar, es decir, el patrón, por medio de sus representantes, señala al trabajador cuándo debe iniciar y cuándo terminar el trabajo, dónde lo tiene que hacer, cómo, y además le puede establecer determinadas obligaciones relacionadas con él, por ejemplo, la de marcar y firmar su tarjeta de asistencia o equivalente o usar un uniforme determinado, someterse a determinadas revisiones médicas, cursar capacitación y usar ciertas herramientas o útiles de trabajo, etcétera.

Asimismo y en relación con la subordinación, el trabajador tiene un deber de obediencia hacia el patrón, que consiste precisamente en desarrollar el trabajo bajo las órdenes y condiciones decididas por él, siempre y cuando estén relacionadas con el trabajo contratado.

Como consecuencia de lo anterior, **si no existe subordinación no hay relación ni contrato de trabajo**, razón por la cual si el patrón niega su existencia, la persona que se ostenta como trabajador deberá acreditarla, lo cual podrá hacer con cualquiera de las pruebas[3] consideradas en el Capítulo XII de la LFT.

Siempre que existen estos elementos, la prestación de un trabajo personal subordinado a una persona, mediante el pago de un salario.

En algunos casos, para que un contrato surta todos los efectos legales correspondientes, es necesario que se celebre **por escrito**; en otros casos no; ejemplo de ello es el contrato de trabajo, ya que si se da alguno de los elementos establecidos en la LFT, nos enfrentamos a una auténtica relación laboral con todas y cada una de sus consecuencias, no obstante carecer de un documento escrito para ello. Así, el artículo 20 de la LFT establece que la prestación del servicio y el contrato (cuando lo haya y si no, aun a su falta) producen los mismos efectos. El artículo 24 de la LFT establece la obligación de hacer constar la relación de trabajo por escrito (cuando no apliquen contratos colectivos) en dos tantos (uno para el patrón y otro para el empleado).

Al existir una relación laboral, obliga a inscribir a los subordinados en el régimen obligatorio del IMSS (artículo 12, fracción I de la Ley del Seguro Social).

Cabe mencionar que para que en términos generales un contrato sea válido, en lo que respecta al elemento “consentimiento”, es necesario que las personas que intervienen en él tengan la capacidad legal para ello. Se puede considerar que la capacidad legal es aquella aptitud de la persona para ejercer sus derechos y cumplir sus obligaciones por sí misma. De lo anterior se desprende que no todas las personas tienen esa aptitud, ya que ésta se adquiere normalmente al cumplir la mayoría de edad, es decir, de acuerdo con el Código Civil, a los 18 años y en condiciones de completa normalidad mental, ya que se puede tener esta edad pero no el pleno uso de las facultades mentales, en cuyo caso nos encontramos frente a un incapaz.[4] Aunque no se requiere la mayoría de edad tratándose de contratos de trabajo, conforme al artículo 5 de la LFT y la reforma constitucional al artículo 123

establece la edad mínima para trabajar en 15 años.[5] Conforme al artículo 23 de la LFT, los mayores de 16 años pueden prestar libremente sus servicios, con las limitaciones establecidas en la misma ley.

Asimismo, el artículo 25 reitera el escrito en que consten las condiciones de trabajo, el cual deberá contener (se listan y comentan, en su caso):

a) Atributos de la personalidad de trabajador y patrón:

- Nombre, es un atributo único de la personalidad y distingue a cada persona
- Nacionalidad, es el estado (país o territorio) al que pertenece una persona
- Edad, sexo, estado civil
- Clave Única de Registro de Población (CURP) con la que hasta el año 2001 se pretendió controlar a todas las personas físicas y que sigue vigente junto con el RFC
- RFC, clave para efectos fiscales de las personas físicas y morales
- Domicilio del trabajador y del patrón; el domicilio debe atenerse a la casa habitación y lo señalado en el Código Civil. Para el patrón al lugar donde se desempeñen los servicios y donde se lleve la administración en tratándose de las personas morales

b) Tipo de relación de trabajo (de las contenidas en la LFT):

- Si la relación de trabajo es para obra o tiempo determinado, por temporada, de capacitación inicial o por tiempo indeterminado y, en su caso, si está sujeta a un periodo de prueba

c) El servicio o servicios que deban prestarse, los que se determinarán con la mayor precisión posible (si no se hubiese determinado el servicio o servicios que deban prestarse, el trabajador quedará obligado a desempeñar el trabajo que sea compatible con sus fuerzas, aptitudes, estado o condición y que sea del mismo género de los que formen el objeto de la empresa o establecimiento, conforme al artículo 27 de la LFT).

d) El lugar o los lugares donde deba prestarse el trabajo.

e) La duración de la jornada.

f) La forma y el monto del salario.

g) El día y el lugar de pago del salario.

h) La indicación de que el trabajador será capacitado o adiestrado en los términos de los planes y programas establecidos o que se establezcan en la empresa, conforme a lo dispuesto en la LFT y

i) Otras condiciones de trabajo, tales como días de descanso, vacaciones y demás que convengan el trabajador y el patrón.

Conforme al artículo 26 de la LFT, la falta del escrito a que se refieren los artículos 24 y 25 no priva al trabajador de los derechos que deriven de las normas de trabajo y de los servicios prestados, pues se imputará al patrón la falta de esa formalidad.

a.1) En el contrato de trabajo intervienen dos partes: el patrón y el trabajador.

Respecto al patrón, la LFT lo define así en el artículo 10:

> Patrón es la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores.

De la definición antes transcrita, se desprende que a diferencia del trabajador, el cual únicamente

puede ser persona física, el patrón puede ser una persona física o moral, incluso no tener personalidad jurídica, como es el caso de una asociación u otra agrupación no establecida formalmente, como pudiera ser una asociación de colonos o una agrupación de personas como una organización no gubernamental (ONG) o incluso una asociación en participación a quien para los fiscales se considera como una persona moral; en tales casos, todos los integrantes de las mismas pueden ser considerados patrones.

Sin embargo, y con objeto de evitar las cargas fiscales relacionadas con el artículo 123 constitucional (y el salario), como son las aportaciones al Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), es muy común que los patrones disfracen la relación laboral utilizando diversas figuras legales –e incluso fiscales– pretendiendo desnaturalizar la relación laboral, por ejemplo:

- Considerando que la relación es civil, mercantil; es decir, celebrando o "pactando" de palabra tales consideraciones y dándole un sesgo fiscal al tratamiento. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) establece tratamiento fiscal especial a quienes perciban ingresos por concepto de prestación de servicios personales independientes de manera preponderante de un prestatario de los mismos, o bien, permite dicho tratamiento para actividades empresariales y a quienes reciban emolumentos (con un tratamiento de retención distinto) considerándolos ingresos "asimilados" a salarios sólo para efectos fiscales. Sin embargo, hay quienes disfrazan o pretenden la relación laboral de estas asimilaciones, lo que no siempre resulta, pues cuando estas personas acuden a hacer valer sus derechos laborales ante las Juntas (Tribunales del trabajo) normalmente les son reconocidos

- Recuerde que no es el contrato, sino la naturaleza del mismo, lo que determina su condición legal

- Así, es común que a personas comisionistas (subordinados) se les pague a través de una factura, pretendiendo con ello una relación mercantil; es importante señalar que la LFT contiene presunciones de salario y de relación laboral, por ejemplo, considera salario a las propinas, en el artículo 306 y concretamente por lo que se refiere al objeto, el Título VI "De los Trabajos Especiales", en su Capítulo IX "Agentes de Comercio y Otros Semejantes", establece que los comisionistas son trabajadores de las empresas, en el artículo 285 de la LFT:

> Los agentes de comercio, de seguros, los vendedores, viajantes, propagandistas o impulsores de ventas y otros semejantes, son trabajadores de la empresa o empresas a las que presten sus servicios, cuando su actividad sea permanente, salvo que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas.

La iniciativa de reforma para 2012 a la LFT establecía una modificación a este artículo y señalaba que sólo se estaba en presencia de comisión "laboral" cuando existiera subordinación, así pasó en la Cámara de Diputados; pero en la primera revisión en la Cámara de Senadores se regresó a su anterior redacción, de suerte que a pesar de que aparece como "reformado", el artículo no sufrió modificación alguna con la reforma para 2012, quedó como estaba.

En otras palabras, para la ley cualquier comisionista, mediador o vendedor, salvo las excepciones descritas en la norma (que no ejecuten personalmente el trabajo o que únicamente intervengan en operaciones aisladas), es trabajador de la empresa o comitente que le pague sus percepciones, ello con independencia del tipo de contrato signado con el comisionista y de la documentación que ampare el pago de las comisiones y/o el régimen fiscal y el tipo de comprobante que el comisionista extienda por las comisiones recibidas.

Es por ello fundamental conocer la jurisprudencia por contradicción de tesis 246/2009 entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Primero y Tercero, ambos del Vigésimo Segundo Circuito de 9 de septiembre de 2009 que establece con toda precisión cuándo estamos en presencia de una comisión mercantil, pues *a contrario sensu*, si no se reúnen los requisitos aquí descritos estaríamos en presencia de una comisión laboral, es decir, de salario (ya sea mixto o variable):

> **COMISIÓN MERCANTIL. CRITERIO PARA DETERMINAR SU EXISTENCIA CUANDO SE ADUCE UNA RELACIÓN DE TRABAJO.** Para determinar la naturaleza jurídica de un contrato no

> debe atenderse exclusivamente a su denominación sino a su contenido, pues, en algunos casos, contratos denominados de comisión mercantil son verdaderos contratos de trabajo, de ahí que resulte indispensable tomar en cuenta los términos y condiciones pactados, con la finalidad de concluir si el llamado comisionista está o no subordinado a las órdenes del comitente, pues no debe olvidarse que conforme al artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, la subordinación es el elemento característico de una relación laboral. Por tanto, si analizando el contrato respectivo, se advierte que el comisionista se compromete a vender y promocionar los productos, mercancías y artículos entregados por el comitente, en calidad de consignación, por sí o a través de terceros, manifestando que cuenta con recursos y personal adecuado para realizar la venta y promoción (es decir, la venta no la realiza necesariamente aquél); que podrá presentarse o ausentarse cuando así lo desee, debido a que no está obligado a cumplir personalmente la comisión; que el contrato no confiere exclusividad para ninguna de las partes, por lo cual tiene plena libertad para contratar con otros comisionistas o comitentes y que podrá realizar su actividad en forma independiente (lo que excluye la subordinación), es evidente que se está ante un contrato de comisión mercantil, aunque se establezcan diversas cláusulas relativas al depósito de las ventas, la conservación de la mercancía, a los faltantes, los cortes de caja, inventarios y auditorías, así como las atinentes a las limitaciones a contratar con otros comitentes, las cuales no son órdenes, en la forma como se entienden en una relación de trabajo, sino normas contractuales que posibilitan el adecuado desempeño de la comisión.

Además, debe considerar que

> **LA EXISTENCIA DE UN CONTRATO DE COMISIÓN MERCANTIL NO EXIME AL COMITENTE DE LA RESPONSABILIDAD LABORAL**, en términos de la Tesis Aislada que establece que …Aun cuando desde el punto de vista mercantil se acepte la existencia del contrato de comisión entre los patrones codemandados, de acuerdo con el párrafo segundo del artículo 13 de la LFT, y que en dicho contrato el comisionista se haya obligado bajo su responsabilidad a poner a disposición del comitente tanto el local comercial y el equipo necesario para la prestación de los servicios que se le encomendaron, así como los trabajadores necesarios para el buen funcionamiento de la fuente de trabajo, de cualquier forma su condición de comisionista-patrón frente a las responsabilidades laborales queda sujeta al hecho de que sea laboralmente solvente, pues de resultar insolvente hace recaer la responsabilidad en forma solidaria sobre el comitente si es éste quien se benefició directamente con los servicios, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria del comisionista, que en tales casos, se equipara a un intermediario, precisamente por no contar con los elementos propios para el desempeño de la comisión contratada y por su insolvencia económica para cumplir con las obligaciones laborales que contrajo.

Sugiero acudir a abogados competentes para deslindar responsabilidades y alcances, pues, por ejemplo, la tesis siguiente termina reputando laboral un servicio mercantil por la forma en que se desarrolló y en función de la falta de precisión técnica en la redacción del mismo, de conformidad con lo que buscaba la contratante:

> **COMISIÓN MERCANTIL, INEXISTENCIA DE LA.** La comisión mercantil es el mandato otorgado para actos concretos de comercio, por el que el comisionista contrata en nombre propio, teniendo acción y obligación directamente frente a las personas con quienes contrata, de tal suerte que es precisamente en esa forma de contratar del comisionista en nombre propio, y no en nombre del comitente, en que la comisión mercantil encuentra su punto distintivo en relación con el mandato mercantil, pues en éste el mandatario contrata en nombre del mandante, además de que la normatividad también los distingue, ya que la comisión mercantil se regula por el Código de Comercio y el mandato mercantil por el Código Civil Federal; de ahí que si la quejosa (a quien se le atribuyó el carácter de comisionista) no tenía la facultad de decidir la contratación que llevara a cabo, respecto de los productos que vendía sino que era derecho del que se ostentó como comitente, pues era éste quien la aceptaba o rechazaba, es de concluirse que si no existe ese elemento de decisión en el sujeto a quien se atribuye el carácter de comisionista, no se está frente a un contrato de comisión mercantil sino de una relación laboral, por exclusión. Segundo Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Cuarto Circuito.

Para que exista un contrato o una relación de trabajo, no es necesario que el consentimiento sea expreso y mucho menos que se haga por escrito, ya que como se desprende del artículo 20 de la LFT,

únicamente es necesario un acto para la prestación de un trabajo personal subordinado, a cambio del pago de un salario, cualquiera que sea la forma o denominación que se le dé, para estar frente a un contrato o una relación de trabajo, es decir, no es necesario que se dé por escrito para que tenga validez o para que exista y obligue al patrón.

Por otra parte, es importante señalar que de conformidad con el artículo 21 de la LFT, se presume la existencia de la relación y del contrato de trabajo, entre el que presta un trabajo personal y el que lo recibe.

Cabe mencionar que si se niega el contrato o la relación de trabajo, argumentando que no es trabajador, dado que se le paga bajo el matiz de profesionista o como comisionista mercantil (inclusive con un recibo de honorarios, lo cual es improcedente, pues la actividad mercantil es distinta a un servicio profesional), esto no es suficiente para el caso, ya que se podría presumir la existencia de la relación de trabajo, razón por la cual le correspondería al pagador (o patrón disfrazado) desvirtuar dicha presunción, en cuyo caso el documento idóneo sería el correspondiente contrato de prestación de servicios profesionales o de comisión mercantil; no obstante lo anterior, si del texto de los contratos o de la forma en que se lleva a cabo su objeto se desprende una subordinación, estaríamos frente a un contrato de trabajo, ya que como hemos señalado, un contrato no se rige por el nombre (denominación) que se le dé al mismo, sino por la forma en que se ejecute el objeto, y si en este caso el objeto, es decir, el trabajo, se lleva a cabo bajo una subordinación, nos encontraríamos frente a un contrato o una relación de trabajo regida por la ley en materia, aun cuando los documentos pretendan sustentar lo contrario.

Es conveniente destacar que si por el contrario, existiendo un vínculo no laboral, por ejemplo el contrato de prestación de servicios profesionales o de comisión mercantil y de la relación contractual que se consigne están perfectamente elaborados, de tal forma que no se desprenda de ellos, ni de la prestación de servicios, ninguna subordinación, pues se redactaron cuidadosamente con el objeto de ubicar una relación diferente a la de trabajo; con el solo hecho de otorgar una prestación (vacaciones, prima sobre las mismas, alguna gratificación o un bono) se podría determinar la existencia de una relación de trabajo, aun cuando en esencia y contractualmente no sea una relación de trabajo. Por ello no haga cosas “buenas” que parezcan “malas”.

Hay criterio del Instituto Mexicano del Seguro Social que considera que la sola existencia de preponderancia –la prestación de servicios civiles o mercantiles a una persona física o moral– debe considerarse como subordinación, lo que no se sostiene jurídicamente, pero es importante que considere usted está presunción para efectos de la determinación de cuotas por parte de ese Instituto, lo que, dado el uso de las bases del mismo para efectos del INFONAVIT traería aparejadas consecuencias en materia de vivienda, o la contingencia de un litigio.

Para identificar cuando estamos en presencia de una relación laboral, recuerde el dicho:

“Si tiene cola de pato, patas de pato, pecho de pato, nada como pato y hace cuac, estamos en presencia de un pato o una pata”. Aun cuando documentalmente se quiere documentar como otro contrato u otro tipo de relación jurídica.

Para ello se pueden llevar a cabo diversos procedimientos, por ejemplo, presentando al pato como un gallo; sin embargo, al interrogar al supuesto gallo expresará “cuac” y… se cayó la “estrategia”. Inclusive con la aparente conformidad del pato. Recuerde que pesa sobre el posible patrón la espada de Damocles: tener que demostrar que la relación es distinta.

Así, cuando no se encuentren elementos del contrato de trabajo en una relación se presumirá la relación de trabajo con todas sus consecuencias, incluidas el pago de aportaciones de seguridad social.

1.2. EL TRABAJADOR

El otro elemento de las partes que intervienen en el contrato de trabajo es el trabajador, a quien se le define en el artículo 8 de la LFT como la persona *física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado*.

De aquí se desprenden tres elementos que caracterizan la figura del trabajador:

a) Es una persona física.

b) Presta un trabajo personal.

c) El trabajo es subordinado.

Respecto al primer elemento, nuestra legislación laboral dispone que el trabajo es una actividad humana, por consiguiente únicamente se puede ejecutar por personas físicas. Y de aquí deriva que si el prestador del servicio es persona física se presume la relación laboral.

El segundo elemento va muy relacionado con el anterior, ya que el trabajo debe ser ejecutado precisamente por el propio trabajador y no por conducto de un tercero, de ahí la naturaleza de "personal".

Tomando en consideración los dos elementos antes citados, es imposible que se dé una relación de trabajo entre dos personas morales, razón por la que a veces es recomendable que cuando se quiera evitar la existencia de una relación laboral –como es el caso de la contratación de un profesionista independiente o de un comisionista–, ésta se haga cuando estén constituidos en sociedad, ya que a veces, aun cuando se tenga celebrado el contrato correspondiente, es decir, de prestación de servicios profesionales o de comisión mercantil, si al momento de ejecutar el objeto se desprende una subordinación, que es el elemento esencial del contrato de trabajo, estaríamos frente a un contrato de esta naturaleza y no civil o mercantil, con todas sus consecuencias que más adelante analizaré. Esta recomendación obedece a que con la celebración del contrato con una sociedad, por definición, nunca se van a dar las características de trabajador, es decir, el trabajo no lo va a ejecutar una persona física, ni mucho menos de manera personal. Por ello es conveniente, aunque aquí sólo lo vemos desde el punto de vista laboral, la creación de prestadoras de servicios (sociedades anónimas, civiles, cooperativas, etcétera). Nunca al haber celebrado un contrato con estas personas morales sus socios u otros podrán demandar laboralmente, pues la relación contractual se da entre personas morales o entre una persona física que paga (prestatario del servicio) y una persona moral que lo presta.

Por último, recuerde que conforme al artículo 20 de la LFT, la subordinación es el elemento característico de una relación laboral.

Para mayor entendimiento, se debe retomar la jurisprudencia que establece los elementos que acreditan la relación obrero patronal.[6]

Se tiene por acreditada la existencia de la relación obrero-patronal, si se prueba:

a) La obligación del trabajador de prestar un servicio material o intelectual o de ambos géneros;

b) El deber del patrón de pagar a aquél una retribución; y

c) La relación de dirección y dependencia en que el trabajador se encuentra colocado frente al patrón, no constituyendo la simple prestación de servicios, conforme a una retribución específica, por sí sola una relación de trabajo, en tanto no exista el vínculo de subordinación, denominados en la ley con los conceptos de dirección y dependencia; esto es, que aparezca de parte del patrón un poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia de parte de quien realiza el servicio, de conformidad con el artículo 134, fracción III de la LFT. O en palabras terrenales:

- Están sujetos a un horario, jornada; aunque la misma se determine en ley en máximos
- Perciben periódicamente una cantidad líquida
- Realizan las actividades que les son encomendadas
- Tienen un jefe

Incluso los "becarios"[7] estudiantes que realicen prácticas profesionales o "servicio social" en la empresa y reciban una compensación o ayuda económica, cuando se actualice dicha hipótesis. De lo

contrario pueden ser considerados trabajadores cuando no pueden demostrar aquella calidad, así se desprende del análisis de la siguiente tesis:

> **INSTITUTO MEXICANO DE LA JUVENTUD. LA RELACIÓN QUE ESTABLECE CON SUS BECARIOS NO ES DE NATURALEZA LABORAL AL NO EXISTIR EL ELEMENTO ESENCIAL DE SUBORDINACIÓN, AUN CUANDO ÉSTOS OBEDEZCAN ÓRDENES, PERCIBAN UNA CANTIDAD LÍQUIDA POR SUS SERVICIOS Y CUMPLAN CON UN HORARIO.**[8] La relación de los becarios en servicio que realizan actividades en el Instituto Mexicano de la Juventud no tiene las características de una relación de trabajo, porque aun cuando están sujetos a un horario, perciben mensualmente una cantidad líquida y realizan las actividades que les son encomendadas, debiendo elaborar un reporte de éstas; ello lo efectúan conforme a las políticas de operación del citado instituto, **en virtud de que para tener la calidad de becario deben presentar una solicitud en la que manifiesten su interés en participar en el programa de becarios**[9] **que opera en dicho organismo y, una vez cumplidos los requisitos necesarios, son aceptados en él, firmando la carta compromiso de becarios en servicio,** con la que se obligan a realizar las actividades que les son encomendadas, en el horario que se les indica; entregar cada mes los reportes de actividades y asistencia correspondientes; y, reciben el apoyo económico respectivo. Por tanto, el hecho de que los becarios en servicio realicen las funciones que se les encomiendan, no se equipara **al elemento esencial de una relación de trabajo, como es la subordinación**, es decir, que exista por parte del patrón un **poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia por quien presta el servicio,** en términos del artículo 134, fracción III, de la LFT que establece como obligación de los trabajadores desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad se encuentran subordinados en todo lo concerniente al trabajo, sino que esa obligación de entregar **el reporte de sus actividades y asistencia al Departamento de Servicio Social, deriva de la propia naturaleza jurídica del servicio prestado**, el que efectúan en su carácter de becarios, en términos de las referidas políticas de operación y no como dependientes del instituto a título de trabajadores remunerados y subordinados.
>
> (Énfasis añadido.)

Esto nos lleva a otra conclusión: no es la denominación del cargo, puesto o actividad; en este caso “becario”, lo que determina la existencia o no de la relación laboral, sino las condiciones, circunstancias y razones de la prestación del mismo y los soportes adicionales, como pueden ser: que se entregue una cantidad directamente a la escuela o universidad y sea ella quien entrega la ayuda al becario, etcétera.

1.2.1. EL TRABAJADOR

Continuando con el estudio del trabajador como uno de los elementos del contrato de trabajo, se presenta una relación jurídica especial cuando el trabajador es además socio de la empresa.

Con cierta frecuencia encontramos a personas que tienen carácter de socios o asociados en sociedades civiles, mercantiles u otras y que también desempeñan un puesto dentro de la sociedad. En este sentido, será muy importante deslindar los ingresos y participaciones que se entregan a esta persona en cada uno de los caracteres citados, incluso cuando forma parte de consejos de administración, de lo contrario, al existir algún desacuerdo con esta persona, podrá acudir a la Junta (Tribunal del trabajo) respectiva y señalar que las cantidades globales, o sea por todos sus caracteres y servicios en la empresa o grupo; de manera global corresponden a su actividad como empleado, metiendo en serios predicamentos a su “patrón”.

No existiría problema laboral tratándose de administradores únicos o representantes legales por la misma naturaleza de su función, pues son “patrones” al representar los intereses patronales.

Sin embargo, aun cuando pudiere no haber problemas en materia laboral, pueden acontecer en materia de pago de aportaciones de seguridad social (al IMSS o INFONAVIT) o fiscales, pues tienen diferente tratamiento fiscal los ingresos obtenidos por las calidades de socios (reembolsos de capital o dividendos) como administradores o representantes de la sociedad (ingresos asimilados a salarios o inclusive por servicios profesionales independientes) y en su carácter de prestador subordinado de servicios en que tiene derecho a salario y las prestaciones (legales y contractuales que la empresa

otorgue). Una vez delimitados los ingresos de las personas y sus alcances, habrá que soportar documentalmente todo, pues no es lo que se diga, sino lo que pueda probarse (revise el tema 5.2. de las "operaciones ficticias") y también cuide que las personas que intervengan en su negociación no incurran en "discrepancia fiscal",[10] por la diferencia entre el modo ostensible de vida y los ingresos fiscales declarados.

Cuando se deslinde la calidad de cada caso no existirá problema en el supuesto de un socio trabajador; como socio o accionista se manejará con base en los derechos y las obligaciones establecidos en los estatutos de la sociedad, y otra como representante o miembro del órgano de administración y, en su caso, por la actividad que desarrolle como trabajador subordinado a la empresa de la cual es socio; en este caso, su relación de trabajo estará sujeta a lo dispuesto en su contrato individual de trabajo o por la ley.

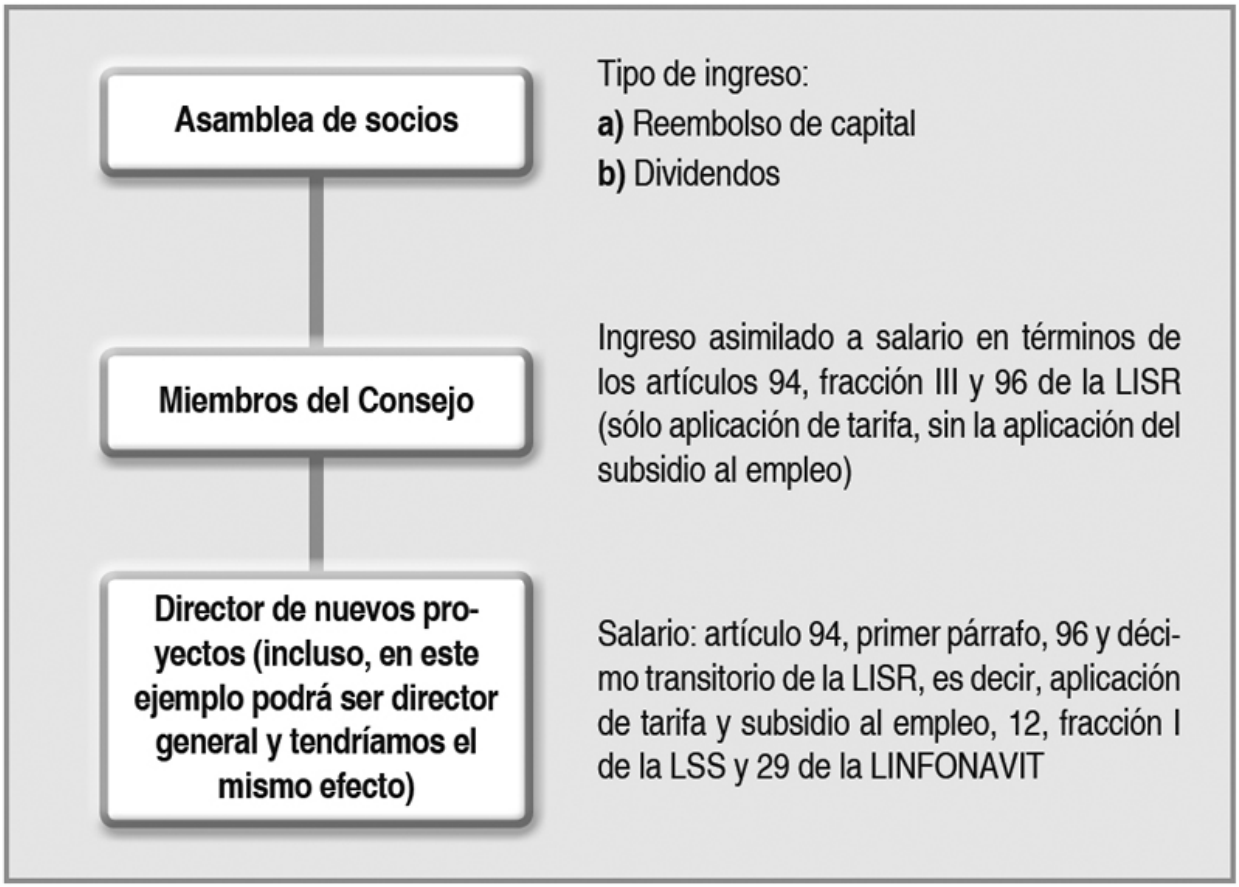
Pensemos, por ejemplo, en el siguiente caso:

a) Juan Martínez es socio minoritario de Muchos y Martínez, S.A.

b) Juan Martínez es también vocal del Consejo de Administración, y recibe por ello una remuneración.

c) Juan Martínez es también el director de nuevos proyectos (empleado) de la compañía.

Gráficamente tendríamos:



Por la remuneración derivada de su puesto de trabajo debe percibir salario, prestaciones legales y contractuales y el pago de aportaciones de seguridad social y vivienda.

1.2.2. EL TRABAJADOR DE CONFIANZA

Al respecto, cabe mencionar que la LFT lo define en su artículo 9 como:

> La categoría de trabajador de confianza depende de la naturaleza de las funciones desempeñadas y no de la designación que se dé al puesto.

Y aclara:

> Son funciones de confianza las de dirección, inspección, vigilancia y fiscalización, cuando tengan carácter general, y las que se relacionen con trabajos personales del patrón dentro de la empresa o establecimiento.

Como lo dispone el artículo transcrito, la categoría del trabajador de confianza no se va a determinar de acuerdo con la designación que se le dé, sino según las funciones que desempeñe, que están señaladas en el segundo párrafo.

Asimismo, no todos los trabajadores de confianza son representantes de los patrones y, por consiguiente, no los obligan ante los trabajadores; como puede ser, a manera de ejemplo, el caso de los trabajadores de confianza que desempeñan funciones de fiscalización.

Por otra parte, el Título VI de la LFT, relativo a los "Trabajos Especiales", en su Capítulo II se refiere a los "Trabajadores de Confianza" (artículos 182 a 186), de éstos podemos mencionar tres puntos importantes:

a) Las disposiciones del contrato colectivo de trabajo les serán aplicables, salvo disposición en contrario, contenida en el contrato colectivo de trabajo.

b) No podrán formar parte de los sindicatos de los demás trabajadores ni votarán en los recuentos para determinar la mayoría de los casos de huelga, y –agregaría– ni para determinar la titularidad del contrato colectivo.

c) Como se ve, no existe impedimento legal para que estos trabajadores se asocien sindical o gremialmente; sin embargo, esta consideración se da poco en la práctica.

La pérdida razonable de la confianza es causa de rescisión del contrato de trabajo sin responsabilidad para el patrón (artículo 185).

Éste es un argumento muy utilizado en nuestro medio; se contrata a una persona con el carácter de trabajador de confianza (sin serlo) y se le rescinde el contrato con el argumento de que se le ha perdido la confianza, por lo que no se cubre al trabajador ninguna prestación consignada en la ley, y aunque jurídicamente eso es lo que se conoce como una "chicana" en la jerga de los abogados, en la práctica tiene mucho poder de convencimiento para los trabajadores, es decir, una buena estrategia psicológica.

1.2.3. EL CONSENTIMIENTO

Una vez analizadas las partes que intervienen en el contrato de trabajo, revisaré otro de los elementos esenciales del contrato: el consentimiento.

a.2) El objeto (el trabajo)

Por otra parte y analizando el objeto del contrato de trabajo, que es precisamente éste, hay que definir en primer lugar en qué consiste para poder analizar cómo se tiene que ejecutar para que quede regulado por la LFT.

El segundo párrafo del artículo 9 define al trabajo como:

> … toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Tomando en consideración la definición que hace la LFT tanto del trabajador como del trabajo, y que a este último lo considera como una actividad humana, llego a la conclusión de que el único trabajo que ampara dicho ordenamiento jurídico es el del hombre, y por consiguiente queda excluida de su tutela la actividad de las máquinas o de los animales.

Además se entiende que el trabajo puede ser material o intelectual. Considero que estos dos puntos están estrechamente vinculados, ya que todo trabajo conlleva algo de material y algo de intelectual; lo único que lo diferencia es el grado de actividad material o intelectual que requiere el trabajo específico para su ejecución. Por ejemplo, se puede señalar que un chofer necesita más de trabajo material para ejecutar su obra, pero requiere también del intelectual para establecer el mecanismo que le permite ejecutar el trabajo material; por el contrario, un contador requiere más del uso de su intelecto, pero necesariamente requerirá del trabajo material para describir su trabajo intelectual.

Por último, la ley no requiere una determinada preparación para ejecutar un trabajo, aunque la Ley General de Educación establezca como estudios mínimos los de medio superior,[11] aunque hay actividades que requieren ciertos conocimientos o preparación para ejecutarlas y por eso dichas actividades únicamente podrán ser realizadas por aquellos trabajadores que tengan los conocimientos necesarios; por ende, cuanto mayor sea la preparación de un trabajador, más podrá aspirar a mejores puestos y salarios, razón por la cual la LFT impone al patrón la obligación de dar capacitación y adiestramiento a los trabajadores y señala que quienes estén mejor capacitados gozarán de los beneficios de ascensos, reconocimientos y mejoras salariales.

Cabe señalar que la LFT contiene presunciones de salario y de relación laboral, por ejemplo, considera salario a las propinas, en el artículo 306 y concretamente por lo que se refiere al objeto, el Título VI “Trabajos Especiales”, en su Capítulo IX “Agentes de Comercio y Otros Semejantes”, establece que los comisionistas son trabajadores de las empresas, como se señaló en el punto 1.1.2. y le pido, en obvio de repeticiones, revise.

En caso contrario, es decir, si el patrón niega que existió relación de trabajo argumentando que la relación que se dio fue de otra naturaleza, a él le corresponde acreditar tal circunstancia, y la prueba idónea son los contratos correspondientes, pero si aun existiendo dichos contratos, el prestador de servicios acredita que durante su vigencia hubo subordinación, estaremos frente a un contrato de trabajo con todas las consecuencias que del mismo derivan.

Vale la pena que analice usted los soportes y lo que se conoce como “materialidad”, es decir, la posibilidad de demostrar la veracidad de las operaciones y contenido jurídico de las relaciones con las personas físicas que le prestan servicios de manera directa e incluso indirecta, pues existen otros medios de convicción o prueba para señalar que una relación jurídica tiene el carácter de laboral y se relacionan a continuación:

En efecto, en un litigio la relación laboral se puede probar con las siguientes pruebas:

- Confesional.[12] La confesión del trabajador o la solicitud de hacerlo por parte de los representantes ante la Junta
- Documental.[13] Documentos como recibos de nómina, instrucciones, memorándums con instrucciones, hojas de bienvenida, credenciales, políticas, renuncias u otros documentos
- Testimonial.[14] De terceros, testigos, personas
- Pericial;[15] Pruebas de peritos calificados, sobre todo en riesgos y enfermedades del trabajo, en caso de firmas o reconocimiento de documentos
- Inspección.[16] De la autoridad o de los Tribunales
- Presuncional.[17] Presunciones, es decir, lo que se presume que debiere ser a favor del trabajador, aplicando el principio pro operario, es decir, en caso de duda aplíquese la interpretación más favorable al trabajador, derivado del artículo 18 de la LFT y el artículo 1 de la Constitución

conocido como principio pro persona.

- Instrumental[18] de actuaciones; y la reforma incorpora como pruebas, las
- Fotografías, cintas cinematográficas, registros dactiloscópicos, grabaciones de audio y de video, o las distintas tecnologías de la información y la comunicación, tales como sistemas informáticos, medios electrónicos ópticos, fax, correo electrónico, documento digital, firma electrónica o contraseña y, en general, los medios aportados por los descubrimientos de la ciencia

Una prueba puede ser las órdenes de trabajo expedidas por el patrón o sus representantes, por ejemplo, sujetarlo a un horario o que visite a determinados clientes. Esta situación no puede darse con un profesionista independiente, ya que a éste se le encomienda la ejecución de un trabajo determinado y su único deber es cumplir con la obligación asumida; él establecerá libremente a qué hora, cómo y cuándo va a desempeñar su trabajo y en qué condiciones, sin sujetarse a las órdenes que le pudiera dar quien lo contrató. Además va a tener elementos propios para ejecutar su labor, como es una oficina y los instrumentos necesarios, inclusive puede contar con personal.

En abundancia, el artículo 17 de la LFT establece:

> A falta de disposición expresa en la Constitución, en esa Ley o en sus Reglamentos, o en los tratados a que se refiere el artículo 6o., se tomarán en consideración sus disposiciones que regulen casos semejantes, los principios generales que deriven de dichos ordenamientos, los principios generales del derecho, los principios generales de justicia social que derivan del artículo 123 de la Constitución, la jurisprudencia, la costumbre y la equidad.

En caso contrario, es decir, si el patrón niega que existió relación de trabajo argumentando que la relación que se dio fue de otra naturaleza, a él le corresponde acreditar tal circunstancia, y la prueba idónea son los contratos correspondientes, pero si aun existiendo dichos contratos, el prestador de servicios acredita que durante su vigencia hubo subordinación, estaremos frente a un contrato de trabajo con todas las consecuencias que del mismo derivan, como se ha precisado en las tesis y jurisprudencias arriba citadas.

Por ello se recomienda a los patrones establecer políticas y procedimientos para evitar que dolosamente se haga aparecer una situación distinta a la realidad a través de estos medios.

Tomando en consideración lo anterior, es recomendable tener mucho cuidado en la forma en que se va a contratar a un prestador de servicios profesionales o a un comisionista mercantil, ya que en caso de un conflicto, por ejemplo la falta de pago, un accidente o enfermedad, una incapacidad, un accidente en trayecto al lugar donde se desarrolla la relación, o bien en el desarrollo del servicio, o dar por terminado el contrato si los supuestos no trabajadores llegan a demandar y acreditan la subordinación, el patrón podría resultar condenado a pagar las prestaciones reclamadas, como son la indemnización o la reinstalación, los salarios caídos, las vacaciones y su prima correspondiente, el aguinaldo, el tiempo extra, etcétera, así como las cuotas “omisas” al IMSS e INFONAVIT conforme al artículo 9, segundo párrafo de la Ley del Seguro Social (LSS) vigente que considera supletorias las disposiciones laborales.

Cabe mencionar que la LINFONAVIT no especifica esta supletoriedad, pues le aplica para efectos de la supletoriedad lo dispuesto en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF) que establece la aplicación estricta y en caso de duda en la interpretación, acudir al derecho común, por lo que no necesariamente se llegaría a las mismas consideraciones jurídicas; sin embargo, una vez determinada la relación de trabajo se tienen todas las obligaciones que se derivan del carácter del patrón, y el pago de aportaciones de vivienda es una de ellas.

No obstante, habrá que ser cuidadoso en la fundamentación y motivación esgrimidas, en su caso, por la autoridad competente para fundar las cuotas obrero-patronales o aportaciones de vivienda, pues recuérdese que la LSS prevé supuestos que la LINFONAVIT no. Por ejemplo, los casos en que para efectos del IMSS se entiende existe sustitución patronal conforme al artículo 290 de la ley y cuyos supuestos no tienen correlativo en la LINFONAVIT, o en la situación de subcontratación que se prevén en el artículo 15-A de la LSS, pero no en la del INFONAVIT hasta la entrada en vigor en 2014 del

adicionado artículo 29-Bis a la ley.

Por tanto, revise el caso específico tratándose de aportaciones, pues conforme al artículo 2 del CFF, las aportaciones de seguridad social (las cuotas al seguro social e INFONAVIT tienen tal carácter) son contribuciones, y como tales deben cumplir con los principios constitucionales de las contribuciones. De lo contrario, el contribuyente, en este caso el hipotético patrón, cuenta con herramientas para defenderse de esta presunción.

Situación similar puede ocurrir con el IMSS y el INFONAVIT, ya derivada de una queja o denuncia directa o de una auditoría, si de la misma se determina que existe una supuesta subordinación del prestador de servicios profesionales o el comisionista, o que a pesar de tener celebrado el contrato correspondiente y de que no exista subordinación, se les pagaron prestaciones laborales, se puede imponer al patrón la obligación de pagar las cuotas obrero-patronales y las aportaciones omitidas con las correspondientes sanciones, actualización, gastos de ejecución y los recargos, ya que la LSS señala que serán sujetos del régimen obligatorio, entre otras personas, "las que se encuentran vinculadas a otras por una relación de trabajo". Por esta razón, no es válido que el Seguro Social pretenda afiliar a una persona a dicha institución si no acredita la relación de trabajo, conforme a lo dispuesto en el artículo 12 de la ley de la materia. Y en abundancia, no se contempla como facultad para el IMSS en el artículo 251 de la ley de la materia.

Una situación no prevista en las leyes pero común en la práctica, es que se determinen contribuciones por aportaciones de seguridad social (IMSS o INFONAVIT) basadas en un laudo de la Junta.[19] No existe fundamentación ni motivación, es decir, no hay hipótesis legal que así lo establezca, aunque hemos visto infinidad de casos en que aquellos que han perdido un laudo acaban pagando (indebidamente) sin chistar cantidades millonarias e improcedentes (si se hubiesen defendido).

Especial relevancia debe otorgarse en este sentido a los comisionistas, pues la LFT considera, salvo excepciones contenidas en la misma, que son trabajadores de la empresa a la cual prestan sus servicios. Así que será responsabilidad de la empresa demostrar que no se está a las hipótesis contenidas en el artículo 285 de la LFT y que la relación con el comisionista es de índole mercantil, de lo contrario, válidamente se le fincarían responsabilidades en materia laboral y de aportaciones de seguridad social. Otro tema son las propinas, que tomarán relevancia cuando se asienten las disposiciones de la reforma laboral y los empresarios; por ejemplo, que los hoteleros del "todo incluido" reconozcan que son parte del salario, pues lo cobran a los operadores mayoristas que contratan las habitaciones y servicios hoteleros.

Por último, es de resaltar que independientemente de los riesgos anotados, si una persona llegara a sufrir un accidente que lo deje incapacitado y alegara que era trabajador y así lo acredite, aun cuando se le encontrara afiliado al IMSS, dicho instituto le puede fincar al patrón un capital constitutivo que consiste en el cobro, en una sola exhibición, de la atención médica y las pensiones (en su caso) que tenga que cubrir, lo cual puede resultar tan costoso que hasta llevara a las pequeñas y medianas empresas a la quiebra.[20] Situación similar se da con los beneficiarios del prestador del servicio o comisionista en caso de que éste llegara a fallecer.[21]

a.3) Derechos y obligaciones del contrato

Respecto al presente elemento del contrato, éste será analizado en el punto siguiente de este Capítulo, que se refiere a las condiciones de trabajo, que son las que vienen a constituir los derechos y obligaciones del contrato.

1.2.4. CONDICIONES GENERALES DE TRABAJO

Es muy importante que queden debidamente establecidas las condiciones de trabajo, ya que el derecho laboral es un derecho social y sus disposiciones son de orden público, que va a proteger a la clase trabajadora de "abusos" patronales y, por consiguiente, no opera en esta materia el principio de derecho: "quien afirma está obligado a probar su dicho". Salvo por lo que hace a horas extra mayores a nueve semanales en que la reforma al artículo 784, fracción VIII releva de la carga de la prueba al patrón.[22]

Los derechos y las obligaciones derivados del contrato de trabajo, vienen a constituir precisamente las condiciones del mismo y serán las que van a establecer la forma y los términos en

que se va a ejecutar el trabajo y se relacionarán las partes (patrón o patrones[23] y trabajador).

La LFT menciona que cuando no exista contrato colectivo, las condiciones deben hacerse constar por escrito y cada una de las partes debe conservar un ejemplar. Es muy importante señalar que la falta de este escrito no priva al trabajador de los derechos que derivan de las normas de trabajo y de los servicios prestados, pues se le imputará al patrón la falta de esta formalidad.

El escrito que contenga las condiciones de trabajo deberá cumplir los requisitos del artículo 25 de la LFT, que fue reformado para agregar los siguientes en materia fiscal:

> **I.** Nombre, nacionalidad, edad, sexo, estado civil, Clave Única de Registro de Población, Registro Federal de Contribuyentes y domicilio del trabajador y del patrón;
>
> **II.** Si la relación de trabajo es para obra o tiempo determinado, por temporada, de capacitación inicial o por tiempo indeterminado y, en su caso, si está sujeta a un periodo de prueba[24], [25]
>
> ...

La reforma al CFF para 2014 al artículo 30-A establece como control de los asegurados a los diversos sistemas de seguridad social el Registro Federal de Contribuyentes (RFC).

La disposición señala: “Los organismos descentralizados que presten servicios de seguridad social deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se lo soliciten, la información sobre sus contribuyentes, identificándolos con la clave del registro federal de contribuyentes que les corresponda”.

Ya existía en la LISR como requisito para las deducciones el contar con el RFC de las personas a quienes se les efectúan pagos, con ello queda cerrado el círculo virtuoso de control: patrón, IMSS, INFONAVIT y SAT.

La materia laboral es distinta en cuanto a probanzas, pues parte de que la persona física es trabajador y deja la carga de la prueba de los pagos al patrón, obligándolo a entregar constancias quincenales y al término de la relación laboral a los trabajadores[26] además tiene el patrón la obligación de conservar y exhibir en juicio[27] los documentos que señala el artículo 804 y se revisarán más adelante.

