

Subcontratación de personal: Proporcionar personal o ponerlo a disposición de otro



El nuevo artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo (LFT) prohíbe en forma generalizada la “subcontratación de personal”. La nota distintiva de esta figura es que un patrón *proporciona o pone a disposición* a sus propios trabajadores en beneficio de otra persona, pero ¿qué se debe entender por proporcionar o poner trabajadores propios a disposición de otra persona? Desafortunadamente, las recientes reformas a la LFT no ofrecen mayor desarrollo, por lo que nos deja una mayor tarea interpretativa

10



Lic. y C.P. Christian R. Natera
Niño de Rivera, Socio de
Natera Consultores

INTRODUCCIÓN

Desde el pasado 23 de abril, fecha en que se publicó la reforma legal en materia de subcontratación de personal,¹ un gran número de empleadores han estado trabajando en ajustar sus esquemas de contratación y subcontratación de personal para cumplir cabalmente con la nueva regulación.

El primer reto por superar para la aplicación de las nuevas reglas es comprender cuándo se está ante una subcontratación de personal.

¹ “Decreto por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del 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 al Servicio 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.” (decreto). Publicado en la edición vespertina del DOF del 23 de abril de 2021

NUEVO ENFOQUE DE LA REGULACIÓN LABORAL DE LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL

El nuevo artículo 12 de la LFT prohíbe en forma generalizada la “subcontratación de personal”, entendiéndose esta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

A la luz de este artículo, tenemos que la nota distintiva de la subcontratación de personal es que un patrón proporciona o pone a disposición a sus propios trabajadores en beneficio de otra.

Desafortunadamente, las recientes reformas a la LFT no ofrecen mayor desarrollo de lo que se debe entender por “proporcionar o poner a disposición trabajadores propios en beneficio de otra”, lo que nos deja una mayor tarea interpretativa.

ASPECTOS FISCALES DE LA REGULACIÓN A LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL

También como parte de la adecuación al marco jurídico que regula la subcontratación de personal, se reformaron tres leyes fiscales: **(i)** el Código Fiscal de la Federación (CFF), **(ii)** la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y **(iii)** la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA). De conformidad con el artículo primero transitorio del decreto, las modificaciones a estos ordenamientos fiscales entrarán en vigor el 1 de agosto de 2021.

Mediante esta reforma se incorpora el artículo 15-D al CFF, el cual establece los aspectos esenciales del régimen fiscal que será aplicable a los pagos por subcontratación de personal:

Artículo 15-D. *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.*

Tampoco se darán efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los servicios en los que se proporcione o ponga personal a disposición del contratante, cuando se actualice cualquiera de los siguientes supuestos:

I. *Cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, originalmente hayan sido trabajadores de este último y hubieren sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, y*

II. *Cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición el contratista abarquen las actividades preponderantes del contratante.*

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, 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 el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente.

Los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial, también serán considerados como especializados siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba.

Al respecto, considero que este artículo presenta la esencia de la reforma porque establece los ejes principales del régimen fiscal al que estarán sujetos los pagos por subcontratación de personal:

- Como regla general, 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.

Asimismo, mediante la prohibición de la deducción y acreditamiento de los pagos en términos del segundo párrafo, se combaten otros esquemas contrarios a lo que se busca con la nueva regulación de la subcontratación de personal.

- Como excepción, 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, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la LFT y se cumpla con los demás requisitos establecidos en la LISR y LIVA.

Asimismo, se permite la deducción y acreditamiento de los pagos por subcontratación de servicios y obras complementarias o compartidas efectuados a empresas del mismo grupo de empresas en los términos que estipula el artículo 13 de la LFT.

Como se puede apreciar, mediante la reforma a las leyes fiscales se pretende reforzar el cumplimiento y observancia a lo que establece la LFT en materia de subcontratación. Por una parte, se impone un fuerte desincentivo económico consistente en la imposibilidad de deducir y acreditar los pagos por esquemas de subcontratación de personal que quedan prohibidos y, por otra, acepta la deducción y acreditamiento de pagos por esquemas de subcontratación que sí permite la legislación laboral, aunque sometiéndolos a requisitos adicionales y gravosos.

Desde luego, las reformas a las leyes fiscales no se limitan al referido numeral 15-D del CFF, sin embargo, su exposición y análisis rebasan el propósito de esta colaboración, por lo que me abstengo de ello y me conformaré con decir que las onerosas consecuencias económicas comentadas respecto del referido artículo se refuerzan con gravosos requisitos a cumplir en relación con servicios en donde está permitida la subcontratación y severos criterios por lo que hace a conductas infractoras o delictivas relacionadas con esquemas abusivos de subcontratación de personal.

