

El régimen de subcontratación (*outsourcing*): ¿Un nuevo contrato de prestación de servicios con mano de obra calificada?



...los jueces debieran vivir un mes... (bajo) la condición de los obreros (y de los empresarios cuando inician o renuevan sus negocios) para conocer su situación y dictar sentencias justas... (porque proteger más al trabajador y no a la empresa abre la añeja discusión de que sin esta última no hay trabajo)

José Martí

A mi amigo **Agustín Durán Escamilla**
In memoriam

Uno de los aspectos más controvertidos de la Reforma Laboral de 2012 fue y es la regulación del denominado *régimen de subcontratación laboral*, la cual tiene como finalidad evitar la evasión de prestaciones laborales, de seguridad social y cargas tributarias, entre otras, que corresponden principalmente al empleador, así como la simulación de los actos o actividades que proporcionan o efectúan supuestas *empresas con mano de obra calificada*, las cuales llegan incluso a aparentar el cumplimiento de las prestaciones laborales y/o cargas fiscales

AP

Abogados Empresariales

Mtro. y Lic. Antonio Alberto Vela Peón, Socio de AVP Abogados Empresariales. Miembro de los Comités de Derecho Fiscal y de Derecho Constitucional y Amparo de ANADE, Colegio de Abogados e integrante de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.



GENERALIDADES

Los cambios tecnológicos, la globalización de los mercados, el comercio internacional, el constante flujo de personas y capital entre regiones, pero sobre todo, la competencia en los negocios, han provocado cambios radicales en la prestación de los servicios que proporciona o reciben las empresas. Esto último ha motivado que éstas o sus directivos busquen formas más eficientes y eficaces para realizar sus actividades, reducir sus costos y aumentar la productividad.

Es por ello que nacieron o se crearon las llamadas *empresas con mano de obra calificada* que desarrollan diversas tareas empresariales cuyo objetivo era reducir costos de tareas onerosas, complementarias, accidentales o que por diversas razones la empresa no puede realizar, por no ser propias de su objeto social.

Así, entre estas actividades especializadas o calificadas están, por mencionar algunas: la seguridad privada o vigilancia de personas o bienes, la asesoría legal, servicios contables o de auditoría, servicios de limpieza, servicios informáticos, telemáticos o de Tecnología de la Información y Comunicación (TIC), servicios específicos en el sector automotriz, servicios financieros, mantenimiento, reparación o revisión de bienes, soluciones contables para nómina, servicios de mercadotecnia, publicidad; *telemarketing*, como los llamados *call center*, ventas, distribución de mercancías, entre otros más.

El ámbito empresarial mexicano no es la excepción, pues las empresas nacionales para el desarrollo

de sus actividades requieren contratar servicios o trabajos especializados con mano de obra calificada.

No obstante, la prestación de servicios mediante la contratación de *empresas con mano de obra calificada*, “apodadas” en nuestro país como *outsourcing*,¹ proliferaron desmesuradamente durante la última y primera décadas de los siglos XX y XXI, respectivamente, aunque no siempre con la finalidad de proveer servicios especializados, calificados, auxiliares o complementarios a través de personal apropiado para tal efecto ni con el propósito de reducir costos y hacer más eficientes las actividades productivas de las empresas, desvirtuando su naturaleza.

Y es que bajo esta figura jurídica innominada –no regulada por la ley en su momento– se eludían prestaciones laborales, de seguridad social y cargas tributarias, así como el pago de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las empresas (PTU), ofreciéndose incluso como *empresa de paja*; es decir, esquema similar al de “paraíso fiscal” en el cumplimiento de estas obligaciones.

Por ello, uno de los aspectos más controvertidos de la Reforma Laboral de 2012 fue y es la regulación del denominado *régimen de subcontratación laboral*, la cual tiene como finalidad evitar la evasión de las citadas prestaciones laborales, de seguridad social y cargas tributarias que corresponden principalmente al empleador,² así como la simulación de los actos o actividades que proporcionan o realizan supuestas *empresas con mano de obra calificada* e, incluso,

¹ Este anglicismo proviene de dos palabras: *out* que significa fuera y *sour* que es fuente, recurso o suministro, acompañado de la terminación *ing* que implica la conjugación de un verbo que implica actividad, movimiento o acción, por lo que *outsourcing* podría entenderse o definirse como el *proveedor externo que suministra recursos humanos (personal)*. Es importante precisar que existen diferencias conceptuales entre subcontratación y *outsourcing*; sin embargo, la reforma laboral de 2012 equipara ambas figuras. Por su parte, diversos autores establecen que hay diferencias entre la subcontratación, intermediación, suministradora de personal, descentralización productiva en empresa de grupo y el *outsourcing*; por todos, véase De Buen, Néstor (coord.), *Outsourcing. Visión Iberoamericana*, pról. de Carlos de Buen Unna, Edit. Porrúa, 2011, México. Véase también el Convenio 181 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) y su recomendación 188, así como el proyecto de Convenio sobre el “Trabajo en Régimen de Subcontratación”, en los cuales se reconocen los diversos tipos de suministro de trabajadores, incluida la figura legal del *régimen de subcontratación laboral*

² En este artículo se emplea este vocablo (empleador), que es el recomendado por la OIT, y no la palabra “patrón”, que utiliza la Ley Federal del Trabajo (LFT), por ser anacrónica y peyorativa, pues la OIT señala que en la relación de trabajo –noción jurídica de uso universal– se hace referencia al nexo jurídico que existe entre una persona, denominada “el empleado” o “el asalariado” (a menudo también: “el trabajador”) y otra persona, denominada el “empleador”, de manera que la primera persona es quien proporciona su trabajo bajo ciertas condiciones, a cambio de una remuneración, y la segunda, quien da el empleo o el trabajo beneficiándose con ello y remunera esos servicios. Entre otros, véase el Informe V (1) de la Conferencia Internacional del Trabajo, 95a. Reunión, 2006, “La relación de trabajo”, Oficina Internacional del Trabajo Ginebra

aparentar el cumplimiento de las prestaciones laborales y/o cargas fiscales.

Este artículo tiene como propósito comentar brevemente el *régimen de subcontratación (outsourcing)*, explicando previa y someramente el mismo, para posteriormente exponer las sentencias pronunciadas por los Tribunales federales sobre este tema; en primer lugar, aquellas que dieron origen a esta figura legal de carácter laboral para, posteriormente, concluir que este régimen jurídico no se trata más que de un tipo más de contrato de prestación de servicios empresariales, por medio del cual se proporciona mano de obra *especializada*.

REGULACIÓN LEGAL DEL RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL

Bajo la figura constitucional de *iniciativa preferente*³ el Congreso de la Unión aprobó, entre otras disposiciones laborales, la adición de los artículos 15-A, 15-B, 15-C, 15-D, 1004-B y 1004-C a la LFT, relativas a denominar, definir, regular, establecer requisitos, limitar y sancionar las contrataciones de *mano de obra especializada*, ahora denominada legalmente régimen de subcontratación, lo que implica que ahora este tipo de servicios proporcionados por empresas no esté prohibido sino regulado legalmente, con requisitos mínimos y consecuencias legales muy puntuales.

Por ello, considero que esa reforma está encaminada a evitar que se constituyan este tipo de empresas para cometer fraudes laborales, tributarios o de cualquier otra índole.

Lo anterior, sin duda, ha puesto a pensar a las empresas subsidiarias o filiales de un mismo grupo de interés económico que suministran exclusiva y permanente mano de obra a otra empresa del grupo y que ésta, en ocasiones, constituye la actividad principal de la empresa prestadora del servicio, productora o venta de mercancías, de cuya práctica pudiera considerarse que en realidad se está “comercializando con la fuerza de trabajo de los empleados”.

Situación, esta última, que está prohibida por la LFT y, actualizando, quizás, lo dispuesto en el numeral 15-A de la LFT, que establece que *de no cumplirse con todos los requisitos* previstos en dicho dispositivo legal, la empresa contratante *será considerada empleador para todos los efectos de dicha LFT*, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social, y con ello también traer aparejada una serie de consecuencias tributarias diversas a las de seguridad social, como pueden ser: el pago tanto del impuesto sobre la renta (ISR) como del impuesto al valor agregado (IVA), como más adelante se comenta.

