

El aspecto fiscal de la nueva subcontratación en México

The tax aspect of the new outsourcing in Mexico

Dra. Rocío Salas Chávez
Facultad de Administración Fiscal y Financiera
Universidad Autónoma de Coahuila
r.salas@uadec.edu.mx
<https://orcid.org/0000-0001-9459-3756>

PhD Juan Gerardo Alba Belmontes
Unidad académica extensiva en Gómez Palacio
Universidad Pedagógica de Durango
jgalba66@hotmail.com

Alumno Emmanuel Carrillo González
Facultad de Administración Fiscal y Financiera
Universidad Autónoma de Coahuila

RESUMEN

La subcontratación en México es un tema que ha generado mucha controversia ya que tuvo grandes beneficios para muchas industrias que dieron un correcto uso al esquema, sin embargo, también ha sido utilizado por muchos empresarios como una vía para evasión y “ahorro” de sus obligaciones; como lo es el pago de las utilidades a los trabajadores y el pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Fue utilizada como una deducción autorizada para efectos del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado logrando así un doble beneficio fiscal.

El nivel de explotación de esta figura ha sido tal, que en nuestro país la subcontratación ha sido considerada por las autoridades fiscales como una actividad vulnerable. La reforma que inició en el año 2019 incluye cambios en la ley federal del trabajo, ley del seguro social, ley del INFONAVIT, código fiscal de la federación, ley del impuesto al valor agregado, ley del impuesto sobre la renta, también tiene repercusiones en la ley federal para la prevención e identificación de operaciones con recursos de procedencia ilícita, mejor conocida como la ley Antilavado, por lo que se considera un delito fiscal como delincuencia organizada, por ende afectó también a la ley federal contra la delincuencia organizada, código nacional de procedimientos penales, ley de seguridad nacional, código penal federal y código fiscal de la federación.

Aunque el tema principal de este artículo es la reforma laboral en materia de subcontratación, es necesario abordar algunos aspectos legales, fiscales, de seguridad social e incluso aspectos penales ya que un contribuyente que pretenda abusar de este esquema para pagar menos impuestos podrá ser sancionado por la vía penal.

Con la nueva reforma de *outsourcing* en materia de subcontratación es contemplada una serie de cumplimientos en materia de registros, controles y presentación de información de las empresas contratistas, es imprescindible que los empresarios conozcan las nuevas obligaciones ya que las sanciones aplican no sólo a la empresa que ofrece el servicio sino

también a las entidades que subcontraten o apliquen el beneficio, que dependiendo de su magnitud, la subcontratación de personal podría calificar como un delito de defraudación fiscal.

Palabras clave: Subcontratación, beneficio fiscal, evasión, impuestos.

ABSTRACT

Subcontracting in Mexico is an issue that has generated a lot of controversy since it had great benefits for many industries that used the scheme correctly, however, it has also been used by many businessmen as a way to evade and "saving" their obligations. ; as is the payment of profits to workers and the payment of worker-employer contributions to the Mexican Institute of Social Security and the Institute of the National Housing Fund for Workers. It was used as an authorized deduction for income tax and value added tax purposes, thus achieving a double tax benefit.

The level of exploitation of this figure has been such that in our country subcontracting has been considered by the tax authorities as a vulnerable activity. The reform that began in 2019 includes changes in the federal labor law, social security law, INFONAVIT law, federal tax code, value added tax law, income tax law, it also has repercussions on the federal law for the prevention and identification of operations with resources of illicit origin, better known as the anti-money laundering law, which is why it is considered a fiscal offense such as organized crime, therefore it also affected the federal law against organized crime, code national criminal procedures, national security law, federal criminal code and fiscal code of the federation.

