

ACTUALIZACIÓN TRIBUTARIA

SUBCONTRATACIÓN LABORAL REFORMA 2021

El 23 de abril de 2021 fue publicado en el DOF el Decreto por el que se reforman diversas leyes en materia de subcontratación laboral, y tendrá distintas fechas clave en lo relativo a emisión de disposiciones secundarias o entrada en vigor de algunas de las reformas.

A continuación describiremos brevemente el contenido y alcance de estas reformas, así como el impacto que prevemos tendrán estos cambios normativos en las empresas en México.

LEY FEDERAL DEL TRABAJO

Las reformas a la LFT entraron en vigor el 24 de abril, y se caracterizan por lo siguiente:

- Se modifica el artículo 12 de la LFT, que regulaba la figura de intermediación, para establecer expresamente que se prohíbe la subcontratación laboral, entendiéndose ésta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.
- En relación con las agencias de empleo o intermediario, podrán intervenir en el proceso de reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación, entre otros; pero en todo caso estas agencias no se considerarán patrones, pues dicho carácter lo tendrá quien se beneficia de los servicios.
- Si bien la regla general es la prohibición de la subcontratación laboral, como excepción, en el artículo 13 de la LFT se permite la contratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que reúnan las siguientes condiciones: *(i)* no formen parte del objeto social *(ii)* ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria y *(iii)* que el contratista esté registrado en el padrón público ante la STPS.
- En relación con la figura de la coloquialmente llamada "in-sourcing" o prestadores de personal del mismo grupo empresarial, se establece que está autorizada y considerada como servicios u obras complementarias o compartidas, cuando sean servicios especializados y no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba. En tal caso, interpretamos que el contratista deberá registrarse ante la STPS.
- En los artículos 14 y 15, se establecen las siguientes formalidades y elementos atinentes a los contratos de subcontratación:
 - La subcontratación deberá formalizarse en un contrato por escrito, señalando el objeto y el número de trabajadores que van a participar.
 - El subcontratante de los servicios especializados será responsable solidario de las obligaciones laborales del contratista, cuando éste las incumpla.
 - Los subcontratistas deberán registrarse ante la STPS y, por ello, quedarán inscritos en un padrón que será público. El referido registro deberá renovarse cada tres años.
 - Para efectos de dicho registro, la STPS deberá pronunciarse sobre la solicitud dentro de los 20 siguientes a su presentación, en caso de no hacerlo, se le podrá requerir para que dicte la resolución correspondiente y, si dentro de los tres días siguientes a dicho requerimiento no se notifica la resolución, se tendrá por efectuado el registro (positiva ficta).

- La STPS negará o cancelará en cualquier tiempo el registro cuando las personas físicas o morales incumplan con los requisitos legales.
- Al crearse un nuevo concepto de subcontratación laboral, se derogan los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D de la LFT que regulaban el anterior régimen de subcontratación.
- Para que surta efectos la sustitución patronal (fenómeno que se generará por la migración de los trabajadores que hasta la fecha eran subcontratados), deberán transmitirse los bienes objeto de la empresa o establecimiento al patrón sustituto.

Mediante disposición transitoria se establece una excepción a lo anterior, en el sentido de que no deberán transmitirse los bienes objeto de la empresa o establecimiento al patrón sustituto, siempre que la sustitución patronal se efectúe dentro de los 90 días naturales contados a partir de la entrada en vigor de la reforma y se reconozcan todos los derechos laborales de los trabajadores, incluida su antigüedad.

- Se adiciona una fracción al artículo 127 de la LFT para establecer que el monto de la PTU tendrá como límite máximo tres meses del salario del trabajador o el promedio de la participación recibida en los últimos tres años. Por lo tanto, se aplicará el monto que resulte más favorable al trabajador.
- Los patrones que no permitan inspecciones de las autoridades del trabajo serán acreedores a una multa de 250 a 5,000 veces la UMA (de \$22,405 a \$448,100 pesos).
- Las empresas que lleven a cabo la subcontratación de personal sin registro ante la STPS, así como aquellas personas físicas o morales que se beneficien de esa subcontratación, serán acreedoras a una multa de 2,000 a 50,000 veces la UMA (de \$179,240 a \$4,481,000 pesos), sin perjuicio de las demás responsabilidades laborales.

