



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

FACULTAD DE DERECHO

**"EFECTOS FISCALES DE LA RECONFIGURACIÓN
DE LA
SUBCONTRATACIÓN EN EL MARCO DE LOS
COMPROMISOS EN EL T-MEC"**

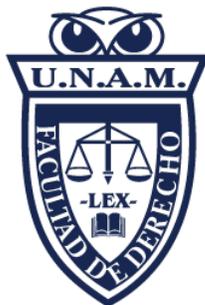
T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

NELSON ALEXIS ÁNGELES YESCAS



**ASESORA:
DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO**

CIUDAD DE MÉXICO, 2022



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.



**UNIDAD DE SEMINARIOS "JOSÉ VASCONCELOS"
FACULTAD DE DERECHO
SEMINARIO DE DERECHO FISCAL Y
FINANZAS PÚBLICAS.**

Cd. Universitaria, Cd. Mx., a 10 de enero de 2022.

**MTRA. IVONNE RAMÍREZ WENCE
DIRECTORA GENERAL DE LA
ADMINISTRACIÓN ESCOLAR DE LA U.N.A.M.
Presente.**

Por este conducto, me permito comunicar a usted, que el alumno **NELSON ALEXIS ÁNGELES YESCAS**, con número de cuenta **417034612**, bajo la supervisión de este Seminario, elaboró la tesis titulada **"EFECTOS FISCALES DE LA RECONFIGURACIÓN DE LA SUBCONTRATACIÓN EN EL MARCO DE LOS COMPROMISOS EN EL T-MEC"**, bajo la asesoría de la que **SUSCRIBE**.

Con fundamento en los artículos 8° fracción V del Reglamento de Seminarios, 19 y 20 del Reglamento General de Exámenes de la Universidad Nacional Autónoma de México, por haberse realizado conforme a las exigencias correspondientes, se aprueba la nombrada tesis, que además de las opiniones que cita, contiene las que son de exclusiva responsabilidad de su autor. En consecuencia, se autoriza su presentación al Jurado respectivo.

"El interesado deberá iniciar el trámite para su titulación dentro de los siete meses siguientes (contados de día a día) a aquél en que le sea entregado el presente oficio, en el entendido de que transcurrido dicho lapso sin haberlo hecho, caducará la autorización que ahora se le concede para someter su tesis a examen profesional, misma autorización que no podrá otorgarse nuevamente, sino en el caso de que el trabajo recepcional conserve su actualidad y siempre que la oportuna iniciación del trámite para la celebración del examen haya sido impedida por circunstancia grave, todo lo cual calificará la Secretaría General de la Facultad".

Atentamente
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"
Directora.

DRA. MARGARITA PALOMINO GUERRERO.

Agradecimientos

Agradezco a Dios por permitirme culminar esta importante etapa de mi vida, a mi familia, amigos y personas que de alguna manera me apoyaron a lo largo de la carrera.

Agradezco a la Dra. Margarita Palomino por su invaluable apoyo en el desarrollo del presente trabajo.

Agradezco a la UNAM y a la Facultad de Derecho por mi formación académica.

