

**Oficio 500-06-02-2017-15921**

**Exp: 4S.40.2017-02**

**Asunto:** Estrategia para fiscalizar operaciones de subcontratación laboral.

**ESTRATEGIA 06/17**

**E.F. 04/17**

Ciudad de México, a 26 de mayo de 2017.

*"Año del Centenario de la Promulgación de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos"*

**CC. Administradores Centrales y Desconcentrados de Auditoría Fiscal, Directores Generales de Fiscalización o de Auditoría Fiscal de Entidades Federativas.**  
**Presentes.**

Como es de su conocimiento, mediante Decreto publicado en el DOF el 30 de noviembre de 2012, se adicionó, entre otros, el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo (LFT) con vigencia a partir del 1º de diciembre de 2012, para regular lo relativo al régimen de subcontratación laboral, lo cual aconteció derivado de la proliferación de este régimen para el efecto de reconocer esta figura en materia laboral y establecer las condiciones que deben cumplirse cuando se presenten este tipo de operaciones en aras del bienestar de los trabajadores y evitar abusos, especialmente de las partes contratantes.

Como antecedente coincidente de esos esfuerzos institucionales para identificar los esquemas de subcontratación laboral que se observan cotidianamente en las auditorías, se concertó el Convenio de Colaboración Administrativa para el intercambio de información celebrado el 13 de octubre de 2008 entre el Servicio de Administración Tributaria (SAT), la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (JFCA) y la Procuraduría de la Defensa del Trabajo (PROFEDET), mismo que se encuentra vigente.

Asimismo, es conveniente resaltar la emisión de las Estrategias 41/13 y E.F. 34/13 por parte de esta unidad administrativa, contenidas en el oficio No. 500-07-07-00-2013-36134 del 23 de octubre de 2013, por medio de las cuales se establecen diversas acciones o procedimientos para la detección de esquemas agresivos de sustitución laboral derivado de la detección de conductas o comportamientos atípicos observados en este rubro.

**Oficio 500-06-02-2017-15921**

**Exp: 4S.40.2017-02**

2 de 11

Adicionalmente, ante la apremiante necesidad de evitar y combatir prácticas de evasión fiscal y fortalecer el control de obligaciones de los contribuyentes por parte de la autoridad fiscal, el 30 de noviembre de 2016 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, del Código Fiscal de la Federación y de la Ley del Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos”, se establecieron los requisitos fiscales aplicables para poder deducir las erogaciones y acreditar el IVA que derive de las operaciones de subcontratación laboral para cumplirse tanto por el contratante como por el contratista, quedando precisados en la adición de un tercer párrafo al artículo 27, fracción V, de la LISR y con la modificación a los artículos 5, fracción II y 32, fracción VIII de la LIVA, con vigencia a partir del 1º de enero de 2017.

Acorde con lo anterior y conforme a los objetivos que integran el Plan Estratégico del SAT 2014-2018 en cuanto a facilitar el cumplimiento de obligaciones con medios dispuestos por el SAT, el 31 de enero de 2017 se publicó en la página del SAT, de manera anticipada, la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2017, confirmándose mediante su publicación en el DOF el pasado 15 de mayo, en la que se dio a conocer, entre otras, la regla 3.3.1.44. “Diferimiento del cumplimiento de obligaciones del contratante y del contratista en actividades de subcontratación laboral”, que establece una opción para diferir hasta el mes de julio de 2017, el cumplimiento retroactivo de las obligaciones establecidas en los artículos mencionados en el párrafo anterior, por los meses de enero a junio de 2017.

