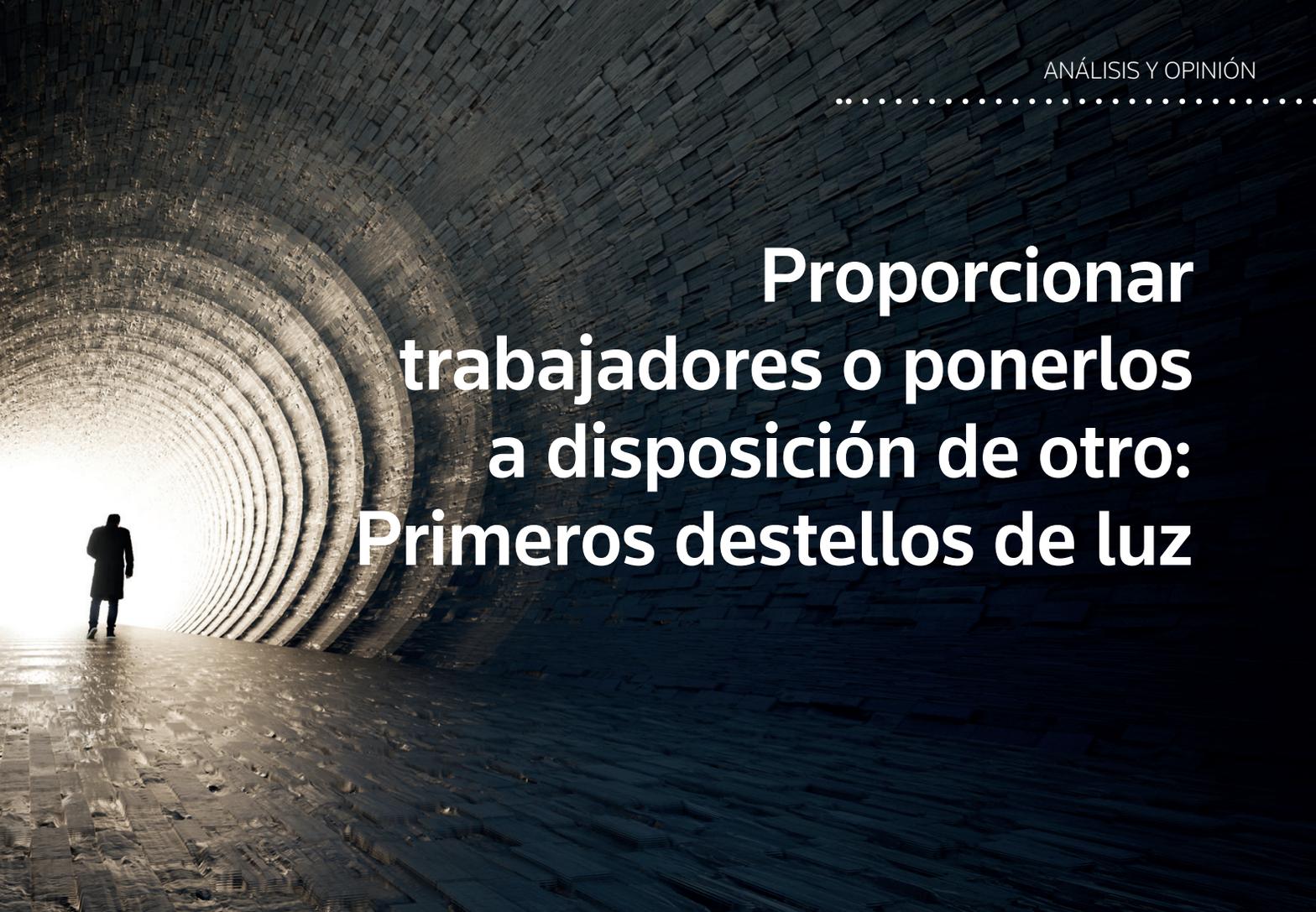


# Proporcionar trabajadores o ponerlos a disposición de otro: Primeros destellos de luz



La nota distintiva de la subcontratación de personal es que un patrón proporciona o pone a disposición a sus propios trabajadores en beneficio de otro. Sin embargo, las nuevas reglas no aclaran expresamente qué se debe entender por proporcionar o poner trabajadores propios a disposición de otra persona. Después de varios meses de oscuridad, llegan los primeros destellos de luz sobre este concepto