A manera de ejemplo, si alguien afirma que determinada persona le debe una cantidad de dinero a este sujeto, precisamente le corresponde acreditar documentalmente o con testigos, etcétera, que la persona le adeuda la cantidad que señala. Generalmente se tiene un problema de probanza, pues mientras que una parte (la que afirma) está obligada a probar su dicho, la otra (la que niega) no está obligada a probar lo contrario; excepción hecha de la materia laboral donde el patrón tiene la carga de la prueba conforme a las 14 fracciones del artículo 784 de la LFT bajo el apercibimiento de que de no presentar los documentos, se presumirán ciertos los hechos alegados por el trabajador. En todo caso, corresponderá al patrón probar su dicho cuando exista controversia sobre:

> **I.** Fecha de ingreso del trabajador;
>
> **II.** Antigüedad del trabajador;
>
> **III.** Faltas de asistencia del trabajador;
>
> **IV.** Causa de rescisión de la relación de trabajo;
>
> **V.** Terminación de la relación o contrato de trabajo para obra o tiempo determinado, en los términos de los artículos 37, fracción I, y 53, fracción III de la LFT;
>
> **VI.** Constancia de haber dado aviso por escrito al trabajador o a la Junta de Conciliación y Arbitraje de la fecha y la causa de su despido;
>
> **VII.** El contrato de trabajo;

VIII. Jornada de trabajo ordinaria y extraordinaria, cuando ésta no exceda de nueve horas semanales;

IX. Pagos de días de descanso y obligatorios, así como del aguinaldo;

X. Disfrute y pago de las vacaciones;

XI. Pago de las primas dominical, vacacional y de antigüedad;

XII. Monto y pago del salario;

XIII. Pago de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas; e

XIV. Incorporación y aportación al fondo nacional de la vivienda.

Así que el principio que quien afirma está obligado a probar no aplica en derecho laboral, ya que si el trabajador afirma, por ejemplo, ganar mil pesos diarios de salario y el patrón lo niega, en este caso le correspondería al patrón acreditar que no es cierto dicho salario, y tendría la obligación de acreditar otro, la carga de la prueba no le corresponde al trabajador. El patrón tendrá que demostrar que no es cierta tal versión. En otras esferas del Derecho, la falsedad en declaraciones se paga con penas inclusive corporales, en derecho laboral no.[28] Si el patrón prueba que no es correcta la afirmación del empleado, pues se cierra el caso y ya, no obstante que el trabajador no acredite que percibe mil pesos diarios, si el patrón no logra desvirtuarlo es muy probable que se vea condenado a pagar indemnizaciones y otros cargos al trabajador sobre esta base.

Si el patrón lo desmiente, no hay sanción al empleado, sólo pierde el juicio y en su caso se le podrá rescindir el contrato por falta de probidad. Sin perjuicio de otras sanciones y acciones legales.

Situación similar podría darse con el tiempo extra, ya que si el trabajador reclama el pago de éste (hasta nueve horas semanales conforme a la reforma a la fracción VIII del artículo 784, si afirma haber trabajado más horas extraordinarias le queda al trabajador la carga de la prueba con esa reforma), no le correspondería acreditar que sí lo trabajó, y que por consiguiente tiene derecho a su pago; por el contrario, al patrón le pertenece la carga probatoria de que no se trabajó tiempo extra (cuando no exceda las nueve horas semanales) o en caso de que sí se trabajó, fue pagado. Por ello es fundamental la prohibición o reglamentación de tales jornadas extraordinarias en el contrato y/o reglamento de trabajo.

1.2.5. DOCUMENTACIÓN QUE DEBE CONSERVAR EL PATRÓN

El artículo anterior se relaciona con el 804 de la LFT que le impone al patrón la obligación de conservar y, en su caso, exhibir en juicio los documentos que a continuación se precisan:

I. Contratos individuales de trabajo que se celebren, cuando no exista contrato colectivo o contrato ley aplicable;

Deben conservarse mientras dure la relación laboral y hasta un año después:

II. Listas de raya o nómina de personal, cuando se lleven en el centro de trabajo; o recibos de pagos de salarios;

III. Controles de asistencia, cuando se lleven en el centro de trabajo;

IV. Comprobantes de pago de participación de utilidades, de vacaciones, de aguinaldos, así como las primas a que se refiere esta ley; y pagos, aportaciones y cuotas de seguridad social; y…

Haga caso omiso de lo dispuesto en el artículo 99, fracción III de la LISR que establece que los comprobantes fiscales de nómina podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los artículos 132, fracciones VII y VIII, y 804, primer párrafo, fracciones II y IV de la LFT, pues ninguna parte de este ordenamiento establece tal situación, ni la LISR es supletoria de la LFT, no vaya usted a hacer el ridículo en un Tribunal del trabajo pretendiendo entregar un galimatías informático (el *XML* del comprobante fiscal o su representación) y pretender argumentar esta disposición.

Los documentos señalados en las fracciones II, III y IV deberán conservarse durante el último año y un año después de que se extinga la relación laboral; aunque para efectos fiscales deben conservarse por, al menos, cinco años conforme al artículo 33 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF) que los incluye como parte de la contabilidad del patrón.

> **V.** Los demás que señalen las leyes.

Deberán conservarse conforme lo señalen las leyes que los rijan.

Es necesario conservar estos documentos y así poder acreditar con ellos los extremos a que se refiere el artículo 784 de la LFT, ya que en caso contrario y de llegar a existir un juicio laboral, si el patrón no acredita el pago y las condiciones de trabajo contratados, corre el riesgo, si el trabajador basa sus reclamaciones en prestaciones superiores a las efectivamente contratadas, de ser condenado al pago de las mismas con base en las prestaciones del actor (el empleado, sus beneficiarios: esposa, padres, etcétera); además, si no acredita el pago de las prestaciones, no obstante que ya hubieran sido cubiertas, también puede ser condenado a cubrirlas nuevamente.

De ahí la importancia de tener debidamente elaborados los contratos con las condiciones de trabajo y los recibos de pago efectuados a los trabajadores de las prestaciones correspondientes. Por ello es sumamente recurrente encontrar en los clausulados de los contratos de trabajo prohibiciones al trabajador, salvo disposición escrita en contrario, para laborar horario extraordinario, en días de descanso, etcétera, cláusulas que harán prueba a favor del patrón en caso de inventos de parte de algún trabajador.

Y aunque se entiende el carácter social y tutelar de la LFT, en la práctica los Tribunales están tan parcializados a favor del trabajador que han derivado en que algunos patrones, hartos de algunos seudotrabajadores o vivales que ni siquiera han participado en la empresa, los demanden y, para colmo, los Tribunales fallen a su favor, y ante la desproporción de beneficios al trabajador que se separa de la empresa es frecuente encontrar a patrones que, aun al margen de la ley, exigen a sus trabajadores la firma de diversa documentación en blanco, que rellenan a su albedrío en caso de diferendos con el trabajador. Aplica aquí el viejo dicho “La burra no era arisca, la hicieron a palos”.

Al respecto, vale la pena destacar que las acciones de trabajo prescriben en un año conforme al artículo 516 de la LFT, con las excepciones siguientes contenidas en el artículo 517:

> **Artículo 517.** Prescriben en un mes:
>
> **I.** Las acciones de los patrones para despedir a los trabajadores, para disciplinar sus faltas y para efectuar descuentos en sus salarios;

La prescripción corre a partir, respectivamente, del día siguiente a la fecha en que se tenga conocimiento de la causa de la separación o de la falta, desde el momento en que se comprueben los errores cometidos, o las pérdidas o averías imputables al trabajador, o desde la fecha en que la deuda sea exigible.

> **II.** Las acciones de los trabajadores para separarse del trabajo.

La prescripción corre a partir de la fecha en que se tenga conocimiento de la causa de separación.

Prescriben en dos meses:

> **Artículo 518.** Prescriben en dos meses las acciones de los trabajadores que sean separados del trabajo.

La prescripción corre a partir del día siguiente a la fecha de la separación.

En dos años.

> **Artículo 519.** Prescriben en dos años:
>
> **I.** Las acciones de los trabajadores para reclamar el pago de indemnizaciones por riesgo de trabajo;
>
> **II.** Las acciones de los beneficiarios en los casos de muerte por riesgos de trabajo; y
>
> **III.** Las acciones para solicitar la ejecución de los laudos de las Juntas de Conciliación y Arbitraje y de los convenios celebrados ante ellas…

Para el cómputo, inicio y término de la prescripción, verifique lo dispuesto en los artículos 519, 520, 521 y 522.

Ejemplo de determinación de prestaciones favorables a un empleado en juicio.

Con el objeto de destacar una vez más la importancia de lo expuesto y a manera de ejemplo, cabe señalar lo que podría representar a un patrón al que un trabajador que dice percibir $100.00 diarios de salario, le reclamara el pago de tres horas extra diarias, de lunes a sábado, sin que efectivamente las hubiera trabajado, si el patrón no tiene forma de acreditar el horario de trabajo por no haberlo establecido en el contrato, ni llevado controles ni tarjeta de asistencia. Es por ello que con frecuencia se establece la prohibición para los trabajadores de laborar tiempo extra en los contratos de trabajo.

En este orden de ideas, tenemos que el trabajador laboró 18 horas extra a la semana y que la hora representa la cantidad de $12.50, cantidad que se obtiene al dividir $100.00/8 horas; si multiplicamos las primeras nueve horas por $25.00 (ya que las primeras nueve horas se pagan dobles) nos da como resultado que por ese concepto se le adeudará al trabajador $225.00 semanales y si las otras nueve horas las multiplicamos por $37.50 (ya que las horas extra que se excedan de las primeras nueve se pagan triple), nos da la cantidad de $337.50, que si las sumamos a las primeras nueve horas nos da que el patrón podría ser condenado a pagar la cantidad de $562.50 semanales, lo que multiplicado por las 52 semanas del año, nos da como resultado $29,250.00, cantidad incluso muy superior a la que podría representar el pago de los tres meses de indemnización.

Asimismo, considero conveniente señalar que hay ocasiones en que el patrón no despide al trabajador, pero éste no se vuelve a presentar a laborar y después demanda alegando que fue despedido. En esta situación, el patrón la mayoría de las veces no tiene más defensa que negar el despido y ofrecerle el trabajo, pues recordemos que ante el dicho del trabajador, si el patrón lo controvierte, a él le corresponde acreditar aquello que él señala. Si no lo hace, el trabajo se entiende ofrecido de mala fe, y por consiguiente, correspondería al patrón acreditar que no existió el despido, lo cual en ocasiones resulta sumamente peligroso, ya que si no lo hace corre el riesgo de ser condenado al pago de la indemnización o de reinstalar al actor según la acción que haya ejercitado, además del pago de los salarios caídos.

En este sentido se pronuncia esta jurisprudencia por contradicción de tesis:

> OFRECIMIENTO DEL TRABAJO. EL AVISO DE BAJA DEL TRABAJADOR ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y SU ALTA POSTERIOR, AMBAS EN FECHA PREVIA A AQUÉLLA EN QUE EL PATRÓN LE OFRECE REINTEGRARSE A SUS LABORES EN EL JUICIO RELATIVO, DONDE NIEGA HABERLO DESPEDIDO, SIN ACREDITAR LA CAUSA QUE ORIGINÓ LA BAJA, IMPLICA MALA FE Y LA TESIS OFRECIMIENTO DE TRABAJO. ES DE MALA FE SI EL PATRÓN DA AVISO DE BAJA DEL TRABAJADOR ANTE EL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL EN LA FECHA SEÑALADA EN LA DEMANDA COMO LA DE DESPIDO, NO OBSTANTE QUE CON POSTERIORIDAD LO REINSCRIBA, AL TENER CONOCIMIENTO DE LA PRESENTACIÓN DE AQUÉLLA.

Ambas coinciden en lo siguiente: “si con posterioridad a la fecha de baja y antes de que se formule el ofrecimiento de trabajo, se reinscribió al trabajador en la misma dependencia, subsiste la falta de

integridad en la actitud asumida por el patrón al ofrecer el trabajo, porque en este supuesto, el alcance de la jurisprudencia transcrita, para calificar de mala fe el ofrecimiento de empleo.

"Es pertinente aclarar que cuando el patrón no controvierte las condiciones de trabajo, es porque si lo hace y no tiene cómo acreditar las que menciona, corre en este caso el riesgo de que sea condenado sobre bases superiores a las reales".

Por otra parte, cabe señalar que el trabajador, sus beneficiarios o terceros que se sientan perjudicados en incapacidad, accidente o muerte del mismo, por sí o representados por conducto de su sindicato, podrán demandar las prestaciones que en determinado momento sientan que les son escamoteadas, por ello es trascendental el tener la documentación mencionada en el artículo 804 de la LFT en regla y actualizada; sin embargo, es común que en la micro, pequeña, mediana, y a veces en la gran empresa, no se cuente con esta documentación.

El trabajador, por sí o representado por conducto de su sindicato junto con el patrón podrán establecer las condiciones de trabajo, que no podrán ser inferiores a las establecidas en la LFT, condiciones que conforme transcurre el tiempo, tienden a ir mejorando o creándose algunas que no se encuentren establecidas por la LFT, como es otorgamiento de seguros de vida, de gastos médicos, el implantar ayudas de despensa o un fondo de ahorro, entre otras, que mejoran la calidad de vida del trabajador y su familia y en muchas ocasiones traen aparejados beneficios fiscales, ya sea para la empresa y/o para el empleado.

Conviene ser cuidadoso cuando se establecen las condiciones de trabajo, ya que éstas no se pueden modificar en detrimento del trabajador, salvo que se solicite a la Junta de Conciliación y Arbitraje y que las circunstancias económicas así lo justifiquen, ya que de lo contrario, si el patrón modifica unilateralmente las condiciones de trabajo, como sería el cambiar el lugar o modificar el horario de trabajo o disminuir el salario (obviamente en detrimento del empleado), el trabajador podría dar por terminado el contrato individual por causas imputables al patrón, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 51, fracciones II y IV del citado ordenamiento y reclamar por consiguiente el pago de una indemnización consistente en tres meses de salario, 20 días por cada año de servicios prestados, salarios caídos y prima de antigüedad, como veremos posteriormente, razón por la cual es muy conveniente hacer un análisis detenido cuando se pretenda modificar una condición de trabajo y determinar si jurídicamente es válida, ya que de lo contrario se corre el riesgo de cubrir la citada indemnización.

Otra situación muy importante a determinar a partir de 2003 en los contratos colectivos, ley e individuales de trabajo, es el establecimiento o no en los mismos de las prestaciones que en exceso a las fijadas en la LFT decida establecer el patrón a favor de sus trabajadores, familiares y/o dependientes económicos, conocidas comúnmente como "previsión social". Así que la LISR establece a partir del ejercicio 2003 y permite adicionalmente en disposiciones transitorias que se pueda hacer valer desde el ejercicio 2002 la posibilidad de deducir estas prestaciones bajo el supuesto de previsión social. Pero debe ser muy cuidadoso. Estas prestaciones no se entregan al trabajador por sus servicios, no forman parte del salario, corre el riesgo de que al establecerlas en los contratos respectivos se vea condenado en la Junta a su pago; por ello, revise cuál es el criterio y cuánto el riesgo de este proceder, pues es posible que tenga que cubrir estos importes a un empleado que demande si las prestaciones se establecieron en contrato; por otra parte, la LISR en su artículo 27, fracción XI no establece la obligación de incorporarlas en el contrato para su deducción (ya ni siquiera desde 2006 existe la obligación de contar al respecto con los famosos planes de previsión social, para la deducción en ISR). Piense bien su decisión.

Por ello es muy importante que se asesore para la elaboración de sus contratos y reglamentos internos de trabajo (no sólo por un abogado laboral sino por un fiscalista experto en estos temas) y, por supuesto, sus planes de previsión social.[29] Con la reforma al RISR, desde el año 2003 no existe la obligación de redactar los planes y programas de previsión social (generales y por prestación específica, como pueden ser: fondos de ahorro, despensas, ayudas de matrimonio o nacimiento, etcétera). Es una práctica muy mala, por cierto, pero muy difundida en las pequeñas y medianas empresas el conseguir "machotes" (formatos) para casi todo tipo de contratos u operaciones; esto es, permítame el símil, pedirle un traje a su vecino para usarlo periódicamente; ojalá que su vecino sea su talla, si no…

Lo mismo pasa con un contrato, con mayor razón, por lo ya expuesto, en el terreno laboral. Un ahorro en este sentido, en el costo de una asesoría seria, puede significar grandes costos a futuro. Piénselo. Como dicen los abogados: "El que paga mal, si bien le va, paga doble."

Otra cuestión es que se establezcan varios supuestos y se cubran diversas posibilidades en su contrato, que haya flexibilidad en cuanto a horarios, lugares para prestar el servicio, etcétera.

Esto es importante porque con frecuencia, si no se establece de manera flexible, no obstante que en el contrato de trabajo esté el domicilio donde se van a prestar los servicios y que en el mismo se haga referencia a que el patrón tiene el derecho de cambiar al trabajador el lugar de trabajo, si no se encuentran debidamente señalados los lugares donde pueda enviar al trabajador, el patrón no podrá modificarlo, ya que de lo contrario se estarían cambiando unilateralmente las condiciones de trabajo (lo que constituye incluso una causal de rescisión del contrato sin responsabilidad para el trabajador) tal y como lo establece la jurisprudencia:

> LUGAR DEL DESEMPEÑO DEL TRABAJO, CAMBIO INOPERANTE DEL, POR VOLUNTAD UNILATERAL DEL PATRÓN.

Ya que señala que al momento de celebrarse el contrato o pactarse las condiciones relativas a la prestación de servicios, pueden indicarse uno o varios lugares (…) como parte de las condiciones laborales y carece de validez la determinación unilateral del patrón que pretende obligar al trabajador a prestar servicios en lugares distintos a los señalados.

Ahora bien, si el patrón requiere al trabajador para que se traslade a lugares distintos a los convenidos, es necesario el consentimiento expreso del trabajador, por lo que si esto último no sucede no implica desobediencia del trabajador.

Un problema particular y que ya no se establece puntualmente en la reforma[30] a la LFT en el artículo 28, fracción I se constituye para quienes contratan trabajadores que se ven obligados por la distancia a cambiar su residencia habitual para desempeñar su trabajo a una distancia mayor a 100 kilómetros –es un caso típico de los trabajadores de las prestadoras de servicio a Petróleos Mexicanos (Pemex) y a la Comisión Federal de Electricidad (CFE), muy común en ciudades como Villahermosa en Tabasco y su vecina Ciudad del Carmen en Campeche–, y lo serán, con la reforma energética en Veracruz y Tamaulipas, los nuevos feudos del gas y el petróleo, entre otros[31] casos en los que la empresa, es decir el patrón, está obligado a costear los gastos de traslado y regreso a su domicilio, así como renta y otras prestaciones y que contempla como gasto obligatorio en el artículo 30 de la LFT:

> La prestación de servicios dentro de la República, pero en lugar diverso de la residencia habitual del trabajador y a distancia mayor de cien kilómetros, se regirá por las disposiciones contenidas en el artículo 28, fracción I, en lo que sean aplicables.

Por ello es fundamental documentar adecuadamente la relación contractual y sus alcances en términos de lo dispuesto por el artículo 31 de la LFT.[32] La disposición considera diversas obligaciones (ante los nuevos esquemas de contratación de personal para prestar sus servicios en el extranjero) a las contenidas en la ley vigente hasta noviembre de 2012.

Si su empresa incurre en estos gastos, vale la pena que invierta tiempo en documentar la obligación para respaldar la deducción de los mismos ante la inexistencia de disposición específica (como en la reformada LFT) de pagar gastos de transportación, hospedaje y alimentos, tanto *in situ* de trabajo como de regreso a la casa habitación del trabajador, ahora se infiere, no se establece dicha obligación en la LFT a partir del 1 de diciembre de 2012. Esta situación es recurrente en ciudades flotantes como las playas[33] y las zonas petroleras del país, donde con frecuencia se contrata a trabajadores que viven a mucha distancia y, en el peor de los casos, se anota este domicilio en el contrato, con lo que el patrón tendría que cubrir dichas prestaciones en caso de demanda del trabajador conforme a lo señalado en los artículos 28 y 30 de la LFT, que si bien regulan las condiciones de trabajo cuando los mexicanos prestan sus servicios en el extranjero, son aplicables a los casos en que el trabajador presta sus servicios a una distancia mayor a 100 kilómetros.

Respaldados, estos costos no son ingreso para el trabajador conforme al último párrafo del artículo 94 de la LISR que señala que no son ingresos en bienes, los que se entreguen al trabajador y estén de acuerdo con la naturaleza del servicio prestado y constituyen gastos deducibles, no son viáticos, pues los viáticos se corresponden con gastos de viaje cuando el trabajador presta sus servicios en zona distinta al lugar acordado de trabajo. No confundirse, intentaré explicarlo.

Si usted contrata a un trabajador domiciliado en la Ciudad de México para prestar sus servicios en Ciudad del Carmen, Campeche, estará obligado a pagarle transportación, hospedaje y transporte; pero tales conceptos no son viáticos, se erogan de conformidad con lo dispuesto en el artículo 30 de la LFT y son deducibles para la empresa e ingresos no objeto para el trabajador.

Es pertinente precisar que estos pasajes, hospedaje o alimentos no son viáticos. Tienen tal naturaleza los erogados en beneficio del patrón, y en el desarrollo de sus funciones, fuera de una franja de 50 kilómetros del lugar asignado para el desarrollo de funciones del trabajador; no es el caso, pues estos gastos corresponden a traslados del centro de trabajo al domicilio del trabajador o viceversa.

Si a ese mismo trabajador la empresa en Ciudad del Carmen le pide se traslade a la Ciudad de México a realizar ciertos servicios, como la relación laboral y el lugar de trabajo del empleado es Ciudad del Carmen, la empresa deberá cubrirle viáticos al trabajador. Los viáticos serán deducibles siempre que el trabajador los compruebe y en esa misma medida serán exentos para él (aunque existen una disposición reglamentaria y una regla miscelánea que permiten la exención de un porcentaje de lo no comprobado, pero son la excepción, no la regla).

Como conclusión de lo expuesto a lo largo de este punto, se desprende lo necesario que es tener debidamente establecidas las condiciones de trabajo en los documentos pertinentes, suficientes y/o necesarios para evitar el pagar prestaciones superiores a las efectivamente pactadas con el trabajador, o ser condenado a pagar una prestación por no tener elementos necesarios para acreditar las condiciones que realmente se sucedieron o pactaron, o su pago, ya que la carga de la prueba en estos casos le corresponde al patrón. Es de igual importancia revisar el tratamiento fiscal de dichas erogaciones y su tratamiento para efectos del ISR, en cuanto a la deducción para el patrón y el tratamiento para el empleado, lo mismo para seguridad social e INFONAVIT y los impuestos sobre remuneraciones en estados y municipios del país.

Por otra parte y en relación con todos los derechos y las obligaciones de las partes del contrato de trabajo, éstas se hallan establecidas en el Título IV de la LFT, señalándose en el artículo 132 las obligaciones del patrón y en el artículo 133 las prohibiciones para éste; por su parte, el Título XVI del citado ordenamiento establece en el artículo 994, fracciones III y IV las sanciones que se le pueden imponer al patrón por violar las fracciones del artículo 132, que consisten en una multa que puede oscilar entre 250 y 5000 veces el importe del salario mínimo general vigente en el DF, por cada violación; el proceso más común por el cual se llega a imponer una sanción es a través de una inspección por parte de una autoridad del trabajo, con el objeto de determinar si efectivamente se cumple con las disposiciones de la LFT y la misma normalmente ocurre por una queja de parte de los trabajadores, aunque eventualmente las autoridades del trabajo revisan, en apego a sus facultades, a los patrones.

Por otro lado, el artículo 134 hace referencia a las obligaciones de los trabajadores y el artículo 135 a las prohibiciones que se les imponen. Respecto a las obligaciones, éstas pueden ser generalmente sancionadas con una suspensión al trabajo siempre que se establezca en el reglamento respectivo que no puede exceder de ocho días y previa imposición tendrá el trabajador el derecho a ser oído tal y como lo dispone la fracción X del artículo 423 de la LFT.

Es importante que para que se imponga una sanción, esté debidamente establecida en el reglamento interior de trabajo y, además, en él se debe señalar el procedimiento para su aplicación, razón por la cual es necesario que para imponer una sanción que no constituya la rescisión del contrato, se tenga debidamente depositado ante la Junta de Conciliación y Arbitraje el reglamento interior de trabajo, ya que es un instrumento que puede ayudar al patrón a que el trabajador cumpla con sus obligaciones, véanse los artículos 422 a 425 de la LFT.

1.3. MODALIDADES DE CONTRATACIÓN A PARTIR DE LA REFORMA A LA LFT VIGENTE A PARTIR DEL 1 DE

DICIEMBRE DE 2012

Como se observa en el artículo 35 y la fracción II del artículo 25, existen las siguientes modalidades de contratación:

La subcontratación (conocida como *outsourcing*) es una nueva forma de contratación en México

Como el suministro de personal está prohibido por la LFT, por no poder hacer del trabajo un objeto de comercio, la reforma a la LFT de diciembre de 2012 establece una nueva modalidad de contratación, la que se realiza a través de terceras empresas en términos del artículo 15-A con los requisitos ahí señalados y los establecidos en los artículos 15-B a 15-D que se revisan en los Capítulos siguientes.

Contratos de trabajo por tiempo indeterminado

Dentro de éste se incluyen tres modalidades nuevas en la reforma:

a) Contrato de trabajo por tiempo indeterminado sujeto a temporada.

b) Contrato de trabajo por tiempo indeterminado para "capacitación inicial".

c) Contrato de trabajo por tiempo indeterminado sujeto a un periodo de prueba.

Y persisten los contratos de trabajo:

- Para obra determinada (revise el artículo 36)
- Para tiempo determinado (revise el artículo 37)

Como se señala en los requisitos del artículo 25, el contrato (y sus modalidades, periodo a prueba o de capacitación inicial, en su caso) debe constar por escrito, de no hacerlo se tiene por contrato con tiempo indeterminado, como señalan los artículo 26 y de manera expresa el artículo 39-C para estas nuevas modalidades. Adicionalmente deben garantizarse los derechos de seguridad social del trabajador conforme al mismo artículo y el 2, segundo párrafo, que establece que la falta de seguridad social hace que no esté en presencia de trabajo digno o decente, lo que deja al trabajador en la posibilidad de rescindir los servicios ante la falta de probidad del patrón o bien la posibilidad de demandar a este último por la misma razón.

1.3.1. CONTRATO O RELACIONES DE TRABAJO POR TIEMPO INDETERMINADO CON PERIODO DE PRUEBA

Conforme al artículo 39-A, en las relaciones de trabajo por tiempo indeterminado o cuando excedan de 180 días (en este caso pueden ser por obra o tiempo determinado, siempre que se considere que el plazo de los mismos excederá a 180 días), podrá establecerse un periodo a prueba, con el único fin de verificar que el trabajador cumple con los requisitos y conocimientos necesarios para desarrollar el trabajo que se solicita, el cual no podrá exceder de 30 días.

1.3.2. AMPLIACIÓN DEL CONTRATO DE PERIODO DE PRUEBA

Podrá extenderse hasta 180 días, sólo cuando se trate de trabajadores para puestos de dirección, gerenciales y demás personas que ejerzan funciones de dirección o administración en la empresa o establecimiento de carácter general (es decir, para trabajadores de confianza) o para desempeñar labores técnicas o profesionales especializadas.

Durante el periodo de prueba el trabajador disfrutará del salario, la garantía de la seguridad social y de las prestaciones de la categoría o puesto que desempeñe.

Por ello es conveniente la instauración de tabuladores para diferenciar a los trabajadores a prueba de aquellos que ya demostraron tener la capacidad para el puesto a desempeñar, también instaurar la comisión mixta de productividad y adiestramiento, que es la única facultada para

establecer (en las modalidades de capacitación y a prueba) si el trabajador reúne o no los requisitos para continuar laborando, de lo contrario, aun cuando no, el trabajador podrá demandar despido "injustificado".

1.3.3. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS DEL CONTRATO CON PERIODO DE PRUEBA

Es un contrato por tiempo indefinido, pero en el que se sujeta la permanencia del trabajador a cumplir ciertos requisitos de calidad o conocimientos.

Como su finalidad y denominación lo indica, éste es un contrato especial, en el que deberán incluirse los reactivos, conocimientos, habilidades y aptitudes que el trabajador debe demostrar al término del periodo, o bien para rescindir la relación en caso de no cubrirlos, quien califica es la comisión de productividad y adiestramiento, por ello la importancia de crearla y hacer que opere dentro del marco legal.

Si no se señalan, el trabajador podrá esgrimir que fue injustificadamente separado del trabajo.

Es muy importante que el contrato a prueba sea debidamente preparado para el caso específico (evidentemente por un abogado laboral), a fin de evitarle dolores de cabeza y que pueda hacer uso de esta flexibilidad en la contratación derivada de la reforma de 2012 a la LFT.

Al término del periodo de prueba, de no acreditar el trabajador que satisface los requisitos y conocimientos necesarios para desarrollar las labores, que a juicio del patrón debe cubrir el trabajador (considerando las aptitudes que en el contrato se establezcan) tomando en cuenta la opinión de la comisión mixta de productividad, capacitación y adiestramiento en los términos de la LFT, así como la naturaleza de la categoría o puesto, se dará por terminada la relación de trabajo, sin responsabilidad para el patrón.

En otras palabras, aunque la comisión mixta de productividad y adiestramiento sólo es obligatoria para empresas con más de 50 empleados[34] es conveniente su constitución para disminuir problemas y hacer uso de este nuevo esquema de contratación.

1.3.4. CONTRATO O RELACIONES DE TRABAJO POR TIEMPO INDETERMINADO PARA CAPACITACIÓN INICIAL[35]

Se entiende por relación de trabajo para capacitación inicial, aquélla por la cual un trabajador se obliga a prestar sus servicios subordinados, bajo la dirección y mando del patrón, con el fin de que adquiera los conocimientos o habilidades necesarios para la actividad para la que vaya a ser contratado.[36]

Aunque es un contrato por tiempo indefinido, está condicionada la duración de la relación de trabajo a que, de acuerdo con la comisión de productividad y adiestramiento, el trabajador demuestre que ha cumplido con la capacitación y está –en los términos descritos en el contrato– apto para desarrollar las funciones para las que se le contrata y capacita.

La duración para la capacitación y evaluación final del trabajador tendrá una duración máxima de tres meses, transcurridos los cuales se continuará o terminará sin responsabilidad para el patrón, cuando a juicio de la comisión multicitada, el trabajador no haya reunido las características requeridas para la función.

1.3.5. AMPLIACIÓN DEL CONTRATO PARA CAPACITACIÓN INICIAL

El plazo podrá ser, en su caso, hasta de seis meses sólo cuando se trate de trabajadores para puestos de confianza (dirección, gerenciales y demás personas que ejerzan funciones de dirección o administración en la empresa o establecimiento, de carácter general) o para desempeñar labores que requieran conocimientos profesionales especializados. Nótese que no se habla de trabajos donde se requieren conocimientos técnicos, sólo para conocimientos profesionales (ojo con esta distinción legal).

1.3.6. CARACTERÍSTICAS DEFINITORIAS DEL CONTRATO

Como su finalidad y denominación lo indican, éste es también un contrato especial en el que deberán incluirse los reactivos, conocimientos, habilidades y aptitudes que el trabajador debe demostrar al término del periodo, o para rescindir la relación en caso de no cubrirlos.

Si no se señalan, el trabajador podrá esgrimir que fue separado del trabajo injustificadamente.

Es muy importante que el contrato para capacitación inicial sea debidamente preparado para el puesto específico, a fin de evitarle dolores de cabeza y que pueda hacer uso de esta flexibilidad en la contratación.

En este tipo de contratación el trabajador disfrutará del salario, la garantía de la seguridad social y de las prestaciones de la categoría o puesto que desempeñe.

Al término del periodo de capacitación, de no acreditar el trabajador que satisface los requisitos y conocimientos necesarios para desarrollar las labores que a juicio del patrón debe cubrir el trabajador (considerando las aptitudes que en el contrato se establezcan), tomando en cuenta la opinión de la Comisión Mixta de Productividad, Capacitación y Adiestramiento en los términos de esta ley, así como la naturaleza de la categoría o puesto, se dará por terminada la relación de trabajo, sin responsabilidad para el patrón.[37]

Nuevamente se señala la conveniencia de constituir la comisión mixta de productividad y adiestramiento (aunque sólo es obligatoria para empresas con más de 50 empleados).[38] Es conveniente su constitución para disminuir problemas y hacer uso de este nuevo esquema de contratación.

Cuando concluyan los periodos a prueba o de capacitación inicial y subsista la relación de trabajo, ésta se considerará por tiempo indeterminado y el tiempo de vigencia de aquéllos se computará para el cálculo de la antigüedad.[39]

1.3.7. RESTRICCIONES PARA LA APLICACIÓN DE CONTRATOS[40] A PRUEBA Y DE CAPACITACIÓN INICIAL

a) Los plazos para los periodos a prueba y de capacitación inicial son improrrogables.

b) Dentro de una misma empresa o establecimiento no podrán aplicarse al mismo trabajador en forma simultánea o sucesiva periodos de prueba o de capacitación inicial, ni en más de una ocasión, ni tratándose de puestos de trabajo distintos, o de ascensos, aun cuando concluida la relación de trabajo surja otra con el mismo patrón, a fin de garantizar los derechos de la seguridad social del trabajador.

1.3.8. CONTRATOS DE TRABAJO PARA LABORES DISCONTINUAS

También se establece en el artículo 39-F[41] que aunque las relaciones de trabajo por tiempo indeterminado serán continuas por regla general, podrán pactarse para labores discontinuas cuando los servicios requeridos sean para labores fijas y periódicas de carácter discontinuo, en los casos de actividades de temporada o que no exijan la prestación de servicios toda la semana, el mes o el año.

Por ejemplo, una maestra de español que –por el periodo vacacional o sólo ciertos días de la semana– da clases de danza a sus alumnos.

Los trabajadores que presten servicios bajo esta modalidad tienen los mismos derechos y obligaciones que los trabajadores por tiempo indeterminado, en proporción al tiempo trabajado en cada periodo.

Se sugiere, para evitar riesgos o demandas por montos distintos a los derivados de estas tareas, que se elabore un contrato específico por las mismas, donde se señalen estas características.

Como se ha observado, se presume la relación laboral entre quien presta el servicio y quien lo recibe, directa o indirectamente, por ello veremos en el siguiente Capítulo las implicaciones legales cuando una tercera empresa se subroga las obligaciones laborales de un trabajador.

1.3.9. TRASLADO DE TRABAJADORES ENTRE EMPRESAS

Lo especificado corresponde a la relación laboral, pero una nueva modalidad es no contratar a los trabajadores, sino funcionar a través de un contrato de prestación de servicios, lo que se denomina subcontratación.

Una empresa que tenga sus trabajadores aunque ellos le sirven a un tercero (cliente, no importa si es empresa mexicana o extranjera) bajo un modelo de prestación de servicios de personal o bajo la prestación de servicios pura (lo que debiere ser el *outsourcing*) y que se decide se incorporen a las filas de otra empresa (ya existente, de terceros o del mismo grupo, creada al efecto) debe revisar, y decidir en México, entre las siguientes modalidades legales:

El finiquito al trabajador, previa renuncia. En este caso existen dos aristas: la legal y la práctica: normalmente se negocia con el empleado la renuncia, o se termina "de común acuerdo" entre patrón y trabajador la relación, se prepara un finiquito y se le contrata en la nueva empresa.

La liquidación de los trabajadores. Se liquida al trabajador, se calcula el monto a cubrir y se acude y firma ante la Junta (local o federal de conciliación y arbitraje) cuidando que no contenga ninguna renuncia de derechos del trabajador y quedando en posibilidades de contratarse con quien le convenga; éste decide contratarse con el cliente del *outsourcing*.

La sustitución patronal. En este caso, estamos en presencia de un acuerdo entre empresas que se notifica a la Junta, al IMSS y a los trabajadores, en el cual se mantienen intactos sus derechos laborales, antigüedad, etcétera.

No obstante, es común que algún trabajador no esté de acuerdo y soliciten su liquidación. ¿Es procedente? ¿Tendré problema si firmo la sustitución patronal sin que estén de acuerdo los trabajadores?

Existen diversas maneras de abordar el tema:

a) La sustitución patronal consiste en respetar los derechos de los trabajadores y antigüedad, si alguno no quiere, que se vaya, sin responsabilidad, no es causal de rescisión para el trabajador, siempre que se le respeten: puesto, condiciones de trabajo, pago y antigüedad, como corresponde a una sustitución patronal, ésta (la sustitución patronal) se registra tanto en la Junta de Conciliación y Arbitraje para que ésta (la Junta) dé fe de que se están reconociendo los derechos de los trabajadores, como en el IMSS. Si un trabajador decide no incorporarse tendría que renunciar. No habría por qué liquidarlo, a mi juicio no procede la indemnización.

b) Otra posibilidad práctica es pasar a la nueva empresa sólo a los que estén de acuerdo y cancelar el contrato con la empresa anterior, depende cómo estén redactados los contratos, es posible que no tenga que liquidarlos.

c) Otra opción es liquidarlos y ya no recontratarlos, pero se debe evaluar costo-beneficio y en clima laboral, necesidad y especialización de dichos trabajadores, costos de capacitación e integración de nuevo personal, etcétera.

El trabajador queda entonces en la inseguridad jurídica y en México, como en Japón, la estabilidad en el empleo se convierte en una anécdota más.

La contratación de personal por terceros, lo que muy comúnmente se denomina *outsourcing*, es una modalidad que se extiende cada vez más, México ocupa el quinto lugar en América en este tema. El *outsourcing* llegó para quedarse.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

[1]

Conceptos tomados de mi obra *Aspectos Contractuales y Fiscales sobre Sueldos y Salarios 2015 (La Relación Laboral y sus Consecuencias Fiscales)* en Editorial ISEF, México, 2015

---

[2]

Tierra, capital, recursos, etcétera

---

[3]

Artículo 776 de la LFT. Son admisibles en el proceso todos los medios de prueba que no sean contrarios a la moral y al Derecho, y en especial los que se señalan

---

[4]

No confundir con incapacitado, el incapaz no podrá tomar sus decisiones, no tiene capacidad; que no tiene cumplida personalidad para actos civiles, o que carece de aptitud legal para algo determinado, según la Real Academia Española

---

[5]

Edad mínima para trabajar

---

[6]

RELACIÓN OBRERO PATRONAL. ELEMENTOS QUE LA ACREDITAN. Véase *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* Núm. 52. Abril de 1992. Pág. 36. Tesis Aislada XXI. 1o. 29 L. *Semanario de la Suprema Corte de Justicia.* Octava época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XIII. Abril 1994. Pág. 429

---

[7]

Y en tal calidad no serían afiliables al IMSS

---

[8]

Sexto Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito. Amparo directo 928/2012. Lilia Natyeli Cabrera Martínez. 4 de octubre de 2012. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro Rivera. Secretaria: Elia Adriana Bazán Castañeda. 2002547. I.6o.T.38 L (10a.). Tribunales Colegiados de Circuito. Décima Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XVI, enero de 2013. Pág. 2073

9

Habría que revisar cada caso, la sola incorporación a un programa de becarios, en mi opinión, no es suficiente para determinar la existencia o no de relación laboral. Recuérdese que estamos en presencia de una tesis, no de una jurisprudencia obligatoria para los Tribunales

---

10

Artículo 91 de la LISR

11

Artículo 3 de la Ley General de Educación

12

Revise los artículos 786 a 794 de la LFT

13

Revise los artículos 795 a 812 de la LFT

14

Revise los artículos 813 a 820 de la LFT

15

Revise los artículos 821 a 826-Bis de la LFT

16

Revise los artículos 827 a 829 de la LFT

17

Revise los artículos 830 a 834 de la LFT

18

Revise los artículos 835 y 836 de la LFT

19

El “laudo” es la sentencia dictada por los Tribunales, llamados “juntas” que pueden ser locales –estatales– o federales del trabajo

---

20

Adicionalmente se causarán las sanciones en materia del trabajo

---

21

Además de las sanciones en materia del trabajo y la indemnización a los deudos cuando no se tenga dado de alta al trabajador y falleciere que en la nueva ley se fijan en 5000 veces el salario mínimo general conforme al artículo 502 –recuérdese que en este caso con un tope de dos veces el salario mínimo general conforme al artículo 486 de la LFT– y deberá además pagarse dos meses de salario por concepto de gastos funerarios conforme al artículo 500, fracción I de la LFT

22

Revise en dicho artículo, el 784, los casos en que el trabajador queda relevado de la carga de la prueba

---

23

En caso de intermediarios y prestadoras de servicio “contratistas”

24

El trabajo por temporada es una nueva modalidad y los periodos de capacitación inicial o periodo de prueba son nuevas posibilidades del contrato por tiempo indeterminado

---

25

Revise por favor los demás requisitos en el artículo 25 de la LFT

26

La obligación de expedir constancias se retoma en el artículo 15, fracción IX de la LSS para

trabajadores eventuales del campo y la ciudad y obliga también a expedir constancias de las aportaciones al retiro (artículo 280 de la LSS)

27

Artículo 804 de la LFT

28

Aunque no hay impedimento alguno para llevar el asunto laboral a la esfera penal, no es mala idea en ciertas ocasiones de abuso por parte de trabajadores sin escrúpulos

---

29

Sobre todo ahora que el H. Consejo Técnico del IMSS determinó que las prestaciones de previsión social en efectivo integran al SBC

30

Vigente a partir de diciembre de 2012

31

Reynosa, Tampico, Poza Rica, Coatzacoalcos, etcétera

32

Los contratos y las relaciones de trabajo obligan a lo expresamente pactado y a las consecuencias que sean conforme a las normas de trabajo, a la buena fe y a la equidad

---

33

Y otros lugares de recreo y vacacionales. Me refiero a la industria turística

---

34

Artículo 153-E de la LFT

35

Contenido en el artículo 39-B de la LFT

36

Artículo 39-B de la LFT

37

Artículo 39-C de la LFT

38

Artículo 153-E de la LFT

39

Artículo 39-E de la LFT

40

Artículo 39-D de la LFT

41

Artículo 39-F de la LFT

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Capítulo II. Contratación de personas y/o servicios a través de terceros

CAPÍTULO II

CONTRATACIÓN DE PERSONAS Y/O SERVICIOS A TRAVÉS DE TERCEROS

2.1. DEFINIENDO EL *OUTSOURCING*

2.1.1. DE LA NATURALEZA DEL *OUTSOURCING*

El *outsourcing* –a través de sus figuras laborales; la intermediación y la subcontratación, e incluso como prestación de servicios y otras figuras distintas y probablemente no aplicables al caso, pero derivadas del interés de disminuir cargas constitucionales como la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU), algunas aportaciones de seguridad social o impuesto sobre la renta (ISR) o simplemente para la deducción para estos efectos– ha sido una estrategia de reingeniería empresarial orientada a la reducción de costos, la diversificación de servicios y la especialización en la actividad de la empresa.

Como se aprecia, el proceso de ingeniería o reingeniería no es, *per se*, producto de fraude, puede ser simplemente una interpretación de ley –aunque esté equivocada– o, de plano, producto de franca defraudación fiscal e incluso para coadyuvar al llamado *lavado de dinero*.

El *outsourcing* no tiene su razón de ser solamente en las disposiciones laborales, se usa por cuestiones tan disímbolas como la competencia de otros países con menores salarios hasta para la disminución de las contribuciones o el no pago de las mismas utilizando para ello desde planeaciones fiscales hasta franca defraudación. Muchas veces los aspectos laborales son lo menos revisado por las entidades para decidirse por estos mecanismos de contratación.

En los últimos años la subcontratación con terceros *(outsourcing)* de diversas actividades se ha convertido en una constante tanto en las organizaciones privadas como en las públicas, en razón de los múltiples beneficios que ofrece, tales como ahorros en costos, la diversificación de servicios y la especialización en la actividad de la empresa.

El *outsourcing* se puede definir como un tipo de relación contractual que permite a determinada empresa utilizar trabajadores a través de otra empresa (técnicamente desde el punto de vista legal, de esta última) y aquélla proporciona la técnica de producción, ventas, comercialización o desarrollo de una o más operaciones, el producto, la comercialización e incluso sus instalaciones físicas y resuelve así las necesidades del contratante.

La *outsourcing* cubre los servicios necesarios para desarrollar las funciones del proceso –productivo, administrativo, etcétera– del contratante, sin tener de manera directa una relación laboral con las personas que desarrollan los servicios.

Según algunos autores, la naturaleza jurídica del contrato de *outsourcing* no necesariamente es laboral ni de seguridad social, ni mucho menos una de carácter fiscal, tampoco debería ser un contrato atípico.

Normalmente se presenta así, ante la indefinición de las partes, pero debería, laboralmente

hablando, ser cualquiera de los siguientes:

a) Un contrato de prestación de servicios.

b) Un contrato de intermediación laboral.

c) Un contrato que establece la subcontratación de una parte de las operaciones o negocios de una entidad.

Cada uno de ellos tiene diversa legislación, tratamiento fiscal y alcances y de ahí que los productos terminados, los llamados "entregables" y los conceptos de facturación en cada caso, deberían ser claramente distintos. No siempre ocurre así en la práctica y en nuestra experiencia.

Generalmente se define a los servicios de *outsourcing* como un contrato atípico, considerado como una herramienta de gestión de negocios para la optimización de los fines de la empresa, sean éstos de naturaleza administrativa, fiscal o laboral. Tratando de perfilar su naturaleza, un amplio sector de la doctrina jurídica, aplicando un criterio tradicional estima que el *outsourcing* tiene la naturaleza de un contrato mercantil; en cambio, otros, aplicando un criterio moderno de análisis de las nuevas figuras jurídicas, lo identifican como un contrato empresarial, de utilización frecuente por las empresas en su actuación en el mercado. Lo cierto es que diversas tesis de Tribunales lo identifican como un contrato de naturaleza civil. Véase por ejemplo la siguiente:

> **CONTRATO DE SERVICIOS PRIVADOS DE SEGURIDAD Y VIGILANCIA. AUN CUANDO SE CELEBRE ENTRE DOS SOCIEDADES ANÓNIMAS DE CAPITAL VARIABLE, NO CONSTITUYE UN ACTO DE COMERCIO Y, POR TANTO, LA VÍA MERCANTIL ES IMPROCEDENTE PARA RECLAMAR LAS PRESTACIONES ADEUDADAS.**[1] Aun cuando un contrato de servicios privados de seguridad y vigilancia se celebre entre dos sociedades anónimas de capital variable, **no puede considerarse que se esté frente a actos de comercio, pues éstos sólo los constituyen los que se encuentran previstos en el artículo 75 del Código de Comercio**, sin que pueda ubicarse como un caso análogo a los previstos en las primeras veinticuatro fracciones, por ello, la retribución que se pacta por la prestación del servicio de vigilancia y protección, de ninguna manera puede estimarse que sea de especulación comercial, pues respecto de tal concepto en las dos primeras fracciones de ese precepto, sólo se precisan las adquisiciones, enajenaciones y alquileres verificados con propósito de especulación comercial, de mantenimientos, artículos, muebles o mercaderías, sea en estado natural, sea después de trabajados o labrados, y las compras y ventas de bienes inmuebles, cuando se hagan con dicho propósito. **De ahí que resulte incuestionable que el contrato de prestación de servicios privados de seguridad y vigilancia, pueda considerarse, ni aun por analogía, en alguno de los supuestos señalados en las fracciones I y II del citado dispositivo legal, lo que hace improcedente la vía mercantil para reclamar las prestaciones adeudadas**.
>
> (Énfasis añadido.)