Bajo esta tesitura, y con la perspectiva de contribuir al logro de los objetivos estratégicos para fortalecer la capacidad de detección y el combate oportuno de prácticas ilegales, conductas evasivas e incumplimientos a dichas disposiciones, a fin de salvaguardar el interés fiscal, esta Administración Central ha considerado conveniente emitir las siguientes:

## **REGLAS DE ACTUACIÓN**

### **OBJETO**

**PRIMERA.** La aplicación de la presente Estrategia tiene por objeto brindar a las autoridades fiscales los elementos necesarios para identificar las operaciones de subcontratación laboral y comprobar la procedencia de la deducción y el acreditamiento realizado por los contribuyentes que tenga su origen en dichas operaciones para efectuar las observaciones e irregularidades a que haya lugar.

Oficio 500-06-02-2017-15921  
Exp: 4S.40.2017-02

3 de 11

### **PROCEDIMIENTO FISCALIZADOR**

**SEGUNDA.** En cualquier auditoría en las que esas unidades administrativas detecten que el contribuyente revisado tiene trabajadores subcontratados, con independencia de que exista o no un contrato, o de que el mismo no establezca o reconozca expresamente la modalidad de subcontratación laboral, deberá profundizarse en la revisión de dicho rubro conforme a lo siguiente:

I. Deberán verificar mediante la compulsión y procedimientos de auditoría que resulten aplicables e información disponible en los sistemas institucionales, que el contratista-prestador de dichos servicios, haya cumplido respecto de los trabajadores subcontratados por el contribuyente revisado, con los requisitos fiscales a que se refiere el artículo 27, fracción V, de la Ley del ISR vigente a partir de 2014, en relación con el artículo 99, fracciones I, II, III y V de esa Ley (antes artículos 31, fracción V, en relación con el artículo 118, fracciones I, II y VI de la Ley del ISR vigente hasta 2013), según corresponda al ejercicio que se revise; a saber:

1. Retención y entero del ISR a cargo de los trabajadores subcontratados;
2. Expedición del CFDI de nómina a dichos trabajadores (a partir de 2014);
3. Haber efectuado el cálculo anual del ISR a dichos trabajadores conforme Art. 97 de LISR a partir de 2014 (Art. 118, fracción II, LISR hasta 2013);
4. Entrega a los trabajadores del subsidio para el empleo, en su caso;
5. Inscripción al RFC de dichos trabajadores, así como al IMSS y el pago de las cuotas obrero patronales;
6. Confirmación o entrega al contratante de la documentación que acredite los citados requisitos (nueva obligación a partir de 2017, considerando la opción de la regla 3.3.1.44. de la RMF para 2017);

II. Adicionalmente, por tratarse de un asunto de interés público, esas autoridades fiscalizadoras deberán cerciorarse que el IVA trasladado en dichas operaciones se encuentre efectivamente pagado el fisco en la cadena de proveeduría, más aún si lo acreditó el sujeto contratante, a fin de confirmar que no haya afectación al fisco federal en cuanto al traslado, pago y entero del IVA.

**Oficio 500-06-02-2017-15921**  
**Exp: 4S.40.2017-02**

4 de 11

Cabe precisar que para la comprobación de los requisitos y supuestos antes señalados, esas unidades administrativas podrán realizar los procedimientos de auditoría que estimen pertinentes dependiendo del tipo de contribuyente de que se trate, su giro, comportamiento fiscal, antecedentes o calificaciones de riesgo anteriores, entre otras, pudiendo requerir en cada caso la información y documentación que estimen pertinente para comprobar su cumplimiento, así como la veracidad y materialidad de las operaciones facturadas en concepto de subcontratación.

Si de la revisión llevada cabo se observa el **CUMPLIMIENTO** de dichos requisitos fiscales y además se comprueba el entero efectivo del IVA al fisco federal, se considerará que estamos en presencia de un esquema **"sano"** de subcontratación laboral, en cuyo caso no se emitirá observación en esa materia y se continuará con la revisión para determinar lo que corresponda en los demás rubros objeto de la auditoría.

Por otro lado, en caso de **INCUMPLIMIENTO** a los citados requisitos o de la omisión en el entero del IVA, se entenderá que se trata de un esquema **"agresivo"** para efectos de la presente estrategia.