EFFECTOS FISCALES DE LA RECONFIGURACIÓN DE LA

SUBCONTRATACIÓN EN EL MARCO DE LOS COMPROMISOS EN EL T-MEC

ÍNDICE

<i>Introducción</i>	<i>1</i>
<i>Capítulo 1.- Marco Referencial</i>	<i>1</i>
1.1 Concepto de subcontratación	1
1.2 Origen de la subcontratación	2
1.3 Tipos	3
1.4 Subcontratación en México	6
1.5 Regulación de la subcontratación	11
1.5.1 Subcontratación en el marco de la LFT	11
1.5.2 Subcontratación en el marco de la LSS	18
1.5.3 Subcontratación en el marco de la LISR	21
1.5.4 Subcontratación en el marco de la LINFONAVIT	26
<i>Capítulo 2 La subcontratación en el marco del T-MEC</i>	<i>29</i>
2.1 Regulación de la subcontratación en Canadá	29
2.2 Regulación de la subcontratación en Estados Unidos de América	37
2.3 Regulación de la subcontratación en el tratado (T-MEC)	41
2.4 Casos de éxito de subcontratación	42
2.5 La evasión fiscal a través de la subcontratación	46
2.6 Estrategias para frenar la erosión de la base tributaria	49
2.7 Vinculación de ISR e IVA para frenar operaciones simuladas	54
2.8 La subcontratación como acto jurídico que carece de razón de negocios	59
<i>Capítulo 3 La figura de la subcontratación como estímulo del desarrollo regional entre Canadá, Estados Unidos de América y México.</i>	<i>63</i>
3.1. Reconfiguración de la subcontratación en el marco de los compromisos en el T-MEC. ...	63
3.1.2 En materia de seguridad social.....	64
3.1.3 En materia laboral	71
3.1.4 En materia de ISR	73
3.1.5 Regulación para efectos de IVA.....	82
3.2 Propuesta de la reconfiguración en la subcontratación	85
3.3 La subcontratación como palanca de desarrollo y generación de empleos	88
3.4 Marco fiscal regulatorio a la luz del T-MEC	91
3.5 Responsabilidad del cumplimiento de compromisos y las consecuencias	91

derivadas del incumplimiento	91
<i>Conclusiones</i>	95
<i>Bibliografía</i>	97

Abreviaturas

BEPS Erosión de la Base Imponible y al Traslado de Beneficios

BPO *Business Process Outsourcing*.

CFF Código Fiscal de la Federación

DOF Diario Oficial de la Federación

EDS *Electronic Data System*

EE. UU. Estados Unidos

ENTI Encuesta Nacional de Trabajo Infantil

FRE Entidad Regulada Federalmente

IED Inversión Extranjera Directa

IMSS Instituto Mexicano del Seguro Social

INFONAVIT Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

ISR Impuesto Sobre la Renta

IVA Impuesto al Valor Agregado

LFT Ley Federal del Trabajo

LINFONAVIT Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores

LISR Ley del Impuesto Sobre la Renta

LIVA Ley del Impuesto al Valor Agregado

LSS Ley del Seguro Social

MSA Acuerdo de Servicios Maestros

OFSI Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras

OIT Organización Internacional del Trabajo

P.I. Propiedad Intelectual

SCN Sistema de Cuentas Nacionales

SI Sistemas de Información

SOW *Statement of Work*

STPS Secretaría del Trabajo y Previsión Social

TIC Tecnologías de la información

TMEC Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá

Introducción

El origen de la subcontratación se remonta a décadas atrás, sin embargo, su regulación ha evolucionado de acuerdo con las necesidades sociales, a los cambios tecnológicos, organizacionales y a la globalización, entre otros factores.

La subcontratación ha sido un tema controvertido en diversos sectores, tales como el laboral principalmente y el tributario, en lo laboral se ha discutido en relación a los derechos de los trabajadores cuando la subcontratación se materializa y es producto de una simulación la cual genera beneficios fiscales considerables, en lo tributario se ha discutido la obtención de la reducción de la carga impositiva que deriva de simulaciones, en perjuicio de los trabajadores y de la hacienda pública.

Por tanto, en el presente trabajo se hace referencia a los efectos fiscales de regulación de la subcontratación en el marco de los compromisos que México asume en el TMEC, se describe la regulación de la subcontratación en la Ley Federal del Trabajo, el Código Fiscal de la Federación, la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Seguro Social y a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En el mismo sentido, se da cuenta de la importancia de la subcontratación para el desarrollo laboral y económico del país y su impacto en el TMEC, se consideran rubros de competitividad y se establecen condiciones para una sana relación para las empresas, los trabajadores y la autoridad recaudadora de impuestos.