Although the main topic of this article is labor reform in terms of subcontracting, legal, fiscal, social security and even criminal aspects will also be addressed, since a taxpayer who intends to abuse this scheme to pay less taxes may be sanctioned by the criminal way. With the new outsourcing reform in terms of subcontracting, it contemplates a series of compliances in terms of records, controls and presentation of information of the contractor companies, it is essential that the employers know the new obligations, since the sanctions

apply not only to the company that offers the service but also to the entities that subcontract or apply the benefit, which depending on its magnitude, the subcontracting of personnel could qualify as a crime of tax fraud.

Keywords: Subcontracting, fiscal benefit, evasion, taxes.

INTRODUCCIÓN

A principios de 2021 la secretaria del trabajo y previsión social (STPS) publicó que durante el primer operativo para supervisar el correcto cumplimiento de la Ley Federal del Trabajo, realizado en septiembre de 2019 en coordinación con el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), el Servicio de Administración Tributaria (SAT) la Procuraduría Fiscal, el INFONAVIT, la Unidad de Inteligencia Financiera (UIF), quedaron evidenciadas una serie de medidas que han afectado a millones de trabajadores en México. Mismos que eran privados de la participación de utilidades de la empresa, de recibir aguinaldo, prima vacacional, derecho a pertenecer a un sindicato y no generar antigüedad en sus empleos.

Las empresas revisadas, (se desconoce el número exacto de empresas revisadas, pero según la Secretaría de Trabajo y previsión social, se estimaban cerca de seis mil empresas que aplicaban un esquema de subcontratación abusiva) tenían bajo el esquema de subcontratación el 83% de su plantilla. El otro 17% tenía subcontratado al 95.5% de la plantilla. El 75% de los trabajadores eran registrados ante el IMSS con salarios menores a los reales. En algunos casos no estaban registrados en las actividades desempeñaban realmente, con el fin de bajar su prima de riesgo.

El 29% de las empresas inspeccionadas renovaba mensualmente el contrato a los trabajadores, provocando la incertidumbre de saber si el próximo mes tendrían empleo. Otro dato es que el 95% de las empresas inspeccionadas conseguía a sus trabajadores a través de entre 3 y 6 empresas contratistas, las cuales fungían como intermediarias para evadir ciertas obligaciones (Secretaría de Trabajo y Previsión Social, Comunicado 0001/2021)

El *outsourcing* es una tendencia actual que ha formado parte importante de las decisiones administrativas de los últimos años de muchas de las empresas nacionales e internacionales (Alvarado Hernández, 2013) En los últimos años ha tenido cambios importantes despertando el interés de diferentes profesionistas: Contadores, abogados y fiscalistas. ¿Cuáles son los factores que detonaron la evolución de la subcontratación en México en los últimos años? Para dar respuesta a este cuestionamiento, se analizaron artículos publicados en diferentes medios y que fueron escritos por diferentes expertos en la materia.

Este trabajo de investigación pretende analizar y dar a conocer las reformas en materia fiscal a cerca de la subcontratación, así como todos los aspectos legales y laborales que implican estos cambios y cómo dar un correcto cumplimiento con base en la nueva reforma. Algunas empresas lo empezaron a implementar como un esquema de evasión fiscal para dejar de cumplir con sus obligaciones tributarias ante el IMSS, Infonavit y el SAT, generando repercusiones tanto para las autoridades fiscales como para los trabajadores que son el sector más perjudicado ya que son violados sus derechos que les corresponden por ley.

El interés por analizar este régimen y sus ilegalidades surge para concientizar a todos los trabajadores sobre sus derechos contemplados en la constitución política mexicana así como en las leyes que de ella emanan, además de concientizar a los empresarios a cerca de las infracciones y multas a las que se pueden hacer acreedores por un mal manejo y cumplimiento en materia laboral ya que la subcontratación es considerada como una actividad vulnerable y derivado de las modificaciones al código fiscal y penal hoy en día se considera como defraudación fiscal y la pena para este delito es la cárcel.