Ahora bien, empiezo por la definición que da dicho numeral de la LFT. En mi interpretación, el *régimen de subcontratación* es un contrato escrito por medio del cual un empleador, denominado contratista o subcontratista, ejecuta obras o presta servicios con su propio capital o recurso humano –trabajadores que están bajo su dependencia (subordinados *formalmente* al contratista)– a favor de otra persona física o jurídica colectiva, llamada contratante, en el centro de trabajo de este último, quien establece o fija las tareas de los trabajadores del contratista (por lo que están subordinados *materialmente* al contratante), quien además supervisa la ejecución de los servicios o de las obras contratadas.

En otras palabras, se trata de la prestación de servicios empresariales fuera del centro de trabajo de empleador contratista, mediante el uso de recursos humanos especializados a favor de una empresa contratante en su establecimiento, la que se beneficia con esa fuerza de trabajo, con el fin de que el contratista o subcontratista se dedique a una actividad normal, específica, principal, accesoria, auxiliar, accidental, entre otras, del negocio que el contratante encomiende bajo las instrucciones de éste para realizar tal actividad.

En este caso, se puede decir que la empresa contratante delega al contratista *una parte de sus actividades, procesos, operaciones o servicios que realiza*, para con ello agilizar las actividades u operaciones del negocio, así como optimizar y elevar la calidad

³ Proyecto de ley o decreto que se presenta al Congreso de la Unión para trámite preferente o se señala con este carácter por el Ejecutivo Federal el día de la apertura de cada periodo ordinario de sesiones. El trámite preferente podrá pedirse hasta para dos iniciativas que no sean de reforma constitucional, e implica su discusión y votación por el pleno de la cámara de origen en un plazo máximo de 30 días naturales; véase artículo 71, tercer y cuarto párrafos de la Constitución Federal

de los productos o servicios, y reducir los costos del proceso contratado, entre otros muchos factores que puede tener esta contratación.

Por tanto, se puede concluir que en el *régimen de subcontratación laboral*, el trabajador se sitúa bajo una doble subordinación:⁴ **(i)** a la empresa donde realiza las tareas a cuyas reglas de organización se subordina (dependencia *material*), y **(ii)** a la empresa que lo contrata en forma directa, con la cual establece su dependencia contractual (dependencia *formal*).

Por ello, se puede afirmar que el trabajador es contractualmente independiente de la empresa usuaria y beneficiaria de su trabajo, pues pertenece formalmente a la plantilla del contratante, aunque el trabajador esté subordinado *materialmente* a la organización de la empresa contratante, porque es la que fija y supervisa su trabajo.

A este régimen los economistas le llaman *descentralización productiva*,⁵ y jurídicamente se le ha bautizado con diversas denominaciones legales, pero generalmente se le conoce como tercerización o subcontratación, como es el caso de México.

Asimismo, el artículo 15-A citado precisa que este régimen debe cumplir con puntuales requisitos ahí previstos para evitar considerarse como empleador de los trabajadores del contratista, no sólo para los efectos de la LFT, sino que incluso pudiera esta situación dar origen a consecuencias legales en otras materias, si así se previera.

Al respecto, esos requisitos mínimos son los siguientes:

1. Las actividades desarrolladas por el contratista a favor del contratante *deben ser parciales y no iguales o similares* a las que se desarrollan en el centro de trabajo del contratante.

2. Las actividades realizadas por la empresa contratista deben tener el *carácter especializado y justificar* ese tipo de mano de obra.

3. Las tareas que desempeñarán los trabajadores del contratista *no deben ser iguales o similares* a las que realizan los trabajadores al servicio del contratante en el centro de trabajo.

4. Celebrar un *contrato escrito* en el que se *detallen las instrucciones* de la realización de los servicios o la ejecución de la obra en beneficio del contratante.

5. La empresa contratante debe *cerciorarse*, al momento de celebrar contrato, *que cuenta con elementos propios y suficientes para cumplir las obligaciones que derivan de la relación laboral*, lo que deberá acreditarse con documentación idónea, y

6. La empresa contratante debe *cerciorarse permanentemente* de que la empresa contratista cumple con las disposiciones en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo de los trabajadores de la empresa contratista.

Lo anterior motivó a que el Pleno de la Junta Federal de Conciliación y Arbitraje (JFCA), a través del Boletín número 71, de fecha 14 de abril de 2014, hiciera del conocimiento la resolución aprobada⁶ por éste, como *criterio uniforme*, el cual señala que:

...el incumplimiento de (las primeras tres) condiciones conlleva una sanción para el contratante beneficiario de los servicios, consistente en considerarlo patrón, con el consecuente deber de responder de todas las obligaciones laborales y de seguridad social contraídas con los trabajadores, de conformidad con el artículo 13 de la Ley Federal del Trabajo...

Rematando que:

...el incumplimiento de uno de los tres requisitos (esenciales) hará innecesario el estudio de los restantes.

⁴ Fundamento jurídico (FJ) 15 de la Ejecutoria del amparo en revisión número 244/2015, resuelto el día 24 de junio de 2015, por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN). También véase el Fundamento jurídico 44 de esa ejecutoria

⁵ Consúltese: Ermida Uriarte, Óscar y Colotuzzo, Natalia. *Descentralización, tercerización, subcontratación*. OIT, Proyecto FSAL, Lima, Pág. 2009

⁶ En términos del artículo 615, fracción V de la LFT las decisiones o resolución del Pleno de la JFCA que uniformen criterio *serán obligatorias para todas las Juntas Especiales*

Además, se establece para las empresas contratantes de servicios especializados, la obligación y el derecho de verificar permanentemente el cumplimiento de las obligaciones legales, principalmente de índole laboral –en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo– y de seguridad social de los trabajadores del contratista, incluso también sobre los impuestos retenidos que deben pagarse, lo que puede ser calificado de excesivo, intrusivo e ilegal, pero así está previsto para que la empresa contratante no sea considerada como empleador de los trabajadores del contratista.

Esa situación es confirmada por la JFCA, a través del citado Boletín, al señalar que por ello:

...el responsable del cumplimiento de las obligaciones laborales será el contratista, pero en caso de que éste incumpla con los salarios y prestaciones o con el entero de las cuotas y aportaciones de seguridad social, corresponderá al contratante como beneficiario de las obras ejecutadas o de los servicios prestados, responder de las obligaciones nacidas de las relaciones de trabajo.

Sin duda, esta *sanción* contra el empleador por su omisión de no verificar sobre el cumplimiento de ciertas *obligaciones formales* es un mecanismo de tutela de los derechos de los trabajadores, y un instrumento antifraude en este quehacer empresarial.

ORIGEN DEL RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN

En su afán de proveer bienes y prestar servicios especializados a costos reducidos y con una alta productividad, las empresas satisfacen las diversas necesidades para desarrollar sus actividades de diversas formas, esquemas o estructuras.

Una de estas necesidades es la forma de contratar personal como fuerza motora para *realizar* o *desarrollar el objeto social* de la empresa, o bien, para realizar la *actividad esencial o principal* del negocio.

Sin embargo, se ha descuidado por parte de los empresarios o sus directivos, que la prestación de servicios con recursos humanos externos no debiera constituir la función esencial o principal –“el alma”– de la empresa, puesto que, en principio, no resultaría lógico que ésta pueda ser asumida por un tercero externo y ajeno a la empresa.

Esto es, que un tercero desarrolle o explote el objeto social de la empresa. Aunque cabe abonar en descargo de esta práctica, que dependerá de cada caso en particular, porque podrán existir contrataciones justificadas en ese sentido.

Por ejemplo, una contratación justificada podría ser para evitar que se escindieran los elementos esenciales de la empresa,⁷ empero esto debe justificarse, y tener elementos de prueba para ello.

Sobre este tema, el Tercer Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito resolvió, en un asunto estrictamente laboral (demanda por despido injustificado de trabajo), que cuando una empresa interviene como *proveedora de la fuerza de trabajo*, a través de la celebración de un contrato civil de prestación de servicios profesionales o cualquier acto jurídico, y otra empresa aporta la *infraestructura y el capital* logrando entre ambas el bien producido y/o el servicio proporcionado, *cumplen ambas empresas una unidad económica* a que se refiere el artículo 16 de la LFT.

