

B. Resumen Proyecto Decreto Reformas SHCP para 2020 relacionadas con los esquemas de subcontratación.

En estos días se está discutiendo en el Congreso de la Unión la Miscelánea de Reformas Fiscales para el ejercicio 2020.

Dentro de ellas destacan las solicitadas por la SHCP que endurecen su postura en relación a los esquemas de outsourcing o de subcontratación de personal¹.

A continuación las comentamos:

A. Propuesta de reformas a las Leyes de ISR y de IVA.

Se pretende obligar al Contratante de estos servicios a **retener el IVA causado por el contratista, o sea, el proveedor de los servicios de subcontratación. La retención se volverá requisito para poder acreditar el IVA y para poder deducir la partida para efectos del ISR.**

B. Propuesta de reformas al Código Fiscal de la Federación.

Se proponen diversas modificaciones que buscan dificultar la operación de las EFOS y las EDOS, las cuales se realizan o se relacionan principalmente con actividades de subcontratación de personal.

Entre las acciones propuestas están:

- Firma electrónica avanzada.

Se propone que el SAT tenga atribuciones para impedir que haya contribuyentes con una e.firma vigente sin que hayan acreditado plenamente sus datos de identidad, domicilio y situación fiscal, conforme lo establece el Artículo 27 del CFF.

- Certificados de sello digital.

Se agregan nuevos causales para dejar sin efectos los certificados de sello digital cuando las autoridades fiscales, **aun sin ejercer sus facultades de comprobación**, por ejemplo, cuando se detecte que el contribuyente se encuentra publicado en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 69-B del mencionado Código; o aquellos contribuyentes que se ubiquen en el supuesto previsto en este artículo y que, una vez transcurrido el plazo previsto en el mismo para ello, no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal.

También se incluye **una peligrosa propuesta** por medio de la cual se pretende dejar sin efecto el certificado, cuando los contribuyentes se retrasen un mes en la presentación de su declaración anual o no presenten dos pagos provisionales, sin que se necesite la existencia de un requerimiento de la autoridad para ello.

¹ Por separado hemos enviado un comunicado sobre las Reformas a estos esquemas propuestas por el Partido Morena al Congreso de la Unión.

La propuesta aclara que el contribuyente podrá corregir la situación que originó la cancelación del certificado, o bien, desvirtuar las causas que la originaron mediante el procedimiento correspondiente.

- Buzón tributario.

Se propone establecer la obligación de los contribuyentes de habilitar su buzón tributario y de registrar medios de contacto válidos. También se propone establecer que en los casos en los cuales el contribuyente no habilite el buzón tributario o registre medios de contactos erróneos o inexistentes, se entenderá que se opone a la notificación, por lo que la autoridad podrá realizar la notificación por estrados en términos de lo dispuesto por el CFF.

- Responsabilidad solidaria.

Se propone suprimir los supuestos que liberan de la responsabilidad solidaria a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión. Lo mismo ***para evitar que las personas*** que tengan conferida la dirección general, gerencia general o la administración única de las personas morales, así como socios, accionistas y asociantes, ***queden excluidas del supuesto de responsabilidad solidaria*** por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.

- Inscripción en el RFC.

Se sugiere establecer que las personas morales tendrán la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados, atendiendo a la necesidad de que se combata la creación de empresas que se constituyen únicamente con la finalidad de facturar o deducir operaciones inexistentes, las cuales regularmente están integradas con los mismos socios o accionistas personas físicas que se dedican a esta práctica indebida.

- Particulares con los que las entidades de gobierno no deben contratar.

Se propone que los contribuyentes que estén en esta situación, o puedan ser contratados por entidades del sector público o entidades que reciban recursos del sector público.

Comentarios sobre el Proyecto Decreto Reformas SHCP para 2020 relacionadas con los esquemas de subcontratación.

La SHCP, a través de la Presidencia de la Republica, solicita una serie de reformas importantes al Congresos de la Unión que endurecen su postura en relación a este tipo de empresas, la cuales, de ser aprobadas, entrarán en vigor a partir del ejercicio 2020.

A continuación las comentamos:

A. Planteamiento reformas subcontratación.

Como ya comentamos, una gran parte de las empresas factoradoras de operaciones inexistentes han enfocado sus esquemas a los servicios de subcontratación de personal.

Para combatirlos, el SAT estableció una serie de reformas desde 2017, los cuales ayudaban al SAT a distinguir las empresas relacionadas con la subcontratación que cumplían con sus obligaciones fiscales de aquellas que no lo hacían.