SUBCONTRATACIÓN LABORAL

El artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo (2022) define lo que se entiende por subcontratación de la siguiente manera;

“... entendiéndose ésta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra”

De lo anterior pueden surgir muchas dudas ya que la definición es muy general, podemos resumir que la subcontratación es cuando una persona física o moral por medio de un contrato pone a disposición de otra persona física o moral trabajadores para que esta última se beneficie de ellos, sin embargo, es importante hacer notar que la subcontratación como tal quedó prohibida con la nueva reforma laboral que entró en vigor el 23 de abril de 2021.

“Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose ésta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra” (Pérez Chávez y Fol Olguín, 2022),

Permitiéndose la subcontratación especializada, esto es, cuando no forma parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa beneficiaria, como lo menciona el artículo 13 de la Ley Federal del Trabajo:

“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 éstos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público a que se refiere el artículo 15 de esta Ley”.

Se debe destacar que los contratistas se deben registrar ante un padrón público y se debe acreditar el carácter especializado de su servicio por medio de la información y documentación relacionada con la capacitación, certificaciones, tecnología, activos, maquinaria, nivel de riesgo, rango salarial promedio y experiencia en el servicio, además de contar con el contrato escrito que debe tener número de su registro ante el padrón de prestadores de servicios especializados (Pérez Chávez y Fol Olguín, 2022).

La subcontratación es una posibilidad para que las empresas deleguen en manos de los expertos, actividades que no están relacionadas con el giro principal del negocio, ya que requieren de tiempo para enfocarse en la operación y crecimiento del mismo, reducir costos, mantener su liderazgo, entre otras tareas, dando oportunidad a que el contratista, brinde sus servicios especializados, quien debe cumplir con algunos requisitos: registrarse ante el padrón público REPSE (Registro de prestadores de servicios especializados u obras

especializadas) renovar su registro cada cuatro años, tener debidamente los contratos con quienes reciben los servicios, informar trimestralmente sobre los contratos celebrados para efectos del IMSS e INFONAVIT.

Por otro lado el contratante tiene la responsabilidad de investigar a quienes le brindaran los servicios ya que es responsable solidario con ellos en caso de que no cumplieran con sus obligaciones fiscales, además de vincular directamente con defraudación fiscal a quienes no cumplan con las disposiciones de la ley federal del trabajo y que empleen el *outsourcing* de una manera diferente a las leyes y la pena de cárcel contenida en artículo 108 del código fiscal, además de cuantiosas multas, esto se hizo para tener más control sobre las actividades de los contratistas y evitar que se siga utilizando a la subcontratación como medio de evasión fiscal.

EL EFECTO FISCAL DE LA REFORMA AL OUTSOURCING

La reforma legal realizada en torno a la subcontratación laboral ocasiona que se hayan modificado diversos ordenamientos de carácter fiscal, como lo es el Código Fiscal de la Federación (CFF), la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR) y la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

La reforma a los tres ordenamientos fiscales está contenida en el Artículo Primero Transitorio del Decreto de reformas y entró en vigor a partir del 1º de agosto de 2021. También se adicionó el artículo 15-D del CFF donde se establece que no tendrá efecto fiscal ni de deducción como de acreditamiento, los pagos realizados cuando se subcontrate personas que desarrollen actividades del giro preponderante del contratante o que estén relacionadas con el objeto social de la empresa.

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”.

En cuanto 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, serán deducibles para ISR y acreditable el IVA respectivo, siempre que el contratista cuente con el registro en la STPS, 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.

Deducción y acreditamiento fiscal

Las reformas al código fiscal entraron en vigor a partir del 1 de agosto de 2021 como se muestra a continuación:

“PRIMERO TRANSITORIO. El presente Decreto entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, con excepción de lo previsto en los Artículos Cuarto, Quinto y Sexto (CFF, LISR, LIVA) del presente Decreto, que entrarán en vigor el 1 de agosto de 2021 y lo previsto en los Artículos Séptimo y Octavo (sector Gobierno) del presente Decreto entrarán en vigor en el ejercicio fiscal 2022”.

