

BOLETÍN FISCAL

JUNIO 2021
OUTSOURCING

REFORMAS LEGALES EN MATERIA
DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL.
IMPLICACIONES DE SEGURIDAD
SOCIAL Y FISCALES

Sebastián Patiño Jiménez

IMPACTO EN MATERIA FISCAL Y UN
COMENTARIO CONSTITUCIONAL.

Juvenal Lobato Díaz



**tirant
lo blanch**
GRUPO EDITORIAL



Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C.

Apreciable lector,

El Boletín que está a punto de leer, es producto de una valiosa alianza entre la Academia Mexicana de Derecho Fiscal y la Editorial Tirant lo Blanch México. Este Boletín Fiscal que le presentamos es el fruto de la convergencia de algunos objetivos y metas de ambas entidades, como el de ofrecer contenido jurídico oportuno, de calidad y de alta especialización.

La Academia aporta en este proyecto los resultados de su labor académica en materia fiscal. Por su parte, la Editorial aporta su experiencia en la edición de documentos y sus inmejorables canales de difusión, permitiendo que este contenido esté a su alcance.

En lo sucesivo y con la regularidad que proceda, estaremos haciéndole llegar por esta vía, información con rigor científico y puntual, sobre las materias más pujantes en el mundo del Derecho Fiscal.

Esperando encuentre de utilidad nuestros contenidos, le dejamos un cordial saludo,

Atentamente,

Dr. Carlos Espinosa Berecochea

Presidente Academia Mexicana de Derecho Fiscal

Mtra. María Goerlich León

Directora de Tirant lo Blanch México

JUNTA NACIONAL DIRECTIVA DE LA ACADEMIA MEXICANA DE DERECHO FISCAL 2021 - 2023

Presidente

Carlos Espinosa Berecochea

Comisión Código Fiscal de la Federación

Augusto Fernández Sagardi

Vicepresidente

Yubani Ramírez Amayo

Comisión de Procesal Tributario

Raúl Bolaños Vital

Srio. General

Domingo Ruíz López

Comisión de Impuestos Internos

Rubén Aguirre Pangburn

Secretaria Técnica

Graciela Pompa García

Comisión de Impuestos Locales

Jorge Álvarez Banderas

Oficial Mayor

Gabriela Ríos Granados

Comisión de Academias Correspondientes

Carmen Arteaga Alvarado

Tesorero

Sergio Santinelli Grajales

Comisión de Tributación de Hidrocarburos

Paula Nava González

Vocal

Claudia Cervera Valee

Comisión de Derechos de los Contribuyentes

Virgilio Vallejo Montaña

Vocal

Miguel de Jesús Alvarado Esquivel

Comisión de Ética Tributaria

Dionisio Kaye López

Vocal

Dolores Omaña Ramírez

Comisión de Comercio Exterior

Jorge Montañez Ojeda

Comisión de Expresidentes

Arturo Pueblita Fernandez

Comisión de Seguridad Social

Sebastián Patiño Jiménez

Comisión Editorial

Miguel Buitrón Pineda

Comisión de Tributario Constitucional

Juvenal Lobato Díaz

Comisión de Tributario Penal

Agustín Celorio Vela

Comisión de Academias Correspondientes

Carmen Arteaga Alvarado

Comisión de Tributario Internacional

Carlos E. Wefte

ÍNDICE

REFORMAS LEGALES EN MATERIA DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL.
IMPLICACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y FISCALES

Sebastián Patiño Jiménez

IMPACTO EN MATERIA FISCAL Y UN COMENTARIO CONSTITUCIONAL.

Juvenal Lobato Díaz

REFORMAS LEGALES EN MATERIA DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL. IMPLICACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL Y FISCALES

I. IMPACTO EN LA LEY DEL SEGURO SOCIAL

Sebastián Patiño Jiménez

Coordinador de la Comisión de Seguridad Social

AMDF

En su edición vespertina del 23 de abril del presente, el Diario Oficial de la Federación publicó Decreto del Ejecutivo Federal por el que se reforman un total de ocho ordenamientos legales, en materia de subcontratación laboral.