Esto es, ambas empresas serán responsables de la relación laboral para con el trabajador⁸ para responder de las obligaciones al respecto y, por ende, también pueden ser condenadas en un laudo en tal

⁷ Sobre los elementos de la empresa consúltese la obra: Bauche García Diego, Mario, *La Empresa. Nuevo Derecho Industrial, Contratos Comerciales y Sociedades Mercantiles*. Edit. Porrúa, Distrito Federal, México, 1977, Pág. 30 y sigs.; Mantilla Molina, Roberto L. *Derecho Mercantil*, 29a. ed. revisada y puesta al día, Edit. Porrúa, Distrito Federal, México, 1993, Capítulo VI de la primera parte, pág. 105 y siguientes, donde alude a éstos, pero bajo el concepto de *negocio mercantil* pues señala que existe “anarquía terminológica” al respecto

⁸ Jurisprudencia número I.3o.T. J/28 (9a.) de la Novena Época, de rubro: *CONTRATO CIVIL DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. SI A TRAVÉS DE ÉL UN TERCERO SE OBLIGA A SUMINISTRAR PERSONAL A UN PATRÓN REAL CON EL COMPROMISO DE RELEVARLO DE CUALQUIER OBLIGACIÓN LABORAL, AMBAS EMPRESAS CONSTITUYEN LA UNIDAD ECONÓMICA A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 16 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO Y, POR ENDE, LAS DOS SON RESPONSABLES DE LA RELACIÓN LABORAL PARA CON EL TRABAJADOR*, pronunciada por Tercer Tribunal Colegiado en Materia de Trabajo del Primer Circuito, consultable en el Libro V, Tomo 3, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, correspondiente al mes de febrero de 2012, Pág. 1991 (No. de Registro: 160324)

sentido, incluso para cualquier otra responsabilidad legal si así se justifica, lo que está previsto por la legislación aplicable de que debe tratarse en ese sentido.

Por ello, es muy importante que las empresas evalúen la forma de contratar el personal, tomando en cuenta las dos maneras tradicionales o alternativas existentes al respecto para desarrollar sus actividades.

La primer forma de contratación de personal, que por cierto es la más común, es mediante un contrato individual o colectivo de trabajo con el cual una persona física crea una dependencia hacia el empleador; la segunda, contraria a la anterior, es la contratación independiente, a través de un contrato de prestación de servicios profesionales, de comisión mercantil, consignación, distribución, entre otras formas, por medio del cual no nace una dependencia (relación laboral).

Pero aboquémonos al contrato de prestación de servicios profesionales que es el origen del *régimen de subcontratación* y los múltiples contratos de prestación de servicios empresariales bajo diversas denominaciones, pero que en esencia tienen como base éste.

La relación jurídica que deriva de una prestación de servicios profesionales, en su origen, fue concebida como un servicio personal y profesional por parte de una persona física, pues éste debe contar con conocimientos específicos y necesarios en la materia que se le encarga, y es esencialmente de naturaleza civil, pues radica en la confianza que se deposita en él.

En ese sentido, ese contrato está regulado por el Código Civil Federal⁹ (CCF) y los correlativos de las entidades federativas, el cual señala que el servicio se presta *personalmente*, por una persona llamada profesor o profesional, quien debe tener un título legalmente

expedido por autoridad competente –conocimiento y/o calificación (patente)– para prestar el servicio encomendado, dado que sin él, no podrá recibir el pago de los honorarios¹⁰ correspondientes.

Sin embargo, la práctica empresarial mexicana llevó a las empresas a celebrar –y aún se celebran– este tipo de contratos con personas físicas, que si bien cuentan con un documento que acredita tener el conocimiento para realizar el servicio de la materia que se le encarga, propiamente no se trata de un profesional legalmente reconocido por la ley.¹¹

Incluso, se celebraba –y se celebra todavía– este contrato entre empresas, aun cuando su naturaleza es civil, y la materia sobre la que versa la prestación del servicio a veces no corresponde a una naturaleza mercantil formal y materialmente, por no encontrarse en el artículo 75 del Código de Comercio (Ccom), bajo el presupuesto de que las partes tienen una libertad contractual, amparados bajo el principio de la “autonomía de la voluntad”, que tutela la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), limitada únicamente por las leyes o disposiciones legales de orden público, es decir, la licitud en el objeto a realizar.

¿Qué sucedió después? Esta práctica empresarial se arraigó hasta convertirse en una “costumbre” que posteriormente, aceptada implícita y expresamente por las autoridades administrativas y, posteriormente, ratificada por los Tribunales federales¹² que con la iniciativa de la Reforma Laboral de 2012 calificaron y reconocieron a este contrato con el carácter de *mercantil*, a pesar de ser contrario a los principios que rigen nuestro orden jurídico nacional.

Esto fue así, pues un Tribunal¹³ sentenció después de juzgar un caso donde se analizaba un contrato de prestación de servicios profesionales entre empresas, que de un *análisis literal* al CCF podría concluirse a

⁹ Regulado en los artículos 2606 al 2615 del Código Civil Federal (CCF)

¹⁰ Artículos 31 y 68 de la Ley Reglamentaria del artículo 5 constitucional, relativo al Ejercicio de las Profesiones en el Distrito Federal

¹¹ *Ibidem* y demás acuerdos, lineamientos y/o disposiciones para ejercicio de las profesiones

¹² Véase la tesis número I.11o.C.43 C (10a.) de la Décima Época, de rubro: *CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS PROFESIONALES. ES JURÍDICAMENTE POSIBLE QUE SE CELEBRE CON UNA PERSONA MORAL EN SU CARÁCTER DE PRESTADOR*, pronunciada por el Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, consultable en el Libro 2, Tomo IV, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, correspondiente al mes de enero de 2014, Pág. 3037 (No. de Registro 2005375)

¹³ El Décimo Primer Tribunal Colegiado en Materia Civil del Primer Circuito, al resolver amparo directo número 338/2013, promovido por Dupont México, S.A. de C.V., resuelto el día 27 de septiembre de 2013, por unanimidad de votos, siendo ponente el magistrado Indalfer Infante Gonzales, y secretario de estudio y cuenta el licenciado Tomás Zurita García



priori, que si bien la prestación de servicios profesionales excluye a las personas jurídico-colectivas,

*...porque éstas se conforman por más de una persona física y actúa por conducto de sus representantes... no siempre se celebra únicamente entre dos personas físicas (cliente y prestador), sino que precisamente, ha tenido gran auge el surgimiento de **personas morales** cuyo objeto es, precisamente, la... prestación de servicios profesionales en diversas materias... (de lo que se concluye que) es lógico que las personas morales... (puedan celebrar y ejecutar este tipo de contrato)... con la **única condicionante de que sean capaces y con los conocimientos que requiere la materia** sobre la que versará el servicio.¹⁴*

(Énfasis añadido.)

Obsérvese que este criterio judicial señala dos importantes condiciones: **(i)** que la empresa que

proporcione el servicio sea capaz de proporcionarlo, y **(ii)** tenga los conocimientos que requiere la materia sobre la que versará el servicio. Sin duda, requisitos, éstos, que señala ahora la norma laboral que se ha comentado para el *régimen de subcontratación*.