La adición al código fiscal está en el artículo 15 la fracción D en donde se establecen los requisitos para la deducción y acreditamiento para efectos de subcontratación,

mencionando principalmente que no tendrán efectos fiscales las operaciones de subcontratación que estén relacionadas con el objeto social del contratante, además nos dice que tampoco se dará efecto fiscal cuando se actualicen 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”.

Estas disposiciones son un candado para que no haya un mal manejo de outsourcing, ya que la primera fracción contempla a los contribuyentes que, aprovechando este esquema, trasladan parte de su planilla de trabajadores a la contratista para así dejar de tener la obligación de pagar sus prestaciones de seguridad social y evitar las cargas administrativas.

La segunda fracción señala a los contribuyentes que de igual forma tienen la mayor parte de su planilla de trabajadores bajo este esquema y estos abarcan la mayoría de las actividades del contratante para así este no tener ninguna responsabilidad con los empleados como es asegurarlos, pagarles utilidades, aguinaldo, vacaciones, también para vulnerar los derechos sindicales, etc.

Solamente pagando el precio de una contraprestación por los servicios prestados por la contratista que generalmente consisten en el salario de los trabajadores, más contribuciones de seguridad social, más un 5% por gastos de administración según la revista IDC. Además, el mismo artículo 15 establece como requisito para la deducción y el acreditamiento, los parámetros y lineamientos de la ley federal del trabajo vistos con anterioridad.

Se adiciona un tercer párrafo a la fracción V del artículo 27 de la Ley del ISR para establecer como requisitos para deducir para efectos de ISR los pagos que el contratante haga por concepto de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas, a los siguientes:

“1.- Que el contratante verifique cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro en la STPS.

2.- Que el contratante obtenga del contratista copia de los siguientes documentos:

a) 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.

b) Del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores.

c) 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”.

Dicha disposición establece la obligación para el contratista de entregar al contratante los comprobantes y la información antes mencionados.

EL IVA EN LA SUBCONTRATACIÓN

Se adiciona un segundo párrafo a la fracción II del artículo 5 de la Ley del IVA para establecer como requisitos para acreditar el IVA, en el caso de los pagos que el contratante haga por concepto de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas, a los siguientes:

“1.- Que el contratante verifique cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro en la STPS.

2.- Que el contratante obtenga del contratista copia de los siguientes documentos:

a) De la declaración del impuesto al valor agregado.

b) Del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado”.

A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes

siguiente a aquél en el que el contratante haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se le haya trasladado. En caso de que el contratante no recabe la documentación antes citada en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.

Se adiciona un tercer párrafo al artículo 4 de la Ley del IVA para establecer que no será acreditable el impuesto que se traslade por los servicios siguientes:

“1.- Por la subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

2.- Por la contratación de 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.

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

DEFRAUDACION FISCAL CALIFICADA

Se adiciona un nuevo supuesto por el cual el delito de defraudación fiscal y el de defraudación fiscal equiparada serán calificados, y así en un inciso i) del artículo 108 del CFF, se contempla como supuesto el que tales delitos se originen por alguna de las siguientes situaciones:

“1.- Por utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas.

2.- Por realizar la subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

3.- Por realizar la contratación de 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.

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

Resaltando que la consecuencia de que un delito fiscal sea considerado como calificado, significa que la pena que corresponda por el delito se aumentará en una mitad.

SANCIONES PARA QUIEN NO CUMPLE CON LAS NUEVAS DISPOSICIONES EN MATERIA LABORAL Y FISCAL

Las sanciones en materia de subcontratación por no cumplir con las nuevas disposiciones legales se encuentran en rangos muy elevados si consideramos el valor de la unidad de medida y actualización (UMA) llegando a superar los cuatro millones de pesos.

CONCLUSIONES

La reforma de subcontratación exige a los empresarios un conocimiento amplio en la materia para la aplicación de las diferentes leyes que se modificaron a raíz de una estructura mal llevada del *outsourcing*, las empresas operativas y de producción deben contratar directamente a todo el personal necesario para llevar a cabo su actividad económica principal y/o las actividades que estén contempladas como su objeto social según sus estatutos societarios.