SEGURIDAD SOCIAL

Ley del Seguro Social

- Se modifica el artículo 15-A de la LSS, que regulaba la figura de "intermediarios laborales" para establecer que sólo se permite la subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas en términos de la LFT.
- En lo relativo a obligaciones formales, se prevé que los prestadores de servicios especializados o quien ejecute las obras especializadas deberán proporcionar cuatrimestralmente información sobre los contratos celebrados. Esta información deberá proporcionarse por vez primera dentro de los 90 días posteriores a la entrada en vigor de la reforma.

Se prevé que dicha información será compartida entre las diversas secretarías de Estado y organismos de gobierno involucrados. La omisión en la presentación de la información requerida, acarreará la imposición de una multa de 500 a 2,000 veces el valor de la UMA (de \$44,810 a \$179,240 pesos).

- Dentro del Capítulo de Riesgos de Trabajo, se deroga el segundo párrafo del artículo 75 de la LFT, que establecía una facilidad administrativa que se otorgaba a las empresas prestadoras de servicios de personal para efectuar el registro patronal por clase a nivel nacional, registrando distintos trabajadores que eran suministrados a las empresas contratantes, en función de la actividad económica que desarrollaba cada uno de los beneficiarios.

- De manera semejante a como ocurre para fines de la LFT, para efectos de la LSS, dentro de los 90 días siguientes a la entrada en vigor de las reformas, la migración de trabajos motivada por la reforma se considerará sustitución patronal, siempre que la empresa destino de los trabajadores reconozca (a) sus derechos laborales, incluida su antigüedad, y (b) los riesgos de trabajo terminados, ante las instancias legales correspondientes.
- En disposiciones transtorias se regula, con motivo de la migración de los trabajadores durante la etapa de transición establecida por la reforma, el alta y baja de registros patronales que resulte necesaria, y la obligación de la empresa que absorba a los trabajadores de verificar la prima de riesgo de trabajo y de, en su caso, ajustar su clasificación a las nuevas actividades se que llevará a cabo.

Ley del INFONAVIT

- El artículo 29 de la Ley del INFONAVIT que establece las obligaciones patronales, es adicionado con un último párrafo para referir que en caso de sustitución patronal, el patrón sustituido será solidariamente responsable con el nuevo patrón respecto de las obligaciones derivadas dicha de ley nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de tres meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.
- Se modifica en su totalidad el artículo 29-Bis que regulaba la responsabilidad solidaria en el anterior régimen de subcontratación. El nuevo contenido del precepto establece la obligación de los prestadores de servicios especializados o quienes ejecuten obras especializadas de proporcionar cuatrimestralmente información sobre el contrato de servicios y las condiciones contractuales de los trabajadores.

Otras características comunes

- Igual que en la LFT, se reitera que la persona física o moral que contrate los referidos servicios es responsable solidario de las obligaciones de seguridad social, tanto para fines de la LSS como para fines de la Ley del Infonavit, en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar los servicios especializados, cuando el contratista principal las incumpla.
- Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la LFT y sus respectivas leyes, las facultades de inspección podrán ejercerse, respectivamente, y mediante convenio de colaboración, por la STPS y el IMSS o el Infonavit, según corresponda.

LEGISLACIÓN FISCAL

Las siguientes reformas al CFF, LISR, y LIVA entrarán en vigor conjuntamente el 1º de agosto de 2021:

Código Fiscal de la Federación

- En concordancia con las reformas antes mencionadas, se incorpora el artículo 15-D que establece que no tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.
- Dicho artículo también refiere que no 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 dos supuestos:

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

Para efectos de este documento, los actos antes mencionados serán referidos como "subcontratación laboral no autorizada".