El término *outsourcing* proviene del idioma inglés, no es un concepto legal, es un anglicismo que no está incorporado en las leyes mexicanas, ni siquiera como definición y que tiene su origen en la administración y la economía y que en México, ante la falta de claridad se ha utilizado con diferentes significados y para contextos diversos. Algunos de los términos usados por la literatura para referirse al *outsourcing* son el de externalización, el de subcontratación y últimamente el de "empresas de tercerización". El origen etimológico proviene de los vocablos *out* (fuera) y *sour* (fuente o suministro), al que se le agrega la terminación *ing*, connotación que implica que algo se está haciendo. Así, el *outsourcing* es el suministro externo y continuo de bienes o servicios. En nuestro país el término se ha considerado con diferentes acepciones: desde la prestación de servicios hasta el suministro de personal y la subcontratación laboral.

Éste es un tema fundamental, como el concepto *outsourcing* es un anglicismo, en México se ha utilizado indistintamente como un genérico, o bien se ha sustituido con las palabras "subcontratación", "externalización" y "tercerización". En el mundo empresarial, el *outsourcing* designa un proceso en el cual una organización contrata a otras empresas ya sea del mismo grupo

o ajenas para que se hagan cargo de parte de su actividad o de la producción o comercialización de bienes o servicios.

Administración o maquila de nómina

Así, hallamos diferentes conceptos que se presentan como *outsourcing* sin serlo, como la administración o maquila de nómina en que sólo se administran los aspectos de pago, cálculo de retenciones laborales y fiscales, emisión de los recibos y pago de contribuciones derivadas de la relación laboral.

Para ilustrarlo, presento a su consideración la siguiente propuesta de estos servicios:

a) Administramos su Nómina bajo las condiciones de pago y beneficios que su empresa requiera, con lo cual sus ejecutivos y empleados podrán enfocarse a generar mayor valor agregado y rentabilidad a su negocio.

Nuestro servicio incluye la administración, confidencialidad y distribución de los recibos de nómina (CFDI) a través de una cuenta de correo (empleado) y un kiosco de consulta (Internet), utilizando sistemas de tecnología avanzada y garantizando el óptimo manejo de información.

Beneficios:

- Procesamiento de nómina correcto (altas y bajas de personal, movimientos ante el IMSS, captura de incidencias, cálculos de percepciones y retenciones, etcétera)
- Puntualidad y confidencialidad
- Adaptabilidad a todo tipo de negocio y complejidades
- Constante actualización en materias laboral, legal y fiscal
- Entrega oportuna de reportes estratégicos

Formas de trabajo, reportes y procesos:

Desde el inicio de la operación, nuestra empresa planea, programa y desarrolla, en conjunto con las áreas involucradas en su proceso de nómina (Recursos Humanos, Finanzas y Contabilidad), las estrategias, tiempos, formatos, *layouts* necesarios para cumplir con nuestra promesa y garantía de trabajo; cero errores, cero diferencias.

Los principales entregables básicos de nuestra operación, son:

- Calendario de cierre, envío y pago de incidencias
- Procesos especiales y anuales programados
- Programación y/o parametrización de conceptos (nómina e IMSS)
- Entregables (indicadores, acumulados, declaraciones, *layouts*)
- Pólizas contables encriptadas o interface para su sistema contable

b) Otra situación que se ofrece como *outsourcing* y se observa con frecuencia es la siguiente:

En nuestra empresa de *outsourcing* somos una empresa de reclutamiento, selección y administración de personal y de nómina que te ofrece los mejores servicios de *outsourcing* para que tú no tengas absolutamente nada de qué preocuparte.

A pesar de lo que se señala en todos estos casos, no se trata de *outsourcing*, en su acepción laboral, sino de otros servicios.

c) Administración de personal

Adquirimos la responsabilidad de administrar a su personal (nuestra empresa es el patrón), cubriendo todas las obligaciones en la relación obrero-patronal:

Sueldos y salarios.

Prestaciones y beneficios.

Seguridad social.

Impuesto sobre nómina.

INFONAVIT.

SAR.

Cuidamos los puntos indicados en las últimas reformas.

En este caso, se señala de manera genérica que se prestan servicios de *outsourcing*, pero no se precisa en cuál de las acepciones en materia laboral (intermediación o subcontratación) se establece dicha prestación, sin que las actividades listadas se correspondan con lo señalado en la LFT, dejando en seria inseguridad jurídica a los contratantes, quienes serán tildados como "patrones" y en el mejor de los casos deberán, para defenderse, erogar enormes sumas de dinero.

d) *Outsourcing* no es suministro de personal

El artículo 75-V del Código de Comercio reputa actos de comercio los celebrados por empresas de abastecimientos y suministros. Y conforme al artículo 3 de la LFT "el trabajo es un derecho y un deber sociales. No es artículo de comercio". Por tanto, estimo complicado que se pueda establecer jurídicamente un contrato de "suministro de personal" toda vez que los elementos subjetivos y objetivos del contrato son:

Una de las partes, el suministrador, se obliga a proveer a la otra, el suministrario o suministrado, bienes o servicios en forma periódica o continuada, a cambio de un precio en dinero.

No obstante, es común encontrar esta "figura", el "suministro de personal" como una forma de justificar los servicios de *outsourcing*.

Así las cosas, los servicios se pueden documentar como suministro de personal, aunque puede tratarse de un intermediario o un prestador que realiza una serie de procesos especializados; o bien un contratista bajo la figura legal de la subcontratación, que se analiza más adelante en esta obra; sin embargo, en México el concepto *outsourcing* se utiliza como un genérico, sin establecer debidamente –en cada caso– sus alcances.

Conforme a lo señalado resulta difícil concebir un suministro de naturaleza puramente civil, pues por definición este contrato suministra bienes o servicios mercantiles; en la hipótesis, una de las partes, o ambas, pero al menos el suministrador, que debe elaborar, adquirir o extraer los bienes que proveerá al adquirente, o que le servirán para suministrarle los servicios, de todo lo cual, como es obvio, ha de obtener alguna ganancia. Ganancia prohibida en tratándose de servicios de personal porque el trabajo no es, por definición, artículo de comercio.

e) De los títulos contractuales y otras historias en *outsourcing*

Recientemente acudí, en mi ejercicio profesional, a desahogar una prevención hecha a un grupo empresarial que cotiza en bolsa donde le solicitaba el IMSS presentar documentación

relativa a su clasificación de grado de riesgo.

Al pedir a la empresa la documentación de la relación laboral con sus trabajadores, todo parecía bien; existían contratos con el personal, la actividad se correspondía con la que realizaba la empresa en esa región, sólo hallé un pequeño problema: existe un contrato denominado: "Contrato de prestación de servicios de personal" entre mi cliente y la empresa que le contrató la promoción, logística y distribución de diversos productos.

Al solicitar al área de capital humano las declaraciones informativas para efectos del IMSS e INFONAVIT, se quedaron pasmados. No entendían por qué su empresa tendría que reportar en términos de los artículos 15-A de la Ley del Seguro Social y 29-Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT) si indicaban, los trabajadores eran "propios".

Al mostrarles el contrato que me había proporcionado el área jurídica de su corporativo se "encendieron las alarmas", nunca lo habían visto, simplemente desconocían su existencia.

Pedí entonces al área de facturación me proporcionara una copia de la facturación que la empresa emitía a su cliente y al revisar el concepto, hallé que en los últimos dos años y el ejercicio corriente se había utilizado: "servicios administrativos del mes de…".

La empresa estaba en grandes predicamentos, provocados, muy frecuentemente, por la falta de coordinación entre las áreas jurídica, fiscal, contable y de capital humano.

Recuerdo a usted, querido lector, que a las autoridades fiscales no les gusta la figura del *outsourcing* porque con frecuencia se trata de simulaciones para disminuir cargas fiscales –completamente alejado este objeto de la razón de ser del mismo– o de simple transferencia de facturas, si a eso agrega usted que la autoridad está solicitando la demostración de la "materialidad", es decir, la comprobación de que los actos se llevaron a cabo, estamos en un predicamento. Peor aún porque conforme a los principios generales del Derecho, las partes deben estar a lo que se establezca en los contratos. [2] Constituye este principio general del Derecho una manifestación de la autonomía de la voluntad y el alma del negocio jurídico. [3]

Por lo expresado, será fundamental que revise usted, conforme a su contrato, su operación, los comprobantes fiscales que emite y la documentación soporte con que cuente, en presencia de qué tipo de operación se encuentra:

- ¿Maquila de nómina?
- Suministro de personal
- Administración (¿?) de personal
- Intermediación
- Subcontratación
- Prestación de servicios

U otro.

Así que vale la pena que se revise:

- ¿Qué dice su contrato?
- ¿Con quién lo firmó?

- ¿Quién paga a sus trabajadores?
- ¿Qué concepto tienen las facturas que recibe o emite?
- ¿Cómo demostrar la “materialidad”?

2.2. MATERIALIDAD

A últimas fechas, las autoridades del IMSS y del SAT solicitan documentación, cuando se trata de operaciones de *outsourcing* o vinculadas al personal, al tenor siguiente:

1. Exhiba original para cotejo y proporcione copias fotostáticas de los contratos de prestación de servicios celebrados por los contribuyentes _____ S.A. DE C.V. S._____ DE R.L. DE SERVICIOS con el contribuyente _____ DE C.V. en su carácter de CLIENTE, vigente en el ejercicio sujeto a revisión _____

2. Describa amplia y detalladamente en qué consistieron los servicios y asesorías prestados por los contribuyentes _____ S.A. DE C.V. _____ S. DE R.L. DE C.V. y SERVICIOS al contribuyente _____ R.L. DE C.V. en su carácter de CLIENTE, exhibiendo original para cotejo y proporcionando copia de la documentación soporte con la cual acredite dichos servicios.

3. Exhiba y proporcione listado que contenga nombre, Registro Federal de Contribuyentes y generales de identificación, de la persona y/o personas que prestaron cada uno de los servicios antes mencionados y, en su caso, exhiba original para cotejo y proporcione copia de la documentación con la cual acredite la relación patronal de _____ S.A. DE C.V., _____ S. DE R.L. DE C.V. y _____, S.C. con cada uno de ellos.

4. Manifieste de qué manera impactó los servicios contratados en la obtención de ingresos.

5. Manifieste a quién benefició la utilización de los servicios contratados con los proveedores _____ S.A. de C.V. _____DE R.L. DE C.V. _____S.C.

6. Manifieste qué beneficios representó para su empresa, la contratación de los servicios prestados por los proveedores _____ S.A. DE C.V. _____ S. DE R.L. DE C.V. y _____ S.C. _____

7. En caso de que los servicios prestados por los contribuyentes S.A. DE C.V., _____ S. DE R.L. DE C.V. y _____ S.C. hayan sido a través de subcontratación de servicios, manifieste el nombre de su proveedor y exhiba original para cotejo y proporcione copia del contrato correspondiente.

8. Describa la manera en que el personal antes enlistado o proveedor demostró y/o amparó tener la capacitación para realizar los citados servicios, exhibiendo original para cotejo y proporcionando fotocopia, en su caso, la documentación con la cual acredite tal circunstancia.

9. Mencione el lugar o lugares en los cuales el personal que utilizaban los contribuyentes _____ S.A. DE C.V. _____ S. DE R.L. DE C.V. y _____ S.C., prestó sus servicios, exhibiendo original para cotejo y proporcionando fotocopia, en su caso, de los documentos que avalen tal circunstancia.

10. Enliste el perfil académico, de preparación, capacitación, oficio y

experiencia del personal que los proveedores _____ S.A. DE C.V. _____ S. DE R.L. DE C.V. y los servicios contratados y la forma en que constató dicho perfil, proporcionando la documentación que ampare tal circunstancia.

11. Enliste los días y las horas en los cuales el personal que utilizaba el contribuyente _____ S.A. DE C.V. _____ S. DE R.L. DE C.V. y _____ S.C., prestó sus servicios, exhibiendo original para cotejo y proporcionando fotocopia, en su caso, de la documentación con la cual acredite tal circunstancia.

Otro caso, se muestra a continuación:

"Proporcione relación impresa del personal que, en el periodo sujeto a revisión; que le prestó un servicio personal subordinado o independiente, para la realización de la actividad por la cual obtiene sus ingresos, anexando la nómina, recibos, cheques o transferencias efectuadas, constancias de percepciones y retenciones del impuesto sobre la renta e impuesto al valor agregado expedidas, declaraciones donde conste en entero de dichas retenciones al SAT y las liquidaciones efectuadas al IMSS, asimismo proporcione papel de trabajo que indique la actividad realizada por cada una de estas personas.

"Si las actividades son prestadas fuera de las instalaciones, señale: la dirección o direcciones de las instalaciones donde se desarrollan las actividades; indique perfil de los prestadores de servicio (grado académico, preparación, capacitación, oficio, experiencia, etcétera). Exhiba los controles que tiene implementados para registrar la asistencia y el horario de cada una de las personas que emplea para desarrollar las actividades por las cuales presta el servicio y/ o enajena bienes a sus clientes ya mencionados con anterioridad."

Lo menos que le solicitan es que demuestre la existencia del personal con datos –además de los personales y los señalados en el artículo 25 de la LFT–, como los siguientes:

a) Tipo de trabajo que realiza.

b) Horario que acude y lugar en el que desempeña los servicios.

c) Antigüedad.

d) Preparación técnica, académica o de otra naturaleza.

En caso que no se pueda cumplimentar esta información, es cada vez más común que la autoridad determine que la operación es inexistente con las siguientes contingencias:

a) Que se coloca usted en los términos de lo dispuesto en el artículo 69-B del CFF pues tiene infraestructura, pero no personal.

b) Que se coloca usted en los términos de lo dispuesto en el artículo 69-B del CFF pues tiene personal, pero no infraestructura.

c) En caso de no demostrar la materialidad le serán cancelados los folios digitales necesarios para facturar sus ingresos y la deducción de la nómina.

d) En tal circunstancia puede ser que el IMSS determine que se cometió el delito de defraudación a los sistemas de seguridad social. [4]

e) Otra posibilidad es que se determine por el SAT: "Defraudación fiscal equiparada en su modalidad de simulación de operaciones, *lavado de dinero* y delincuencia organizada y no obstante…

f) La determinación de uno o más créditos fiscales que incluye accesorios como multas y

recargos, además que se determinan contribuciones –incluso retenciones– actualizadas.

Al respecto, revise usted los Capítulos de *outsourcing* simulada y "El Lado Oscuro del *Outsourcing*" en esta obra.

2.3. DE LAS RAZONES PARA CONTRATAR PERSONAL Y/O SERVICIOS A TRAVÉS DE TERCEROS

2.3.1. ESTRUCTURALES

Durante décadas, el *outsourcing* ha sido utilizado por empresas para simplificar la administración de su plantilla laboral. En términos de negocio, sus ventajas son innegables, y en tanto se cumplan los requisitos legales, el esquema no presenta inconveniente.

Razones estructurales –y otras– del *outsourcing*

a) La participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

Una razón fundamental para la proliferación de esta práctica ha sido esa disposición constitucional (artículo 123, fracción IX) de entregar a los trabajadores el 10% de la utilidad (fiscal [5]) de los patrones. No señalo "empresa", pues su acepción implica cosas disímbolas para las legislaciones fiscal y laboral.

Sin entrar en el análisis de tan aberrante y confiscatoria disposición en un México moderno, capitalista y con récord en Tratados comerciales, por no ser objeto de este comentario, sólo baste considerar que tal costo para los patrones en una época de enorme competencia de precios es común que se busque evitar. Muchas empresas por ello subcontratan a terceros (en otras empresas incluso de su mismo grupo). Tanto procesos como al mismo personal, que en países como el nuestro, intensivo en mano de obra, constituyen un costo importantísimo.

Cabe señalar que existen otros factores, como el fiscal; el costo de los impuestos del empleado que finalmente salen de la bolsa del patrón y las aportaciones de seguridad social; para salud, guarderías, servicios médicos; incluso a sectores y por causas que se explican políticamente pero no constitucional ni legalmente, seguros y ayudas de desempleo, pensiones y vivienda, son altísimos.

Por ello es que, con fines fiscales y con frecuencia desatendiendo la legislación laboral y los derechos del trabajador, quienes contratan a los trabajadores son otros distintos al verdadero patrón, aunque el uniforme, la imagen del mismo establecimiento, marcas e instalaciones donde se presta el servicio, sean claramente otras.

b) La distorsión fiscal en el impuesto sobre la renta

Con ánimo recaudatorio, a mi entender inconstitucional, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) nunca se pronunció y la ley –en la reforma fiscal para 2008 y vigente hasta 2013, la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no permitía la deducción de los salarios, sólo un acreditamiento parcial y sesgado de los mismos, lo que derivaba en que no se pudieren expresar "pérdidas", lo que motivó que muchas empresas migraran al *outsourcing*, pues las facturas que por "servicios de personal" entregaban las empresas contratadas eran deducibles, mientras que el salario pagado de manera directa no lo era, derivando en mejores circunstancias fiscales para quienes contrataban a terceros que para quienes asumían de manera directa la relación laboral–.

La reforma fiscal para 2014 y que sigue vigente, establece de manera absurda, a mi ver desproporcional, inequitativa y confiscatoria, en la fracción XXX del artículo 28 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), la deducción del 47 o el 53% de las erogaciones efectuadas por los patrones que sean ingresos exentos para el trabajador; que sin embargo la SCJN declaró constitucional el pasado mes de septiembre en su sesión del día 21 por cuatro votos a uno, en una aberración más: la deducción de uno dependiendo del tratamiento a otro.

Esta reforma, en mi experiencia profesional, ha distorsionado la forma de remunerar a los empleados en dos vertientes.

- Cancelando ilegal e inconstitucionalmente prestaciones a los empleados

Verbigracia, desde la puesta en marcha de la reforma diversas empresas detuvieron las aportaciones que realizaban a los planes de retiro adicionales a los legales en materia pensionaria, debido a que la LISR limitó el monto de deducciones de las prestaciones laborales.

Por ejemplo, en 2015, Bimbo, Arca Continental, Herdez y Televisa fueron algunas de las grandes empresas que dejaron de aportar recursos a los planes de retiro que tienen para sus trabajadores, situación que podría repercutir en el costo del financiamiento a futuro de estas obligaciones. [6]

- Traspasándolos a otras empresas, incluso con caracteres poco claros como servicios de sociedades cooperativas u otras sociedades o son remunerados por terceros ajenos, incluso sindicatos, lo que ha determinado diversos criterios no vinculativos el SAT y el 001 del INFONAVIT

La distorsión ha sido tan grave que incluso se ha dado la circunstancia que trabajadores han aceptado calidades de "socios" en sociedades mercantiles y de otra índole y maquinaciones como que sean sindicatos a los que, irónicamente, no pertenece el empleado; quienes "pagan" al mismo sus servicios con conceptos como:

"Jubilaciones y retiros"	En personas que nada tienen que ver con los requisitos de tal hipótesis y que trabajan todos los días.
"Previsión social"	Considerando como tal la entrega de efectivo indiscriminada al empleado.
Otros conceptos	Algunos tan elaborados como "mínimo vital" o indemnizaciones por "riesgos de trabajo".

c) La distorsión de origen fiscal, derivada de la reforma a la Ley del Seguro Social, promotora del *outsourcing*

Así como la búsqueda de mayor recaudación en la LIETU y luego en la LISR, también una reforma, pero a la LSS es una de las razones estructurales que han promovido la creación de estas empresas de tercerización.

La reforma del 9 de julio de 2009 a dicha ley establece un tratamiento más favorable –con primas de riesgo de trabajo diferenciadas– a quienes contratan a través de *outsourcing* y una prima de riesgo pareja y por actividad a quienes no lo hacen.

Determinación de clase para riesgos de trabajo en empresas prestadoras de servicios:

"Para efectos de la clasificación en el seguro de riesgos de trabajo, tratándose de los patrones a que se refiere el tercer párrafo del artículo 15-A de la LSS, a solicitud del patrón, el instituto le asignará un registro patronal por cada una de las clases, que así se requiera, de las señaladas en el artículo 73 de esta Ley, con el que realizará la inscripción de sus trabajadores a nivel nacional. Los patrones o sujetos obligados que se hayan clasificado en términos de lo dispuesto en este párrafo, revisarán anualmente su siniestralidad conforme al artículo 74 de esta Ley de manera independiente por cada uno de los registros patronales asignados". [7]

2.3.2. DE NEGOCIO

Las razones por las que se contrate a un tercero pueden ser diversas; la finalidad puede ser:

a) No poner en riesgo los activos del negocio (protección patrimonial).

b) Disminuir el pago de PTU.

c) Nuevos negocios o unidades de negocio.

d) Riesgos de trabajo.

e) Por cuestiones fiscales.

f) Optimización de tiempo y reducción de costos.

g) Distribuir prestaciones a (y no otorgarlas a) personal no calificado ni necesario para el cumplimiento de los objetivos de la empresa (laborales y para efectos del ISR).

h) Deducción al 100% de los salarios y prestaciones pagadas a la prestadora de servicios.

Se explican brevemente.

Razones para contratar a un tercero *(outsourcing)*

La finalidad puede ser:

a) No poner en riesgo los activos del negocio (protección patrimonial).

Evitar contaminar el patrimonio, es decir, aquellas propiedades, planta y equipo que pudieran arriesgarse por un problema laboral.

b) Disminuir el pago de PTU. Si los empleados están en otra razón social, se pensaba (algunas tesis y jurisprudencias devienen en contrario), no habrá problema en controlar las utilidades a entregar a los trabajadores.

O bien no tener que erogar PTU a personal no calificado ni necesario para el cumplimiento de los objetivos de la empresa.

Algunos señalan que la figura del *outsourcing* se generó gracias a la finalidad de los empresarios de no pagar utilidades a sus trabajadores. Coincido con Jorge Enrique Roel Paniagua en que la empresa mexicana tiene una competencia muy difícil y dispar (allá no existe este derecho constitucional) con nuestros principales socios internacionales –Estados Unidos y Canadá– y en que la solución no está en el incumplimiento de la ley, sino en que se pudieran establecer otros mecanismos, como un tope máximo al pago de las utilidades, que podría ser un máximo en meses de salario. O, cuando no se tuvieran utilidades por parte de la empresa, que se pudiera compensar al trabajador con un bono equivalente a días de salario. Con lo anterior desaparecería la figura del *outsourcing* usada para estos fines, pues perdería su utilidad.

c) Nuevos negocios o unidades de negocio. No contaminar nuevas unidades de negocio y, por tanto, no repartir utilidades a quienes no las generaron. Aquí hasta los sindicatos están, muchas veces, de acuerdo.

d) Riesgos de trabajo. Para evitar que el IMSS coloque a la empresa en un grado de riesgo distinto. No contaminar actividades con tasas de riesgo de trabajo (primas) que no les corresponden (fiscales, seguridad social).

e) Por cuestiones fiscales. Para aprovechar algunos tratamientos fiscales para determinados sectores como los del campo, etcétera. Por ejemplo, la LIETU vigente hasta 2013 prohibía la deducción de los salarios, pero permitía la deducción de servicios de terceros, lo que fomentaba la tercerización.

f) Optimización de tiempo y reducción de costos dentro de tu organización. Que existan diversas tareas complementarias que no están enfocadas a su actividad principal; sin embargo, la

necesidad de cumplir con esas tareas absorbe demasiado tiempo y complica la realización de actividades de mayor importancia que repercute en los resultados de la empresa, por lo que una buena opción para delegar responsabilidades es contratar una *outsourcing*, de acuerdo con sus necesidades permitir que los trabajadores de esta última se ocupen de aquellas actividades primordiales de la empresa.

g) Distribuir prestaciones a (y no otorgarlas a) personal no calificado ni necesario para el cumplimiento de los objetivos de la empresa (laborales y en cuanto a ISR).

h) Deducción al 100% de los salarios y prestaciones pagadas a la prestadora de servicios (fiscal–fiscales: deducciones del ISR).

2.4. MODALIDADES EN LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO

2.4.1. INTERMEDIACIÓN, ÚNICA MODALIDAD HASTA EL 30 DE NOVIEMBRE DE 2012

La Ley Federal del Trabajo (LFT) sólo consideraba una modalidad para el *outsourcing* en la ley vigente hasta el 30 de noviembre de 2012 y era la intermediación.

En ella la contratación se da de manera indirecta, constituyendo una variante de la relación laboral, a través de un intermediario.

2.4.1.1. DEFINICIÓN Y CARACTERÍSTICAS CONFORME A LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO

De la intermediación:

Hoy –desde el 1 de diciembre de 2012– la LFT establece el siguiente marco legal para los intermediarios:

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

Como se puede observar, en caso de incumplimiento del intermediario, ambos, prestatario y prestador de los servicios de personal, son solidariamente responsables en materia laboral.

Además, la *outsourcing* en su modalidad de intermediario termina con la espada de Damocles al momento de ser demandados.

Este marco aplica a la intermediación, no confundir con el marco relativo a la subcontratación,

nueva posibilidad para *outsourcing* vigente a partir de diciembre de 2012 y que puede usted revisar en el Capítulo III de esta obra: "La Subcontratación (Otra Modalidad Laboral del *Outsourcing*)". Marco legal a partir de la reforma a la LFT vigente desde el 1 de diciembre de 2012.

Agradeceré sea tan amable de revisar el marco legal del *outsourcing* a partir de 2013 (en realidad a partir del 1 de diciembre de 2012; de las reformas a la LFT).

La LFT la define en su artículo 12 como "aquella persona que contrata o interviene en la contratación de trabajadores".

Derivado del abuso con esta figura, los Tribunales resolvieron diversas disputas que determinaron las conclusiones siguientes:

a) No es intermediario, sino patrón aquel que cuente con elementos propios suficientes (recursos) para cumplir las obligaciones con sus trabajadores (así lo señala el artículo 13 de la LFT).

b) En este sentido, los patrones sólo tienen la obligación (aparte de las obligaciones formales y de capacitación, adiestramiento, higiene y salud en el trabajo) en términos prácticos: de pagar sus salarios y prestaciones y las aportaciones de seguridad social derivadas de la relación laboral.

c) Al establecer la responsabilidad solidaria de patrones e intermediarios (como en las tesis que se mostrarán más adelante), los Tribunales han desvirtuado la figura del intermediario y establecido –legislando inclusive, pues van más allá de lo que señalan la ley laboral y el artículo 26 del CFF en aras de proteger a los trabajadores– la responsabilidad solidaria –aun antes de la reforma a la LFT– de ambas partes de la contratación.

Así las cosas, los Tribunales iniciaron el análisis de diversas demandas laborales en contra no sólo de quien sería el patrón en términos del artículo 12, sino de su contratante, quien llevaba a cabo la contratación del mismo para realizar sus actividades (o parte de ellas). Así se resolvió, por ejemplo, que sólo había responsabilidad solidaria entre una empresa que ejecuta obras o servicios para otra, cuando se cumplían los siguientes requisitos:

a) Que tales obras o servicios se ejecuten en forma exclusiva o principal para la empresa beneficiaria; y

b) Que la empresa ejecutante no disponga de elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Esta tesis va en línea con lo dispuesto en los artículos 13 y 15, fracción I de la LFT.

Inicialmente la utilización de esta figura fue con la finalidad de que la actividad o proceso productivo le generase mayores compromisos laborales o el emplazamiento a huelga, luego se utilizó como una forma de escamotear prestaciones laborales (inclusive la PTU) a los trabajadores (grandes cantidades de trabajadores o la totalidad de los mismos fueron desplazados de las empresas para las que trabajaban a empresas satélite, fuera o dentro del mismo grupo económico) y más tarde incluso para dejar de pagar o retener impuestos y pagar aportaciones de seguridad social de los trabajadores.

Si bien es cierto que algunas organizaciones fueron previsoras y revisaban antes de la contratación y durante el contrato con la prestadora de servicios, verificaban que contase con elementos propios suficientes para hacer frente a sus deberes (efectivo, bienes muebles o inmuebles, propiedades, etcétera) y que cubriere los impuestos y aportaciones de seguridad social de los trabajadores, pues de no ser así, las responsables solidarias de todas las obligaciones laborales (y de pago de aportaciones de seguridad social) frente a los colaboradores son ellas como beneficiarias de los servicios conforme al artículo 15, fracción I de la LFT, también lo fue que muchas prestadoras y sus contratantes no cubrieron las obligaciones mínimas en materia laboral y fiscal, lo que dio como consecuencia campañas en contra del *outsourcing*.

Esto generó que cuando un trabajador demandaba laboralmente, lo hacía a las dos partes involucradas: la que le pagaba y la *outsourcing*, como a la que efectivamente prestaba sus servicios (a la sazón cliente de aquélla).

En la práctica, la *outsourcing* reconocía la responsabilidad laboral (incluso en los contratos se establecía una cláusula de "paz y salvo" donde la *outsourcing* se obligaba a reintegrar a la prestataria de sus servicios los costos de demandas laborales o de créditos fiscales derivados de la relación laboral, lo que con las reformas en este tema y la adición de los artículos 15-A a 15-D a la LFT deriva en letra muerta), a la empresa receptora de los servicios se le liberaba de toda condena, siempre y cuando en el juicio no se hubiese rendido evidencia de que el demandante laboró bajo su subordinación, así como, en su caso, de que la prestadora de servicios sea solvente y por tanto afrontará las obligaciones derivadas.

2.4.1.2. TESIS DE TRIBUNALES Y CONSIDERACIONES QUE DIERON LUGAR A LA REFORMA DE 2012

No obstante, en aras de proteger a los trabajadores, aun en contra del texto de la LFT, los Tribunales empezaron a emitir tesis donde señalaban la responsabilidad solidaria aun cuando algún patrón reconociera la relación. Tal es el caso de las siguientes tesis:

> **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.**[8] 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 patrones, 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 patrones, 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.

> **RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA LABORAL. LA TIENEN LAS EMPRESAS QUE CONFORMAN UNA UNIDAD ECONÓMICA, AUN CUANDO OSTENTEN DENOMINACIONES DIFERENTES Y UNA DE ELLAS LA HUBIERA ASUMIDO.** En donde basados en la jurisprudencia 2a./J. 59/2000, visible en la página 72, Tomo XII, julio de 2000, de la Novena Época del *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, de rubro: *PLURALIDAD DE DEMANDADOS EN MATERIA LABORAL. NO BASTA QUE UNO DE ELLOS ADMITA SER EL ÚNICO PATRÓN PARA ABSOLVER AUTOMÁTICAMENTE A LOS RESTANTES, SINO QUE, ADEMÁS, DEBE HACERSE EL ESTUDIO DE LAS CONSTANCIAS PARA DECIDIR LO PROCEDENTE*, la Segunda Sala determinó que la circunstancia de que uno de los demandados en el juicio laboral asumiera la responsabilidad de la relación de trabajo era insuficiente para

absolver a los restantes, y arriban a la siguiente conclusión:

> "…es inconcuso que la aceptación de la responsabilidad patronal de una de ellas no libera a la otra, en razón de que el carácter mancomunado y solidario no sólo implica el beneficio que acarrea el que las excepciones opuestas por uno de ellos favorezca al otro…" y toma la decisión de considerar responsables solidarios a todos los patrones bajo el argumento que "… uno de los principios fundamentales del derecho laboral es proteger al trabajador, evitando que los patrones pretendan evadir su responsabilidad laboral apoyándose en la multiplicidad de relaciones establecidas entre las empresas –algunas de ellas, incluso, desconocidas para los empleados–; por tanto, al conformar las demandadas una sola entidad económica, aun bajo denominaciones diferentes, debe concluirse que tienen la calidad de responsables solidarias de las obligaciones laborales inherentes y deben responder por ellas."

> Y finalmente se puede establecer, conforme a la tesis siguiente, que "…depende de un estudio pormenorizado y minucioso que se haga respecto de quienes son responsables de la relación laboral, atendiendo a los hechos en que se sustentan las acciones y las excepciones, así como a las pruebas aportadas al sumario, con lo que se pretende evitar que cuando exista responsabilidad solidaria, una persona insolvente asuma una responsabilidad que no le corresponde, dejando desprotegida a la clase trabajadora…

Y concluye:

> … 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 8 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 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.

Así que, independientemente del contrato y de lo que señale, puede determinarse esta responsabilidad solidaria a todas las partes involucradas, independientemente de su situación jurídica (sean o no parte de un grupo).

En ese mismo tenor y con la misma finalidad … *proteger ampliamente al trabajador ante posibles incumplimientos, dificultades fiscales o económicas, fraudes, simulaciones o simples prácticas malintencionadas o viciadas de los empleadores para la reducción de costos financieros, que ponen en peligro su acceso a las prestaciones de seguridad,* en febrero de 2012 los Tribunales laborales emitieron una tesis de jurisprudencia que cambia todo lo anterior, al considerar que 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: al producir un bien o un servicio existe una empresa, **por lo que ambas entidades son responsables de la relación laboral**. Ello sin importar que las personas que realizan esos aportes sean jurídicamente distintas y lo hagan porque así lo estipula un contrato.

El hecho de que los Tribunales hubiesen determinado que la *outsourcing* y su cliente son una "unidad económica" para efectos laborales, implica que si los trabajadores de la primera consideran que la empresa contratante obtuvo utilidades en cierto ejercicio, pueden solicitar ante la Junta Local de Conciliación y Arbitraje correspondiente el pago del reparto de utilidades respectivo, demanda que podría ser procedente; o bien, afectar a la compañía beneficiaria por un posible emplazamiento a huelga con el ánimo de celebrar un contrato colectivo de trabajo; o

solicitar que se les paguen prestaciones (idénticas a los trabajadores de la prestataria de los servicios) o las aportaciones de seguridad social, principales razones por las cuales los empresarios habían recurrido a la *outsourcing*, por ello revise bien el tema con sus abogados, pues si bien dicha jurisprudencia es obligatoria para los Tribunales Unitarios, Juzgados de Distrito y Tribunales judiciales del fuero común, administrativos y del trabajo, locales o federales, considero que deben evaluarse las implicaciones de cada caso particular, sobre todo porque al cierre de esta obra se publicó la siguiente tesis, [9] en el mismo sentido:

> **UNIDAD ECONÓMICA. LAS EMPRESAS QUE LA CONFORMAN SON RESPONSABLES SOLIDARIAS FRENTE A LOS TRABAJADORES, NO OBSTANTE NO HABERLOS CONTRATADO DIRECTAMENTE.** De la interpretación conjunta de los artículos 15, fracción I y 16 de la Ley Federal del Trabajo, se advierte que el legislador atribuyó una responsabilidad solidaria a las empresas que, teniendo una personalidad jurídica propia, conforman una unidad económica, entendida ésta como un grupo societario, integrado por una sociedad madre y varias filiales controladas por aquélla; lo anterior, con el fin de evitar que al amparo de dicha figura evadan la responsabilidad que les corresponde frente a los trabajadores, en detrimento de sus derechos laborales; de ahí que, a fin de conocer la realidad económica que subyace atrás de las formas o apariencias jurídico-formales, es preciso levantar el "velo corporativo", analizando para ello, entre otros aspectos que puedan colegirse de las constancias que obran en el juicio, su objeto, domicilio, accionistas y porcentajes de capital que poseen, habida cuenta que para el trabajador es difícil saber quién es su empleador, ante la multiplicidad de contratos que pudieran celebrar las empresas que suministran personal y la que goza directamente de él.

2.4.1.3. OTROS CRITERIOS DE TRIBUNALES

Como se observa, los Tribunales han combatido con sus resoluciones esta práctica, así se observa también en las siguientes tesis, en adición, y en el mismo sentido; el Noveno Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito de la SCJN, al resolver el Amparo directo número 11589/2004, determinó que el *outsourcing* fracturaba el principio de que el trabajo no es artículo de comercio, ya que en él se pretende introducir nuevas categorías en la relación obrero-patronal, tales como los "trabajadores suministrados", cuyos derechos se encuentran limitados y son diferentes a los demás trabajadores de las empresas y los "patrones subrogados", que utilizan la labor del personal que contratan las empresas beneficiarias como materia prima, creando los criterios de interpretación jurídica, cuyos datos de identificación son los siguientes:

> **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, CONTRAVIENE EL PRINCIPIO CONTENIDO EN EL ARTÍCULO 3 DE LA LFT, RELATIVO A QUE EL "TRABAJO NO ES ARTÍCULO DE COMERCIO".** El contrato civil de prestación de servicios profesionales que establece la obligación de un tercero para suministrar personal al patrón real, con el compromiso de relevarlo de cualquier obligación de carácter laboral generada por la relación entre el trabajador y dicho patrón, estableciendo como contraprestación por los servicios prestados por aquél el pago de honorarios cuantificados en diversas tarifas, contraviene el principio de derecho laboral consagrado en el artículo 3 de la LFT, relativo a que "el trabajo no es artículo de comercio", ya que en él **se pretenden introducir nuevas categorías en la relación obrero-patronal, tales como los "trabajadores suministrados", cuyos derechos se encuentran limitados y son diferentes a los demás trabajadores de las empresas para las que prestan sus servicios, y los "patrones subrogados", quienes son los patrones reales**, y por virtud del contrato civil son relevados de cualquier responsabilidad laboral por un tercero que aparenta ser intermediario, lo cual pone de relieve la intención de realizar contrataciones de carácter laboral sin sujetarse a las condiciones mínimas que establece la legislación laboral.
>
> (Énfasis añadido.)

Así lo confirma la siguiente tesis:

> **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 3 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 parte, 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 **patrones virtuales que, por medio de contratos civiles, se subrogan a los patrones en sus obligaciones laborales, lo cual está prohibido** tanto por el apartado A del artículo 123 constitucional, como por su ley reglamentaria.
>
> (Énfasis añadido.)

Si a ello agregamos la contingencia que ambas empresas –contratista e intermediaria– sean consideradas una sola unidad económica, como se revisó antes, o bien ambas como responsables de la relación laboral, como se aprecia en la siguiente tesis:

> **INTERMEDIACIÓN POR EQUIPARACIÓN.[10] LAS EMPRESAS QUE CONTRATEN TRABAJOS Y LAS QUE EJECUTEN OBRAS Y SERVICIOS EN FORMA EXCLUSIVA Y PRINCIPAL PARA LA BENEFICIARIA SIN DISPONER DE ELEMENTOS PROPIOS O SUFICIENTES, SERÁN SOLIDARIAMENTE RESPONSABLES CON ÉSTA DE LOS TRABAJOS, LAS OBRAS O LOS SERVICIOS CONTRATADOS PARA CUMPLIR LAS OBLIGACIONES QUE DERIVAN DE LAS RELACIONES CON SUS TRABAJADORES.** De la intelección literal de los preceptos 12 a 15 de la Ley Federal del Trabajo **se colige la existencia de las figuras jurídicas del intermediarismo y del intermediarismo por equiparación**, las cuales prevén elementos de existencia propios e independientes para su actualización, como son, respecto de la primera, un tercero (persona física o moral) que contrata o interviene en la contratación de trabajadores; y, respecto de la segunda, una empresa que contrate trabajos para ejecutarlos con elementos no propios o insuficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores; o una que ejecute obras o servicios en forma exclusiva o principal para otra diversa, y que no disponga de elementos propios suficientes. En este sentido, tratándose de la intermediación por equiparación, **las empresas que contraten trabajos y las que ejecuten obras y servicios en forma exclusiva y principal para la beneficiaria, sin disponer de elementos propios o suficientes, serán solidariamente responsables con ésta de los trabajos, las obras o los servicios contratados para cumplir las obligaciones que derivan de las relaciones con sus trabajadores.**
>
> (Énfasis añadido.)

El suministro de personal bajo esta modalidad de "intermediación" quedó prácticamente prohibido –o sin efectos– por estas tesis, sobre todo la jurisprudencia que señala la unidad económica de contratista e intermediario, única figura existente en la LFT hasta 2012 y acrecentada la prohibición por el impedimento de hacer del trabajo un objeto de comercio, la

reforma a la LFT de diciembre de 2012 establece una nueva modalidad: la subcontratación, que se realiza a través de terceras empresas en términos del artículo 15-A con los requisitos ahí señalados y los establecidos en los artículos 15-B a 15-D.

El término subcontratación laboral incorpora una nueva modalidad al *outsourcing* y lo legaliza como una nueva forma de contratación.

2.5. MODALIDADES DEL *OUTSOURCING*

Legales:

Intermediación. Artículos 12 al 15 de la LFT

Subcontratación. Artículos 15 al 15-D de la LFT

Y las siguientes submodalidades:

Outsourcing de grupo

Se denomina de grupo a la empresa prestadora de servicios de personal que se crea para eso en un grupo de empresas.

Outsourcing externo

Es la contratación de terceras empresas que prestan el servicio.

Ventajas

Básicamente las mismas que con una *outsourcing* de grupo.

Salvo que se trate de clientes únicos o preponderantes no se considera que existen "partes relacionadas", por lo que no se tiene la obligación de efectuar estudios de precios de transferencia.

Desventajas

Sin embargo, se está en riesgo de desconocer los sistemas de operación de tales sociedades y existe la posibilidad de que el SAT considere que se trata de operaciones simuladas, incluso por operaciones llevadas a cabo con terceros distintos; dejando en entredicho o litigio la deducción y el acreditamiento causado en dichas operaciones. Montos que son importantes por constituir una erogación de las más relevantes, con frecuencia.

2.6. DIFERENCIA ENTRE INTERMEDIARIO LABORAL Y RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL

El artículo 12 de la LFT dispone que se entenderá por intermediario laboral a la persona que contrate o intervenga en la contratación de una o varias personas para que presten sus servicios a un patrón. Conforme a esta definición, dicha figura es distinta de la subcontratación porque el intermediario sólo cumple el papel de acercar al que busca y al que ofrece el empleo, para desaparecer una vez realizada su función, mientras que la subcontratación (*outsourcing*) es todo trabajo efectuado para una persona física o moral ajena a la empresa como prestadora de servicios, cuyo trabajo se materializa a través de una persona o trabajador en régimen de subcontratación de personal.

2.7. DIFERENCIA ENTRE INTERMEDIARIO LABORAL Y LA ADMINISTRACIÓN O MAQUILA DE NÓMINA

No se debe confundir el servicio de administración o la maquila de nómina con el *outsourcing* o subcontratación de personal. La maquila de nómina es un servicio a favor de un patrón y en este

caso el administrador o maquilador de la nómina realiza los siguientes servicios:

La maquila de nómina consiste en el procesamiento del pago de la nómina con exactitud, puntualidad y confidencialidad dentro del marco legal (con independencia de que el patrón sea uno o que se utilice una prestadora de servicios; es decir, este servicio es simplemente administrativo y libera de cargas de trabajo al patrón.

No existe vínculo jurídico entre el patrón –cualquiera que sea su naturaleza– y quien realiza la administración o el procesamiento de nómina, quienes solamente apoyan la gestión y el cumplimiento de cualquier obligación –del patrón– con sus empleados.

Las empresas que prestan el servicio de administración o la maquila de nómina se encargan de la operación de ésta y se hacen responsables de cualquier obligación que el área de nómina genere. Atienden a empresas mexicanas y organizaciones extranjeras con actividad en México.

Deben encargarse del cumplimiento administrativo y laboral del patrón, de todos los lineamientos de la ley en materia de nóminas, incluyendo, desde luego, el pago de contribuciones federales y locales. Con ello se busca la optimización de tiempo y reducción de costos al patrón.

2.8. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA LABORAL Y DE SEGURIDAD SOCIAL

Un contrato de intermediación no limita la responsabilidad solidaria, al contrario, la perfecciona tanto en materia laboral como en tratándose de seguridad social, como se revisó en la tesis 746/2010 en el punto 2.4.1.2. de esta obra de las que resalto lo fundamental:

> … **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**;

Señalando como razón fundamental de sus determinaciones:

> la finalidad… es evitar que las empresas que contratan trabajadores asuman la responsabilidad jurídica de los patrones, 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.**

Tenga cuidado con el siguiente párrafo:

> … **la celebración de un convenio que implique la liberación extrajudicial de uno o varios de los patrones, 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;**

Era correcto hasta 2011 fecha de la tesis, pues a partir de diciembre de 2012 existe además la figura del subcontrato, no necesariamente estaríamos en presencia de un intermediario.

> … **de ahí que 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.

(Énfasis añadido.)

Sin embargo, el sentido de la jurisprudencia y las tesis revisadas nos llevan a pensar que, en caso de desavenencias, los laudos serán objetados y habrá que esperar a revisar qué deciden los Tribunales colegiados e incluso la misma SCJN y los Tribunales de circuito en relación con estos criterios. Cuidado en considerarlo como ley en su toma de decisiones. No se equivoque.

Para finalizar el tema, puedo concluir que no es el nombre que se le asigne, sino el objeto, la razón de ser de un contrato o la hipótesis legal (lo dispuesto de manera expresa por la ley), lo que determina el tipo de éste, con sus alcances y consecuencias jurídicas.

2.9. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA DE APORTACIONES AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL Y AL INFONAVIT

De acuerdo con la LFT, artículo 15, un patrón (incluso cuando contrate a un tercero) es solidario con él cuando el primero ejecute en forma principal o exclusiva servicios para otro, y cuando el primero carezca de elementos propios y suficientes para hacerle frente a sus obligaciones laborales.

Esta situación deberá ser demostrada en juicio, es decir, que la responsabilidad solidaria en materia laboral no es *per se*, sino derivada de un laudo o de una sentencia, y es necesario para ello, ser oído y vencido en juicio, pues el presunto solidario tiene el derecho a demostrar que no lo es, o bien el patrón demostrar o cumplir con sus obligaciones.

Pero en materia de seguridad social este derecho no existe, es más, basta que el IMSS presuma que la contratante intervino directamente en la relación laboral para ser declarado, sin más trámite, responsable solidario, de conformidad con la tesis:

RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL. SUS CARACTERÍSTICAS.[11] Emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) en la que establece que "… **basta que la persona tenga una intervención directa en la relación de trabajo y sea apta para satisfacer las obligaciones relativas, para que el legislador pueda responsabilizarlo solidariamente si lo estima conveniente en aras de garantizar, entre otros deberes, el pago de las aportaciones de seguridad social, pues estas cuotas son esenciales para conceder prestaciones a los sujetos** de aseguramiento y sus familiares…" para ser considerado solidario en el incumplimiento del pago de las aportaciones de seguridad social, pues sostiene que no es indispensable que el responsable solidario tenga la calidad de patrón o esté presente la subordinación. Incluso en empresas que **guarden autonomía al interior de la relación jurídica, lo anterior con la finalidad y "…propósito (de) proteger ampliamente al trabajador ante posibles incumplimientos, dificultades fiscales o económicas, fraudes, simulaciones o simples prácticas malintencionadas o viciadas de los empleadores para la reducción de costos financieros, que ponen en peligro su acceso a las prestaciones de seguridad."**

(Énfasis añadido.)

