

# Contaduría pública

## Subcontratación laboral en México

ISSN 2594-1976  
Año 50-589-SEPTIEMBRE 2021

Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos



Entrevista

Héctor Amaya Estrella

Vicepresidente de Fiscal del IMCP



# MENSAJE DE LA PRESIDENCIA

El *outsourcing* o subcontratación nace de una reforma laboral aprobada en 2012, cuyo objetivo era regular este esquema de trabajo a fin de evitar la evasión del cumplimiento de las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social de los patronos.

No obstante, con el paso del tiempo algunas empresas dedicadas al *outsourcing* desvirtuaron el propósito original de este, lo cual motivó a que el actual gobierno federal elaborara una iniciativa para corregir varias anomalías que venían ocurriendo tras la implementación de ese esquema laboral. Sin duda, se trata de un asunto que hoy en día está presente en la agenda y la opinión pública nacional por las repercusiones que tiene en diversos sectores del aparato productivo del país.

Por ello, esta edición de la revista *Contaduría Pública* aborda el tema "Subcontratación laboral en México". Es preciso recordar que en noviembre de 2020 el Ejecutivo presentó una iniciativa de reforma para eliminar ese esquema de trabajo, derivado de un análisis que detectó que afectaba a los trabajadores, dado que sus registros en seguridad social eran con salarios menores a los que realmente percibían por lo que les afectaba en su pensión, fondo de vivienda, menores liquidaciones e indemnizaciones; además, había simulación en la relación laboral respecto a quién es el verdadero patrón, por lo que el trabajador no tenía estabilidad en el empleo, no había pago de utilidades y no generaban antigüedad y, finalmente, se evadían impuestos y la seguridad social.

Desde el 23 de abril se publicaron ocho normas de manera armonizada que regulan la subcontratación de personal, servicios y obras especializadas y agencias de empleo, por lo que desde el 24 de abril que entró en vigor la reforma está prohibida la subcontratación laboral, que consistía en que una persona física o moral

proporcionaba o ponía a disposición trabajadores propios en beneficio de otra. Con la reforma se permite la subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no forman parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos; además se requiere autorización por parte de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) y su inscripción se realiza desde el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE).

En materia fiscal se establece que no se permitirá dar efectos fiscales a las erogaciones relacionadas con pagos o contraprestaciones realizados por concepto de "subcontratación de personal", en los términos de la legislación laboral, por lo que no serán deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta (ISR), y, por lo tanto, tampoco acreditables en términos del Impuesto al Valor Agregado (IVA). Asimismo, respecto aquellos casos en los que se compruebe que los servicios corresponden a servicios especializados o se ejecuten obras especializadas, se podrán deducir para efectos del ISR y acreditar en materia de IVA, aquellas erogaciones relacionadas con subcontratación, siempre que aquellos pagos o contraprestaciones realizadas por dichos servicios estén relacionados con actividades por las cuales los contratistas cuenten con autorización y registro ante la STPS y formen parte del objeto social o de la actividad económica preponderante del contratante, entre otros.

Agradezco a la Región Noroeste del Instituto Mexicano de Contadores Públicos la extraordinaria coordinación de este número de la revista *Contaduría Pública*, en el cual se examina y analiza la subcontratación laboral desde diferentes ángulos, con la finalidad de que nuestros asociados y lectores tengan un amplio panorama en esta materia.

MÁS CAPACES

DONDE QUIERAS



Con **CONTPAQi® CONTABILIZA** ahora puedes trabajar con tu equipo contable cuando sea, desde donde estén.

**Súmate al futuro de la contabilidad, hoy.**



C.P.C. Y MTRA. DIAMANTINA  
PERALES FLORES  
PRESIDENTE DEL CEN DEL IMCP





Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Con la colaboración de:



Asamblea  
Convención  
Nacional  
**98 Mérida 2021**  
20 al 22 de octubre

Evolucionando  
con ética y calidad

<https://convencion.imcp.org.mx/>

Hotel sede  
Fiesta Americana

Códigos para reservación:  
GIHQTD Plan Europeo (sin alimentos incluidos)  
GIHQTR Plan con DESAYUNO INCLUIDO

Centros de reservaciones:  
Ciudad de México  
55 5326 69 00  
Interior de la República  
01 800 504 5000 Lada sin costo



Cupo limitado\*

Cuota final  
**\$13,000**  
más IVA  
6 meses sin intereses  
con BBVA y Citibanamex

\*Debido a la contingencia sanitaria

Contaremos con las medidas preventivas y de cuidado sanitario que marcan los gobiernos Federal y Estatal, debido a la pandemia por COVID-19:

- Sanitización de los espacios que se usarán.
- Señalización de sana distancia.
- Uso obligatorio de cubrebocas y gel antibacterial.
- Presentación del certificado de vacunación y/o prueba de detección de COVID-19 negativa de los asambleístas.

Show Gala de Bohemia yucateca



Trio Los Nobles



Trio Semblanzas



Trio Despertar

y muchos más...

Conferencistas

21 de octubre



**Santiago Nieto Castillo**  
Titular de la Unidad de Inteligencia Financiera de la SHCP



**Adrián Eduardo Acosta**  
Digital Crime Officer de Interpol



**Salvador Leños Flores**  
Rector del Instituto de Especialización para Ejecutivos (IEE)



**Carlos Romero Aranda**  
Procurador Fiscal de la Federación de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público



**José Antonio Chapuz Zahouf**  
Presidente del grupo hotelero Palace Resorts



**Tere Cazola**  
Fundadora de Procesadora Cazola, y Comercializadora Cazbra



**José Medina Mora Icaza**  
Presidente COPARMEX



**Elsa Beatriz García Bajorges**  
Presidente del Consejo Emisor y Directora del Centro de Investigación y Desarrollo del CINIF



**Gerardo Lozano Dubernard**  
Auditor Especial de Cumplimiento Financiero de la Auditoría Superior de la Federación

Panel de empresarios

22 de octubre



**Israel Nava Ortega**  
Socio de Crowe



**C.P.C. Regallo Avales Andrade**  
Director Nacional de Práctica Profesional y Aseguramiento de Calidad en Baker Tilly México, S.C.

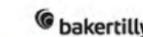


**Ma. de la Luz Mijangos Barja**  
Fiscal especializada en combate a la corrupción



**René Martín Torres Fragoso**  
Presidente del Consejo de Administración y Cocreador de CONTRAQI®

Patrocinado por:



<https://www.facebook.com/ConvencionIMCP>

Irma García: [convencion@imcp.org.mx](mailto:convencion@imcp.org.mx)  
Aide Chávez: [achavez@imcp.org.mx](mailto:achavez@imcp.org.mx)

<https://twitter.com/ConvencionIMCP>



COMITÉ EJECUTIVO NACIONAL

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores  
PRESIDENTE

C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo  
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P., Dra. y PCCAG Ludivina Leija Rodríguez  
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C., Dr. y PCNIF Miguel Ángel Cervantes Penagos  
VICEPRESIDENTE DE LEGISLACIÓN

Mtro. Tomás Humberto Rubio Pérez  
VICEPRESIDENTE DE DOCENCIA

C.P.C., Mtro. y PCCAG Alejandro Álvarez González  
VICEPRESIDENTE DE SECTOR GUBERNAMENTAL

C.P.C. Arturo Salvador Reyes Figueroa  
VICEPRESIDENCIA DE SECTOR EMPRESAS

C.P.C. y Mtro. Juan Pascual Felipe de Jesús Martínez Tizcareño  
VICEPRESIDENTE DE PRÁCTICA EXTERNA

P.C.FI y Lic. Héctor Amaya Estrella  
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enríquez de Rivera  
VICEPRESIDENTE DE ASUNTOS INTERNACIONALES

C.P.C., L.D. y Mtro. Leobardo Meraz Barragán  
VICEPRESIDENTE DE APOYO A FEDERADAS

C.P.C. y Mtro. Rogelio Avalos Andrade  
VICEPRESIDENTE DE CALIDAD DE LA PRÁCTICA PROFESIONAL

C.P.C. y PCCAG Ramiro Ávalos Martínez  
SECRETARIO

C.P.C. Víctor Manuel Meraz Castro  
TESORERO

C.P.C. y P.C.FI Juan Gabriel Sánchez Martínez  
PROTESORERO

C.P.C. y P.C.FI Ubaldo Díaz Ibarra  
VICEPRESIDENTE REGIÓN CENTRO

C.P.C. Mario Alberto Meza Alfaro  
VICEPRESIDENTE REGIÓN CENTRO-ISTMO-PENINSULAR

C.P.C., L.D. y M.F. Esteban Elías Navarro  
VICEPRESIDENTE REGIÓN CENTRO-OCCIDENTE

C.P.C. Alfredo Esquivel Boeta  
VICEPRESIDENTE REGIÓN NORESTE

C.P.C. José Hugo López Leal  
VICEPRESIDENTE REGIÓN NOROESTE

C.P.C. Omar Josué Ramírez Torres  
AUDITOR DE GESTIÓN

C.P.C. Fernando Holguín Maillard  
AUDITOR FINANCIERO

COMISIÓN DE REVISTA

C.P. y Dr. Moisés Alcalde Virgen  
PRESIDENTE

C.P.C. y P.C.FI Arturo Luna López  
VICEPRESIDENTE

C.P.C. y M.I. Víctor Alfonso Calderón Derat  
COORDINADOR DE DOSSIER

C.P.C. y M.A. José de la Fuente Molina  
C.P.C. y M.I. Víctor Alfonso Calderón Derat

L.C. y M.A. Emilia del Carmen Díaz Solís  
L.C. y M.F. Bernardo Alid Espinoza Urzúa

C.P.C. Jorge Luis López Ayala  
C.P.C. Fernando Medrano Vásquez

C.P.C., Dra. y PCF Sylvia Meljem Enríquez de Rivera  
C.P.C. Fidel Moreno de los Santos

C.P.C. Christian Natera Niño de Rivera  
C.P.C. Armando Nuricumbo Ramírez

C.P.C. y Dr. Javier Eliott Olmedo Castillo  
C.P.C. Francisco Javier Orozco Bendímez

Lic. César Adrián Oyervides Vaquera  
Dr. Carlos Enrique Pacheco Coello

C.P.C. Sergio Quezada Quezada  
C.P.C. Cristal Rojas Munive

L.C.P. y PCDFI Rolando Silva Briceño  
L.C.P. Alma Elisa Ramírez Cano

C.P.C. y M.D.F. Santiago de Jesús Rejón Delgado  
C.P.C. y E.F. Héctor Vázquez González

EDITORIAL

José Luis Raya Cruz  
COORDINADOR DE DISEÑO

Norma Berenice San Martín López  
COORDINADORA EDITORIAL

Nicolás M. Centeno Bañuelos  
Rubén Lara Corona

CORRECCIÓN DE ESTILO

Eugenio Alejandro Cruz Sánchez  
María Antonieta Oliver Morales

ANUNCIOS IMCP

Shutterstock® Imágenes  
BANCO DE IMÁGENES

COMERCIAL

Héctor Benavides Castillo  
5552676449

hbenavides@imcp.org.mx  
COORDINADOR COMERCIAL

Contaduría Pública® es una publicación mensual editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. (IMCP). Domicilio en: Bosque de Tabachines 44, Fracc. Bosques de las Lomas, 11700, Ciudad de México, Tel. 55 5267 6400, www.imcp.org.mx. Editora responsable: Norma Berenice San Martín López. Reserva de derechos al uso exclusivo 04-1990-00000001609-102, ISSN (versión digital) 2594-1976, ISSN (versión impresa) 1870-4883, otorgados por el Instituto Nacional del Derecho de Autor. Licitud de título No. 1721 y Licitud de Contenido No. 995, ambos otorgados por la Comisión Calificadora de Publicaciones y Revistas Ilustradas de la Secretaría de Gobernación. Autorización como publicación periódica por el Servicio Postal Mexicano No. 0130972 con fecha 28 de septiembre de 1972. Circulación auditada por el Instituto Verificador de Medios, A.C. 071/31.

El IMCP considera sus fuentes como confiables y verifica los datos que aparecen en su contenido en la medida de lo posible, pudiendo generar errores o variaciones en la precisión de los mismos, por lo que los lectores utilizan esta información bajo responsabilidad propia. El contenido de los artículos no refleja necesariamente la opinión o postura del editor. El IMCP investiga sobre la seriedad de sus anunciantes sin responsabilizarse por las ofertas, productos y servicios relacionados con sus espacios publicitarios. Todos los derechos reservados. © Copyright 2021 por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Queda estrictamente prohibida la reproducción total o parcial de los contenidos e imágenes de la publicación sin previa autorización por escrito del IMCP, incluyendo cualquier medio electrónico o magnético. Para referencia en medios periodísticos será suficiente con citar la fuente.

# CONTENIDO

## DOSSIER

10 Impacto de la subcontratación laboral en actividades agrícolas

12 Retos de las PyMES ante la reforma del *outsourcing*

16 El origen del *outsourcing* y su distorsión en México

18 *Compliance outsourcing* 2021

22 Entrevista  
Héctor Amaya Estrella

26 La transición de los trabajadores en la reforma de *outsourcing*

32 Deducción y acreditamiento ante la subcontratación laboral

36 Sinopsis del Reporte Técnico No. 53 del CINIF

40 Las firmas unipersonales en la reforma a la subcontratación laboral

Folio 90/2020-2021. Promulgación de la adopción de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad emitidas por el IAASB.

Folio 91/2020-2021. Cordial Invitación a Foro Regional de Seguridad Social CROSS 2021.

Folio 92/2020-2021. Seguimiento al Comunicado 17. Directorio Nacional de Expositores.

Folio 93/2020-2021. Presentación del Dictamen Fiscal 2020. Acciones realizadas por el IMCP.

Folio 94/2020-2021. Auscultación sobre la propuesta de nueva norma para auditorías de estados financieros de entidades menos complejas (LCE).

Folio 95/2020-2021. Etapa de difusión y auscultación del proyecto oficial de modificación de la Norma de Desarrollo Profesional Continuo.

Folio 96/2020-2021. Difusión de materiales relacionados con la Norma Internacional de Auditoría 315 (Revisada 2019).

Folio 97/2020-2021. Direcciones de correo electrónico para recibir comentarios en la etapa de difusión y auscultación del proyecto oficial de modificación de la NDPC.

Folio 98/2020-2021. Promulgación de la adopción de las Normas Internacionales de Gestión de la Calidad emitidas por el IAASB.

Folio 99/2020-2021. Convocatoria de la Comisión de Selección del Comité de Participación Ciudadana del Sistema Nacional Anticorrupción.

Folio 100/2020-2021. Información de tarifas preferenciales con diversas empresas hoteleras gestionadas por el IMCP, mediante agencia REHOMEX.

Folio 101/2020-2021. Tercera Junta de Gobierno 2020-2021 Convocatoria.

Folio 102/2020-2021. Presentación del Dictamen INFONAVIT 2020.

Folio 103/2020-2021. Recordatorio. Fecha límite para recepción de propuestas de candidatos al Profesor Distinguido 2020-2021.

Folio 105/2020-2021. Cordial Invitación a Ciclo de Conferencias. Reimaginando la Educación.

## MISCELÁNEOS

44 La aplicación preeminente de la ley federal de los derechos del contribuyente respecto de otras leyes fiscales (código fiscal de la federación)

48 Criptoactivos

50 Endeudamiento sostenible de los entes públicos

54 ¿Cómo bailamos con el cliente?

## SECCIONES

57 Factor humano  
Políticas fiscales en México que ayuden a la reactivación económica por la contingencia COVID-19

## COMISIONES

58 Síndicos  
Puesta a disposición, requisito para que exista subcontratación laboral

59 IMCE  
Índice de julio

60 CINIF  
Proyecto en auscultación de la NIF A-1, Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera

62 AMDAD  
¿Para qué sirven las instituciones?

Folio 106/2020-2021. Información de los asociados que cumplieron en tiempo y forma con la Manifestación de la Norma de Revisión de Control de Calidad 2021.

Folio 106/2020-2021. Fe de erratas. Información de los asociados que cumplieron en tiempo y forma con la Manifestación de la Norma de Revisión de Control de Calidad 2021.

## Subcontratación laboral en México

Dentro de las reformas más trascendentales que el Gobierno Federal se propuso implementar es la reforma laboral con un especial énfasis en el tema de la subcontratación del personal (*outsourcing*), debido a que se observaron prácticas indebidas en el uso de esa figura en detrimento de los derechos de los trabajadores. Es por ello por lo que desde el pasado mes de abril fueron publicados en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo (LFT) y demás dispositivos que le son relativos, tales como la Ley del Seguro Social (LSS), Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LINFONAVIT), Código Fiscal de la Federación (CFF), Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), entre otros dispositivos jurídicos.

Para el Instituto del Noroeste de Contadores Públicos (INCP), como organismo que mantiene su liderazgo de opinión y reconocimiento profesional gracias a la capacitación constante y calidad de sus asociados, es un compromiso apoyar y aportar a la profesión organizada, por medio del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP) al igual que un privilegio, participar en la revista *Contaduría Pública* del IMCP con artículos relativos a la subcontratación laboral en México.

Una reforma del tamaño como el de la subcontratación laboral no solo vino a cambiar las reglas de su aplicación al prohibirse en los términos en los que tradicionalmente se implementaba, sino que al introducir el concepto “servicios especializados” como la excepción cuando se trate de aquellos que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria, así como una serie de consecuencias en materia de seguridad social, fiscal e, incluso, penal, en caso del incumplimiento de los requisitos que se imponen. Estas cuestiones han venido a imponer un panorama de mayor control administrativo que impactarán en la vida operativa y financiera de las empresas, sin dejar de lado que el propósito principal es que el trabajador se vea beneficiado por prestar sus servicios a quien originalmente es su empleador sin caer en simulaciones.

A la fecha de la presente edición aún se discute el tema de ampliación del plazo para inicio de vigencia de las reformas en la materia dada la complejidad que ha resultado para su implementación en términos prácticos, amén de que no se ha logrado un consenso en la definición del alcance de este concepto y cuáles son las empresas que tienen que integrarse a este padrón que la autoridad ha llamado “Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas”.

Por ello, esta edición se aborda esta temática desde diferentes perspectivas, tomando en cuenta situaciones específicas y haciendo un análisis puntual de cada uno de los temas tratados sin dejar de tener en consideración que el efecto de esta reforma a la subcontratación laboral tiene un alcance que va desde las grandes hasta las micro y pequeñas empresas.



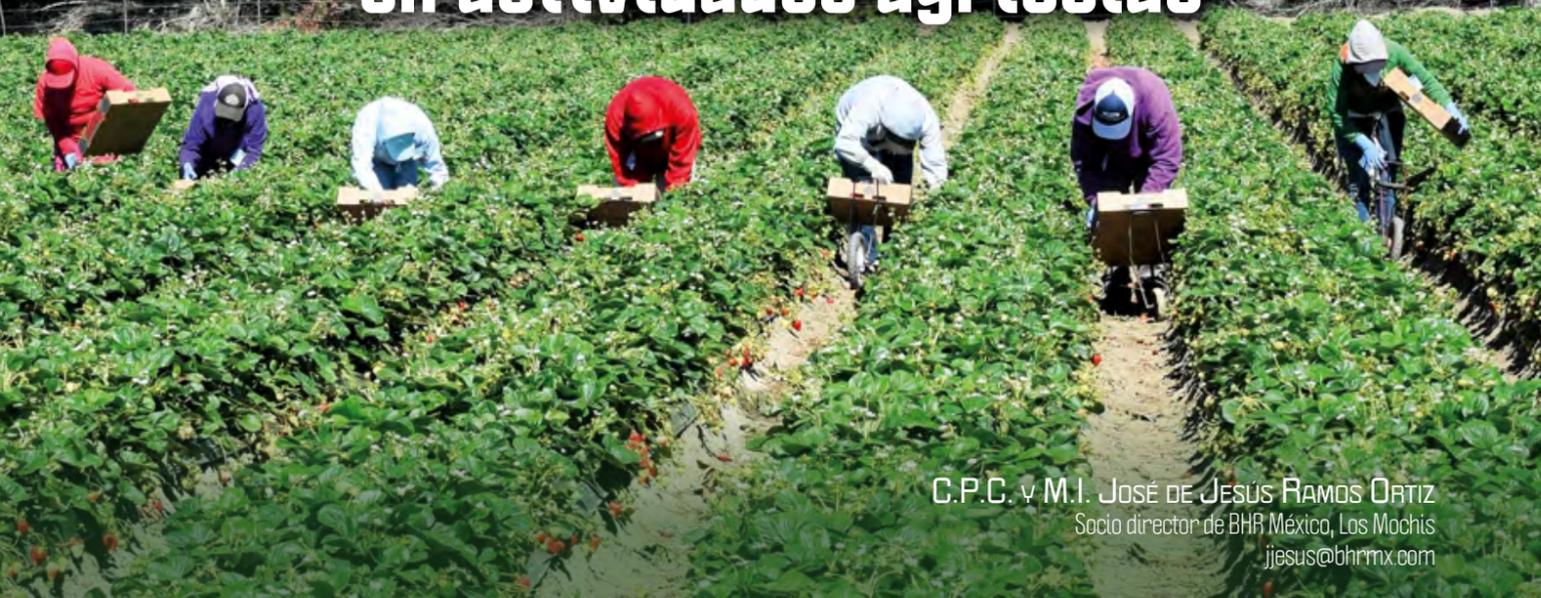
**C.P.C. José Hugo López Leal**  
Vicepresidente de la Región Noroeste del IMCP

### Zona Noroeste

- Colegio de Contadores Públicos de Sonora, A.C.
- Instituto Sonorense de Contadores Públicos, A.C.
- Instituto Colegio de Contadores Públicos de Sinaloa, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de Culiacán, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos del Norte de Sinaloa, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de Baja California Sur, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de Ensenada, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de Mexicali, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de Baja California, A.C.
- Colegio de Contadores Públicos de la Región del Mayo, A.C.