- Realizar las actividades de subcontratación laboral no autorizada se considera como delito de defraudación fiscal calificada.
- Solo se podrán dar efectos fiscales de deducción y acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que refiere la LFT y que se cumplan con los demás requisitos establecidos en las LISR y la LIVA.
- En correlación con la disposición relativa de la LFT, el último párrafo del artículo 15-D del CFF establece que 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.
- En lo relativo a la responsabilidad solidaria en materia fiscal, se modifica la fracción XVI del artículo 26 del CFF, para referir que los contratantes de los especializados, son responsables solidarios por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio.
- Los aspectos relacionados a las infracciones y sanciones serán comentadas en los apartados de LISR e LIVA.

Ley del Impuesto sobre la Renta

- En el artículo 27, fracción V, tercer párrafo, se prevé como requisito de la deducción del pago de la contraprestación, que el contratante de los servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas en términos del CFF: (i) verifique que el contratista se encuentre registrado ante la STPS, y (ii) obtenga del contratista copia 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, del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores, del pago de las cuotas obrero patronales al IMSS, así como del pago de las aportaciones al INFONAVIT. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información referida.
- Cuando el contratista no cumpla con la obligación de entregar la información mencionada en el párrafo anterior al contratante de los servicios, será acreedor a la multa arriba referida, de \$150,000.00 a \$300,000.00, por cada obligación de entregar información no cumplida.
- Se adiciona la fracción XXXIII del artículo 28, para prohibir la deducción de los pagos de contraprestaciones por la subcontratación laboral no autorizada.
- Llevar a cabo la deducción de las contraprestaciones de la subcontratación laboral no autorizada, se considera agravante en la comisión de una infracción.

Ley del Impuesto al Valor Agregado

- Se modifica el artículo 4 de la LIVA para establecer que el impuesto que se traslade por los servicios de subcontratación laboral no autorizada, no será acreditable para efectos del IVA.
- En el artículo 5 de la LIVA, se prevé como requisito del acreditamiento que cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante verifique que el contratista cuente con el registro ante la STPS y deberá obtener del contratista copia de la declaración del IVA y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del IVA que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada.
- Si el contratante que no recaba la documentación mencionada a más tardar el último día del mes siguiente a momento de pago de la contraprestación, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.
- Cuando el contratista no cumpla con la obligación de entregar al contratante de los servicios, la información mencionada en el párrafo anterior, será acreedor a la multa antes indicada, de \$150,000.00 a \$300,000.00 por cada obligación de entregar información no cumplida.

SUBCONTRATACIÓN EN EL SECTOR PÚBLICO

Las reformas en la materia a las siguientes dos Leyes entrarán en vigor en el ejercicio fiscal 2022:

Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado

- Se incorpora el artículo 10 Bis para prohibir la subcontratación de personal en beneficio de las dependencias e instituciones estatales reguladas en dicho ordenamiento. Se permitirá únicamente la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público ante la STPS.

Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B del Artículo 123 de la CPEUM

- Se incorpora el artículo 2 Bis para prohibir la subcontratación de personal en beneficio de las instituciones reguladas en dicho ordenamiento, que se refiere a las relaciones laborales de los trabajadores al servicio de las instituciones que presten el servicio público de banca y crédito, Banco de México y Patronato del Ahorro Nacional. Se permitirá únicamente la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público ante la STPS.

COMENTARIOS SOBRE LA REFORMA Y RECOMENDACIONES PRÁCTICAS

Comentarios sobre la Reforma

- La subcontratación que ahora se prevé es una figura jurídica nueva que presenta características totalmente diferentes al régimen anterior y, por tanto, todos los esquemas de servicios de personal que hasta el momento se tuvieron implementados deberán ser revisados para determinar el impacto de la reforma que se comenta y los cambios que cada empresa deberá de efectuar.