El Decreto en comento contempló la reforma, adición y derogación de diversas disposiciones de los ordenamientos legales siguientes:

1. Ley Federal del Trabajo;
2. Ley del Seguro Social;
3. Ley del INFONAVIT;
4. Código Fiscal de la Federación;
5. Ley del Impuesto sobre la Renta;
6. Ley del Impuesto al Valor Agregado;
7. Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; y
8. Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

De acuerdo al Artículo Primero Transitorio del Decreto publicado, las reformas a las tres primeras Leyes antes listadas (Ley Federal de Trabajo; Ley del Seguro Social y Ley del INFONAVIT) entraron en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación; es decir, a partir del día sábado 24 de abril.

Por lo que respecta a las reformas al Código Fiscal de la Federación y las Leyes del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado entraron en vigor el 1 de agosto de 2021; y, finalmente, las referidas al sector público – listadas con los números 7 y 8 de la relación anterior - iniciarán su vigencia en el ejercicio fiscal 2022.

El Decreto publicado tomó como eje fundamental la Iniciativa que enviara a la Cámara de Diputados el Titular del Ejecutivo Federal el pasado 12 de noviembre de 2020.

Punto principal de las reformas aprobadas es la prohibición expresa de la subcontratación de personal, entendiéndose ésta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios, en beneficio de otra, de acuerdo al texto del nuevo artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo.

Similar prohibición para la subcontratación de personal se establece en el sector público, derivado de las reformas efectuadas a la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B del Artículo 123 Constitucional; y a la Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

A manera de excepción, la Ley laboral establece que la subcontratación de servicios o ejecución de obras especializadas se permite solo que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa beneficiaria de tales servicios y siempre que el contratista que se encargue de su ejecución esté registrado en un padrón público; registro cuyos procedimientos fueron posteriormente determinados por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

En lo referente específicamente a las reformas a la Ley del Seguro Social, éstas incluyeron:

1. **Reforma al artículo 15-A:** para referirlo ahora sólo a la contratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, precisando que deberán cumplir con las condiciones y requisitos que ahora establece la Ley Federal del Trabajo.

En este mismo numeral, se precisa la responsabilidad solidaria de la persona que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras cuando la persona contratada para prestar tales servicios incumpla con sus obligaciones en materia de seguridad social, en relación con los trabajadores utilizados para efectuar los servicios contratados.

Es decir, ya el numeral no contempla la posibilidad de la subcontratación de personal, al estar ahora expresamente prohibida por la Ley laboral, como lo comentamos líneas arriba.

Adicionalmente, se mantiene la obligación – ahora sólo de las personas físicas o morales que presten tales servicios especializados o ejecuten obras especializadas y ya no de las empresas que los contraten – a comunicar cuatrimestralmente al IMSS, dentro de los primeros 17 días de los meses de enero, mayo y septiembre, la información que en el mismo numeral se precisa, de los contratos celebrados en el cuatrimestre de que se trate. Esta información, según el Artículo Sexto Transitorio del Decreto, se deberá empezar a entregar dentro del plazo de 90 días naturales, contados a partir de la entrada en vigor del Decreto.

En este mismo artículo 15 A, se establece ahora la obligación de las personas que proporcionan tales servicios, de presentar al IMSS la copia del registro emitido por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

- 2. Derogación del segundo párrafo del artículo 75:** Congruente con las reformas al 15 A, antes referidas, se derogó este segundo párrafo del artículo 75, que establecía la opción de que las empresas subcontratistas de personal (ahora prohibidas con la reforma a la LFT) pudieran recibir del IMSS un registro patronal por cada una de las cinco clases establecidas en la Ley para la cotización en el Seguro de Riesgos de Trabajo.