Así, se estableció desde esa fecha en la Ley del ISR, como un requisito para deducir este tipo de erogaciones, que el contratante obtenga del subcontratista y éste le entregue, copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

En materia del IVA se establecieron obligaciones para los contratantes y contratistas, de proporcionar documentación e información sobre las operaciones de subcontratación laboral que realicen, incluyendo la copia de las declaraciones presentadas del IVA.

Al respecto, los resultados de esta herramienta no parecen haber sido satisfactorios para el SAT y recientemente, concretamente con la publicación de la 1ª RMF 2019 el mes pasado, el SAT derogó las facilidades mencionadas en el párrafo anterior.

B. Propuesta de reformas a las Leyes de ISR y de IVA.

En la iniciativa que comentamos se nos dice: “Dicha herramienta² a la fecha no ha funcionado correctamente, por lo que con el fin de que los contratantes puedan cumplir con sus obligaciones y las autoridades fiscales puedan verificar el cumplimiento de sus obligaciones, se proponen modificaciones a las leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado”.

¿Cuáles son esas propuestas?

La Iniciativa menciona:

² Se refieren a la herramienta electrónica comentada en párrafos anteriores.

“En materia de IVA, se propone establecer la obligación de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación laboral en términos de la legislación laboral de calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones. Con ello, se asegurará el pago del IVA y, en consecuencia, será procedente el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contratante, toda vez que conforme a la mecánica establecida en la citada Ley, primero debe efectuarse el entero de la retención y posteriormente llevar a cabo su acreditamiento.

En materia del ISR, y para ser acorde con dicha propuesta, se propone establecer dentro de los requisitos de las deducciones que solo procederán cuando de conformidad con la Ley del ISR y otras disposiciones fiscales, como es el caso de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (Ley del IVA), el contribuyente cumpla con la obligación de efectuar la retención y entero de los impuestos a cargo de terceros, o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Adicionalmente, se precisa que tratándose del requisito de deducibilidad de aquellos pagos que se hagan a contribuyentes que causen el IVA, que consiste en que dicho impuesto se traslade en forma expresa y por separado en el CFDI correspondiente, además se deberá cumplir con la obligación de retención y entero del IVA que, en su caso, se establezca en la Ley de la materia”.

Como puede verse, el cambio principal consistirá **en la nueva obligación de retener el IVA causado por el contratista, o sean el proveedor de los servicios de subcontratación.**

La retención se volverá requisito para poder acreditar el IVA y para poder deducir la partida para efectos del ISR.

C. Propuesta de reformas al Código Fiscal de la Federación.

En este ordenamiento, se llevan a cabo diversas modificaciones que buscan dificultar la operación de las EFOS y las EDOS.

Con objeto que el lector pueda ver hacia donde se están dirigiendo las autoridades fiscales, vale la pena presentar a continuación sus comentarios donde dimensionan este problema.

“El SAT ha detectado una gran cantidad de empresas que facturan operaciones inexistentes, a través de la emisión y enajenación de comprobantes fiscales que cumplen con todos los requisitos que establece el CFF y con flujos de dinero comprobables, aun cuando los conceptos u operaciones que se plasman en ellos materialmente no se llevan a cabo, es decir, no se enajenaron los bienes, no se prestaron los servicios, o bien, las operaciones no correspondan a las cantidades respaldadas en los mencionados comprobantes.

Dichas empresas tienen características muy peculiares, tales como que no cuentan con los activos, personal ni infraestructura física para llevar a cabo las operaciones por las que emiten comprobantes; no se localizan en el domicilio fiscal que dieron de alta ante el RFC, o después de un tiempo lo desocupan sin presentar el aviso correspondiente a la autoridad fiscal. Otras características sobresalientes de estas empresas son que el domicilio fiscal lo comparten con otros contribuyentes, generalmente en zonas marginadas, virtuales o ficticias, en donde es complicado para la autoridad fiscal localizarlos; sus socios no cuentan con recursos económicos, habitan en zonas marginadas o fueron empleados de dichas empresas y desconocen que son socios de las mismas; abren cuentas bancarias y las cancelan en tiempos muy cortos y cuentan con un objeto social muy amplio para poder ofrecer comprobantes fiscales acordes a las actividades de los contribuyentes que los adquieren.