**C.P.C. y M.I. Víctor Alfonso Calderón Derat**  
Vicepresidente de Relaciones y Difusión  
de la Región Noroeste  
Coordinador de *Dossier*

# Impacto de la subcontratación laboral en actividades agrícolas



C.P.C. y M.I. JOSÉ DE JESÚS RAMOS ORTIZ  
Socio director de BHR México, Los Mochis  
jjesus@bhrmx.com

## Síntesis

Resulta necesario observar con detenimiento el impacto que tendrá en el sector agrícola la reforma en materia de subcontratación laboral publicada el 23 de abril del presente año 2021 en el *Diario Oficial de la Federación*, para tener una postura propia con respecto al tema y obtener la capacidad técnica de defender y exigir una certeza jurídica sobre las actividades productivas necesarias que se realizan en el desarrollo de cualquier cultivo.

De las principales modificaciones de la reforma a que se hace alusión en el párrafo anterior, están en el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) que establece: “Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose esta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra...”. No obstante, la modificación al artículo 13 de la misma ley señala que: “Se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que **no** formen parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria de estos...”.

Debido a lo anterior, comprender el alcance y eliminar la ambigüedad del término de subcontratación laboral, debe ser el primer paso, y es necesario profundizar en el concepto “... a disposición trabajadores propios en beneficio de otra...”, el cual podemos complementar con lo dispuesto en el artículo 8 de la propia LFT,

el cual establece lo siguiente: “Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado. Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio...”; en este contexto, la clave es la subordinación.

Históricamente, el sector primario, en el cual se incluyen, entre otras, las actividades agrícolas, dado que su naturaleza de mantener el abasto de consumo básico como los alimentos, incluso catalogado en estos tiempos pandémicos como actividades esenciales, ha sido objeto de múltiples consideraciones en diversas materias como la fiscal, administrativa, seguridad social, laboral entre otras, con respecto al resto de los sectores económicos; sin embargo, en la actualidad, estas consideraciones cada vez son menos y esto inhibe la inversión de este sector, y esas facilidades se dan por las características peculiares que tiene el campo y su difícil operación.

El *Litis* del asunto es poner a disposición del contratante personal bajo su mando, pero no la prestación de servicios, aunque se dediquen a lo mismo

Ya en un enfoque netamente en materia laboral, es muy sencillo observar en los procesos productivos ordinarios de las empresas agrícolas, cómo la versatilidad de los Trabajadores Eventuales del Campo (TEC) es impresionante, y en ocasiones desproporcional a la oferta laboral que existe; lo anterior se hace tangible cuando se dan condiciones óptimas para el cultivo y generan un extraordinario pico de producción, dejando la capacidad instalada para labores de cosecha y/o empaque muy superadas y sin la posibilidad de contratar a más personal, ya que no se encuentra disponible en el mercado laboral, por lo que se vuelve imprescindible solicitar los servicios de otro productor que tenga capacidad ociosa en ese momento para las labores requeridas. Sin embargo, la agricultura es tan impredecible que justo en el día, semana, mes o temporada siguiente, podrá pasar lo inverso y sea quien primero recibió el servicio, quien tenga la capacidad ociosa y el productor que ofreció el servicio, requiera del auxilio para la cosecha y/o empaque de sus productos, ya que de lo contrario se verá imposibilitado para concluir el proceso e impactará en forma negativa en el resultado financiero y en la oferta de sus productos en el mercado.

El caso anterior podrá ser muy hipotético para algunos lectores, sin embargo, lo escaso de la oferta laboral de jornaleros agrícolas, la migración y amplia rotación, obliga a los patrones con Trabajadores Eventuales del Campo a cuidar la relación laboral y ser condescendientes con estos últimos para tener la oportunidad de realizar los procesos manuales que requieren ciertos cultivos agrícolas para concluir con el ciclo productivo. En materia laboral deberemos analizar meticulosamente cada prestación de servicios que ofrezcamos o recibamos, cuidando en todo

momento la subordinación del personal y evitar con esto realizar actos prohibidos.

Otro caso, que pudiera ser el más común, es el que observamos en pequeños productores agrícolas, quienes carecen de los recursos económicos necesarios para invertir en los activos fijos y/o maquinaria necesaria para realizar la totalidad de sus procesos productivos por cuenta propia; naturalmente y con el fin de realizar todas las actividades necesarias de la producción, acuden, como en el ejemplo anterior, con otro productor que tenga en ese momento la capacidad ociosa y le pueda prestar el servicio. Este es el caso real de centenares de pequeños productores de maíz, trigo y otros granos que no cuentan con la capacidad económica ni la auto demanda suficiente para justificar la adquisición de una maquina trilladora que haga el proceso de la cosecha.

En alcance con el párrafo anterior, lo que el reformado artículo 13 de la LFT nos señala que “se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos...”, lo cual genera incertidumbre a los productores, ya que pudiera interpretarse en sentidos muy contrarios al no considerarse un servicio especializado y continuar como hasta la fecha; o bien, que la autoridad lo considere como un acto ilegal, con las implicaciones fiscales que esto conlleve; esto agudizaría el efecto fiscal adverso que los servicios subcontratados pueden representar un costo verdaderamente significativo, dentro del total de costos de producción, convirtiéndose económicamente inviable el pequeño negocio de centenares de familias de pequeños productores.

## Conclusión

Es necesario que no se pierda el verdadero objetivo de la reforma de la subcontratación, el cual es eliminar los abusos y las malas prácticas que afectan a los trabajadores, pero no el obstaculizar actos civiles o mercantiles ordinarios y necesarios para el óptimo desarrollo de las diversas actividades económicas, aun cuando el objeto social del contratante y del contratado sean los mismos. No debemos de perder de vista que el *Litis* del asunto es poner a disposición del contratante personal bajo su mando, pero no la prestación de servicios, aunque se dediquen a lo mismo.

Las autoridades deberán exponer con claridad los alcances, criterios e interpretaciones que darán a esta reforma, los problemas que están surgiendo en relación con el Registro de Prestadores de Servicios Especializados (REPSE) —sin olvidar las particularidades de cada uno de los sectores productivos que existen en el país— y brindar una mayor certeza jurídica que incentive la inversión, el empleo, crecimiento y desarrollo económico que necesita México. ☐

# Retos de las PyMES ante la reforma del outsourcing

L.C.P. y M.I. LUIS VEGA VEGA  
Gerente de López Leal Consultores, S.C., Contadores Públicos y Asesores de Negocios  
gerencia@llconsultores.com.mx

L.C.P. y M.D.F. SINDY GARCÍA ARCINIEGA  
Gerente de Impuesto en López Leal Consultores, S.C., Contadores Públicos y Asesores de Negocios  
Consultoria@llconsultores.com.mx

## Síntesis

La falta de precisión de la reforma, emparejada a la carga administrativa, fiscal y financiera logra un impacto negativo en las pequeñas o medias empresas, debido a que las empresas aumentarán sus costos e invertirán tiempo que enfocaban en la actividad central de su negocio para trámites ante el IMSS, reclutar personal, determinar prestaciones, así como realizar los cálculos y pagos de nóminas.

El 23 de abril se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* lo siguiente:

Decreto por el que se reforman, adicionan y se derogan diversas disposiciones de la Ley Federal de Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto Sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del apartado B, del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de subcontratación laboral.

Para una mayor claridad e identificación de las PYMES se puede hacer la siguiente clasificación dependiendo del sector al que pertenezca y de su planta laboral:

Tamaño / Sector	Industria	Comercio	Servicios
Microempresa	1 a 10 empleados	1 a 10 empleados	1 a 10 empleados
Pequeña empresa	11 a 50 empleados	11 a 30 empleados	11 a 50 empleados
Mediana empresa	51 a 250 empleados	31 a 100 empleados	51 a 100 empleados

## Las PYMES son más vulnerables al momento de un acto de fiscalización por parte del Estado a diferencia de las empresas de mayor tamaño

Como se puede observar, por sus características, las PYMES son empresas con un número limitado de trabajadores y que no disponen de los grandes recursos de las empresas de mayor tamaño, lo que limita su expansión, y tampoco cuentan con gran facturación, vulnerables a los movimientos de la economía y que, regularmente, necesitan de apoyos gubernamentales para realizar inversiones significativas.

Por lo tanto, son más vulnerables al momento de un acto de fiscalización por parte del Estado a diferencia de empresas de mayor tamaño, debido a que no cuentan con la capacidad suficiente (material y humana) para atender estos eventos, ya que su enfoque y esfuerzo principal está en la producción, comercialización, distribución y venta de sus bienes y/o servicios, dejando de lado (en su mayoría) políticas y controles necesarios. Asimismo, cuentan con muy poca asesoría especializada.

Aunado a ello, han tenido que recurrir a que sean sus mismos *clientes* quienes les otorguen el *soporte para el registro* que solicita esta reforma, en su artículo 15 de la Ley Federal de Trabajo relacionado con su artículo 13.

**Artículo 15.** Las personas físicas o morales que *proporcionen los servicios de subcontratación* deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener el registro deberán acreditar estar al corriente de sus obligaciones fiscales y de seguridad social.

(Énfasis añadido en cursivas)

**Artículo 13.** Se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

Como se puede apreciar se tipifica el principio de la duda razonable. No existe en la legislación la precisión de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas. No obstante, esto, como puede apreciarse hay una delgada línea entre contratar personal o contratar un servicio empresarial, los criterios de la autoridad no están definidos, ¿cómo nos revisaría una autoridad laboral? o ¿qué criterio tomará la autoridad fiscal? Considerando que solo se le dio la facultad en materia de registro ante la secretaria del trabajo y previsión social través *de un acuerdo por el que se dan*

a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas y morales que presten servicios especializados o ejecuten de obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la ley federal de trabajo, publicado en el Diario Oficial de la Federación el 24 de mayo 2021. No obstante, la facultad no ha sido incorporada en el texto de ley en su artículo 40 de la Ley Orgánica De Administración Pública Federal, fomentando y generando aún más la incertidumbre jurídica.

Es por lo anterior y con motivo de las reformas efectuadas al Código Fiscal de la Federación (CFF) con inicio de vigencia el 24 de abril 2021, se hace necesario revisar, de forma puntal, entre otros rubros, las consecuencias jurídicas, tales como la defraudación fiscal calificada al utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados, ejecución de obras especializadas o realizar subcontratación de personal.

Artículo 108

[...]

- 1) Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo.

Por lo anterior, estamos en presencia de un escenario adverso, pues la reforma no tiene claridad y mucho menos certeza jurídica para dar los lineamientos a quienes se les aplica seguir con el proceso de registros de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas. Es decir, es una situación donde la mayoría, por no decir que todos, va a caer una posible defraudación fiscal al tratar de evitar que sean privados de su trabajo o cesados de sus contratos vigentes.

Sin pasar por alto las infracciones que, más que conductas regulatorias, son excesivas violando el principio de proporcionalidad, las cuales son las siguientes:

- > De acuerdo con el artículo primero del decreto se reformó el artículo 1004-A, de la LFT, donde se establece una multa de \$22,405.00 a \$448,100.00 (250 a 5000 UMA), al patrón que no permita la inspección y vigilancia que las autoridades del trabajo ordenen en su establecimiento, y en el artículo 1004-C una multa de \$179,240.00 a \$448,100.00 (2000 a 50,000 UMA), a quien realice subcontratación de personal a que se refiere el segundo párrafo del artículo 13 de esta ley, así como a las personas físicas o morales que presten servicios de subcontratación sin contar con el registro correspondiente, conforme a lo establecido en los artículos 14 y 15 de esta ley.
- > De acuerdo con el artículo segundo del decreto se reformó el artículo 304-B de la Ley del Seguro Social donde se establece una multa de \$44,810.00 a \$179,240.00 (500 a 2000 UMA), a quien no presente ante el Instituto la información señalada en el artículo 15-A de esta ley.

Por lo tanto, siempre va a ser recomendable contar con asesoría técnica y jurídica por parte de un especialista en la materia para mantener una optimización de los recursos de la empresa y la implementación de un gobierno corporativo que garantice la competitividad, crecimiento y sostenibilidad de la empresa y, por supuesto, el cambio en mentalidad y visión del empresario en estas compañías que son tan importantes y necesarias en nuestro país. ☞

# EN ESTE 2021 SUSCRÍBASE O RENUEVE

La revista fiscal de México

# PAF

Evolucionamos y ahora somos un documento inteligente con temas de actualidad y *soluciones prácticas*

## MODALIDADES SUSCRIPCIÓN ANUAL

<b>ELECTRÓNICA BÁSICA</b> Precio: <b>\$1,900</b>	<b>ELECTRÓNICA PLUS</b> Precio: <b>\$2,890</b>	<b>IMPRESA BÁSICA</b> Precio: <b>\$3,250</b>	<b>IMPRESA PLUS</b> Precio: <b>\$3,650</b>	<b>COMBO PAF</b> (IMPRESA PLUS Y ELECTRÓNICA PLUS) Precio normal: \$6,540 <b>-10% ADICIONAL</b> Precio promoción: <b>\$5,886</b>
--	--	--	--	--

BENEFICIOS	TIPO DE SUSCRIPCIÓN				
	ELECTRÓNICA BÁSICA	ELECTRÓNICA PLUS	IMPRESA BÁSICA	IMPRESA PLUS	COMBO
24 ejemplares al año (uno cada quincena)	●	●	●	●	●
Se la llevamos a su domicilio			●	●	●
Visualízala desde nuestro portal <a href="http://www.revistapaf.com">www.revistapaf.com</a> en cualquier dispositivo con internet	●	●			●
Opción de descarga en dos PC (archivo ejecutable, intransferible)		●			●
Descárguela desde nuestro portal dos días antes de la fecha de publicación		●			●
Consultas telefónicas ilimitadas (envíe por correo su consulta y le responderemos vía telefónica a más tardar en dos días hábiles)		●		●	●
Calculadoras fiscales		●		●	●
Videoteca de cursos en nuestro portal <a href="http://Casia Creaciones">Casia Creaciones</a>		●		●	●
Descuentos en nuestro Fondo editorial	●	●	●	●	●
Descuentos en nuestros cursos de actualización	●	●	●	●	●
Acceso a hemeroteca <b>PAF</b> (revistas de 2013 a la fecha)	●	●			●

[www.revistapaf.com](http://www.revistapaf.com)  
[www.casiacreaciones.com.mx](http://www.casiacreaciones.com.mx)

**VENTAS Y SUSCRIPCIONES**  
55-5998-8903 y 04  
[ventas@casiacreaciones.com.mx](mailto:ventas@casiacreaciones.com.mx)





## El origen del *outsourcing* y su distorsión en México

### Síntesis

El *outsourcing* o la externalización de actividades tiene sus orígenes en EE. UU. en los inicios de la década de 1960. Es el caso de servicios como la limpieza o la seguridad y, en menor medida, de actividades como la logística, el asesoramiento legal o la gestión de nóminas y seguros sociales.

**S**e considera como proceso de *outsourcing*, cualquier externalización de actividades de la empresa, ya fuesen estas desarrolladas o no dentro de la organización.

Nace bajo la pregunta que se hacían altos directivos: ¿en qué no somos eficientes? Debido a la alta competencia que se intensificaba en esos años, comenzaron a reconocer la necesidad de centrarse en sus competencias y recurrir a profesionales externos para que desarrollaran procesos empresariales en los cuales no eran tan eficientes.

Un ejemplo muy claro en México, que se ha dado durante muchos años, son los desarrollos de vivienda, donde son contratadas diferentes empresas profesionales en su ramo de especialización, por ejemplo: construcción, plomería, instalación eléctrica, drenaje, pavimentación y todo lo que involucra la edificación de una vivienda, que son externalizados y el desarrollador solo realiza el proyecto, los costos de este y la comercialización de su producto.

Otro ejemplo global es la compañía que vende artículos deportivos y su distintivo es una palomita, ellos solo realizan el diseño de dichos artículos, los demás procesos dentro de la cadena hasta llegar a la venta

En México, la aplicación del *outsourcing* se ha distorsionado, ya que, en lugar de colaborar para los logros y objetivos de una empresa, ha sido utilizada de manera abusiva

C.P. y MTRD. GILBERTO SOTO BELTRÁN  
Socio Director de Soto, Acosta & Asociados, S.C.  
gilberto.soto@sotoacosta.com.mx

al consumidor final lo externalizan con compañías especializadas en el desarrollo de dichos procesos, producción, logística, marketing y comercialización.

En nuestro país esta figura se ha distorsionado, ya que en lugar de ser una colaboradora para los logros y objetivos de una empresa a la cual le dan servicios de subcontratación de personal, la figura ha sido utilizada de manera abusiva, creando estructuras que han venido a erosionar la base contributiva, afectando a la base para la retención y pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) por concepto de sueldos y salarios, así como las cuotas sociales.

Evaden casi 21 mil millones de pesos de contribuciones al año y afectan a los trabajadores en sus derechos laborales, por ejemplo: afectación a su antigüedad laboral, reparto de utilidades, estabilidad en el empleo, ingresos por prima de antigüedad, vacaciones, aguinaldo, liquidación, el derecho de adquirir un crédito por medio del INFONAVIT, registro con un salario menor al real, etcétera.

Nuestra legislación laboral reconoce al *outsourcing* en la reforma llevada a cabo en el año 2021 regulándola en los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D de la Ley Federal del Trabajo (LFT), que, en síntesis nos dice que es el *servicio especializado que permite que los negocios se dediquen a su actividad principal sin distraerse en actividades no propias de la empresa*; y aquí podemos observar la palabra clave: especializado.

A pesar de ello, siguió sin existir la externalización real, sino solo un simple cambio de patrón, sin acatar lo dispuesto por la Ley Federal del Trabajo.

En resumen, nuestro país distorsionó una figura que, como objetivo principal, es auxiliar las labores complementarias en las que una empresa no se considera lo bastante eficiente para desarrollarlas ella misma, obligando a regular los servicios que se deseen contratar para el desarrollo de la cadena productiva que se lleve a cabo. La reforma laboral aprobada el 23 de abril de este año nos viene a poner en un punto anterior a la reforma del año 2012 con la gran diferencia de que ahora estará regulada la contratación de servicios de externalización. ☞

## Compliance outsourcing 2021



LIC. CLEMENTE RANERO PUIG  
Ranero Abogados, S.C.  
clemente@ranero.mx

### Síntesis

A partir del 24 de abril de 2021, entraron en vigor reformas a la Ley Federal de Trabajo, así como a diversas disposiciones de carácter fiscal, con el objetivo de regular la figura jurídica de la subcontratación laboral. Estas reformas representan un cambio de paradigma en la forma de prestar servicios cuando una empresa contratista -pone trabajadores a disposición- de una empresa contratante, para realizar ciertos servicios u obras especializadas.

### Marco regulatorio

Las recientes reformas aprobadas por el Congreso Federal con la finalidad de regular la forma en cómo se prestan servicios, mediante los cuales una empresa contratista pone trabajadores a disposición de una empresa contratante, para que dentro de su domicilio realicen ciertos servicios u obras especializadas, tienen incidencia en diversas leyes que se deben conocer y cumplir.

Para demostrar la existencia de la subcontratación laboral y, por lo tanto, la aplicación de la ley se requiere que existan los siguientes supuestos:

1. La persona física o moral que cuenta con trabajadores propios (contratista), dada de alta ante el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE).
2. Existan trabajadores propios registrados ante el IMSS.

Hay que tomar en cuenta que la implementación de la **reforma laboral comprende**, de forma implícita, que **el contratista y el contratante cumplan con otras leyes**

3. La persona que se beneficia del trabajo de los trabajadores ajenos (contratante).
4. Que el contratista ponga a disposición sus propios trabajadores en favor del contratante.

Hay que tomar en cuenta que la implementación de la reforma laboral comprende, de forma implícita, que el contratista y el contratante cumplan con otras leyes que, si bien no fueron modificadas, tienen una incidencia directa, en el proceso del debido cumplimiento de las nuevas obligaciones en materia de subcontratación de personal.

Tal es el caso de las siguientes: (i) Ley Federal para Prevenir e Identificar Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita (LFPIORPI); (ii) Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares; (iii) Ley General de Sociedades Mercantiles, y (iv) Código Fiscal de la Federación, Arts. 5-A, 31-A, 198 y 199 (Reforma, 2020).