Por eso las empresas que tercerizan su nómina a las llamadas *outsourcing* o que utilizan prestadores de servicios, deberán estar al pendiente de que éstas realizan los pagos, no sólo a sus respectivos trabajadores, sino también al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) e INFONAVIT, pues con la interpretación que realizó la SCJN se faculta a este organismo (que además tiene la facultad de ser organismo fiscal autónomo) para que a su buen saber y entender decida quién interviene de forma directa en la relación laboral y sin previo juicio sea designado solidario de los incumplimientos económicos que pudiesen existir.

De tal suerte que (y ni hablar, es una carga administrativa adicional y habrá que valorar su costo-beneficio) las empresas contratantes de terceros deberán cerciorarse de que los *outsourcing* y prestadores de servicios cumplen en tiempo y forma con las aportaciones de seguridad social. Ello implica revisar desde la integración del salario, la prima de riesgos de trabajo que pagan y el cumplimiento de pago de las aportaciones de seguridad social.

Por ello las empresas contratantes deben –conforme a esta tesis de la SCJN– ser fiscalizadoras también en Seguridad Social y cerciorarse del correcto pago de las cuotas obrero-patronales ante el IMSS de cualquier proveedor de servicios, pues dejar al arbitrio del IMSS la designación de empresas solidarias puede resultar muy caro para su empresa.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

[1]

AMPARO DIRECTO 75/2014. 2 de mayo de 2014. Mayoría de votos. Disidente: Rosa María Temblador Vidrio. Ponente: Eric Roberto Santos Partido. Secretario: Martín Amador Ibarra. Tesis: VI.1o.C.67 C (10a.) 2008337. *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Libro 14. Enero de 2015, Tomo III. Pág. 1883. Tesis aislada (civil). Esta tesis se publicó el viernes 30 de enero de 2015 a las 9:20 horas en el *Semanario Judicial de la Federación*

[2]

Pacta sunt servanda

[3]

http://espana.leyderecho.org/pacta-sunt-servanda/

[4]

Revise los artículos 307 y siguientes de la LSS

[5]

Determinada para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, incluso en tratándose de contribuyentes del Régimen de Incorporación Fiscal en 2016

[6]

http://www.elfinanciero.com.mx/economia/bimbo-y-televisa-jubilan-sus-pensiones.html
Publicación del 2 de junio de 2016

---

[7]

Párrafo adicionado (DOF 9-VII-2009), artículo 75 de la LSS

---

[8]

DÉCIMO TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA DE TRABAJO DEL PRIMER CIRCUITO. Amparo directo 746/2010. Claudio Hernández Daniel Iván. 7 de octubre de 2010. Unanimidad de votos. Ponente: María del Rosario Mota Cienfuegos. Secretaria: Yolanda Rodríguez Posada. Tesis aislada, I.13o.T.300 L. *Semanario de la Suprema Corte de Justicia y su Gaceta*. Novena Época. Tribunales Colegiados de Circuito. Tomo XXXIII. Mayo 2011. Pág. 1199.

---

[9]

Tesis XVII.1o.C.T.59 L (10a.). *Semanario Judicial de la Federación*. Décima Época. 2012793 2 de 62. Tribunales Colegiados de Circuito. Publicación: viernes 07 de octubre de 2016 10:17 h. Tesis Aislada (Laboral). *PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS CIVIL Y DE TRABAJO DEL DÉCIMO SÉPTIMO CIRCUITO*. Amparo directo 226/2016. Jorge Arturo Chávez Martínez. 9 de junio de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: Manuel Armando Juárez Morales. Secretaria: María Sabrina González Lardizábal.

---

[10]

166132. XXXI.3 L. Tribunales Colegiados de Circuito. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXX. Octubre de 2009. Pág. 1583. *TRIBUNAL COLEGIADO DEL TRIGÉSIMO PRIMER CIRCUITO*. Amparo directo 255/2009. Instituto Mexicano del Seguro Social. 2 de septiembre de 2009. Unanimidad de votos. Ponente: David Alberto Barredo Villanueva. Secretario: Carlos David González Vargas

---

[11]

163744. 2a. LXXXIX/2010. Segunda Sala. Novena Época. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XXXII. Septiembre de 2010. Pág. 200. Amparo en revisión 419/2010. Inmobiliaria Alpamayo, S.A. de C.V. y otra. 9 de junio de 2010

CAPÍTULO III

LA SUBCONTRATACIÓN (OTRA MODALIDAD LABORAL DEL *OUTSOUTCING*)

MARCO LEGAL A PARTIR DE LA REFORMA A LA LFT VIGENTE DESDE EL 1 DE DICIEMBRE DE 2012

Con la finalidad de contener el uso de estas prestadoras y delimitar su marco jurídico, la reforma a la Ley Federal del Trabajo (LFT) del 30 de noviembre de 2012 reforzó las condiciones bajo las cuales el *outsourcing* se considera válido y no genera contingencia legal alguna incorporando una nueva figura en los artículos 15-A a 15-D a la LFT para regular estas actividades: la subcontratación.

Como el suministro de personal está prohibido por la LFT, por hacer del trabajo un objeto de comercio, y ante la posibilidad de considerar a contratante e intermediario como sola entidad económica, se llevó a cabo la reforma a ésta que entró en vigor el 1 de diciembre de 2012 que incorpora un nuevo esquema de *outsourcing*, la subcontratación laboral.

Esta nueva modalidad surge con la publicación en el DOF del 30 de noviembre de 2012 del Decreto por el que se reforman, adicionan (artículos 15-A a 15-D en particular) y derogan diversas disposiciones de la LFT. Dichas reformas no terminan con el *outsourcing*, por lo contrario, lo legalizan y simplemente buscan regularlo estableciendo sus alcances y condiciones más estrictas y cumplimiento de requisitos para su operación.

El artículo 15-A establece lo que denomina “régimen de subcontratación de personal”:

> **Artículo 15-A.** El trabajo en régimen de subcontratación es aquél por medio del cual **un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia**, a favor de un **contratante**, persona física o moral, la cual **fija las tareas del contratista y lo supervisa** en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.
>
> Este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes **condiciones:**
>
> **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. Por ejemplo, la subcontratación de servicios de seguridad, mercadotecnia, sistemas, limpieza y otros cuya naturaleza especializada pueda demostrarse.
>
> **c)** No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante: (De producción venta-dirección y/o administración); es decir, que el contratante debe tener trabajadores en funciones distintas a las subcontratadas.

> De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.
>
> (Énfasis añadido.)

Para que se den las condiciones señaladas, debe ocurrir lo siguiente:

a) El contratista debe tener trabajadores bajo su dependencia. Esta condición debe ser previa a la contratación y no posterior. Y en este caso, cuando haya trabajadores que realicen una determinada labor, no se pueden contratar para esa labor trabajadores por medio de un subcontratista.

b) El contratante fija las tareas y

c) El contratante supervisa el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras.

Las condiciones llevan a las siguientes conclusiones:

a) Salvo casos muy especiales, no puede haber empresas sin trabajadores.

b) Sólo puede haber subcontratación laboral en trabajos especializados (por lo cual éstos deben ser desarrollados por especialistas; normalmente se pensaría en profesionales o técnicos; en tal caso deberá demostrarse la capacidad con el título o diploma respectivo) para justificar el carácter especializado.

c) También puede interpretarse que la *outsourcing* debe ser especializada en el servicio (labores administrativas, de limpieza, de sistemas, en ciertos casos de comercialización o de distribución, de vigilancia, es decir, aquellas labores que no constituyan el objeto de la contratante). Por ejemplo, en el artículo "Doña Tota quiere ser el OXXO de los restaurantes",[1] esta empresa del grupo FEMSA[2] señala que "…espera aprovechar ventajas de escala que le generarán ahorros al realizar compras consolidadas de mobiliario y equipamiento tecnológico de las sucursales, así como al contratar servicios administrativos: Estamos aprovechando los centros de servicios compartidos para la administración del negocio. FEMSA Comercio tiene organizaciones especializadas en la administración en temas contables, administrativos y transaccionales y podemos compartir esos servicios a precios muy razonables".

d) El contratista no debe contratar directa y parcialmente a trabajadores y los demás vía subcontrato.

e) Si es que se cumplan las condiciones, sólo sería responsable solidario (artículo 15, fracción I) en caso de incumplimiento del contratista.

f) Si no se dan las condiciones señaladas y se realiza un contrato (que deviene en improcedente), el patrón sería el contratante (lo que traería además diversas consecuencias en materia fiscal como la no deducibilidad de las facturas que hubiese cubierto al contratista y el IVA sería no acreditable), y aun cubiertas las aportaciones de seguridad social podrían los institutos (IMSS e INFONAVIT) cobrarle al contratante. Lo que implica que el contratante no es sólo responsable solidario o subsidiario de las obligaciones laborales y de seguridad social, por lo contrario, es considerado como "patrón" para todos los fines legales.

g) Si los trabajadores demandaran, en aplicación de la tesis de jurisprudencia señalada, ambos (contratante y contratista) serían responsables de la relación laboral y de sus consecuencias fiscales.

h) Se deben cumplir los dos requisitos para que exista subcontratación, de otro modo lo que se contrató es una intermediación, una prestación de servicios o la contratación de la ejecución de una obra.

i) Tener cuidado con la contratación adecuada y el cumplimiento de las obligaciones fijadas en

ley, a efecto de que la autoridad no rechace el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA) pagado por el contratante, ni niegue la devolución del mismo.

Estos requisitos fueron declarados constitucionales en sendas tesis jurisprudenciales de la Suprema Corte de Justicia de la Nación; no obstante, el SAT, el IMSS y las autoridades laborales han detectado que ciertas empresas incurren en la práctica de transferir a sus trabajadores a una o varias subcontratistas, con el propósito de evitar las obligaciones fiscales sobre la nómina (ISR, IMSS, INFONAVIT e incluso los impuestos locales vinculados a la misma) liberándose de todo tipo de contingencias laborales como la PTU, disminuir las primas de riesgos de trabajo, la antigüedad de los empleados y otros.

En relación con el IVA, es de suma importancia conocer que la PRODECON logró que el SAT instruya a sus unidades administrativas para que no utilicen como fundamento de la negativa de la devolución del IVA el que el contribuyente no cumpla, a juicio de la autoridad fiscal, con los requisitos señalados en el artículo 15-A de la LFT. Esto para que opere la subcontratación laboral, ya que se trata de una norma eminentemente de naturaleza no fiscal (por tanto, sólo estarían facultados para eso la PROFEDET, las Juntas de Conciliación y Arbitraje y Tribunales), por lo que las unidades administrativas del SAT no puedan calificar[3] la naturaleza de patrón del solicitante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo es competencia exclusiva de las autoridades laborales.

Es por esto que solicita que la unidad administrativa que conozca de la solicitud de devolución debe partir para resolverla de la valoración integral de la documentación e información del contribuyente para verificar la materialidad y veracidad de las operaciones.

Con esta disposición se regulariza la utilización de las *outsourcing* que no son informales diferentes a intermediario y a la prestadora de servicios o ejecutor de obras, pues recuérdese que el artículo 16 de la LFT señala:

> **Artículo 16.** Se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que contribuye a la realización de los fines de la empresa.

Bajo esta premisa, los intermediarios y los trabajos subcontratados de personal serían parte de la unidad económica que los contrata.

Para el establecimiento de una prestadora de servicios de personal (contratista), la LFT establece adicionalmente los siguientes requisitos formales:

> **Artículo 15-B. El contrato** que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, **deberá constar por escrito**.
>
> La empresa **contratante deberá cerciorarse** al momento de celebrar el contrato, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.
>
> (Énfasis añadido.)

El contrato entre quien solicita los servicios y el subcontratista debe celebrarse por escrito.

A este respecto y aunque parezca obvio, ante la reiterada ocurrencia conocida en la práctica, por favor solicite que este contrato sea elaborado por un abogado laboral y no permita que una persona sin esta característica lo “realice”.

a) La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato:

- Que la contratista cuenta con documentación
- Alta ante el SAT, verificación de sus representantes legales, copia de su estado financiero donde demuestre solvencia, RFC, avisos de inscripción patronal Y que su objeto se corresponda con el contrato celebrado, que tenga trabajadores registrados ante el IMSS y cuál es el riesgo de trabajo registrado o por registrar
- Verificar sus estatutos sociales
- Celebrar un contrato estableciendo que no se incurre en prácticas de defraudación fiscal, se está al corriente en obligaciones fiscales ni en los supuestos señalados en el artículo 400-Bis –*lavado de dinero*– del Código Penal

b) Que la contratante se cerciore al momento de celebrar el contrato, que la contratista:

- Cuenta con los elementos propios (capital y personal calificado, lo cual debe ser demostrado por la contratista y precisado en el contrato para evitar problemas a futuro) suficientes para:
- Cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, por ejemplo los avisos ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT, que deben presentarse trimestralmente por los servicios o las obras, en su caso, en términos del artículo 15-A de la LSS (aviso al IMSS del subcontratista y del beneficiario de los servicios o las obras) o ante el municipio, como ocurre en el estado de Quintana Roo o en cuanto al impuesto local estatal las retenciones, como ocurre por los servicios prestados en el Estado de México en términos del Código Financiero del Estado de México y municipios.

En otras palabras, conforme al artículo 15-B de la LFT, el contratante debe verificar:

- Que el contratista cuenta con los recursos para hacer frente a las contingencias laborales, es decir, verificar:
- Solvencia económica para evitar consecuencias de incumplimiento
- De lo contrario es responsable solidario el beneficiario de las obras o servicios recibidos

Por eso el contratante debe, en la medida de lo posible:

- Solicitar fianza para tener la seguridad de cumplir con las obligaciones laborales e inclusive fiscales derivadas del contrato
- Solicitar estados financieros firmados por el representante legal y el comisario y verificar que cumpla con sus obligaciones y plasmarlo en el contrato. Y como mínimo:
- Solicitar las altas de los trabajadores ante el IMSS y copia de los pagos de aportaciones de seguridad social por los trabajadores involucrados

De no cumplirse con estos requisitos, pudiera haber dos patrones responsables en forma simultánea: contratante y contratista, cancelándose cualquier beneficio que se buscara con la subcontratación.

Como se ve, la reforma recoge lo plasmado en las distintas jurisprudencias, así ocurre en materia de seguridad social con el nuevo artículo 15-C:

> **Artículo 15-C.** La empresa contratante de los servicios **deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo**, respecto de los trabajadores de esta última.
>
> (Énfasis añadido.)

Como se desprende del texto, la empresa contratante de servicios deberá permanentemente cerciorarse de que el contratista cumple a sus trabajadores con:

a) Las disposiciones de seguridad e higiene.

b) Con las disposiciones de salud.

c) Con las disposiciones de medio ambiente en el trabajo.

Otro elemento novedoso es que este cumplimiento podrá ser revisado por empresas o despachos debidamente registrados ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), conforme a lo dispuesto en la parte final de dicho dispositivo jurídico.

Lo anterior podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables. Al respecto habrá de considerarse la norma mexicana NMX-EC17020-IMN-2000 y su guía de aplicación.

Es de observar que antes de celebrar un contrato de prestación de servicios con una *outsourcing*, es indispensable que el patrón contratante realice una investigación meticulosa acerca de la solidez financiera de la contraparte, a fin de procurar que ésta otorgue a los trabajadores que realizarán los trabajos, las prestaciones correspondientes y los derechos establecidos en la ley laboral, como es el caso del aguinaldo, vacaciones, prima vacacional, prima dominical, prima de antigüedad, la participación en las utilidades de las empresas y otras establecidas de manera extralegal en los contratos individuales o colectivos de trabajo.

Hay que tomar en cuenta que el artículo 13 de la LFT establece que no serán considerados como intermediarios sino como patrones las personas que contraten trabajos para ejecutarlos con elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con los trabajadores. En caso contrario; es decir, solamente si no cuentan con tales elementos o si incumplen con sus obligaciones a pesar de ello, el contratante será solidariamente responsable con el contratista o, de plano, considerado patrón para efectos laborales y de seguridad social.

De tal manera que el patrón contratante deberá cerciorarse de que la *outsourcing* cuente con elementos propios y suficientes para ser considerada patrón ante la autoridad laboral y no como intermediario respecto de las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.

Régimen de subcontratación no permitido para disminuir derechos laborales

Uso doloso de la subcontratación

En afán de sancionar y limitar el traspaso de trabajadores con el fin de disminuir derechos laborales: salario, prestaciones, PTU, salario para aportar al IMSS y al INFONAVIT, etcétera, establece la prohibición en el adicionado artículo 15-D a la LFT:

> **Artículo 15-D.** No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista **con el fin de disminuir derechos laborales**; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguientes de esta Ley.
>
> (Énfasis añadido.)

Que señala dicha subcontratación de personal como "dolosa"[4] –por un vicio legislativo al no corregir dicho numeral que fijaba una hipótesis distinta en las idas y venidas del proyecto de reforma entre las cámaras– y la sanciona con una multa por el equivalente de 250 a 5 mil veces el salario mínimo general del Distrito Federal. Recuérdese asimismo que las sanciones se imponen por cada trabajador o cada infracción.

Conclusiones:

A fin de lograr seguridad jurídica, conviene verificar que la *outsourcing* cuente con:

a) Solvencia económica.

b) Solvencia moral.

c) Revisar con socios tengan representación de la empresa.

d) Confirmar RFC.

e) Confirmar afiliación patronal al IMSS.

f) Confirmar registro público la inscripción de persona moral.

g) Confirmar registro público modificaciones.

h) Verificar los comprobantes fiscales expedidos y que los conceptos se correspondan con el contrato firmado.

i) Comprobar que los trabajadores que se envían al centro de trabajo estén en el IMSS antes de iniciar el servicio.

j) Elaborar el contrato de servicio y que lo revise un abogado independiente y que el mismo especifique que:

- El subcontratista cumple con los requisitos señalados en el artículo 15-B
- Que no se está a los supuestos del artículo 15-A que impiden la subcontratación
- Que el subcontratista es el patrón y cuenta con los recursos necesarios para hacer frente a sus obligaciones derivadas
- Que el contratista se obliga a cumplir con todas las obligaciones fiscales derivadas
- Que se impone la obligación de dejar en paz y salvo al contratante

k) Solicitar cédulas de pago de cuotas al IMSS y al INFONAVIT

Solicitar a la *outsourcing*:

Preferentemente:

a) Que esté dictaminada para efectos fiscales –en su caso–.

b) Que esté dictaminada respecto a IMSS e INFONAVIT.

c) Verificar permanentemente los estados financieros de la subcontratista, firmados por representante legal y comisario.

d) Que haya dado cumplimiento a los avisos señalados en los artículos 15-A de la Ley del

Seguro Social y 29-Bis del INFONAVIT.

e) Solicitar, en su caso, que los trabajadores:

- Porten el gafete de la empresa subcontratista
- Tengan permiso para entrar en las instalaciones de la contratante
- Las incidencias reportarlas a la subcontratista

f) Por escrito y no a los trabajadores que laboran por su cuenta.

g) En caso de recibir demandas laborales.

h) Repercutir ésta contra la subcontratista.

i) Reconocer que si se utilizan intermediarios laborales, la subcontratista es la empresa responsable de las obligaciones laborales y de seguridad social.

j) Reconocer que si la empresa subcontratista no tiene elementos propios suficientes, la contratante tiene responsabilidad solidaria.

k) Si a la subcontratista se le indican las tareas a cumplir y se le supervisan los trabajos, además de tener la dirección y/o la capacitación de los trabajadores es necesario dar los avisos al IMSS conforme al artículo 15-A de la LSS.

l) Verificar cómo está constituida la empresa del subcontratista:

- Si es una *outsourcing*, verificar que su documentación e inscripción patronal al IMSS así lo establezcan
- Sí es una S.C.L. –sociedad cooperativa–, verificar sus registros patronales, ya que conforme al artículo 13 del RACERF (Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de afiliación, clasificación de empresas, recaudación y fiscalización) debe tener un registro para sus trabajadores y otro para sus cooperativistas

m) Verificar que no se esté a los casos que los criterios del SAT consideren práctica fiscal indebida,[5] y los comunicados de prensa del SAT:

- 23-X-2007. Programa permanente de fiscalización a sociedades cooperativas y a sus clientes
- 16-VI-2008. Evasión detectada en los esquemas de suministro de personal

n) Verificar que la contratante no incurra en el criterio no vinculativo 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.

- El artículo 27, fracción I de la LISR establece que las deducciones autorizadas en el Título II de dicha ley deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente
- Asimismo, la fracción XI del artículo referido dispone, *a contrario sensu*, que no serán deducibles los gastos de previsión social cuando las prestaciones correspondientes no se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores

o) Por su parte, el artículo 28, fracción V de la LISR, indica que no serán deducibles los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático y que las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de dicha ley o deben estar prestando servicios profesionales, además de que los gastos deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.

- En ese sentido, no son erogaciones estrictamente indispensables aquellas que se efectúan 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 los contribuyentes que celebren contratos con personas físicas o morales para la prestación de un servicio, y efectúen la deducción de los gastos de previsión social, los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuyos beneficiarios sean personas físicas contratadas por la prestadora de servicios o accionista de ésta

p) Cuidar que se cumpla con los precios de transferencia (obligación establecida como requisito de deducción en el artículo 27 de la LISR) por tratarse posiblemente de partes relacionadas, y en su caso, con los estudios respectivos.

q) Verificar con sus abogados que no se esté a la hipótesis la jurisprudencia que mostré de unidad económica.

r) Prever:

- En la expedición de gafetes al personal, el concepto del contrato y precisar el patrón y el domicilio donde se prestarán los servicios

- Cartas de recomendación. Verificar que se cuiden los requisitos del contrato celebrado entre contratista y contratante, lo mismo en:

  - Órdenes de trabajo.

  - Firma de cuenta de cheques o declaraciones.

  - En la documentación entre patrón y empleados, incluyendo, en su caso, la autorización para utilizar nombres comerciales o marcas, exclusivamente en términos del contrato celebrado y lo mismo para los correos electrónicos y comunicaciones con el personal.

s) Definir las reglas y características del servicio.

t) Verificar pormenores y características de contratos de trabajo, planes de remuneración y prestaciones, recibos de nómina, listas de asistencia, Reglamento Interior de Trabajo, y otros.

u) Precisar que el Plan de Protección Civil y requisitos legales del establecimiento deben documentarse y gestionarse por cuenta del establecimiento o centro de trabajo, normalmente del contratante.

Con el fin de aportar mayor certidumbre jurídica –era la pretensión– para la utilización de estos esquemas, la JFCA estableció el siguiente criterio:

3.1. RELACIÓN DE TRABAJO EN EL RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN, CRITERIOS APROBADOS POR EL

Un caso semejante de relación laboral –directa o en calidad de responsabilidad solidaria– lo constituye la modalidad de subcontratación.

En el régimen de subcontratación, el contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores, a favor de una persona física o moral denominada contratante, quien tiene derecho a fijar al contratista las tareas a realizar, supervisar el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

Por sus características, constituye una excepción a la regla general, por la cual la relación de trabajo debe ser directa y por tiempo indeterminado.

Para que produzcan plenos efectos los acuerdos tomados entre el contratante y el contratista, debe formularse contrato por escrito (requisito de forma) y satisfacer todos los requisitos previstos en los artículos 15-A y 15-B de la LFT (requisitos de fondo). Los requisitos de configuración, definitorios del alcance de la subcontratación, son los siguientes:

a) No abarcará la totalidad de las actividades iguales o similares que se desarrollen en el centro de trabajo.

b) Deberá justificarse por su carácter especializado.

c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

El incumplimiento de estas condiciones conlleva una sanción para el contratante beneficiario de los servicios, consistente en considerarlo patrón, con el consecuente deber de responder de todas las obligaciones laborales (y de seguridad social; que son laborales[6] y fiscales) contraídas con los trabajadores, de conformidad con el artículo 13 de la LFT.

El incumplimiento de uno solo de los requisitos hará innecesario el estudio de los restantes

Consecuentemente, si en un juicio laboral la parte demandada niega la relación de trabajo y argumenta la existencia de un régimen de subcontratación, la Junta deberá estudiar la litis de forma pormenorizada y correlacionada con el material probatorio desahogado, para cerciorarse del cumplimiento de todos los requisitos previstos en los artículos 15-A y 15-B de la LFT, toda vez que, en principio, es el contratista el responsable del cumplimiento de las obligaciones laborales, pero en caso de que conste que éste no cumplió con los salarios y prestaciones o con el entero de las cuotas y aportaciones de seguridad social, corresponderá al contratante como beneficiario de las obras ejecutadas o de los servicios prestados, responder de las obligaciones nacidas de las relaciones de trabajo.

Por ello, en principio, el responsable del cumplimiento de las obligaciones laborales será el contratista, pero en caso de que éste incumpla con los salarios y prestaciones o con el entero de las cuotas y aportaciones de seguridad social, corresponderá al contratante como beneficiario de las obras ejecutadas o de los servicios prestados, responder de las obligaciones nacidas de las relaciones de trabajo.

Consecuentemente, en uso de las facultades previstas en el artículo 615, fracción V de la LFT, el Pleno de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (JFCA), a fin de uniformar el criterio de resolución de las Juntas especiales con jurisdicción federal, aprueba el siguiente criterio:

> **RELACIÓN DE TRABAJO EN EL RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN.** En el régimen de subcontratación, el contratista ejecuta obras o presta servicios 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.

(Énfasis añadido.)

Para que la subcontratación produzca plenos efectos en juicio, la parte demandada deberá acreditar la existencia de un contrato escrito, en el que se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que no abarque la totalidad de las actividades iguales o similares que se desarrollen en el centro de trabajo.

b) Que se justifique por su carácter especializado.

c) Que no comprenda tareas iguales o similares a las que realiza el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

De modo que si del material probatorio se desprende que fueron satisfechos todos los requisitos a que se refiere el artículo 15-A mencionado, pero consta que el contratista incumplió sus obligaciones laborales y de seguridad social ante sus trabajadores, **se determinará la responsabilidad del contratante como beneficiario de los servicios.**

A finales de abril de 2014, el Pleno de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (JFCA) estableció este criterio: que en tratándose del cumplimiento de las condiciones señaladas en la LFT, cuando la *outsourcing* reconozca la relación laboral y el prestatario de los servicios la niegue y siempre que este último haya cumplido con todas sus obligaciones laborales, incluido el pago de cuotas a la seguridad social, en principio, no existirá responsabilidad solidaria.

Es importante precisar que el objeto de este criterio es uniformar el sentido de los laudos dictados por las Juntas Especiales de Conciliación y Arbitraje en materia federal, por lo que únicamente tiene validez para estas autoridades del trabajo. Pero falta que decida la SCJN y los Tribunales de circuito en relación con dicho criterio. Cuidado en considerarlo como ley para efecto de su toma de decisiones.

Este criterio de interpretación del artículo 15-A de la LFT, prevé que si el régimen de subcontratación no reúne cualquiera de los requisitos señalados en el mismo numeral y que acabamos de revisar, la empresa contratante (beneficiaria de los servicios) será considerada como patrón para todos los efectos laborales y de seguridad social. Es decir, de no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos.

Así que estaríamos en presencia de una presunción legal que admite prueba en contrario, pero que parte de que al darse la circunstancia, se está a cierta consecuencia jurídica, en este caso, la relación laboral entre los trabajadores y el contratante de los servicios de *outsourcing*, pero se constituye la responsabilidad solidaria entre ambos.

Esto significa que el responsable de las obligaciones laborales es la proveedora de servicios de personal, o sea la empresa de tercerización, contratista o *outsourcing*, mientras que la beneficiaria de los servicios únicamente lo será en caso de que la *outsourcing* no observe alguna de las condiciones mencionadas.

Sin embargo, aun cuando el régimen de subcontratación reúna los requisitos señalados, si la *outsourcing* no cumple sus compromisos laborales, como el pago de salarios y prestaciones, o el entero de las cuotas y aportaciones de seguridad social, en términos del precepto 13 de la LFT, su contraparte (contratante) debe responder por éstos mediante la responsabilidad subsidiaria.

Por tanto, si del material probatorio se desprende que fueron satisfechos todos los requisitos a que se refiere el artículo 15-A mencionado, pero consta que el contratista incumplió sus obligaciones laborales y de seguridad social ante sus trabajadores, **se determinará la responsabilidad del contratante como beneficiario de los servicios.**

Conclusión

La determinación de la responsabilidad del contratante no releva al contratista del cumplimiento de las obligaciones ante los trabajadores de conformidad con el artículo 13 de la LFT.[7]

De acuerdo con la LFT, la creación u operación de empresas prestadoras de servicios es válida y legal. Éstas requieren estar debidamente constituidas y contar con los elementos propios y suficientes para cumplir con sus obligaciones obrero-patronales; es decir, debe tratarse de empresas con trabajadores, con un *expertise* específico y prestar dichos servicios a terceros. Cuando se cumplen estos requisitos liberan a la empresa beneficiaria de las obligaciones laborales y fiscales, de las que podrían ser solidarias responsables.

Existe *outsourcing*[8] cuando una empresa[9] (en términos del artículo 16 de la LFT)[10] que contrata (contratante) recurre a otra (contratista o subcontratista) para que esta última realice ciertas actividades que se relacionan con los servicios prestados por la primera. Tales actividades[11] pueden consistir en:

a) La producción de un bien o su comercialización (incluyendo la distribución o servicios complementarios como el empaque, la publicidad, etcétera) o la realización de un servicio, o su comercialización.

b) Puede consistir en la realización de actividades vinculadas a la actividad de la contratante, o bien, referirse a aspectos necesarios o accesorios de su producción u operación.

c) Nótese que bajo este concepto puede incluirse el suministro de personal, para llevar a cabo los servicios.

Para este trabajo se considera *outsourcing* en la modalidad de subcontratación laboral al contrato por medio del cual una empresa[12] denominada contratista (o subcontratista), ejecuta obras o presta servicios con trabajadores bajo su dependencia, a favor de otra unidad económica[13] que resulta beneficiaria de los servicios prestados; que fija las tareas a realizar y da parámetros para, o supervisa el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas. Cuando estemos en estos extremos consideraremos que estamos en presencia de *outsourcing*.

Aquellas empresas que utilicen el *outsourcing* como una forma de evadir su responsabilidad laboral ante la existencia de un claro vínculo de subordinación con los trabajadores, incurren en una situación ilegal, así que, son responsables de las obligaciones laborales, independientemente de la naturaleza o denominación del dispositivo legal que hayan utilizado para encubrir la relación jurídica. Por tanto, las empresas que pretenden estructurar su producción a partir del *outsourcing,* y que buscan actuar conforme a derecho, deben tener en cuenta la restricción anterior para evitar cualquier contingencia laboral futura.

Ventajas:[14]

a) De acuerdo con la Asociación Mexicana de Empresas de Capital Humano (AMECH), éstos son los beneficios que obtienen las empresas al tener una tercerización especializada y legal:

- Apoyo en la creación de empleo
- Posibilidad de tener una organización más flexible y ligera
- Posibilidad de concentrarse en la parte medular y estratégica de su negocio
- Reducción de la carga administrativa
- Optimización de tiempo y reducción de costos dentro de su organización
- Posibilidad de conocer y evaluar a los empleados en periodos de prueba o capacitación

- Reducción de contingencias legales y laborales para quien contrata el servicio
- El costo del servicio es totalmente deducible
- Se deduce la totalidad de los costos y gastos, pues la prestadora de servicios factura el total a la empresa y al tener una factura por servicios y no contar con trabajadores, no se está a la no deducción de salarios exentos o pago de cuotas al IMSS no deducibles, estos "problemas" se quedan en la *outsourcing*

b) Considero que si la subcontratación es pura y especializada y cumple con los requisitos establecidos en el artículo 15-A de la reformada LFT, constituye un elemento más de su estrategia administrativa para enfocarse a su negocio central de la beneficiaria de los servicios (la contratante) que le permite hacer eficientes las actividades complementarias (lo que se ha vuelto un factor de competitividad) y esto se puede lograr subcontratando empresas especializadas, con lo que la empresa contratante puede dedicarse a su actividad principal o *core business* con sus propios trabajadores directos y subcontratar a una empresa que realice trabajos realmente especializados, como la prestación de servicios en logística de almacenes, de limpieza, vigilancia, seguridad, sistemas, mantenimiento, transporte, consultoría en aspectos administrativos, contables, jurídicos y un largo etcétera. Es muy ventajosa, ya que a través de la contratación de un tercero especializado en la materia, las empresas pueden cubrir una o varias necesidades específicas con el apoyo de compañías constituidas en el área de la especialidad que se necesita y sin tener que distraer su atención en esas tareas. Por ello fomenta la concentración de todos los esfuerzos en funciones claves y medulares del negocio, tal como fue concebido en sus orígenes en el modelo de la Ford de los años setenta.

c) La empresa contratante puede reducir su área administrativa y de recursos humanos, al disminuir el número de sus trabajadores directos.

d) Si la empresa contratante cumple con los requisitos de la LFT, evita ser patrón directo de los trabajadores subcontratados y mantiene sin aumento su plantilla de trabajadores directos o *head count*.

e) La empresa contratante puede desarrollar proyectos específicos y temporales sin tener que contratar a trabajadores directamente.

f) La empresa contratante no está obligada a realizar los cálculos de pago de impuestos y cuotas de seguridad social para los trabajadores subcontratados ni hacer pago de liquidaciones para los mismos.

g) Reduce costos en la producción;

h) Poder contratar personal especializado, de forma legal incluso para proyectos específicos.

i) La reducción de cargas administrativas y contingencias legales.

j) El mantener –como un pago de servicios que no tiene limitante en la LISR– la deducción al 100% del costo de mano de obra y prestaciones.

k) Se reducen –directamente proporcionales a la reducción del personal– costos fijos y de capacitación para llevar a cabo actividades que no son parte del objeto social principal de las empresas.

l) Se fomenta la creación de empleos formales, aunque menos remunerados.

m) La operación del *outsourcing* permite regular el otorgamiento de bonos de permanencia en la relación laboral, por el buen desempeño o por la calificación individual del empleado, y que su pago dependa del resultado de la operación de la empresa.

n) Se cuenta con constancias del debido cumplimiento laboral y fiscal en el artículo 32-D del

Código Fiscal de la Federación (CFF), tanto con el SAT como con el IMSS del cumplimiento del contratante.

Las desventajas serían:

a) La empresa contratante no tiene una injerencia directa en los trabajadores subcontratados en la determinación de salarios, prestaciones, políticas y aplicación de sanciones.

b) El trabajador no tiene claridad sobre la identidad de su patrón ni sentimiento de pertenencia y no participa de las utilidades de la empresa contratante.

c) Se establece una diferencia entre los trabajadores propios y los de *outsourcing*, especialmente en salarios, prestaciones y relaciones colectivas; ello genera que los trabajadores de *outsourcing* se encuentren en una posición menor ante los trabajadores propios de la empresa contratante.

d) Los trabajadores de *outsourcing* reciben una participación de utilidades, no siempre justa, pues el contrato otorgado entre la prestadora y la beneficiaria generalmente establece una ganancia limitada.

e) No existe capacitación para los trabajadores de *outsourcing*, lo que los coloca en condiciones inferiores al resto de los trabajadores y del universo del empleo.

f) Normalmente existen "partes relacionadas" (cuando se trata de *outsourcing* de grupo; es decir, cuando son los mismos accionistas o las operaciones son preponderantes o relevantes entre prestador y prestatario), por lo que se tiene la obligación de efectuar estudios de precios de transferencia, en caso de no efectuarse pueden negarse la deducción del gasto o costo para el contratante y también el acreditamiento del Impuesto al valor agregado pagado.

g) Se causa un cargo por el personal y sobre el total el IVA, lo que constituye una carga en el flujo de efectivo, o de plano un incremento de los costos directos; por ejemplo, cuando la prestataria del servicio es una empresa exenta del IVA (una escuela) e incluso de los indirectos (llevar dos contabilidades, avisos e informes al Seguro Social e INFONAVIT –revísese al efecto los artículos 15-A de la LSS y 29-Bis de la LINFONAVIT– y/o dictámenes en materia de Seguro Social, facturación; por una sola operación).

h) Otra cuestión recurrente es la negativa de las autoridades fiscales a devolver el IVA causado en estas operaciones intercompañías. Véase el primer punto del Capítulo IV.

i) El 23 de octubre de 2014 se publicó en la página electrónica de la PRODECON el criterio que deberán seguir las autoridades fiscales respecto de la negativa de devoluciones del IVA utilizando como fundamento la LFT. Este criterio explica que PRODECON logró que el SAT instruya a sus unidades administrativas para que no utilicen como fundamento de la negativa de la devolución del IVA, el que el contribuyente no cumpla, a juicio de la autoridad fiscal, con los requisitos señalados en el artículo 15-A de la LFT, para que opere la subcontratación laboral, ya que se trata de una norma eminentemente de naturaleza no fiscal, por lo que las unidades administrativas del SAT no puedan calificar, para negar una devolución del IVA, la naturaleza de patrón del solicitante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo es competencia exclusiva de las autoridades laborales. Es por esto que solicita que la unidad administrativa que conozca de la solicitud de devolución debe partir para resolverla de la valoración integral de la documentación e información del contribuyente para verificar la materialidad y veracidad de las operaciones. Estimado lector, en amplitud a este respecto, le pido a usted revise el Capítulo IV de esta obra.

Para evitar contingencias, en muchos casos se decide:

a) Hacer la sustitución patronal, dejando a los trabajadores en la empresa generadora de los ingresos.

b) Fusionar a ambas empresas.

c) Aun cuando se corren los riesgos señalados inicialmente y que dieron lugar a dichas prestadoras de servicio.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

[1] http://www.cnnexpansion.com/negocios/2015/02/27/dona-tota-quiere-ser-el-oxxo-de-los-restaurantes

[2] Visible en: http://expansion.mx/negocios/2015/02/27/dona-tota-quiere-ser-el-oxxo-de-los-restaurantes

[3] Para negar una devolución del IVA, señala el criterio

[4] Al ya no considerarse dolosa, no se castigará con penas corporales, como contemplaba la iniciativa de reforma a la LFT

[5] Al respecto, verifique: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5422488&fecha=12/01/2016

[6] Por virtud del artículo 123 de la CPEUM

[7] Lo que se publica para los efectos del artículo 615, fracción VII de la LFT

[8]

"*Outsourcing*, la delgada línea entre lo legal e ilegal". Artículo de Tatiana Gutiérrez. Revista *Alto Nivel*. http://www.altonivel.com.mx/45485-outsourcing-la-delgada- linea-entre-lo-legal-e-ilegal.html 25-09-2014

---

[9]

Artículo 16. Para los efectos de las normas de trabajo, se entiende por empresa la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios y por establecimiento la unidad técnica que como sucursal, agencia u otra forma semejante, sea parte integrante y contribuya a la realización de los fines de la empresa

---

[10]

Visible, entre otras, en: http://www.stps.gob.mx/bp/micrositios/reforma_laboral/ref_lab.html

---

[11]

Que pueden desarrollarse de manera temporal o permanente

---

[12]

Unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios conforme al artículo 16 de la LFT

---

[13]

Independientemente de su personalidad jurídica

---

[14]

Se consideran algunas ideas expresadas en el artículo "¿Qué ventajas y desventajas tiene el *outsourcing* en México?". Revista *El Mundo del Abogado*. 30 de enero de 2015. Autor: José Dávalos Morales. Sección Encuesta. Visible en: http://elmundodelabogado.com/que-ventajas-y-desventajas-tiene-el-outsourcing-en-mexico/

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Capítulo IV. Obligaciones fiscales en outsourcing, incluyendo las derivadas de la transmisión de personal a la outsourcing

CAPÍTULO IV

OBLIGACIONES FISCALES EN *OUTSOURCING*, INCLUYENDO LAS DERIVADAS DE LA TRANSMISIÓN DE PERSONAL A LA *OUTSOURCING*

4.1. ASPECTOS FISCALES A CONSIDERAR

4.1.1. LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA Y LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Nuevos requisitos de deducción y acreditamiento para operaciones de *outsourcing* en 2017:

A partir de 2017 los contribuyentes que tengan servicios de *outsourcing*, como requisito de las deducciones, conforme a adición a la fracción V del artículo 27, el contratante deberá obtener del subcontratista y éste deberá proporcionarle:

a) "Copia"[1] de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado,

b) de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y

c) de pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

Se transcribe la adición:

> **Artículo 27.** ...
>
> ...
>
> Tratándose 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.

Modificaciones para acreditamiento de impuesto al valor agregado para 2017 en *outsourcing*

Las reformas a los artículos 5, fracción II y 32, fracción VIII de esta ley, cuando se trate de actividades de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, obligan a:

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 (SAT) 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 4 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;

Y conforme al artículo 32, fracción VIII, el contratista deberá informar al SAT la cantidad del IVA que le trasladó en forma específica a cada uno de sus clientes, así como el que pagó en la declaración mensual respectiva.

Es importante que se analicen dos vertientes de este cambio:

a) Cómo afectará el cambio de empresa a la nueva detentadora de la relación laboral en tratándose de:

b) La deducción de las cantidades pagadas por la contratista a la *outsourcing* y el acreditamiento del impuesto al valor agregado (IVA) por la contratista a la *outsourcing* y la negativa de las autoridades fiscales a devolver el IVA causado en estas operaciones.

Causación de impuesto al valor agregado en subcontratación de personal, comentarios sobre la contradicción de tesis 202/2016 negando contradicción de tesis por parte de la Suprema Corte de Justicia de la Nación

El SAT empezó a negar las devoluciones de saldos a favor del IVA pagado por empresas contratantes de servicios de intermediación o subcontratación de personal y que derivaba en saldos a favor señalando como causal de la negativa la falta de cumplimiento de observancia de las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo (LFT). En tal circunstancia, los patrones acudieron a PRODECON, quien emitió recomendación al SAT, quien en principio aceptó que el artículo 15-A de la LFT regula la subcontratación laboral, ésta es una norma eminentemente de naturaleza no fiscal, y que las unidades administrativas del SAT no puedan calificar, para negar una devolución del IVA, la naturaleza de patrón del solicitante. No obstante, el SAT acudió a los Tribunales y los ubicados en el tercer colegiado del Tercer Circuito, que abarca los importantes estados de Jalisco –el tercero en importancia económica en el país– y Colima le dieron la razón e incluso determinaron jurisprudencia del Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, obligatoria para los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, Juzgados de Distrito, Tribunales Militares y Judiciales del Orden Común y Tribunales Administrativos y del Trabajo Locales o Federales que se ubiquen dentro del Tercer Circuito,[2] que establece que en tratándose de prestación de servicios independientes, entre un contratante y un contratista, sin importar la naturaleza jurídica de los mismos, si el contribuyente no demuestra haber cumplido con los requisitos establecidos por el artículo 15-A de la LFT, no se causa y por tanto no es sujeto a devolución el IVA, en una tesis muy curiosa y contradictoria, en mi opinión, del principio de reserva de ley contenido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF), que manifiesta que las disposiciones que señalen a los elementos de la contribución: sujetos, objeto, base, tasa o tarifa y, por jurisprudencia, época de pago, deben interpretarse de manera literal y estricta. En tal sentido, no debería ser objeto de análisis si una prestación de servicios causa el IVA, pues este acto o actividad está gravado conforme a los artículos 1 y 14 de la ley de la materia, pero no fue tal la interpretación del Tribunal y por su importancia, se transcribe:

> **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.**[3] 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 5 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.
>
> PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO.[4]

Para tales efectos determina el Tribunal; el contribuyente debe demostrar que se cumplen los requisitos del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo (no abarcar la totalidad de actividades, debe tratarse de servicios especializados y no se deben incluir tareas iguales o similares a las realizadas en el centro de trabajo) a efecto de causar el IVA, pues de lo contrario será un servicio subordinado que no causa el citado tributo.

Según este criterio, el IVA no debe causarse por tratarse de un ingreso por salarios de conformidad con el artículo 14 de la LIVA. Ya en estos terrenos, el Tribunal debió considerar –tendría más peso al revisar el aspecto laboral– señalar que el artículo 3 de la LFT prohíbe que se haga comercio con el trabajo personal subordinado.

No obstante la trascendencia, me parece, con todo respeto, que el Tribunal se equivocó de lado a lado. Las normas que establecen cargas a los particulares, como sujeto, base, tasa o, como en el caso, el objeto de una contribución, de explorado derecho, son normas de aplicación e interpretación estricta, no sólo para el IVA, también para el Seguro Social y el INFONAVIT, conforme a los artículos 5 del CFF[5] y 9 de la Ley del Seguro Social (LSS). No debiere aplicarse analogía, mayoría de razón o razonamiento distinto a los establecidos. Este criterio judicial me parece cuestionable, en virtud de que el artículo 15-A de la LFT tiene un alcance e influencia limitados a la materia laboral, como incluso lo señala expresamente el último párrafo del mismo ordenamiento y no debería considerarse su cumplimiento o no, para determinar un elemento de una contribución. Existe el riesgo que con esta interpretación se determinarán cuotas obrero patronales u otras contribuciones de manera solidaria o subsidiaria a los contratantes.

Considero que el Tribunal se extralimitó al entrar al estudio de la procedencia del vínculo jurídico entre una *outsourcing* y la beneficiaria. Pues, en tratándose del acreditamiento del IVA, el contratante de una *outsourcing* sólo requiere realizar y quizá probar, en su caso, aunque la carga de la prueba debiere ser de la autoridad en sentido negativo, que el pago efectuado corresponde, como lo sería, a un costo o gasto estrictamente indispensable. En este sentido se pronunció el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) con la tesis intitulada:

> **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**, dada a conocer en la *Revista del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.* Séptima Época. Año VI. Número 56. Págs. 802 y 803. VII-CASR-13ME-1. Marzo de 2016 como el Tribunal Colegiado del Sexto Circuito.

Una situación relevante lo es, el que en el sentido señalado, y en contradicción con el tercer colegiado, el Tribunal Colegiado del Sexto Circuito[6] emitió jurisprudencia señalando que la asimilación y la percepción de salarios opera sólo para personas físicas y que, por tanto, al celebrarse contratación entre personas morales para los servicios de *outsourcing* el IVA se causa y procede su devolución.