Las principales actividades de estas empresas son: La prestación de servicios, subcontratación laboral, consultoría, capacitación, investigación, hotelería, nómina compartida y no reconocida, proveeduría al gobierno y pagos a sindicatos, a través de la suplantación de identidad de personas físicas, prestanombres, personas físicas con edad avanzada, cuya realización tiene por efecto erosionar la base

gravable del ISR y que la autoridad obtenga una menor recaudación del IVA, incluso que la autoridad tenga que devolver cantidades a favor.

Para dar una idea de la dimensión del problema, debe señalarse que la autoridad tributaria detectó que de 2014 a 2017 el número de empresas que facturan operaciones inexistentes aumentó seis veces; de las cuales, cada una emite facturas para alrededor de 50 empresas receptoras de dichas facturas, con un promedio de facturación de cinco mdp para cada empresa que adquiere dichas facturas”.

Más adelante, se explica cuáles son las estrategias para combatir estas simulaciones:

- 1) Acortar tiempos de revisión y actuación para poder detener el flujo de este tipo de operaciones y recuperar los montos de contribuciones omitidas.
- 2) Revisión de los proveedores que puedan ser contratados en la Administración Pública Federal, así como cualquier persona física o moral, que maneje recursos públicos federales.
- 3) Aumentar la percepción de riesgo, dotando al SAT de “las herramientas indispensables para detectar y sancionar a los sujetos involucrados en esquemas de facturación, comercialización y deducción de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, a fin de establecer señales claras de ejemplaridad y recuperar la recaudación omitida hoy en día”.

Entre las acciones propuestas, y que implican modificaciones al CFF, están:

- Firma electrónica avanzada.

Se propone que el SAT tenga atribuciones para impedir que haya contribuyentes con una e.firma vigente sin que hayan acreditado plenamente sus datos de identidad, domicilio y situación fiscal, conforme lo establece el Artículo 27 del CFF.

- Certificados de sello digital.

Se agregan nuevos causales para dejar sin efectos los certificados de sello digital cuando las autoridades fiscales, aun sin ejercer sus facultades de comprobación, detecten las siguientes situaciones:

- Que el contribuyente se encuentra publicado en el listado definitivo a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 69-B del mencionado Código; esto es, que se trata de definitiva de un facturador de operaciones inexistentes.
- Que los contribuyentes que se ubiquen en el supuesto previsto en el octavo párrafo del Artículo 69-B del CFF y que, una vez transcurrido el plazo previsto en dicho párrafo, no acreditaron la efectiva adquisición de los bienes o recepción de los servicios, ni corrigieron su situación fiscal; a fin de que en tanto dichos contribuyentes no acrediten los actos mencionados, se vean impedidos a facturar.
- Cuando detecte que el domicilio señalado por el contribuyente no cumple con los supuestos a que se refiere el Artículo 10 del CFF.
- Cuando los contribuyentes facturen ingresos o retenciones y éstos no correspondan con la información proporcionada en sus declaraciones.
- Cuando se detecte que por causas imputables al contribuyente, los medios de contacto registrados para el buzón electrónico no son correctos o auténticos.

- A aquellos contribuyentes que se detecte que han efectuado la transmisión indebida de pérdidas fiscales y se encuentren en el listado definitivo a que se refiere el octavo párrafo del Artículo 69-B Bis del CFF.

La propuesta aclara que el contribuyente podrá corregir la situación que originó la cancelación del certificado, o bien, desvirtuar las causas que la originaron mediante el procedimiento correspondiente.

- Posibilidad de dejar sin efectos el Certificados de sello digital por la no presentación de declaraciones.

Una peligrosa propuesta, ***que esperemos no se apruebe y que no está directamente relacionada con la expedición de facturas sobre operaciones inexistentes***, propone que el certificado se dejar sin efectos cuando las autoridades:

“Detecten que los contribuyentes, en un ejercicio fiscal y estando obligados a ello, omitan la presentación de la declaración anual transcurrido un mes posterior a la fecha en que se encontraban obligados a hacerlo en términos de las disposiciones fiscales, o de dos o más declaraciones provisionales o definitivas consecutivas o no consecutivas”.

Esta disposición en la actualidad permite cancelar el certificado cuando la autoridad “detecte la omisión en un mismo ejercicio, de tres o más declaraciones periódicas consecutivas o seis no - consecutivas, previo requerimiento de la autoridad para su cumplimiento”.

Ahora se pretende incorporar como causales para dejar sin efectos el certificado:

- La falta de presentación de la declaración anual, un mes después del plazo.
- La falta de presentación de únicamente dos o más declaraciones provisionales, no importando si son o no consecutivas.
- Quitar el requisito de la existencia de un requerimiento previo por parte de la autoridad.