No podemos cumplir con la legislación de manera aislada o parcial, sino que debemos conocer y cumplir con el marco normativo de *forma integral*.

### Prevención de Lavado de Dinero

Por lo que se refiere a la legislación vinculada con la Prevención de Lavado de Dinero, la Unidad de

Inteligencia Financiera (UIF), tiene el criterio desde el año de 2017, que las actividades de tercerización de personal deben ser consideradas como una *actividad vulnerable* en términos del Art. 17, Fracc. XI, inciso b) de la LFPIORPI.

Las empresas contratistas que antes del 24 de abril de 2021 hayan estado realizando actividades de tercerización de personal, ya sea mediante la modalidad de *insourcing* u *outsourcing*, debieron estar cumpliendo con la obligación de estar dadas de alta ante la UIF y presentar los avisos mensuales respectivos.

Ahora bien, las empresas contratistas que califiquen como empresas especializadas y pongan trabajadores a disposición de una empresa contratante, deberán cumplir de forma correcta y puntual con las obligaciones que ordena la LFPIORPI.

Sobre este tema, la UIF emitió el pasado 24 de mayo de 2021, el Comunicado No. 026-202, por medio del cual informa que modificará el contenido del formato que deberán enviar las empresas contratistas a la UIF, a partir del mes de septiembre de 2021.

### Protección de Datos Personales

De conformidad con la Ley Federal de Protección de Datos Personales en Posesión de los Particulares, y en particular el su Art. 36, se debe proteger los datos de los empleados propios o tercerizados, y en caso de que haya transferencia de trabajadores entre la empresa contratista y la contratante, se deberá cumplir con ciertas formalidades. Es muy importante revisar que se cumpla con la obligación antes señalada, para evitar que se vulneren la protección de los datos personales de las personas subcontratadas, o bien que pasen a ser trabajadores de la empresa contratante.

### Ley General de Sociedades Mercantiles

En la mayoría de los casos en los que se opte por contratar servicios u obras especializadas, es necesario revisar que el objeto social de la empresa contratista no sea similar al de la empresa contratante y, por otro lado, que no realicen la misma actividad económica.

En caso de que sea necesario modificar el objeto social de las partes involucradas, necesariamente se debe formalizar un acta de Asamblea General Extraordinaria, la cual se deberá elevar en instrumento público e inscribirse ante el Registro Público de Comercio del domicilio social, a fin de que surta efectos legales dicha modificación, frente a las autoridades. Es requisito esencial enviar los estatutos sociales a la autoridad para que los valide.

## Para la LSS, la tercerización de personal **es una actividad en la que contratante y contratista** son responsables solidarios del pago de las prestaciones de seguridad social

### Código Fiscal de la Federación

La celebración de operaciones de prestación de servicios u obras especializadas entre una contratante y una o más empresas contratistas que son partes relacionadas, deberán identificar si están dentro de los supuestos de tener que revelar sus operaciones de conformidad con lo que ordenan los Arts. 31-A, 198 y 199 del Código Fiscal de la Federación.

### Riesgos fiscales

El tema medular de la reforma a la ley es el hecho de forzar vía laboral, fiscal y penal al beneficiario efectivo de los trabajadores tercerizados (contratante), para que los tengan registrados legalmente bajo su propia nómina, y se les pague correctamente todas las prestaciones laborales y de seguridad social que les correspondan.

Desde la perspectiva de la Ley del Seguro Social, la tercerización de personal es una actividad en la cual el contratante y el contratista son responsables solidarios del pago de las prestaciones de seguridad social.

Tanto la Ley del Seguro Social en su Art. 15-A y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, en su Art. 29-Bis, señalan que 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 dichas leyes.

Un problema real y actual sería que una empresa contratante se vea forzada en el mes de agosto a tener que contratar a los trabajadores tercerizados, si a la empresa

contratista le es rechazado su registro ante el Registro de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE).

Para este caso, se tendría que celebrar un contrato de sustitución patronal, y la empresa contratante sería responsable solidaria de las retenciones de impuestos y pagos de seguridad social que no se hubieren realizado de forma correcta por parte de la empresa contratista.

El hecho de que una empresa contratante por la razón que sea le dé efectos fiscales a un CFDI que ampare la prestación de servicios especializados u obras especializadas, emitido por una empresa que no esté registrada ante el REPSE o que habiendo estado, fue dada de baja; tendrá como consecuencia directa que el gasto será no deducible y el Impuesto al Valor Agregado no será acreditable, acorde con lo señalado por el Art. 15-D del CFF.

Es factible que, en los siguientes meses, el IMSS mande notificaciones a las empresas contratantes que hayan asumido la sustitución patronal y/o solidaria de los trabajadores de una empresa contratista para efecto de revisar su prima de grado de riesgo, y en algunos casos podría determinarse el cobro de un crédito fiscal por cuotas omitidas o una incorrecta clasificación.

Las multas tienen la naturaleza de un crédito fiscal, y con base en la reforma de 2021 al Art. 40-A del CFF, se modificó la prelación que tiene el SAT para garantizar un crédito fiscal, el cual señala el siguiente orden:

- i) Las cuentas bancarias de los contribuyentes y responsables solidarios.
- ii) Cuentas por cobrar.
- iii) Dinero en efectivo.
- iv) Inmuebles.

### Defraudación fiscal

La reforma objeto de estudio incorporó al Art. 108, inciso i) del CFF a efecto de señalar que se considerará como delito de defraudación fiscal calificado, el hecho de utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas; descritas en el artículo 15-D, último párrafo, del CFF.

### T-MEC obligaciones laborales

El 29 de junio se publicó en el DOF, el Decreto del Tratado de Libre Comercio entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá (T-MEC). Dentro de este tratado se incluyó el capítulo 23, que contiene los acuerdos negociados en materia laboral.

Entre los aspectos principales están:

- i) Libertad de asociación, tanto de los trabajadores como de los patrones, así como la negociación colectiva.
- ii) Eliminación de todas las formas de trabajo forzoso u obligatorio, trabajo infantil, discriminación laboral, eliminación de la violencia.
- iii) Regulación respecto a salarios mínimos, horas de trabajo, y seguridad y salud en el trabajo.
- iv) Garantías para la representación de los trabajadores en la negociación colectiva, para evitar la imposición de sindicatos que no protejan los intereses de los trabajadores.

El T-MEC, sin lugar a duda, representa un parteaguas que ha generado presión de parte de los sindicatos extranjeros, para que México prohíba los esquemas de tercerización de personal que atentan contra el trabajo digno y bien remunerado, y el respeto a las garantías de los trabajadores mexicanos; en especial en lo relativo a empresas ubicadas en México, con capital americano o canadiense.

### Conclusión

La subcontratación de personal puede justificarse solo en casos de excepción y deberá cumplirse con todos los requisitos legales necesarios para su contratación.

Contratar servicios u obras especializadas, hoy en día no solo conlleva un elevado riesgo fiscal, sino que existe un nuevo supuesto de delito de defraudación fiscal, en caso de que la autoridad fiscal considere, bajo su libre albedrío, que se lleva a cabo una posible simulación en materia laboral.

Es necesario verificar que esté correctamente elaborado y formalizado el contrato de servicios u obra especializado que se utilice para justificar la existencia y deducción de los servicios u obras especializadas, ya que el contrato será revisado con mucho escrutinio por parte de las autoridades fiscales, o bien por los tribunales en caso de un litigio.

Es menos riesgoso desde una perspectiva fiscal y penal, tener empleados contratados de forma directa que subcontratarlos. ☞

# Héctor Amaya Estrella

Vicepresidente de Fiscal del  
Instituto Mexicano de Contadores  
Públicos, A.C.



ENTREVISTA POR  
C.P.C. y M.I. VÍCTOR CALDERÓN DERAT  
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN  
DE LA REGIÓN NOROESTE  
COORDINADOR DE DOSSIER  
VACALDEROND@GMAIL.COM

FOTOGRAFÍA  
CORTESÍA DE HÉCTOR AMAVA ESTRELLA

Contador Público, Licenciado en Derecho, Maestro en Impuestos y Doctorando en Derecho Tributario.

Fundador y actual Socio Director de Amaya Rábago Contadores Públicos, S.C. En 2002 fundó junto con otros dos socios la firma Amaya, Sánchez y Asociados, S.C. dedicada al litigio en el área tributaria, así como a la consultoría fiscal y corporativa de la cual actualmente es Socio Director.

Tiene más de 28 años brindando asesoría y servicios relacionados con su profesión

a diversas personas, sociedades y asociaciones dedicadas a diferentes giros entre los que destacan: el Sector Público, incluyéndose a entidades de Gobierno Federal, estatal, municipal, así como entidades paraestatales y paramunicipales; y dentro del Sector Privado, a empresas de giros comerciales e industriales, así como de servicios.

En su trayectoria académica, por 20 años, ha sido docente de posgrado atendiendo generaciones de maestros en impuestos en diversas instituciones educativas del país.

## Héctor, me da mucho gusto tener la oportunidad de platicar contigo en relación con la encomienda que has tenido en los últimos meses ¿cómo te sientes al estar cerca de finalizar el compromiso que adquiriste en esta gestión?

Mi estimado Víctor, me siento muy complacido de poder conversar en esta edición de nuestra revista electrónica *Contaduría Pública* que es coordinada por nuestra Región, la Noroeste, a la que orgullosamente pertenezco y donde hemos tenido la bendición de hacer grandes amigos.

Puedo responder, sin duda alguna, que me siento muy contento y satisfecho por la oportunidad que hemos tenido de trabajar por nuestra profesión organizada en un área tan dinámica como es la fiscal.

Dependen de esta Vicepresidencia nueve comisiones nacionales que tienen una gran actividad, estas son las siguientes:

- > Comisión de AGAFF.
- > Comisión de Precios de Transferencia.
- > Comisión de Síndicos.
- > Comisión Fiscal.
- > Comisión de Comercio Internacional.
- > Comisión Representativa ante Autoridades de Seguridad Social.
- > Comisión Representativa ante PRODECON.
- > Comisión Fiscal Internacional.
- > Comisión Fiscal de Hidrocarburos.

Además, es muy grato trabajar con verdaderos profesionales. Todos los presidentes de las comisiones nacionales con los que he hecho equipo en este bienio son expertos en sus temas y tienen equipos muy bien conformados por conocedores de sus materias, por lo que ha sido un camino de mucho aprendizaje.

## ¿Cuáles fueron los ejes rectores en los que se basó la visión estratégica para aportar valor a los colegios y a los asociados?

Los ejes rectores en los que basamos nuestro plan de trabajo son los siguientes:

### Ser un solo equipo

Desde el primer mes en el que tomamos protesta nos dispusimos a conformar la “Vicepresidencia de Fiscal” dejando en claro que ese puesto si bien lo coordina una persona no es una sola, ya que la Vicepresidencia trabajaría siendo un equipo en donde la respuesta, los logros, y los desafíos los enfrentaríamos juntos; por lo tanto, conformamos una mesa de trabajo en donde los Presidentes de las Comisiones, sus Vicepresidentes y los vicepresidentes de Fiscal de cada una de las cinco Regiones que integran nuestro Instituto (Centro, Centro-Occidente, Centro-Istmo-Peninsular, Noreste y Noroeste) nos estaríamos reuniendo, al menos, cada mes para planear juntos, revisar avances en los planes de trabajo, las necesidades de las comisiones y de las regiones. Esta dinámica ha permitido generar una interesante dinámica de trabajo “horizontal”, es decir, de apoyo toda vez que comenzaron a surgir eventos, reuniones de trabajo y de estudio, incluso publicaciones que se han realizado por dos o más comisiones en conjunto, sumando acciones en favor de todos.

### Trabajar por la mejora de la vinculación de nuestro Instituto con las autoridades fiscales

Ha sido prioridad de nuestra vicepresidencia abrir las puertas en la relación con las autoridades fiscales, por lo que se hicieron las gestiones para tener la atención como gremio por parte de las autoridades fiscales federales, así como de parte de los organismos fiscales autónomos.

### Vincular a las Regiones y a sus Federadas con la actividad que desarrolla la Vicepresidencia de Fiscal

Este punto se logró con la inclusión de los vicepresidentes fiscales regionales en la mesa de trabajo de la Vicepresidencia de Fiscal que mencionamos en el punto uno. Asimismo, estuvimos promoviendo la generación de capacitación de diversos temas en las diferentes Federadas y sus delegaciones con lo que se ampliaron los temas a impartir.

### Posicionar a nuestro Instituto como un referente nacional del área fiscal

Hemos trabajado en la generación de información no solo hacia dentro del Instituto, sino también hacia fuera; para esto se llevaron a cabo acciones importantes

Estoy muy contento y satisfecho por la oportunidad que hemos tenido de **trabajar por nuestra profesión organizada** en un área tan dinámica como es la fiscal

desde noviembre de 2019 al mes de junio de 2021, por ejemplo, la participación en siete ruedas de prensa, la edición de algunos libros, generación de 353 boletines, 17 revistas *Fiscoactualidades*, 23 revistas *CROSS informa*, 55 folios y diversos videos informativos emitidos por las comisiones nacionales.

Es muy importante mencionar que estos ejes están alineados al Plan Estratégico 2018-2023 del IMCP.

### ¿Cuál ha sido el principal reto para llevar a cabo el trabajo de la Vicepresidencia de Fiscal?

En definitiva, el gran reto ha sido la pandemia. Nadie sabía que esto sucedería. Nosotros comenzamos a trabajar en noviembre de 2019 y el 27 de febrero de 2020 fue conocido el primer contagio de COVID-19 en nuestro país. Para abril de ese mismo año se nos invitó a todos a “quedarnos en casa”, y desde ese momento el mundo ha sido otro.

Las reuniones se suspendieron en todos los ámbitos, tanto las familiares como las de trabajo. Las autoridades gubernamentales enviaron a su personal a casa, y quedaron solo algunos para actividades esenciales; las empresas no podían trabajar normalmente, sin embargo, el trabajo para el Contador Público continuó porque había que apoyar a los contribuyentes que vivían tiempos difíciles (y los siguen viviendo).

Dentro de nuestro plan de trabajo estaba previsto que las reuniones de la Vicepresidencia de Fiscal serían llevadas a cabo en diferentes sedes, procurando coincidir en los eventos regionales que se fueran llevando a cabo; con esta acción nos acercaríamos más a las Federadas con la intención de generar más sinergias. Todo esto tuvo que ser adecuado pasando a sesiones virtuales.

La disposición al cambio que significó aprender a manejar esta situación a distancia aprovechando la tecnología ha sido clave.

El comercio se ha diversificado, la forma de comunicarnos ha evolucionado y hemos tenido que descifrar este desafío, el éxito es que lo hemos llevado a cabo en equipo.

### ¿Cuál sería el escenario deseable en el ámbito fiscal para 2022?

Considero que el escenario deseable sería que se buscara incentivar más la economía; me preocupa ver que los índices de crecimiento esperados no se alcanzan, y que, si se planea incluir nuevos impuestos, aumento de tasas o disminución de tratamientos especiales también se vea la manera de premiar al que cumple y que se trabaje fuertemente contra el sector informal.

### ¿Tienes algún objetivo que no haya podido cumplirse?

En nuestro plan de trabajo teníamos previsto llevar a cabo un evento nacional fiscal con estudiantes, en el cual pudieran interactuar con autoridades fiscales de primer nivel, así como con empresarios y Contadores de reconocida experiencia que pudieran influir de manera positiva en su formación.

Lamentablemente, no se ha liberado la posibilidad de tener eventos presenciales y no alcanzamos a convertirlo en un evento virtual, pero a cambio participamos en diversos foros, tanto regionales como locales con cientos de estudiantes.

### En tu gestión como Vicepresidente de Fiscal, ¿existió alguna situación en especial que te haya marcado y quieras compartir?

Claro que sí, son varios recuerdos, pero mencionaré uno sucedido precisamente con los jóvenes.

Recibí una invitación por parte del Vicepresidente de la Región Noreste para participar en la inauguración de una jornada estudiantil de esa Región, pero era un sábado a las 9:00 de la mañana, tiempo del centro.

Estuvimos promoviendo la generación de **capacitación de diversos temas en las diferentes Federadas** y sus delegaciones con lo que se ampliaron los temas a impartir

Dado que yo me encontraba en Baja California, tenía el horario del pacífico que eran dos horas menos de diferencia por lo que me conecté a las 7:00 a.m. pensando que, “por ser sábado tan temprano difícilmente habrá jóvenes conectados”, pero cuál fue mi sorpresa, que había 368 estudiantes de la carrera de Contaduría ya conectados para participar en el evento. Fue una gran sorpresa y un gran gusto constatar el interés que demostraron en un evento organizado por nuestro IMCP Noreste. No olvido ese momento, pues me motiva a seguir trabajando, y entender que detrás de nuestra generación vienen otras con habilidades, talentos y deseos de oportunidades, a quienes debemos responderles.

### Héctor, ha sido un gusto platicar contigo y conocer de tu voz estas experiencias, ¿quisieras agregar algún mensaje final?

Solo expresar mi agradecimiento por la oportunidad brindada para llevar a cabo esta función dentro de nuestro querido Instituto y a ti, mi estimado Víctor, por esta entrevista.

Siempre tengo presente que todos estamos de paso y lo que nos podemos llevar es la satisfacción del deber cumplido, así como las amistades hechas en el camino, por lo pronto seguiremos trabajando hasta concluir nuestro encargo buscando ser siempre un solo equipo. ☺

# La transición de los trabajadores en la reforma de *outsourcing*

Aspectos laborales, de seguridad social y fiscales



MTRO. ROMEO ANGULO GUTIÉRREZ  
Director de AG Asesores, S.C.  
Vicepresidente Fiscal del IMCP, A.C.  
romeoangulo@prodigy.net.mx

## Síntesis

Sin duda, la reciente reforma de prohibir la subcontratación laboral (*outsourcing*) y regular la contratación de servicios especializados o la ejecución de obra especializada, vino a ser un golpe de timón para reencausar la objetividad de las relaciones de trabajo, tanto en lo legal como en lo moral. Lo anterior, debido a que era tanto el desvío de los causes en el sistema de seguridad social y fiscal por una desvirtuación de la realidad, que se ajustaban incluso los valores de convivencia, con severos efectos negativos en la recaudación fiscal y en las prestaciones que la seguridad social se otorga a los trabajadores y sus familias, en los renglones de salud, vivienda y pensiones.

## Introducción

El incumplimiento de la prohibición de la subcontratación laboral y la regulación de la contratación de servicios especializados o la ejecución de obra especializada tiene sanciones y efectos económicos cuantiosos en lo laboral, seguridad social y fiscales, incluso con la consideración de ser catalogado como un delito de defraudación fiscal.

Es preciso señalar, que un gran número de empresas prestadoras de servicios pertenecientes a grupos empresariales se vieron afectadas por las limitaciones de la reforma al esquema de subcontratación, ya que durante, por lo menos tres décadas, habían estado operando y cumpliendo adecuadamente con las obligaciones laborales de seguridad social y fiscales, y con un manejo negociado en el pago de la Participación de Utilidades (PTU), situación que les permitía operar de manera más eficaz y rentable en la interacción con las empresas de dichos grupos.

Sin embargo, tanto las empresas beneficiarias que estuvieron utilizando régimen de subcontratación con prestadoras de servicios con dudoso cumplimiento pleno de las obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales, como aquellas que lo hicieron correctamente, están obligadas a realizar la transición de los trabajadores de las empresas prestadoras de servicios,

a las empresas beneficiarias de los mismos, lo que implicará que se reconozcan los derechos laborales, incluida la antigüedad en el empleo, con los consecuentes efectos en las obligaciones de seguridad social y fiscales, utilizándose el “Esquema de Sustitución Patronal Especial” que la propia reforma estableció en su artículo cuarto transitorio, para que por un período de 90 días naturales posteriores a la fecha de inicio de la vigencia de la reforma, se considerara como tal, aun cuando no se cumpliera el requisito de transferencia de los bienes objeto de la empresa o establecimiento.

## Aspectos laborales en la transición de los trabajadores

Uno de los objetivos de la reforma de la subcontratación laboral, es el de restituir el derecho de los trabajadores a las prestaciones laborales y de seguridad social, mismas que se derivan del reconocimiento y la formalización de las relaciones de trabajo, para efectos de llevar a cabo la transición de los trabajadores de las prestadoras de servicios a las empresas beneficiarias constituidas ahora en receptoras, se utilizaron entre otros, los siguientes tratamientos.

### Terminación de la relación de trabajo con las prestadoras de servicios, liquidando a los trabajadores y recontratando en las empresas beneficiarias

En esta modalidad de transición, se siguió en algunos casos el siguiente proceso:

- > Obtención de renuncias voluntarias por parte de los trabajadores.
- > Finiquito de la relación laboral con el pago de las proporciones de aguinaldo, vacaciones, prima vacacional, y cualquier otra prestación, distinta a la Prima de Antigüedad.
- > Al mismo tiempo, otorgando una carta de reconocimiento de antigüedad de la empresa beneficiaria que les estaría recibiendo.
- > Inscribiendo en el IMSS con el mismo Salario Base de Cotización / Aportación (INFONAVIT) reportado previo a la transición.