Así, la falta de regulación de estos servicios empresariales permitió a *empresas de paja* abusar en la celebración de este contrato e inclusive utilizar esquemas jurídicos diversos a sus fines, tales como: utilizar sociedades cooperativas; sociedad civil universal; sociedades en nombre colectivo o empresas integradoras e integradas; fideicomisos; asociación en participación, y otros muy burdos, como el utilizar un contrato de arrendamiento para suministrar personal, a lo que el Servicio de Administración Tributaria (SAT) apuntaba en 2007 que esas formas o estructuras legales generan “relaciones no siempre ajustadas a los *parámetros tradicionales* de la relación de trabajo”,¹⁵ órgano que además informaba un año después, que había detectado a por lo menos a 455 empresas con conductas de evasión fiscal, por

¹⁴ *Ibidem*. Nota 12

¹⁵ Comunicado de prensa número 24 del SAT, de fecha 23 de octubre de 2007: “Programa permanente de fiscalización a sociedades cooperativas y sus clientes.- Refuerza el SAT acciones de fiscalización hacia las sociedades cooperativas”

lo que iniciaba una acción conjunta con el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) y el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), para “cruzar” información y detectar, investigar y fiscalizar a los involucrados en dichas prácticas.¹⁶

Por tal motivo, el 1 de septiembre de 2012, el titular del Ejecutivo Federal presentó la “Iniciativa con Proyecto de Decreto que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo”, misma que después del proceso legislativo correspondiente el día 30 de noviembre de 2012 fue publicada en el DOF, adicionándose los artículos 15-A, 15-B, 15-C, 15-D, 1004-B y 1004-C a la LFT.

La exposición de motivos de esta reforma señaló, en el último punto de los cinco ejes rectores que la sintetizan, que ésta pretende “fortalecer las facultades normativas, de vigilancia y sancionadoras de las **autoridades del trabajo**”, dado que es indispensable “regular la subcontratación, tercerización u *outsourcing*... para evitar abusos, fraudes y simulaciones en perjuicio de los trabajadores que laboran para empresas que prestan servicios a otras mediante *contratos de carácter mercantil*”.

Además, esa exposición apuntaba que estas disposiciones,

...permitirían regular adecuadamente el denominado trabajo en régimen de subcontratación, tercerización u outsourcing, a través de obligaciones específicas tanto para las empresas prestadoras de servicios, como para las beneficiarias de los mismos.

(Énfasis añadido.)

CONSTITUCIONALIDAD DEL OUTSOURCING

Una vez que entraron en vigor los artículos 15-A, 15-B, 15-C, 15-D, 1004-B y 1004-C de la LFT, éstos se estimaron inconstitucionales e inconvenientes por algunos empleadores, al considerarlos “violatorios de sus Derechos Humanos y Fundamentales”,

así como de las garantías sociales y económicas consagradas en los artículos 1, 5, 9, 14, párrafos primero y segundo; 16, párrafo primero; 17, párrafo segundo y 133 de la CPEUM, así como de diversos Tratados internacionales adoptados por el Estado mexicano.

Esencialmente, la queja consistía –entre otros argumentos– en que al considerárseles y denominárseles “patrón contratista” se sustraían de su esfera jurídica dos de las actividades inherentes a su naturaleza, como son las de “fijar tareas y supervisar a los trabajadores” para otorgárselas a otra persona distinta al empleador contractual.

Esto los colocaba en una posición de inseguridad jurídica, al dejar a la contratista únicamente el estado de empleador “sin poder de mando frente a sus trabajadores” y dejar sólo la dependencia de los mismos, incluso afectando un derecho o “estatus patronal completo previamente adquirido”.

La segunda queja consistía básicamente en que al otorgársele el carácter de “patrón contratista”, también podría dársele el mismo carácter que el contratante, cuando no se cumplan con las condiciones o requisitos establecidos en el numeral 15-A de la LFT.

Además, se quejaban de la redacción desafortunada del último párrafo de ese artículo, puesto que no incluye ni se infiere de ninguna parte de su texto que la quejosa conserve el carácter primeramente otorgado –contratista–, ni tampoco señala la suerte que correrá o en qué se transformará al actualizarse dicho supuesto, por lo que al ser omisa la disposición laboral, no da certeza jurídica de los efectos que tendrá sobre el “patrón contratista”, dado que éste es quien paga los salarios, cumple las prestaciones sociales y cubre las contribuciones tributarias y de seguridad social, así como el empleador contratista es quien vela que sus trabajadores tengan acceso a las instituciones de seguridad social.¹⁷

Sobre el primer cuestionamiento, la Segunda Sala de la SCJN señaló que los preceptos tildados

¹⁶ Comunicado de prensa número 39/2008 del SAT: “SAT, IMSS e INFONAVIT detectan conductas de evasión”

¹⁷ Consúltense los amparos en revisión números 244/2015 y 206/2015, promovidos por Outplacement y Suministro de Personal, S.A. de C.V. y Seconsa División Outsourcing, S.A. de C.V., respectivamente, resueltos ambos por unanimidad de cinco votos por la Segunda Sala de la SCJN, los días 24 de junio y 5 de agosto, ambos de 2015, respectivamente, en <http://www2.scjn.gob.mx/ConsultaTematica/PaginasPub/TematicaPub.aspx>

de inconstitucionales que regulan el *régimen de subcontratación* no violan el principio de seguridad jurídica, pues “tal regulación persigue un fin constitucionalmente legítimo relacionado con la protección del derecho al trabajo de los empleados”, que se materializa con el pago oportuno de sus salarios y demás prestaciones de seguridad social a las que tienen derecho, protegiéndolos ante el eventual incumplimiento de las obligaciones legales por parte de la contratista, pues esta medida *permite que el trabajador*, ubicado dentro de una relación de subcontratación, *no quede desprotegido respecto de su derecho a obtener un salario digno y a la seguridad social*, pues para proteger sus derechos laborales el legislador estableció como condición para el usuario de los servicios contratados bajo este régimen, la verificación permanente de que la empresa contratista cumple con las disposiciones en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo.¹⁸

Adicionalmente, señaló la SCJN que el artículo 15-A de la LFT, al definir el *régimen de subcontratación*, no viola el principio de seguridad jurídica por el hecho de que se otorgue al patrón contratante la facultad de fijar las tareas de los trabajadores del contratista y supervisar ese trabajo.

Esto, en virtud de que el legislador no elimina de la esfera jurídica del contratista el derecho de supervisar y asignar las tareas a sus empleados, pues las seguirá teniendo conforme a la relación laboral que rige entre el empleador contratista y sus trabajadores, ni está defraudando expectativas legítimas que se le hubiesen creado por esta relación jurídica (derecho que previamente había adquirido), pues sólo se trata de una *medida legislativa razonable, emitida y regulada, principalmente, en beneficio y protección de los derechos de los trabajadores*.¹⁹

Por lo que se refiere al segundo de los planteamientos, la respuesta de la SCJN es que los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D de la LFT, que regulan el *régimen de subcontratación*, no violan el derecho a la libertad de trabajo, sino que son acordes con el artículo 5 de la Constitución Federal, pues *contienen una regulación especial* para efectos en el desarrollo de esta actividad productiva por las empresas contratistas como por las empresas contratantes, sólo que al hacerlo y por la situación de vulnerabilidad en la que queda la clase trabajadora en una relación bajo el régimen de subcontratación,

*...deberán cumplir con un mínimo de condiciones que permitan que su actividad se realice con la debida protección de los derechos laborales de los trabajadores.*²⁰

En este sentido, el Máximo Tribunal declaró constitucional la Reforma Laboral, por lo que se refiere al *régimen de subcontratación*, a pesar de no ser un criterio definido (jurisprudencia), por una parte, avallando implícitamente que es factible celebrar entre empresas un contrato de prestación de servicios profesionales, cualquiera que sea el acto que dé origen y el nombre que se le designe, mismo que ahora está regulado por este régimen.

Por otra parte, entiende ese Tribunal que este diseño o esquema de trabajo pudiera vulnerar a la clase trabajadora, por lo que para evitarlo, debe cumplirse con los mínimos requisitos o condiciones que salvaguardan la relación laboral y que protegen los derechos laborales de los trabajadores, que de no cumplirse tendrá la consecuencia legal ahí prevista: que el contratante se considere empleador de los trabajadores del contratista.