65

## INTRODUCCIÓN

En la revista de consulta fiscal **PUNTOS FINOS** de julio de 2021, se publicó el artículo titulado “Subcontratación de personal: Proporcionar personal o ponerlo a disposición de otro”, en el cual se destacaba la importancia de saber en qué casos se considera que una persona proporciona o pone a sus trabajadores a disposición y en beneficio de otra persona, pues la nueva regulación sobre subcontratación no lo establece en forma expresa.

Después de algunos meses de lidiar con la interpretación y aplicación de la reforma a la subcontratación,



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

La importancia de la interpretación para establecer si se proporcionan trabajadores a otra persona o se ponen a su disposición crece, pues tendrá una dimensión laboral y también una fiscal.

se reitera la apreciación sobre la imperiosa necesidad de construir una definición –o cuando menos, algunos lineamientos– sobre este concepto.

Si bien las autoridades competentes no han establecido una definición, sí se han conseguido algunos avances al respecto, por lo que en esta colaboración retomaré los aspectos que se consideran más relevantes del artículo publicado en julio, para plasmar un contexto el cual permita tomar en cuenta la experiencia ganada en estos meses de aplicación de las disposiciones, así como algunas ideas que ha recopilado la autoridad laboral a partir del diálogo que ha mantenido con el sector privado con motivo de la aplicación de la reforma.

En la referida colaboración se partía de que la Ley Federal del Trabajo (LFT) define a la subcontratación de personal como aquella situación en la que un patrón (persona física o moral) proporciona o pone a disposición a sus propios trabajadores en beneficio de otra persona.

Al respecto, se destacó que la LFT no establece una definición sobre lo que se debe entender por “proporcionar o poner trabajadores propios a disposición de otra persona”, por lo que deja una mayor tarea interpretativa.

También se señalaba que las nuevas disposiciones que regulan el régimen fiscal de los pagos por

subcontratación de personal o los pagos por servicios u obras especializados que permite el artículo 13 de la LFT, tampoco establecen una definición o desarrollan el concepto de lo que se debe entender por “proporcionar trabajadores o ponerlos a disposición de otro”.

La importancia de la interpretación para establecer si se proporcionan trabajadores a otra persona o se ponen a su disposición crece, pues tendrá una dimensión laboral y también una fiscal.

Respecto de la dimensión fiscal, no se debe perder de vista 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 que estipula el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación (CFF).

Al no existir definición expresa en el ordenamiento fiscal o laboral, se tendrá que acudir a metodologías interpretativas que sean compatibles con los principios esenciales de la legislación laboral y también con el principio de aplicación estricta, por lo que hace a su dimensión fiscal.

Reconociendo las limitaciones de los métodos de interpretación gramatical, sistemática y teleológica para resolver este problema interpretativo, sugiero complementar el análisis con el método histórico, pues se advierte 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 Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), que entró en vigor el 1 de enero de 2020, y que quedó abrogada a partir del 1 de Octubre de 2021.

A continuación se transcribe el texto de esa disposición, en el cual se enfatiza la referencia a la puesta de personal a disposición de un tercero:

**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.)

La novedosa referencia de poner personal a disposición del contratante generó muchas dudas en cuanto a su interpretación y aplicación, por lo que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) tuvo que emitir el criterio normativo 46/IVA/N,<sup>1</sup> el cual estuvo vigente como parte de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para los ejercicios fiscales 2020 y 2021.

A continuación se transcribe el criterio normativo recién citado:

**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 específica 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 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.)