### **FISCALIZACIÓN DE ESQUEMAS AGRESIVOS**

**TERCERA.** Si de la revisión que se lleve a cabo se confirma que se trata de un esquema **"agresivo"** de subcontratación laboral conforme a la regla anterior, en todos los casos, se deberá profundizar en las investigaciones y procedimientos de auditoría considerando para ello lo siguiente:

- a) Se deberá establecer si la prestación del servicio de subcontratación laboral que presume el contribuyente auditado, efectivamente cumple o no con las condiciones que exige el artículo 15-A de la LFT, el cual define como régimen de subcontratación laboral, a aquél por medio del cual un patrón denominado contratista (*quien presta el servicio*) ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores, a favor de una persona física o moral denominada contratante (*el que recibe el servicio*), siendo este último el que fija las tareas a realizar y supervisa el desarrollo de los servicios o la

Oficio 500-06-02-2017-15921  
Exp: 4S.40.2017-02

5 de 11

ejecución de las obras contratadas y en cuya figura, como receptor del servicio, debe cumplir con las siguientes condiciones:

- 1) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo;
  - 2) Deberá justificarse por su carácter especializado; y
  - 3) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.
- b) Se deberá confirmar la materialidad de los servicios de subcontratación laboral presuntamente contratados, ya que en caso de detectarse que se trata de una simulación de operaciones, se deberá aplicar de manera estricta lo establecido en la Estrategia 41/13 y E.F. 34/13.
- c) Para documentar y sustentar si jurídicamente se configura o no una subcontratación o subordinación laboral, esas autoridades fiscalizadoras deberán emitir oficios dirigidos a la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, y asimismo al Instituto Mexicano del Seguro Social, mediante los cuales se informe la irregularidad detectada en esta materia derivado de los procedimientos de auditoría realizados a través del acto de fiscalización, solicitando a su vez a dicha Junta, que en el ámbito de su competencia, ejerza sus facultades con el objeto de confirmar quién es el patrón para todos los efectos laborales a que haya lugar, sustentando dicha petición en términos de lo dispuesto en el último párrafo del artículo 15-A de la LFT, por el incumplimiento de las condiciones que exigen los incisos a), b) y c) del segundo párrafo de ese artículo, en virtud de lo cual el contratante se consideraría patrón para los efectos de esa Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social, y dependiendo de la repuesta que se emita, pueden presentarse los siguientes supuestos:
1. Si del pronunciamiento de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, se confirma que **SÍ EXISTE** la subcontratación laboral, no obstante, por tratarse de un esquema "agresivo", se deberá continuar con la revisión de dichas operaciones a fin de comprobar su materialidad y desconocer en su caso los efectos fiscales que se hayan aplicado, procurando demostrar la

Oficio 500-06-02-2017-15921  
Exp: 4S.40.2017-02

6 de 11

simulación que en su caso se configure, debiendo asimismo allegarse de todos los elementos que pudieran servir para fundar y motivar la observación y el rechazo de los efectos fiscales de dichas operaciones.

2. Si de la respuesta que emita la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje, se confirma que **NO EXISTE** la subcontratación laboral, sino que en realidad se trata de una relación de subordinación laboral, hasta entonces se exigirá al contribuyente que operaba como "contratante" el cumplimiento directo de las obligaciones previstas en el artículo 27, fracción V de la Ley del ISR vigente a partir de 2014, en relación con el artículo 99, fracciones I, II, III y V de esa Ley (antes artículos 31, fracción V, en relación con el artículo 118, fracciones I, II y VI de la Ley del ISR vigente hasta 2013), incluyendo lo relacionado con la PTU, debiendo asimismo desconocer cualquier efecto fiscal en materia de deducción de la supuesta contraprestación y del acreditamiento del IVA trasladado que los contratantes hayan aplicado derivado de los comprobantes fiscales emitidos en dichas operaciones al considerar indebidamente que estaban en régimen de subcontratación laboral, además de considerar y hacer valer el criterio establecido en la Jurisprudencia PC.III.A. J/18 A (10a.), cuyo rubro es "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.", toda vez que, al tratarse de una subordinación laboral, entenderíamos que **NO EXISTE** la prestación del servicio de subcontratación laboral, y por consecuencia, se tendría que reestablecer la relación PATRÓN-TRABAJADOR con quien legalmente corresponda.