Al respecto, era importante considerar que el pretender desvirtuar la objetividad de una verdadera sustitución patronal, con la situación señalada anteriormente, quizá motivada por el interés de pretender reducir costos y responsabilidades para las partes (patrones sustituto y sustituido). Sin embargo, se debe tener claro el alto riesgo de fiscalización para el patrón sustituto, con sus consecuentes costos a los que se exponen.

En el caso de aquellas empresas que dieron cumplimiento a todo el proceso de liquidación de los trabajadores, indemnizando en los términos de la Ley Federal del Trabajo, el despido, incluyendo la antigüedad, y recontratando no tendrán mayores problemas si las responsabilidades laborales, de seguridad social y fiscales se cumplen de acuerdo con los nuevos términos pactados.

### Fusión de las empresas prestadoras de servicios y las beneficiarias, desapareciendo como fusionada la prestadora

En algunos casos, la mejor opción para la transición derivada de la reforma fue la fusión entre las empresas prestadoras de servicios y las empresas beneficiarias, con lo anterior, se mantienen las mismas condiciones laborales y operatividad integrada a la fusionante, y para el caso de la fijación de la prima para efectos del pago de las cuotas en el seguro de riesgos de trabajo, el Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF), establece en su artículo 28, fracción IV, el procedimiento para su determinación, tomando como base la prima de la fusionante en el caso de tener la misma clasificación ambas partes, con el efecto en el cálculo de la prima anual, de considerar los riesgos de trabajo de la fusionada y la propia fusionante (procedimiento similar al establecido para la sustitución patronal especial en el artículo séptimo transitorio de la multicitada reforma).

### Sustitución patronal “especial”

El tratamiento de mayor aplicación en la transición del personal de las empresas prestadoras, a las empresas beneficiarias (receptoras), fue el de Sustitución Patronal que se estableció en el artículo cuarto transitorio de la reforma, como una consideración “especial”, *aunque más bien fue el reconocimiento a la realidad operativa de las prestadoras de servicios*, quienes no disponían de los bienes con los cuales se realizaban las actividades en las beneficiarias, pues éstas últimas son realmente quienes disponen de dichos bienes objeto de la empresa.

Para tal efecto, se otorgó el plazo de 90 días naturales ya señalado anteriormente. Se precisa, que también se estableció como requisito básico en dicho artículo transitorio, el que en todo caso se deberían reconocer los derechos laborales, incluida su antigüedad, que se hubiera generado por el efecto de la relación de trabajo.

Para lo anterior, y con el fin de dar formalidad a las relaciones laborales y cumplir con la legalidad de la sustitución patronal de reconocer los derechos laborales y la antigüedad en el empleo, fue necesario que:

- > Se celebraran los convenios de sustitución patronal entre las prestadoras de servicios y las

## Se debe revisar la hoja de ruta seguida para la **implementación de las acciones necesarias** para atender los requerimientos derivados de la reforma de subcontratación laboral

empresas beneficiarias, considerando en dichos convenios la participación de las representaciones sindicales, cuando fuera el caso de contar con sindicatos.

- > De igual manera, se requirió informar a la totalidad de los trabajadores en cada centro de trabajo mediante comunicados de la sustitución patronal, así como a cada uno de ellos por medio de constancias personalizadas, obteniendo su consentimiento mediante firma autógrafa y/o huella digital, en las que se les dan a conocer los efectos legales de la sustitución, al reconocer sus derechos laborales y de antigüedad en el empleo.

Adicionalmente, el patrón sustituto deberá cumplir con otras obligaciones laborales aplicables a su giro y operatividad, formalizando los documentos y trámites siguientes:

- > Contratos de Trabajo Individuales o Colectivos.
- > En su caso, Carta-Convenio de Reconocimiento del Contrato Vigente con el Patrón Sustituto.
- > Reglamento Interior de Trabajo.
- > Comisión de Seguridad e Higiene en el Trabajo
- > Comisión de Capacitación, Adiestramiento y Productividad
- > Cumplimiento de la diversas NOM en materia laboral aplicables.
- > Inscripción ante INFONACOT.
- > Traspaso de Fondos y Cajas de Ahorro.
- > Reglamento de Gastos de Viaje, etcétera.

### Participación de utilidades

Uno de los temas que llevó amplios análisis en las empresas generadoras de utilidades fue el del pago de la PTU (con las referencias de pago de tres meses de salario o lo recibido en promedio de los últimos tres años, el mayor), que derivado de la reforma al incorporar a los trabajadores implicaría elevados costos, que aunque legales, no estaban contemplados en los planes de rentabilidad de los negocios, ya que bajo el esquema de la utilización de prestadoras de servicios podían administrar a la medida el pago de la PTU a los trabajadores, negociándose en los contratos de trabajo, principalmente los colectivos, donde se establecían pagos en equivalencia de días o meses, atendiendo al sector económico donde actuaba cada empresa.

Esta reforma en particular fue sin duda un elemento fundamental para replantear la estrategia de negocios de algunas empresas en lo individual o de grupos empresariales, y que sería conveniente se revisaran en atención al artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, en lo relativo a la razón de negocios. Tal es el caso, de aquellos que redefinieron el funcionamiento del grupo empresarial para establecer que la operadora industrial, comercial o de servicios, que fuera propietaria de los activos se convirtiera en arrendadora, creando una nueva operadora que recibiría a los trabajadores que tenía la prestadora de servicios, y derivar beneficios de utilidades no distribuibles en la arrendadora, cumpliendo en su caso, con los precios de transferencia entre partes relacionadas por el cobro de los arrendamientos.

### Servicios especializados y/o ejecución de obra especializada

Así mismo, a raíz de la prohibición de la subcontratación laboral, se estableció la opción de permitir la contratación de servicios especializados y/o ejecución de obra especializada, condicionando que los mismos no formarán parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón

público que la STPS establezca y controle, además de estar al corriente en sus obligaciones de seguridad social y fiscales, estableciendo severas sanciones económicas para quienes infringieran dicha limitación, además de establecer una serie de requisitos que demuestren estar en condiciones de poder prestar dichos servicios.

El efecto laboral que se presenta en este esquema de contratación es la responsabilidad solidaria de la contratante, para con la contratista, en el caso de que esta última no cumpla con sus obligaciones derivadas de la relación laboral con cada uno de sus trabajadores.

### Aspectos de seguridad social de la transición de los trabajadores

Como ya se señaló, en uno de los objetivos de la reforma de la subcontratación laboral, se contempla la restitución de los derechos de los trabajadores a la seguridad social, lo anterior, estaba dirigido principalmente al caso de aquellos que venían trabajando en empresas prestadoras de servicios en las que no los inscribían en el IMSS, o se reportaban las salarios base de cotización y/o aportación (INFONAVIT) menores a los reales, lo que representaba serias afectaciones a las prestaciones de salud, vivienda y pensiones de los trabajadores y sus beneficiarios.

Las relaciones laborales son la base legal para el derecho de los trabajadores a los beneficios de la seguridad social, el que se reconozcan y se formalicen las mismas al transferir a los trabajadores de las prestadoras de servicios a las empresas beneficiarias, constituidas ahora en receptoras, se resarcen derechos que la reforma señala. Para lo anterior, las empresas beneficiarias debieron registrarse como patrones ante el IMSS, en el caso de no haber contado con Registro Patronal previo, o reactivado el o los registros inactivos (sin trabajadores inscritos, por plazos mayores a seis meses).

La transferencia de los trabajadores se realiza por medio de diferentes esquemas (ya comentados en la sección de Aspectos Laborales), siendo el más utilizado, el de la Sustitución Patronal "Especial" que estableció el IMSS para dicha transición, para lo cual definió las reglas operativas en el artículo séptimo transitorio de la reforma, teniendo como referencia al artículo cuarto transitorio de la referida reforma, relativo al tratamiento de sustitución patronal, misma que considera como elemento esencial, el reconocimiento a los trabajadores de sus derechos laborales, incluida la antigüedad laboral, lo que para efectos del IMSS e INFONAVIT, no influiría en el SBC /SBA con el que los trabajadores serían transferidos del patrón sustituto, al patrón sustituto, siempre que hubieran estado correctamente determinados.

En el caso de que el IMSS en ejercicio de sus facultades de comprobación, detectará que no se cubrieron correctamente las cuotas obrero-patronales por parte de las empresas prestadoras de servicios (patrones sustituidos), *haría efectivo el cobro de los créditos fiscales correspondientes con el patrón sustituto*, derivado de la responsabilidad asumida en el reconocimiento de la relación laboral con todos sus derechos.

### Sustitución Patronal "Especial" ante el IMSS, para efectos del seguro de riesgos de trabajo

Asimismo, en el artículo séptimo transitorio, el IMSS a fin de dar trámite a la sustitución patronal "especial", estableció como requisito la correcta clasificación en el seguro de riesgos de trabajo, tanto de las prestadoras de servicios como de las beneficiarias, para que el patrón sustituto (beneficiaria-receptora) conservara la prima con la que venía cubriendo las cuotas correspondientes el patrón sustituido (prestadora de servicios), estableciéndose que en el caso de no darse esta circunstancia, se aplicaría para el pago de las cuotas del seguro referido, la prima media de la clase en la que se ubicara la empresa receptora.

Igualmente, para el caso de que la empresa beneficiaria estuviera operando con personal en un registro patronal propio previo a la sustitución, al recibir trabajadores de una o varias prestadoras con la misma condición de estar correctamente clasificadas, se consideraría la prima con la que se venían cubriendo las cuotas de los trabajadores a transferir por cada una de ellas, determinando una *prima ponderada* (proporción matemática relativa de cuotas del SRT y salarios bases de cotización), con la que se cubrirían las cuotas de dicho seguro a partir de la sustitución, y hasta mes febrero del año siguiente, considerando para la determinación de la prima del ejercicio 2021, los riesgos de trabajo terminados que cada empresa prestadora (sustituidas) hubiera tenido en dicho ejercicio en los meses previos a la referida sustitución, y los de la propia empresa beneficiaria, de todo el ejercicio.

El procedimiento señalado en los dos párrafos anteriores, se sustentan en la correcta clasificación para efectos del seguro de riesgos de trabajo que debieron haber tenido las prestadoras de servicios, *pero que en el fondo no es otra cosa, que un instrumento de fiscalización por demás efectivo*, que en fechas posteriores a la notificación de las sustituciones patronales por parte de los patrones sustitutos, comenzará una intensa campaña de verificación que llevará en muchos de los casos, a iniciar facultades de comprobación de la correcta clasificación que debieron haber tenido los patrones sustituidos, con el beneficio para el IMSS que *podrá hacer efectivo los créditos fiscales si así fuera el caso, con los patrones sustitutos*, dada la responsabilidad asumida con la sustitución patronal.

### Aspectos fiscales en la transición de los trabajadores

El punto sustancial de la reforma es la prohibición de la subcontratación de personal, y permitir de forma muy regulada, la prestación de servicios especializados o la ejecución de obra especializada.

Entre los aspectos fiscales incluidos en la reforma, se destacan por sus implicaciones económicas y de responsabilidad, las siguientes:

- > Considerar como delito de defraudación fiscal, el hecho de contravenir la prohibición de la subcontratación laboral, o el incumplimiento de las regulaciones en el caso de la prestación de servicios especializado (PSE) o ejecución de obra especializada (EOE).
- > No deducir para efectos de Impuesto Sobre la Renta las erogaciones efectuadas por actos derivados de la prohibición de la subcontratación laboral, o el incumplimiento de las regulaciones en el caso de la PSE y/o EOE.
- > No acreditar para efectos del Impuesto al Valor Agregado causado en las erogaciones efectuadas por actos derivados de la prohibición de la subcontratación laboral, o el incumplimiento de las regulaciones en el caso de la PSE y/o EOE.

### Controles y consideraciones en la contratación de servicios especializados o ejecución de obra especializada

Como parte de los controles internos que habrán de implementarse por parte de las empresas beneficiarias de estos servicios, en la celebración de contratos de SE y/o EOE, para evitar incurrir en infracciones con las consecuencias señaladas anteriormente, se señalan entre otros los siguientes básicos:

- > Solicitar a la contratista el registro ante la STPS, con la autorización de las actividades para los servicios especializados que se contratan.
- > Verificar la vigencia del registro de la contratista cuando se le realicen pagos por dichos servicios.
- > Solicitar a la contratista la documentación y/o información que acredite el cumplimiento de obligaciones fiscales y de seguridad social de la contratista por los trabajadores que haya puesto a disposición para beneficio de la contratante. (Declaraciones Fiscales SAT, Cédula SUA IMSS/INFONAVIT, comprobantes de pago bancario).

Uno de los objetivos de la **reforma de la subcontratación laboral**, es el de restituir el derecho de los trabajadores a las prestaciones laborales y de seguridad social

### Otras consideraciones fiscales

Como cualquier otro patrón, las empresas contratantes deberán considerar lo siguiente:

- > Presentar ante el SAT el alta o reincorporar la obligación como retenedor del ISR a cargo de los trabajadores por sus ingresos.
- > Presentar ante la Secretaría de Hacienda Estatal (o su denominación equivalente) el alta o reincorporar la obligación como contribuyente directo del impuesto sobre nóminas o su equivalente.
- > Alinear las actividades reportadas al SAT, IMSS y Secretaría de Hacienda Estatal.
- > Alinear los domicilios reportados al SAT, IMSS y Secretaría de Hacienda Estatal.

### Consideraciones finales

Es muy importante revisar la hoja de ruta seguida para la implementación de las acciones necesarias para atender los nuevos requerimientos derivados de la reforma de subcontratación laboral en sus aspectos laborales, de seguridad social y fiscales, ante las diversas dependencias como son: SAT, IMSS/INFONAVIT, SH Estatal, STPS, INFONACOT, además de las adecuaciones operativas internas de las empresas beneficiarias o receptoras, quienes al constituirse en patrones sustitutos, serán objeto de una amplia acción fiscalizadora por cada una de las dependencias señaladas. ☞



# XXXVII

## ENCUENTRO NACIONAL DE AUDITORES INTERNOS

**21 y 22 de octubre 2021**  
**Crowne Plaza Hotel de México, CDMX**

*Conferencistas Nacionales e Internacionales  
presenciales o a distancia*

**Con temas actuales sobre:**

- Auditoría Interna ▪ Gobierno Corporativo
- Control Interno ▪ Riesgos ▪ Fraude
- Tecnología de Información
- Auditoría Gubernamental, entre otros.

[www.encuentronacional.com.mx](http://www.encuentronacional.com.mx)



LIVE

STREAMING

## Deducción y acreditamiento ante la subcontratación laboral



C.P.C. JOSÉ FIDEL RAMÍREZ JIMÉNEZ, MDF  
Gerente fiscal asociado BDO Castillo Miranda - Hermosillo  
fidel.ramirez@bdomexico.com

### Síntesis

El 24 de abril de 2021 se publicó el decreto mediante el cual se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de carácter fiscal, laboral y penal, que, comúnmente, hemos denominado “reformas anti-*outsourcing*”, mediante las cuales se prohíbe la subcontratación laboral como hasta ese entonces se conocía. Algunos efectos colaterales de estas medidas prohibitivas de la subcontratación de personal son la limitación en la deducción de erogaciones relacionadas con actividades ilegales a la luz de estas medidas, así como en el acreditamiento de los impuestos trasladados por dichas actividades.

**E**n el artículo 13 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público que para tales efectos la Secretaría del Trabajo y Previsión Social tendrá bajo su encargo.

Sin embargo, la LFT no define en forma específica el concepto “empresas que prestan servicios especializados o ejecutan obras especializadas”, para poder realizar una adecuada identificación de estas y, en consecuencia, proceder a su debido registro en el padrón público o, en su defecto, no realizar el registro toda vez que no se requiere y no generar obligaciones innecesarias a las empresas. A la fecha de la redacción del presente artículo, la autoridad competente no ha emitido algún criterio que sirva de guía a las posibles empresas para realizar el debido registro.

Un aspecto de materialidad importante a cumplir es la formalización de las operaciones entre el cliente y las empresas que prestan servicios especializados o ejecutan obras especializadas mediante contrato por escrito en el que se señale el objeto de los servicios a

## La LFT no define en forma específica el concepto: “empresas que prestan servicios especializados o ejecutan obras especializadas”

proporcionar o las obras a ejecutar, así como el número aproximado de trabajadores que participarán en el cumplimiento de ese contrato.

Lo cambios en materia laboral tienen una repercusión directa dentro del ámbito fiscal, ya que derivado de esto, en el Código Fiscal de la Federación (CFF) se dispone, según el artículo 15-D, que no tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

Adicionalmente, el mismo ordenamiento contempla la imposibilidad de deducción y acreditamiento cuando se presenten los siguientes supuestos:

- I. Cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante de origen hayan sido trabajadores de este último y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica. En este supuesto se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere la LFT y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto tanto en la Ley del Impuesto sobre la Renta como en la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).
- II. Cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición el contratista abarquen las actividades preponderantes del contratante.

En la fracción I, del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) se menciona como requisito primordial, para las deducciones, el “ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente”; sin embargo, existe una condición adicional en materia de servicios especializados o ejecución de obras especializadas la adición del tercer párrafo a la fracción V del mismo artículo, donde se especifica que, en caso de que el contratante no cuente con el registro en el padrón de las empresas que prestan servicios especializados o ejecutan obras especializadas de su contratista, así como que el contratante no reciba el comprobante de pago

por concepto de retenciones de ISR por salarios, cuotas obrero patronales al IMSS y aportaciones patronales al INFONAVIT tendrá como consecuencia la no deducción de las erogaciones realizadas.

A continuación, se transcribe la disposición con énfasis añadido:

V. [...]

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el *contratante deberá verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo*, asimismo, deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores con los que le hayan proporcionado el servicio o ejecutado la obra correspondiente, del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores, del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

Por otra parte, en el segundo párrafo añadido a la fracción V de la LIVA se considera como importe no acreditable el IVA trasladado pagado por el contratante al contratista cuando se presenten los supuestos que contempla el artículo 15-D del CFF e impone como requisito adicional para el acreditamiento que el contratante reciba del contratista el registro en el padrón de empresas especializadas, así como el comprobante del pago de IVA por el periodo por el que se pagaron los servicios o ejecución de obras especializadas a más tardar el último día del mes siguiente de la realización del pago, en caso de no recibirlo el contratante deberá presentar declaración complementaria disminuyendo el importe acreditado, liquidando la diferencia a su cargo o disminuyendo su saldo a favor, en su caso.

Adicionalmente a los efectos de imposibilidad de deducción y acreditamiento cuando el contratista no cumpla con la obligación de entregar a un contratante la información y documentación a que se refieren los artículos 27, fracción V, tercer párrafo de la LISR y 50., fracción II, segundo párrafo de la LIVA se hará acreedor a una sanción de \$150,000.00 a \$300,000.00 en los términos de la fracción XLV del artículo 81 y fracción XLVI del artículo 82 del CFF vigente.

### Conclusión

El tema del no cumplimiento de obligaciones en materia de subcontratación de empresas que proporcionan servicios o ejecutan obras especializadas, se torna muy preocupante para las empresas contratantes ante un panorama que no solo limita la deducción y el acreditamiento de las erogaciones realizadas, sino a ser sujetos a imposición de sanciones de cuantía importante.

Este panorama de incertidumbre llevará a un registro de empresas que, ante la duda de ser o no efectivamente empresas que proporcionan servicios o ejecutan obras especializadas, realizarán tal registro con el fin de no quedar excluidos de la contratación de posibles clientes en el futuro, aun cuando por esta situación se sujeten al cumplimiento de obligaciones laborales y fiscales que hasta el momento no debían cumplir. ☞

Colegio de Contadores Públicos  
de México



Afiliado al  
IMCP

## Diplomados 2021

Totalmente  
online



Diplomado en  
Normas de Información  
Financiera (NIF)

114 NDPC | Septiembre 6



Diplomado en  
Formación Estratégica  
Gerencial

32 NDPC | Septiembre 24



Diplomado en  
Contraloría  
Financiera

120 NDPC | Octubre 4



Diplomado en  
Precios  
de Transferencia

120 NDPC | Octubre 19



Programa para  
la Preparación del  
Examen Uniforme  
de Certificación

248 NDPC | Octubre 25

Descuentos y facilidades de pago  
diplomados@colegiocpmexico.org.mx  
55 1105 1900, Ext. 1656

5528823071

Más detalles aquí

# Sinopsis del Reporte Técnico No. 53 del CINIF

## Relativo a los efectos contables del decreto que regula la subcontratación laboral



C.P.C. SATURNINO CHÁVEZ PARRA  
Socio de Gossler Member Crowe Global  
saturnino.chavez@crowehorwath.com.mx

### Síntesis

Con motivo del decreto publicado el 23 de abril de 2021, relacionado con las reformas de varios ordenamientos legales para regular la subcontratación laboral, el Consejo Mexicano de Normas de Información Financiera, A.C. (CINIF) realizó la publicación en su página web del Reporte Técnico 53 (RT 53) del Centro de Investigación y Desarrollo (CID) del CINIF, que lleva por encabezado: *Efectos contables del decreto que regula la subcontratación laboral*.