En esta materia, el Artículo Quinto Transitorio del Decreto prevé que aquellos patrones que, al amparo de la disposición que se derogó, hubiesen obtenido del IMSS varios registros patronales, contarán con un plazo de 90 días naturales,

contados a partir de la entrada en vigor de las reformas, para dar de baja dichos registros y de ser procedente, solicitar al Instituto le otorgue un registro patronal, en términos de lo dispuesto por el Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF).

Concluído el antes referido plazo, el IMSS dará de baja los registros patronales por clase que no hubieran sido dados de baja por la empresa, de acuerdo a esta disposición. Aún se encuentra corriendo dicho plazo.

3. **Reforma a la fracción XXII del artículo 304 A:** Para incluir como infracción a la Ley – además de la no presentación - la presentación inoportuna de la información cuatrimestral de la celebración de los contratos de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, prevista en el artículo 15 A; y
4. **La adición del artículo 304 B, con una nueva fracción V:** Para incluir la multa correspondiente a las infracciones señaladas en el punto anterior; multa que se establece como equivalente al importe de 500 a 2,000 veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA).

De acuerdo al valor de la UMA vigente desde el 1 de febrero de 2021, la multa alcanzaría un monto que fluctuaría entre \$ 44,810.00 y \$ 179,240.00

Finalmente, es de comentar que – de acuerdo al artículo Séptimo Transitorio del Decreto – para efectos de la Ley del Seguro Social y durante los 90 días naturales siguientes a la entrada en vigor de la reforma, la migración de los trabajadores de las empresas que operaban con el carácter de subcontratistas laborales, hacia las empresas para las que efectivamente prestan sus servicios, se considerará como sustitución patronal, *“... siempre y cuando la empresa destino de los trabajadores reconozca los derechos laborales, incluyendo la antigüedad de los mismos y los riesgos de trabajo terminados, ante las instancias legales correspondientes.”*

El mismo numeral transitorio contempló las reglas aplicables al supuesto anterior, para efectos de la determinación de la clase, fracción y prima del Seguro de Riesgos de

Trabajo; reglas que, en nuestra opinión, deberán serán precisadas y complementadas mediante un Acuerdo del Consejo Técnico del IMSS.

Vencido el plazo de 90 días naturales antes mencionado, aplicarán las reglas previstas tanto en la Ley del Seguro Social como en el Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Fiscalización (RACERF).

La subcontratación no quedó eliminada. Quedó permitida por excepción. Con el espectro tan amplio y confuso de la reforma, se contempla un ámbito de aplicación no solo a las empresas que en algún momento utilizaron servicios de subcontratación de personal, sino ahora a todas las empresas que utilizan servicios especializados; un propósito muy alejado del inicialmente deseado.

IMPACTO EN MATERIA FISCAL Y UN COMENTARIO CONSTITUCIONAL.

Juvenal Lobato Díaz

**Coordinador de la Comisión de Derecho Tributario Constitucional
AMDF**

Los cambios en materia tributaria de la reforma en comento, como se indicó, fueron en el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), y consistieron en que:

1. No se dará efectos de deducción (ISR) o de acreditamiento (IVA) a los pagos realizados por Subcontratación de Personal, o bien, a los que no cumplan con los requisitos que al efecto se establecen cuando se trate de servicios especializados o ejecución de obras especializadas (“servicios especializados”) relacionadas con el objeto social o actividad económica preponderante del beneficiario.
2. Tampoco se darán tales efectos fiscales a los pagos por servicios en los que se proporcione o ponga personal a disposición del contratante cuando los “trabajadores” que se proporcionen o pongan a disposición hayan sido trabajadores del beneficiario y se hubieran transferidos al contratista, o bien, que abarquen las actividades preponderantes del contratante.
3. Se reconocen a los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial como “servicios especializados”, siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los recibe (servicios intercompañías o insourcing) y quienes los presten cuenten con el registro correspondiente ante la Secretaría de Trabajo y Previsión Social.
4. Se establece la responsabilidad solidaria para el contratante en el caso de la contratación de “servicios especializados”, por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los “trabajadores” con los que se presten los servicios.