Por lo que a lo largo de tres capítulos se refiere el origen y evolución de la figura de la subcontratación y se contrasta con su operación en otros países incluso en el marco del TMEC, a fin de identificar mitos y realidades en torno a esta figura que en ocasiones se usa como un mecanismo de simulación, por lo que derivado de la reforma de 23 de abril de 2021, surge la necesidad de conocerla, así como los alcances y limitaciones que tiene, sobre todo en el marco de los acuerdos que a nivel internacional, nuestro país debe cumplir.

Tema relevante para el sector laboral, empresarial y para las autoridades responsables de la recaudación, ya que sin duda se generan fuentes de empleo, se eficientizan servicios, pero se debe cuidar la seguridad y protección de los trabajadores.

Capítulo 1.- Marco Referencial.

1.1 Concepto de subcontratación.

La subcontratación es una palabra compuesta, la integra el prefijo sub y contrato, a grandes rasgos podría entenderse como debajo de un contrato, sin embargo, para los fines de esta investigación es necesario hacer referencia a las definiciones establecidas en diversas disposiciones, como la que refiere el artículo primero de la 86ª reunión de la Conferencia Internacional del Trabajo, el cual establece lo siguiente:

“La expresión «trabajo en régimen de subcontratación» designa todo trabajo realizado para una persona física o jurídica (designada como «empresa usuaria») por una persona (designada como «trabajador en régimen de subcontratación»), cuando el trabajo lo realiza el trabajador en régimen de subcontratación personalmente, en condiciones de dependencia o de subordinación efectivas respecto a la empresa usuaria, análogas a las que caracterizan una relación laboral de conformidad con la legislación y la práctica nacionales, y cuando:

- ii) el trabajo se realiza con arreglo a un acuerdo contractual directo entre el trabajador en régimen de subcontratación y la empresa usuaria, distinto de un contrato de trabajo, o
- ii) el trabajador en régimen de subcontratación es puesto a disposición de la empresa usuaria por un subcontratista o un intermediario;
- b) el término «subcontratista» designa a una persona física o jurídica que se compromete a asegurar la realización de un trabajo para una empresa usuaria en virtud de un acuerdo contractual celebrado con ésta;
- c) el término «intermediario» designa a una persona física o jurídica que pone a disposición de una empresa usuaria trabajadores en régimen de subcontratación, sin adquirir formalmente la calidad de empleador de esos trabajadores. ”.

De igual manera, la Ley Federal del Trabajo la define de la manera siguiente:

“Artículo 12.- Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose esta **cuando una persona física o moral**

proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.”¹

Considerando los elementos de las definiciones anteriores, se puede aludir a la subcontratación como la prestación de un trabajo personal subordinado que un contratista ofrece a una persona física o jurídica para la realización de diversas actividades. Fuera del marco jurídico, la subcontratación se conoce comúnmente como *outsourcing*, ahora bien, las disposiciones legales solo hacen referencia a la subcontratación, no obstante, en la presente investigación se hará referencia a la subcontratación y al *outsourcing* como sinónimos.

1.2 Origen de la subcontratación

La regulación jurídica de la subcontratación ha sido reciente, sin embargo, su origen se remonta a algunas décadas, las empresas han buscado optimizar sus recursos financieros, con la aplicación de la subcontratación, que resulta ser una herramienta que la propia legislación nacional prevé para facilitar las operaciones *per se* de las empresas, nacionales o extranjeras.

En este orden de ideas, “a mediados de siglo empezó a extenderse la diversificación en las empresas como una forma de disminuir el riesgo y aprovechar las posibles oportunidades de negocio, así como las sinergias y las economías de escala, por lo que el volumen de tareas a realizar por parte de las compañías creció de forma considerable.

Con este aumento de las actividades que debían realizarse dentro de la empresa, en las décadas de los setenta y los ochenta se entendió que la ampliación del negocio había resultado en una estructura organizativa mucho más compleja y, en consecuencia, menos flexible. Para solventar esta situación, algunas empresas comenzaron a analizar cuáles de los procesos que llevaban a cabo eran críticos o claves para el desarrollo de sus actividades y así, centrarse en los mismos, e

1 Ley Federal del Trabajo, 2022.

identificar cuáles podían ser externalizados, para reducir la carga de tareas a nivel interno y, al mismo tiempo, contar con asesoramiento.