**C**abe mencionar que la información de los Reportes Técnicos (RT) del CID no es normativa.

El objetivo del RT 53 es dar guías para el reconocimiento de los principales efectos del Decreto en los estados financieros de las entidades. Estas se enfocan básicamente en el reconocimiento contable de los siguientes efectos derivados del Decreto:

- a) Transferencia de empleados.
- b) Modificación al cálculo de la PTU.
- c) Otros efectos derivados de los dos anteriores.

Con de los cambios en la legislación mexicana para regular la subcontratación laboral, podrían surgir dudas sobre la continuidad de la entidad como negocio en marcha

### Transferencia de empleados

Para efectos del RT 53, la transferencia de empleados se refiere al traspaso de estos de una entidad (entidad transferente) a otra (entidad receptora); normalmente, la transferencia se lleva a cabo de una entidad que prestaba servicios laborales bajo un esquema de subcontratación a la entidad que recibía dichos servicios.

### Entidad transferente

La Entidad Transferente (ET) al transmitir a los empleados a la Entidad Receptora (ER), debe cancelar, con efecto en la Utilidad o Pérdida Neta (UPN) del periodo, cualesquier pasivos laborales asociados con los empleados transferidos a la ER, de los cuales queda liberada; en términos generales, esto debe tratarse como una Liquidación Anticipada de Obligaciones (LAO) con base en:

- > NIF C-9, *Provisiones, contingencias y compromisos*, párrafo 43.2
- > NIF D-3, *Beneficios a los empleados*, párrafos 45.6.17, 45.6.16, 45.6.20 y también, en caso de entidades bajo control común, párrafo 45.6.13.

### Entidad receptora

La ER estaría recibiendo y contratando como propios a los empleados transferidos, por lo que debe reconocer en la UPN del periodo de la transferencia cualquier pasivo laboral por servicios pasados que le haya transferido la ET; esto se hará con base en:

- > NIF D-3, *Beneficios a los empleados*, párrafos 45.6.6, 45.6.11 y también, en caso de entidades bajo control común, párrafo 45.2.13.

Los efectos contables de las transferencias de empleados derivados del Decreto están relacionados con la forma legal que la ET y la ER hayan elegido para llevar a cabo esta transacción. El RT 53 señala las formas más comunes de estas transacciones y proporciona una guía para su reconocimiento contable:

1. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados sin precio de liquidación.
2. Transferencia de empleados y de obligaciones laborales por servicios pasados con precio de liquidación a la ER.
3. Transferencia de empleados previa liquidación de beneficios por servicios pasados pagados directamente al empleado.
4. Transferencia de empleados mediante la fusión de la ET por la ER.
5. La entidad que prestaba los servicios de personal fusiona a la entidad que recibía tales servicios.

Los efectos en las cuentas de balance y el estado de resultados para cada una de las situaciones antes mencionadas, se establece en el RT 53. Asimismo, en los casos mencionados, las entidades de servicios y las operadoras, al tener cambios en su estructura financiera, deberán ajustar sus saldos de impuestos a la utilidad diferidos, con base en la NIF D-4, *Impuestos a la utilidad*.

### PTU: modificaciones del cálculo

El Decreto modificó la forma de calcular el pago de PTU a los trabajadores. A continuación, se describen los pasos por seguir para la determinación, con base en lo establecido en la Ley Federal del Trabajo (LFT) y la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR):

1. La entidad debe aplicar a la utilidad fiscal base de PTU 10%, con base en lo establecido en la LISR.
2. El monto determinado en el paso 1 debe asignarse a cada empleado con base en lo establecido en la

LFT; no obstante, el monto asignado a cada empleado no podrá superar al mayor de los siguientes montos:

- » El equivalente a 3 meses del salario actual del empleado.
  - » El promedio de PTU recibida por el empleado en los tres años anteriores.
3. Si la PTU determinada en el paso 1 resulta mayor a la suma de la PTU asignadas a todos y cada uno de los empleados según el paso 2, esta última debe ser considerada la PTU causada del periodo; con base en la LFT se considera que la diferencia entre ambos importes no genera obligación de pago ni en el periodo actual ni en los futuros.
  4. Si la PTU determinada en el paso 1 resulta menor o igual a la determinada en el paso 2, la PTU del paso 1 debe ser la PTU causada del periodo.

#### PTU causada: reconocimiento y valuación

El monto de la PTU causada debe ser determinado con base en los pasos 3 y 4 mencionados en el párrafo anterior y debe reconocerse en los estados financieros como un pasivo y como un gasto en la UPN del periodo, la diferencia a la que se refiere el paso 3 no representa una obligación presente para la entidad, por lo cual no debe reconocerse en los estados financieros.

#### PTU diferida: reconocimiento y valuación

La NIF D-3, establece que la PTU diferida debe determinarse aplicando el *Método de activos y pasivos* establecidos en la NIF D-4 para el cálculo de los impuestos a la utilidad diferidos. Con base en dicho método, ante la existencia de diferencias temporales, la entidad debe determinar y reconocer la PTU diferida; no obstante, al haber cambiado la determinación de la PTU causada, probablemente la entidad deberá hacer ciertos ajustes en la forma de la determinación de la PTU diferida, particularmente en los casos en los que las entidades consideren que el pago de la PTU será menor que 10% de la utilidad fiscal por estar este pago sujeto a los límites establecidos en la LFT.

En los casos en los que en los que la entidad determine un activo o un pasivo por PTU diferida y considere que en periodos futuros no se recuperará o pagará al 100% por estar sujeta a los límites de ley antes mencionados, la entidad debe hacer la mejor estimación posible del monto de PTU diferida con

base en sus proyecciones financieras; sin embargo, el CINIF considera que una entidad podría llevar a cabo la siguiente aplicación práctica para estimar la PTU diferida.

#### Aplicación práctica de PTU diferida

1. Determinar la tasa de PTU causada del periodo: dividir la PTU causada entre la PTU determinada a 10% de la utilidad fiscal. El cociente obtenido debe multiplicarse por la tasa legal de PTU de 10%; el resultado es la Tasa de PTU causada.
2. Aplicar la Tasa de PTU causada a las diferencias temporales existentes a la fecha de los estados financieros. El resultado es el activo o pasivo de PTU diferida.
3. La entidad tendría que calcular la tasa de PTU causada al cierre de cada ejercicio y determinar los saldos de PTU diferida aplicando dicha tasa; asimismo, esta tasa deberá utilizarse en la preparación de estados financieros a fechas intermedias.

#### Otros efectos del decreto

##### Análisis del negocio en marcha

Derivado de los cambios en la legislación mexicana para regular la subcontratación laboral, es probable que algunas entidades tengan repercusiones importantes en su forma de operar de tal forma que podrán surgir dudas sobre la continuidad de la entidad como negocio en marcha.

#### Estados financieros a fechas intermedias

Mientras una entidad esté en proceso de reestructuración para dar cumplimiento a los cambios en la legislación antes mencionados, con base en la NIF B-13, *Hechos Posteriores a la fecha de los estados financieros*, párrafo 19, una entidad debe revelar en los estados financieros a fechas intermedias lo siguiente:

- a) Que se encuentran en proceso de reestructuración.
- b) Los principales aspectos de la reestructuración.
- c) Los principales efectos en los estados financieros o una estimación de estos, por la transferencia del personal ya sea como ET o como ER y cambios en el cálculo de PTU causada y PTU diferida

El texto completo del Reporte Técnico 53 del CID, se puede consultar directamente en la página web del CINIF: <https://www.cinif.org.mx/>. 

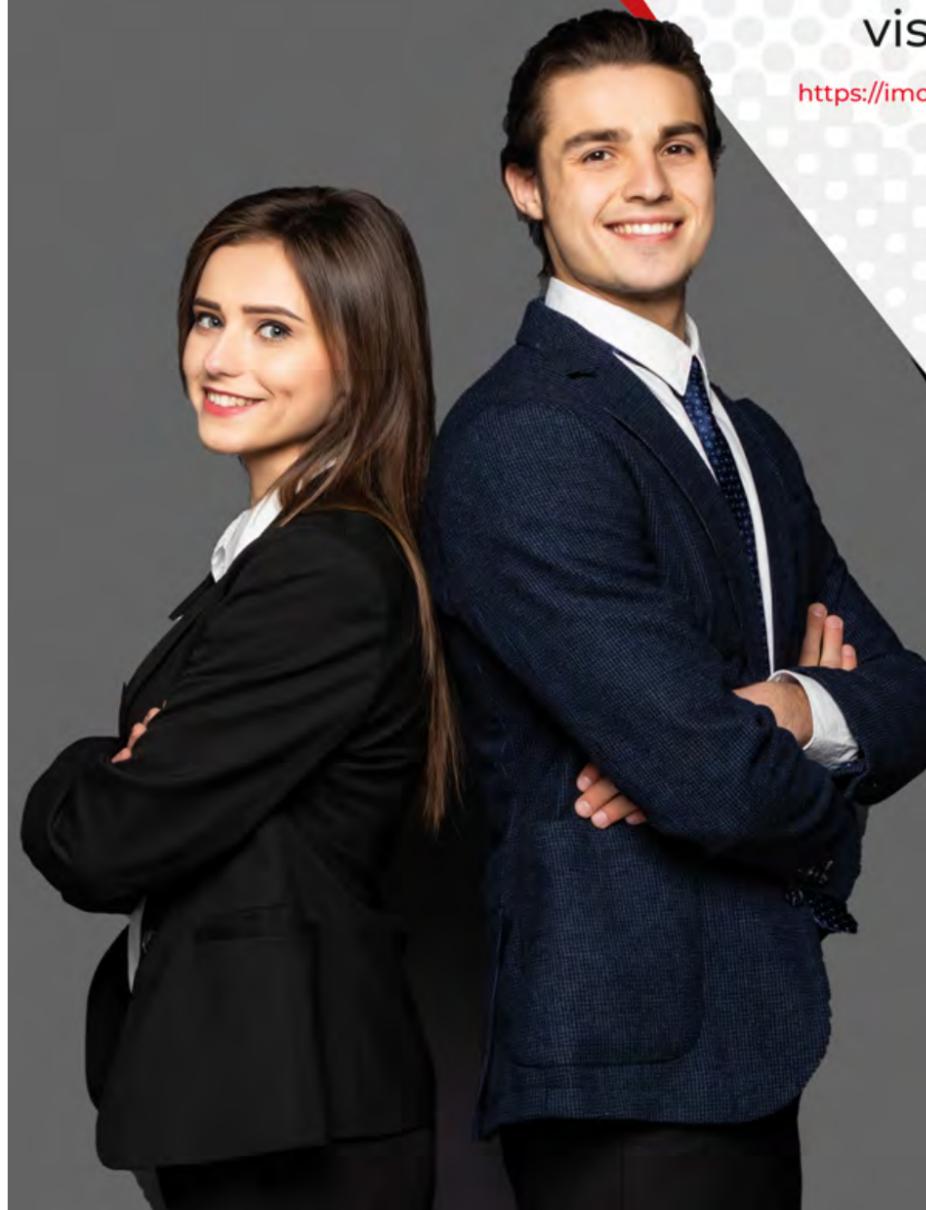


Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

# Conoce a tu Colegio Federado

Descubre más  
visitando nuestro portal

<https://imcp.org.mx/quienes-somos/colegios-federados/>



## Las firmas unipersonales en la reforma a la subcontratación laboral

Una reflexión

**C.P.C. NORMA A. SOO MICHEL**  
Expresidente de la CROSS Región Noroeste  
Expresidente del Colegio de Contadores Públicos de Mexicali  
norma@soomichel.com

### Síntesis

Nos resulta muy familiar la frase "todo cambio origina resistencia" y, en efecto, así es; lo importante de esta aseveración, es que podemos conceptualizarla desde dos ópticas diferentes: la negación de aceptar un cambio, es decir, qué tanto nos resistimos a hacer las cosas de manera diferente y su proceso de la adaptación este; y otra óptica del concepto, es que un cambio en la forma de hacer las cosas nos genera fortaleza y nos es benéfica.

**L**a reforma a la subcontratación laboral, la debemos tomar desde esta vertiente, su objetivo central es la protección de los derechos presentes y futuros de los trabajadores. Por supuesto, si además implica, evitar prácticas que no le agradan a la autoridad, incrementar la recaudación y persuadir a los patrones mediante sanciones económicas elevadas, nos encontramos una interesante responsabilidad y oportunidad de asesorar a los clientes de nuestras firmas contables.

Debemos partir de que, si bien es cierto que es una reforma laboral, en donde los abogados laboristas son los indicados para llevar de la mano a los patrones, las modificaciones a las leyes relacionadas nos hacen actores relevantes de una buena implementación para el cumplimiento de las obligaciones establecidas, modificadas y algunas ya existentes con anterioridad.

El decreto que da origen a esta reforma fue publicado en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) del 23 de abril de 2021; consta de tan solo ocho artícu-

La reforma a la subcontratación laboral tiene como objetivo central **la protección de los derechos presentes y futuros de los trabajadores**

los y diez artículos transitorios, pero el impacto es de dimensiones considerables tanto para asesores, sector empresarial y trabajadores.

Partimos de que hoy en día, la subcontratación laboral está prohibida de forma expresa, salvo que se contraten servicios especializados o se ejecuten obras especializadas.

Lo anterior nos lleva a que se debe desaparecer el esquema de *outsourcing*, así como también lo que le denominamos *insourcing*, esto es, que a partir de la entrada en vigor del decreto, los trabajadores que laboraban en una prestadora de servicios, se deben transferir a las empresas que se benefician del trabajo de los mismos, respetando sus derechos y entre ellos su antigüedad, asumiendo que la razón de tener la nómina en una prestadora de servicios, atendía a prácticas empresariales para efectos de control y productividad. Las cifras que la autoridad laboral maneja son de alrededor de 8 millones de trabajadores, que deben ser migrados y, a la fecha, reconoce que se han transferido alrededor de 3.5 millones de trabajadores.

Para cumplir con este mandato, se implementaron medidas administrativas simplificadas ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) para llevar a cabo la sustitución patronal, con la mayoría de los requisitos que este trámite implica, con la excepción de que no era necesaria la transferencia de activos a la nueva empresa; en cuanto al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los

Trabajadores (INFONAVIT), también implementó medidas de apoyo en los trámites de las empresas para la sustitución patronal.

Las modificaciones, acotamientos y precisiones en las diferentes leyes fiscales como el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la Ley de Impuesto al Valor Agregado, motivan al contribuyente al cumplimiento de las nuevas reglas, por medio de sanciones económicas en caso de no atenderse.

En otro orden de ideas, en el mismo Decreto, la autoridad laboral permite la contratación de servicios especializados y de ejecuciones de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria, para lo cual implementa el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (REPSE), en donde la obtención del mismo se da después de cumplir con requisitos de formalidad, de cumplimiento de obligaciones fiscales y de su debida autorización, con vigencia de tres años para su posterior renovación.

Resulta interesante la falta de definición por parte de la autoridad de lo que se debería considerar un servicio especializado, razón por la cual, en su legítimo derecho de protegerse, algunas empresas contratantes están exigiendo su inscripción en el REPSE a todos sus proveedores incluyendo a las personas físicas que desarrollan actividades económicas.

### Las firmas unipersonales de Contadores Públicos

Ante este panorama, el papel que desempeñamos las firmas unipersonales de Contadores Públicos es de vital importancia para la continuidad de las operaciones, minimizando los riesgos, de los prestadores de servicios especializados y de quienes ejecutan obras especializadas; para la obtención de la autorización en el REPSE, cumpliendo los requisitos que implementó la Secretaría de Trabajo y Previsión Social.

Considerando que las firmas unipersonales atendemos a la mayoría de las empresas pequeñas y medianas del país, y que estas representan la gran mayoría de los contribuyentes, estamos ante un gran compromiso de informar y apoyar en esta reforma.

Es importante conocer el modelo de negocio de nuestros clientes, definiendo sus actividades o redefiniéndolo, en caso de ser necesario; el empresario está inmerso en su actividad, somos nosotros los que debemos de informarle de estas nuevas realidades de las relaciones laborales y asesorarlo en su camino al cumplimiento.

Las preguntas obligadas que debemos hacernos son:

- > ¿Ya revisamos el objeto social de la empresa?
- > ¿Tenemos la misma actividad en todas las dependencias en las que se encuentra inscrito el patrón?, nos referimos al SAT, IMSS, INFONAVIT y Gobierno del Estado.
- > ¿Tiene nuestro cliente conformadas todas y cada una de las Comisiones Mixtas que le impone la Ley Federal del Trabajo?
- > Contadores Públicos Autorizados ante el IMSS para dictaminar el cumplimiento de las obligaciones en materia de seguridad social ¿ya nos acercamos a las empresas para validar la transferencia de trabajadores y, por ende, el cumplimiento de las obligaciones ante el IMSS, tanto de las empresas contratantes como la contratista?
- > ¿Está nuestro cliente al corriente del cumplimiento de las obligaciones ante el SAT, el IMSS y el INFONAVIT?

Una problemática recurrente con la que nos encontramos es la aclaración de diferencias ante la emisión negativa del cumplimiento de obligaciones, por la excesiva carga que tienen las autoridades hoy en día, por la cantidad de personal con que la autoridad cuenta para atendernos y por la falta de citas oportunas para acudir de forma presencial ante las diferentes dependencias, razón por la cual, debemos tomar en cuenta esos tiempos de espera.

Hoy en día, con los diferentes vencimientos de la entrada en vigor del Decreto en cada Dependencia, las prórrogas solicitadas que se están atendiendo en los tiempos legislativos, es probable que los contribuyentes se encuentren en situaciones complicadas y quizá ante estado de indefensión, existe una alta probabilidad de caer en incumplimientos no deseados, de ahí la importancia de un constante acercamiento con nuestros clientes.

Como a todas luces se puede ver, las áreas de oportunidad para las firmas no numerosas son infinitas, quizá debamos empezar con nuestra base de datos de clientes, y a cada uno desarrollarle un apartado más en el *check list* de su *compliance* con motivo de la reforma a la subcontratación.

La actitud que debemos adoptar debe ser proactiva y anticipándonos a los posibles escenarios; por supuesto, con el debido conocimiento y constante estudio de las disposiciones que se están publicando, así como de los comunicados que emiten las autoridades laborales.

Estamos ante la oportunidad histórica de ser parte del cambio en las relaciones laborales, de contribuir a mejorar las condiciones de los trabajadores y de abonar a la antigua deuda que tenemos con el recurso más importante de las empresas: el Capital Humano.

Hagamos pues, lo que nos corresponde como asesores de negocios, protegiendo el patrimonio de nuestros clientes. ☞



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

tienda.imcp.org.mx

# Suscríbete a nuestra revista en formato digital 2021

**La información más completa y actual del ámbito  
contable solo la encontrarás aquí**

**\$600.00**

» Anual

**\$60.00**

» Un ejemplar

libreria@imcp.com.mx

Tel. 55 52 67 64 27

Tienda  
en línea 



## La aplicación preeminente de la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente respecto de otras leyes fiscales (Código Fiscal de la Federación)

MTRO. EDGAR BENJAMÍN BERZAÍN VARELA  
Abogado Litigante

MTRO. NÉSTOR GABRIEL LÓPEZ LÓPEZ  
Consultor Fiscal y Patrimonial  
@gabrielnestor

### Una nueva cultura tributaria

Con el objetivo general de dotar una mayor eficiencia a la administración tributaria y equilibrio a la relación jurídica entre las autoridades fiscales y los contribuyentes en México, el 23 de julio de 2005 entró en vigor la Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC), previa publicación en el Diario Oficial de la Federación (DOF) el 23 de junio de 2005.

En su momento, la exposición de motivos del legislador asumía que la mayoría de los habitantes, y particularmente los contribuyentes, en México ha carecido de una cultura tributaria, situación que ameritaba una ágil y expedita atención frente a las reformas que al momento se habían realizado, las cuales otorgaban mayores facultades revisoras y de comprobación a las autoridades fiscales en un afán por conseguir mayor recaudación únicamente por la vía de la fiscalización y sanción a los contribuyentes.<sup>1</sup>

De manera muy puntual la LFDC ofrecía ciertas prerrogativas a los particulares, traducidas como derechos y garantías básicos en sus relaciones con las autoridades, sin menoscabar aquellos otros contenidos en otras leyes fiscales, de manera especial en el Código Fiscal de la Federación.

Para ello, la ley parte de los siguientes principios:

- > Que los tributos deben atender a la capacidad económica y contributiva de los sujetos pasivos de la relación tributaria.<sup>2</sup>
- > Que los tributos contemplen las siguientes cualidades: equidad, generalidad, proporcionalidad (en la distribución de la carga tributaria), eficacia, no confiscatoriedad, destino de los tributos y limitación de los costos indirectos derivados de las obligaciones fiscales.<sup>3</sup>
- > Información y transparencia del actuar hacendario.