### **REFORMA FISCAL A PARTIR DE 2017**

**CUARTA.** De conformidad con lo dispuesto en los artículos 27, fracción V, párrafo tercero de la Ley del ISR, así como en los artículos 5o., fracción II y 32, fracción VIII, de la Ley del IVA, vigentes a partir del 1º de enero de 2017, mediante los cuales se establecieron diversos requisitos fiscales para tener derecho a la deducción de las erogaciones cubiertas en operaciones de subcontratación laboral, así como

Oficio 500-06-02-2017-15921  
Exp: 4S.40.2017-02

7 de 11

para poder acreditar el IVA que se haya trasladado y pagado en relación con las mismas, el contratante receptor del servicio, debe confirmar que el contratista prestador de dicho servicio, haya cumplido con las siguientes obligaciones:

1. Retención y entero del ISR a cargo de los trabajadores subcontratados;
2. Expedición del CFDI de nómina a dichos trabajadores (a partir de 2014);
3. Inscripción al RFC de dichos trabajadores, así como al IMSS y el pago de las cuotas obrero patronales;
4. Pago o entero del IVA al fisco federal trasladado por el contratista.

En la reforma fiscal de referencia, los legisladores, reconocen que los efectos fiscales de deducción (ISR) y acreditamiento (IVA) los ejecuta el contratante del servicio, de ahí que, como una medida tendiente a salvaguardar el interés del fisco federal, tuvieron a bien establecer en los preceptos legales antes mencionados, la forma en que el contratante puede demostrar que el contratista dio cumplimiento de las citadas obligaciones, esto por medio de la entrega de una COPIA de las documentales siguientes:

1. De todos los comprobantes fiscales expedidos por el contratista, por concepto de pago de salarios de los trabajadores subcontratados, con acuse de recibo;
2. De la declaración de entero al fisco federal del contratista, de las retenciones del ISR efectuadas a los trabajadores subcontratados;
3. Del pago de las cuotas obrero patronales al IMSS del contratista, en relación a dichos trabajadores;
4. De la declaración del IVA del contratista y acuse de recibo de pago de ese impuesto al fisco federal.

En este sentido, la COPIA de las documentales anteriores tiene la obligación de proporcionarla el contratista al contratante, **y recíprocamente, el contratante está obligado a obtener del contratista**, por lo que, en la hipótesis de que el contratante no cuente con esa información, se presumiría que el contratista no cumplió con las obligaciones fiscales mencionadas, por lo

**Administración General de Auditoría Fiscal Federal**  
**Administración Central de Apoyo Jurídico de Auditoría Fiscal Federal**  
FO-PALN-EDEF-ESPE, V.1.0.

**Oficio 500-06-02-2017-15921**  
**Exp: 4S.40.2017-02**

8 de 11

que, a la literalidad de las disposiciones fiscales en cita, entenderíamos que **NO SERÍAN DEDUCIBLES** los gastos en concepto de subcontratación con todos los efectos fiscales aplicables, y por consecuencia, **NO PODRÍA ACREDITARSE EL IVA** que en su caso se haya traslado en esa operación, toda vez que se trata de requisitos para su deducción y acreditamiento.