Ante estas modificaciones legales, advertimos tres posibles escenarios:

- (i) Esquemas bajo el régimen de subcontratación anterior: en estos casos, deberán migrarse los trabajadores de la prestadora de servicios de personal al cliente.
 - (ii) Subcontratación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas, que deberán contar con el registro ante la STPS. En este caso, necesariamente se deberá cumplir con un aspecto indispensable: la puesta a disposición de trabajadores a favor del cliente, para que se lleven a cabo servicios especializados o la ejecución de obras especializadas.
 - (iii) Contratos de prestación de servicios independientes que prevalecen porque no hay puesta a disposición de personal.
- Para determinar qué es un trabajo especializado o la ejecución de obra especializado, la reforma refiere que deberá tratarse de actos o actividades que no formen parte del objeto social ni de la actividad preponderante de la empresa que los reciba. Por lo tanto, deben tomarse en consideración dos elementos:
 - Elemento objetivo: cuál es el objeto social referido en los estatutos de cada sociedad.
 - Elemento material: cuál es la actividad económica preponderante de la empresa.

Para definir la actividad económica preponderante, consideramos en principio que (i) debe atenderse el contenido del artículo 45 del Reglamento del CFF, que la define como aquella actividad por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades (ii) ser aquella que se manifieste ante el RFC y, (iii) atenderse a las claves contenidas en el Anexo 6 de la RMF que establece el "Catálogo de Actividades Económicas".

En nuestra opinión debe haber consistencia entre estos tres criterios para determinar la actividad económica preponderante de la empresa.

Recomendaciones prácticas

1. Sugerimos hacer un análisis funcional y operativo de cada caso concreto para: (i) identificar cómo se efectúa la prestación de los servicios de personal, (ii) si existe o no puesta a disposición de personal y (iii) si las actividades contratadas están destinadas a llevar a cabo o no el objeto social y la actividad económica preponderante del contratante.

2. Con la información sobre la realidad de la empresa, será indispensable hacer un análisis de carácter laboral, legal (corporativo y fiscal), y financiero-empresarial para determinar si se actualiza o no el supuesto de subcontratación de servicios especializados o no. En caso de que tenga que hacerse la migración de trabajadores y activos y la consecuente contratación por parte de los clientes, deberá plantearse el proceso de sustitución patronal e identificar la responsabilidad solidaria en materia laboral que derive. Es importante que las distintas áreas de las empresas (legal, recursos humanos, finanzas, impuestos) estén correctamente alineadas a lo largo de los procesos de evaluación, decisión y migración.

3. Posteriormente, hay que efectuar un análisis adicional en materia fiscal respecto de los siguientes aspectos:

- La cancelación de efectos fiscales de los contratos de subcontratación de personal en términos del régimen anterior, a partir de 1 de agosto de 2021.
- Riesgos latentes relativos a la improcedencia de la deducción y el acreditamiento de los pagos por concepto de contraprestación de contratos de subcontratación bajo el anterior régimen.

- El cumplimiento de diversos requisitos formales para deducir y acreditar los pagos por concepto de contratos de subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializados. Es necesario considerar que el contribuyente deberá de recabar información de documentación del prestador de servicios; por lo tanto, la procedencia de su deducción o acreditamiento queda supeditada a que un tercero entregue en tiempo y forma la documentación requerida.
- En los casos en los que se migren todos los trabajadores de la prestadora de servicios al cliente en el periodo de transición regulado por las disposiciones transitorias de la reforma, habrá que determinar si se presentan casos donde existe traspaso de negociación, aun cuando no se transmitan en su totalidad los bienes, activos y derechos que integran el ente económico.
- En ese supuesto, habrá que analizar si se actualiza responsabilidad solidaria en materia fiscal por la transmisión de un negocio en marcha en términos del artículo 26, fracción IV del CFF.

4. Finalmente, recomendamos conservar un expediente particular por cada caso, con (i) la opinión del especialista en material laboral, (ii) el análisis en materia fiscal y (iii) los cambios corporativos y contractuales que deben efectuarse, para tener un sustento de los criterios observados.