En consecuencia, en septiembre de 2006 se estableció la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) para atender la necesidad de fortalecer la relación entre las autoridades fiscales y los contribuyentes, creando un espacio neutral de encuentro, acuerdos y confianza mutua, teniendo como objeto proteger los derechos y garantías de los contribuyentes mediante la orientación, asesoría, representación legal y defensa, acuerdos conclusivos, quejas y emisión de recomendaciones en materia fiscal.<sup>4</sup>

Un punto que merece la pena resaltar, es que en abril de 2011 se designó al primer titular de la PRODECON, fungiendo como primer Ombudsman la licenciada Diana Bernal Ladrón de Guevara, personaje que en su momento fuera quien propondría, en su calidad de diputada, la LFDC.

### Principio de especialidad de la LFDC

Es de recordar y admitirse que la LFDC es un ordenamiento jurídico que como su nombre lo indica concede y/o reconoce derechos a los contribuyentes y/o sujetos particulares pagadores de impuestos y/o con obligaciones fiscales o tributarias; que como una Ley que concede y reconoce derechos a los sujetos particulares (personas físicas y morales pagadoras de impuestos o contribuyentes en un sentido amplio), es de estimarse que se constituye en una extensión de la Constitución General de la República; es decir, es un ordenamiento jurídico que desglosa o detalla con mayor precisión los derechos humanos de los contribuyentes o sujetos particulares pagadores de impuestos frente a los órganos tributarios y/o fiscales del Estado Mexicano.

Lo anterior aunado al hecho de que la LFDC es un *cuerpo legislativo de orden especial*, que como tal deroga o invalida (con sus debidas restricciones) aquellos ordenes de carácter general (como el CFF que contiene las facultades discrecionales de comprobación de las autoridades tributaria), por tener una evidente preeminencia sobre de aquellos, esto bajo el Principio General del Derecho que reza:

#### La ley especial deroga a la general

Este principio viene enunciado mediante el aforismo romano *lex specialis derogat legi generali*, que viene a expresar la decisión jurisprudencial de Papiniano, recogida en D.50,17,80, según la cual, *en derecho, lo específico prevalece sobre lo genérico*.

Es un principio que viene a resolver, junto a otros, las antinomias normativas, de forma que la ley especial prevalece sobre la ley general.

El principio de especialidad normativa no supone que, en el supuesto de contradicción entre una norma general y otra especial, la primera queda derogada, sino que, como señala Villar Palasí, persiste la

vigencia simultánea de ambas normas, si bien la ley [...] especial –*Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*– se aplicará con preferencia a la ley general –*el Código Fiscal de la Federación que contiene las facultades discrecionales de comprobación de las autoridades tributaria*– en aquellos supuestos contemplados en aquella norma –*Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*–.

Persigue, como señala Bobbio, la aplicación del principio de igualdad (véase igualdad ante la ley), en virtud del cual las personas iguales deben ser tratadas de igual modo (y las desiguales de forma diferente).

En relación con otros principios o criterios, que son de aplicación en la resolución de antinomias normativas, el principio de especialidad normativa prevalece frente al cronológico y cede ante el jerárquico. Así, son de aplicación los brocardos *lex posterior generalis non derogat priori legi speciali*, salvo que la ley posterior lo establezca expresa o tácitamente, y *lex superior derogat legi inferiori*.<sup>5</sup>

Fuente: <https://www.expansion.com/diccionario-juridico/principio-de-especialidad.html>

Nota: Lo indicado entre guiones, subrayado y con negritas es nuestro y tiene la intención de hacer más clara las ideas expresadas.

*Principio de especialidad*, que constituye un Principio General del Derecho, que debe ser respetado, valorado y aplicado por los órganos del poder público, sean de naturaleza administrativa (como el Servicio de Administración Tributaria) o jurisdiccional (como el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y los tribunales federales), esto en estricto acatamiento del artículo 14, último párrafo de la Ley Fundamental de la Nación.

Ahora bien, es innegable que el CFF es una Ley de Carácter General y *no especial*, y de naturaleza supletoria o complementaria dentro de la materia tributaria; esto, porque así lo expresa el artículo 1º, párrafo primero, segunda oración del citado CFF, el cual prevé dicha supletoriedad respecto de las demás leyes fiscales especiales que determinan una contribución en particular (admitiéndose de forma innegable que en él se contiene las facultades de comprobación y verificación de las autoridades fiscales o tributarias que de suyo son discrecionales); amén de que también es supletorio de la LFDC, al tenor de su artículo 1º, párrafo primero, bajo el texto siguiente:

Artículo 1º [...] En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Admitiéndose, sin lugar a duda, que la LFDC encaja en los términos conceptuales de “las leyes fiscales respectivas”, podemos decir que es una ley de naturaleza fiscal.

Por todo ello, la LFDC es un cuerpo legislativo de orden especial, que regula los derechos básicos de un sujeto administrativo o “administrado especial” e identificado de

modo particular “el contribuyente” o también conocido como “pagador de impuestos”, quien es el sujeto pasivo de las obligaciones fiscales, contributivas o tributarias, sean de orden principal (sustantivo o de pago) o de orden secundario (formales de hacer, no hacer o tolerar), y que es un sujeto distinto de los demás sujetos administrativos o mejor dicho administrados por el Estado Mexicano.

### Derechos humanos del contribuyente

En seguimiento de la idea es válido expresar que el artículo 1º, párrafo de la LFDC establece que el sujeto particular al que se dirige y protege (al que otorga derecho y garantías básicos que no son más que una forma desglosada derechos humanos) es al “contribuyente”.

Para un mejor entendimiento de lo recién expresado se plasma el párrafo primero del artículo 1º de la LFDC:

Artículo 10. La presente Ley tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales. En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

Como se observa en el párrafo primero del artículo 1º del ordenamiento en comento, se precisa que:

- 1.- [...] tiene por objeto regular los derechos y garantías básicos de los contribuyentes en sus relaciones con las autoridades fiscales.
- 2.- [...] En defecto de lo dispuesto en el presente ordenamiento, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el Código Fiscal de la Federación.

El primer punto significa que la LFDC establece dos premisas:

- a.- Por un lado, las garantías y derechos (derechos humanos) más básicas y elementales de un tipo de sujeto particular administrado por el Estado Mexicano, *los contribuyentes*, garantías y derechos que por ser de naturaleza primaria o básica –cita la Ley–, deben ser estricta y literalmente respetadas por las autoridades, tanto administrativo-fiscales como jurisdiccionales.
- b.- Por otra parte, su naturaleza especial como legislación que solo concede y reconoce derechos (humanos) a un tipo perfectamente identificado de particular –persona física o moral– *el contribuyente*, frente a otro tipo especial de la Administración Pública, como lo son los órganos fiscales o tributarios, a saber, el Servicios de Administración Tributaria, el Instituto Mexicano del Seguro Social y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores).

En un argot popular puede decirse que, los derechos que enmarca la ley que nos ocupa son el piso o último nivel de los derechos del contribuyente, y que, por

ende, no se le pueden reconocer menores derechos a los que esta ley consigna u otorga (en lenguaje muy llano, *de aquí pa´ bajo nada, pa´ arriba todo*).

El segundo punto tiene el alcance de establecer la supremacía, superioridad o preeminencia de la LFDC respecto del CFF y de cualquier otra ley tributaria y/o aduanera; en tanto que, textualmente, establece que solo en defecto de ella, se aplicarán las otras leyes fiscales y el CFF; es decir, todas las demás leyes de carácter impositivo, tributario y/o fiscal son complementarias y supletorias de la LFDC (claro, respecto de las garantías, derechos y/o prerrogativas que la ley especialmente determina), por lo cual, primero se aplicara esta, y solo y exclusivamente cuando esta tenga un defecto, sea omisa, obscura, contradictoria o en todo caso no regule adecuadamente una figura jurídica particular, será suplida por el CFF y las demás leyes fiscales particulares.

### Aplicación preeminente de la LFDC

Lo antes dicho, amén de que así lo establece nítidamente la LFDC, es acorde con lo previsto con el artículo 1º, párrafos primero, segundo y tercero de la Constitución de los Estados Unidos Mexicanos, los cuales exigen a la autoridad una interpretación y aplicación progresiva y más favorable a los particulares y/o contribuyentes, bajo el principio *pro-persona*.

Artículo 10. En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece.

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

A manera de ejemplo, así como el artículo 1º, párrafo primero, segunda oración de la LFDC establece su supremacía respecto del CFF y las demás leyes impositivas, el artículo 1º, párrafo primero, segunda oración del CFF prevé la supletoriedad de este, respecto de las demás leyes fiscales especiales que determinan una contribución en particular; en este caso, las leyes tributarias particulares (LISR, LIVA, LIEPS, etc.) tienen

preeminencia sobre el CFF, y solo cuando aquellas leyes tengan un defecto, sean omisas, obscuras, contradictorias o, en todo caso, no regulen adecuadamente una figura jurídica particular, serán suplidas por el CFF.

Si analizamos el siguiente párrafo de la exposición de motivos de la LFDC, nos daremos cuenta de que desde el momento de la conformación de esta se pretendía que tuviera preeminencia y/o supremacía respecto del CFF y las demás leyes fiscales.

El objeto de la nueva ley es reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías de los contribuyentes en sus relaciones con la Administración Tributaria, sin desconocer por ello, ni invalidar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el Código Fiscal de la Federación.

Si se hace un breve análisis del párrafo plasmado, se puede observar que, el objeto o razón de ser o de existencia de la LFDC:

- a.- Es [...] reconocer y enunciar de manera sencilla los principales derechos y garantías en sus relaciones con la Administración Tributaria [...]
- b.- Sin que tal reconocimiento desconozca [...] ni invalidar los derechos y garantías de que actualmente ya vienen gozando en virtud de las diversas leyes fiscales vigentes, principalmente el Código Fiscal de la Federación.

Por todo ello, afirmamos la preeminencia o supremacía de la LFDC respecto del CFF y otras leyes tributarias, motivo por el cual debe ser acatada estrictamente por las autoridades hacendarias al momento de ejercitar sus facultades de comprobación, verificación y gestión y emitir sus resoluciones determinantes de situaciones fiscales particulares o individuales (de liquidación de créditos fiscales y/o de restringiendo o eliminando derecho a los contribuyentes).

Incluso la aplicación e interpretación literal y/o estricta de la Ley Federal de Derechos del Contribuyentes en favor de los particulares, encuentra apoyo en el último párrafo del artículo 14 de la Constitución General de la República, mismo que prevé que las sentencias y resoluciones se deben emitir:

- a. Conforme la letra de la ley.
- b. Conforme la interpretación jurídica de la ley.
- c. A falta de ambos, aplicando los Principio Generales de Derechos.

Lo previsto por el último párrafo del artículo 14 de la Carta Magna,<sup>5</sup> constituye un orden en materia de como deberá expedirse una sentencia y, en sentido amplio,

cualquier resolución, incluidas las administrativas y/o fiscales, por lo que tales resoluciones y las sentencias de los tribunales federales que diriman una controversia tributaria deben emitirse respetando en todo tiempo la especialidad, supremacía o preeminencia de la LFDC respecto del CFF (que incluye las facultades de comprobación y verificación de las autoridades tributarias que son de naturaleza discrecional) y las demás leyes sustantivas o procedimentales como la Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (que no deja de ser una ley general).

Ahora bien, ante esa declarada supremacía, superioridad o preeminencia de la LFDC sobre cualquier ley fiscal o tributaria y sobre el CFF que señala el citado artículo 1º, párrafo primero (parte final) de la LFDC, podría decir que, bajo la teoría de la pirámide Kelseniana o jerárquica del Derecho, hablando en materia de Derecho Fiscal y/o Tributario, en la cúspide de la pirámide estaría la Constitución, los tratados internacionales de los que México sea parte y, en el peldaño, inferior la LFDC, que tiene supremacía, superioridad o preeminencia sobre cualquier ley fiscal o tributaria y sobre el CFF; posteriormente, las leyes fiscales especiales o que establecen una contribución en particular y, al final, el CFF; después de este último, las leyes que integran el Derecho Federal Común, en apego al segundo párrafo del artículo 5º del CFF.

### Conclusión

Con la posición jerárquica descrita, en el caso de conflicto o contradicción o antinomia entre el CFF y las leyes fiscales especiales respecto de la LFDC, esta última deberá prevalecer sin duda alguna y por disposición expresa del artículo 1º, párrafo primero (parte final) de la LFDC.

En seguimiento del orden jerárquico referido, y bajo los principios “pro-persona y de progresividad”, es que se deben de interpretar y aplicar las disposiciones legales en general, y fiscales en particular, otorgando el mayor y mejor beneficio a las personas y/o contribuyentes, con independencia si los ordenamientos son de índole sustantiva y procedimental (todo esto con apoyo en los artículos 1º, 14, 16 y 17 de la Carta Magna). ☞

1 Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria, a cargo de la Diputada Diana Rosalía Bernal Ladrón de Guevara, del Grupo Parlamentario del PRD. En: *Gaceta Parlamentaria*, Año VI, Número 1387, jueves 4 de diciembre de 2003.

2 Mandato contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

3 Cámara de Diputados. Iniciativa de Ley Federal de los Derechos del Contribuyente y por una Nueva Cultura Tributaria.

4 Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (Prodecon) (2021). Historia. 14 de abril de 2021. Sitio web: <https://www.prodecon.gob.mx/index.php/home/que-es-prodecon/historia#:~:text=La%20Procuradur%C3%A1Da%20de%20la%20Defensa,encuentro%2C%20acuerdos%20y%20confianza%20mutua.>

5 Carta Magna: Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

# Criptoactivos

## Su impacto desde varias perspectivas

DR. CARLOS ENRIQUE PACHECO COELLO  
 Docente, Consultor e Investigador  
 pcoello@correo.uady.mx

Un tema muy controvertido en la actualidad es la moneda virtual llamada Bitcoin y los criptoactivos que, según muchas empresas están usando como medio de pago; sin embargo, según los estudios de varios expertos a quienes considero reflexivos y estudiosos del tema opinan lo siguiente: son instrumentos especulativos que, si bien podrían bajar los costos de la acuñación de monedas, también podrían estallar en una burbuja tóxica, al estar sujetos a la oferta y demanda; por ejemplo, se cita el caso de una empresa que puso como soporte una moneda virtual para financiar el cultivo de un chile típico de un estado de la República Mexicana, pero que, al perderse la cosecha, esta moneda virtual perdió su valor y los inversionistas, su inversión.

En el comunicado Núm. 39 del Banco de México, la SHCP y la CNBV, fechado el 28 de junio de 2021 se advierte sobre los riesgos de utilizar activos virtuales, y se señala que estos no constituyen una moneda de curso legal en México ni tampoco son divisas en el marco vigente; asimismo, el 30 de junio de este año FinCEN emitió las prioridades nacionales en EE.UU. en materia de lucha contra el lavado de activos y el financiamiento del terrorismo.

Estos datos fueron el aporte de mi amiga, la C.P.C. Silvia Rosa Matus Gómez, quien posee una vasta experiencia en estos temas, y menciona que se debe combatir, entre otros peligros, la corrupción, el cibercrimen y las monedas virtuales. Pero pasando al tema que nos ocupa, hagamos varias reflexiones en distintos escenarios:

- > Supongamos que las empresas a las que les compramos los activos, tanto circulantes como de equipamiento u otra clase de activos, nos piden que se les pague con moneda virtual o bitcoin. Ahora bien, mi opinión es que deben facturar en moneda de uso común y con sustento, ya que son avaladas y emitidas por el banco central para que

puedan ser deducibles, depreciadas o amortizadas y, de esta forma el fisco las acepte como deducibles para pagar menos impuestos; aunque es más seguro que el problema vaya a impactar, de manera negativa, en la empresa que pide que el pago se le haga en bitcoin o en criptoactivos (cabe aclarar que todas las monedas o billetes actuales también son virtuales, pero están avaladas por el Banco de México).

- > En el caso de la Tesorería, cuya misión es hacer y gestionar por medio de un plan de efectivo, para controlar las operaciones de la organización y en el cual es importante conocer que debe contar con tres elementos, según Keynes, a saber: dinero para las operaciones, dinero de seguridad y dinero para especular; en este último caso no es correcta su adopción (al nombre) porque debe ser para invertir, pues el tesorero de una organización es el encargado y custodio de los recursos que no son suyos, por lo que si invierte en este tipo de monedas será responsabilidad de él, a menos que la dirección le dé el visto bueno por escrito para invertir en criptoactivos.
- > Aunque no les guste a los empresarios y sus asesores fiscales o financieros, si invierten sus excedentes (ya que ningún activo debe estar ocioso) en criptomonedas y, por lo tanto, pierden en esa inversión, no debe ser deducible porque es una inversión especulativa sin ningún sustento; por otro lado, si ganan deberán pagar el impuesto correspondiente al obtener una ganancia con una tasa más alta por ser una moneda ilegal (hasta ahora).
- > Desde el punto de vista contable algunos expertos dicen que las criptomonedas deben registrarse en los gastos diferidos, para otros, como activos circulantes y algunos más como otros activos; en mi opinión, se deben clasificar como activo circulante y parte de las inversiones, pero en una partida que se podría llamar “inversión en activos de alto riesgo” y hacer una provisión alta para el probable riesgo de una (por criterio prudencial) pérdida, la cual se debe restar de la inversión y dentro de este rubro del activo mencionado, por lo que si al final de la operación, la diferencia entre el valor de la compra y la venta es “pérdida” se debe registrar en el estados de resultados, en el rubro de gastos financieros y si es utilidad entonces se debe registrar como una utilidad financiera y, en consecuencia, se debe sumar para obtener la utilidad neta.

El efecto de una inversión riesgosa en los ciudadanos reside en su angustia al no tener recursos para comer y esto podría afectar a la economía de un país y del mundo, que son el reflejo de varias causales, tales como la pérdida de empleos a causa de la pandemia y que, según se ha observado, algunos negocios le están apostando a este tipo de moneda virtual y luego perder el poco dinero que les queda. Cabe recordar que la pobreza se ubica en 99% de los ciudadanos (que me parece es mayor) y, por lo tanto, 1% en pocas manos de personajes ya conocidos, lo que también causa problemas de depresión.

Por todo lo anterior, es importante y vital reflexionar sobre las estrategias a implementar con un plan A, un plan B y los que sean necesarios para paliar la crisis y no caer en la tentación de comprar o especular en monedas que no tienen un valor con sustento.

“Ojo tesoreros y directores, hay que tener visión con un enfoque estratégico”. ☞

## Endeudamiento sostenible de los entes públicos



Estimados lectores, aprovecho este espacio para retomar algunos aspectos que considero de suma importancia en la administración de los recursos públicos, en lo referente a obligaciones financieras. Toda vez que en el estado de Michoacán estamos estrenando autoridades estatales y municipales, estoy seguro de que será de utilidad para nosotros (profesionistas interesados en el desempeño óptimo de quienes ocupan cargos públicos y las sanas finanzas de las entidades gubernamentales de nuestro estado), que tengamos en el radar los elementos que abordaremos en esta oportunidad. Agradezco de antemano el favor de su atención.

### Rigor legal y disciplina financiera

El 27 de abril de 2016, fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* la Ley de Disciplina de las Entidades Federativas y los Municipios, disposición normativa que establece los criterios generales de responsabilidad hacendaria y financiera que regirán a los entes públicos en el ámbito estatal y municipal, para un manejo sostenible de sus finanzas. En esencia, esta Ley pretende erradicar el ejercicio ineficiente, para pasar a un ejercicio responsable de las finanzas públicas, con la implementación de obligaciones, mecanismos y herramientas para fortalecer la eficiencia, disciplina y transparencia del gasto, mejorar la calidad de la información financiera, garantizar la transparencia y rendición de cuentas, y la contratación de deuda responsable y ordenada.

De entrada, esta Ley hace una separación por demás interesante, para clasificar los recursos que manejan los entes en “Etiquetados”, que incluye las aportaciones, convenios y otros fondos y asignaciones que tienen fines específicos, sobre los cuales no podrán disponer los entes para

garantizar la contratación de obligaciones; y los “Ingresos de libre disposición”, que incluyen principalmente las participaciones y los ingresos generados por los entes públicos identificados como ingresos propios, incluyendo los ingresos fiscales. Son los ingresos de libre disposición los que podrán utilizar los estados y municipios como fuente de pago en la contratación de sus financiamientos.

Con la entrada en vigor de la Ley de Disciplina Financiera se implementa el Registro Público Único (RPU), plataforma informática operada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), en la que deben inscribirse y transparentarse la totalidad de los financiamientos y obligaciones que contraten los entes públicos del país. Para medir el comportamiento de dichas obligaciones se crea también el Sistema de Alertas, mecanismo que publica los indicadores de endeudamiento de los entes públicos.

Estas herramientas permiten establecer parámetros sobre los cuales se mide el nivel de endeudamiento que presentan los entes (clasificado en tres grupos: sostenible, en observación y elevado). Con base en estos indicadores, se definen Techos de Financiamiento, que son los límites de endeudamiento que tendrán en ese año los entes, sobre sus ingresos de libre disposición.

La citada Ley hace referencia también, entre otros aspectos, a la obligatoriedad para los entes públicos de generar un Balance Presupuestario Sostenible, mismo que se logra cuando al final del ejercicio, bajo el momento contable devengado, dicho balance sea mayor o igual a cero. Esto significa que los egresos deberán ser menores que los ingresos que se generen en el ejercicio fiscal, situación deseable en toda organización de cualquier naturaleza y que hoy se materializa para el sector público como una obligatoriedad. Para este efecto, se consideran también cálculos sobre el endeudamiento neto que presenta la entidad.