En realidad lo anterior parece broma, la autoridad se vuelve dueña de una excelente herramienta como lo era el Certificado del sello digital, que tenía como objetivo el control de la emisión de los CFDI, y la vuelve ahora un instrumento recaudatorio y de presión para que los contribuyentes estén al día en el cumplimiento de sus obligaciones.

Un pequeño retraso en las mismas lo puede dejar sin su certificado ¿y esto que significa? Pues una reacción en cadena, ya que no contar con el certificado le impide facturar, sin facturar no puede cobrar y sin cobrar no puede operar ni pagar nómina, es decir, la coloca en una situación en extremo compleja, máxime cuando no cuente con recursos suficientes para afrontar sus desudas fiscales.

Vale la pena recordar la realidad económica y que parecen no ver las autoridades: un país con un crecimiento menor al 1% y un sector público con fuertes retrasos de pago en sus compromisos financieros, lo que no permiten pensar que las empresas estén mucho mejor.

- Buzón tributario.

Se propone establecer la obligación de los contribuyentes de habilitar su buzón tributario y de registrar medios de contacto válidos. Para tales efectos, se estima necesario habilitar al SAT para emitir las reglas de carácter general a fin de establecer el procedimiento para registrar los medios de contacto correspondientes, esto con el fin de evitar el registro, por parte de los contribuyentes, de medios de contacto inválidos.

También se propone establecer que en los casos en los cuales el contribuyente no habilite el buzón tributario o registre medios de contactos erróneos o inexistentes, se entenderá que se opone a la notificación, por lo que la autoridad podrá realizar la notificación por estrados en términos de lo dispuesto por el CFF³.

- Responsabilidad solidaria.

Se propone suprimir los supuestos que liberan de la responsabilidad solidaria a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.

Lo anterior, lo explican por lo siguiente:

“Derivado de que el SAT ha detectado que las empresas facturadoras de operaciones inexistentes utilizan como práctica común que, al iniciarles facultades de comprobación, se liquidan de inmediato y al presentar el aviso de inicio de liquidación y de cancelación del RFC, el liquidador queda liberado de la responsabilidad solidaria, siendo que a él le corresponde pagar con recursos de la empresa, las contribuciones que se deban por parte de ella, antes de repartir los recursos entre los socios”.

En este orden de ideas, se proponen reformas diversas **para evitar que las personas** que tengan conferida la dirección general, gerencia general o la administración única de las personas morales, así como socios, accionistas y asociantes, **queden excluidas del supuesto de responsabilidad solidaria** por las contribuciones causadas o no retenidas por las personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen.

- Inscripción en el RFC.

Se sugiere establecer que las personas morales tendrán la obligación de presentar un aviso en el RFC cada vez que sus socios o accionistas sean modificados, atendiendo a la necesidad de que se combata la creación de empresas que se constituyen únicamente con la finalidad de facturar o deducir operaciones inexistentes, las cuales regularmente están integradas con los mismos socios o accionistas personas físicas que se dedican a esta práctica indebida.

Se propone establecer la posibilidad para que el SAT pueda requerir a los fedatarios públicos información sobre los documentos protocolizados ante ellos, para efectos de la inscripción o actualización en el RFC.

Se propone adicionar la posibilidad para que el SAT pueda realizar verificaciones al domicilio fiscal manifestado por el contribuyente, a efecto de que cuente con la posibilidad de utilizar sistemas de georreferenciación que ofrecen vistas panorámicas y satelitales, en el proceso de inscripción al RFC o avisos de cambio de domicilio fiscal, lo cual, si bien no sería un elemento definitivo para determinar

³ Artículo 134, fracción III del CFF.

la existencia debido al posible desfase de la información, sí constituye un indicio para tomarlo como válido, o bien, marcar un factor de riesgo en el contribuyente que solicita su inscripción al mencionado registro⁴.

- Particulares con los que las entidades de gobierno no deben contratar.

Se propone ampliar el alcance del Artículo 32-D del CFF con la adición de supuestos para evitar que cualquier autoridad, entidad, órgano u organismo de los poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, de la Federación, de las Entidades Federativas y de los Municipios, órganos autónomos, partidos políticos, sindicatos, fideicomisos y fondos, así como cualquier persona física o moral, que reciban o ejerzan recursos públicos federales; contraten con contribuyentes que: No estén localizados en su domicilio fiscal o que dicho domicilio no cumpla con requisitos; que tengan sentencia condenatoria firme relacionada con la comisión de un delito fiscal; que se encuentren publicados en el listado definitivo de contribuyentes que facturan operaciones inexistentes a que se refiere el cuarto párrafo del Artículo 69-B del citado Código o transmiten indebidamente pérdidas fiscales en términos.