¹⁸ Tesis número 2a. LXXXII/2015 (10a.) de la Décima Época, de rubro: *SUBCONTRATACIÓN LABORAL. LOS ARTÍCULOS 15-A, 15-B, 15-C Y 15-D DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO QUE REGULAN ESE RÉGIMEN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA*, consultable en el Libro 21, Tomo I, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, correspondiente al mes de agosto de 2015, pág. 1203 (No. de Registro: 2009832)

¹⁹ Tesis número 2a. LXXXIV/2015 (10a.) de la Décima Época, de rubro: *SUBCONTRATACIÓN LABORAL. EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO NO VIOLA EL PRINCIPIO DE SEGURIDAD JURÍDICA*, consultable en el Libro 21, Tomo I, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, correspondiente al mes de agosto de 2015, pág. 1201 (No. de Registro: 2009830)

²⁰ Tesis número 2a. LXXXIII/2015 (10a.) de la Décima Época, de rubro: *SUBCONTRATACIÓN LABORAL. LOS ARTÍCULOS 15-A, 15-B, 15-C Y 15-D DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO NO VIOLAN EL DERECHO A LA LIBERTAD DE TRABAJO*, consultable en el Libro 21, Tomo I, de la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, correspondiente al mes de agosto de 2015, pág. 1202 (No. de Registro: 2009831)

Por último, es importante resaltar que con este precedente debe entenderse que las actividades empresariales que se realicen a través de un contrato de prestación de servicios profesionales entre empresas, cualquiera que sea el acto que dé origen y el nombre que se le designe, es completamente legal, además de que si se cumplen con los requisitos y obligaciones ahí previstos, no se cometen abusos a los trabajadores en sus derechos laborales y de seguridad social, ni puede presumirse fraude a la ley o estimarse que se está en un acto simulado.

PRECEDENTES DE LOS TRIBUNALES QUE INCIDEN EN MATERIA TRIBUTARIA

Una vez zanjado el debate constitucional y el laboral, entra a la escena la materia tributaria y en donde los Tribunales federales retoman lo antes expuesto, para la aplicación de las disposiciones fiscales que realizan los contribuyentes para estos fines.

Así, la polémica en la interpretación tributaria está esencialmente en materias del ISR e IVA, como ya se adelantó, y aunque si bien este debate no es nuevo ha retomado vigor y fuerza a partir de la incorporación del artículo 69-B al Código Fiscal de la Federación (CFF), relativa a presumir operaciones inexistentes por derivar de supuestos actos simulados que pueden realizar los contribuyentes al expedir comprobantes fiscales que no cuenten con activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan los mismos.

Incluso, el SAT ha emitido criterios no vinculatorios en los que describe e interpreta cuándo un contribuyente realiza una práctica fiscal indebida en el régimen de subcontratación u *outsourcing*.²¹

Ahora bien, el primer debate consiste fundamentalmente en que los Tribunales deben dilucidar si las erogaciones que realiza un contribuyente a una empresa que le presta servicios bajo el *régimen de subcontratación*, cualquiera que sea el nombre del acto que da origen y el nombre que se le dé a la prestación

de los servicios empresariales, es un concepto o partida deducible para fines del ISR, debido a que las autoridades fiscales manifiestan que no se trata de un gasto estrictamente para los fines de las actividades del contribuyente, que impida u obstaculice las metas operativas o el objeto social del contribuyente.

En materia del IVA, el tema debatido es complejo y muy polémico, incluso con una desventaja para el contribuyente, toda vez que el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito sentó jurisprudencia en el sentido de que:

...los pagos que realizan los contribuyentes por concepto de contraprestación por los servicios proporcionados y/o recibidos no es un acto gravado para efectos del IVA...

Cuando la legislación de la materia señala lo contrario. En seguida comentaré por separado cada aspecto.

Efecto en el ISR

Al permitirse que las empresas puedan celebrar un contrato de prestación de servicios profesionales o cualquier otro acto jurídico que tenga como propósito prestar servicios como *proveedor de fuerza de trabajo*, da lugar a que se actualicen diversas formas de servicios de suministro de personal: **(i)** los especializados; **(ii)** los no especializados; **(iii)** actividades específicas, y **(iv)** descentralización productiva, entre otros más.

Cabe destacar que algunos de ellos podrían tener las consecuencias que señala la LFT para el *régimen de subcontratación* que he comentado previamente, si se ubican bajo tal supuesto, o bien, las consecuencias del artículo 13 de la LFT, por ser considerado *intermediario*, en términos del numeral 12 de dicha ley, pero en todo caso habrá que valorar y evaluar cada uno en particular.

Por tanto, es muy importante precisar que deberá atenderse a cada situación particular y no puede darse una conclusión general al respecto, dado que

²¹ Criterios no vinculatorios números 22/ISR y 23/ISR, consultables en el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal (RM) para 2016, publicados el día 12 de enero de 2016 en el DOF. Sobre el tema de los criterios no vinculatorios, puede consultarse la obra del mismo nombre compilada por la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos, editada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 2016

puede haber prestaciones de servicios empresariales no especializados que sean auténticos, reales, no fraudulentos, ni simulados, por lo que de ser así, debiera ser un gasto estrictamente para los fines de las actividades del contribuyente, porque tiende a desarrollar el objeto social del contribuyente.

Pero en este último caso, debe justificarse tal situación, además de tenerse los elementos probatorios correspondientes, pues de no ser así, no parecería lógico ni legal este quehacer empresarial, máxime si no se justifica.

De no ser cierto lo anterior, podría llegarse al extremo de que la autoridad fiscal podría objetar el pago de la remuneración que realiza un contribuyente a un despacho de abogados, por citar cualquier otro profesionista que preste sus servicios a través de una sociedad civil, que tradicionalmente es una fuerza externa proveedora de servicios legales hacia las empresas, que cuente incluso con abogados o tenga un equipo legal sólido, por considerar que no se trata de un gasto estrictamente para los fines de las actividades del contribuyente, al calificarse que también se está en el régimen de subcontratación laboral, cuando ni siquiera actualiza ubicarse en tal régimen sino uno estrictamente profesional.

Hecha esta precisión, actualmente la administración tributaria rechaza la deducción fiscal de las erogaciones provenientes de un contrato de prestación de servicios profesionales en la que una empresa provee fuerza de trabajo a otro contribuyente que es el que tiene la *infraestructura* y el *capital* para producir las mercancías o bienes que comercializará.

Aquí, la pregunta es: ¿en realidad se trata de un gasto estrictamente para los fines de las actividades del contribuyente que impide u obstaculiza las metas operativas o el desarrollo de su objeto social? La respuesta no es sencilla ni fácil, toda vez que hay que atender al caso concreto y conocer qué forma de suministro de personal se está dando, cuál es el fin logrado con ello, si se trata de una prestación

de servicios que explota o desarrolla el objeto social principal o es accesoria o complementaria a éste, si los recursos humanos externos contratados por la empresa son de forma permanente o temporal, entre otros muchos factores a considerar.

Quizás por esta razón, en las controversias entre contribuyentes y fisco, este último no ha distinguido esta sutil y pequeña diferencia de que el *régimen de subcontratación* no es la única forma de prestarse servicios entre las empresas, sino que es una salvaguarda de protección a los trabajadores en sus derechos laborales y de seguridad social que están contratados en una *subempresa*.

Además, la administración tributaria en su afán recaudatorio se ha arrogado facultades y competencia de carácter laboral, para calificar que todo contrato de prestación de servicio entre empresas está en el *régimen de subcontratación* y verificar el cumplimiento de los requisitos de este régimen, con el objetivo de rechazar las deducciones fiscales por los gastos que se realizan por este concepto.

Por ello, es que el ahora Tribunal Federal de Justicia Administrativa²² (TFJA) señala que:

...la autoridad fiscal no puede calificar, para rechazar (esta) deducción, la naturaleza de patrón del contribuyente, contratante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo (está) regulada en el artículo 123 constitucional (y) es competencia exclusiva de las autoridades laborales, sin que la (administración) tributaria pueda unilateralmente determinar si un contribuyente que dedujo un gasto por subcontratación, tiene o no dicha relación de trabajo con las personas que le prestan sus servicios y exigir las retenciones por sueldos y salarios de los trabajadores subcontratados;²³...