Lo anterior generó que el pasado 2 de junio de 2016 se haya denunciado por este último Tribunal la Contradicción de Tesis ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) para que emita jurisprudencia definitiva y obligatoria para todos los tribunales del país.

Conclusiones de la Segunda Sala de la SCJN

El pasado 5 de octubre la Segunda Sala concluyó que la contradicción era inexistente debido a que en el primer caso –el tercer colegiado– se hizo un verdadero estudio de fondo y, en el caso del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito, que fue el órgano denunciante que sostuvo al resolver el recurso de revisión fiscal 61/2015 que no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración ni los servicios por los que se perciban ingresos que la LISR asimile a dicha remuneración; por considerar que la interpretación sistemática del artículo 14, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor agregado (LIVA) permite concluir que la prestación de servicios de manera subordinada mediante el pago de una remuneración y sus ingresos asimilados, únicamente puede ser llevada a cabo por personas físicas, otorgando el amparo al considerar como incorrecto el proceder de la autoridad tributaria al pretender que lo dispuesto en ese precepto se actualice respecto de comprobantes fiscales expedidos por una persona moral; pues se trata de otra hipótesis.

Esta inexistencia, sin embargo, aparenta la posibilidad de que, a futuro, la Segunda Sala pudiera adherirse a la interpretación del tercer colegiado, pues considera que el mismo entró “al fondo” del asunto, aunque sin pronunciarse, por lo que las contingencias siguen para quien realice estas operaciones, al tenor siguiente:

Lo cierto es que las consideraciones del Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito agregadas al final de su ejecutoria se hicieron partiendo del tipo de operaciones llevadas a cabo por la empresa actora en el ejercicio fiscal de 2012, que constaron en las documentales ofrecidas como prueba; mientras que el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito al resolver el juicio de amparo directo 467/2015 del que derivó la tesis 111.5o.A.15 A (10a.), publicada en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Décima Época, Libro 29, abril de 2016, Tomo III, página 2618, con número de registro 20115781 de rubro: “VALOR AGREGADO. LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL DERIVADA DE UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO ESTÁ GRAVADA POR EL IMPUESTO RELATIVO.”, **haciendo** un estudio de fondo sostuvo que las erogaciones que se (contradicción de tesis 202/2016 21) realizan con motivo de un contrato de prestación de servicios, **si bien tienen la apariencia de una contraprestación contractual, en realidad corresponden a una labor subordinada, por lo que la subcontratación laboral derivada de ese acuerdo de voluntades no está gravada por el IVA, decisión que además se basó en lo resuelto por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al conocer el Amparo en Revisión 244/2015.** En las relatadas condiciones, tomando en consideración que uno de los criterios se basó en la confirmación de las consideraciones de la Sala fiscal, ante la inoperancia de los agravios y en la valoración de pruebas; es evidente la inexistencia de la contradicción de tesis que se denuncia, pues no es posible sostener que los órganos colegiados se pronunciaron de manera opuesta ante una misma problemática.[7]

No obstante, un criterio a esgrimir novedoso y que resultaría, en mi opinión, en que se causa el IVA, es que el 21 de octubre pasado, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la SHCP declaró[8] establece que estas operaciones de *outsourcing* –en términos del artículo 15-A de la LFT– constituyen prestación de servicios profesionales de manera independiente.

Esta decisión seguramente ha impactado –tanto a los contribuyentes bajo la jurisdicción de ambos Tribunales, el tercero y sexto circuito: no sólo en lo que respecta a la materia del trabajo, lo hará también con diversas aristas en el tema fiscal– a la materia del trabajo, la contratación y la subcontratación traerá un impacto definitivo y adicional en el patrimonio de quienes tienen el

carácter de contratantes en el régimen en comento, así como su esfera jurídica, sobre todo de confirmarse la interpretación del tercer circuito que de plano les atribuye el rol de patrones y, en el peor de los casos, subsume a las propias tercerizadoras al describir que entre ellas existe cierta subordinación.

Considero necesario que se realice un análisis de cada caso particular que deberá abarcar la materialidad, la existencia de dos tipos de contratación; la intermediación y la subcontratación, así como la prestación de servicios profesionales y mercantiles. Y se deberá sopesar que estas operaciones traerán como consecuencia que los patrones, desde ya, deberán analizar y revisar las contingencias y tomas de decisión a instrumentar diversas aristas, no sólo en cuanto al valor agregado, entre otras:

a) Si no se causa el IVA ¿Qué naturaleza tiene el pago que se haya hecho por tal concepto?

b) ¿Correspondería a un pago del indebido por quién lo trasladó y cobró?

c) ¿Lo regresará la autoridad administrativa con actualizaciones y recargos?

d) ¿Qué efectos tiene para quien lo pagó? es decir ¿el IVA trasladado al contratista (perceptor del servicio) es no acreditable y, por tanto, tampoco procede la devolución del saldo que se pudo generar?

e) ¿Sería para quien lo pagó, no deducible el gasto?

f) ¿Debe quien lo cobró –e incluso enteró al fisco– devolverlo a quien lo pagó indebidamente según esta jurisprudencia? ¿tendrá derecho a su devolución?

g) En materia laboral: ¿deberían cubrirse las cuotas al IMSS por el contratante de los servicios? ¿qué ocurre con las cuotas pagadas por el contratista? ¿quién debe cubrir la participación de utilidades a los trabajadores? Ello conforme al mismo artículo 15-A de la LFT que en su último párrafo señala: “De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.”

h) ¿Cuál entonces la prima de riesgo de trabajo aplicable para efectos de la Ley del Seguro Social; la de la contratista o la del contratante?

i) ¿Cuáles las consecuencias para efectos de los impuestos sobre erogaciones en los estados del país?

j) Y en materia laboral: ¿se considerará a contratante y contratista como una sola unidad económica? ¿quién deberá y cómo determinar y pagar la PTU?, entre otras importantes interrogantes.

k) ¿Cuál será la forma de integrar y pagar los salarios de los trabajadores y cuáles serán las prestaciones; ello tanto para la deducción como para las disposiciones administrativas a cubrir como la emisión de nóminas y/o recibos?

l) ¿Qué pasará con los saldos acumulados de prestaciones como fondos de ahorro?

Por lo anterior, vale la pena que revise usted con abogados, asesores y con sus auditores externos (incluso para efectos del Seguro Social e INFONAVIT) –integralmente– los contratos, la relación establecida, si se trata de una prestación de servicios, una intermediación o una subcontratación y sus efectos legales, incluidos los fiscales, y minimice las contingencias que este criterio pudiere generar si sostiene usted o su empresa un contrato de los comúnmente denominados servicios de *outsourcing*, ya sea *in house* –con empresas del grupo– o con empresas fuera del grupo *(out house)*.

En particular que los conceptos –objeto del contrato y el plasmado en la facturación– coincidan, para evitar contingencias innecesarias y que pueda probarse la materialidad de las mismas.

4.1.2. LEY DEL SEGURO SOCIAL

De tratarse de una contratación directa, la empresa deberá tributar para el seguro de riesgos de trabajo atenido a su actividad, conforme a lo dispuesto en el artículo 18 del RACERF, que señala que las empresas al registrarse por primera vez o al cambiar de actividad, deberán autoclasificarse para la determinación y pago de la prima en el Seguro de Riesgos de Trabajo, conforme al Catálogo de Actividades establecido en el Título Octavo del mismo Reglamento, en la división económica, grupo económico, fracción y clase que en cada caso les corresponda de acuerdo a su actividad.

Asimismo, las empresas deberán clasificarse para los efectos del párrafo anterior en los casos de cualquier cambio de fracción, actividad o clase por disposición de la ley, de este Reglamento o por sentencia definitiva.

Así que, en caso de sustitución patronal, procedería esta reclasificación.

Clase de RT en empresas prestadoras de servicios

Cuando se contrate una *outsourcing*, señala el artículo 19 que la clasificación se hará conforme a lo siguiente:

Para efectos de este Capítulo, aquellas personas físicas o morales que mediante un contrato de prestación de servicios realicen trabajos con elementos propios en otro centro de trabajo, serán clasificadas de acuerdo a la actividad más riesgosa que desarrollen sus trabajadores, conforme en lo consignado en el Catálogo de Actividades establecido en este Reglamento.

Clase de RT en empresas prestadoras de servicios *(outsourcing)*

Para la clasificación en el seguro de riesgos de trabajo, tratándose de los patrones a que se refiere **el tercer párrafo del artículo 15-A** de la Ley del Seguro Social (LSS) –solamente se refiere a los intermediarios laborales, aunque el IMSS integra también a los contratistas– a solicitud del patrón, el instituto le asignará un registro patronal por cada una de las clases, que así se requiera, de las señaladas en el artículo 73 de esta ley, con el que realizará la inscripción de sus trabajadores a nivel nacional. Los patrones o sujetos obligados que se hayan clasificado en términos de lo dispuesto en este párrafo, revisarán anualmente su siniestralidad conforme al artículo 74 de esta ley **de manera independiente por cada uno de los registros patronales asignados.**[9]

Las empresas de *outsourcing* como tales se clasifican en la División 8, Grupo 84, Fracción 841, Clase I, con el propósito de que puedan solicitar un registro patronal por cada una de las clases que así requieran, según los servicios que presten.

Obligación de informar al IMSS de las actividades para intermediarios

El artículo 15-A de la LSS establece la obligación para las prestadoras de servicios de personal –intermediarios, sólo ellos– de proporcionar información de manera trimestral al IMSS de las actividades de los mismos. El patrón o sujeto obligado, cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, deberá presentar la información relativa a las partes y generalidades de los contratos de prestación de servicios o trabajos a que se refiere el quinto párrafo del artículo 15-A de la LSS conforme a los procedimientos señalados en la página: http://www.imss.gob.mx/tramites/imss02074

Como puede observarse, esta disposición debería aplicar sólo a intermediarios, de acuerdo con dos consideraciones:

a) La disposición es anterior a la existencia de la subcontratación, pues data de 2009.

b) Señala expresamente intermediario laboral, como se muestra:

> **Artículo 15-A.** Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un **intermediario laboral**,[10] 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 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, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo.

(Énfasis añadido.)

c) Sin embargo, dada la redacción del tercer párrafo, cuando se omita el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social, será el prestatario y no el prestador del servicio –en cuanto al IMSS– quien asuma la responsabilidad, ello aunque la LFT señale una responsabilidad compartida para efectos laborales.

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 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 dichos 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.

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

Los contratantes deberán comunicar trimestralmente ante la Subdelegación correspondiente al domicilio del patrón o sujeto obligado, y del beneficiario respectivamente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente.[11]

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 de Registro Patronal ante el IMSS; 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 y el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

El patrón incorporará 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.

Cuando el patrón se obligue a poner 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 del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, únicamente ante la subdelegación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal.

La información prevista en este artículo podrá ser presentada a través de los medios señalados en el último párrafo del artículo 15 de esta Ley, conforme a las reglas generales que para tal efecto emita el Consejo Técnico.

Para los efectos de este artículo, el Gobierno Federal, en ningún caso, será considerado como intermediario laboral.

(Énfasis añadido.)

Como se explicó, no aplica el artículo 15-A de la LSS en caso de subcontratación, pues atenidos al principio de legalidad que establece que las autoridades sólo pueden hacer, exclusivamente, lo que la ley les mandata y los artículos 9 de la LSS y 5 del CFF (para efectos del INFONAVIT) establecen que tratándose de los elementos de la contribución, en este caso el sujeto, deben interpretarse de manera estricta.

Quizá por ello, el 4 de junio de 2015 el INFONAVIT publicó un Decreto que establece una adición (artículo 29-Bis) que es básicamente una copia del artículo 15-A de la LSS, pero incorpora, en lo que respecta a aportaciones de vivienda, como responsables solidarios tanto a los intermediarios laborales como a los contratistas, que se muestra:

4.1.3. LEY DEL INSTITUTO DEL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES

El INFONAVIT no establece en su ley disposiciones específicas para las *outsourcing* hasta el 4 de junio de 2015, al adicionar el artículo 29-Bis, semejante al 15-A de la LSS, pero con mayor alcance, pues ya incorpora en la obligación de informar a la subcontratación contenida en los artículos 15-A a D de la LFT.

De la responsabilidad solidaria en materia fiscal en caso de intermediación y en caso de subcontratación en materia de INFONAVIT:

> **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**,[12] 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.**
>
> (Énfasis añadido.)

Sin embargo, en el segundo párrafo deslinda de la responsabilidad solidaria a los contratantes, cuando los intermediarios o contratistas cumplan con sus obligaciones en términos de lo dispuesto en la LFT:

> 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.

Considero arriesgado para los fines de recaudación del INFONAVIT el sujetarse al cumplimiento de disposiciones del trabajo en las que dicho organismo no tiene facultad de incidir, pues sólo las Juntas federales o locales pueden determinar la existencia o no de una relación laboral.

El penúltimo párrafo del artículo 29-Bis es idéntico al tercer párrafo del artículo 15-A de la LSS:

> 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 (la Ley del Seguro Social hace referencia a otros sujetos de aseguramiento)** 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.

Las empresas contratantes y contratistas (en el caso del IMSS hay quienes interpretan que sólo le habla a los contratantes laborales y no a los "contratantes" como partes) deberán comunicar trimestralmente ante la **delegación de recaudación** correspondiente **al domicilio del patrón** o sujeto obligado, (cuidado; deberá notificarse en el domicilio del contratante independientemente que no concuerde con el del contratista) en los mismos términos de los artículos 29, 30, 31, 32, 33, 34 y 35 de esta ley, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente:

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 (aquí omite, como señala la LSS: otros sujetos de aseguramiento; pues en el caso del INFONAVIT sólo es aplicable a trabajadores, no así, por ejemplo; a socios cooperativistas) de que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

El patrón contratista incorporará 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.

Cuando el patrón contratista se obligue a poner 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 delegación recaudadora del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, **únicamente ante la delegación de recaudación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal. (Esta disposición es contrastante con lo dispuesto en el cuarto párrafo que establece que se deberán presentar en el domicilio fiscal del contratante).**

(Énfasis añadido.)

En el artículo Único Transitorio se establece que esta disposición entró en vigor el 5 de junio de 2015.

Estimo que habrá muchos juicios e incluso amparos, pues esta disposición es redundante, como se ha mostrado con la LSS en su artículo 15-A.

Para que se aprecien mejor las diferencias, se plasman a continuación ambas disposiciones y se comparan:

Comparativo:

Artículos 15-A de la LSS y 29-Bis de la LINFONAVIT:

A partir del 10 de julio de 2009	Artículo 29-Bis, vigente a partir del 5 de junio de 2015
Artículo 15-A. Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, 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.	**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.

de las obligaciones contenidas en esta Ley.	contenidas en esta Ley.
No serán considerados intermediarios, sino patrones, 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, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo.	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 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 dichos 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.	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.	Asimismo, el Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios, del requerimiento a que se refiere el párrafo anterior.
Los contratantes deberán comunicar trimestralmente ante la **Subdelegación** correspondiente al domicilio del patrón o sujeto obligado, y del beneficiario respectivamente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente:	**Las empresas** contratantes y **contratistas** deberán comunicar trimestralmente ante la delegación de recaudación correspondiente al domicilio del patrón o sujeto obligado, en los mismos términos de los artículos 29, 30, 31, 32, 33, 34 y 35 de esta ley, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente:
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 de Registro Patronal ante el IMSS; 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.	**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 y el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.	**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.
El patrón incorporará 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.	El patrón **contratista** incorporará 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.
Cuando el patrón se obligue a poner 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 del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, únicamente ante la subdelegación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal.La información prevista en este artículo podrá ser presentada a través de los medios señalados en el	Cuando el patrón contratista se obligue a poner 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 delegación **recaudadora** del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, únicamente ante la delegación de recaudación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal.

último párrafo del artículo 15 de esta Ley, conforme a las reglas generales que para tal efecto emita el Consejo Técnico.Para los efectos de este artículo, el Gobierno Federal, en ningún caso, será considerado como intermediario laboral.

4.1.3.1. SIRESO INFONAVIT

Cuando en la contratación de trabajadores participe un intermediario laboral o contratista, y el beneficio del trabajo lo reciba otra persona denominada beneficiario o contratante, ambos serán responsables solidarios entre sí y en relación con el trabajador respecto de las obligaciones contenidas en la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT). No se considera intermediario laboral sino patrón la unidad económica de producción o distribución de bienes o servicios, constituida de acuerdo a la legislación aplicable, que cuenta con un lugar de negocios y brinda un servicio o producción de un bien, con herramientas, insumos y trabajadores propios y suficientes, quienes se desempeñan bajo el mando y subordinación únicamente del patrón.

Cuando un patrón ponga a disposición trabajadores a un beneficiario, este último asumirá las obligaciones establecidas en la ley de referencia. Los contratantes y contratistas, sean personas físicas o morales, deberán comunicar trimestralmente lo siguiente:

a) El nombre, denominación o razón social; clase de persona moral; objeto social; domicilio social, fiscal; RFC y NRP, entre otros.

b) Objeto del contrato, vigencia del mismo, perfiles, puestos o categorías indicando si es personal operativo, administrativo o profesional, la justificación del trabajo especializado y el número de trabajadores que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

Remítase a lo dispuesto en la página electrónica:

http://portal.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/infonavit/patrones/mis_compromisos/sireso_29_bis

4.2. CONTRIBUCIONES LOCALES

Con frecuencia se solicita en las leyes locales obligaciones de registro ante el padrón estatal de pago de contribuciones a la nómina o de retención –cuando el domicilio fiscal del prestador del servicio está fuera de la entidad, como ocurre por ejemplo en el Estado de México– de prestadores de servicios *outsourcing*, sin importar la modalidad que se utilice al respecto, cuando proporcionen personal que desarrolle la actividad en el territorio del estado de que se trate.

DE LA RESPONSABILIDAD SOLIDARIA, SUBSIDIARIA Y DIRECTA EN LA CONTRATACIÓN DE TERCEROS

4.3. DE LA SUSTITUCIÓN PATRONAL

Analizaré la sustitución patronal, puesto que es otra fórmula utilizada para transferir a los trabajadores entre la empresa beneficiaria a la *outsourcing*.

4.3.1. ASPECTOS LABORALES Y DE SEGURIDAD SOCIAL EN LA SUSTITUCIÓN PATRONAL

Conforme al artículo 41 de la LFT, se establece (sin precisar cuándo ocurre ni las circunstancias y características, las que han tenido que ser determinadas por la jurisprudencia) el concepto de sustitución patronal. Por ejemplo, la siguiente tesis:

> **SUSTITUCIÓN PATRONAL. CASO EN QUE SE CONFIGURA.** La sustitución patronal opera cuando se transmite total o parcialmente la entidad jurídica económica que dio origen a la relación laboral y si se continúa explotando el trabajo que se realizaba para el patrón original.

> En consecuencia, si el comprador adquirió en su totalidad una negociación o unidad económica, propiedad de una persona moral y la siguió explotando, resulta claro que para los efectos de las normas del trabajo y de la sustitución patronal, no era necesario que hubiese adquirido en su totalidad a la persona moral, sino que bastaba para ello, que se hubiese apropiado en su totalidad de la sucursal o de la empresa respectiva, en la que se generó la relación de trabajo.

La LFT sólo señala que la sustitución de patrón no afectará las relaciones de trabajo de la empresa o establecimiento y que el patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo por las obligaciones derivadas de las relaciones de trabajo y de la ley, nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de seis meses; Concluido éste, subsistirá únicamente la responsabilidad del nuevo patrón.

4.3.2. LA SUSTITUCIÓN PATRONAL

Como su nombre lo indica, es el cambio de un patrón por otro.

El primer caso que revisaré es cuando se da la "sustitución laboral" por ministerio de ley; conforme a la LFT, cuando un contratista (una persona contratada para prestar diversos servicios con trabajadores a su cargo) no cumple sus obligaciones laborales, la LFT precisa que el contratante (beneficiario de los servicios) deberá responder (junto con aquél) de las responsabilidades laborales, incluido el pago de aportaciones de seguridad social.

En tal caso, no estamos en presencia de una sustitución patronal común, sino de una sustitución al revés: quien no quería la relación la adquiere, por mandato de ley, conjuntamente con el contratista incumplido y se convierte en patrón sustituto, aunque no deja el contratista de tener las obligaciones, aun cuando las cubra el contratante. No conozco un caso concreto, pero me parece cuesta arriba que el IMSS o el INFONAVIT puedan fundar y motivar a ambos (contratante que ya cumplió y contratista) el crédito fiscal y cobrarlo. Pues estarían incurriendo en una ilegalidad, aun al amparo de la ley, contraviniendo lo dispuesto en el artículo 1, segundo y tercer párrafos de nuestra Carta Magna.

Respecto al término "sustitución patronal", Mario de la Cueva, en su libro *Nuevo Derecho Mexicano del Trabajo*, expresa que es el principio de la transmisión de la propiedad de una unidad económica de producción o distribución de bienes o de servicios, por lo que no se disuelve ni afecta en forma alguna la relación laboral, sólo es un reemplazo de una de las partes de esa relación. Cuando alguna empresa transmite bienes a otra (fusión, escisión, traspaso de la negociación a un tercero, u otros motivos) con la finalidad de continuar la actividad principal de la misma, ya sea a través de la compraventa de los activos, o bien mediante la unión de dos o más empresas, estará presente la figura jurídica denominada sustitución patronal. La sustitución de patrón se realiza cuando la negociación, considerada como unidad económico-jurídica, se transmite de una persona a otra en forma tal que el patrimonio como unidad, o una parte del mismo, que a su vez constituya una unidad de la misma naturaleza, pase a ser parte del patrimonio de otra persona; es decir, que esa unidad, como tal, pase a una nueva persona.

O sea que la sustitución patronal acontece cuando un patrón es sustituido por otro en sus obligaciones jurídicas, sin que ello altere las condiciones de trabajo (los empleados conservan sus derechos) y el nuevo patrón responde por las obligaciones de los empleados. Esta sustitución puede ser de hecho (cuando subsisten la fuente, la maquinaria, los trabajadores en el mismo domicilio o cuando no habiendo aquéllas, sigan siendo los mismos socios en el mismo lugar) o de derecho, cuando se acuerda y hace pública a los trabajadores.

4.3.3. SUSTITUCIÓN PATRONAL PARA EFECTOS DEL IMSS

La sustitución patronal para efectos del IMSS sólo acontece en relación con los créditos fiscales (para su notificación y cobro). Señala el artículo 290 de la LSS que se considera que hay sustitución de patrón cuando:

> **I.** Exista entre el patrón sustituido y el patrón sustituto transmisión, por cualquier título, de los bienes esenciales afectos a la explotación, con ánimo de continuarla. El propósito de

continuar la explotación se presumirá en todos los casos, y

II. En los casos en que los socios o accionistas del patrón sustituido sean, mayoritariamente, los mismos del patrón sustituto y se trate del mismo giro mercantil.

En caso de sustitución, el sustituido será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de esta ley, nacidas antes de la fecha en que se avise al instituto por escrito la sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

Aquí hay un riesgo para el IMSS si su burocracia deja de informar al patrón sustituto en los seis meses señalados en ley, estará impedido legalmente a cobrarle los adeudos por incumplir el plazo fijado en la ley. Por ello el mismo artículo precisa que el instituto deberá, al recibir el aviso de sustitución, comunicar al patrón sustituto las obligaciones que adquiere. Igualmente deberá, dentro del plazo de seis meses, notificar al nuevo patrón el estado de adeudo del sustituido.

En cuanto al INFONAVIT, la responsabilidad solidaria es por dos años, de conformidad con el último párrafo del artículo 29 de su ley; y conforme a la fracciones I y IV del mismo numeral, son obligaciones del patrón sustituto inscribirse y proporcionar al INFONAVIT los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, en materia de vivienda.

También precisa, aunque no suena necesario, pero en virtud de su propia definición de sustitución patronal (artículo 290, fracción I), que no existe sustitución patronal cuando los trabajadores de una empresa reciban los bienes de ésta en pago de prestaciones de carácter contractual por laudo o resolución de la autoridad del trabajo y directamente se encarguen de su operación para efectos de la LSS, aunque pudiere haberla respecto a lo laboral, cuando sólo algunos trabajadores reciban la negociación y otros continúen con tal carácter prestando servicios, pero ante el IMSS tendrían que ganar una o más demandas los trabajadores para desvirtuar el texto de ley, en ese caso particular.

El artículo 290 la establece para efectos del IMSS, es decir, adicionalmente a aquéllas en que se configure la misma en relación con lo laboral, en el caso de transmisión, por cualquier título, de los bienes esenciales afectos a la explotación, con ánimo de continuarla y cuando haya identidad de socios en el mismo giro.

El artículo 16 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización, establece la obligación de presentar un aviso por esta sustitución patronal. Debe presentarse el Aviso de Modificación al Registro Patronal Homoclave IMSS-02-002-C, modalidad por sustitución patronal que consiste en presentar un escrito comunicando la sustitución patronal en el que se describa el detalle de la operación de la misma y los datos descritos y no contenidos en los formatos y la documentación listada en la página http://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/IMSS-02-002-C.pdf.

4.3.4. DE LA SUSTITUCIÓN PATRONAL PARA LA CREACIÓN DE UNA *OUTSOURCING*

Para una empresa que tenga sus trabajadores aunque ellos le sirven a un tercero (cliente, no importa si es empresa mexicana o extranjera) bajo un modelo de prestación de servicios de personal o bajo la prestación de servicios pura (lo que debiere ser el *outsourcing*) y que se decide se incorporen a las filas del cliente en una empresa creada para ello, en México, existen dos modalidades:

a) La liquidación de los trabajadores. En este caso existen dos aristas: la legal y la práctica: normalmente se negocia con el empleado la liquidación y se firma ante la Junta, cuidando que no contenga ninguna renuncia de derechos del trabajador y quedando en posibilidades de contratarse con quien le convenga.

b) La sustitución patronal. En este caso, estamos en presencia de un acuerdo entre empresas que se notifica a la Junta, al IMSS y a los trabajadores, en el cual se mantienen intactos sus derechos laborales, antigüedad, etcétera.

No obstante, es común que algún trabajador no esté de acuerdo y solicite su liquidación ¿Es procedente? ¿Tendré problema si firmo la sustitución patronal sin que estén de acuerdo los trabajadores?

Existen diversas maneras de abordar el tema:

a) La sustitución patronal consiste en respetar los derechos de los trabajadores y antigüedad, si alguno no quiere, que se vaya, sin responsabilidad, no es causal de rescisión para el trabajador, siempre que se le respeten: puesto, condiciones de trabajo, pago y antigüedad, como corresponde a una sustitución patronal, ésta (la sustitución patronal) se registra tanto en la Junta de Conciliación y Arbitraje, para que ésta (la Junta) dé fe de que se están reconociendo los derechos de los trabajadores, como en el IMSS. Si un trabajador decide no incorporarse tendría que renunciar. No habría por qué liquidarlo, a mi juicio no procede la indemnización.

b) Otra posibilidad práctica es pasar a la nueva empresa sólo a los que estén de acuerdo y cancelar el contrato con la empresa anterior, depende de cómo estén redactados los contratos, es posible que no se les tenga que liquidar.

c) Otra opción es liquidarlos y ya no recontratarlos, pero habrá que evaluar costo-beneficio y el clima laboral, necesidad y especialización de dichos trabajadores, costos de capacitación e integración de nuevo personal, etcétera.

Tenga mucho cuidado. Pongo como ejemplo un caso reciente:

El del segundo banco del país, Bancomer, que realizó un convenio de sustitución patronal. Así, BBVA Bancomer, S.A. (la operadora) sustituyó al banco como empleadora de todos los trabajadores del grupo financiero, que obviamente siguieron laborando. La operadora es una prestadora de servicios que asume las obligaciones laborales del banco, pero como empresa independiente del banco y de sus ganancias; con ello el banco consiguió que sus empleados perdieran el derecho a participar en sus utilidades. Las utilidades de BBVA Bancomer de enero a septiembre de 2012 ascendieron a 20 mil 437 millones de pesos; si el reparto de utilidades debe ser equivalente al 10% de las mismas, calcule usted lo que el banco ha dejado de entregarle a sus empleados desde 2007 a la fecha.

Incluso su sindicato accedió a cambiar su personalidad jurídica de bancario a sindicato de servicios, ello derivó en que los trabajadores de la operadora no tuviesen derecho a las prestaciones que corresponden al gremio bancario, puesto que dejaron de pertenecer a él. Desde el 1 de enero de 2007 entró en vigor esta sustitución que, como se señala, determinó un nuevo convenio sindical, nuevo contrato colectivo y nuevo empleador, con la complacencia –incluso– de la Junta Federal (por haber sido bancario) de Conciliación y Arbitraje.

Sin embargo, un Tribunal declaró, en 2015, que el convenio de sustitución patronal de Bancomer es ilegal. El fallo corresponde a la demanda que presentó un trabajador despedido en noviembre de 2006, después de 30 años de servicios. Acudió a Conciliación y Arbitraje para demandar su reinstalación y el pago del reparto de utilidades a Bancomer y a la empresa que actúa como operadora. Su alegato se basó en que su auténtico patrón era la institución bancaria y que el convenio de sustitución patronal con la otra Bancomer no tenía efectos legales.

Después de seis años de litigio, la JFCA resolvió a favor de Bancomer. El trabajador solicitó entonces un amparo del Poder Judicial Federal.

El Tercer Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito determinó que el convenio de *outsourcing* en Bancomer es ilegal, ya que **para justificar la existencia de un patrón sustituto es indispensable que se transmita de una empresa a otra el patrimonio como unidad o parte del mismo, cosa que no ocurrió en este caso.**

Apoyados en resoluciones previas de la SCJN, señalan los magistrados: **este Tribunal estima que BBVA Bancomer, Sociedad Anónima, institución de banca múltiple, pretende eludir el cumplimiento de las obligaciones que se han generado con motivo del vínculo laboral** (amparo directo 638/2013). La sentencia les permite a los trabajadores de Bancomer reclamar la regularización de su contratación con la empresa para la que realmente laboran.

Como se observa, ni aun con la asesoría de buenos abogados y la certificación de la Junta, se puede estar completamente seguro si no se realizan todos los procedimientos legales, en este caso faltó liquidar y recontratar, o bien: **transmitir de una empresa a otra el patrimonio como unidad o parte del mismo, cosa que no ocurrió en este caso, constituyéndose como en los precedentes citados en esta obra una violación de fondo que nuevamente ha sido sancionada por un Tribunal, habrá que esperar la decisión al respecto de la SCJN.**

4.4. CONTINGENCIAS DERIVADAS DE INCUMPLIMIENTO DEL CONTRATISTA

a) Si la empresa contratante no cumple con los requisitos previstos en la LFT (cuando la empresa subcontratista no paga por cualquier causa salarios, prestaciones) o no supervisa adecuadamente el cumplimiento de obligaciones laborales, de seguridad social, salud y medio ambiente en el trabajo por parte de la empresa contratada, se puede considerar como el patrón directo de los trabajadores subcontratados, con todas las obligaciones consecuentes.

b) Se constituye en responsable solidario para lo laboral y fiscal (cuando la empresa subcontratista no paga por cualquier causa cuotas de seguridad social e impuestos de sus trabajadores) del pago de las obligaciones no cubiertas. La empresa contratante asume la obligación de pagarlos, ya que se convierte, por ley, en solidariamente responsable.

c) Puede derivar en contingencias operativas muy serias para el contratante al perder contratos con la administración pública o tener que atender litigios fiscales.

4.5. DESVENTAJAS PARA EL TRABAJADOR

a) Con estos contratos se arrebata a los trabajadores la seguridad en la permanencia en el empleo, lo que constituye un grave daño para los trabajadores y sus familias.

b) Se complica la constitución de sindicatos por la falta de estabilidad de los trabajadores en sus puestos y como consecuencia se dificulta la aplicación del derecho de huelga.

4.6. CASO DE CAPITAL CONSTITUTIVO NEGADO EN PRIMERA INSTANCIA

Sin embargo, algunos siguen usando la prestación de servicios como una forma de no cumplir sus obligaciones y, en ocasiones, hasta les dan la razón en Tribunales.

Por ejemplo, el siguiente caso en que un empleado sufre un riesgo y no lo tienen registrado en la empresa correcta y el Tribunal –en primera instancia– determina la improcedencia de un capital constitutivo:

¿Procede la determinación de un capital constitutivo para una empresa cuyo empleado que sufrió el riesgo de trabajo no se encontraba asegurado por el patrón a quien prestaba sus servicios al momento del siniestro, aun cuando estuviese afiliado por otro patrón?

Un capital constitutivo es una sanción[13] a un patrón por:

a) No inscribir al trabajador.

b) Señalar un salario menor al real.

c) Ocasionar que el asegurado sufra un riesgo de trabajo por falta inexcusable del patrón a juicio de la Junta de Conciliación y Arbitraje conforme al artículo 49 (las prestaciones en dinero que se establecen a favor del trabajador asegurado, se aumentarán en el porcentaje que la propia Junta determine en laudo que quede firme). El patrón tendrá la obligación de pagar al instituto el capital constitutivo sobre el incremento correspondiente.

d) Oculte la realización de un accidente sufrido por alguno de sus trabajadores durante su trabajo –el aviso del riesgo de trabajo (accidente o enfermedad de trabajo) deberá darse al instituto, en los

términos que señale el reglamento respectivo. También podrá darse por el trabajador, los beneficiarios del trabajador incapacitado o muerto, o las personas encargadas de representarlos, quienes podrán denunciar inmediatamente al IMSS el accidente o la enfermedad de trabajo que haya sufrido. El aviso también podrá hacerse del conocimiento de la autoridad de trabajo correspondiente, la que, a su vez, dará traslado del mismo al instituto–.

e) O lo reporte indebidamente como accidente en trayecto.[14]

Señala el artículo 53 de la LSS que el patrón que haya asegurado a los trabajadores a su servicio contra riesgos de trabajo, quedará relevado en los términos que señala esta ley, del cumplimiento de las obligaciones que sobre responsabilidad por esta clase de riesgos establece la LFT.

En materia laboral incluso existe una sanción adicional cuando el trabajador fallezca y no esté inscrito ante el IMSS que es el pago de la indemnización por muerte, sin perjuicio del fincamiento de capitales constitutivos.

Por eso es verdaderamente increíble que un Tribunal, en este caso la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del TFJFA, resuelva que resulta improcedente la determinación de un capital constitutivo para efectos del Seguro Social cuando el empleado que sufrió el riesgo de trabajo se encontraba asegurado, aun cuando no hubiese sido afiliado por el patrón a quien prestaba sus servicios al momento del siniestro.

Considero que es una falla de apreciación del Tribunal y estimo que en la siguiente instancia se resolverá de conformidad con la ley, pues si tal fuere, no procedería el fincamiento de capitales constitutivos cuando el trabajador, aun sin estar inscrito (fíjese que la tesis de mérito omite que se generan incluso cuando estuviere indebidamente o con un salario menor) tenga derecho a la seguridad social por algún criterio distinto; como ser beneficiario del IMSS por cualquier otra circunstancia. Transcribo la tesis por su importancia, pues contradice todo lo señalado y lo que se busca por parte de la autoridad laboral y de seguridad social.

> **CAPITAL CONSTITUTIVO PARA EFECTOS DEL SEGURO SOCIAL. RESULTA IMPROCEDENTE SU DETERMINACIÓN CUANDO EL EMPLEADO QUE SUFRIÓ EL RIESGO DE TRABAJO SE ENCONTRABA ASEGURADO, AUN CUANDO NO HUBIESE SIDO AFILIADO POR EL PATRÓN A QUIEN PRESTABA SUS SERVICIOS AL MOMENTO DEL SINIESTRO.**[15] Considerando que la finalidad primordial de la determinación de los capitales constitutivos emitidos por el Instituto Mexicano del Seguro Social, es que le sean reintegradas[16] las erogaciones y prestaciones, en dinero o en especie, otorgadas al trabajador que sufrió el riesgo de trabajo, como consecuencia de que a la fecha del siniestro, no era derechohabientes[17] y por tanto el Instituto no se encontraba obligado a subrogar al patrón respecto a sus obligaciones en materia de prestaciones de seguridad social, es evidente[18] que si el empleado es derechohabiente al momento en que ocurre el riesgo de trabajo, el citado Instituto no puede exigir el reintegro de las prestaciones otorgadas,[19] con independencia de que dicho trabajador no hubiese sido afiliado por el patrón a quien prestaba sus servicios cuando ocurrió el siniestro, en virtud de que al encontrarse inscrito ante ese prestador de servicios médicos, tenía la obligación de dar la atención respectiva. Lo anterior pues si bien la legislación aplicable no establece qué deba entenderse por "capital constitutivo", conforme a los artículos 53, 54 y 77 de la Ley del Seguro Social, éste puede traducirse[20] en la cantidad en dinero que tiene derecho a recibir el Instituto por otorgar las prestaciones de seguridad social a un trabajador o a los beneficiarios de éste, sin tener la obligación de hacerlo, en razón de que el patrón no afilió a su empleado, o lo hizo de manera indebida. De tal manera que si un trabajador sufre un riesgo de trabajo y éste se encuentra asegurado por su anterior patrón, el Instituto no puede determinar capital constitutivo al patrón a quien prestaba sus servicios el empleado al momento del siniestro, pues en todo momento éste fue derechohabiente y por ende el Instituto Mexicano del Seguro Social no tiene derecho a que le sean reintegradas las sumas respectivas, pues sí le correspondía su erogación.

Comentario final

Esta tesis es aberrante, además, porque invita a la simulación o la componenda: el patrón a quien presta sus servicios está obligado conforme a la LSS (artículos 12, 15, fracción I y correlativos) y a la

LFT (artículos 2 y 3, como parte del salario digno o decente) y como parte del derecho humano de los trabajadores, a la salud y a la seguridad social a inscribirlo, so pena de colocarse en la causal de rescisión imputable al patrón –por falta de probidad– y, contrario a lo que señala esta tesis, al fincamiento de capitales constitutivos en los casos señalados en este apartado.

4.7. NUEVA –A PARTIR DE 2015– OPINIÓN DEL CUMPLIMIENTO DE OBLIGACIONES FISCALES EN MATERIA DE SEGURIDAD SOCIAL

Con fundamento en el artículo 32-D del CFF, la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal, la Procuraduría General de la República (PGR), así como las entidades federativas que vayan a realizar contrataciones por adquisición de bienes, arrendamientos, prestación de servicios u obra pública con cargo total o parcial a fondos federales, cuyo monto exceda de 300 mil pesos, sin incluir el IVA, están obligadas a cerciorarse de que los particulares con quienes vayan a celebrar el contrato y de aquéllos con los que estos últimos subcontraten, se encuentren al corriente en sus obligaciones en materia fiscal –incluidos los de seguridad social– y no se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en el primer párrafo del citado artículo.

De igual forma, esas dependencias o entidades deberán constatar ese cumplimiento cuando pretendan otorgar subsidios o estímulos hasta por la cantidad de 30 mil pesos.

En ese sentido, el IMSS dio a conocer el Acuerdo ACDO.SA1.HCT. 101214/281.P.DIR y su Anexo Único, dictado por el H. Consejo Técnico, relativo a las Reglas para la obtención de la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social, con el fin de establecer el procedimiento para obtener dicha opinión del instituto.

A partir del 2 de marzo de 2015 y derivado de lo dispuesto en la reforma al artículo 32-D del CFF que obliga a los particulares (que tengan el carácter de patrones y que deseen ser proveedores de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal, así como la PGR en contrataciones mayores a 300 mil pesos) a obtener una opinión –se estima que favorable– del cumplimiento de obligaciones fiscales del IMSS (aún está pendiente de revisar si ésta es una práctica legal del instituto, pues si bien es cierto que es un organismo fiscal autónomo, no está clara la disposición –el 32-D sí abarca aportaciones de seguridad social o sólo impuestos controlados por el SAT– y si existen facultades para el H. Consejo Técnico para emitirlas o se fueron por la "libre", como se dice coloquialmente) emitió nuevas obligaciones para los proveedores a quienes se adjudique el contrato, quienes para poder subcontratar deberán solicitar y entregar a la contratante la constancia de cumplimiento de las obligaciones fiscales de aquéllos a quienes se subcontrate, no sólo la emitida a través de la página de Internet del SAT, también opinión de cumplimiento en materia de seguridad social.[21]

La Opinión del Cumplimiento de sus Obligaciones Fiscales en Materia de Seguridad Social, permite avalar que el solicitante –el contratista y toda la cadena de subcontratados– debe vigilar que aquéllos a quienes subcontrate estén al corriente de sus obligaciones en la materia a la fecha de solicitud, lo que se ha dado en llamar "cadenas de cumplimiento".

4.7.1. PROCEDIMIENTO PARA OBTENER LA OPINIÓN DEL IMSS

Los particulares que pretendan obtener del IMSS la Opinión del Cumplimiento de sus Obligaciones Fiscales en Materia de Seguridad Social, realizarán lo siguiente:

a) Ingresarán en la página de Internet del instituto (www.imss.gob.mx), en el apartado "Patrones o empresas", después en "Escritorio virtual", donde se registrarán con su firma electrónica (FIEL) y contraseña, y deberán aceptar los términos y condiciones para el uso de los medios electrónicos. En el supuesto de tener un representante legal, éste ingresará con su FIEL.

b) Elegirá la sección "Datos Fiscales" y en el apartado "Acciones", la opción "Opinión de cumplimiento". Tratándose de representantes legales, previamente, en el apartado "Empresas representadas" deberá seleccionar la persona representada de la cual requiere la opinión de cumplimiento.

c) Después de elegir la opción "Opinión de cumplimiento", el particular podrá imprimir el documento que contiene la opinión de cumplimiento de obligaciones fiscales en materia de seguridad social. Esa opinión se generará atendiendo a la situación fiscal en materia de seguridad social del particular en los siguientes sentidos:

- Positiva. Cuando el particular esté inscrito ante el instituto y al corriente en el cumplimiento de las obligaciones; es decir, que todos sus registros patronales estén vigentes, no tenga créditos fiscales firmes determinados y si tiene autorización para el pago a plazos también se encuentre al corriente y con el interés fiscal garantizado.

- Negativa. Cuando el particular no esté al corriente en el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social; es decir, no cumpla con las condiciones referidas en el inciso a).

4.7.2. VIGENCIA DE LA OPINIÓN

La opinión de cumplimiento, en caso de ser positiva, tendrá una vigencia de 30 días naturales contados a partir del día de su emisión.

Para conocer los requisitos del trámite acuda a:

http://www.imss.gob.mx/tramites/cumplimiento-obligaciones que incluso contiene un video tutorial para realizar el trámite.

4.8. ASPECTOS LEGALES (LFT) A CONSIDERAR POR LA TRANSMISIÓN DE PERSONAL A LA *OUTSOURCING*

Para un traspaso obligado de los trabajadores, será muy importante que se revise cuál será el procedimiento legal a utilizar en materia laboral, pues de ello derivan los trámites a realizar ante el IMSS e INFONAVIT e incluso tiene diverso alcance financiero. Nunca será lo mismo pagar una liquidación, un finiquito o, lo que se hace con mayor frecuencia, aunque sin cumplir los procesos legales, simplemente se cambia de razón social a los empleados.

Alta y baja en el IMSS:

Con frecuencia solamente se presenta la baja de los trabajadores en la empresa contratante y se efectúa la inscripción en la *outsourcing*.

Esto es muy delicado, pues si el empleado demandara podría hacerlo por falta de pago de la liquidación respectiva y violación a sus derechos, entre los cuales, sin duda, debe considerarse la antigüedad en el puesto. Es también frecuente que se reconozca la antigüedad, pero que deje de plasmarse en el salario base de cotización a cubrir ante el IMSS, con los riesgos que ello conlleva en caso de demandas posteriores o de incapacidades del trabajador.

4.9. LA FISCALIZACIÓN AGRESIVA POR PARTE DE LAS AUTORIDADES FISCALES Y EL ALCANCE DE RESPONSABILIDAD PARA LOS ÓRGANOS DE ADMINISTRACIÓN EN PERSONAS MORALES PARA 2016

Para que el Estado cumpla sus fines requiere recursos. Así lo señala el artículo 31, fracción IV constitucional. En ese tenor, la autoridad envía al legislador un proyecto de reformas fiscales año con año. Desgraciadamente, si para 2016 el panorama se veía complicado, los acontecimientos recientes –incertidumbre recesiva, el uso de la devaluación como instrumento de competitividad por parte de China; la tasa de interés en aumento en los Estados Unidos de América y preponderantemente la baja en las cotizaciones del petróleo mexicano– han hecho que las condiciones del país estén con alertas amarillas y rojas. Deben cubrirse obligaciones y se requieren recursos que no podrán allegarse vía reformas ante el compromiso de la administración de no mover el marco fiscal en el sexenio para darles certeza a los inversionistas en las reformas impulsadas e inversiones.

Así las cosas, el único camino viable para el Estado son las auditorías y una fiscalización agresiva por las autoridades fiscales federales. Permítame el lector nombrar las más comunes:

a) El Servicio de Administración Tributaria (SAT) –órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público–.

b) El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) en términos de los artículos 5, 9 y 287 de la Ley del Seguro Social.

c) El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT).

d) Los estados cuando ejerzan en términos de la ley de coordinación fiscal.

Las facultades del SAT e INFONAVIT se establecen en el artículo 42 del Código, aunque tratándose de las del IMSS se establecen en el artículo 251 de la Ley del Seguro Social.

Los objetivos del ejercicio de las facultades señaladas conforme al artículo 42 del CFF son:

a) Revisar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales.

b) Comprobar la existencia o no en la comisión de delitos fiscales y

c) para proporcionar información a otras autoridades fiscales.

Recuerde que las revisiones se dividen en tres (sin considerar las facultades para revisiones específicas, como las de emisión de comprobantes, rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, etcétera):

- Visitas domiciliarias.[22]
- Revisiones de escritorio o gabinete[23] (se lleva la información a la autoridad fiscal).
- Las nuevas revisiones electrónicas a partir de septiembre de 2016.[24]

Cabe hacer la aclaración que las Revisiones Electrónicas se encuentren en el análisis de la información y documentación que obre en poder de la autoridad, sobre uno o más rubros o conceptos específicos de una o varias contribuciones.