Las agencias de empleo que intervienen en el proceso de contratación de personal pueden participar en el reclutamiento, selección y capacitación, pero no pueden ser considerados patrones, ya que dicha capacidad recae en la persona física o moral que se beneficia de los servicios prestados.

La reforma tiene implicaciones importantes, no solo para efectos laborales y fiscales como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado, sino también para las aportaciones de seguridad social, y en diferentes áreas legales como derecho corporativo, administrativo entre otras; por lo tanto, debe manejarse bajo un enfoque integral que cubra todas estas áreas, generando un control de revisión más estricto, que inicia desde la revisión del objeto social de la empresa, para evitar subcontratar alguna actividad contenida en el acta constitutiva, que dicho sea de paso, en algunas empresas este catálogo es muy amplio.

Revisar el debido cumplimiento del prestador de servicios, que se encuentre registrado en el REPSE, cumplir con la presentación de su información ante la autoridad con la periodicidad que señala la ley, que se encuentre al corriente de sus obligaciones fiscales y de sus aportaciones de seguridad social, ya que, de no cumplir con los lineamientos establecidos, las penas económicas son muy fuertes sin dejar de lado la sanción de legal que conlleva el delito de delincuencia organizada.

Referencias bibliográficas

Alvarado Hernández, S. A. (2013). Régimen de subcontratación (outsourcing), ¿Sombra de la seguridad social? Facultad de Contaduría y Administración. Fecha de consulta: 1 de junio 2022

[Código Fiscal de la Federación de la Federación el 31 de diciembre de 1981 \(CFF\) - Legislación mexicana 2021 \(leyes-mx.com\)](#) Decreto que modifica la subcontratación en México, [En línea]. Disponible en: [DOF - Diario Oficial de la Federación](#) Fecha de consulta: 2 de junio 2022

Ley Federal del Trabajo.
diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_Federal_del_Trabajo.pdf

Disponible en: https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf_mov/Ley_Federal_del_Trabajo.pdf Fecha de consulta: 30 de mayo 2022

Ley del Impuesto al Valor Agregado 2022. [Ley del Impuesto al Valor Agregado \(www.gob.mx\)](http://www.gob.mx)

Disponible en: https://www.gob.mx/cms/uploads/attachment/file/715901/LEY_DEL_IMPUESTO_AL_VALOR_AGREGADO.pdf Fecha de consulta: 3 de junio 2022

Ley del Impuesto sobre la Renta 2022 diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf
Disponible en: <https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LISR.pdf> Fecha de consulta: 3 de junio 2022

Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social 2022
imss.gob.mx/sites/all/statics/pdf/leyes/LSS.pdf
<https://www.imss.gob.mx/sites/all/statics/pdf/leyes/LSS.pdf> Fecha de consulta: 31 de mayo 2022

Ley del instituto del fondo nacional de la vivienda para los Trabajadores 2022
diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIFNVT.pdf Disponible en:
<https://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/LIFNVT.pdf> Fecha de consulta: 31 de mayo 2022

Operativo de la Secretaría de Trabajo y previsión social para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones patronales, [En línea]. Disponible en:
[COMUNICADO 0001/2021 | Secretaría del Trabajo y Previsión Social | Gobierno | gob.mx \(www.gob.mx\)](http://COMUNICADO 0001/2021 | Secretaría del Trabajo y Previsión Social | Gobierno | gob.mx (www.gob.mx)) Fecha de consulta: 1 de junio 2022

Pérez Chávez, J., Fol Olguín, R. (2022). Guía Práctica laboral y de seguridad social. (Décima edición). México: Ed. Tax Editores Unidos, S.A. de C.V. P. 231- 232

Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializados REPSE STPS
Disponible en: <https://repse.stps.gob.mx/> Fecha de consulta: 1 de junio 2022