Entonces en la externalización, el concepto de *Outsourcing* ganó importancia en los años 70 debido al trabajo de la consultora estadounidense *Electronic Data System* (EDS), dedicada al campo de las tecnologías de la información (TIC). Por lo que por ser esta, la pionera en dedicarse exclusivamente a prestar servicios de externalización, en muchas ocasiones se relaciona el concepto de *Outsourcing* con la externalización en el ámbito de la tecnología y los servicios informáticos, sin embargo, no es en la única materia donde operan.

Así, con los años, otros servicios empezaron a ganar peso en el mundo de la externalización y coinciden en que esta evolución ha tenido su origen en actividades simples, pasando paulatinamente a otras de mucho más peso e importancia en la gestión de las empresas. Al respecto, el término “*Outsourcing*” fue acuñado, como la subcontratación de sistemas de información (SI), por lo que muchos estudios relacionan el término *outsourcing* con los SI. Sin embargo, también indican que en los últimos años el término se ha aplicado a otros tipos de funciones o actividades.²

1.3 Tipos

Respecto a la subcontratación es importante establecer, que no puede comprender la totalidad de las actividades de una empresa, de conformidad con nuestra legislación vigente, por lo que generalmente se conocen cuatro tipos de *outsourcing* o subcontratación y que a continuación se desarrollarán.

-Por tipo de actividad que se externaliza. Entre los ejemplos de *outsourcing* que pertenecen a este grupo encontramos actividades de subcontratación de tareas

² Cfr. Angúes Rodríguez, Paula, *Análisis del Outsourcing como estrategia de gestión empresarial*, España, 2015, pp. 8-9, https://ruc.udc.es/dspace/bitstream/handle/2183/16387/AnguesRodriguez_Paula_TFG_2015.pdf?sequence=2

administrativas, de producción o comerciales. En este caso, lo que se externaliza no es el proceso en sí, sino una actividad que forma parte de un proceso más complejo, por lo que se apuesta por este tipo de *outsourcing* en tareas sencillas que no requieren de gran conocimiento interno, sino que constan de protocolos ya estandarizados, esta modalidad de *outsourcing* supone un importante ahorro económico para la empresa frente a la contratación tradicional.

-Por el tipo de proceso, este tipo de tercerización se le conoce popularmente como BPO (*Business Process Outsourcing*). Consiste en la posibilidad de delegar procesos internos de la empresa, en un equipo de *outsourcing* externo.

Dentro de esta área distinguimos entre procesos internos (como servicios de mantenimiento, contabilidad) y procesos externos (recursos humanos, departamento de marketing, seguimiento comercial). Por lo que el *outsourcing* de procesos tiene la ventaja de poder transmitir a la empresa externalizada, parte de los protocolos y conocimiento que habilitan el desarrollo de la actividad, sin poner en riesgo la calidad de los productos y servicios de cara a los clientes.

- Por el lugar donde se desarrolla la actividad. Hay un ejemplo de *outsourcing* que se conoce como deslocalización, y consiste en contratar los servicios a empresas extranjeras que permiten abaratar los costes de la empresa en los procesos, bien en la manufactura, producción o transporte, entre otros, es una de las clases de *outsourcing* más frecuentes en el sector industrial, debido a las enormes ventajas que representa implantar dicho modelo para la empresa, Pero no obstante, también existe la modalidad de *outsourcing in house*, que tiene lugar cuando el equipo externalizado trabaja en las instalaciones de la propia empresa a pesar de estar contratado de forma externa.

- *Outsourcing* estratégico:

Este tipo de externalización se conoce como *Business Process Management* y permite delegar en un equipo no solo un proceso o actividad, sino la estrategia empresarial global, compartiendo aspectos económicos, financieros y de mercado.