No obstante lo anterior, cabe precisar que la simple exhibición de las COPIAS de referencia sólo pueden representar un **indicio** de cumplimiento, bajo el entendido de que la Reforma Fiscal en materia de subcontratación laboral, tuvo como objetivo asegurar que no se afectara el interés del fisco federal, por consecuencia, con independencia de que se hayan exhibido o no las COPIAS de referencia, para que pueda proceder o rechazarse la DEDUCCIÓN y el ACREDITAMIENTO respectivo, esas autoridades fiscalizadoras deberán cerciorarse fehacientemente mediante el ejercicio de sus facultades, que **REALMENTE** se hayan cumplido por el contratista con las obligaciones antes descritas, por lo que invariablemente, esas unidades administrativas procederán como sigue:

- a) Cuando el contribuyente contratante Sí haya exhibido las citadas COPIAS y su contenido sea congruente o razonable con el cumplimiento de las obligaciones fiscales que le corresponden al contratista, derivado de haber corroborado su veracidad en los sistemas institucionales y, en su caso, del resultado de los procedimientos de auditoría que resulten aplicables, se considerará como un esquema **"sano"** de subcontratación laboral.
- b) Aplicarán en lo conducente lo previsto en las reglas SEGUNDA y TERCERA de la presente estrategia, calificando como esquema **"agresivo"** aquellos casos en los que el contribuyente que actuó como contratante NO exhiba o tenga en su poder las referidas COPIAS de las documentales descritas anteriormente, o bien, cuando a pesar de su existencia, de la verificación a su información o como resultado de los procedimientos de auditoría, se detecte que el contratista no cumplió cabalmente con esas obligaciones.
- c) A efecto de comprobar la materialidad de las operaciones facturadas, en cualquier supuesto, deberá solicitarse al contratante que manifieste bajo protesta de decir verdad y documento su dicho conforme a lo siguiente:

Oficio 500-06-02-2017-15921

Exp: 4S.40.2017-02

9 de 11

- i. La cantidad y nombre de los trabajadores que ejecutaron las obras o le prestaron servicios subcontratados;
- ii. El lugar o centro de trabajo donde se ejecutaron las obras o se prestaron los servicios por esos trabajadores;
- iii. Indicar en qué consistió el carácter especializado de las actividades o servicios que realizaron dichos trabajadores; y
- iv. Cuáles fueron las actividades iguales o similares que realizaron esos trabajadores respecto de aquellos directamente contratados por el contratante en su carácter de patrón.

Al respecto, no se omite precisar, que acorde con lo establecido en la regla 3.3.1.44. de la RMF para 2017, como una medida de simplificación administrativa, el SAT estimó pertinente brindar la opción de que las citadas obligaciones recíprocas entre el contratante y el contratista a que se refieren las disposiciones fiscales invocadas, puedan cumplirse utilizando el aplicativo informático que se dará a conocer en el Portal del SAT **a partir del mes de julio de 2017**, por lo que al no estar disponible el aplicativo correspondiente al momento en que se emite la presente estrategia, es conducente que esas unidades administrativas observen en lo conducente lo aquí establecido.

No obstante lo anterior, es pertinente precisar a continuación los alcances de lo dispuesto en la citada regla para cuando la misma entre en operación, en cuyo caso, si el contribuyente optara por aplicar la facilidad prevista en esa regla, las autoridades fiscalizadoras se deberán cerciorar de la veracidad y existencia de la "constancia o acuse" y su contenido, comprobando que se haya emitido por el aplicativo informático que se libere para tal efecto en la página del SAT, así como también que el CFDI de nómina que se haya emitido a los trabajadores subcontratados por parte del contratista, contenga el complemento de nómina versión 1.2. conforme a lo previsto en el Artículo Trigésimo Segundo Transitorio de la RMF para 2017, debiendo constatar que dicha información se haya registrado y derive de lo informado por el contratista y el contratante a través de la sección respectiva de "Subcontratación", conforme a lo siguiente:

Oficio 500-06-02-2017-15921  
Exp: 4S.40.2017-02

10 de 11

- **El contratante**, obtendrá el documento denominado “Cumplimiento de obligaciones fiscales”, de cada contratista, que abarque el período o ejercicio por el que se ejercieron facultades de comprobación o, en su caso, en el que se recibieron los servicios de subcontratación laboral, que contenga el detalle del nombre y RFC de los empleados, de la emisión de los CFDI, así como la información relativa al monto declarado por concepto de IVA, retenciones del ISR, DIOT y cuotas obrero patronales.
- **El contratista**, obtendrá el documento denominado “Autorización de consulta de comprobante fiscal digital por internet y declaraciones”, del que se desprenda la autorización al contratante de que se trate y la información de los empleados subcontratados.