5. Se considerara como “agravante” para la imposición de multas realizar la deducción o acreditamiento de pagos por “servicios especializados” sin cumplir con los requisitos respectivos.
6. Se establece como “infracción”, y la sanción (multa) correspondiente, que el contratista no proporcione la información y documentación relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales materia de IVA y de pago de ISR, de cuotas al seguro social y de aportaciones al INFONAVIT, de los “trabajadores”.
7. Se establece como “calificativa” del delito de defraudación fiscal simular “servicios especializados” o subcontratar personal.
8. En caso de contratar “servicios especializados”, para que proceda la deducción de los pagos o el acreditamiento del IVA respectivo, deberá obtenerse del contratista copia de los comprobantes fiscales de pago de los salarios de los “trabajadores” con los que se haya proporcionado el servicio o ejecutado la obra correspondiente, del recibo bancario por el entero de las retenciones, del pago de las cuotas al seguro social y del pago de las aportaciones al INFONAVIT, y la declaración del IVA y el acuse de recibo del pago correspondiente.
9. Finalmente, que la entrada en vigor de la parte relativa al ámbito fiscal será el 1 de agosto de 2021.

Ahora bien, una vez descritas las reformas en la parte fiscal, destacamos algunos comentarios sobre el particular:

A. Reforma profundamente fiscal.

A pesar de tratarse de una reforma que parte de dos premisas de carácter eminentemente laboral (Prohibir la Subcontratación de Personal y permitirla sólo en caso de servicios especializados o ejecución de obras especializadas), se trata de una reforma profundamente fiscal.

Lo anterior, aún cuando su impacto en la materia no lo veremos sino hasta cuando las autoridades fiscales (SAT, IMSS e INFONAVIT) ejerzan sus facultades de comprobación; en particular, el SAT, quien tendrá entre sus tareas definir si un contrato de prestación de servicios implica o no el suministro o puesta a disposición de personal y de ahí determinar, en su caso, no dar efectos de deducción (para el caso del Impuesto sobre la Renta -ISR-) ni de acreditamiento (para el caso del Impuesto al Valor Agregado -IVA-) a los pagos o contraprestaciones que se realicen por tal concepto (artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación), con el consecuente crédito fiscal.

B. Suministro o puesta a disposición de personal.

Como se mencionó, uno de los temas fundamentales será la calificación que, en su momento, deberá hacer el SAT sobre si una relación contractual implica o no el suministro o puesta a disposición de personal.

Al respecto, hay que considerar que en materia fiscal ya tenemos un antecedente sobre éste tipo de determinaciones por parte de la autoridad (y de la PRODECON) y justamente es la única parte de la reforma que implica la derogación de una norma tributaria (fracción IV, del artículo 1-A de la LIVA), esto es, la retención en materia de IVA, vigente a partir de enero de 2020, que contemplaba la obligación para quien recibía servicios a través de los cuales se ponía a su disposición, o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñara sus funciones en sus instalaciones, o de una parte relacionada, o incluso fuera de éstas, estando o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, independientemente de la denominación que se le diera a la obligación contractual.

De ahí que, en nuestra opinión, los contribuyentes deberán retomar el análisis y decisiones que hicieron para aplicar tal reforma, hoy derogada, con el fin de darle uniformidad y consistencia a consecuencias fiscales de sus relaciones contractuales.