<sup>1</sup> Este criterio forma parte del anexo 7 de la RM y fue publicado 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

**...parece desprenderse que el SAT consideró que un prestador de servicios (contratista) pone a su personal a disposición del contratante, cuando las funciones de ese mismo sean aprovechadas de manera directa por el contratante.**

Desde el trabajo publicado en julio se señaló que existen claras e importantes 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 obstante, podría ser ilustrativo recurrir a la experiencia obtenida de la aplicación de la retención del impuesto al valor agregado (IVA), a fin de rescatar aquello que pueda ser útil para desentrañar el sentido de lo que se habrá de entender por “proporcionar o poner a disposición trabajadores propios del contratista en beneficio de otra persona (contratante)”.

Del análisis del criterio normativo transcrito parece desprenderse que el SAT consideró que un prestador de servicios (contratista) pone a su personal a disposición del contratante, cuando las funciones de ese mismo sean aprovechadas de manera directa por el contratante.

Por lo contrario, cuando sea el propio contratista quien aprovecha directamente las funciones que desempeñan sus trabajadores, se considerará que el personal no se puso a disposición del contratante.

Conviene recordar que el SAT publicó en su página de Internet 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, donde se presentan varios ejemplos que ayudan a comprender el sentido del referido criterio normativo.

Por su parte, en la colaboración publicada en julio se señaló que el SAT mantendría, 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). Hasta este momento, el SAT no ha emitido pronunciamiento al respecto.

Sin embargo, la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) publicó la “Guía para cumplir con las obligaciones en materia de registro en el REPSE<sup>2</sup> para las personas físicas o morales que ejecuten servicios u obras especializadas, en el marco de la reforma en materia de subcontratación” (guía), documento que indica haber sido emitido el 26 de agosto de 2021 en la Ciudad de México.

## DESTELLOS DE LUZ

De acuerdo con la guía, esta tiene como objetivo dar certidumbre y claridad sobre las reglas para obtener y exigir el registro de actividades especializadas en el padrón de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas, conocido como Repse.

Para ello, la guía aclara que están obligadas a registrarse ante el Repse las personas físicas o morales que presten servicios especializados o realicen obras especializadas, y que deseen proveer esos servicios especializados a un tercero (contratante), siempre que para ello deban poner trabajadores propios a disposición del tercero (contratante).

En congruencia, el mismo documento aclara que en el caso de que en la prestación de servicios o ejecución de obras especializadas no se proporcionen trabajadores al contratante o no se pongan a su

<sup>2</sup> Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas

disposición, no será necesario contar con el registro ante el Repse.

Además de ofrecer aclaraciones tan importantes como la anterior, la guía incluye una sección titulada "Aspectos a considerar", en la cual ofrece aclaraciones sumamente interesantes, entre las que se encuentran algunos lineamientos para determinar si en la prestación de los servicios o la ejecución de las obras especializados, el contratista pone a sus trabajadores a disposición del contratante.

A continuación transcribiré solamente aquellas que considero más relevantes para tal propósito:

**1.** *El proporcionar o poner a disposición trabajadores propios en beneficio de un tercero, se configurará cuando uno o varios trabajadores lleven a cabo los servicios especializados en un espacio o centro de trabajo (propiedad, o bajo la administración o responsabilidad del contratante) distinto de aquél con quien guardan una relación laboral (contratista), por lo cual el contratista debe contar con el REPSE y éste debe quedar plasmado en el instrumento jurídico suscrito entre contratante y contratista.*

**2.** *En los casos en que los trabajadores de una empresa desarrollen labores en las instalaciones de otra, se considerará que se proporciona o pone a disposición personal, cuando los trabajadores de la primera desempeñen sus labores en las instalaciones de la segunda de manera permanente, indefinida o periódica; por lo que, en este caso, la empresa que proporciona o pone a disposición los trabajadores deberá contar con el registro ante el REPSE y acreditar el carácter especializado de las labores que sus trabajadores llevan a cabo en las instalaciones de la otra, siempre y cuando no tengan el mismo objeto social o actividad económica preponderante.*