De igual forma, la Ley de Disciplina Financiera establece que los entes públicos solo podrán contraer obligaciones o financiamientos cuando se destinen a inversiones públicas productivas y a refinanciamiento o reestructura, siendo específicos para cada caso los requisitos para su obtención y autorización.

### Un vistazo a la información financiera de los entes públicos del estado de Michoacán

Si se analiza la información financiera contenida en la Cuenta Pública del Ejercicio 2020 del estado y los municipios de Michoacán que, de conformidad con el marco legal vigente en materia de transparencia, debe

difundirse en el portal de Internet de los mismos, podremos darnos cuenta de que en muchos de los casos al 31 de diciembre de 2020, se reportan pasivos por montos relevantes, que representan un porcentaje importante de los ingresos recaudados durante ese mismo ejercicio. Es decir, los compromisos financieros contraídos por las administraciones públicas estatal y municipales, podrían comprometer de manera importante el ejercicio de los recursos públicos que tienen bajo su encargo.

Respecto del costo de la deuda, en diversas cuentas públicas se reportan recursos devengados en el capítulo de Deuda Pública por importes considerables, y el costo de la deuda podría representar una erogación importante para las finanzas públicas, al ser notoriamente superior a la amortización de la misma.

Aun cuando el estado de Michoacán se reporta en el Sistema de Alertas de la SHCP con un nivel de endeudamiento sostenible y que en el formato denominado Balance Presupuestario-LDF incluido en la Cuenta Pública, se muestra un Balance Presupuestario Sostenible, sirva este espacio para emitir a manera de reflexión las siguientes líneas de acción que, entre muchos otros aspectos, podrían garantizar un endeudamiento razonable en la administración pública estatal y municipal:

### Programación y presupuestación de los recursos

1. Tomar las medidas necesarias para garantizar que el gasto total propuesto por el Gobierno del Estado y los municipios en sus proyectos de Presupuesto de Egresos, que serán aprobados por la Legislatura local y se ejercerán en el año fiscal, contribuyan a un Balance Presupuestario Sostenible.
2. Asegurarse de que la asignación global de recursos para servicios personales que se apruebe en el Presupuesto de Egresos, respete los límites previstos en la Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, respecto del monto aprobado en el Presupuesto de Egresos del ejercicio inmediato anterior.

### Contratación de deuda

3. Garantiza que, de ser necesario contraer compromisos financieros, los financiamientos se celebren en las mejores condiciones del mercado, contratando la oferta que represente las mayores ventajas para el Gobierno del Estado y/o los municipios; es decir, el costo financiero más bajo, incluyendo todas las comisiones, gastos y cualquier otro accesorio.

4. Considerar las opciones disponibles para que, atendiendo a las disposiciones establecidas en la Ley de Disciplina Financiera de las entidades federativas y los municipios, se prevean mecanismos de refinanciamiento o reestructura de la deuda, garantizando que exista una mejora en la tasa de interés, no se incremente el saldo insoluto y no se amplíe el plazo de vencimiento original de los financiamientos respectivos.

#### Transparencia y rendición de cuentas

5. A efecto de garantizar que el gobierno del estado y los municipios se encuentren en todo momento en posibilidad de acceder a financiamientos en condiciones óptimas, se sugiere publicar permanentemente su información financiera de acuerdo con las disposiciones de la Ley General de Contabilidad Gubernamental y las normas expedidas por el Consejo Nacional de Armonización Contable (CONAC). Es requisito para los entes interesados en obtener y registrar financiamientos, obtener la opinión de la entidad de fiscalización superior del estado sobre el cumplimiento de dicha publicación.

#### Conclusión

En un entorno que se presenta cada vez más complicado en temas de finanzas públicas y con un marco normativo tan robusto como el que opera hoy en nuestro país, naturalmente que la solidez técnica y el rigor metodológico que imprimamos los Contadores Públicos que nos desempeñamos en el sector gubernamental, podrá garantizar la emisión de información financiera de calidad, que permita la adecuada y oportuna toma de decisiones.

Sin embargo, considero que para que se garantice que la actuación de las personas servidoras públicas se apegue a los principios de legalidad, honestidad, eficacia, eficiencia, economía, racionalidad, austeridad, transparencia, control y rendición de cuentas, será indispensable generar una sinergia en la que los valores, la institucionalidad, el respeto y el sentido de pertenencia hacia los entes públicos sea la tónica que impulse nuestro actuar.

Sin duda, es un buen momento para, desde nuestro campo de acción, retomar e incluso replantear con las autoridades la misión y visión de los entes públicos del estado. Sigamos impulsando la creación e implementación de códigos de ética y conducta, lineamientos de control interno y demás elementos que nos distinguen a los Contadores y hacen que cada vez nos apasionemos más por nuestra profesión.

Reciban un fuerte abrazo a la distancia. ¡Éxito! ☺

#### Referencias

[https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR\\_01\\_17\\_001.pdf](https://www.conac.gob.mx/work/models/CONAC/normatividad/NOR_01_17_001.pdf)  
[https://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Criterios\\_LDF](https://www.conac.gob.mx/es/CONAC/Criterios_LDF)  
[https://www.disciplinafinanciera.hacienda.gob.mx/es/DISCIPLINA\\_FINANCIERA/Registro\\_Publico\\_Unico](https://www.disciplinafinanciera.hacienda.gob.mx/es/DISCIPLINA_FINANCIERA/Registro_Publico_Unico)  
[https://www.disciplinafinanciera.hacienda.gob.mx/es/DISCIPLINA\\_FINANCIERA/2021SA](https://www.disciplinafinanciera.hacienda.gob.mx/es/DISCIPLINA_FINANCIERA/2021SA)



Instituto Mexicano de  
Contadores Públicos

# Anúnciate con nosotros

Ofrece tus servicios al gremio contable  
más importante del país en:

# Contaduría pública

Contacto: Héctor Benavides Castillo  
 hbenavidesc@imcp.org.mx  
 55 5267 6420 /  55 3615 1915



## ¿Cómo bailamos con el cliente?

Ese punto de sinergia en el que entendemos y nos adaptamos al consumidor

C.P.C. y M.I. JOSÉ MARIO RIZO RIVAS  
Socio Director de Salles Sainz-Grant Thornton en Guadalajara  
mario.rizo@mx.gt.com

Estamos en una era complicada, volátil y ambigua, con nuevos retos y la competencia, donde hay muchas opciones de un mismo servicio, producto e, incluso, constantemente generándose necesidades nuevas. Es por ello por lo que una ventaja competitiva es adoptar la idea de “no dar nada por hecho”; es decir, quitarnos la ilusión de que mi servicio es el mejor, es el único, y optar por una mentalidad de estar en constante innovación y escuchar a mi cliente: ¿qué es lo que lo motiva a seguir conmigo?

Nosotros vemos a nuestros clientes como los invitados de una fiesta en la que nosotros somos los anfitriones. Nuestro trabajo es hacer que la experiencia del cliente sea un poco mejor cada día.

Jeff Bezos

Es fundamental tener muy claro siempre el rol que representa el cliente en cualquier actividad comercial, pues son el recurso más importante al ser la vía que garantiza el ingreso de dinero y que contribuye, en buena medida, al posicionamiento de la marca.

La perspectiva popular enseña que, cuando existe la determinación para concretar un objetivo, siempre se construirá la manera de hacerlo. Si hay dudas, lo que se encontrará serán excusas para quedar lejos de la meta.

De la misma forma, la atención que se le brinda a los clientes de nuestra empresa no puede viciarse con argumentos que justifiquen un trato mediocre o deficiente. Un cliente no va a esperar la modificación del servicio: se llevará su necesidad a otra empresa que sí le satisfaga junto con las posibilidades de crecimiento económico que sus compras generan a corto y largo plazo. “Bien hecho es mejor que bien dicho.” Benjamín Franklin.

Cada vez que interactuamos con un cliente existe la posibilidad de crear más valor para este. Comprender las necesidades presentes y futuras, tanto de los clientes como de otras partes interesadas, por ejemplo, los proveedores, lo que garantiza el continuo éxito de una PyME.

Para tener la mejor calidad y volumen de ventas hay que conocer a los compradores y diseñar un conjunto de estrategias en función del enfoque al cliente. Existen, por lo menos, cuatro claves básicas para elevar los estándares de atención al cliente, y son las siguientes:

### Asumir el servicio al cliente como una de las principales estrategias de ventas

El buen servicio o atención al cliente debe estar presente en todos los aspectos, desde el saludo del personal de seguridad hasta la llamada que contesta el área de ventas o la secretaria. Es decir, el servicio debe estar permeado en la cultura organizacional de la empresa, considerado en la misión, visión y valores de esta, presente de forma transversal en todas las estrategias y decisiones corporativas. “Un hombre sin una sonrisa en la cara no debería abrir una tienda”. Proverbio chino.

### Hacer del cliente tu amigo y tu mejor promotor

Las recomendaciones que un cliente satisfecho brinda espontáneamente tienen la capacidad de lograr los más grandes impactos en el mercado. Una experiencia positiva narrada a otros de manera directa genera un efecto promotor con alta penetración. Si un cliente se siente valorado al ser atendido, no tendrá dudas para regresar y recomendar a la empresa o a la marca en su entorno. En un plazo muy corto, esta consecuencia tendrá un efecto en los resultados del negocio. Un cliente repetitivo deja 10 veces más beneficios financieros que uno convencido mediante estrategias publicitarias; además, los más fieles se convierten en la mejor publicidad gratuita al estar ajenos a vínculos corporativos con la marca, lo que genera mayor confianza. “Un cliente bien atendido podría ser más valioso que invertir diez mil dólares en publicidad”. Jim Rohn

### Anticipar las necesidades del cliente

No se trata solo de cerrar una venta, sino de crear un cliente. Con esta perspectiva en mente, la empresa debe establecer una relación con miras a largo plazo, en la que la comunicación sea efectiva y sea evaluada objetivamente. Los datos que se obtengan en conjunto con la experiencia personal pueden utilizarse para crear un perfil de consumo, que posibilite a la empresa ir un paso adelante en sus necesidades y resolverlas. “Mantente cerca de tus clientes. Tan cerca que seas tú el que les diga lo que necesitan mucho antes de que ellos se den cuenta”. Steve Jobs

### Aprender y aprovechar las quejas y sugerencias por los errores en el servicio o producto

Ninguna experiencia directa con los consumidores y el mercado tiene desperdicio. Contrario a lo que pudiera pensarse, de un servicio erróneo pueden abstraerse los mejores datos para corregir alguna política o acción. Lo ideal es que después de una queja o una venta no concretada, se realice un ejercicio de análisis para prever soluciones a futuros escenarios similares. “Tu cliente más insatisfecho es tu mejor fuente de aprendizaje”. Bill Gates

#### Ser como un águila

Juan Carlos necesitaba llegar al aeropuerto, estaba haciendo fila para conseguir un taxi. Por fortuna, un taxista se le acercó. No parecía como el resto: el taxi estaba limpio y brillante. El chofer estaba bien vestido: camisa blanca, corbata y pantalones negros perfectamente planchados. El taxista salió del auto y le abrió la puerta trasera del taxi. Le alcanzó un cartón plastificado. “Soy Agustín, su chofer. Mientras pongo su maleta en la cajuela me gustaría que lea mi misión”, le dijo. Juan Carlos la leyó. “Hacer llegar a mis clientes a su destino final de la manera más rápida, segura y económica posible brindándole un ambiente amigable”, rezaba el texto.

—¿Le gustaría un café? Tengo regular y descafeinado —ofreció Agustín.

—No, preferiría un refresco —bromeó Juan Carlos.

—No hay problema, tengo una hielera con refresco regular o dietético, agua y jugo de naranja.

—Tomaré la soda de dieta —reaccionó Juan Carlos, algo sorprendido y casi tartamudeando.

—Si desea usted algo para leer, tengo el periódico del día y revistas.

Al comenzar el viaje, Agustín advirtió que tenía el aire acondicionado encendido y preguntó si la temperatura estaba bien para su pasajero. Luego le avisó cuál sería la mejor ruta a su destino a esa hora del día. También le hizo conocer que estaría contento de conversar con él, si así lo prefería. Juan Carlos no resistió la curiosidad y preguntó al taxista si desde que inició su negocio había tratado así a sus clientes. El chofer sonrió a través del espejo retrovisor.

"No, no siempre. De hecho, solamente los dos últimos años. Mis primeros cinco años manejando los gasté la mayor parte del tiempo quejándome, igual que el resto de los taxistas. Pero un día escuché en la radio acerca de un consultor que era un 'gurú' del desarrollo personal.

"Este consultor decía que, si tú te levantas en la mañana esperando tener un mal día, seguro que lo tendrás. Él decía: deja de quejarte. Sé diferente de tu competencia. No seas un pato, sé un águila. Los patos solo hacen ruido y se quejan, las águilas se elevan por encima del grupo.

"Así era yo: estaba todo el tiempo haciendo ruido y quejándome. Decidí cambiar. Miré alrededor a los otros taxis: estaban sucios, los chóferes no eran amigables y los clientes no estaban contentos. Cambié una cosa a la vez y los pasajeros fueron respondiendo.

"En mi primer año de 'águila' dupliqué mis ingresos con respecto al año anterior. Este año posiblemente lo cuadruplico. Usted tuvo suerte de tomar mi taxi hoy: usualmente ya no estoy en la parada de taxis. Mis clientes hacen reservación a través de mi celular o dejan mensajes en WhatsApp. Si yo no puedo hacerles el servicio, consigo un amigo taxista 'águila' para que lo haga".

Agustín era fenomenal. Estaba haciendo el servicio de una limusina en un taxi normal, mientras la mayoría de sus compañeros, lejos de desarrollar la misma idea, continuaban estancados, haciendo nada más que bulla y quejándose siempre de Uber, del gobierno, de la situación económica, la pandemia, etcétera.

Esta anécdota popular nos muestra cómo desde cualquier espacio de trabajo o profesión se puede afianzar la relación con los clientes y, en consecuencia, la rentabilidad de un negocio. "Las compañías que construyen una marca duradera tienen una relación emocional con sus clientes. Una relación basada en la confianza". Howard Schultz

La estrategia de enfoque al cliente es una forma de conocer y comprender mejor a los compradores y sus necesidades; sirve, además, para fidelizarlo a la marca y, por ende, mejorar los rendimientos de ventas. El enfoque consiste en satisfacer las necesidades de los clientes, incluyendo también las expectativas, ser empáticos con ellos y también adaptarse a lo que hoy para ellos es una necesidad que no ha sido cubierta.

Así como un buen bailarín marca el paso y nos guía para el siguiente, nosotros como empresa debemos ser capaces de adelantarnos a la necesidad de nuestro cliente, acompañarlo en su proceso, hacerlo sentir seguro y en confianza con nosotros, dando como resultado clientes fieles que realmente se identifiquen con nosotros.

"Crea un cliente, no una venta." Katherine Barchetti. [🔗](#)

## Políticas fiscales en México que ayuden a la reactivación económica por la contingencia COVID-19

DRA. MARTHA NELLY GARZA GARZA

Directora del despacho Gurú Fiscal, profesora en el Tecnológico de Monterrey, en el EGADE Business School Monterrey y en el Instituto de Especialización para Ejecutivos  
nellygarza@tec.mx

El Gobierno Federal decidirá la política fiscal que podría adaptarse en nuestro país, con la intención de reactivar la economía por los efectos que sigue causando el COVID-19. Dentro de las opciones se encuentra la política expansiva y la restrictiva. La principal diferencia es que en la expansiva se incentiva a la gente a gastar el dinero, mediante la reducción de los impuestos; mientras que en una política restrictiva, el gobierno busca aumentar la recaudación, por lo que incrementa los impuestos. ¿Cuál será la mejor alternativa en el escenario actual?

Si hablamos de la contingencia COVID-19, podemos relacionar su impacto no solo con temas de salud o sociales, sino también con una serie de efectos económicos que han y siguen afectando a la economía. Como parte de las responsabilidades que tiene el gobierno, se encuentra diseñar e implementar una política fiscal que permita afrontar los retos que se tienen en el país.

En este sentido, es importante destacar dos sucesos relacionados con la política fiscal que podría adaptarse y entraría en vigor el siguiente año 2022, los cuales son:

- > el nombramiento del nuevo titular de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), el Dr. Rogelio Ramírez de la O, y
- > el Paquete Económico 2022 que entregará la SHCP a la Cámara de Diputados, el 8 de septiembre, el cual vendrá con el sello del nuevo titular.

De acuerdo con Mc Connell, dentro de la política fiscal discrecional, el gobierno puede influir, por medio del uso de los gastos e impuestos, en variables como la producción, el empleo y los precios de una economía.

Ahora bien, existen dos formas de lograr el objetivo: por medio de una política expansiva o de una restrictiva. La política expansiva

incluye aumentar el gasto público por parte del gobierno, disminuir los impuestos, o bien, una combinación de estas opciones. La política restrictiva es todo lo contrario, es decir, consiste en disminuir el gasto público, aumentar los impuestos o combinar estas opciones.

En la política fiscal expansiva, el gobierno puede tomar acciones con la finalidad de incentivar a la gente a gastar su dinero, y esto se logra mediante la disminución de los impuestos. Por otro lado, en la política restrictiva lo que el gobierno busca es incrementar la recaudación, lo que se logra mediante el aumento de los impuestos.

### ¿Cuál es la mejor política que debe de tomar el gobierno?

Se ha especulado sobre los cambios fiscales que se tendrán para el siguiente año, porque dentro de los compromisos del Ejecutivo Federal es que no impulsaría una Reforma Fiscal dentro de los primeros tres años de su gobierno, plazo que se cumplió este 2021.

Sin embargo, los contribuyentes vieron afectadas sus finanzas por la crisis que sigue causando el COVID-19, por lo que podríamos afirmar que no es un buen momento para plantear una política fiscal restrictiva, que tenga como base incrementar los impuestos.

En conclusión, es importante que como Contadores revisemos el paquete económico que se presente a discusión por parte de la SHCP al Congreso de la Unión, con la intención de anticipar a nuestros clientes las reformas fiscales que, de aprobarse, podrían impactar su modelo de negocios, o bien, comunicarles los cambios tecnológicos que se tendrían que implementar para cumplir con las nuevas regulaciones. ■

## Puesta a disposición, requisito para que exista subcontratación laboral

C.P.C. ALEJANDRO JAVIER SÁNCHEZ CALDERÓN  
Integrante de la Comisión Nacional de Síndicos del Contribuyente  
ajsanchez@paras.com.mx

El 23 de abril de 2021 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* el Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones legales, en materia de subcontratación laboral, que tienen injerencia en materia fiscal.

Con motivo de lo anterior, de conformidad con el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo, se prohíbe la subcontratación de personal, entendiéndose esta cuando un patrón "proporciona" o pone a "disposición" trabajadores propios en beneficio de otra.

Para que cobre aplicación la prohibición señalada, debe tratarse de un servicio que consista en poner a determinado personal, a disposición del contratante, ya sea que las funciones se desempeñen en las instalaciones del cliente o del proveedor del servicio.

Ahora bien, respecto del concepto "disposición", es importante mencionar que ningún precepto legal, define lo que debe entenderse por "disposición", por lo cual es necesario atender al significado etimológico de la palabra.

Al respecto, el Diccionario de la Real Academia Española define "disposición" como la "acción y efecto de disponer"; y el mismo diccionario define la palabra "disponer" como "valerse de alguien o de algo, tenerlo o utilizarlo como propio" o "deliberar, determinar, mandar lo que ha de hacerse".

En atención a lo anterior, se puede entender que, poner a disposición, quiere decir, poner a la orden de alguien; dejarlo a voluntad de alguien; quedar bajo las órdenes de alguien. Es decir, implica una relación de subordinación, lo cual significa que el trabajador puesto a la disposición del contratante queda subordinado a las órdenes de este.

En la misma línea, el artículo 58 de la Ley Federal del Trabajo, define a la jornada de trabajo como "el tiempo durante el cual el trabajador está a disposición del patrón para prestar su trabajo".

Al respecto, en el criterio jurisdiccional con número de registro 1a.CDXXVII/2014 (10a.), la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, resolvió que una de las diferencias entre una relación laboral y una de carácter civil o comercial, es que en la primera "el trabajador pone a disposición del empleador su fuerza de trabajo sometiendo, en mayor o menor medida, su libertad dentro de la jornada laboral a fin de obtener los recursos económicos que le permitan sostener su hogar".

Es decir, estar a "disposición" implica una situación de subordinación que en materia laboral es el elemento esencial de la relación de trabajo. Subordinación es la facultad que tiene el empleador respecto del trabajador de dirigir su actividad, controlarla y hacerla cesar.<sup>1</sup>

Esto es, para que se actualizara la "disposición" o "subordinación" de los trabajadores del prestador del servicio con sus clientes, sería necesario que el prestador pusiera a sus trabajadores, bajo la dirección y mando de los clientes, para que realizaran labores que fueran encomendadas por los clientes.