C. Actividades **relacionadas** con el objeto social o actividad preponderante.

Mención especial merece en nuestra materia, la referencia expresa a que tal subcontratación de personal no podrá realizarse “*para desempeñar actividades **relacionadas** tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante*”, ya que en nuestra opinión esto implica darle una facultad más abierta al SAT al calificar qué servicios implicarán o no la citada puesta a disposición o suministro de personal, lo que no sucede en materia laboral que claramente precisa que se permitirá en aquellos casos de servicios u obras especializadas que no sean parte de su objeto social o de su actividad económica preponderante.

Esto no significa que en el actual análisis sobre las implicaciones de la reforma, los contribuyentes no se ocupen de los impactos en materia fiscal, todo lo contrario, es necesario que la perspectiva fiscal acompañe los movimientos o cambios laborales o corporativos que los contribuyentes decidan realizar para instrumentar la reforma.

D. Objetos sociales, ¿modificarlos?

Al respecto, será importante no perder de vista que cualquier modificación que pretenda realizarse a los objetos sociales de las empresas, como consecuencia última (en nuestra opinión) de la implementación de la reforma, debe cuidar el catálogo de deducciones que actualmente hacen, ya que pensar en limitar o restringir dichos objetos para “cumplir” con los cambios que nos ocupan podrían generar que otras deducciones vinculadas actualmente con ellos puedan eventualmente ser rechazadas por el SAT en el ejercicio de una facultad de comprobación.

E. Cumplimiento de obligaciones fiscales y de seguridad social.

Tal como se indicó, una de las reformas consiste en que para poder darle efectos de deducción o de acreditamiento a los pagos por la prestación de “servicios especializados” es que el contratante obtenga del contratista copia de los comprobantes fiscales de pago de los salarios de los “trabajadores” con los que se haya proporcionado el servicio o

ejecutado la obra correspondiente, del recibo bancario por el entero de las retenciones, del pago de las cuotas al seguro social y del pago de las aportaciones al INFONAVIT, y la declaración del IVA y el acuse de recibo del pago correspondiente.

Por ello y con el objeto de evitar cuestiones que obstaculicen el cumplimiento de la reforma, se sugiere que con la emisión de una constancia de cumplimiento de obligaciones en materia fiscal (formato 32-D, por ejemplo), y de seguridad social, por parte del IMSS y del INFONAVIT, por el contratista, se tuviera por cumplida tal obligación por el contratante y así no poner en riesgo su deducción y acreditamiento.

F. Efectos fiscales de la forma en qué se implemente la reforma.

Un último comentario que nos merece la reforma es que será necesario que los contribuyentes analicen las implicaciones fiscales de los movimientos laborales o corporativos que habrán de realizar para, en su caso, implementar la reforma, ya sea por la sustitución patronal que se realice, la transmisión de obligaciones o contratos que se deba hacer, o bien, las fusiones o escisiones de sociedades que fiera menester hacer.

Lo anterior, ya que no debemos perder de vista que la implementación de la reforma tiene tres perspectivas; una, con los proveedores que se tengan; otra, con los clientes que se cuenten; y, por último, por los servicios intercompañías que se realicen.

Finalmente, **el comentario de carácter constitucional** consiste en que valdría la pena que la Suprema Corte de Justicia de la Nación analice i) si medidas legislativas como las descritas, a la luz de un “test de proporcionalidad” *versus* los derechos a la libertad de trabajo o empresa y de contratación, cumplen con sus objetivos; ii) si no puede existir un trato inequitativo en comparación con los servicios contratados por entes públicos, iii) si no existe una violación al principio de irretroactividad de la ley por la obligación de cambiar las relaciones contractuales celebradas con anterioridad a la entrada en vigor de la reforma y iv) si establecer como sanción la imposibilidad de deducir, para efectos del ISR, o acreditar, para efectos del IVA, pagos o

contraprestaciones por la contratación de “servicios especializados” es una sanción excesiva o trascendental, contraria a lo establecido en el artículo 22 constitucional.



**tirant
lo blanch**
GRUPO EDITORIAL



Academia Mexicana de Derecho Fiscal A.C.