**3.** *Son indicios de que se proporcionan o ponen a disposición trabajadores todas aquellas labores que se realicen en las instalaciones de una empresa, establecimiento o centro de trabajo por personal que no sean trabajadores de éstos; por lo que en el desarrollo de una inspección de trabajo se deberá acreditar la naturaleza de los servicios que estos trabajadores prestan en las instalaciones del tercero y que las labores que desempeñan no corresponden al objeto social ni a la actividad económica*

*preponderante de éste; en caso de que se trate de una puesta a disposición de trabajadores, la persona empleadora deberá contar con el REPSE, sin perder de vista que no debe existir ningún esquema de simulación en perjuicio de los trabajadores.*

...

**6.** *Las actividades encaminadas a proporcionar o poner a disposición personal son todas aquellas en las cuales no se actualicen los elementos que constituyan una relación laboral entre el personal del contratista y la contratante (SUBORDINACIÓN).*

...

**10.** *En aquellos casos en que exista una prestación de servicios con independencia del origen de la relación jurídica contractual, en donde exista la puesta a disposición de trabajadores se deberá contar con el REPSE.*

...

A partir de estos elementos se desprende que, según los criterios que la STPS plasmó en la guía, un empleador proporciona a sus propios trabajadores a otra persona o los pone a disposición de esta cuando:

**1.** Uno o varios trabajadores del contratista realizan su trabajo en un lugar o centro de trabajo que no pertenece al contratista, sino que es propiedad, o está bajo la administración o responsabilidad del contratante, quien es una persona distinta de aquella con quien guardan una relación laboral (contratista).

**2.** En congruencia, se considera que existen indicios de que se proporcionan o ponen a disposición trabajadores en todas aquellas operaciones en las que los trabajadores del contratista ejecuten sus labores en las instalaciones de una empresa, establecimiento o centro de trabajo que no pertenezca o corresponda al contratista.

Por tanto, en el desarrollo de una inspección de trabajo el contratante deberá acreditar que los servicios que estos trabajadores prestan en sus instalaciones corresponden a la prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas que permite el artículo 13 de la LFT, y que se cumple con todos los requisitos que ese artículo establece, por lo que el contratista deberá contar con su registro ante el Repse.

**...en el desarrollo de una inspección de trabajo el contratante deberá acreditar que los servicios que estos trabajadores prestan en sus instalaciones corresponden a la prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas que permite el artículo 13 de la LFT, y que se cumple con todos los requisitos que ese artículo establece...**

**3.** Lo señalado en los puntos anteriores resulta muy útil para comenzar a aproximarnos a la construcción del concepto “proporcionar o poner a disposición trabajadores propios en beneficio de un tercero”. Sin embargo, se requiere un mayor desarrollo para que ese término no se desborde hacia relaciones en donde sería muy cuestionable hablar de una puesta de trabajadores a disposición del contratante.

Se puede pensar, por ejemplo, en que el servicio de Internet contratado por una compañía presenta alguna falla y el prestador del servicio requiere efectuar algunas maniobras en las instalaciones de la empresa contratante para restablecerlo.

En este supuesto, los trabajadores del prestador del servicio acudirán a las instalaciones de la empresa contratante y realizarán su trabajo allí por un breve periodo de tiempo hasta lograr restablecer el servicio.

De conformidad con lo indicado en los párrafos anteriores, habría indicios de una posible puesta de trabajadores a disposición, pero se tendría que cuestionar si eso es correcto y si es lo que se pretende con la reforma a la subcontratación.

En mi opinión, la respuesta es contundentemente negativa. A la luz del propósito que persigue la reforma al régimen de subcontratación laboral, se busca limitar y regular la práctica de obtener –a través de otra(s) empresa(s)– trabajadores que realicen ciertas funciones que requiere la compañía contratante.

En este sentido, la subcontratación debe entenderse como una alternativa a la contratación laboral directa y, por tanto, solamente debería considerarse que puede existir si la empresa contratante está en una situación de necesidad, conveniencia o posibilidad de efectuar la contratación directa de esos trabajadores.