El nuevo artículo 15-D del CFF y demás disposiciones correlativas regulan el régimen fiscal aplicable a los pagos o contraprestaciones por concepto de subcontratación de personal.

La legislación fiscal no establece definición alguna sobre el concepto de “subcontratación de personal”, por lo que de conformidad con el artículo 5 del CFF se estará a lo que al efecto señala la legislación

laboral, lo que lleva de vuelta a los numerales 12 y 13 de la LFT, donde la nota distintiva de la subcontratación de personal es que un patrón proporciona o pone a disposición a sus propios trabajadores en beneficio de otra persona.

Como se había establecido, las recientes reformas a la LFT no ofrecen mayor desarrollo de lo que se debe entender por “proporcionar o poner a disposición trabajadores propios en beneficio de otra”. Tampoco las nuevas disposiciones que regulan el régimen fiscal de los pagos por subcontratación de personal establecen definiciones o desarrollan el concepto, por lo que nos corresponde encontrar las respuestas necesarias mediante la interpretación.

Al respecto, se debe tener presente que las nuevas normas que regulan el régimen fiscal aplicable a los pagos por subcontratación de personal establecen cargas a los particulares, por lo que son de aplicación estricta de conformidad con lo estipulado en el artículo 5 del CFF.

Al no existir definición en el ordenamiento fiscal o laboral, se tiene que acudir a metodologías interpretativas que sean compatibles con el principio de aplicación estricta.

EXPERIENCIAS NORMATIVAS PREVIAS

Reconociendo las limitaciones que presentan los métodos de interpretación gramatical, sistemática y teleológica, es válido complementar el análisis con el método histórico, ya que existe un antecedente normativo cercano donde se hace referencia a la puesta de personal a disposición del contratante.

Se trata de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2020 y que quedará abrogado a partir del 1 de agosto de 2021, cuando entre en vigor el nuevo régimen fiscal aplicable a la subcontratación de personal.

A continuación, se transcribe el texto de la citada disposición:

Artículo 1-A. Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

...

*IV. Sean personas morales o personas físicas con actividades empresariales, **que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante** o de una parte relacionada de éste, **personal** que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, **independientemente de la denominación** que se le dé a la obligación contractual. En este caso la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.*

...

(Énfasis añadido.)

Esta disposición, dirigida a las personas morales y físicas con actividades empresariales, las obligó a efectuar una retención parcial del impuesto al valor agregado (IVA) que les trasladaran prestadores de servicios que pusieran personal a disposición del contratante, con independencia de la denominación que las partes hubiesen dado a la relación contractual y con independencia del lugar en el que el personal prestara sus servicios, así como de las facultades que el contratante tuviera para dirigir, supervisar o coordinar las actividades del contratista o su personal.

Desde luego, al hablar de una puesta de personal a disposición del contratante, la disposición generó muchas dudas en cuanto a su aplicación y el Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió el criterio normativo 46/IVA/N como parte de la Primera Resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2020.²

Dicho criterio normativo apareció también en la RM para 2021³ y se transcribe a continuación.

46/IVA/N Retención del 6% al impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción IV del artículo 1o.-A de la Ley del IVA

El artículo 1o.-A, fracción IV de la Ley del IVA señala que están obligadas a retener el impuesto que se les traslade, aquellas personas morales o personas físicas con actividades empresariales que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual y dicha disposición especifica que la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

Por su parte, el artículo 5 del CFF menciona que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que tratándose de normas de aplicación estricta es válido, para fines de su interpretación, acudir a diversos métodos, entre los que se encuentra el teleológico o exegético.

En este sentido, aun y cuando en el proceso legislativo que dio origen a la reforma al artículo 1o.-A, fracción IV de la Ley del IVA inicialmente se hacía mención a la retención del impuesto respecto de los servicios de subcontratación laboral a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, durante la dictaminación efectuada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se eliminó tal referencia y el precepto fue aprobado

² Este criterio forma parte del anexo 7 y se publicó en el DOF el 14 de mayo de 2020. La versión anticipada de la “Modificación al Anexo 7 de la Primera Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020” se dio a conocer en la página de Internet del SAT el 31 de enero de 2020

³ Este criterio fue publicado en el DOF el 11 de enero de 2021

...la nota distintiva de la subcontratación de personal es que un patrón proporciona o pone a disposición a sus propios trabajadores en beneficio de otra persona.

en esos términos, por lo que, para efectos fiscales, debe tenerse que, los servicios objeto de retención son los que se describen en el citado precepto, es decir, todos aquellos en los que se pone a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que, esté o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, e independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

*Por lo anterior, cuando una persona moral del Título II o del Título III de la LISR o una persona física con actividad empresarial, en su calidad de contratante, reciba servicios en los que se ponga personal a su disposición, se entiende que **habrá retención cuando las funciones de dicho personal sean aprovechados de manera directa por el contratante o por una parte relacionada de éste. Por el contrario, no habrá retención si los servicios prestados corresponden a un servicio en el que el personal del contratista desempeña funciones que son aprovechadas directamente por el propio contratista.***

(Énfasis añadido.)