Es quizás, más arriesgado que los anteriores al poner en peligro toda la estructura empresarial de cara a la confidencialidad, pero también supone grandes beneficios para empresas que carecen de experiencia comercial en un sector y desean introducirse junto a otras con más experiencia.³

Respecto de la clasificación referida, las empresas utilizan el tipo de subcontratación que más se adapte a las necesidades que tienen, sin embargo, considerando el último tipo de *outsourcing* aludido considero que el hecho de buscar delegar todos los procesos de una empresa a personal ajeno a la misma es un riesgo que deberá ser analizado por los socios de la misma, es ostensible que la toma de decisiones recae sobre los socios pero al carecer de información su decisión está condicionada al personal que coadyuva a las actividades de la empresa.

³Cfr. Argudo, Cristina, 2017, *Tipos de outsourcing*, Emprendepyme, <https://www.emprendepyme.net/tipos-de-outsourcing.html>

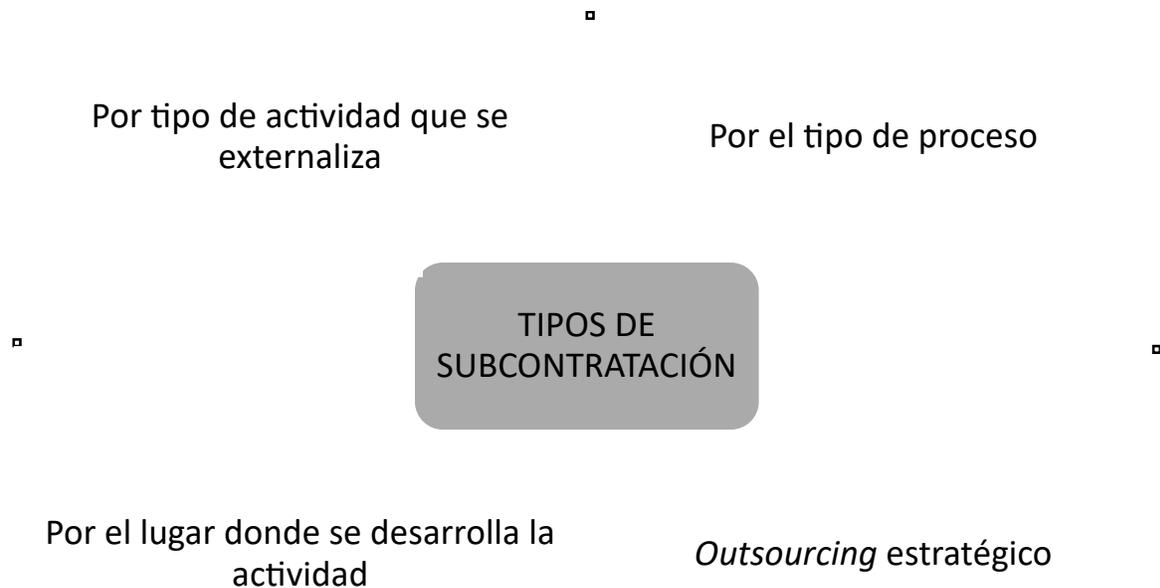


Ilustración 1, Tipos de subcontratación

1.4 Subcontratación en México

Con el transcurso del tiempo, las actividades económicas en México han ido aumentando, ello genera nuevos programas en las prácticas empresariales que buscan optimizar sus recursos financieros, materiales y humanos, ante ello, la implementación de planeación de esquemas fiscales resultó ser una práctica recurrente en las empresas nacionales y extranjeras ante la falta de regulación y desconocimiento de las autoridades recaudadoras de impuestos.