En razón de lo expuesto, es pertinente de que a partir de que entre en vigor la referida facilidad administrativa, esas unidades administrativas deberán solicitar al contratante o al contratista según corresponda como parte del procedimiento fiscalizador de que se trate, que indiquen si cumplieron con aplicar lo dispuesto en dicha regla, o bien, si se constriñeron a lo dispuesto en Ley, a efecto de ubicarnos en el supuesto en el que se encuentre el contribuyente a fin de identificar los requisitos formales que debemos exigir en cada escenario, siendo pertinente precisar que con independencia del supuesto que se presente, esas autoridades fiscalizadoras estarán obligadas a verificar DE FONDO la información que se obtenga por una u otra vía, de conformidad con lo señalado en la presente estrategia.

### **DEVOLUCIÓN DE CANTIDADES A FAVOR**

**QUINTA.** Tratándose de solicitudes de devolución de saldos a favor del IVA que presenten los contribuyentes, las Administraciones Desconcentradas de Auditoría Fiscal de la AGAFF, estarán obligadas a verificar en todos los casos, si existen o no operaciones de subcontratación laboral que se relacionen con el impuesto solicitado en devolución derivado de dichas operaciones y que se haya trasladado expresamente en el CFDI correspondiente por la prestación de tales servicios, con independencia de la denominación con la que se designe a esos servicios, a efecto de aplicar, en lo que resulte conducente, lo señalado en

**Oficio 500-06-02-2017-15921**

**Exp: 4S.40.2017-02**

11 de 11

la presente estrategia, como parte del procedimiento que realicen para verificar el origen y la procedencia de la devolución respectiva, ya sea mediante la realización de los requerimientos correspondientes en términos del sexto párrafo del artículo 22 del CFF, o bien, a través del ejercicio de facultades de comprobación a que se refiere el noveno párrafo de ese artículo, en relación con el artículo 22-D del mismo Código, dependiendo si se identifica que se trata de un esquema “sano” o “agresivo” de subcontratación laboral conforme a la presente estrategia.

### **SITUACIONES NO PREVISTAS Y PROBLEMÁTICAS OPERATIVAS**

**SÉPTIMA.** En caso de encontrarse en una situación **TÉCNICA-LEGAL** no prevista en la presente estrategia, se deberá formular consulta a ésta Administración Central de conformidad con las Estrategias 03/16 y E.F. 04/16 contenidas en el oficio No. 500-06-2016-14323 del 20 de abril de 2016, así como en las reglas adicionales a esa estrategia dadas a conocer mediante los comunicados COM2122 (AGAFF) y COM100 (E.F), ambas del 11 de julio de 2016, y para cualquier inquietud o problemática **OPERATIVA** relacionada con la presente, ésta deberá plantearse a la ACOFN (en el caso de las ADAF en materia de impuestos internos), a la ACDC (tratándose de solicitudes de devolución de las ADAF), y ante la ACVEEFMCF para el caso de las Entidades Federativas.

Lo dispuesto en la presente para su conocimiento y estricta aplicación a partir de su difusión.

**Atentamente**

  
  
**M.I. Erick Castillo Magaña.**

Administrador Central de Apoyo Jurídico  
de Auditoría Fiscal Federal.

C.c.p. **Act. José Genaro Ernesto Luna Vargas.** Administrador General de Auditoría Fiscal Federal. Para su conocimiento.

  
MAHL/AMV

*“La presente información se encuentra clasificada como reservada de conformidad con el artículo 110, fracción VI de la Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública”*