Bajo esta premisa, la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del entonces Tribunal Federal de

²² El cambio de denominación del Tribunal derivó de la reforma constitucional en materia de combate a la corrupción publicada el día 25 de mayo de 2015 en el DOF, lo que quedó materializado con la expedición de la Ley Orgánica de dicho órgano jurisdiccional publicada el 18 de julio de 2016 en dicho periódico oficial

²³ Tesis número VII-CASR-13ME-1 de la séptima época, de rubro: *RENTA. PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE RECHAZARLO INVOCANDO EL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LABORALES*, consultable en la revista oficial del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA), número 56, Marzo de 2016, Pág. 802

Justicia Fiscal y Administrativa (TFJFA) resolvió, al dictar la sentencia del juicio contencioso administrativo federal número 24926/14-17-13-7, que:

*...para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a la deducción de gastos por la prestación de servicios que recibió bajo el régimen de subcontratación, **basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales**²⁴ ...*

(Énfasis añadido.)

Lo anterior, lleva a que el contribuyente acredite y demuestre que se trata de una deducción autorizada, que cumple con los requisitos tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR), como las demás disposiciones fiscales aplicables, tal como que el gasto sea estrictamente indispensable para los fines de la actividad de la contribuyente.

Con independencia de lo anterior, la pregunta sigue en el aire: ¿las erogaciones que se realizan a una empresa-contribuyente que *provee fuerza de trabajo* bajo cualquier acto que le dé origen y el nombre que tenga el mismo es un gasto estrictamente para los fines de las actividades del contribuyente?

Ahora bien, para responder esa pregunta hay que atender el caso particular y confrontar el tipo de servicio empresarial frente al objeto social de la empresa; dónde y cómo se presta el mismo; con quiénes y con cuántos se realiza el teletrabajo, así como el propósito que se persigue, entre otros muchos factores y elementos a considerar.

Lo que es cierto es que el tiempo nos dará la verdad legal en cada caso o bien, cómo deberá interpretarse este tema.

Efecto en el IVA

En primer lugar, antes de comentar la problemática en este tributo, es conveniente recordar la definición del *régimen de subcontratación* que proporciona la LFT, toda vez que la administración tributaria rechazó

el derecho a acreditar el IVA de una empresa que cobró una contraprestación al proveer fuerza de trabajo vía este régimen, por considerar que entre las empresas existe una “subordinación” en los términos previstos en el penúltimo párrafo del artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA).

De la definición que proporciona el artículo 15-A de la LFT y que previamente he comentado, se desprende que el empleador denominado contratista *ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia*; en esta frase, se utiliza la preposición “con” y las interjecciones “sus” y “su”, las que denotan el medio, modo o instrumento que sirve para hacer algo,²⁵ así como la palabra “dependencia”, que alude a la subordinación del trabajador a que se refiere el artículo 8 de la LFT.

De ello, se interpreta que entre el empleador-contratista y la persona que tiene la calidad de trabajador existe un nexo jurídico comúnmente denominado “relación laboral”, la cual no se pierde por suscribirse un contrato de prestación de servicios entre empresas, independientemente del acto que le da origen y el nombre que se le dé al mismo, incluso se actualice o no el régimen de subcontratación laboral, toda vez que el contratista siempre tendrá el carácter de empleador de su trabajador, porque formalmente es quien contrató a este último y hasta que se resuelva lo contrario por una autoridad laboral.

Así incluso lo dispuso la SCJN, al establecer que *el legislador no eliminó de la esfera jurídica el seguir teniendo una relación laboral que rige entre el contratista y sus trabajadores*,²⁶ en virtud de que en ningún momento y forma se están defraudando las expectativas legítimas que hubiesen creado en esa relación,²⁷ aun cuando las tareas u obras de los trabajadores del contratista queden en beneficio del contratante.

Ello, pues la SCJN apuntó que el contratista tendrá en todo tiempo el derecho de supervisar y asignar las tareas de sus empleados, a pesar de que el empleador contratante *fije éstas y/o las supervise en la realización de la prestación de los servicios o la ejecución de la obras contratadas en los términos del contrato respectivo*, pues esta medida legislativa regula

²⁴ *Ibidem*

²⁵ Se utilizaron las definiciones del *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española

²⁶ *Ibidem*. Nota 18

²⁷ *Ibidem*. Nota 18

la *protección de los derechos de los trabajadores* y no contempla una subordinación (dependencia) legal ni jurídica entre la empresa contratista y la empresa contratante, toda vez que la *subordinación* es propia y exclusivamente entre trabajador (persona física) y un empleador (persona física o jurídico-colectiva), como doctrinaria, legal y jurisprudencialmente se reconoce.

Además, de esa última definición se advierte con claridad que las partes que conforman este régimen son dos: **(i)** el contratista y **(ii)** el contratante, estando en medio de esta relación jurídica el trabajador, quien es el que presta sus servicios para un empleador y materialmente para otra persona, por lo que de ahí nace una relación jurídica triangular: contratista-trabajador-contratante.

Así, puede definirse al contratista o subcontratista, al contratante y al trabajador de la siguiente manera:

1. Contratista o subcontratista: Es quien proporciona el servicio o ejecuta las labores –a través de sus trabajadores– a otra empresa o ente contratante; es decir, es el empleador original.

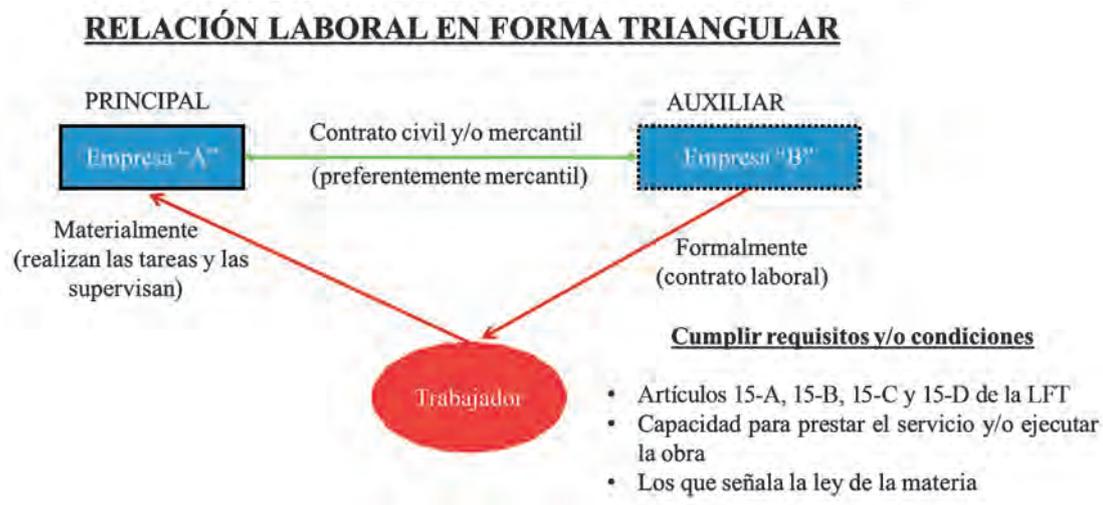
2. Contratante: Es quien solicita los servicios de la empresa contratista, quien es la que determina las tareas a desempeñar y las supervisa, cuyo resultado de ese trabajo le beneficia.

3. Trabajador: Es quien realiza el trabajo; formalmente es parte de la plantilla de trabajadores de la empresa contratista y labora para ésta, aunque sus tareas materialmente las desempeña en el lugar que le indica el contratante, pues éste es a quien, a través del contrato escrito entre las empresas contratista y contratante, se le indican las tareas a realizar y la forma de cómo se supervisarán.

Dicho de otra manera, no hay subordinación entre la empresa contratante y la empresa contratista, ni aun para efectos de carácter laboral, dado que la dependencia (subordinación) sólo está con el trabajador que es siempre una persona física, toda vez que el régimen de subcontratación únicamente regula la protección de los derechos laborales de los trabajadores de la empresa contratista.

Así, en caso de constatarse una violación es cuando puede considerarse empleador a la empresa contratante, en principio, sólo es para efectos laborales, aunque podría tener quizás otras repercusiones legales diversas, si así se prevé en la ley de la materia en que se funde tal responsabilidad; ello, bajo el *principio de legalidad* que consagra nuestra Carta Magna.