Las facultades son:

Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban **en su domicilio**, establecimientos, en las **oficinas de las propias autoridades o dentro del Buzón Tributario**, dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

Responsabilidades de la administración en tratándose de irregularidades (hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento) a partir de 2016:

Señala la adición al artículo 42 para 2016 que en tratándose de las facultades señaladas, cuando la autoridad detecte hechos u omisiones que puedan entrañar un incumplimiento en el pago de contribuciones, deberán informar por medio de Buzón Tributario **al contribuyente, a su representante legal**, y en el caso de las personas morales a sus **órganos de dirección** de las empresas, es decir, gerentes, administradores, etcétera, por conducto del representante legal. Dicho aviso deberá efectuarse en un plazo de al menos 10 días hábiles previos al del levantamiento de la última acta parcial, del oficio de observaciones o de la resolución definitiva en el caso de Revisiones Electrónicas. Para tal efecto, los particulares **deberán acudir a las oficinas** de la autoridad –que estén llevando a cabo el procedimiento–, para conocer los hechos y omisiones que hayan detectado, e incluso señala la reforma que podrán asistirse por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, de manera presencial, cuando acudan a las oficinas de las autoridades fiscales y que la autoridad plasmará en última acta parcial, el oficio de observaciones o la resolución definitiva en el caso de

Revisiones Electrónicas, la asistencia o inasistencia de los interesados para ejercer su derecho a conocer el estado del procedimiento a que está siendo sujeto; previamente a ello, deberá levantarse un acta circunstanciada.

Hasta 2015 la autoridad no contaba con estas facultades. Las acciones de la autoridad no alcanzaban a los funcionarios –normalmente empleados–; se dirigían hacia la empresa.

Pero ¿cuál es el alcance de esta reforma? Algunos autores señalan que ahora la autoridad fiscal tiene la facultad de notificarle al representante legal y los órganos de dirección para crear responsabilidad solidaria de ellos por las posibles contribuciones determinadas. No lo creo así, producto de que tal responsabilidad solidaria no está prevista en el artículo 26 del CFF, que sólo la prevé para los socios y los administradores[25] en los siguientes casos:

> **III.** …
>
> …
>
> La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, **que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales**, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, **cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos**:
>
> **a)** No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
>
> **b)** Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en este Código y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
>
> **c)** No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
>
> **d)** Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento de este Código.

Como se aprecia, la responsabilidad solidaria sólo se prevé para los órganos de administración; administrador único o similar y el consejo y sólo en las hipótesis señaladas –que además han sido exploradas ampliamente por los Tribunales y existe debida jurisprudencia de la SCJN hasta por contradicción de tesis.

En este tenor, solo queda pensar que la reforma traerá una situación delicada para quienes actúan en los órganos de administración y de dirección de las empresas, quienes muy probablemente se ven involucrados en temas de carácter administrativo –que pensamos no son procedentes– y en temas de índole penal (recuerde que la doctrina penal sanciona conductas y los delincuentes son: el autor intelectual; el autor material; coautor(es); cómplice(s); encubridor(es); quien incite a la comisión del ilícito; quien debiendo evitarlo, no lo haga.

Con diferentes matices, agravantes y atenuantes.

Éste, en mi opinión, es un cambio sustancial: determinar responsabilidades de los órganos de dirección. Esta novedad dará mucho de qué hablar en un futuro próximo.

4.10. FISCALIZACIÓN A SUBCONTRATACIÓN A PARTIR DE 2017

Con fecha 30 de septiembre de 2016, el Servicio de Administración Tributaria (SAT) dio a conocer la especificación técnica del complemento de recibo de pago de nómina del Comprobante Fiscal

Digital por Internet (CFDI), en su versión 1.2, la cual estará vigente a partir del 1 de enero de 2017 y establece estas obligaciones a incorporar en el CFDI de nóminas:

Complemento de CFDI de Nómina 1.2. para *outsourcing*

El SAT dio a conocer de manera anticipada la versión 1.2. del Complemento para elaborar los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet para Nóminas.

Este nuevo complemento tiene más de 77 conceptos entre obligatorios, opcionales y condicionales, 37 de los cuales son nuevos. Los conceptos para la nómina aplicable a las empresas que otorguen servicios de subcontratación de personal deberán realizar sus CFDI de nómina con el complemento 1.2.

El XML de Nominas para 2017 tendrá nuevos nodos y atributos, entre los principales campos se encuentran aquéllos a requisitar quienes tengan a personal subcontratado.

Estos campos serán obligatorios para los que presten el servicio de subcontratación de personal:

nomina:SubContratacion	Nodo nuevo. Expresar lista individualizada de personas subcontratadas.
@RfcLabora	Dato nuevo. RFC de la persona que subcontrata.
@PorcentajeTiempo	Dato nuevo. Expresar el porcentaje del tiempo que prestó sus servicios con el RFC que lo subcontrata.

La información del nodo “SubContratacion” es la relativa a los casos en donde el emisor del comprobante presta servicios de subcontratación o de tercerización de nómina. Se debe ingresar cuando se esté obligado conforme a las disposiciones aplicables.

RFCLabora: es el RFC de la persona o empresa que subcontrata o terceriza, es decir, de la persona o empresa en donde el trabajador presta directamente sus servicios, misma que paga a otra que funge como patrón.

Ejemplo del llenado:

La empresa A subcontrata a la empresa B, para que esta última contrate (en calidad de patrón) y le proporcione trabajadores que desarrollarán sus actividades para la empresa A. En este caso el RFC que se requiere es el de la empresa A.

PorcentajeTiempo: es el porcentaje del tiempo que prestó sus servicios con el RFC que lo subcontrata. La suma de los valores de este campo, cuando el trabajador haya prestado servicios para distintas empresas, debe ser igual a 100.

Como se observa, dentro de uno de los nuevos requisitos que incorpora el SAT en el complemento del CFDI de nómina a partir del 1 de enero de 2017 es del de señalar los datos de las personas que subcontrataron. Este nuevo nodo aplicable exclusivamente a quienes subcontraten, parecería no ser aplicable a la intermediación laboral.

Además se debe indicar en cada CFDI el porcentaje del tiempo que el trabajador de que se trate prestó sus servicios a quien le subcontrató y el RFC de este último.

Sin embargo, este punto no es claro porque no señala con precisión ¿a qué se refiere la autoridad con el término porcentaje? Desde luego habrá que determinar una proporción en el periodo de nómina, pero no se especifican los parámetros para tal efecto: no se indica si al tiempo que trabaja el colaborador de acuerdo con el periodo de pago o al que lleva laborando para el beneficiario de dichos servicios a otro. Con certeza habrá nuevas disposiciones que lo aclaren; sin embargo, a la fecha de término de esta obra queda pendiente, lo que es un hecho es que el CFDI de nómina será utilizado para la fiscalización del *outsourcing*, por lo menos en su modalidad de subcontratación.

Sugiero a usted estar atento de lo que precise la autoridad posteriormente.

No obstante, puedo señalar que estas nuevas medidas, junto con las acciones ya implementadas

por la autoridad, tienen por objeto evitar el mal uso del *outsourcing*.

Comprobación fiscal –timbrado de nóminas– 2017

Para 2017 se aprobaron cambios importantes en materia de comprobación fiscal de nóminas:

a) Continúa la obligación de expedir CFDI por el pago de salarios, sólo que de los 77 campos que constituyen el complemento de nómina, 37 son nuevos. Revise al respecto las ligas: http://www.slideshare.net/satmx/nomina-digital y http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Documents/Complementoscfdi/catalogoscomplementonomina.pdf

b) Continúa la obligación de expedir CFDI por el pago de salarios en el caso de facilidades administrativas, como en tratándose de trabajadores del campo y transportistas.

c) Indica la autoridad que para 2017 la nómina deberá contener el RFC a 13 posiciones o no será posible su emisión y/o deducción.

d) Un cambio, sin lugar a dudas trascendente, es el relativo a la comprobación de deducciones de nómina en *outsourcing* para evitar prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de obligaciones de los contribuyentes por parte de las autoridades fiscales ante las diferentes conductas que se han detectado en el uso de la figura de la subcontratación:

Principales cambios tanto para los que dan el servicio de subcontratación de personal como los que adquieren el servicio:

Nómina de trabajadores que usen los registros contables conocidos como “Mis cuentas” en la página del SAT

A partir de 2014 los contribuyentes deben emitir factura electrónica por concepto de las remuneraciones por salarios y prestaciones e ingresos que la LISR asimila a salarios. Adicionalmente conforme al artículo 28, fracción IV del CFF, los contribuyentes deben enviar al SAT su contabilidad electrónica de manera mensual, excepto las personas físicas con ingresos menores a 4 millones de pesos el ejercicio inmediato anterior, personas físicas del Régimen de Incorporación Fiscal, donatarias con ingresos menores a dos millones de pesos el ejercicio inmediato anterior y asociaciones religiosas que opten por el registro electrónico de sus operaciones en “Mis cuentas”.

Factura electrónicamente tu nómina con Mis cuentas:

En este caso, por favor revise el tutorial: http://www.slideshare.net/satmx/genera-tu-nmina-como-factura-electrnica-con-mis-cuentas?next_slideshow=2

Comentarios a facilidades administrativas 2016

En tratándose de regímenes con facilidades administrativas, las reglas de juego en materia de deducción de nóminas cambiaron en 2016:

En tratándose de trabajadores eventuales del campo se establece este nuevo requisito:

- Deberán elaborar una relación individualizada de dichos trabajadores que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, así como del impuesto retenido, además de emitir el CFDI por concepto de nómina correspondiente conforme a la parte final del numeral 1.4.

La facilidad señalada establece adicionalmente lo siguiente:

> **Retención del ISR a trabajadores eventuales del campo**
>
> …

1.4. …

Los contribuyentes a que se refiere esta regla que por sus trabajadores eventuales del campo se hayan adherido al "Decreto por el que se otorgan beneficios fiscales a los patrones y trabajadores eventuales del campo", vigente a partir del 1 de enero de 2015, en lugar de aplicar lo dispuesto en el primer párrafo de esta regla, podrán considerar el salario base de cotización que manifiesten para pagar las cuotas obrero patronales al IMSS en los términos del citado Decreto, para determinar la retención a que se refiere el párrafo anterior.

Por lo que se refiere a los pagos realizados a los trabajadores distintos de los señalados en esta regla, se estará a lo dispuesto en la Ley del ISR.

Los contribuyentes que opten por aplicar la facilidad a que se refiere esta regla, por el ejercicio fiscal de 2016 estarán relevados de cumplir con la obligación de presentar declaración informativa por los pagos realizados a los trabajadores por los que ejerzan dicha opción, de conformidad con la fracción X del artículo joveno del Decreto, siempre que, a más tardar el 15 de febrero de 2017, presenten la relación individualizada a que se refiere el primer párrafo de esta regla.

Es el caso que al cierre de esta edición, muchas empresas de este sector no han cumplido la regla por las siguientes consideraciones:

a) Carecen de RFC a 13 posiciones y/o de CURP de sus trabajadores.

b) En el caso, a la fecha de cierre de esta edición, hemos solicitado a diversos síndicos del contribuyente inquieran a la autoridad, para que precise:

- ¿Qué hacer cuando se carezca de RFC de los trabajadores?
- ¿Qué nómina debe timbrarse, la efectivamente pagada o la que se deriva de la aplicación de las facilidades administrativas?
- ¿Por qué periodos es que debe o puede emitirse; por cosecha, por periodo de pago, por ciclo agrícola y cómo se debe llevar a cabo esta obligación: anual, mensual, semestral, por contrato?
- ¿Qué pasa si el trabajador ya dejó de prestar sus servicios, pues estaríamos imposibilitados para su entrega cuando no se cuenta –y esto es común– y no se tuvo la relación completa de datos del trabajador?

Por lo que hace al sector autotransporte

Existen prácticamente las mismas dudas que en el caso anterior y

a) ¿Qué características y periodos puede contener la nómina que ahora deberá "timbrarse" y…

b) ¿Qué debemos o podemos considerar "gastos comunes" para efectos del manual y cómo soportarlo fiscalmente? Expongo un caso:

Una empresa transportista que además, en la central camionera tiene un local que expende café y alimentos y tiene empresas que le apoyan con la limpieza de la terminal, la seguridad y el manejo de paquetería? ¿Qué debemos o podemos considerar "gastos comunes" en tratándose de salarios?

Título 2. Sector de Autotransporte Terrestre de Carga Federal

Retención del ISR a operadores, macheteros y maniobristas

2.1. Los contribuyentes, personas físicas y morales, así **como los coordinados, dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, que tributen en los términos del Título II, Capítulo VII o Título IV, Capítulo II, Sección I de la Ley del ISR**, según sea el caso, para los efectos del cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de retenciones del

ISR por los pagos efectuados a sus trabajadores, **en lugar de aplicar las disposiciones correspondientes al pago de salarios, podrán enterar el 7.5 por ciento por concepto de retenciones del ISR, correspondiente a los pagos realizados a operadores, macheteros y maniobristas, de acuerdo al convenio vigente que tengan celebrado con el IMSS**, para el cálculo de las aportaciones de dichos trabajadores, en cuyo caso **deberán elaborar una relación individualizada de dicho personal que indique el monto de las cantidades que les son pagadas en el periodo de que se trate, en los términos en que se elabora para los efectos de las aportaciones que realicen al IMSS, además de emitir el CFDI por concepto de nómina correspondiente**.

Por lo que se refiere a los pagos realizados a los trabajadores distintos de los señalados en esta regla, se estará a lo dispuesto en la Ley del ISR.

Los contribuyentes que opten por aplicar la facilidad a que se refiere esta regla, por el ejercicio fiscal de 2016 estarán relevados de cumplir con la obligación de presentar declaración informativa por los pagos realizados a los trabajadores por los que ejerzan dicha opción, de conformidad con la fracción X del artículo noveno del Decreto, siempre que, a más tardar el 15 de febrero de 2017, presenten en lugar de dicha declaración, la relación individualizada a que se refiere el primer párrafo de esta regla.

Lo dispuesto en esta regla será aplicable a las personas físicas, morales o coordinados dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga federal, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada en los términos de la Ley del ISR.

(Énfasis añadido.)

...

Concepto de coordinado

2.5. Para los efectos de los artículos 72 y 73 de la Ley del ISR, los contribuyentes dedicados a la actividad de autotransporte terrestre de carga federal, considerarán como coordinado a toda persona moral dedicada exclusivamente al servicio de autotransporte terrestre de carga federal, que agrupa y se integra con otras personas físicas y personas morales similares y complementarias, constituidas para proporcionar servicios requeridos por la actividad común de autotransporte terrestre de carga federal. Estos elementos integran una unidad económica con intereses comunes y participan en forma conjunta y en diversas proporciones no identificables, con los propósitos siguientes:

I. Coordinar y convenir los servicios que se presten en forma conjunta, incluyendo las empresas que presten servicios o posean inmuebles, dedicados a la actividad del autotransporte terrestre de carga federal. **Tratándose de centrales o paraderos de autotransporte** que no sean integrantes de algún coordinado, podrán tributar en el Título II, Capítulo VII de la Ley del ISR, siempre que se encuentren integradas por empresas dedicadas al autotransporte de carga federal y presten sus servicios preponderantemente a empresas de autotransporte terrestre de carga federal y **dichas centrales o paraderos no apliquen las facilidades contenidas en las reglas 2.1., 2.2. y 2.9. de esta Resolución**.

II. Cumplir con las obligaciones en materia fiscal por cuenta de cada uno de sus integrantes en forma global.

III. Contar con un manual de políticas para la aplicación de los gastos comunes y su prorrateo a cada uno de sus integrantes, el cual deberán tener a disposición de las autoridades fiscales cuando se lo soliciten.

(Énfasis añadido.)

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

No se entiende como una copia, si los comprobantes fiscales son todos originales en ***XML***

2

Reitero, en los estados de Jalisco y Colima

3

Época: Décima Época. Registro: 2012122. Instancia: Plenos de Circuito. Tipo de Tesis: Jurisprudencia. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Publicación: viernes 15 de julio de 2016. Materia(s): administrativa. Tesis: PC.III.A. J/18 A (10a.)

4

Contradicción de tesis 13/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Cuarto, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 18 de abril de 2016. Unanimidad de cinco votos de los Magistrados José Manuel Mojica Hernández, presidente interino por autorización expresa del artículo 14 del Acuerdo General 8/2015 del Pleno del Consejo de la Judicatura Federal, relativo a la integración y funcionamiento de los Plenos de Circuito, Rogelio Camarena Cortés, Filemón Haro Solís, Jorge Humberto Benítez Pimienta y Juan Bonilla Pizano, en suplencia por ausencia del Magistrado Roberto Charcas León. Ponente: Rogelio Camarena Cortés. Secretario: José Guadalupe Castañeda Ramos

Criterios contendientes:

El sustentado por el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver el amparo directo 238/2015, y el diverso sustentado por el Cuarto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito, al resolver la revisión fiscal 76/2015 y el amparo directo 215/2015

Esta tesis se publicó el viernes 15 de julio de 2016 a las 10:15 horas en el *Semanario Judicial de la Federación* y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 1 de agosto de 2016, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013

5

Aplicables a la materia fiscal y por consiguiente al INFONAVIT por no establecerse en su LINFONAVIT disposición especial al respecto

---

6

SEXTO CIRCUITO:

1. Seis Tribunales colegiados especializados: uno en materia penal, uno en materia administrativa, tres en materia civil y uno en materia de trabajo; y, un Tribunal unitario, todos con residencia en la ciudad de Puebla... DOF miércoles 24 de marzo de 1999

---

[7]

Visible en: http://imcp.org.mx/wp-content/uploads/2016/11/ANEXO-NOTICIAS-FISCALES-372.pdf

---

[8]

Véase Capítulo VI de esta obra para mayor abundancia

---

[9]

Párrafo adicionado, DOF 9-VII-2009. Artículo 75 de la LSS

---

[10]

Nótese que sólo hace referencia a la intermediación contenida en los artículos 12 a 15 de la LFT

---

[11]

Párrafo adicionado (DOF 9-VII-2009)

---

[12]

Nótese que la LINFONAVIT, a diferencia del artículo 15-A de la LSS, incorpora a los subcontratistas y a los intermediarios

---

[13]

Determinada por los costos y gastos que el IMSS debió erogar o las pensiones que deban pagarse y las prestaciones derivadas

---

[14]

Artículo 52

15

VII-CASR-2HM-26 Juicio Contencioso Administrativo Núm. 2491/14-11-02-1-OT.- Resuelto por la Segunda Sala Regional Hidalgo-México del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 14 de noviembre de 2014, por unanimidad de votos. Magistrado instructor: Victorino Manuel Esquivel Camacho. Secretario: Lic. José Manuel Morales Gómez

16

Omite aquí el magistrado que en caso de muerte el capital constitutivo incluye el valor de la pensión a otorgar al trabajador

17

Esto es falso, se sanciona con este cobro al patrón por haberle negado el derecho al trabajador

18

No, no es evidente, pues no es lo que señala la LSS

19

Claro que sí, el capital se determina al establecerse las hipótesis legales de causación

20

Esto es incorrecto o de plano falso, conforme a lo que se ha explicado

21

Con información de: http://www.imss.gob.mx/tramites/cumplimiento-obligaciones verificada el 15 de marzo de 2014

22

Se establecen en el artículo 42 fracción III del CFF

23

Se fundamentan en los artículos 42, fracción II y 48 del CFF

24

Contenidas en la fracción IX del artículo 42

25

Fracción III del artículo 26

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Capítulo V. El lado oscuro del outsourcing

CAPÍTULO V

EL LADO OSCURO DEL *OUTSOURCING*

El *outsourcing* en México opera en la informalidad[1]

De las 900 empresas de subcontratación registradas en el país, sólo cien están inscritas en el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y de éstas el 40% paga impuestos, según un análisis de la firma Staffing Industry Analysts.[2]

Una quinta parte de los trabajadores mexicanos labora bajo el esquema de *outsourcing*, subcontratación o tercerización; según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía (INEGI).

México ocupa el quinto lugar en la industria de la subcontratación *(outsourcing)* en América Latina, con un valor en el mercado de 1,457 millones de dólares anuales, revela un estudio realizado por la firma Staffing Industry Analysts.

Outsourcing y su arista fiscal

¿Puede el *outsourcing* usarse sólo para disminuir contribuciones?

Con frecuencia las decisiones de quién contrata a los empleados no se definen por los temas laborales, intervienen no sólo aspectos como la participación de los trabajadores en la utilidad, sino cuestiones como la deducción o no de los salarios, el costo del impuesto sobre la renta (ISR) para los trabajadores –que finalmente sale del bolsillo y es un costo más para el patrón–, el riesgo de trabajo y otras consideraciones de carácter fiscal, como pudiere ser el transferir a una empresa con pérdidas fiscales a los empleados para amortizar pérdidas fiscales y generar flujo para pago de dividendos contables de ejercicios anteriores.

Con esta idea: eludir las obligaciones fiscales y beneficios laborales que corresponden a los trabajadores que les son transferidos, usada para fines fiscales y no laborales, pierde el Estado mexicano y los trabajadores, pues existen empresas de *outsourcing* que, sin siquiera revisar la LFT simulan operaciones, contratos, naturalezas jurídicas y características que, en la práctica, son una mera simulación, colocándose no sólo en serias contingencias de carácter administrativo, sino incluso de índole penal. Ya empieza a utilizarse por la autoridad la denominación de "planeación fiscal agresiva de sustitución de personal".[3]

5.1. *OUTSOURCING* PARA EFECTOS FISCALES (DEFRAUDATORIOS)

De las cien compañías registradas en el IMSS, sólo 40 pagan los impuestos completos que corresponden por ISR y contribuciones al IMSS e INFONAVIT, y de esas 40 empresas, 20 permiten auditorías legales y de impuestos, alineándose con los estándares de la Asociación Mexicana de Capital Humano (AMECH).[4]

Otras fuentes indican que sólo una de cada nueve empresas de tercerización que operan en el país está registrada ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).[5]

Lo anterior implica que la mayoría de los trabajadores en dicha modalidad de contratación no cuentan con los beneficios de la seguridad social como patrimonio para su retiro, cesantía y vejez, así como garantizar su acceso a la atención médica en clínicas y hospitales del IMSS en caso de enfermedad.

Existen muchos casos en los que la subcontratación o el uso del *outsourcing* va enfocado a vender a los patrones que tendrán un gran ahorro en el pago de contribuciones a enterar y retener por ISR y de seguridad social (cuotas obrero patronales al IMSS y al INFONAVIT), no obstante que en materia laboral persistan los riesgos; o bien se pretende que existen ventajas al "disminuir" riesgos "también" en materia laboral.

En estos casos, los adquirentes de estos esquemas además de adquirir la responsabilidad solidaria cuando el prestador de los servicios no cumple con sus obligaciones, ya que para tener un ahorro hay que dar de alta al trabajador con un salario inferior al que le corresponde (ante el IMSS e INFONAVIT y para efectos fiscales federales y locales), cubriendo la diferencia contra su percepción real por otras empresas y con otros conceptos no siempre bien sustentados legal y documentalmente –a veces burdas simulaciones–, generando al contratista contingencias laborales, legales y fiscales.

No siempre es cierta la pretendida defensa del contratante que se dice engañado por el contratista, se trata de un juego perverso en el que la simulación es multifactorial; sin embargo, será el contratante quien normalmente quede localizable y a quien se le determine la no deducción de la erogación, el no acreditamiento del IVA y la determinación de

créditos fiscales e incluso –como ya amenaza el INFONAVIT[6]– con la instauración de querellas contra los patrones beneficiarios, en caso de simulaciones.

Por lo que hace a los trabajadores, quedan también con graves contingencias: no sólo los montos depositados en sus cuentas de "nómina" no se corresponden con los recibos y conceptos que firman, sino que estas prácticas con frecuencia los obligan a ser ellos mismos quienes deban presentar declaraciones fiscales provisionales (como cuando se simula una prestación de servicios a contratista residente en el extranjero sin establecimiento permanente) o la presentación de declaraciones –provisionales o anuales– cuando se tienen ingresos de más de un Capítulo de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), o bien cuando se incorporan a regímenes como el RIF o de plano a "dividendos", "actividad empresarial" o ingresos supuestamente exentos o no objeto que generan al trabajador "discrepancia fiscal".[7]

Otra desventaja para los trabajadores es que no cotizan ni se efectúan las aportaciones de seguridad social con el salario real que les corresponde, de tal manera que si llegan a tener una incapacidad o pretender que se les pague una pensión, con frecuencia no reúnen las semanas de cotización o los salarios y prestaciones son tales que difieren de su percepción.

Lo mismo acontece cuando pretenden hacerse de un crédito del INFONAVIT, inclusive estas maquinaciones constituyen un grave problema para determinar la pensión en caso de divorcio de los trabajadores, pues no se va a determinar –igual que aquellas prestaciones– conforme a su salario real. Y al momento de querer o tener el derecho a una pensión: por incapacidad, por muerte (para sus beneficiarios) o por riesgos de trabajo –aun en trayecto–, la recibirán con un monto muy inferior al que les correspondía y en muchos casos sin tener los elementos para demandar, por desconocer a quien es su supuesto patrón.

Estas prácticas también son lesivas para el país: no se han hecho públicos los cálculos de la afectación a las arcas al Seguro Social, especialmente al seguro de enfermedades y maternidad (y, por tanto, los recursos para el IMSS destinados a proporcionar un servicio adecuado se ven muy disminuidos) y a los institutos de vivienda, pero baste un dato: una prestadora de servicios establecía como mecanismo de convencimiento de venta que, en 2012, tenía bajo su férula 235 mil trabajadores. Sí era una de las más grandes, y luego el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la persiguió, pero no era la totalidad de las empresas de *outsourcing*.

Por lo que hace a la recaudación, también se ve afectada, pues no se retiene a los empleados el ISR que corresponde con base en los salarios reales y, en muchos casos, el que se retiene no se entera a las arcas del Estado ni a las federales.

Como consecuencia, sería muy efectivo para el bien común que las autoridades fiscales instrumentaran sus mecanismos de comprobación para sancionar a aquellas empresas que utilizan la subcontratación, como se ha expuesto, y así erradicar el *outsourcing* doloso que tanto daño hace al país y a la sociedad.

En resumen, el *outsourcing* es muy benéfico para nuestro país si se cumple con los requisitos previstos en la Ley Federal del Trabajo (LFT); es decir, que las empresas contraten a empresas con empleados, constituidas, serias, con *expertise*, supervisen sus actividades y el cumplimiento de las normas fiscales y del trabajo.

Nunca el abuso de la figura, su utilización simulada o con fines defraudatorios será bienvenida, pues se abusa del trabajador, se le escamotean sus derechos constitucionales y laborales y se dejan de cubrir impuestos y cuotas de seguridad social.

5.1.2. *OUTSOURCING* SIMULADO

El problema que muchos critican se acentúa con la adición del régimen de subcontratación es la simulación:

Una empresa con ingresos, operaciones y utilidades reales (contratante) contrata a una empresa de papel (contratista) que en la realidad no cuenta con trabajadores, activos, *expertise* ni medios económicos, y firma con ella un contrato de prestación de servicios, para lo que esta última requiere contratar directamente a los trabajadores –que en muchos casos prestaban sus servicios a la primera y que absorbe bajo modalidades como la sustitución patronal o una supuesta renuncia a aquélla y su incorporación en la prestadora– que le pagará su ingreso, pero con distinta forma de integración y afectando su participación en la utilidad –que en la prestadora es mínima– y que se "contratan" para desempeñar servicios en la empresa en que los prestaban o bien se contrata a trabajadores que tienen menos ingresos y prestaciones que los que perciben los de la contratante.

En los artículos 15-B y 15-C de la LFT se dice que el contratante –persona física o moral que fija las tareas al contratista– debe cerciorarse de que la contratista –la empresa que alquila los trabajadores a la contratante, es decir, la empresa que ejecuta las obras con los contratistas alquilados– tiene elementos propios y suficientes para cumplir sus obligaciones con los trabajadores. También se señala que la contratante debe cerciorarse permanentemente de que la contratista cumpla las obligaciones de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo.

El SAT, el IMSS y el INFONAVIT han venido informando (ya desde 2008) que han detectado prácticas fiscales indebidas de algunos empleadores, quienes con el objeto de evadir o disminuir la carga fiscal de las empresas, recurren a cubrir el salario y las demás prestaciones laborales al personal de la empresa beneficiaria de los servicios, por medio de otro empleador.

Con ello han provocado afectación en los derechos laborales y de seguridad social de los trabajadores, ya que las empresas que realizan el *outsourcing* los registran ante el IMSS con un salario irreal, que en la mayoría de los casos es el salario mínimo o un poco más del salario mínimo del área geográfica de aplicación de los servicios, lo que trae como

consecuencia que los subsidios por incapacidad, pensiones, el crédito para vivienda, etcétera, se vean abatidos o de plano los pierda el trabajador, por no cubrir los requisitos que la ley exige para gozar de tales beneficios.

El *outsourcing* se utiliza también para sacar utilidades de las empresas. Pongo a su consideración el siguiente caso:

Esta empresa es una SAPI[8] de C.V. Tiene tres socios y ni un solo trabajador. Para retirar utilidades los tres socios se colocan como empleados en una *outsourcing*, la cual le presta servicios a la SAPI, o sea que son "empleados" del *outsourcing* y accionistas de la misma empresa que paga sus servicios a la *outsourcing*.

El fundamento de los socios fue que sus abogados (asesores) fiscales les recomendaron eso y les dijeron que no había ningún problema, que ya lo habían aplicado a otras empresas y que nunca las requirió la autoridad fiscal.

A este respecto, es fundamental revisar:

a) ¿Las operaciones son reales?; es decir, ¿los tres socios sí prestan servicios a la sociedad?

b) ¿Los servicios tienen un valor de mercado? Y ello parte del monto asignado a cada "socio" en función de sus servicios.

c) ¿Por qué se hace a través de una empresa tercera?

d) ¿Qué tipo de contrato se suscribió? ¿Suministro de personal? ¿Prestación de servicios?

e) ¿La empresa tercera no realiza facturaciones a terceros que la autoridad fiscal pudiera considerar operaciones inexistentes y que finalmente traigan problemas a la sociedad?

La primera pregunta es fundamental: ¿Son reales los servicios o sólo están simulando una prestación que luego no podrán demostrar?

De entrada, suena difícil que sean trabajadores de una empresa que le da servicios a su empresa.

Revise como contador o asesor estos casos: ¿De veras son tan buen cliente como para correr el riesgo con ellos? Explíqueles las controversias (contingencias) fiscales que esto puede traer.

5.2. OPERACIONES FICTICIAS

La problemática de falsear resultados en las empresas ha sido práctica recurrente en México y la de hacer facturación pretendiendo la prestación de servicios de personal no es nueva, como ejemplo revísese esta tesis de 1989:[9]

> **DEDUCCIONES FALSAS. LO SON CUANDO LAS EMPRESAS PRESTADORAS DEL SERVICIO SON FICTICIAS.** Cuando no se localizan las supuestas empresas prestadoras del servicio en los domicilios señalados en los contratos y recibos, ni el manifestado en su último aviso al Registro Federal de Causantes, debe concluirse que se trata de empresas ficticias, por lo que los supuestos pagos que, según se afirma, fueron hechos a ellas, no son deducibles de conformidad con los artículos 38, fracción XXIV del Código Fiscal de la Federación (1967), en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 1977, y 26, fracciones II y V de la LISR.

5.3. EFOS Y EDOS

Por ello el legislador concedió, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) determinó su constitucionalidad y la autoridad fiscal implementó –derivado de la adición en el Código Fiscal de la Federación (CFF)– la figura de la emisión de listas de empresas de facturadoras de operaciones simuladas (los llamados EFOS), y la consecuencia para las receptoras de dichos comprobantes, las empresas que deducen operaciones simuladas, conocidas en la jerga contable y fiscal, incluso así las denomina la autoridad, como EDOS, para quienes dichas operaciones, en el menor de los casos, son no deducibles y los impuestos indirectos "no acreditables" y que coloca a sus perceptores y a quienes se benefician de la posibilidad de ser perseguidos por los delitos de defraudación fiscal, *lavado de dinero* e incluso de delincuencia organizada.

Y se instrumentó en el artículo 69-B del mismo ordenamiento la posibilidad de publicar listas de aquellos contribuyentes que incurren en la venta de facturas o la entrega de comprobantes por operaciones simuladas.

A este respecto, es importante subrayar que la licenciada Corres, ex administradora central estratégica del SAT en la Convención Regional Noroeste del IMCP efectuada en Los Mochis, Sinaloa, señaló que ni remotamente las empresas publicadas son todas las EFOS, que la autoridad debe cumplir diversos requisitos constitucionales –como el derecho de audiencia y la revisión a aquéllas– para poder publicarlas, pero que conoce la autoridad hacendaria que son muchísimas las que aún no se publican en las llamadas "listas negras".

Reitero lo señalado en el artículo citado:

> **Artículo 69-B.** Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado 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 amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes.

...

5.4. ESCENARIOS DE RIESGO

El *outsourcing* se ha convertido en un fenómeno que ha permeado de forma importante la realidad laboral mexicana contemporánea. No sólo la prensa ha tratado profusamente el tema, las autoridades fiscales empezaron a perseguirlo desde hace más de siete años y desarticularon despachos de abogados y contadores que lo promovían. Aún no se conocen los resultados finales de tales actuaciones (ni en lo administrativo ni en lo penal).

Se dice que aproximadamente el 40% del empleo formal generado en el país se realiza a través de *outsourcing*.[10] La autoridad ha difundido y la prensa le ha seguido diversas historias que reflejan el uso ilegal de estrategias de contratación que se basan en el concepto de *outsourcing* y que buscan evadir o eludir las responsabilidades laborales, fiscales y de seguridad social de las empresas que las implementan.

Ejemplo de lo comentado se muestra en esta nota periodística:

> **IMSS procede contra ocho empresas *outsourcing*** [11]
>
> Al cierre de esta edición se conoció la noticia de que en Mexicali, Baja California, luego de que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social revelara la detección de que algunas empresas *outsourcing* no estaban dando el seguro social a sus trabajadores, el IMSS ha procedido en ocho casos a solicitar a los representantes legales de las empresas su comparecencia para que den una explicación.
>
> El delegado confirmó:
>
> "Estamos trabajando por medios de afiliación y cobranza periódicamente, revisando a cada una de las empresas, e invitando a los trabajadores a que indiquen si hay alguna irregularidad".
>
> De esta declaración se aprecia que el IMSS está actuando derivado de denuncias de trabajadores ante la Secretaría del Trabajo y ante el mismo y que está realizando el trabajo de campo correspondiente para detectar las empresas irregulares.

De ahí que se habla de un *outsourcing* legal y otro "ilegal" o simulado. El primero cumple ciertos estándares laborales, el segundo simula diversos dispositivos de naturaleza distinta a la laboral (por ejemplo, civil o mercantil) y a través de figuras tales como las sociedades cooperativas, reguladas por la Ley General de Sociedades Cooperativas u otras. De hecho, han surgido diversos despachos de contadores y de asesoría legal que se han especializado en la "reestructuración legal" de las empresas con el fin de evadir las responsabilidades laborales a través de la implementación de modelos de *outsourcing* ilegales.

La finalidad es relevar ilegalmente al patrón de su responsabilidad laboral. Los argumentos que suelen dar los juzgadores para declarar este tipo de *outsourcing* como ilegal, parecen converger. **Persiste el argumento de declarar ilegal el *outsourcing* cuando éste se utiliza como una estrategia para hacer del trabajo un artículo de comercio**, como ocurre claramente en los **contratos de suministro de personal**. También persiste la idea de declarar la existencia de una relación laboral cuando ocurre la subordinación. Si existe subordinación, la relación de trabajo queda automáticamente regulada por la LFT, de modo que es ilegal todo intento del beneficiario del trabajo por eludir su responsabilidad laboral a partir del uso de dispositivos de naturaleza distinta o pretendidamente distinta usando diversas figuras societarias o ficciones legales.

Las autoridades fiscales han detectado un abuso en la adopción de estos esquemas que han dado lugar a un gran número de conductas evasoras e incluso delictivas en el ámbito fiscal, lo que repercute significativamente en el ámbito tributario; estas actitudes van encaminadas a reducir las cargas fiscales de las empresas que han adoptado este modelo de trabajo, con un *modus operandi* esencial:

a) Se constituye una empresa prestadora de servicios, generalmente carente de infraestructura, activos y personal (o con un mínimo de personal).

b) Ofrece a las empresas transferirles su planta laboral donde se recibe a los empleados como trabajadores, prestadores de servicios, socios o alguna otra figura.

c) Normalmente no se liquida o finiquita a esos trabajadores, ni se les entrega documento formal alguno donde se les reconozca su antigüedad, lo que afecta sus derechos laborales.

d) Tampoco se cuidan las formas y un trabajador termina siendo no se sabe cuántas figuras jurídicas que no entiende y recibe como contraprestación cantidades (parcial o totalmente en efectivo) a su cuenta de nómina bancaria, sin conocer el origen de esos fondos, sin poder demostrar a futuro su procedencia y su característica e incrementando sus contingencias, sobre todo fiscales, además de que al no pagarse completo el salario, sino con diversos componentes, el trabajador ve mermados su fondo de vivienda, sus cotizaciones al IMSS y su posible pensión por cesantía o vejez o una incapacidad o pensión para su familia, por accidente o defunción.

e) Los supuestos socios, prestadores de servicios[12] o trabajadores, laboran en las instalaciones de la empresa de la que "se fueron" con las mismas funciones, jefes, los mismos horarios, actividades y reglamentos.

f) Lo que se intenta es ocultar la relación laboral existente entre la empresa origen con sus trabajadores, con lo que ésta evade su responsabilidad en cuanto al pago de prestaciones laborales y muchas veces también de aportaciones de seguridad social, cuotas de vivienda y pago de retenciones del ISR.

g) La *outsourcing* factura la prestación de servicios que los supuestos socios o trabajadores dan a la empresa (antes su "patrón") más una comisión. En ocasiones estas facturas encubren pagos fuera de nómina a trabajadores, propinas o de servicios diversos. La empresa contratista deduce el pago efectuado a la prestadora bajo el concepto de servicios.

Por su parte, la empresa prestadora normalmente adopta la obligación legal de constituir fondos de previsión social, importes que consideran sindicalmente la obligación de otorgar un mínimo vital (un monto necesario que cubra las necesidades básicas del trabajador y su familia, cuyo origen es el artículo 123 constitucional) o ayudas en términos de la LAAT.

Es por esa razón que "etiquetan" montos, normalmente no se paga a los prestadores de servicios, ni los montos se justifican para conceptos como ayudas para: renta, transporte o para otorgar a trabajadores prestaciones sociales como guarderías, despensa, alimentación, becas educacionales y otros satisfactores, etcétera. Se buscan conceptos para remunerar también en su carácter de socios de alguna modalidad no muy común en el ámbito corporativo como sociedades civiles (constituidas en términos de la legislación yucateca) o sociedades mercantiles poco usuales, sociedades cooperativas y federaciones de las mismas, por medio de las cuales se canalizan prestaciones "exentas" o "no objeto de ley", según sus promotores.

h) En otros casos, la sociedad prestadora constituye un "fondo de subsistencia" basado en preceptos que respeten los principios de constitucionalidad y de convencionalidad del "mínimo vital",[13] como elemento de equilibrio de sobrevivencia y de dignidad para los individuos y especialmente para los trabajadores.

Recuérdese que la interpretación de las normas fiscales no puede ser tal que conduzca a un fraude a la ley o a un abuso del derecho.[14] La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5 del CFF, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares son de aplicación estricta, por lo cual nuestro Máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma.

Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose *(sic)* por "fraude a la ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y, por "abuso del derecho", la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: *summum ius, summa iniuria*, se llegaría al extremo de permitir a los particulares, so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos evadan el imperio de la ley y su sentido.

5.5. PROBLEMA FISCAL DERIVADO DEL USO DEL *OUTSOURCING*

De acuerdo con un estudio realizado por ManPower Group México,[15] hablar de la tercerización *(outsourcing)* es hablar de una práctica recurrente por las empresas desde hace más de seis décadas en todo el mundo, la idea inicial fue captar talento especializado, pero en México se ha convertido en una práctica desleal para menoscabar a los trabajadores de sus derechos a través de contratos precarios, deslindarse del reparto de utilidades y beneficios, así como el incumplimiento de obligaciones fiscales y de seguridad social. Según el estudio, a la tercerización se han metido desde despachos de contadores y empresas sin prestigio hasta profesionales (se estima que alrededor de tres mil empresas en el país se dedican a dar estos servicios de tercerización; sin embargo, de estas miles sólo 16 están dadas de alta ante la AMECH, y son aquellas que cumplen con la aprobación por un despacho internacional en su código de ética, procesos de reclutamiento y la alineación de sus procesos legales de contratación ante el SAT y el IMSS), por eso muchas empresas huyen del término *outsourcing* y prefieren el concepto "empresas de tercerización".

Para dimensionar el tema, sólo un dato: la banca en México tiene 212 mil 275 trabajadores, de los cuales más de 100 mil están contratados por *outsourcing*.[16]

Aunque en la práctica, cientos de empresas contratan estos servicios con un solo propósito: ahorrar dinero, incluso del 100% de su nómina, sólo un 30% están formalmente en nómina y bajo las leyes (en el mejor de los casos), el resto es remunerado bajo diversos esquemas que van –en adición a lo ya comentado– desde una supuesta prestación profesional (o independiente de servicios) hasta supuestos esquemas de comercialización, o incluso el fraude descarado al cubrir su remuneración bajo terceras empresas, sociedades o asociaciones en las que el trabajador es "socio, asociado u otro concepto" (muchas veces el trabajador ni siquiera formalmente se incorpora), como asociaciones o sociedades (civiles o mercantiles). El pago es vía una empresa extranjera que no se registra ni cumple obligaciones en México, dejando a los empleados en serios riesgos fiscales: en este caso, el obligado a darse de alta y enterar el ISR es el mismo empleado, o vía sindicatos bajo conceptos como "previsión social", a los que no se incorpora a los empleados que reciben vía aportaciones de empresas sin trabajadores y por el equivalente a la nómina más una "contraprestación" que pretenden deducir de sus ingresos para determinar la base de pago de sus impuestos.

En otros casos, las personas contratadas de manera externa, fueron dadas de alta con uno o hasta tres salarios mínimos que se reportan ante el IMSS, mientras que la cantidad restante se les proporciona bajo otros conceptos a su

cuenta bancaria como empleados, a otras cuentas bancarias de los mismos o se les entrega en efectivo.

Estas prácticas tienen ventajas (junto con contingencias que llegan a ser graves) para las empresas y desventajas para los empleados, que van desde las leves hasta las muy delicadas, dependiendo del concepto por el que supuestamente se les remunera, el monto y las características de la operación.

De 2008 a 2014, el SAT detectó 512 empresas de tercerización laboral que ofrecen servicios de *outsourcing* o subcontratación "indebida" de trabajadores, y que habían celebrado operaciones por un valor de 198 mil 92 millones de pesos con 29 mil 481 clientes o compañías que les traspasaron sus nóminas, según el administrador general de la Auditoría Fiscal Federal del SAT, Ernesto Luna Vargas, quien estimó que esas firmas de *outsourcing* "indebido" evadieron impuestos por 79 mil 236 millones 800 mil pesos, equivalentes al 40% del valor de los contratos, a lo que se debe sumar el no pago de cuotas al IMSS y al INFONAVIT, lo que afectó a unos 230 mil empleados.

Esa evasión fiscal, estimada en 40% del valor de los contratos, es conservadora y resulta del no pago de una tasa promedio del 25% del ISR y otra del 15% del IVA, que es la que regía antes de 2014, lo que sugiere que el fraude al fisco podría ser mayor.

Hay empresas que trasladan nómina a prestadores de servicios de tercerización laboral que realizan prácticas de *outsourcing* indebido, pero también un gran número de supuestas compañías que ya ni siquiera trasladan nómina, sino que nacen exclusivamente para simular operaciones. El *outsourcing* "indebido" se presenta en prácticamente todos los giros de la actividad laboral y se relaciona o está vinculado con la realización de operaciones simuladas que sanciona el artículo 69-B del CFF a partir de 2014.

Según datos del propio SAT y la AMECH, en México muchas empresas de servicios de personal trabajan bajo esquemas desleales, que ya en 2011 evadían 3 mil 800 millones de pesos al año por no enterar de las retenciones de salarios a los trabajadores.

Las empresas *outsourcing* no son ilegales en el estricto sentido de la palabra, porque operan bajo el amparo de alguna figura legal permitida, *pero le pagan a la gente por honorarios, con pólizas de seguros, con premios de productividad laboral y de muchas otras formas, a través de sindicatos, de cooperativas;* incluso despachos contables, pero su actividad preponderante no es la tercerización laboral, así que no están obligadas a pagar sueldos y salarios a los trabajadores ni cuotas al IMSS y al INFONAVIT, lo que les permite la evasión y la elusión.

5.6. OTROS EFECTOS EN EL PERCEPTOR

Como se muestra, el primer problema lo tendrá la persona física, que al final del camino recibe el pago –la gran mayoría de veces en efectivo, cualquiera que sea el concepto con el que se le entregue–. La situación se agrava cuando los perceptores son los socios, los administradores de la empresa contratista y se les determina discrepancia fiscal, defraudación fiscal, *lavado de dinero* o delincuencia organizada, como se revisa en este Capítulo.

Recuerde que el recurso pagado por la empresa finalmente será percibido por algún empleado, ejecutivo o incluso en ocasiones, socio de la contratista al final de la cadena. En este caso, las personas que recomiendan este esquema indican que es un ingreso "no objeto" o totalmente exento para la persona que lo recibe, por lo que no lo debe incluir en su declaración del ejercicio.

Al efecto, el artículo 141 de la LISR y la jurisprudencia por contradicción de tesis 267/2009, suscitada entre el Primer Tribunal Colegiado de Circuito del Centro Auxiliar de la Cuarta Región y el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito indican que las personas físicas que obtengan ingresos distintos de los señalados en los primeros ocho Capítulos de la LISR (salarios, honorarios, por el uso o goce temporal de bienes inmuebles, enajenación de bienes, adquisición de bienes, intereses, ganancias en inversiones en bolsas y mercados reconocidos, premios o dividendos), los considerarán percibidos en el monto en que al momento de obtenerlos incrementen su patrimonio.

Por lo que hace a la recaudación, también se ve afectada, pues no se retiene a los empleados el ISR que corresponde con base en los salarios reales, y en muchos casos el que se retiene no se entera a las arcas del Estado ni a las federales.

5.7. INTEGRAN GRUPO INSTITUCIONAL

Por ello, desde 2009 se conformó un grupo integrado por representantes del SAT, la STPS, el IMSS, el INFONAVIT y la PROFEDET, el cual se reúne cada mes para intercambiar información y determinar acciones para combatir el problema, cada uno desde el ámbito de su competencia, pero de forma integral.