Se pretende establecer como sujetos obligados a tramitar de manera mensual la constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales a las empresas que cotizan en la Bolsa de Valores, para que de ese modo, el público inversionista tenga certeza respecto de las empresas en las que invierten y sean protegidos sus intereses, minimizando el riesgo de defraudación.

- Secreto fiscal.

Se propone eliminar el secreto fiscal en los siguientes casos:

- a) Entidades del sector público o entidades que reciban recursos del sector público que incumplan con la presentación de declaraciones periódicas fiscales.
- b) Sociedades anónimas que coloquen acciones en el mercado de valores bursátil y extrabursátil, cuando no cumplan con la obligación de tramitar su constancia del cumplimiento de obligaciones fiscales.
- c) Personas físicas o morales que se ubiquen en el supuesto previsto en el octavo párrafo del Artículo 69-B del CFF; es decir, que le den efectos fiscales a comprobantes fiscales que amparan operaciones inexistentes sin que hayan acreditado la materialidad de las operaciones o hayan corregido su situación fiscal.

- Tercero colaborador fiscal.

Se pretende incorporar la figura de tercero colaborador fiscal, cuya información podrá ser empleada para substanciar el procedimiento establecido en el Artículo 69-B del CFF, así como, para motivar las resoluciones de dicho procedimiento.

Se considerará tercero colaborador fiscal a:

⁴ El SAT ya cuenta en su Reglamento Interior con la facultad de elaborar un marco geográfico fiscal, la propuesta lo pretende incorporar en el propio CFF.

“Aquella persona que no ha participado en la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, pero que cuenta con información que no obre en poder de la autoridad fiscal, relativa a contribuyentes que han incurrido en tales conductas y que voluntariamente proporciona a la autoridad fiscal la información de la que pueda disponer legalmente y que sea suficiente para acreditar dicha situación”.

Se precisa que la identidad del tercero colaborador fiscal tendrá el carácter de reservada.

- Infracciones relacionadas con estos temas.

Se proponen, entre otras, las siguientes:

- Para los fedatarios públicos que no atiendan los requerimientos realizados por la autoridad fiscal en el plazo concedido respecto de corroborar la autenticidad, la validación o envió de instrumentos notariales para efectos de la inscripción o actualización del RFC.
 - La presentación incompleta o errónea de los medios de contacto a que se refiere las reglas relativas al Buzón Tributario.
 - No habilitar el Buzón Tributario y no registrar los medios de contacto que se requieren para ello.
 - Se incrementen los montos de las sanciones para aquellas empresas que deducen operaciones inexistentes o simuladas y que dentro del plazo legal previsto en el Artículo 69-B, octavo párrafo del CFF, no hayan corregido su situación fiscal ni acrediten la materialidad de sus operaciones.
 - Se va a sancionar a terceros que permitan o publiquen a través de cualquier medio, anuncios para la adquisición de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistentes, falsas o actos jurídicos simulados.
- Notificaciones al contribuyente.

Nos dice la propuesta que existen casos en los que la autoridad no puede llevar a cabo la notificación, derivado de la ausencia del contribuyente en el domicilio fiscal o de un tercero con quien pueda entenderse dicha notificación, o bien, cuando el tercero se niegue a recibirla, no obstante que el notificador cumpla con la obligación de dejar el citatorio correspondiente para realizar la notificación en un día hábil posterior.

Para evitarlo proponen reformas a fin de que la autoridad tenga la facultad de realizar la notificación a los contribuyentes por cualquiera de los medios establecidos en el Artículo 134 del citado Código⁵.

- Disposiciones transitorias

Se da un plazo de tres meses posteriores a la entrada en vigor de este Decreto, para que las personas morales y físicas puedan corregir su situación fiscal. Lo anterior por haber dado cualquier efecto fiscal a los comprobantes fiscales expedidos por un contribuyente incluido en el listado a que se refiere el artículo 69-B, sin haber acreditado ante la propia autoridad fiscal en el plazo otorgado para tal

⁵ Este Artículo indica el procedimiento para llevar a cabo las notificaciones, entre otras, se permite hacerlo por estrados cuando la persona no esté localizable o se oponga a la diligencia de notificación.

efecto⁶, que efectivamente adquirieron los bienes o recibieron los servicios que amparan los citados comprobantes fiscales.

Septiembre 2019

⁶ El plazo para ello era de 30 días.