Desde luego, existen claras diferencias entre el supuesto normativo previsto en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA y la nueva regulación que aplicará a los pagos por subcontratación de personal.

No pretendo hacer una comparación exhaustiva de estas hipótesis normativas, sino identificar en la experiencia obtenida de la aplicación de la retención del IVA, aquello que pueda ser útil para desentrañar el sentido de lo que habrá de entenderse por "proporcionar o poner a disposición trabajadores propios del contratista en beneficio de otra persona (contratante)".

Por tanto, advierto dos diferencias que considero dignas de mencionar:

La primera consiste en la calificación del contratante. Para ubicarse en la hipótesis de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, el contratante debe ser una persona moral o una persona física con actividades empresariales, característica que ha estado presente desde la primera aparición de la obligación de retención del IVA. Sin embargo, para efectos de la nueva regulación fiscal aplicable a los pagos por subcontratación de personal, el contratante puede ser cualquier persona física o moral, pues no se requiere mayor calificación para poder subcontratar personal.

La segunda diferencia que encuentro relevante entre la nueva regulación fiscal de los pagos por subcontratación de personal y la retención del IVA prevista en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA está en el alcance del supuesto normativo. La retención resultaba aplicable a supuestos más allá de la subcontratación laboral, como se aclaró en el tercer párrafo del criterio normativo 46/IVA/N.

Por su parte, el régimen aplicable a los pagos por subcontratación de personal queda circunscrita a la subcontratación de personal, como está entendida en los artículos 12 y 13 de la LFT, tal como lo demuestran las referencias a las disposiciones laborales, el contexto y alcance del decreto mismo.

Por lo que hace al sentido que debe darse al concepto de poner personal a disposición de otra persona, creo que del criterio normativo transcrito se desprenderse que:

- El SAT considera que un prestador de servicios (contratista) pone personal a disposición del



contratante, cuando las funciones de dicho personal sean aprovechadas de manera directa por el contratante.

De mantenerse este criterio por parte de la autoridad fiscal, en estos casos, considerará que se está ante una subcontratación de personal.

- Por el contrario, en aquellos casos en los que el propio contratista aprovecha directamente las funciones que desempeñan sus trabajadores, se considerará que el personal no se puso a disposición del contratante.

Cabe mencionar que en su página de Internet, el SAT publicó una lista de preguntas frecuentes relacionadas con la aplicación de la retención del IVA prevista en la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA. Hasta la fecha de elaboración de esta colaboración, esa lista contiene 15 ejemplos prácticos en los que el SAT concluye si aplica o no la retención.

Desde luego, algunos casos son más claros y sencillos que otros, pero parece que en todos está presente el enfoque interpretativo adoptado por el SAT en el criterio 46/IVA/N, consistente en identificar a la persona que obtiene un beneficio directo e inmediato de las funciones realizadas por el personal del contratista o prestador del servicio.

Si dicho beneficio (aprovechamiento, como lo llamó el SAT en su criterio normativo) lo obtiene en forma

directa el contratante, se considera que el personal fue puesto a su disposición. En congruencia, cuando el beneficio es obtenido de manera directa por el contratista, entonces se considera que el personal no se puso a disposición del contratante.

Supongo que dada la reciente, de la experiencia derivada de la aplicación de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA y tomando en consideración que bajo los nuevos numerales 12 y 13 de la LFT, la nota distintiva de la subcontratación de personal está en que el contratista preste un servicio al contratante en el que proporcione o ponga a su personal a disposición del contratante, el SAT mantendrá, en lo conducente, la solución interpretativa adoptada en el criterio 46/IVA/N para determinar cuándo se considera que una persona (contratista) proporciona a sus trabajadores o los pone a disposición de otra persona (contratante). El tiempo nos dará la razón o nos corregirá.

Además de lo que publique el SAT respecto del nuevo régimen fiscal aplicable a los pagos por subcontratación de personal, habrá que estar atentos a lo que den a conocer las autoridades laborales y de seguridad social para poder tener un panorama amplio y claro del primer elemento a comprender en la nueva regulación: Qué debemos entender por proporcionar o poner trabajadores propios a disposición de otra persona. •