Como resultado de las mencionadas acciones, se cancelan sellos, se emiten y engrosan nuevas listas negras de contribuyentes EFOS y se generan procesos de fiscalización.

Los datos proporcionados por el SAT sugieren que la reforma a la LFT, específicamente respecto al *outsourcing*, no resolvió la práctica ilegal de la tercerización, la cual implica, además de violación a los derechos de los trabajadores, evasión fiscal.

Una empresa *outsourcing* debe operar dentro del marco legal vigente en la materia y cumplir con el pago de salarios y prestaciones sociales a los trabajadores, así como con las cuotas al IMSS y al INFONAVIT; sin embargo, hay todo un sector agresivo que todo mundo sabe que existe pero nadie ha censado porque cambia constantemente de dirección y de razón

social, que opera al margen de la ley, viola los derechos de los trabajadores, elude e incluso evade el pago de cuotas al INFONAVIT y al IMSS.

5.8. CRÍTICA PAPAL

El asunto no es privativo de México, es tan serio que incluso el papa Francisco criticó a los empresarios católicos que "pagan en negro"[17] a sus empleados o los tratan injustamente, y advirtió que quien lo hace, comete "un pecado gravísimo".

"¿Qué tal es tu relación con tus empleados? ¿Les pagas en negro? ¿Les pagas el salario justo? ¿Pagas la contribución para sus jubilaciones? ¿Para asegurar su salud? Tú no puedes dar limosna a la Iglesia siendo injusto con tus empleados. Esto es un pecado gravísimo: es usar a Dios para encubrir la injusticia", dijo el prelado en su sermón durante una misa privada que celebró en la capilla de la Casa Santa Marta del Vaticano. Es necesario, recalcó, distinguir entre "lo formal y lo real", y lamentó que haya personas que envían cheques a la Iglesia y luego se comportan injustamente con sus trabajadores o incluso con sus propios hijos y abuelos.[18]

5.9. CRITERIOS NO VINCULATIVOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES

En 2013[19] se promulgaron diversos criterios no vinculativos[20] en la página del SAT contra el *outsourcing* y en particular contra la forma de remunerar a los empleados, considerando las "estrategias" que la autoridad había detectado. A partir de 2014 el IMSS inició también la publicación de los propios (muy en línea con las prácticas señaladas por el SAT) y en 2015 el INFONAVIT inició esta práctica con un criterio muy agresivo tendente a la presentación de querellas (juicios) en materia penal.

Un criterio no vinculativo es un criterio publicado por el SAT (u otra autoridad fiscal), señalando operaciones que no considera legales y estableciéndolas como práctica fiscal indebida con diversos alcances; algunas sólo para quien las realiza, otras incluso para los asesores que las proponen. Estos criterios no tienen fuerza legal efectiva, pero suponen para la autoridad una intencionalidad manifiesta de que quien los realiza ha de incumplir la ley; o la interpretación que, de la misma, hace la autoridad fiscal. Le sugiero revise usted los artículos 89 y 90 del CFF para evitar sanciones por este concepto cuando emita alguna opinión escrita sobre temas fiscales. Transcribo algunos criterios no vinculativos relativos a la sustitución patronal y la intermediación laboral.[21]

5.9.1. CRITERIOS ANTERIORES A 2016

Se muestran los emitidos en 2013 y vigentes en 2016:

CRITERIOS DE LAS AUTORIDADES FISCALES

Criterios no vinculativos SAT (DOF 12-I-2016):

22/ISR/NV ***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 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.

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

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.

24/ISR/NV Deducción de pagos a sindicatos

El artículo 27, fracción I de la Ley del ISR señala que las deducciones autorizadas a las personas morales, deberán de cumplir entre otros requisitos, con el ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, en este sentido, las aportaciones que se realizan a los sindicatos para cubrir sus gastos administrativos, no son conceptos deducibles en virtud de que no corresponden a gastos estrictamente indispensables para los contribuyentes, ya que éstos no inciden en la realización de las actividades de los contribuyentes y en la consecuente obtención de ingresos, ni repercuten de manera alguna en la disminución y suspensión de sus actividades por no erogarlos.

Aunado a lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, segundo párrafo de la Ley del ISR, los sindicatos obreros no tienen la obligación de expedir ni recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, excepto por aquellas actividades que de realizarse por otra persona quedarían comprendidas en el artículo 16 del CFF (actividades empresariales), por lo que los contribuyentes no tienen posibilidad jurídica de recabar el comprobante fiscal respectivo por las aportaciones que entrega y, por ende, se incumple con el requisito a que se refiere el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR.

Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida, quien deduzca el pago realizado a los sindicatos para que éstos cubran sus gastos administrativos, sin que sea óbice para ello que dicho pago se estipule en los contratos colectivos de trabajo, ya que dicha aportación no está vinculada de manera directa con beneficio alguno para los trabajadores.

5.9.2. NUEVO CRITERIO EN 2016

06/ISR. 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[22]

El artículo 27, fracción I de la Ley del ISR establece que las deducciones autorizadas en el Título II de dicha Ley deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente. Asimismo, la fracción XI del artículo referido dispone, *contrario sensu*, que no serán deducibles los gastos de previsión social cuando las prestaciones correspondientes no se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.

Por su parte, el artículo 28, fracción V de la Ley del ISR, indica que no serán deducibles los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático y que las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de dicha Ley o deben estar prestando servicios profesionales, además de que los gastos deberán estar amparados con un comprobante fiscal cuando éstos se realicen en territorio nacional o con la documentación comprobatoria correspondiente, cuando los mismos se efectúen en el extranjero.

En ese sentido, 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 los contribuyentes que celebren contratos con personas físicas o morales para la prestación de un servicio, y efectúen la deducción de los gastos de previsión social, los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuyos beneficiarios sean personas físicas contratadas por la prestadora de servicios o accionista de ésta.

En 2016 se incorporó este criterio para considerar no deducibles para el contratante los pagos e inversiones efectuados a personal del contratista o intermediario laboral.

Por ejemplo, imagine usted que el contratista es propietario de los camiones en que se desarrollan las actividades del contratista y paga los uniformes y los viáticos de los empleados de este último, tales inversiones y pagos serán no deducibles al efectuarse revisión por parte de la autoridad fiscal.

5.9.3. CONTRATACIÓN DE OUTSOURCING Y PAGO A TRAVÉS DE SINDICATOS

Entre el sinnúmero de “estrategias” fiscales que se ofrecen a las empresas por una diversidad de “asesores”, con el

propósito de generar deducciones fiscales para ellas mismas y que “no tengan efecto fiscal” para el perceptor final de los ingresos, está la utilización de grupos de empresas prestadoras de servicios ligadas a sindicatos que:

a) La empresa contratista contrata con terceras empresas.

b) Estas empresas tienen un acuerdo contractual de pago de cuotas sindicales a uno o más sindicatos.

c) El sindicato maneja secciones sindicales que entregan tarjetas (monederos electrónicos) a socios o a personal ejecutivo de las empresas contratistas (cuidado, en este caso además de las posibles consideraciones sobre defraudación fiscal, es posible que se esté cometiendo el delito de *lavado de dinero* contenido en el artículo 400-Bis del Código Penal).

d) El sindicato recibe “apoyos” de parte de una empresa (normalmente distinta a la contratista que efectúa la erogación).

e) Los conceptos van desde obligaciones contractuales hasta “apoyos”.

f) La entrega de los fondos del sindicato a los trabajadores tiene diversas “razones”, desde previsión social (tal cual, aunque no exista fundamento, en mi opinión) hasta ayudas sociales de carácter sindical (habría que ver si los trabajadores están afiliados a dicho sindicato), “mínimo vital” y otros.

Quizá por su influencia política, pero no se había tocado (por lo menos que se haya hecho público) a ningún sindicato, las acciones se han enderezado contra sus clientes. A finales de 2015 se empezó a congelar cuentas a estas agrupaciones, y como tales acciones se apoyan en la ley para prevenir el *lavado de dinero*, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito consideró que son constitucionales y no permitió la suspensión de las mismas, al tenor siguiente:

> **CONGELAMIENTO DE CUENTAS BANCARIAS ATRIBUIDO A LA UNIDAD DE INTELIGENCIA FINANCIERA DE LA SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO. AUN CUANDO EL QUEJOSO DESCONOZCA ESE ACTO O SUS MOTIVOS, ES IMPROCEDENTE CONCEDER LA SUSPENSIÓN CON EFECTOS RESTITUTORIOS EN SU CONTRA.**[23] Es improcedente conceder la suspensión provisional, con efectos restitutorios, contra el congelamiento de cuentas bancarias atribuido a la Unidad de Inteligencia Financiera de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues en términos de los artículos 2, apartado B, fracción II y 15 del Reglamento Interior de esa dependencia y de su manual de organización, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 6 de enero de 2015, se trata de una unidad administrativa central de auxilio al secretario del ramo, que tiene entre sus facultades, conducir los procedimientos de requerimiento y recepción de las unidades administrativas y órganos desconcentrados de la propia secretaría, así como de las personas sujetas a las disposiciones de carácter general señaladas en la fracción I del artículo 15 citado y de quienes realicen actividades vulnerables, entidades colegiadas y órganos concentradores a que se refieren las secciones segunda y cuarta del Capítulo III de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, de información, documentación, datos e imágenes relacionados con los reportes y avisos, así como obtener información adicional de otras personas o fuentes para el ejercicio de sus atribuciones; conducir la integración de las pruebas, constancias, reportes, avisos, documentación, datos, imágenes e informes sobre las conductas que pudieran favorecer, prestar ayuda, auxilio o cooperación de cualquier especie para la comisión de los delitos de terrorismo y su financiamiento o de operaciones con recursos de procedencia ilícita y dar a conocer a las personas sujetas al régimen de prevención de operaciones con recursos de procedencia ilícita, terrorismo y su financiamiento, las listas, reportes, mecanismos, informes o resoluciones previstas en diversas disposiciones jurídicas. Además, de acuerdo con el artículo 115 de la Ley de Instituciones de Crédito, las instituciones de crédito deben suspender inmediatamente la realización de actos, operaciones o servicios con los clientes o usuarios que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público les informe mediante una lista de personas bloqueadas, que tendrá el carácter confidencial, cuya finalidad es prevenir y detectar actos, omisiones u operaciones que pudieran ubicarse en conductas delictivas. Luego, si se reclama el congelamiento de cuentas bancarias abiertas en una institución de crédito y se atribuye a la unidad referida, el solo hecho de que el quejoso desconozca el acto o sus motivos, no lo torna arbitrario e inconstitucional, pues se trata de una actuación administrativa que jurídicamente se presume legal y que tiene como origen la actualización de alguno de los supuestos previstos en las porciones normativas y el ejercicio de las facultades concretas mencionadas, por lo que debe sopesarse que son inherentes a la protección del sistema financiero y a la economía nacional, tendentes a su protección y a la prevención y detección de operaciones con recursos de procedencia ilícita, por lo que es improcedente conceder la suspensión y autorizar la disposición de los recursos correspondientes, ya que ello afectaría gravemente los propósitos indicados y trascendería al interés social del orden jurídico y económico nacional en mayor magnitud que los perjuicios que pudieran causarse al particular, razón por la que no se reúnen los requisitos previstos en la fracción II del artículo 128 de la Ley de Amparo y en el numeral 147 de la misma legislación, lo que conduce a negar la medida solicitada.
>
> Queja 46/2016. Director de Procesos Legales “B” de la Dirección General de Procesos Legales de la Unidad de Inteligencia Financiera, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 11 de marzo de 2016. Unanimidad de votos. Ponente: José Carlos Rodríguez Navarro. Secretario: Miguel Ángel Luna Gracia. Esta tesis se publicó el viernes 17 de junio de 2016 a las 10:17 horas en el *Semanario Judicial de la Federación*.

Los sindicatos siguen siendo considerados personas morales sin fines de lucro (conforme al artículo 79, fracción I de la LISR), evidentemente por su finalidad social, no hay por qué deban pagar justos por pecadores y cuentan por ello con tratamientos especiales:

A los sindicatos se les exceptúa de llevar contabilidad, no están obligados.

Tampoco a expedir y recabar comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los

servicios que presten o el otorgamiento o uso o goce temporal de bienes, excepto por aquellas actividades que de realizarse por otra persona quedarían comprendidas en el artículo 16 del CFF.

Si bien es cierto que los sindicatos no están obligados a expedir comprobantes ni a llevar contabilidad, eso no ocurre con actividades que de llevarse a cabo por otra persona (no sindicato), estarían calificadas como actividades empresariales descritas en el artículo 16 del CFF.

Además de la prohibición ya señalada en el Criterio 23: la determinación de una práctica fiscal indebida cuando se contrate de manera directa o indirecta a un sindicato, el SAT vuelve a pronunciarse, en este sentido mediante otro criterio, el cual cito textualmente por su importancia:

> 25/ISR. Gastos realizados por actividades comerciales contratadas a un sindicato[24]
>
> El artículo 378 de la LFT señala que **los sindicatos tienen prohibido ejercer la profesión de comerciantes con ánimo de lucro.**
>
> El artículo 3, fracción I del Código de Comercio señala que se reputan en derecho comerciantes, las personas que teniendo capacidad legal para ejercer el comercio hacen de él su ocupación ordinaria; y el artículo 75 de dicho ordenamiento legal enlista los que se consideran actos de comercio.
>
> En ese sentido, los sindicatos, que cumplen sus obligaciones fiscales conforme al Título III de la LISR, no tienen la capacidad legal para ejercer el comercio, y por ende se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:
>
> **I. Deduzca 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. Acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal** a que se refiere la fracción anterior.
>
> **III.** Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.
>
> **IV.** Lo dispuesto en las fracciones anteriores, **no resulta aplicable cuando el sindicato, por los actos de comercio que realice, cumpla con sus obligaciones fiscales en términos del Título II de la LISR.**
>
> 24/ISR Deducción de pagos a sindicatos[25]
>
> El artículo 27, fracción I de la LISR señala que las deducciones autorizadas a las personas morales, deberán de cumplir entre otros requisitos, con el ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, en este sentido, **las aportaciones que se realizan a los sindicatos para cubrir sus gastos administrativos, no son conceptos deducibles en virtud de que no corresponden a gastos estrictamente indispensables para los contribuyentes**, ya que éstos no inciden en la realización de las actividades de los contribuyentes y en la consecuente obtención de ingresos, ni repercuten de manera alguna en la disminución y suspensión de sus actividades por no erogarlos. Aunado a lo anterior y de conformidad con lo dispuesto en el artículo 86, segundo párrafo de la Ley del ISR, los sindicatos obreros no tienen la obligación de expedir ni recabar los comprobantes fiscales que acrediten las enajenaciones y erogaciones que efectúen, los servicios que presten o el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, **excepto por aquellas actividades que de realizarse por otra persona quedarían comprendidas en el artículo 16 del CFF (actividades empresariales**), por lo que los contribuyentes no tienen posibilidad jurídica de recabar el comprobante fiscal respectivo por las aportaciones que entrega y, por ende, se incumple con el requisito a que se refiere el artículo 27, fracción III de la Ley del ISR.
>
> Por tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida, quien deduzca el pago realizado a los sindicatos para que éstos cubran sus gastos administrativos, sin que sea óbice para ello que dicho pago se estipule en los contratos colectivos de trabajo, ya que dicha aportación no está vinculada de manera directa con beneficio alguno para los trabajadores.
>
> (Énfasis añadido.)

Con estos dos criterios, el SAT busca:

a) Evitar que los sindicatos sean utilizados como parte de los vehículos para evadir obligaciones fiscales (de retención del ISR).

b) Los sindicatos no estarían obligados a contribuir al IMSS o al INFONAVIT, quizá por ello el criterio 001/2015, es decir, puede ser que administrativamente les sea imposible recaudar las aportaciones omitidas con estas prácticas, pero intentarán la vía penal (Criterio 001/2015 INFONAVIT).

De la transcripción es posible inferir que el SAT ha detectado pagos excesivos a sindicatos, quizá sin sustento (al no haber vínculo laboral entre trabajadores que pagan las cuotas al sindicato y el mismo).

Muchos de estos recursos son canalizados a socios o accionistas de empresas, incluso altos ejecutivos y trabajadores de la contratista original.

5.9.4. COMENTARIOS

Estos criterios están íntimamente ligados entre sí, señalan como una práctica fiscal indebida una serie de acciones que han sido muy recurrentes en el mercado, para disminuir incorrectamente la carga tributaria de los patrones, en perjuicio de sus trabajadores.

Lo que en 2013 resultó novedoso e importante, fue incluir en estos criterios, como una práctica indebida a quienes hayan asesorado, aconsejado, prestado servicios o participado en la realización o implementación de la conducta a que se refieren. Con eso la autoridad fiscal busca hacer extensivas estas prácticas fiscales indebidas a los asesores fiscales, al mencionarlos expresamente en los criterios no vinculativos, para contar con más elementos y así poderles tipificar la infracción prevista en el artículo 89 del CFF.[26]

A partir de 2014 el IMSS publicó "Criterios del H. Consejo Técnico", en los que, en el mismo sentido que los del SAT, se califica de indebidas a las mismas prácticas y se establece que los pagos integran salario base de cotización (SBC):

Criterio Normativo 01/2014 Instituto Mexicano del Seguro Social. 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 LSS

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.

En este sentido, se estima necesario que se compruebe que esos recursos fueron efectivamente destinados para los fines sociales de carácter sindical previstos en la fracción II citada, es decir, que se acredite la existencia de la prestación, ya que no es suficiente que nominalmente se le considere un pago por concepto de previsión social, sin acreditar que efectivamente se destinó para la obtención de una prestación de esa naturaleza.

Criterio Normativo 03/201.[27] 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 LSS

El artículo 27, primer párrafo de la Ley del Seguro Social establece 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 cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

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 de 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.

Criterio Normativo 04/201. Cantidades de dinero entregadas en efectivo a los trabajadores o depositadas en sus cuentas personales o de nómina, que no cumplan con los requisitos para planes de pensiones establecidos por la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro 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 LSS y su fracción VIII disponen lo siguiente:

> **Artículo 27**. 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. Se excluyen como integrantes del salario base de cotización, dada su naturaleza, los siguientes conceptos:
>
> …
>
> **VIII.** 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, y
>
> …

De acuerdo con los artículos 1, fracción II; 2, fracción III, y 13 de las "Disposiciones de carácter general aplicables a los planes de pensiones", emitidas por la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (CONSAR), los Planes de Pensiones de Registro Electrónico establecidos por el patrón o derivados de contratación colectiva, cuyas aportaciones se excluyan del SBC en términos del artículo 27, fracción VIII de la LSS, deben reunir los siguientes requisitos:

a) Sus beneficios deberán otorgarse en forma general. Se entenderá que los beneficios de los Planes de Pensiones de Registro Electrónico se otorgan en forma general, cuando sean los mismos para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados, aun cuando esos beneficios sólo se otorguen a los trabajadores sindicalizados o a los trabajadores no sindicalizados.

b) Las sumas de dinero destinadas a los Planes de Pensiones de Registro Electrónico deberán estar debidamente registradas en la contabilidad del patrón.

c) Las sumas de dinero destinadas al Fondo deberán ser enteradas directamente por el patrón.

d) Los trabajadores no recibirán ningún beneficio directo, en especie o en dinero con cargo al fondo, sino hasta que cumplan los requisitos establecidos en los Planes de Pensiones de Registro Electrónico, y

e) En caso de que el patrón contrate un administrador, deberá establecer expresamente en el convenio que celebre que los trabajadores no recibirán ningún beneficio directo, en especie o en dinero, sino hasta que cumplan los requisitos establecidos en los Planes de Pensiones de Registro Electrónico.

El IMSS 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 SBC.

Lo anterior se considera una práctica indebida, ya que de acuerdo con la fracción VIII del artículo 27 de la LSS, sólo podrán excluirse del SBC las aportaciones que se realicen para constituir fondos de planes de pensiones que cumplan con los requisitos establecidos por la CONSAR y, en términos de lo dispuesto en las disposiciones emitidas por esa Comisión, es improcedente que los pagos o aportaciones con cargo al fondo de pensiones se entreguen directamente a los trabajadores, pues precisamente el objeto de las mismas es asegurar que los trabajadores puedan disponer de los recursos de su fondo de pensiones hasta que cumplan con las condiciones establecidas en el respectivo plan de pensiones.

Así que las cantidades de dinero entregadas en efectivo 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 SBC de conformidad con el artículo 27, primer párrafo de la LSS.

Peores consecuencias aún establece el criterio 001/2015 del INFONAVIT.

5.9.5. FACULTAD DEL INFONAVIT PARA PRESENTAR QUERELLA 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 LINFONAVIT y 3, 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 CFF, este Instituto cuenta con la facultad de presentar denuncia o querella y promover su gestión ante el Ministerio Público, por la presunta comisión del delito de defraudación fiscal.

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, omita total o parcialmente el pago de las aportaciones o el entero de los descuentos efectuados, y que su conducta se realice con engaños,

aprovechamiento de errores, simulación de algún acto jurídico u ocultamiento de datos y para efectos del IMSS, cuando se coloque en las hipótesis delictivas contenidas en la Ley del Seguro Social a partir del artículo 307 y que constituyen el delito de defraudación a los sistemas de seguridad social.

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, en caso de haberse obtenido una resolución favorable en la vía administrativa, no exime al contribuyente del proceso penal que en su caso proceda en su contra.

Si bien los criterios internos emitidos por las autoridades fiscales con base en el penúltimo párrafo del artículo 33 del CFF no generan obligación alguna a los contribuyentes, sólo les otorgan derechos cuando se publiquen en el DOF.[28] Además constituyen interpretaciones que esas autoridades realizan de cualquier disposición de observancia general que incide en el ámbito fiscal y que una disposición de carácter general emitida por una autoridad fiscal, como lo es el titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) a través de la conocida resolución miscelánea, de ninguna manera debe entenderse como complementaria o reglamentaria a las normas legales invocadas, y menos como de aplicación preferente o por encima de dichas normas legales que emanan del órgano público que tiene competencia para emitir disposiciones de carácter general, abstracto, obligatorio, etcétera; es decir, del Poder Legislativo en este caso, pues es claro que ésa no es la finalidad de las disposiciones o reglas generales mencionadas, de acuerdo con lo previsto en el antes transcrito artículo 33 del Código de la materia.[29]

Tales criterios se rigen, respectivamente, por lo dispuesto en los artículos 14, fracción III de la LSAT y 33, fracción I, inciso g) del CFF, éstos tienen como finalidad precisar la regulación establecida en las leyes y reglamentos fiscales expedidos por el Congreso de la Unión y el Presidente de la República con el fin de lograr su eficaz aplicación y están sujetos a principios que tutelan la seguridad jurídica de los gobernados, entre otros los de reserva y primacía de la ley, por lo que deben ceñirse a lo previsto en el acto formal y materialmente legislativo que habilita su emisión y que se refieren exclusivamente a criterios interpretativos que sostengan las autoridades fiscales, los que en ningún momento serán obligatorios para los gobernados, de conformidad con la jurisprudencia,[30] aunque la misma también señala que las disposiciones de observancia general que emita el presidente del SAT son de cumplimiento obligatorio para los gobernados, sin menoscabo de que alguna de ellas, con motivo de una sentencia dictada en algún medio de defensa que prevé el orden jurídico nacional, pueda perder sus efectos, total o parcialmente, al no ceñirse a los referidos principios.

El criterio del INFONAVIT pretende emitir un señalamiento de persecución de prácticas desleales hacia los trabajadores, incluso por la vía penal, lo que se observa desde el título mismo del criterio. Analícelo, como señala el doctor en Derecho Arturo Urbina Nandayapa[31] refiriéndose tanto al *outsourcing* simulado como a la venta de facturas (que considera tentáculos de un mismo crimen), quien establece los siguientes puntos de vista:

a) Todo fue un engaño de principio a fin;

b) ni eran doctores, maestros o fiscalistas;

c) que utilizaron empresas fantasmas o inexistentes;

d) que los representantes legales (de dichas empresas *outsourcing* o fantasmas) son los choferes, las secretarias o hasta personas desconocidas;

e) tampoco les avisaron –a quienes adquirieron dichas facturas o subcontrataron esas *outsourcing*– que compraban delitos graves, y menos que el IVA que se repartían[32] es delito grave;

f) o que los esquemas de *outsourcing* son fraudulentos. No les dijeron que las sociedades cooperativas o las civiles de Yucatán son esquemas de fraude, comenzaron con sociedades cooperativas y les fue de maravilla, pasaron a las sociedades civiles particulares de Yucatán y les fue mejor, cambiaron a todo es deducible y todo es tasa cero y siguen con la venta de temporada, ahora les denominan “esquemas de alta planeación fiscal” y siguen vendiendo.

g) En los cursos de alta planeación de evasión fiscal, no les comentan de las reformas sobre *lavado de dinero*, todos los involucrados lo estarían cometiendo en algún grado de participación: autoría intelectual, comisiva, omisiva, autoría material, coautoría, complicidad o incluso encubrimiento.

h) Lo que les dicen es que son esquemas blindados y vacunados, todo para ganar dinero, pero son esquemas considerados defraudación fiscal conforme a los artículos 108 y 109 del CFF y por consiguiente conforme al primer ordenamiento, cuando exista defraudación fiscal se presume *lavado de dinero* y viceversa, como se explicará más adelante.

Esto es muy delicado, pues desde hace varios años las empresas (incluso las medianas y pequeñas) han optado por utilizar los servicios de compañías de prestación de servicios de personal.

El problema es que las *outsourcing*[33] iniciaron la aplicación de diversas figuras donde desvirtuaban –al menos en el papel– la relación laboral y remuneraban a los trabajadores de sus contratantes bajo figuras como socios, remunerándolos con supuestos dividendos, reembolsos de capital, alimentos. Ello, con frases como: “Todo lo que sea alimento es deducible al 100%, está en la ley”, sin considerar que se reformó la LISR para determinar que no son ingresos exentos para quien los percibe, dejar en entredicho la deducción y que incorporan a trabajadores y ejecutivos en una simulación que puede derivar en acciones penales, como señala el criterio del INFONAVIT. Lo anterior, sin dar

importancia a que los alimentos –como en el caso del Código Civil yucateco– se contienen en una ley secundaria y que la legislación federal tiene preeminencia, o usando la figura de "asociados" en sociedades mercantiles o civiles, e incluso la de "becarios", pretendiendo ocultar la relación laboral, dejando de cumplir sus obligaciones laborales de seguridad social (en materia de salud y de vivienda), tal abuso ocasionó que los trabajadores acudieran a los Tribunales, por ejemplo cuando ocurría algún riesgo de trabajo, al concluir la relación o derivado de la negativa de derechos o prestaciones como la Participación de los Trabajadores en las Utilidades (PTU) , y dejando de pagar las contribuciones de los trabajadores, por lo que también intervino el SAT, dando lugar adicionalmente a los siguientes criterios no vinculativos:

12/ISR. Ingresos por indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades[34]

De conformidad con el artículo 93, fracción III de la LISR, no se pagará dicho impuesto por la obtención de indemnizaciones por riesgos de trabajo o enfermedades, que se concedan de acuerdo con las leyes, por contratos colectivos de trabajo o por contratos ley.

En este sentido, se considera que es una práctica fiscal indebida:

I. Omitir total o parcialmente el pago del ISR u obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, efectuando erogaciones como si se tratara de indemnizaciones por riesgo de trabajo o enfermedades, cuando las mismas realmente corresponden a salarios u otras prestaciones que deriven de una relación laboral.

II. No considerar dichos salarios o prestaciones como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.

III. Deducir, para efectos del ISR, las erogaciones a que se refiere la fracción anterior sin cumplir con la obligación de retener y enterar el ISR correspondiente.

IV. Considerar como indemnizaciones por riesgo el pago de bonos por riesgos contingentes.

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

14/ISR. Sociedades civiles universales. Ingresos en concepto de alimentos

El artículo 93, fracción XXVI de la LISR establece que no se pagará el ISR por los ingresos percibidos en concepto de alimentos por las personas físicas que tengan el carácter de "acreedores alimentarios" en términos de la legislación civil aplicable.

Invariablemente, para tener dicho carácter, la legislación civil requiere de otra persona física que tenga la calidad de "deudor alimentario" y de una relación jurídica entre éste y el "acreedor alimentario".

En este sentido, una sociedad civil universal[35] –tanto de todos los bienes presentes como de todas las ganancias– nunca puede tener el carácter de "deudor alimentario" ni una persona física el de "acreedor alimentario" de dicha sociedad.

Además, la obligación de una sociedad civil universal de realizar los gastos necesarios para los alimentos de los socios, no otorga a éstos el carácter de "acreedores alimentarios" de dicha sociedad, ya que la obligación referida no tiene las características de la obligación alimentaria, es decir, no es recíproca, irrenunciable, intransmisible e intransigible.

Por lo tanto, se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución, o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o a través de interpósita persona a una sociedad civil universal, a fin de que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestaron o prestan.

II. El socio de una sociedad civil universal que considere las cantidades recibidas de dicha sociedad, como ingresos por los que no está obligado al pago del ISR.

III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

16/ISR. Sociedades cooperativas. Salarios y previsión social

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida:

I. Quien para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución o para obtener un beneficio en perjuicio del fisco federal, constituya o contrate de manera directa o indirecta a una sociedad cooperativa, para que ésta le preste servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado.

II. La sociedad cooperativa que deduzca las cantidades entregadas a sus socios cooperativistas, provenientes del Fondo de Previsión Social, así como el socio cooperativista que no considere dichas cantidades como ingresos por los que está obligado al pago del ISR.

III. Quien asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las

prácticas anteriores.

Este criterio también es aplicable a las sociedades en nombre colectivo o en comandita simple.

5.10. LA SIMULACIÓN FISCAL ES CONTRARIA A LA PLANEACIÓN FISCAL

Aunque algunos señalen que el esquema seguido por las denominadas *outsourcing* se puede considerar como "planeación fiscal", ésta "es el estudio que se hace, con antelación a la realización de ciertos hechos, bajo la perspectiva de las disposiciones fiscales en vigor, con la intención de tomar una serie de decisiones que pueden consistir en hacer o dejar de hacer algo, o efectuarlo de cierta forma, con el objeto de conseguir las mayores ventajas posibles en materia de pago de contribuciones. Por ventaja fiscal, vamos a entender, el ahorro total o parcial en la cobertura de contribuciones, en su pago o simplemente el hecho de evitar cubrir accesorios o multas de tipo fiscal".[36]

Baste el análisis de la siguiente tesis, que en carácter de magistrada, suscribió la hoy procuradora de la defensa del contribuyente:

> **INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS FISCALES. NO PUEDE SER TAL QUE CONDUZCA A UN FRAUDE A LA LEY O A UN ABUSO DEL DERECHO.**[37] La interpretación de las normas fiscales, sancionada por el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, si bien prevé que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, son de aplicación estricta, por lo cual nuestro máximo Tribunal ha señalado que se debe partir del texto de la norma para realizar su interpretación por cualquiera de los métodos de interpretación jurídica, esto no significa que se deba realizar un análisis interpretativo fragmentario, aislado y parcializado del texto de la norma. Así, de aceptar que bajo nuestra legislación pueda subsistir el fraude a la ley o el abuso del derecho, extendiéndose por "fraude a la ley", la realización de uno o una serie de actos lícitos que respetan el texto de la ley, pero no su sentido y por "abuso del derecho", la forma de ejecutar o ejercer un derecho que contraviene el espíritu o principios del Derecho: *summum ius, summa iniuria*, se llegaría al extremo de permitir a los particulares so pretexto de interpretaciones letristas, que mediante una serie de actos jurídicos evadan el imperio de la ley y su sentido.
>
> Magistrada instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara. Secretaria: Lic. Griselda Velasco López.

5.11. EFECTOS Y CONTINGENCIAS DERIVADOS DE ESTA PRÁCTICA

Lo que acontece es que la personal moral contrata los servicios de una sociedad prestadora, para que los trabajadores de ésta presten los servicios a la empresa origen (antes patrón), con la finalidad de reducir o eliminar los pagos en:

a) Impuestos federales (ISR e IVA);

b) Las aportaciones al IMSS y al INFONAVIT;

c) Prestaciones que la ley confiere a los trabajadores (vacaciones, aguinaldo); los impuestos locales (2% o 3% sobre nómina), finiquitos y liquidaciones;

d) La participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa, y

e) La retención y entero de contribuciones: ISR, cuotas al IMSS, etcétera.

De este modo, la *outsourcing* cobra a la empresa sobre un porcentaje de lo "ahorrado".

He detectado que los principales problemas generados por la proliferación de las *outsourcing* en el manejo de las empresas son los siguientes:

a) Inseguridad laboral y jurídica de todos los involucrados, en especial en detrimento de los trabajadores.

b) La utilización de esquemas para disminuir pagos de seguridad social y el uso indiscriminado y sin soporte de la "previsión social", concepto emanado de la Constitución y establecido primero en la jurisprudencia y recogido por la LISR.

c) Existe una fuerte pérdida por parte del fisco por concepto del cumplimiento en el pago y retenciones del ISR.

d) El incumplimiento en el pago de contribuciones locales y federales.

Es muy probable que la búsqueda de frenar estas prácticas sea la que haya motivado la deducción parcial (no deducción) de ingresos exentos entregados a los trabajadores y contenida en los artículos 25, fracción X y 28, fracción XXX de la actual LISR.

Como se aprecia, las *outsourcing* pueden ser investigadas por considerar que ejercen un impacto negativo, tanto para los trabajadores como para el fisco federal.

Por medio de los esquemas fiscales antes descritos, en los que se ven involucradas sociedades cooperativas, sindicatos y sociedades en nombre colectivo, entre otras figuras jurídicas, se pueden actualizar delitos fiscales.

5.12. DELITOS FISCALES

Conforme al artículo 7 del Código Penal,[38] delito es el acto u omisión que sancionan las leyes penales; aunque en este caso se constituyen por actos u omisiones tipificados y sancionados por el Derecho Tributario. Estos delitos son cometidos en contra del fisco federal y están regulados y sancionados por una ley especial que, en este caso, es el CFF, es decir, no se localizan en el Código Penal Federal por tratarse de delitos especiales. Lo anterior se fundamenta en el artículo 6 del citado Código Penal Federal.[39]

Conforme al Código Penal (artículo 8), las acciones u omisiones delictivas sólo pueden realizarse dolosa o culposamente y se establece que obra con dolo el que, conociendo los elementos del tipo penal, o previendo como posible el resultado típico, quiere o acepta la realización del hecho descrito por la ley (artículo 9).

Establece el mismo artículo 7 del CPF las siguientes modalidades para el delito en función del tiempo:

El delito es:

a) Instantáneo, cuando la consumación se agota en el mismo momento en que se han realizado todos sus elementos constitutivos;

b) Permanente o continuo, cuando la consumación se prolonga en el tiempo, y

c) Continuado, cuando con unidad de propósito delictivo, pluralidad de conductas y unidad de sujeto pasivo, se viola el mismo precepto legal.

5.12.1. DEFRAUDACIÓN FISCAL

Es un delito de carácter fiscal, mismo que se tipifica y sanciona en el CFF, en su artículo 108, que establece:

> **Artículo 108.** Comete el delito de defraudación fiscal 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.
>
> El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita.
>
> El delito de defraudación fiscal se sancionará con las penas siguientes:
>
> **I.** Con prisión de tres meses a dos años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de $1, 369,930.00.
>
> **II.** Con prisión de dos años a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de $1, 369,930.00 pero no de $2, 054,890.00.
>
> **III.** Con prisión de tres años a nueve años cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de $2, 054,890.00.
>
> Cuando no se pueda determinar la cuantía de lo que se defraudó, la pena será de tres meses a seis años de prisión.
>
> Si el monto de lo defraudado es restituido de manera inmediata en una sola exhibición, la pena aplicable podrá atenuarse hasta en un cincuenta por ciento.
>
> El delito de defraudación fiscal y los previstos en el artículo 109 de este Código, serán calificados cuando se originen por:
>
> **a)** Usar documentos falsos.
>
> **b)** Omitir reiteradamente la expedición de comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos. Se entiende que existe una conducta reiterada cuando durante un periodo de cinco años el contribuyente haya sido sancionado por esa conducta la segunda o posteriores veces.
>
> **c)** Manifestar datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan.
>
> **d)** No llevar los sistemas o registros contables a que se esté obligado conforme a las disposiciones fiscales o asentar datos falsos en dichos sistemas o registros.
>
> **e)** Omitir contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.
>
> **f)** Manifestar datos falsos para realizar la compensación de contribuciones que no le correspondan.
>
> **g)** Utilizar datos falsos para acreditar o disminuir contribuciones.
>
> **h)** Declarar pérdidas fiscales inexistentes.
>
> Cuando los delitos sean calificados, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.
>
> No se formulará querella si quien hubiere omitido el pago total o parcial de alguna contribución u obtenido el beneficio indebido conforme a este artículo, lo entera espontáneamente con sus recargos y actualización antes de que la

autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Para los fines de este artículo y del siguiente, se tomará en cuenta el monto de las contribuciones defraudadas en un mismo ejercicio fiscal, aun cuando se trate de contribuciones diferentes y de diversas acciones u omisiones. Lo anterior no será aplicable tratándose de pagos provisionales.

Éstos son los supuestos que se pueden acreditar por medio de los esquemas de "planeación" de las empresas que contratan personal y lo administran mediante las *outsourcing*. Generalmente las empresas que realizan las subcontrataciones con engaños, se benefician de las "exenciones" que otorga el ISR, e incluso dejan de retener y de enterar al fisco sobre las cantidades correspondientes.

5.12.2. DEFRAUDACIÓN FISCAL EQUIPARADA

Para efectos de mi tema, la constituyen la simulación de actos o contratos. Esta conducta ilícita se encuentra en el artículo 109, fracción IV del citado Código:

Artículo 109. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien:

…

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Reporte 2016 del SAT

Transcribo nota aparecida en el periódico *Reforma*[40] que señala el estado que guarda el *outsourcing* usado para fines fiscales:

El SAT detalló que ya ha identificado diversos esquemas a través de los cuales las empresas de *outsourcing* agresivo evaden impuestos.

De acuerdo con cifras proporcionadas por el SAT, se han encontrado 71 mil 441 contribuyentes que se dedican principalmente al *outsourcing* agresivo y que pudieron haber defraudado a la autoridad por diversas vías.

El 64% de esos contribuyentes se ubicaron principalmente en la Ciudad de México, Estado de México, Oaxaca, Jalisco, Puebla y Yucatán.

Los datos del SAT arrojan que sólo 31% de ellos presentó declaraciones de impuestos por el ejercicio fiscal 2014, 12% las presentó en ceros y el resto no cumplió con su obligación.

Además, el 50% de los contribuyentes que se dedican al *outsourcing* agresivo reporta utilidades menores al 20% de ingresos y 40% reportó pérdidas.

Desde 2013 el fisco realizó 395 actos de fiscalización en los que recuperó 280 millones de pesos, pero identificó el fraude por evasión de más de 8 mil 255 millones de pesos.

Asimismo, tan sólo este año 2016 se han presentado 11 acusaciones penales en contra de personas físicas por haber causado un daño al fisco de 27 millones de pesos y otras más contra 92 representantes legales de empresas que afectaron por un monto de 4 mil 348 millones de pesos.

El SAT detalló que ya ha identificado diversos esquemas a través de los cuales las empresas de *outsourcing* agresivo evaden impuestos; uno de los más recurridos, detalló, es a través del pago de los trabajadores por medio de cuotas sindicales, que no pagan el impuesto sobre la renta (ISR) ni causan aumentos en el pago de seguridad social y vivienda.

En otro esquema se crean organizaciones civiles que contratan trabajadores de otras empresas con salarios ajustados que generan subsidio para el empleo que les entregan indebidamente, y el resto de su salario real se paga a través de supuestos dividendos por la "aportación de su trabajo o intelecto" a la sociedad.

"Con este subsidio para el empleo generado indebidamente, se elude el pago del ISR que se retiene a otros trabajadores a los que contratan con su salario real", detalló el SAT.

Las empresas evasoras también han hallado formas de evadir el pago del impuesto al valor agregado (IVA):

"El IVA que se traslada en este tipo de esquemas agresivos no se paga al fisco federal por las prestadoras de servicios, sino que se elude o evade a través de cadenas de empresas fantasma", explicó el SAT.

5.13. DEFRAUDACIÓN A LOS SISTEMAS DE SEGURIDAD SOCIAL

Desde el 20 de diciembre de 2001 existe el tipo penal de delito de defraudación a los regímenes del Seguro Social en los artículos 307 y 311, se equipara al mismo en el artículo 310, fracción IV la simulación de actos y se establecen las penas en los artículos 308 y 309 de la LSS, al tenor siguiente:

Artículo 307. Cometen el delito de defraudación a los regímenes del seguro social, los patrones o sus representantes y demás sujetos obligados que, con uso de engaños o aprovechamiento de errores omitan total o parcialmente el pago de

las cuotas obrero patronales u obtengan un beneficio indebido con perjuicio al Instituto o a los trabajadores.

La omisión total o parcial del pago por concepto de cuotas obrero patronales a que se refiere el párrafo anterior comprende, indistintamente, los pagos por cuotas obrero patronales o definitivos por las cuotas obrero patronales o los capitales constitutivos en los términos de las disposiciones aplicables.

Artículo 308. El delito de defraudación a los regímenes del seguro social, se sancionará con las siguientes penas:

I. Con prisión de tres meses a dos años cuando el monto de lo defraudado no exceda de trece mil salarios mínimos diarios vigentes en el Distrito Federal;

II. Con prisión de dos a cinco años cuando el monto de lo defraudado exceda de trece mil salarios mínimos diarios vigentes en el Distrito Federal, pero no de diecinueve mil salarios mínimos diarios vigentes en el Distrito Federal, o

III. Con prisión de cinco a nueve años, cuando el monto de lo defraudado fuere mayor de diecinueve mil salarios mínimos diarios vigentes en el Distrito Federal.

Cuando no se pueda identificar la cuantía de lo que se defraudó la pena será la establecida en la fracción I de este artículo.

Artículo 309. El delito de defraudación a los regímenes del seguro social, será calificado, cuando los patrones o sus representantes y demás sujetos obligados, a sabiendas omitan el entero de las cuotas obreras retenidas a los trabajadores en los términos y condiciones establecidos en esta Ley.

Cuando el delito sea calificado, la pena que corresponda se aumentará en una mitad.

Artículo 310. Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación a los regímenes del seguro social, quien a sabiendas:

I. Altere los programas informáticos autorizados por el Instituto;

II. Manifieste datos falsos para obtener del Instituto la devolución de cuotas obrero patronales que no le correspondan;

III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal, o

IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio al Instituto.

Artículo 311. Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a los patrones o sus representantes y demás sujetos obligados que:

I. No formulen los avisos de inscripción o proporcionen al Instituto datos falsos evadiendo el pago o reduciendo el importe de las cuotas obrero patronales, en perjuicio del Instituto o de los trabajadores, en un porcentaje de veinticinco por ciento o más de la obligación fiscal, o

II. Obtengan un beneficio indebido y no comuniquen al Instituto la suspensión o término de actividades; clausura; cambio de razón social; modificación de salario; actividad; domicilio; sustitución patronal; fusión o cualquier otra circunstancia que afecte su registro ante el Instituto y proporcionar al Instituto información falsa respecto de las obligaciones a su cargo, en términos de esta Ley.

5.14. CASO CONCRETO: ¿ESTRATEGIA O FRANCA DEFRAUDACIÓN A LOS SISTEMAS DE SEGURIDAD SOCIAL?

Una firma vende a sus clientes la idea de que se transfieran los trabajadores a la misma y una vez inscritos al IMSS pagar sólo el 10% de las cuotas de enfermedades y maternidad, así como riesgos de trabajo y “ahorrarse” el 90% de las mismas y establece como honorarios la mitad de dicho ahorro.

Estamos en presencia de lo dispuesto en el artículo 307 de la LSS. Tenga cuidado con los efectos penales de aceptar, incluyendo en su caso, el *lavado de dinero*.

5.15. RESPONSABLES DE LOS DELITOS FISCALES

En el artículo 95 del CFF se señala:

Artículo 95. Son responsables de los delitos fiscales, quienes:

I. Concierten la realización del delito.

II. Realicen la conducta o el hecho descritos en la Ley.

III. Cometan conjuntamente el delito.

IV. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

V. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.

VI. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.

VII. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

VIII. Tengan la calidad de garante derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.

(Típico se refiere al tipo penal).

Conforme al segundo párrafo del artículo 7 del Código Penal: en los delitos de resultado material también será atribuible el resultado típico producido al que omita impedirlo, si éste tenía el deber jurídico de evitarlo. En estos casos se considerará que el resultado es consecuencia de una conducta omisiva, cuando se determine que el que omite impedirlo tenía el deber de actuar para ello, derivado de una ley, de un contrato o de su propio actuar precedente.

Así lo establece la siguiente fracción del artículo 95 del CFF:

IX. Derivado de un contrato o convenio *(como en este caso el contrato de subcontratación)* que implique desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas, de cuya ejecución directamente derive la comisión de un delito fiscal.

De aquí se desprenden los típicos delincuentes, básicamente como los dedos de una mano:

a) Autor intelectual.

b) Autor material (por omisión o comisión).

c) Coautor(es).

d) Cómplices.

e) Encubridores.

f) Aquellos que inducen al delito o su comisión.

g) Aquellos que no impiden la realización del ilícito.

Es así como la participación penal se circunscribe en coautoría entre la empresa y la *outsourcing*, mediante una asesoría de "consultoría fiscal agresiva", por lo que no es posible concebir la defraudación fiscal sin la colaboración y asesoría de las *outsourcing* en los términos de la autoría y participación (Roxin)[41] y lo que señala el artículo 95 del CFF.

5.16. LAVADO DE DINERO

Una vez realizado un esbozo general de la forma en que operan las *outsourcing*, y cómo a través de las empresas pueden cometer defraudación fiscal, es necesario establecer cómo se da el involucramiento en otro ilícito, las operaciones con recursos de procedencia ilícita (conocido comúnmente como *lavado de dinero*). Debo anotar que estos dos ilícitos no se consideran supuestos aislados, sino que uno puede ser consecuencia del otro, como señala el artículo 108 del CFF.

Las empresas que prestan la asesoría *outsourcing* obtienen importantes cantidades de dinero, derivadas del porcentaje de "ahorro" ocasionado por su intervención. Así que de forma natural la empresa busca filtrar estos recursos "excedentes" al sistema financiero e intenta ocultar su procedencia ilícita, lo cual constituye un delito *per se*: el delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita necesita ocultar el origen de los recursos provenientes de un crimen y aparentar que éstos son producto de una fuente legítima.