En el ejemplo del técnico que trabaja para el prestador del servicio de Internet, y que acude a las instalaciones de la empresa contratante del mismo, es claro que no va para realizar una función o trabajo que esa contratante requiera, por lo que no debería de considerarse que el técnico se puso a disposición de la contratante.

En el mismo, resulta incontrovertible que los trabajadores del contratista se mantienen exclusivamente a disposición de este, pese a que necesiten acudir a las instalaciones de la empresa contratante (al igual que a otros puntos donde se encuentren las centrales, troncales o registros que deberán revisar físicamente para evaluar el estado y condiciones de la conexión).

En este caso, se está ante una prestación de servicios en la que no se ponen trabajadores a disposición del contratante, aunque el técnico acuda a las instalaciones de este. Por ello, no se estaría en el supuesto normativo del artículo 13 de la LFT y no será necesario solicitar al prestador del servicio su registro ante el Repse.

**4.** Considero que por lo expresado en el punto anterior, la guía aclara que en los casos en que los trabajadores de una empresa desarrollen labores en las instalaciones de otra, se considerará que se proporciona o pone a disposición personal, cuando los empleados de la primera, desempeñen sus labores en las instalaciones de la segunda de manera permanente, indefinida o periódica.

Es decir, una presencia meramente eventual que surge por una necesidad que no puede calificarse

como permanente, de duración indefinida o periódica, sino que es simplemente aislada, no debe ser considerada como generadora de una puesta de trabajadores a disposición del contratante, ni mucho menos de que se le estén proporcionando los mismos.

Me parece atinado que la guía aclare que se considerará que se proporciona o pone a disposición personal, cuando los trabajadores de la contratista desempeñen sus labores en las instalaciones de la contratante de manera permanente, indefinida o periódica.

Considero que mediante esta aclaración se reconoce que el proporcionar o poner trabajadores a disposición del contratante presupone identificar que este requiere que la empresa contratista, a través de sus trabajadores, resuelva una necesidad que deberá atenderse en forma permanente, por un periodo indefinido de tiempo o de forma periódica.

Esa situación ubica a la persona contratante en la disyuntiva de satisfacer esa necesidad mediante una contratación directa del personal o acudir a una empresa contratista que resuelva su necesidad mediante la prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas y ponga a su disposición a los trabajadores que se requieran.

**5.** Otra aclaración que considero atinada y muy relevante por las confusiones que frecuentemente se encuentran en la práctica es que la puesta de trabajadores propios del contratista a disposición del

contratante no supone que exista subordinación entre el contratante y los trabajadores.

En congruencia, estimo que resulta igualmente irrelevante el que el contratante cuente (o no) con algún grado de facultades para fijar las tareas del contratista y cuestiones circunstanciales relacionadas con la forma en cual los trabajadores de este deberán realizar sus tareas.

## COMENTARIOS FINALES

Reconociendo que todavía se requiere mucho trabajo para construir un buen concepto sobre “proporcionar o poner a disposición trabajadores propios en beneficio de un tercero”, se aprecia el esfuerzo realizado por la STPS y las aclaraciones plasmadas en la guía. Es bueno ver los primeros destellos de luz en el tan oscuro túnel en que se estaba respecto de la interpretación del concepto.

En mi opinión, parece interesante que aunque la guía no hace referencia alguna al criterio normativo 46/IVA/N, las aclaraciones interpretativas que ofrece conducen a resultados interpretativos congruentes con los que se obtiene la solución que se adoptó en ese criterio. Quizá son dos caminos, los cuales permiten llegar al mismo resultado.

Por lo pronto, se seguirá trabajando en la interpretación de las disposiciones para avanzar en la construcción del concepto y se estará pendiente respecto de lo que publiquen las distintas autoridades sobre este tema. •

Para acceder a la Guía para cumplir con las obligaciones en materia de registro en el Repse escanee el Código QR