Por ello, desde mi punto de vista, para que se considere que los clientes tienen a "disposición" al personal del prestador del servicio, es necesario que estos puedan utilizar al personal del prestador como propio, o puedan determinar o mandar sobre los diversos aspectos de las actividades desarrolladas.

De lo contrario, considero que los servicios que no cumplan con la característica mencionada previamente, no deberán clasificarse como "subcontratación laboral", por lo que no les serán aplicables las disposiciones de la Reforma analizada. Es decir, serán simples servicios civiles o mercantiles.

La incertidumbre que genera la definición de subcontratación laboral prevista en el artículo 12 analizado, ha llevado a que muchos clientes soliciten a sus proveedores el registro en el padrón de prestadores de servicios especializados de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, aun cuando no se preste un servicio de subcontratación laboral (con las consecuencias de responsabilidad solidaria que ello conlleva).

Por lo tanto, en mi opinión, es necesario que las autoridades fiscales y laborales, emitan criterios que generen certeza jurídica a los contribuyentes, y que les permitan identificar los casos en que se está en presencia de una "subcontratación laboral" y cuando se trata de un servicio civil o mercantil. ■

1 Jurisprudencia de rubro "RELACIÓN LABORAL. LA SUBORDINACIÓN ES EL ELEMENTO DISTINTIVO DE LA." Registro digital: 205158, Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito, Novena Época, Materias(s): Laboral, Tesis: IV.2o. J/1, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo I, Mayo de 1995, página 289, Tipo: Jurisprudencia.

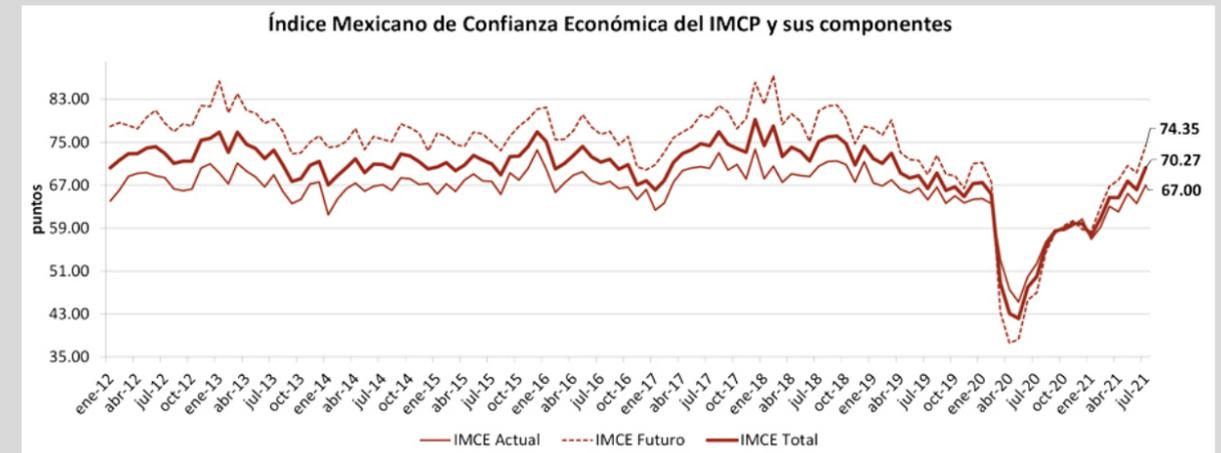
## Índice de julio

LIC. ERNESTO O'FARRILL SANTOSCOY  
Presidente de Bursamétrica  
Colaboración especial de la Lic. Sofía Santoscoy Pineda

El IMCE mejoró durante el mes de julio de 2021 a una tasa mensual de +6.22% registrando un máximo en 28 meses, al quedar en 70.27 puntos, 4.12 unidades más en relación con junio. Esto fue resultado de una mejor percepción sobre la situación actual y la situación futura, que representa los próximos seis meses, al mostrar incrementos mensuales de 5.32% y 7.25%, respectivamente. La situación actual se colocó en 67.00 unidades y la situación futura en 74.35 puntos, el mejor nivel en poco menos de dos años y medio.

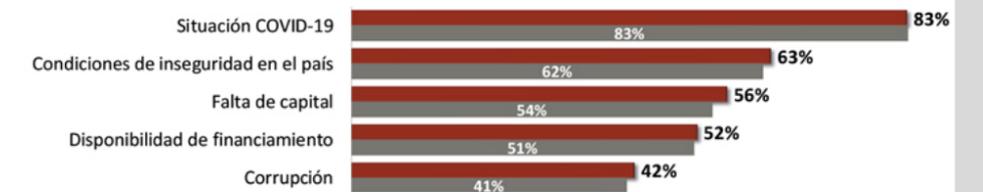
	Comparativo mensual			Comparativo anual			
	Situación actual	Situación dentro de 6 meses	IMCE TOTAL	Situación actual	dentro de 6 meses	IMCE TOTAL	
jun-21	63.61	69.32	66.15	jul-20	52.41	46.99	50.00
jul-21	67.00	74.35	70.27	jul-21	67.00	74.35	70.27
Var.	5.32%	7.25%	6.22%	Var.	27.85%	58.24%	40.54%
Var. Pts.	3.39	5.03	4.12	Var. Pts.	14.59	27.36	20.27

En el comparativo anual, el IMCE subió por quinta ocasión consecutiva, al hacerlo por 40.54%, derivado de un incremento de 27.85% en la Situación Actual y de 58.24% en la Situación Futura.



De acuerdo con la encuesta mensual, la situación COVID-19 siguió siendo seleccionada como el principal obstáculo al que se enfrenta la economía mexicana, en segundo lugar, se eligieron las condiciones de inseguridad en el país y en tercero, la falta de capital; destacando que la corrupción volvió a ubicarse dentro de las cinco principales limitantes. ■

### Principales obstáculos y factores que limitan el crecimiento de las empresas



# Proyecto en auscultación de la NIF A-1, Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera

C.P.C. SANDRA MINABURO VILLAR  
Miembro de la CONIF, IMCP  
Directora del Centro de Estudios para la Contaduría Pública del ITAM  
spmna@itam.mx

El 31 de mayo de 2021, el CINIF emitió para auscultación el proyecto de la NIF A-1, *Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera*, el cual se espera reemplace a la "Serie A" de las Normas de Información Financiera (NIF), que actualmente está integrada por ocho normas. En este artículo se tratan los principales cambios que se proponen en la Norma en auscultación.

Este proyecto surge como respuesta al proyecto que en 2018 emitió el IASB sobre el marco conceptual, con el objetivo de mantener la convergencia entre las NIF y las Normas Internacionales de Información Financiera (IFRS).

El proyecto de norma se divide en nueve secciones: 1) Estructura de las Normas de Información Financiera (actualmente la NIF A-1); 2) Postulados básicos (actualmente la NIF A-2); 3) Objetivo de los estados financieros (actualmente la NIF A-3); 4) Características cualitativas de los estados financieros (actualmente la NIF A-4); 5) Elementos básicos de los estados financieros (actualmente la NIF A-5); 6) Reconocimiento (actualmente la NIF A-6); 7) Valuación (actualmente la NIF A-6); 8) Presentación y revelación (actualmente la NIF A-7); y 9) Supletoriedad (actualmente la NIF A-8).

Los principales cambios que se proponen en el proyecto de Norma son:

- 1) El concepto actual de "periodo contable" asociado con el postulado básico de devengación contable pasa a ser un objetivo de los estados financieros, ya que el CINIF considera que el concepto de periodo contable es más un tema de presentación del estado de resultado integral que de reconocimiento contable.
- 2) Se propone renombrar la actual NIF A-3 considerando únicamente el título de "Objetivo de los estados financieros" eliminando la referencia a "Necesidades de los usuarios". El CINIF, al proponer este cambio, considera que el título es más simple y además explica que para que los estados financieros cumplan con su objetivo, estos invariablemente deben considerar las necesidades de los usuarios de la información financiera.
- 3) Con respecto a las características cualitativas de los estados financieros, se propone que ahora las características de comprensibilidad y de comparabilidad sean consideradas como características secundarias. El CINIF justifica este cambio, ya que considera que los estados financieros no dejan de ser útiles sin estas características a la hora de tomar decisiones. También se propone que la actual característica primaria de confiabilidad se identifique con el nombre de representación fiel. Finalmente, otro cambio importante en la propuesta es que se propone denominar a las características primarias como fundamentales y a las características secundarias como de mejora, ya que estas últimas no son indispensables, pero sí deseables.
- 4) Se proponen las siguientes definiciones para el activo y para el pasivo. Para una comparación más sencilla de los cambios, se presenta la definición vigente tanto de activo como de pasivo y la propuesta de la definición.

Definición actual	Definición propuesta
<b>Activo:</b> es un recurso controlado por una entidad, identificado, cuantificado en términos monetarios, del que se esperan fundadamente beneficios económicos futuros, derivado de operaciones ocurridas en el pasado, que han afectado económicamente a dicha entidad.	<b>Activo:</b> es un recurso económico, es decir, un derecho que tiene el potencial para producir beneficios económicos futuros, controlado por una entidad, derivado de eventos pasados.
<b>Pasivo:</b> es una obligación presente de una entidad, identificada en términos monetarios que representa una probable disminución de recursos económicos y derivada de operaciones ocurridas en el pasado que han afectado económicamente a dicha entidad.	<b>Pasivo:</b> es una obligación presente de una entidad de transferir recursos económicos como resultado de eventos pasados.

- 5) Se propone separar el tema de reconocimiento del de valuación, por lo que en la propuesta se consideran como secciones separadas. Con respecto a los métodos de valuación, se propone eliminar el método de "recurso histórico", ya que este se cubre con la nueva metodología de "costo amortizado" y se agregan los métodos de "costo amortizado", "valor de cumplimiento" y "valor por método de participación":
  - a) El costo amortizado se define como una base de valuación de costo histórico aplicable a los activos y pasivos financieros, y refleja las estimaciones de flujos de efectivo futuros, descontados a una tasa determinada en el reconocimiento inicial.
  - b) El valor de cumplimiento representa el valor de los flujos de efectivo futuros que una entidad espera verse obligada a transferir para pagar un pasivo.
  - c) El valor por método de participación representa el valor de una inversión permanente determinada al costo de adquisición, modificado por los cambios en los activos netos de la entidad en la que participa.
- 6) En la sección de "Presentación y Revelación", se agrega el requisito de comunicación efectiva de los estados financieros, ya que se considera que esta característica incrementa su relevancia y contribuye a una representación fiel de los activos, pasivos, capital, ingresos y egresos, además de que mejora la comprensibilidad y la comparabilidad de la información.

La propuesta de NIF incluye dos apéndices: el Apéndice A, que contiene una Guía para hacer juicios de importancia relativa y el Apéndice B, que explica las diferencias y semejanzas que existen entre las entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos.

El Apéndice A se incorpora a la propuesta de Marco Conceptual para agregar el contenido equivalente a la *IFRS Practice Statement 2, Making Materiality Judgements*, emitido por el IASB en el año 2017, con respecto a los criterios para evaluar la importancia relativa al preparar los estados financieros. El proceso que se propone, se compone de cuatro pasos: 1) identificar información que puede ser importante; 2) evaluar si la información identificada tiene el potencial de ser importante; 3) organizar la información en el borrador de estados financieros de tal manera, que se comunique en forma clara y concisa a los usuarios, y 4) revisar el borrador para determinar si toda la información importante ha sido identificada y la importancia relativa ha sido considerada desde una amplia perspectiva y en su conjunto, sobre la base de un juego completo de estados financieros.

Finalmente, se propone que la norma entre en vigor a partir del 1° de enero de 2023, permitiendo su aplicación anticipada.

Se recomienda a toda la membresía consultar esta propuesta de Marco Conceptual para enviar cualquier comentario oportunamente al CINIF antes del 30 de septiembre de 2021. El proyecto de la NIF A-1, *Marco Conceptual de las Normas de Información Financiera* se puede consultar en la siguiente liga: [https://www.cinif.org.mx/uploads/NIF\\_A1.PDF](https://www.cinif.org.mx/uploads/NIF_A1.PDF) ■

## ¿Para qué sirven las instituciones?

M.A.P. BEATRIZ PÉREZ JOSÉ  
Vocal Consejero del Consejo Directivo 2020-2022  
Academia Mexicana de Auditoría al Desempeño, A.C.  
perezjosebeatriz@gmail.com.mx

Las instituciones se definen como las reglas formales e informales del juego. Es decir: “son las limitaciones ideadas por el hombre que dan forma a la interacción humana estructuran incentivos en el intercambio humano, sea político, social o económico”.<sup>1</sup>

Las condiciones para que una regla del juego se institucionalice son: la difusión, la aceptación y la legitimación. En el caso mexicano, después de la revolución, la *institución* sustituyó al *personaje*, se acabó la época de los caudillos para pasar a una de instituciones: normas aceptadas y conocidas por la sociedad. Las instituciones generan incentivos y restricciones, costos de transacción, normas y permanencia.

Las instituciones tienen origen en: 1) La necesidad de los individuos para solucionar los conflictos colectivos; 2) La resolución de conflictos entre individuos o grupos; 3) Demanda y creación voluntaria de las instituciones para beneficio individual o colectivo (diseñadas y operadas por el gobierno); 4) Aquellas que son obligatorias para establecimiento de orden y restricciones o limitaciones (diseñadas y operadas por el gobierno).

En *Por qué fracasan los países*, Acemoglu y Robinson explican que los orígenes de la desigualdad y la pobreza se encuentran en el tipo de instituciones políticas y económicas que construyen las sociedades (extractivas o inclusivas), aludiendo a las extractivas, elementos de despojo y explotación; y a las inclusivas, de creación, innovación, equidad y justicia.<sup>2</sup> Para los autores, estos legados institucionales perfilan las actuales diferencias entre México y EE.UU. Comparan a Bill Gates y Carlos Slim, y la forma en que hicieron su fortuna: la concesión otorgada por el gobierno en turno de una empresa paraestatal, que se ha sostenido por ser monopolio de la telefonía en México, contra la innovación y competencia constante a que se enfrenta la empresa Microsoft para sobrevivir en el mercado.

El Estado mexicano ha vivido pugnas que incluyen prácticas, poderes y actores, que, hasta el día de hoy constituyen la principal fuente de su debilitamiento, ineficiencia y burocratización en el ejercicio de gobierno. Una de ellas, es el problema de la corrupción y la impunidad, precisamente sostenida por viejos métodos sistémicos y sistemáticos, enraizados desde el poder, en el régimen, en el sistema político y en la cultura de la base social. A pesar de los cambios que han ocurrido en nuestro país y que configuran una realidad política y social, distinta a la de hace diez, veinte o treinta años, somos herederos de una tradición que todavía impregna la actividad y el espacio público y la relación gobierno-ciudadanía, la cual ha obstaculizado el fortalecimiento y la consolidación de cambios tendientes a la apertura democrática, la rendición de cuentas, la transparencia y el desarrollo económico. Por el contrario, la corrupción, la impunidad y la simulación se han mantenido como principios básicos del *statu quo* y de la supervivencia y el sistema político.

México vivió la construcción de un sistema político basado en un conjunto de reglas informales que, a lo largo de nuestra historia han obstaculizado la aplicación de las reglas formales que deben definir a cualquier régimen político. Las reglas informales permitieron lograr estabilidad política, participación de muchos grupos organizados y crecimiento económico, por lo cual el sistema político de México ha sido como las dos caras de Jano. Intelectuales mexicanos han hecho ya una caracterización del sistema político mexicano tradicional, que se resume en los siguientes puntos: el Presidencialismo, el Partido de Estado mayoritario, el Nacionalismo, el Pacto Político-social, el Corporativismo, la legitimación jurídica del ejercicio de poder, la centralización del poder, la rotación pacífica del poder, la maquinaria electoral y la corrupción. El sistema político juega un papel sustancial en el proceso de reforma estatal, de las instituciones y en particular sobre el problema que nos atañe: la corrupción, su combate y sus pilares.

Mientras en México –desde la declaración de independencia, hasta la etapa revolucionaria– la producción de incentivos positivos estaba obstaculizada por la inestabilidad política, EE.UU. construía su democracia al tiempo que consolidaba su economía, basada en la competencia y el libre mercado. El

entendimiento del tipo de instituciones políticas y económicas que hemos construido, nos dará luz para comprender la importancia de las instituciones. El uso del combate a la corrupción como medio de control político, es una práctica sobreviviente y vivificante del sistema político: bajo el manto de la lucha contra la corrupción y la impunidad se cobijan todos los intereses contrarios a la justicia, se ensaña la venganza política y se exhiben los chivos expiatorios del régimen, un régimen que, aunque maquillado por las transiciones y las reformas, se distingue por sus inconfundibles líneas de expresión, sacrificar a uno o unos cuantos para su propia supervivencia, control y conservación del poder.

Una muestra de la falta de consolidación de instituciones es el conjunto de reformas constitucionales durante 2013-2018, que dieron paso, entre otras cosas, al Sistema Nacional Anticorrupción, la creación de nuevas leyes en la materia y la reforma a algunas ya existentes: 1) Ley General del Sistema Nacional Anticorrupción (publicada el 18 de julio de 2016, vigente desde el 19 de julio de 2017), 2) Ley General de Responsabilidades Administrativas (publicada el 18 de julio de 2016, vigente desde el 19 de julio de 2017), 3) Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Administrativa (publicada el 18 de julio de 2016, vigente desde el 19 de julio de 2017), 4) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, 5) Ley Orgánica de la Procuraduría General de la República, 6) Código Penal Federal y 7) Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación.

Todas ellas, implicaban la creación de estructuras administrativas como la Fiscalía especializada en materia anticorrupción o la integración del Comité de Participación Ciudadana, sin embargo, su creación y funcionamiento quedó rebasado (de acuerdo con las fechas establecidas) precisamente por la falta de consensos y voluntad política, pues o no se cumplieron con los plazos de creación, o una vez creadas no se integraron en su totalidad, como es el caso del Comité de Participación Ciudadana. En la sucesiva integración de los Sistemas Estatales Anticorrupción, así como de su implementación, han surgido inercias que muestran resistencia a los cambios que se iniciaron, procurando hacerlos más lentos o incompletos de forma y contenido. La resistencia de un sistema acostumbrado a formas que les permiten mantener sus privilegios y la opacidad en el quehacer público, prueba de ello es que, al 2021 no todos están completamente integrados. Como bien lo señala Ricardo Joel Jiménez, del colectivo CIMTRA: “Los Sistemas Estatales [...] en varias entidades siguen siendo instancias poco conocidas por la ciudadanía, se siguen viendo como instancias que no funcionan en tanto que no están “atrapando” corruptos y, en consecuencia, en un contexto de lucha contra la corrupción desde el Gobierno Federal, se les ve como un “gasto innecesario” que bien podría omitirse”.<sup>3</sup>

En el ámbito federal, aún falta el nombramiento de cuatro de los cinco integrantes del Comité de Participación Ciudadana, a lo que se agrega la falta de presupuesto y voluntad política. La suma de estos factores ha deteriorado el funcionamiento integral del sistema e impactado adversamente en el uso político del combate a la corrupción, por encima del fortalecimiento de las instituciones encargadas para ello. En cuanto a las consecuencias se observa claramente el debilitamiento de las instituciones políticas inclusivas y el fortalecimiento de las instituciones políticas extractivas, como lo señalan Acemoglu y Robinson. El principal desafío del combate a la corrupción, es precisamente ese, su uso corrupto y que lo medios, las formas, así como los actores que combaten la corrupción, no se corrompan. ■

- 1 North, Douglass C. (1993). *Instituciones, cambio institucional y desempeño económico*. México: FCE.
- 2 Acemoglu, Daron y Robinson, James (2017). *Por qué fracasan los países. Los orígenes del poder, la prosperidad y la pobreza*. Editorial Crítica.
- 3 Jiménez González, Ricardo Joel (2019). ¿Qué tipo de sistema anticorrupción deseamos los capitalinos? CIMTRA. Disponible en: <<http://www.cimtra.org.mx/portal/que-tipo-de-sistema-anticorrupcion-deseamos-los-capitalinos/>>.

### Bibliografía

- Buscaglia, Edgardo (2014). *Vacios de poder en México: Cómo combatir la delincuencia organizada*. México: Editorial Debate.
- Huntington, Samuel (2001). *El orden político en las sociedades de cambio*. Barcelona: Paidós.
- Medina Peña, Luis (2012). *Invencción del sistema político mexicano*. México: FCE.
- Meyer, Lorenzo (2013). *Nuestra tragedia persistente. La democracia autoritaria en México*. México: Editorial Debate.



Instituto Mexicano de  
**Contadores Públicos**

En la Comisión de Revista  
lamentamos profundamente el sensible fallecimiento de la

*C.P. Cristal Patricia Rojas Munive*

Ocurrido el 20 de agosto de 2021.

Destacada profesional de la Contaduría Pública  
e integrante de esta comisión.

Mucho nos apena esta noticia y compartimos el dolor de sus familiares  
y amigos a quienes expresamos nuestras condolencias en este momento tan difícil.

Gran mujer y amiga de sus amigos.

Enviamos nuestro más sentido pésame.