Lo anterior puede visualizarse con el siguiente esquema:



Expuesto lo anterior, comentaré el conflicto tributario en esta materia, el cual se actualiza en el sentido de que un contribuyente paga a una empresa la contraprestación pactada por proporcionarle o proveerle fuerza de trabajo –que puede estar o no en el régimen de subcontratación– en cuyo comprobante fiscal se le traslada en forma expresa y por separado el IVA correspondiente.

Lo anterior deriva en lo siguiente:

En un caso, la autoridad fiscal rechaza el acreditamiento del IVA y, consecuentemente, niega la devolución de un saldo a favor solicitado, manifestando que *ese pago no proviene de la prestación de servicio independiente sino de una relación de trabajo subordinado entre esas empresas*; acto exento conforme lo previene el penúltimo párrafo del artículo 14 de la LIVA, dejando implícitamente que tampoco debiera existir traslado del citado gravamen, y que el gasto pudiera ser no deducible para fines del ISR por tal motivo.

En otro caso, el rechazo que hace la administración tributaria fue parcial, porque ésta señala que no se trata de una prestación de un servicio personal independiente, sino del pago de nóminas, debido a que la descripción del servicio que ampara el comprobante fiscal es de “servicio de nómina semanal”, mismo que, de conformidad con lo establecido por el penúltimo párrafo del artículo 14 de la LIVA, en relación con el artículo 15-A de la LFT, está exento de la citada contribución, pues es quien *materialmente* realiza el pago de una remuneración por concepto de sueldos y salarios cada semana. Esto es, se trata de una relación de trabajo subordinada donde la empresa se utiliza “como mero intermediario” para pagar sueldos y salarios; por tanto, ello constituye un simple “reembolso de estos conceptos”.

En ambos casos, el primer debate fue en sede administrativa con la intervención de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) que

incluso emitió el criterio sustantivo número 5/2015/CTN/CS-SASEN²⁸ en el que señala:

No es jurídicamente correcto que la autoridad fiscal condicione la procedencia del saldo a favor materia del acreditamiento al cumplimiento de requisitos establecidos en un ordenamiento de carácter laboral, ya que la LFT no es supletoria a la materia fiscal...

Lo anterior, en razón de que la figura legal de subcontratación no es una institución o disposición del Derecho Fiscal que pueda colmarse con dicha normatividad, en razón de que las normas que rigen las relaciones laborales son de orden público y están reguladas tanto por el artículo 123 constitucional como por la LFT y demás disposiciones aplicables, de cuya competencia carece la autoridad fiscal.

Por lo que, en principio, la administración tributaria no puede “calificar” una relación de trabajo y aplicar en forma expresa el artículo 15-A de la LFT, como si se tratase de una autoridad laboral. Por tanto, la PRODECON concluyó que,

...para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a acreditar el IVA pagado por la prestación de servicios que recibió, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 5 de la LIVA.

Además, la PRODECON sostiene el criterio de que:

...es indebido que las autoridades fiscales, únicamente con base en el concepto asentado en el comprobante fiscal expedido, determinen que se trata de prestación de servicios subordinados que no son objeto del IVA con base en el penúltimo párrafo del referido artículo 14 y rechace en consecuencia

²⁸ Criterio aprobado en la Quinta Sesión Ordinaria, de fecha 22 de Mayo de 2015, de rubro: VALOR AGREGADO. PARA ACREDITARLO NO SE REQUIERE EL CUMPLIMIENTO DE REQUISITOS PREVISTOS EN EL ARTÍCULO 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, consultable “Criterios Sustantivos emitidos por la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente”, actualizada al 24 de junio de 2016. Los criterios derivan de las recomendaciones, respuestas a las consultas especializadas o de algún otro acto que lleven a cabo las diversas unidades administrativas de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente (PRODECON) en el ejercicio de sus atribuciones sustantivas y no tienen fuerza vinculante

*el acreditamiento del impuesto, pues la administración tributaria debe analizar y valorar otros elementos que le permitan conocer en qué consiste el servicio facturado, máxime tratándose de un contrato de prestación de servicios entre personas morales que **no puede dar lugar a una subordinación**²⁹ ...*
(Énfasis añadido.)

Esto es, tendrían que analizarse otros elementos para conocer en qué consisten los mismos, realizar un estudio o recabar pruebas sobre la existencia de las prestaciones de servicios personales subordinados, y donde está calificada la relación de trabajo por la autoridad competente para ello.

No obstante lo anterior, los contribuyentes tuvieron que impugnar las resoluciones mediante el juicio contencioso administrativo federal ante el entonces TFJFA para combatir la ilegalidad de las mismas, lo que provocó que hubiera criterios diversos y fueran resueltos en definitiva por los Tribunales Colegiados de diversos Circuitos, quienes igualmente fallaron en sentidos contradictorios.

Por ello, en la actualidad existe la contradicción de tesis número 202/2016, la cual se encuentra radicada en la Segunda Sala de la SCJN, a cargo de la relatoría de la ministra Luna Ramos, la cual estuvo listada para resolución el 5 de octubre de 2016 y en la que se decidirá el criterio que deberá prevalecer respecto a este tema, debido a que la temática será determinar si el pago de la contraprestación derivada de la prestación de servicios efectuada por personas jurídico-colectivas bajo el *régimen de subcontratación laboral*, califica de manera subordinada para efectos del IVA a que se refiere el penúltimo párrafo del

artículo 14 de la ley de la materia, o bien, el concepto subordinación sólo es aplicable a las personas físicas, para lo cual deberá analizarse el artículo 15-A de la LFT en los términos que hemos comentado.

No obstante ello, en el estado de Jalisco dos Tribunales Colegiados en materia administrativa pronunciaron criterios contradictorios, lo que originó que el Pleno en Materia Administrativa del Tercer Circuito, con residencia en la ciudad de Guadalajara de dicha entidad federativa, pronunciara la jurisprudencia número PC.III.A J/18³⁰ en el sentido de que debe prevalecer como criterio definitivo de que no se causa en la prestación de servicios bajo el *régimen de subcontratación laboral* –criterio que por las reformas a la Ley de Amparo³¹ **únicamente es obligatoria para las autoridades jurisdiccionales** de esa entidad federativa– y que si bien sólo obliga a los Tribunales de esa región y de menor jerarquía al Pleno del Tercer Circuito, dicha jurisprudencia puede ser considerada por otros Tribunales de otras entidades federativas de la República Mexicana, ya que la pueden tomar como precedente para resolver otros casos de naturaleza similar e inclusive por la administración tributaria.

En mi opinión, esta jurisprudencia hace una interpretación indebida al concepto subordinación aludido y al régimen laboral que estoy comentando por las razones que he expuesto con antelación, por lo que espero que en la contradicción de tesis número 202/2016 referida sea legalmente interpretada y resuelva en definitiva esta situación, cesando así esta polémica inexistente.

RESPONSABILIDAD PARA EL PAGO DE LA PTU

Recordemos que con la expedición de la LFT en vigor a partir de 1970 se contempló, entre otras figuras,

²⁹ Criterio aprobado en la Novena Sesión Ordinaria, de fecha 25 de septiembre de 2015, de rubro: VALOR AGREGADO. NO PROCEDE RECHAZAR SU ACREDITAMIENTO PORQUE EL CONCEPTO PRECISADO EN LA FACTURA SE ESTIME COMO NO GRAVADO, consultable “Criterios...Op. cit.

³⁰ De rubro: PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES. PARA DETERMINAR SI LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL ACTUALIZA O NO EL SUPUESTO EXCLUYENTE DE ESA FIGURA, GRAVADA POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PREVISTO EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY RELATIVA, ES NECESARIO ACUDIR AL NUMERAL 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO, dada a conocer el pasado viernes 15 de julio de 2016, a las 10:15 horas, en el *Semanario Judicial de la Federación* y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 1 de agosto de 2016 para los efectos previstos en el punto Séptimo del Acuerdo General Plenario número 19/2013, pendiente de publicación en la *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación* (No. de Registro: 2012122)

³¹ Véase el segundo párrafo del artículo 217 de la Ley de Amparo. Por otra parte, sobre la aplicación horizontal y vertical del principio de autoridad o jerarquía del precedente e ilustrativo, consúltese la “segunda lección. El precedente” y “Dimensiones del precedente judicial” de la obra Taruffo, Michele, *Cinco lecciones mexicanas: memoria del taller de Derecho Procesal*, Tribunal Electoral del Poder Judicial de la Federación, México, 2003, Págs. 29-59 y 193 y siguientes

la “intermediación laboral” que consiste en que la empresa que ejecuta las obras o la que presta los servicios a favor de otra esta última sea solidaria o subsidiariamente responsable de las prestaciones laborales de los trabajadores, según sea el caso, siempre que el intermediario no puede cumplir con las prestaciones laborales.