Casos particulares

Prestadoras de servicios en grupos de sociedades (in-sourcing)

En esta categoría se encuentra una sociedad de un grupo corporativo que presta servicios comúnmente referidos en México como de in-sourcing, esto es, que presta el 100% de sus servicios a otra u otras sociedades del propio grupo corporativo al que pertenece.

Si se llega a acreditar que el objeto de los servicios prestados es especializado, en términos de las nuevas disposiciones, este tipo de empresas de grupo podrán seguir su actividad; ello, cumpliendo con el requisito de registrarse ante la STPS.

Prestadoras de servicios independientes

En este caso el contratista se vale de su propia dirección y recursos humanos para generar un entregable del servicio, independientemente de los procesos de su cliente e independientemente de cómo lo aplique o no el contratante dentro de sus procesos productivos. En estos supuestos, en principio no es necesario realizar el registro ante el STPS ni ciertamente hacer una migración de trabajadores.

Consideramos que el aspecto esencial que determina la existencia de una prestación de servicios independientes es no poner a disposición del contratante el personal que desempeña sus funciones.

Empresas sin trabajadores (tenedoras de acciones)

Este tipo de empresas son legales; no existe disposición alguna en el orden jurídico mexicano que establezca la obligación a las sociedades mercantiles de contar con trabajadores. Por lo tanto, en nuestra opinión, no deberá de efectuarse modificación alguna en estos casos cuando su objeto social y operación lo justifique.

Agencias de colocación de personal

La OIT reconoce a las agencias de colocación personal y a la figura del trabajo triangulado, como prácticas válidas; sin embargo, las nuevas disposiciones limitan su actuación al reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación.

Impactos negativos inminentes que advertimos

Consideramos que la regulación del nuevo régimen es susceptible de generar las siguientes consecuencias:

- Impacto en las empresas públicas, quienes deberán afectar el presupuesto público para cubrir las cargas que representará la migración de trabajadores.
- Aumento de la informalidad, pues es previsible que las empresas de ciertos sectores y niveles económicos, optarán por no registrar a sus trabajadores y no los afiliarán al Seguro Social.
- Incremento de registros de personas en el rango de salario mínimo, y el consecuente subregistro ante las autoridades laborales y de seguridad social.
- Aumento de la prima de riesgo de trabajo al tener que absorberse trabajadores por parte de empresas que anteriormente contrataban servicios con terceros.
- Si las autoridades laborales no llevan a cabo de forma eficiente el registro de las empresas de subcontratación de servicios especializados, e incurrir en tropiezos burocráticos, afectarán la dinámica de las empresas.

Abreviaturas

- | | |
|--|--|
| * DOF Diario Oficial de la Federación | * LSS Ley del Seguro Social |
| * CFF Código Fiscal Federal | * OIT Organización Internacional del Trabajo |
| * LFT Ley Federal del Trabajo | * PTU Participación de los trabajadores en las utilidades. |
| * Ley del INFONATIV Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. | * RFC Registro Federal de Contribuyentes |
| * LIVA Ley del Impuesto al Valor Agregado | * STPS Secretaría del Trabajo y Previsión Social |
| * LISR Ley del Impuesto sobre la Renta | * UMA Unidades de Medida y Actualización |

En caso de que exista algún comentario, duda, aclaración o sugerencia relacionada con el contenido de este análisis, nos ponemos a sus órdenes en el teléfono (55) 5081-4590 o en la dirección de correo electrónico info@turanzas.com.mx.

Atentamente,

TURANZAS, BRAVO & AMBROSI
Abogados Tributarios
www.turanzas.com.mx

El presente documento constituye un análisis preliminar con fines meramente informativos que ha sido elaborado por los miembros de Turanzas, Bravo & Ambrosi. De ninguna manera pretende representar una opinión o una posición definida frente a casos particulares, mismos que deberán ser analizados en el marco de sus circunstancias.

Si no desea recibir esta actualización tributaria, favor de enviar un correo electrónico a info@turanzas.com.mx con la palabra "REMOVED" escrita en la línea de asunto.