En este sentido, el artículo 400-Bis del Código Penal Federal describe el tipo del delito de operaciones con recursos de procedencia ilícita denominado en otras legislaciones como *blanqueo* de capitales, *lavado* de activo, o coloquialmente, *lavado de dinero*:

Artículo 400-Bis. Se impondrá de cinco a quince años de prisión y de mil a cinco mil días multa al que, por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas:

I. Adquiera, enajene, administre, custodie, posea, cambie, convierta, deposite, retire, dé o reciba por cualquier motivo, invierta, traspase, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, o

II. Oculte, encubra o pretenda ocultar o encubrir la naturaleza, origen, ubicación, destino, movimiento, propiedad o titularidad de recursos, derechos o bienes, cuando tenga conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

Para efectos de este Capítulo, se entenderá que son producto de una actividad ilícita, los recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, cuando existan indicios fundados o certeza de que provienen directa o indirectamente, o representan las ganancias derivadas de la comisión de algún delito y no pueda acreditarse su legítima procedencia.

En caso de conductas previstas en este Capítulo, en las que se utilicen servicios de instituciones que integran el sistema financiero, para proceder penalmente se requerirá la denuncia previa de la SHCP.

Cuando la SHCP, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, halle elementos que permitan presumir la comisión de alguno de los delitos referidos en este Capítulo, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y denunciar los hechos que probablemente puedan constituir dichos ilícitos.

Este tipo penal está formado por conductas o las acciones típicas que son: adquirir, enajenar, administrar, custodiar, cambiar, depositar, dar en garantía, invertir, transportar o transferir recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita.

El objeto material del delito son los **recursos,**[42] derechos o bienes de cualquier naturaleza, ya sean corpóreos o incorpóreos, muebles o inmuebles, tangibles o intangibles, con los que se realizaron las distintas operaciones, actos jurídicos de naturaleza civil, mercantil o financiera (celebrar un contrato de compraventa para adquirir un inmueble, adquirir acciones de una sociedad mercantil, depositar en cuentas bancarias, invertir en sociedades de inversión o cualquier otro producto financiero, constituir una sociedad anónima, administrar una empresa constituida con dinero obtenido ilícitamente, transferir dinero de una cuenta a otra, participar como testaferro, prestanombres o semejante, etcétera) con las especiales tendencias o intenciones (elemento subjetivo distinto del dolo) de ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

La empresa que comete el delito de defraudación fiscal lo hace por medio del esquema de *outsourcing* con el cual contrata sus servicios accesorios, subcontrata empleados y deja de pagar impuestos o contribuciones que legalmente se encontrarían a su cargo en un esquema de funcionamiento normal, por lo que todos esos impuestos federales, locales y contribuciones de seguridad social, así como prestaciones laborales que deja de erogar, se convierten en una ganancia, en un ingreso ilícito que la empresa usará en su momento para realizar alguna transacción, transferencia, depósito e incluso inversión, haciendo deducibles gastos mucho más elevados de lo que realmente corresponde.

Sin embargo, para que no sea notorio, la empresa debe darse a la tarea de ocultar el verdadero origen de estos ingresos "extra" que está erogando, con lo cual se acreditan todos los elementos típicos que configuran el ilícito de operaciones con recursos de procedencia ilícita; sin importar el monto de ingresos obtenidos mediante estas prácticas (porque no lo requiere el tipo penal) o que incluso éstos no se hayan destinado a un fin específico, pues el solo hecho de custodiar, transferir o depositar los ingresos obtenidos (entre otros supuestos que marca la norma) y cuyo origen quiera ocultarse, además de tener completo conocimiento de que los recursos se obtuvieron de manera ilícita, es suficiente para cumplir con todos los elementos que exige el tipo penal.

Son varios los bienes jurídicamente tutelados por la ley en esta descripción típica.

Si partimos de un criterio basado en la descripción legal y el título bajo el cual el legislador colocó el tipo penal de *lavado de dinero*, el bien jurídico tutelado es el sano desarrollo del sistema financiero nacional, posteriormente el sano desarrollo de la economía al establecer una legislación para cumplimiento de la iniciativa privada en 17 operaciones que señala como "vulnerables" al *blanqueo* de capitales.

Por otro lado, puede considerarse que el bien que se protege es el tutelado en el delito previo mediante el cual se obtuvieron los recursos de manera ilícita, de tal modo que si la actividad ilícita de la que deriva el dinero que se va a reciclar es la defraudación fiscal, el bien jurídico tutelado sería la certeza jurídica en el correcto cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes y su fin último el erario, pues dichos recursos no llegan a su destino. En efecto, en la naturaleza del delito y los efectos que producen las operaciones que realiza el sujeto, quien ha obtenido esos ingresos ilícitos con el fin de incorporar los recursos, derechos o bienes a la economía legal, el bien jurídico es el orden económico, con lo que se procura promover una economía sana.

Entre los sectores más atractivos para este tipo de operaciones con recursos ilícitos se encuentran el juego y las apuestas legales (como casinos, casas de juego e hipódromos), la construcción, la gestión de empresas de juegos de azar, incluso la asistencia social realizada por entes privados subsidiaria respecto de la pública, eventos artísticos privados, promoción de equipos y deportistas, actividades en el sector financiero (la bolsa, bancos), etcétera.

5.17. DELINCUENCIA ORGANIZADA

Del análisis anterior, se desprende que estamos en presencia de conductas que pueden ser generadoras de delitos no sólo fiscales, a su vez la disposición de los recursos procedentes de estos ilícitos puede constituir el delito de *lavado de dinero*.

Además de estas dos conductas tipificadas relacionadas con las *outsourcing*, podemos encontrar una tercera: se daría el caso de delincuencia organizada al tratarse de conductas realizadas por los asesores, contribuyentes, *outsourcing*, negocios e inversiones donde se distribuyan o circulen los recursos obtenidos de la defraudación al fisco, entre otros, quienes acuerden organizarse para realizar de forma permanente o reiterada, conductas que tienen como fin ocultar el

lavado de dinero. En efecto, al ser tan cuantiosas las ganancias producto de estas estrategias fiscales agresivas que constituyen delito y producen enormes ganancias, puede constituirse como un grupo interno o externo, organizado en forma permanente con el objetivo de *lavar* el dinero, ocultando su procedencia ilícita.

Respecto del crimen organizado, el artículo 2 de la Ley Federal contra la Delincuencia Organizada (LFCDO) señala:

> **Artículo 2.** Cuando **tres o más personas se organicen de hecho para realizar, en forma permanente o reiterada, conductas que por sí o unidas a otras, tienen como fin o resultado cometer alguno o algunos de los delitos siguientes, serán sancionadas por ese solo hecho, como miembros de la delincuencia organizada:**
>
> **I.** Terrorismo, previsto en los artículos 139 al 139-Ter, financiamiento al terrorismo previsto en los artículos 139-Quáter y 139-Quinquies y terrorismo internacional previsto en los artículos 148-Bis al 148-Quáter; contra la salud, previsto en los artículos 194 y 195, párrafo primero; falsificación o alteración de moneda, previstos en los artículos 234, 236 y 237; el previsto en la fracción IV del artículo 368-Quáter en materia de hidrocarburos; operaciones con recursos de procedencia ilícita, previsto en el artículo 400-Bis; y el previsto en el artículo 424-Bis, todos del Código Penal Federal;
>
> …
>
> (Énfasis añadido.)

Se pueden extraer los siguientes elementos del tipo penal:

a) Tres o más personas organizadas para realizar uno o más delitos;

b) Una organización cuya intencionalidad (la ley penal sanciona conductas) sea su realización permanente o reiterada; y

c) La finalidad de dicha organización sea el ocultamiento del origen de los recursos *(lavado de dinero)*, es decir, realizar operaciones con recursos de procedencia ilícita.

La composición dogmática del tipo penal será:

a) El elemento objetivo o externo: la existencia de una organización conformada por tres o más personas; y

b) El elemento de carácter subjetivo específico, referido a la finalidad (continuada: de forma permanente o reiterada) de *lavar* dinero.

El resultado es de naturaleza formal. Aun cuando sus efectos no trascendiesen en el mundo fáctico o material, tienen como consecuencia únicamente resultados jurídicos.

Basta el solo hecho de actualizar la hipótesis normativa (que más de tres personas se reúnan para llevar a cabo dichas conductas) para constituir el tipo penal: la delincuencia organizada, y no se requiere de circunstancias específicas de lugar, tiempo, modo y ocasión; sólo es necesario acreditar la relativa temporalidad, ya que ésta debe ser de carácter permanente y reiterada, puesto que durante todo el tiempo que los integrantes del grupo permanezcan organizados subsiste el estado antijurídico de su conducta por la continua afectación a bien jurídico, toda vez que subsista la organización, los miembros de la misma cometen y siguen cometiendo delitos.

5.17.1. EFECTOS PERNICIOSOS

Evidentemente, estas prácticas conllevan riesgos, por ello vale la pena que se apegue al dicho popular mexicano: “No haga cosas buenas que parezcan malas” y al revés. Por ello es preciso que las operaciones se apeguen a la realidad y documentarlas debidamente.

5.17.2. EFECTOS EN LA PRESTATARIA DE LOS SERVICIOS

Como se ha señalado en esta obra, los efectos pueden ser laborales, fiscales y penales.

En caso de incumplimiento de sus responsabilidades por parte de la prestadora de servicios:

a) Puede dejar a su contratante sin contratos o sin pagos de la administración pública federal o con cargo a presupuestos federales.

b) Lo anterior puede derivar en la cancelación de sellos para efectos de facturación de la contratista, la determinación de créditos fiscales, aplicación del procedimiento administrativo de ejecución o el embargo de cuentas bancarias de manera “precautoria”; lo que deja inhabilitada a una empresa para seguir operando y con enormes gastos legales e inseguridad. Sin considerar los dolores de cabeza para sus administradores o socios hasta quienes puede derivar la responsabilidad.

5.18. OUTSOURCING Y LA TRATA DE PERSONAS Y EXPLOTACIÓN INFANTIL

Conforme al primer párrafo del artículo 5 de la ley para prevenir y sancionar la trata de personas,[43] comete este delito quien promueva, solicite, ofrezca, facilite, consiga, traslade, entregue o reciba, para sí o para un tercero, a una persona

por medio de la violencia física o moral, engaño o el abuso de poder para someterla a explotación sexual, **trabajos o servicios forzados**, esclavitud **o prácticas análogas a la esclavitud, servidumbre**, o a la extirpación de un órgano, tejido o sus componentes.

Señala el segundo párrafo que la persona que contrate publicidad por cualquier medio de comunicación, así como la que publique anuncios que encuadren en alguna de las conductas del delito de trata de personas, será sancionada conforme a lo dispuesto en el artículo 6 de esa ley.

Y termina en su tercer párrafo de la manera siguiente:

> Cuando este delito sea cometido en contra de personas menores de dieciocho años de edad, o en contra de quien no tenga capacidad para comprender el significado del hecho o capacidad para resistirlo no se requerirá acreditación de los medios comisivos.

Y como adelantó el segundo párrafo del artículo 5, en el artículo 6 de la ley se establecen las penas a quienes cometan estos delitos; se le aplicarán:

> **I.** De seis a doce años de prisión y de quinientos a mil quinientos días multa;
>
> **II.** De nueve a dieciocho años de prisión y de setecientos cincuenta a dos mil doscientos cincuenta días multa, si el delito es cometido en contra de una persona menor de dieciocho años de edad o en contra de persona que no tenga capacidad para comprender el significado del hecho o capacidad para resistirlo;

Cuando se contrata a empresas contratistas de servicios de personal, con frecuencia se omite el riesgo de incurrir en este tipo penal, existen antecedentes en el año 2015,[44] tratándose de trabajadores del campo.

En efecto, tratándose de trabajadores del campo o no, contratados por una prestadora de servicios de personal y cuyas condiciones de trabajo, hacinamiento, la mala calidad de la vivienda y el trabajo de menores, prohibido por la Constitución, jornadas en condiciones extenuantes o excesivas (por el número de horas o por no cubrir los tiempos extra); tratándose de trabajo infantil, mala o nula alimentación o carencia de servicios médicos, puede, además de las implicaciones laborales y administrativas, derivar en esta penalidad.

En mi experiencia personal, ocurre con mucha frecuencia, no sólo entre trabajadores del campo sino también en empresas transportistas y de otra índole, sobre todo en las rutas migratorias hacia el vecino país del norte, que personas que solicitan empleo son acompañados por su familia y requieren que el patrón les “apoye” dejándolos vivir en las instalaciones o incluso en los equipos (como pueden ser los camiones de carga u otros), bodegas u otras instalaciones de la empresa que los contrató, o de alguna para la que aquélla presta sus servicios. Sin embargo, los patrones, generalmente por causas humanitarias, permiten que los menores de edad acompañen a sus padres en las labores, ante el riesgo de que sufran algún percance al quedarse en las instalaciones o equipos, y esta circunstancia da origen a que la inspección del trabajo o por denuncias de trabajadores o accidentes u otras contingencias, puedan derivar sanciones al patrón directo y los contratistas laborales; no sólo en el ámbito administrativo sino incluso en penas corporales por delitos de explotación de menores o trata de personas.

Es fundamental que usted considere esta contingencia al contratar trabajadores migrantes, sin casa, o acompañados por su familia y evitar también jornadas excesivas y buscar cumplir en todo tiempo con lo dispuesto en el artículo 2, segundo párrafo de la Ley Federal del Trabajo:

> Se entiende por trabajo digno o decente aquél en el que se respeta plenamente la dignidad humana del trabajador; no existe discriminación por origen étnico o nacional, género, edad, discapacidad, condición social, condiciones de salud, religión, condición migratoria, opiniones, preferencias sexuales o estado civil; se tiene acceso a la seguridad social y se percibe un salario remunerador; se recibe capacitación continua para el incremento de la productividad con beneficios compartidos, y se cuenta con condiciones óptimas de seguridad e higiene para prevenir riesgos de trabajo.

5.19. RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA LABORAL Y FISCAL

Con frecuencia quienes ofrecen estos esquemas “aseguran” que la empresa beneficiaria de los servicios no se verá afectada, pues normalmente no tiene relación directa con el sindicato, sino que interponen diversas razones sociales y contratos (lo que el SAT ha dado en llamar *operación carrusel*: el SAT ha hallado hasta 56 niveles detrás de una “facturadora”, pues para dispersar la operación, se pone de acuerdo con otra empresa para simular una operación y ésta, a su vez, transmite el pago de la contraprestación a otra empresa, ésta hace lo mismo con otra, y así hasta formar una enorme “telaraña” de complicidades. Se le llama *operación carrusel* porque va de una empresa a otra, hasta que al final la última empresa regresa el recurso a la primera o alguno de sus socios).[45]

En estos casos es común que el SAT niegue la deducción para efectos fiscales (tanto en IETU desde 2008 hasta 2013 como en… ISR y el acreditamiento del IVA de las facturaciones expedidas). Ello a pesar de que regularmente quien promueve el esquema, indica que quien factura los servicios a la empresa que busca la deducción, no es el sindicato en sí, sino otra empresa intermedia (o varias) que se interponen, como se ha señalado.

Suponiendo, sin conceder, que eso asegurara la deducción de la factura entregada a la empresa contratante, faltaría el

soporte de operación (para ello habría que cumplir con lo que dispone el artículo 69-B del CFF, es decir, la demostración de que se cuenta con los elementos propios para realizar los servicios contratados).

Al respecto, revise la norma ISO/EC 17020:1998 NMX-EC-17020-IMNC-2000 Criterios generales para la operación de varios tipos de unidades (organismos) que desarrollan la verificación (inspección)[46] que establece los criterios para determinar el cumplimiento de un contrato y que determina, entre otras cosas, que el alcance preciso de una verificación (inspección) se determina por los términos del contrato individual de servicio o la orden de trabajo.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

1

"La subcontratación de empresas en América Latina", citado en https://www.elcontribuyente.mx/noticia/1440/el-outsourcing-en-mexico-opera-en-la-informalidad

2

http://expansion.mx/economia/2016/02/11/mexico-en-el-top-5-de-outsourcing-en-america-latina?utm_source=feedburner&utm_medium=feed&utm_campaign=Feed%3A+cnnexpansion%2Fportada+(Portada)&hootPostID=ab664a33a918d69615efc318dfcd8ea5

3

http://www.forbes.com.mx/la-formula-del-sat-abusos-del-outsourcing/#gs.dWDEem8

4

Ídem

5

Como aseguró la firma de contratación de personal Manpower, con base en cifras del reporte *Staffing Industry Analysts 2016*. Según nota visible en http://www.jornada.unam.mx/ultimas/2016/08/16/sin-seguridad-social-la-mayoria-de-trabajadores-en-outsourcing, del 16 de agosto de 2016

6

En su criterio 001/2015

7

Véase al respecto el artículo 91 de la LISR

8

Sociedad Anónima Promotora de Inversión

9

Renta. Tercera Época. Instancia: Pleno R.T.F.F. Año II. No. 17. Mayo 1989. Tesis: III-TASS-921. Pág. 23. No. de Registro: 15319. Revisión No. 524/84. Resuelta en sesión de 3 de mayo de 1989, por unanimidad de siete votos. Magistrado ponente: Genaro Martínez Moreno. Secretario: Lic. Juan Carlos Gómez Velásquez

---

[10]

"Cuatro de cada diez empleos son mediante contratación *outsourcing*", *Milenio,* México, 27 de mayo de 2009, y *"Outsourcing* 40% de las contrataciones en México", *El Universal,* México, 27 de mayo de 2009, notas señaladas en el artículo "¿Cómo se regula el *outsourcing* en México?", de Jorge Luis Silva Méndez, profesor de tiempo completo en el Departamento de Derecho del Instituto Tecnológico Autónomo de México. jorgeluis.silvamendez@gmail.com visible en: http://www.scielo.org.mx/scielo.php?pid=S1405-91932010000100014&script=sci_arttext

---

[11]

IMSS procede contra ocho empresas outsourcing. Artículo de Nicolle de León. Mexicali, BC, 7 de noviembre de 2016.http://www.lacronica.com/EdicionEnLinea/Notas/Noticias/07112016/1147926-IMSS-procede-contra-ocho-empresas-outsourcing.html

---

[12]

Supuestamente independientes y por tanto no subordinados

---

[13]

Concepto doctrinario que, incorporado como derecho humano establece un monto y condiciones mínimas a que tienen derecho las personas y sobre las cuales no debe tributarse. Véase Décima Época. Registros 159819 y 159820. Instancia: Pleno. Tipo de tesis: aislada. Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 1. Diciembre de 2013. Tomo I. Materia(s): constitucional. Tesis P. VIII/2013 (9a.). Pág. 138. Registro 2004106. Instancia: Pleno. Tipo de tesis: aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XXII. Julio de 2013. Tomo 1. Materia(s): constitucional. Tesis P. XXXVI/2013 (10a.). Pág. 63

---

[14]

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30376/07-17-06-9. Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de octubre de 2009, por unanimidad de votos. Magistrada instructora: Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara (hoy procuradora de Defensa del Contribuyente). Secretaria: Lic. Griselda Velasco López

---

[15]

Una empresa líder en este tipo de contrataciones y publicado en "*Outsourcing*, la delgada línea entre lo legal e ilegal" por Tatiana Gutiérrez, 25-09-2014 en revista *Alto Nivel*. Visible en: http://www.altonivel.com.mx/45485-outsourcing-la-delgada-linea-entre-lo-legal-e-ilegal.html

---

[16]

Bancomer tiene sólo un trabajador directo, los otros 29 mil que están en las oficinas, trabajan para otras empresas. Doctor en Derecho Arturo Urbina Nandayapa. Visible en: http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/seguridad-social/5546-bancomer-tiene-solo-un-

trabajador-directo,-los-otros-29-mil-que-est%C3%A1n-en-las-oficinas,-trabajan-para-otra-empresas.html

---

17

Es decir, fuera de la economía formal

18

http://www.proceso.com.mx/?p=396461ppa: “Pagar mal a sus empleados es un pecado gravísimo”, redacción del 20 de febrero de 2015

19

Se muestran con el numeral actual

20

Los criterios no vinculativos que algunos no valoran son una facultad de la autoridad de conformidad con el artículo 33, fracción I, inciso h) del CFF y el criterio que siguen al momento de revisar a un contribuyente, son obligatorios para la autoridad en términos del artículo 35 del mismo CFF

21

Se establecen en el Anexo 3 de la RM para 2014 y son visibles en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/criterios_no_vinculativos_Anexo3_2014.pdf

---

22

http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/criterios_no_vinculativos_Anexo3_2014.pdf

---

23

Época: Décima Época. Registro: 2011913. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Tipo de Tesis: aislada. Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*. Publicación: viernes 17 de junio de 2016. 10:17 horas. Materia(s): común. Tesis: IV.2o.A.123 A (10a.)

24

Criterio publicado el 17 de octubre de 2014

25

Se publicó en julio de 2014, aunque su antecedente data de 2013

26

“Son infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros, las siguientes: **I.** Asesorar, aconsejar o prestar servicios para omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución en contravención a las disposiciones

fiscales”. Esta infracción está castigada en el artículo 90 del CFF con una sanción entre $44,610.00 a $70,110.00. En dicho numeral se establece como agravante cuando la asesoría, el consejo o la prestación de servicios sea diversa a los criterios dados a conocer por las autoridades fiscales, por ejemplo, en estos criterios no vinculativos; y en tal caso (por tratarse de un agravante) la multa se incrementa de un 10% a un 20% de la contribución omitida, sin que pueda exceder del doble de los honorarios cobrados. La hipótesis del agravante no se actualizará si, en la opinión escrita, el asesor señala que su postura es contraria o no coincide con los criterios no vinculativos. Indudablemente esto último va dirigido a aquellos asesores fiscales que no externan opinión por escrito de su asesoría, o bien, haciéndolo, omiten mencionar expresamente que la misma contradice el criterio de las autoridades fiscales

---

27

http://www.imss.gob.mx/patrones/criterios-normativos

28

Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Cuarto Circuito. Décima Época. Registro 2004674, TCC. Tesis: aislada IV.2o.A.64 A (10a.). *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Libro XXV. Octubre de 2013. Tomo 3. Materia Administrativa. Pág. 1754

29

Juicio No. 4249/03-05-01-6. Resuelto por la Primera Sala Regional Norte Centro II del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 12 de enero de 2005, por unanimidad de votos. Magistrada Instructora: Alma Orquídea Reyes Ruiz. Secretaria: Lic. Iris Méndez Pérez. R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año V. No. 59. Noviembre de 2005. Pág. 280

30

Tesis aislada P. LV/2004. *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*. Tomo XX. Septiembre de 2004. Materia administrativa. Pág. 15. Emitida por el Tribunal en Pleno, en su sesión privada celebrada el 31 de agosto de 2004 aprobó, con el número LV/2004, que la misma es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, DF, a 31 de agosto de 2004. Novena Época. Registro 180485. Pleno. Tesis

---

31

Lo que no le dijeron de las facturas falsas. Primera Parte. Visible en http://www.noticierofiscal.com/index.php/categorias/outsourcing/16-especiales/5742-lo-que-no-le-dijeron-de-las-facturas-falsas-primera-parte.html

---

32

En muchos casos sólo se cobra una comisión y se regresa el importe –incluido el IVA– menos la misma a quienes contratan estos esquemas

---

33

Prestadoras de servicios de personal. Suministran personal a terceros

---

[34]

Visible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/normatividad/Documents/criterios_no_vinculativos_Anexo3_2014.pdf Anexo 3 de la RM 2015

---

[35]

Deberá entenderse que también en las sociedades civiles particulares; aquéllas en que los socios responden sólo por sus aportaciones de conformidad con la legislación de Yucatán, México

---

[36]

Guerrero de la Vega, J.M. Citado en *La Planeación y el Control Fiscal*. Díaz González, Luis Raúl. *Consultorio Fiscal*, abril de 1990, p. 48

---

[37]

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 30376/07-17-06-9. Resuelto por la Sexta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 23 de octubre de 2009, por unanimidad de votos

---

[38]

Código Penal Federal (antes Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común y para toda la República en Materia de Fuero Federal), Legislación Federal (vigente al 26 de marzo de 2015). Visible en http://info4.juridicas.unam.mx/ijure/tcfed/8.htm?

---

[39]

Sánchez Vega, Javier Alejandro, *La Defraudación Fiscal*, Editorial Sista. Citado por Javier Alejandro Sánchez Vega en "La estrategia fiscal mediante contratos de fideicomiso", Editorial Instituto Mexicano de Contadores Públicos, fecha de publicación: 16-I-2009. Visible en: http://doctrina.vlex.com.mx/source/estrategia-fiscal-contratos-fideicomiso-5251

---

[40]

Artículo: "Evade *outsourcing* $8 mil 255 millones", por Gonzalo Soto. 18 de octubre 2016, visible en: http://www.reforma.com/aplicacioneslibre/articulo/default.aspx?id=964733&md5=66229424b4ffddfd3b5ea567d79c44ac&ta=0dfdbac11765226904c16cb9ad1b2efe&po=4

---

[41]

Problemas de Autoría y Participación en la Criminalidad Organizada. Claus Roxin. Visible en: http://www.uhu.es/revistapenal/index.php/penal/article/viewArticle/31

---

[42]

Última reforma al artículo 108 del CFF

---

[43]

Visible en http://www.hacienda.gob.mx/LASHCP/MarcoJuridico/MarcoJuridicoGlobal/Leyes/299_lpstp.pdf y revisada el 29 de mayo de 2016

---

[44]

El caso de los jornaleros agrícolas que están siendo explotados por sus patrones con violaciones a sus garantías y derechos laborales, se identifica como trata de personas. Visible en: http://www.radioformula.com.mx/notas.asp?Idn=490419&idFC=2015#sthash.bMWnFft2.dpuf

---

[45]

"*Operación carrusel*, esquema para evadir impuestos: SAT". Notimex|*El Universal*. 11:31. Domingo 8 de junio de 2014. Visible en http://www.eluniversal.com.mx/finanzas-cartera/2014/operacion-carrusel-evasion-1015744.html

---

[46]

Visible en: http://es.scribd.com/doc/104220400/NMX-EC-17020-IMNC-2000 #scribd

ESTUDIO INTEGRAL DEL OUTSOURCING EN MATERIAL LABORAL Y FISCAL

Capítulo VI. Avisos en materia de lavado de dinero y sus efectos en el outsourcing

CAPÍTULO VI

AVISOS EN MATERIA DE LAVADO DE DINERO Y SUS EFECTOS EN EL *OUTSOURCING*

6.1 ANTECEDENTES [1]

"Estamos ante *lavado de dinero*, recordemos que *lavado de dinero* debe tener como inicio un delito primigenio que es el fraude, pero no se queda en el fraude, en el momento que ese dinero después es utilizado de otra manera, se convierte en *lavado de dinero*.

"Un dinero que tenga un origen ilícito, y origen no se refiere al propio dinero, sería una actividad ilícita más que un origen". [2]

El delito de *lavado de dinero* inició su aparición en México en la ley fiscal, precisamente en el Código Fiscal de la Federación (CFF); sin embargo, tuvo que ser reclasificado, pues no permitía por ello la extradición de reos peligrosos dedicados a actividades como narcotráfico u otras, pues los tratados internacionales prohíben la extradición por fines "fiscales". Por ello fue trasladado al Código Penal Federal y se considera un delito de encubrimiento tipificado en el artículo 400-Bis del ordenamiento citado.

En julio de 2013 el entonces procurador general de la República, Jesús Murillo Karam, publicó el decreto con el cual se creó la Unidad Especializada de Análisis Financiero, una nueva fiscalía que depende directamente de la oficina del procurador, responsable de recopilar toda la información necesaria para la resolución de los casos de operaciones con recursos de procedencia ilícita.

Se dotó de más de 20 atribuciones distintas a esta unidad especializada. Además de la investigación, se le encargó la identificación de patrones de conducta, la elaboración de diagnósticos, creación de proyectos de guías y manuales técnicos relacionados con los delitos del orden financiero, entre otros.

La otra área –en la PGR– con facultades ministeriales para indagar caso de *lavado de dinero* es la Unidad Especializada en Investigación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita. Esta fiscalía, dependiente de la Subprocuraduría Especializada en Investigación de Delincuencia Organizada (SEIDO), investiga los casos de *lavado de dinero* relacionados con el narcotráfico.

Existe otra dependencia, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF) de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), que se encarga, en muchos de los casos, de hacer una verificación previa de posible *lavado de dinero* que además de derivar en medidas correctivas como cancelación de operaciones de blancos sospechosos, permite ser el punto de partida de las denuncias ante la PGR.

Con independencia de lo señalado en el punto 5.16. del Capítulo anterior, en el presente me abocaré a revisar las implicaciones de la interpretación de la UIF, de la que transcribo por su importancia y desarrollaré posteriormente, y señala:

UIF - Interpretaciones de la LFPIORPI - *Outsourcing*. [3] A quienes prestan el servicio de subcontratación *(outsourcing)* en términos del artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

Hacemos referencia al inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI), [4] conforme a la cual se entenderá como Actividad Vulnerable y, por tanto, objeto de identificación, 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, entre otras operaciones, la administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes.

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.

(Énfasis añadido.)

6.2. IMPLICACIONES DE ESTA OPINIÓN DE LA AUTORIDAD

Fue con la Ley Federal para la Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita, publicada en el DOF el 17 de octubre de 2012 que actividades denominadas en la misma “vulnerables” y contenidas en el artículo 17 del ordenamiento legal, tuvieron que iniciar a reportarse por la iniciativa privada.

La LFPIORPI tiene como finalidad que quienes realicen las actividades vulnerables aporten información útil a la UIF para que esta autoridad investigue si los recursos que se utilizan son de origen lícito.

La UIF no es una unidad recaudadora del SAT, su razón de ser obedece a otros objetivos: los de analizar los recursos ilícitos –por tanto susceptibles de persecución penal– y evitar el financiamiento al terrorismo. Y dentro de sus atribuciones legales tiene, precisamente, la interpretación de la ley de referencia.

El 21 de octubre de 2016, en ejercicio de sus atribuciones legales, la UIF publicó la interpretación del precepto legal mencionado, el artículo 17, fracción XI, inciso b) de la LFPIORPI señalando que los servicios de subcontratación *(outsourcing)* encuadran en el mismo, y por tanto, se considera actividad vulnerable.

En primera instancia, debe considerarse que la publicación no corresponde a una reforma a la ley, pues la citada fracción XI del artículo 17 de la LFPIORPI existe desde su publicación –2012– y su entrada en vigor en septiembre de 2013 y no ha cambiado. Lo que se publica es el criterio de la UIF.

El que se establezca que la actividad es “vulnerable” no significa que los que contratan bajo esta modalidad –no los que cumplen con la LFT– se manejen con recursos de procedencia ilícita, pero obliga a presentar avisos a la UIF y facilitará la identificación de quienes pudieren estar *lavando* dinero, en los términos explicados a la UIF, aun cuando se omitan los avisos.

Quienes prestan servicios de subcontratación *(outsourcing)* deben cumplir con la LFT y con la LFPIORPI, pues para la autoridad hay probabilidades de que a través de esos esquemas se están manejando recursos con fines de evasión fiscal, y la intención es investigarlos y denunciarlos como *lavado de dinero*. Además, les pueden imponer las sanciones previstas en la LFPIORPI (multas de 200 a 65,000 UMA [5]).

Esto significa que quienes prestan servicios de subcontratación *(outsourcing)* deben identificar

a sus clientes y presentar avisos ante la UIF para reportar las operaciones que celebran, a fin de que la autoridad tenga información de quiénes están utilizando estos servicios y pueda analizar si se trata de un esquema apegado a la LFT en el que se cubren los salarios reales a los trabajadores y se enteran las contribuciones que corresponden, o por lo contrario, se trata de un esquema de evasión fiscal que genera recursos de procedencia ilícita.

Recordemos que son recursos de procedencia ilícita los siguientes:

Cualquier recurso que provenga de una actividad ilícita, como lo serían, genéricamente, aquellos que pudieran considerarse genéricamente defraudación fiscal o defraudación fiscal equiparada. Recuérdese también que el artículo 108 del CFF establece que cuando exista defraudación fiscal se presume *lavado de dinero*. [6]

Así que la autoridad puede considerar que son ilícitos y por tanto constituyen *lavado de dinero*:

a) Aquellos que no se declaran fiscalmente, y

b) Aquellos que se declaran bajo conceptos que supuestamente son ingresos no objeto o ingresos exentos o bajo conceptos distintos a los reales para ubicarse con simulaciones en una menor carga contributiva, pero que no coinciden con su verdadero origen, por ejemplo, darle tratamiento de ingresos asimilados a salarios a ingresos por salarios o comisiones, considerar previsión social o "mínimo vital", anticipos de pensión o pago de pensión a salarios que deberían ser gravados, y en general usar el *outsourcing* no con fines laborales sino como disminuciones a la base tributaria.

Un caso más claro se establece cuando quien supuestamente presta los servicios solamente otorga un "comprobante fiscal" por operaciones que no se han realizado, al amparo de esta figura.

Quienes contratan servicios de *outsourcing* deben hacerlo sólo si el esquema se ajusta a lo previsto en los artículos 12 a 15 o 15-A al 15-D de la LFT, porque si se utiliza el *outsourcing* como supuesta estrategia fiscal para reducir la carga tributaria, se trata de un esquema de evasión fiscal y de *lavado de dinero*, que la autoridad detectará fácilmente. En tales casos, los contratantes, pero en particular los perceptores del servicio, ponen en riesgo su dinero, su negocio, su patrimonio y su libertad, pues estas conductas darán lugar a la determinación de revisiones fiscales, créditos fiscales, aseguramientos, embargos, querellas por defraudación fiscal, denuncias por *lavado de dinero*, y un largo etcétera

Sobre el particular, cabría destacar dos puntos:

a) Como punto de partida, debe considerarse que la *Ley Antilavado* establece claramente que estos servicios son "profesionales"; es decir, no cualquier servicio prestado bajo la figura de *outsourcing* tiene carácter de profesional, por lo que habría que atender, en cada caso particular, la naturaleza del servicio prestado para identificar si tiene o no carácter de profesional.

b) Como segundo punto, si la actividad fuera considerada como profesional, entonces se debe tener presente que la actividad se consideraría vulnerable en la medida en que consista precisamente en las tareas ahí referidas, como lo son "la administración y manejo de recursos del cliente".

Como puede observarse, el criterio de la SHCP está planteado de una forma muy general, sin que necesariamente aplique a todos los contribuyentes que hacen uso de servicios de *outsourcing*, por lo que habrá que analizar cada caso en particular, con las atenuantes referidas en el presente documento.

6.3. SOBRE EL CRITERIO DE LA UIF EN *OUTSOURCING*:

Para algunos el criterio de la UIF es inexacto, hasta he visto calificativos de "absurdo" por las siguientes consideraciones:

Niegan que la UIF pueda ser quien emita este criterio.

Consideran que el inciso b) de la fracción XI del artículo 17 de la LFPIORPI refiere a la prestación de servicios independientes que se lleven a cabo en nombre y representación del cliente, lo cual, en su opinión, sólo ocurre o con un poder o con un mandato, y no necesariamente en un contrato de prestación de servicios al amparo del cual se presta un servicio de subcontratación de personal.

Consideran que el inciso b) al que refiere la interpretación en comento, hace alusión a "la administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes" y es distinto a la subcontratación contenida en los artículos 15-A a 15-D de la LFT.

Aducen que no debería aplicarle la disposición a la subcontratación, pues establecen que "si la subcontratista acredita cumplir con los requisitos señalados en el artículo 15-A de la LFT se constituye en patrón" y, en su opinión, entonces los recursos (humanos) son propios y no del cliente –contratante– y la disposición legal interpretada por la UIF alude a recursos manejados en nombre y representación de terceros, lo cual no sería el caso, cuando se cumplen los requisitos legales.

Incluso señalan: "No podemos tomar tan a la ligera y dar por válido un comunicado de este tipo, antes tendríamos que valorar si existe razón", y niegan tal posibilidad.

Como se ha comentado en esta obra, ya el SAT, en tratándose de operaciones de *outsourcing*:

a) Revisa con lupa las facturas.

b) Cuestiona los conceptos.

c) No considera los contratos.

d) Detiene y niega el acreditamiento y la devolución, en su caso, de saldos a favor del IVA y hasta existen criterios jurisprudenciales que la avalan.

e) Dice que no se trata de servicios "no objeto" de la ley.

f) Dice que es simulación.

g) Niega las devoluciones.

h) Objeta las deducciones y los acreditamientos.

Incluso ha denominado prácticas de planeación fiscal agresiva de sustitución de personal y ahora establece que constituyen actividad vulnerable.

En mi opinión, esta interpretación viene a cerrar la pinza de la fiscalización de operaciones simuladas de subcontratación o de pago a los trabajadores; no habría problema para quienes, efectivamente, estén cumpliendo con la LFT, pero difícilmente podrán no ubicarse en temas de *lavado de dinero* quienes no se apeguen a esta norma.

Cuidado con esos que, según su verdad absoluta y sesudo análisis, dicen que no pasa nada, que sólo es un criterio más de la autoridad y que, como no se ajusta al propio, está errado.

> **Obligaciones de quienes realicen actividades vulnerables**[7]
>
> **I.** Identificar a los clientes y usuarios con quienes realicen las propias Actividades sujetas a supervisión y verificar su identidad basándose en credenciales o documentación oficial, así como recabar copia de la documentación;
>
> **II.** Para los casos en que se establezca una relación de negocios, se solicitará al cliente o usuario la información sobre su actividad u ocupación, basándose, entre otros, en los avisos

de inscripción y actualización de actividades presentados para efectos del Registro Federal de Contribuyentes;...

Prestación de servicios profesionales de manera independiente, sin relación laboral:

Actividad	Umbral de identificación	Umbral del aviso
Administración y manejo de recursos, valores o cualquier otro activo de sus clientes	Siempre	Cuando en nombre y representación de un cliente, se realice alguna operación financiera que esté relacionada con los actos señalados.

6.3.1. ALTA EN EL PADRÓN PARA QUIENES REALICEN ACTIVIDADES VULNERABLES [8]

Para efectos de los artículos 12 y 13 del Reglamento, quienes realicen actividades vulnerables **deberán ingresar al portal en Internet,[9] a efecto de enviar, bajo protesta de decir verdad, la información siguiente para su alta y registro:[10]**

a) Tratándose de **personas físicas**, la señalada en el Anexo 1 de las presentes Reglas.

b) Tratándose de **personas morales**, la señalada en el Anexo 2 de las presentes Reglas...

6.3.2. PLAZO PARA LA PRESENTACIÓN DE AVISOS

Quienes realicen actividades vulnerables presentarán ante la secretaría los avisos correspondientes a más tardar el día 17 del mes inmediato siguiente, según corresponda a aquél en que se hubiera realizado la operación que le diera origen y que sea objeto de aviso. [11]

6.3.3. AVISO DE NO OPERACIÓN [12]

Quienes realicen actividades vulnerables y no hayan llevado a cabo actos u operaciones que sean objeto de **aviso o que los mismos se ubiquen en los supuestos previstos en el artículo 27-Bis de estas Reglas**, durante el mes que corresponda, deberán remitir en el formato señalado en el referido artículo 24, un informe en el que sólo se llenarán los campos relativos a la identificación de quien realice la actividad vulnerable, el periodo que corresponda, así como el señalamiento de que en el periodo correspondiente no se realizaron actos u operaciones objeto de aviso **o que los mismos se ubican en los supuestos previstos en el artículo 27-Bis-de estas Reglas**. Lo establecido en este artículo también será aplicable para las personas que presenten los avisos conforme a lo establecido en los artículos 16 y 17 del Reglamento.

En materia de avisos de *lavado,* la sanción se establece por:

Artículo 53. Se aplicará la multa correspondiente a quienes:

I. Se abstengan de cumplir con los requerimientos que les formule la Secretaría en términos de esta Ley;

II. Incumplan con cualquiera de las obligaciones establecidas en el artículo 18 de la ley; identificar a los clientes y usuarios de la operación, a los beneficiarios efectivos, ocultar información o no presentar los avisos, cada incumplimiento constituye una infracción y conlleva una sanción.

III. Incumplan con la obligación de presentar en tiempo los Avisos (a que se refiere el artículo 17 de la Ley).

La sanción prevista en esta fracción será aplicable cuando la presentación del Aviso se realice a más tardar dentro de los treinta días siguientes a la fecha en que debió haber sido presentado. En caso de que la extemporaneidad u omisión exceda este plazo, se aplicará la sanción prevista para el caso de omisión en el artículo 55 de esta Ley, o

IV. Incumplan con la obligación de presentar los Avisos sin reunir los requisitos a que se refiere el artículo 24 de esta Ley;

V. Incumplan con las obligaciones que impone el artículo 33 de esta Ley; obligación de consignar la forma de pago y que no se excedan los montos en efectivo considerados por la ley en el artículo 32.

VI. Omitan presentar los Avisos a que se refiere el artículo 17 de esta Ley, y

VII. Participen en cualquiera de los actos u operaciones prohibidos por el artículo 32 de esta Ley. Es decir, reciben en efectivo cantidades en exceso a lo permitido por la Ley.

Como se observa, esta ley sanciona por no hacer, por hacer mal, por presentar extemporáneamente, por hacerlo a requerimiento, entre otros, y por cada una de las mismas alcanza una multa de casi 700 mil pesos.

6.4. SANCIONES ADMINISTRATIVAS Y DELITOS

La SHCP impondrá sanciones administrativas por el incumplimiento de las obligaciones relacionadas con los términos y requisitos de la presentación de avisos e información:

Sanciones administrativas y delitos

Conducta	Sanción
Incumplir requerimientos de SHCP	200 a 2 mil días de salario mínimo **($14,608 a $146,080)**
Incumplir obligaciones de personas que realizan actividades vulnerables	
Incumplir con presentar en tiempo los avisos	2 mil a 10 mil días de salario mínimo **($146,080 a $730,400)**
Presentar avisos sin cumplir requisitos	
Incumplir obligaciones tratándose de operaciones con efectivo (fedatarios públicos)	10 mil a 65 mil días de salario mínimo **($730,400 a $4'747,600)**
Omitir presentar avisos	
Participar en actos u operaciones prohibidos con efectivo	

* Además hay sanciones de revocación de autorizaciones o cancelaciones de habilitaciones o patentes, para notarios, corredores públicos y agentes aduanales.

Sanciones administrativas y delitos

Conducta	Sanción
Proporcionar dolosamente información a las personas que realizan actividades vulnerables	Dos a ocho años de prisión y multa (500 a 2000 SMG)($36,520 a $146,080)
Modificar o alterar datos o información de avisos	
Al servidor público que dé uso indebido a la información	Cuatro a 10 años de prisión y multa (500 a 2000 SMG)($36,520 a $146,080)
Al que divulgue información sobre investigaciones de *lavado de dinero*	

6.5. LEY DE EXTINCIÓN DE DOMINIO

La Ley de Extinción de Dominio incauta bienes a personas acusadas de narcotráfico, *lavado de dinero* y secuestros. Los bienes se venden a través del SAE a precio de mercado, aun cuando los

casos no han sido definidos por las Cortes.

Antes, el Estado debía mantener los bienes intactos y sólo venderlos o regresarlos al final del juicio, que podía tardar hasta ocho años. Ahora, los fondos son depositados en fideicomisos, y al final del juicio, si los acusados son inocentes, recibirán el dinero con intereses.

Problemática administrativa derivada de este criterio:

El problema es que derivado de este criterio, los avisos debieron presentarse desde la entrada en vigor de la ley en septiembre de 2013 y a la fecha del criterio se tiene una contingencia de 36 multas, al menos, pues recuérdese que cada acción u omisión puede constituir una infracción, como se ha mostrado. Personalmente solicité en la 93 Convención de la Contaduría Pública agrupada en el IMCP al director de la UIF la cancelación de estas multas a finales de octubre de 2016 y señaló que lo "revisarían" y que su ánimo no es agredir a quienes cumplen con la ley o complicarles su operación.

A aquellos que establecen que no pasa nada y que no hay problema y que el *outsourcing* no debe presentar estos avisos, les comentaría:

Les compro su sabiduría si, en ánimo ético y congruente, le explican las disposiciones y lo explicado en este Capítulo a su cliente, el cliente lo entiende y acepta y, en su caso, cubren de su peculio los resultados de su "certeza jurídica".

La UIF –sí, la autoridad– ha informado que de acuerdo con su interpretación de los artículos 15 y 17 de la mencionada ley, se trata de prestación de servicios independientes, pues la contratación no representa relación laboral entre la empresa contratante y la *outsourcing*, es decir, son servicios independientes.

A ver… gánenle al árbitro.

Muchas gracias por leer esta obra.

NOTAS AL PIE DE PÁGINA

[1]

Con datos del artículo http://www.animalpolitico.com/2016/09/combate-al-lavado-dinero-mexico-pierde-recursos-eficacia-sin-resolver-mas-del-80-los-casos/ y elaboración propia

[2]

Jesús Murillo Karam, exprocurador general de la República. entrevista visible en: http://www.excelsior.com.mx/nacional/2014/03/03/946682

[3]

https://www.gob.mx/shcp/documentos/uif-interpretaciones-de-la-lfpiorpi-outsourcing

[4]

Puede revisarse la ley en: http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LFPIORPI.pdf

---

[5]

Unidades de medida para efectos de multas, aunque la ley las establece en salarios mínimos

---

[6]

El delito de defraudación fiscal y el delito previsto en el artículo 400-Bis del Código Penal Federal, se podrán perseguir simultáneamente. Se presume cometido el delito de defraudación fiscal cuando existan ingresos o recursos que provengan de operaciones con recursos de procedencia ilícita

---

[7]

Artículo 18 de la LFPIORPI

---

[8]

Usted que realiza actividades vulnerables podrá realizar el alta y registro; además de la presentación de avisos e informes, por medio del siguiente aplicativo: https://sppld.sat.gob.mx/pld/interiores/sppld.html

---

[9]

Portal de prevención de *lavado de dinero*https://sppld.sat.gob.mx/pld/index.html

---

[10]

Artículo 4, Acuerdo 02/2013 RCGLFPIORPI

---

[11]

Artículo 23 de la LFPIORPI

---

[12]

Artículo 25 Reglas - Para los efectos de los artículos 12, último párrafo del Reglamento y 24 de estas Reglas

Reforma al artículo, 24/VII/2014