Sin embargo, la incorporación del *régimen de subcontratación* en la reforma laboral de 2012 contempla otro tipo de responsabilidad no sólo frente a los trabajadores sino con terceros que tengan interés en esa relación jurídica, toda vez que la responsabilidad en la *subcontratación* consiste en *calificar a la empresa contratante como empleador de los trabajadores de la empresa contratista*, en primer lugar para efectos laborales como hemos señalado, pero no exclusivamente para esa única situación sino para cualquier otro aspecto legal, como puede ser el tópico tributario e incluso el reparto de la PTU, siempre que en el *régimen de subcontratación* no se cumpla con los requisitos señalados en el segundo párrafo del artículo 15-A de la LFT que se han comentado.³²

Considero que este tipo de responsabilidad tiene la intención de cumplir con los principios esenciales del Derecho del Trabajo –como lo señaló la SCJN en sus precedentes– que consisten primordialmente en proteger a los trabajadores, y además de que no se evadan las diversas obligaciones establecidas en la leyes aplicables para evitar fraudes al hacerse uso de la prestación de servicios empresariales con un *ánimo doloso*.

Y es que la LFT considera que la empresa contratante no sólo es responsable solidario o subsidiario frente al trabajador, según sea el caso, sino que la califica como empleador de los trabajadores del contratista *para efectos laborales* y quizá para otras leyes si así lo prevén, lo que es sumamente grave. Por ello, la importancia de evaluar el uso de este esquema de contratación.

Al respecto, la reforma laboral de 2012 adicionó la fracción IV-Bis al artículo 127 de la LFT, con una clara alusión de que los trabajadores de las *empresas con mano de obra calificada* también deban tener PTU aunque con una redacción poco afortunada, pero

bajo el presupuesto de que si se utiliza esa figura para engañar al trabajador, la empresa contratante deberá considerar a los trabajadores que tiene en su establecimiento que también forman parte de la plantilla del contratante para efectos de la PTU, aun cuando sean dependientes del contratista, lo que muy probablemente desmotive la contratación de este tipo de empresas que tengan un *ánimo doloso* en esta materia.

No obstante lo anterior, también puede interpretarse que si un trabajador presta sus servicios en el establecimiento de la empresa contratante, para efectos de la PTU también forma parte de ella y tiene derecho a la misma, aun cuando no sea trabajador formal de ese ente con claro detrimento de los trabajadores que sí lo son de dicha empresa; interpretación que podría no ser legal por ser lesiva a los trabajadores formales de la empresa contratante.

Adicionalmente, tanto en una como en otra interpretación, entiendo y no encuentro que exista alguna disposición laboral o tributaria que contemple un procedimiento o mecánica para la determinación y cálculo de la PTU como si se tratara de una sola empresa consolidada o “unidad económica”, como lo señaló un Tribunal, aunque en un conflicto en esta materia, sobre todo en el ámbito laboral, de fallarse en ese sentido considero que tendría que cumplirse, por ser una prestación a favor de los trabajadores y así ordenarlo un Tribunal.

CONCLUSIÓN

Sin duda, la implementación de suministrar personal dentro de las empresas debe efectuarse como una estrategia o instrumento para hacer más eficaces y eficientes las tareas o labores a realizar, debiendo ser actividades que no sean propias de su objeto social, o bien, éstas sean complementarias o auxiliares para el cumplimiento del mismo.

Esto, además, debe elevar la productividad, pues si el propósito de utilizar este esquema es disminuir o lesionar los derechos laborales a través de una “subcontratación dolosa”, o bien, como una estrategia financiera para disminuir cargas tributarias o laborales, muy seguramente está destinado a fracasar, lo

³² Véase el apartado “Regulación legal” de este artículo

que debe ser tomado en cuenta principalmente por aquellas empresas de un mismo grupo empresarial que efectúan la práctica corporativa de “prestarse” servicios o proveer personal, comúnmente apodadas *insourcing*.

De lo expuesto, se puede concluir que el *régimen de subcontratación* simplemente es un contrato escrito, regulado en la legislación laboral, por virtud del cual nace una prestación de servicios independiente y autónoma entre sus participantes.

Ese contrato consiste en la ejecución de obras o prestación de servicios a favor de una persona, regulado bajo ciertas reglas y cumpliendo puntuales requisitos, tendente a proteger principalmente los derechos de los trabajadores, bajo ciertas circunstancias y situaciones, dando certeza y certidumbre jurídica a los contratantes, para deslindar las responsabilidades y obligaciones que correspondan a cada uno, y que los trabajadores involucrados estén protegidos de abusos en sus prestaciones laborales.

Por ello, es importante recalcar que si se tiene implementado este esquema de trabajo dentro de la empresa, sea de grupo o no, se deberá considerar no sólo cumplir con todos y cada uno de los requisitos y obligaciones consignados en la LFT –para evitar asumir responsabilidades, se esté o no en el régimen de subcontratación laboral–, sino además con lo dispuesto en otras legislaciones,³³ pues de no ser así, podrá configurarse la figura de “empleador sustituto” con la responsabilidad solidaria o subsidiaria en materia laboral y de seguridad social, inclusive trascender a la materia tributaria, además de que la empresa se haga acreedora de multas cuyos montos son muy elevados si se toma en cuenta que éstas se aplican por cada trabajador afectado.

Por tanto, si después de analizar estas consideraciones expuestas se decide continuar o adoptar

un modelo de subcontratación de fuerza de trabajo, cualquiera que sea el acto jurídico y nombre que se le dé al mismo, por las razones y circunstancias que lo motiven, requiera o se necesite, recomiendo contar con la asesoría legal.

Así, después de conocer sus necesidades y analizarse el caso o situación particular, un asesor legal le podrá proponer diversas alternativas después de analizar los riesgos de realizar una operación de una u otra forma.

Esto aplica sobre todo en la contratación de personal, ejecución de obras y/o prestación de servicios, de manera que con ello pueda celebrar adecuadamente el acto legal aplicable al caso o se justifiquen las circunstancias particulares, para evitar controversias sobre las posibles responsabilidades de cualquier índole o que, éstas estén medidas o acotadas.

Finalmente, es importante señalar que si bien es cierto que durante muchos años la ejecución de obras y prestación de servicios entre empresas, bajo la celebración de un contrato de prestación de servicios profesionales o cualquier otro acto jurídico de esa naturaleza, existió un vacío legal que permitía desarrollar esta práctica empresarial, la cual incluso permitió un uso discriminado y abusos al respecto, no menos cierto es que con la aparición de esta nueva figura legal en la LFT, las empresas deben replantear la utilización de este esquema de trabajo corporativo o cualquier otro.

Por último, espero que desaparezcan las llamadas “empresas piratas”, para dar lugar a que sobrevivan o nazcan las verdaderamente “empresas profesionales”, las cuales tengan como propósito obtener beneficios económicos entre sus participantes, sin detrimento o usando como “plataforma” para su beneficio las prestaciones laborales de los trabajadores. •

³³ Como puede ser el registrar los contratos de subcontratación e informar diversos datos de dicha relación ante el IMSS y el INFONAVIT conforme lo disponen los artículos 15-A –incluso, el acuerdo número 300909 del Consejo Técnico del IMSS– y 29-Bis de las leyes del Seguro Social y del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, respectivamente, además de justificar por qué se está en presencia de un gasto estrictamente indispensable para los fines de las actividades del contribuyente, por una parte y, por otra, que no se trata de un reembolso de sueldo, salarios y prestaciones laborales más un margen de utilidad, además de cubrir todos los campos de acción o regulación de la ejecución de la obra y/o la prestación del servicio