Por esta razón: “México, al igual que todos los países de América Latina, ha implementado desde los años noventa reformas en materia económica; sin embargo, el modelo de relaciones laborales sigue siendo el mismo. A pesar de los múltiples intentos gubernamentales para reformar la legislación laboral, ésta no se ha llevado a cabo. Aun así, el mercado laboral se ha flexibilizado. La flexibilidad del mercado laboral mexicano se corrobora con la reducción de la retención del puesto de trabajo. Se calcula que un individuo del área urbana mexicana, en promedio, mantiene su empleo en un periodo de 5.8 años. El dato correspondiente para

América Latina y el Caribe es de 6.6 años y el promedio para Europa es de 10.6 años. Otra manifestación de la existencia de un mercado de trabajo flexible en México, lo constituye la externalización de las relaciones de trabajo a través de la contratación de un tercero para realizar tareas parte del proceso productivo dentro o fuera de la empresa beneficiaria. Fenómeno que ha estado presente en México desde hace ya varias décadas, sin importar que la Ley Federal del Trabajo no haya sido reformada. En el caso mexicano también han sido señaladas las bondades de la externalización para las empresas, por ejemplo, la posibilidad de reducir los gastos y controlar los gastos de operación, contar con servicios de información rápida, además de poder disponer de personal altamente calificado y especializado, y así contar con capacidades específicas para la empresa. Se ha dicho también que con este esquema hay mayor funcionalidad de la empresa, con lo cual se incrementa la adaptabilidad de la empresa a los cambios del mercado, lo que se traduce en mayor flexibilidad empresarial.”⁴

Así, la práctica de la subcontratación resulta atractiva para las empresas, por ello, este esquema ha evolucionado y ha presentado crecimiento, lo anterior se prueba con datos que el Instituto Nacional de Estadística y Geografía e Informática que ha recopilado, mismos que revelan un aumento de esta modalidad en la contratación de personal, “la dinámica de crecimiento en el personal subcontratado muestra que de 2008 a 2013 se tuvo una variación anual de 5.5%, con una diferencia absoluta de 846 191 personas, mientras que de 2013 a 2018 fue de 5.5%, es decir un incremento absoluto durante los últimos cinco años de 1 107 109 personas que no dependieron de la razón social para la cual trabajaron.

En 2013 el personal ocupado que no dependía de la razón social para la cual trabajaba representó 16.6% del total de personas ocupadas y para 2018 el

⁴ Sánchez et al. *La subcontratación: un fenómeno global*, México, IJ-UNAM, 2011, pp. 123-124.

porcentaje se incrementó a 17.3%; lo cual muestra el crecimiento en esta forma de contratación de personal”⁵

Asumiendo que existen diversos tipos de subcontratación u outsourcing, su uso también difiere de los determinados sectores económicos existentes, es perceptible que dependiendo del sector económico de que se trate, su uso se dará de manera distinta y en diferente grado, por ello, “en términos relativos, en 2018 los sectores económicos que contrataron una mayor proporción de este tipo de personal ocupado fueron *Electricidad, agua y gas* (42.0%), *Minería* (33.4%) y *Comercio* (19.1%).

De 2013 a 2018, prácticamente en todos los sectores, con excepción de *Manufacturas, y Transporte, correos y almacenamiento* se incrementó la participación de personal ocupado no dependiente de la razón social.

Cabe mencionar que en el sector *Electricidad, agua y gas*, el personal ocupado no dependiente de la razón social se encuentra en la actividad de *Generación, transmisión y distribución de energía eléctrica*, así como en la de *Suministro de agua y suministro de gas por ductos al consumidor final*.

En términos absolutos, la dinámica de crecimiento en el personal subcontratado tiene diferencias de acuerdo con el sector de actividad económica al cual pertenece; destacan por presentar elevados incrementos de este tipo de personal el sector *Electricidad, agua y gas*, que presentó una tasa de crecimiento de 1 132.6% entre 2013 y 2018 al pasar de 7 364 a 90 766 personas; le siguen las actividades de *Pesca y acuicultura*, que incrementaron este tipo de personal en 45.7%; los

⁵ Personal ocupado subcontratado en las unidades económicas, *Outsourcing*, Censos Económicos 2019, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, p. 17, https://www.inegi.org.mx/contenido/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/nueva_estruc/702825198671.pdf

Servicios, 41.5%; en la *Minería* se incrementó 39.4%; en las *Manufacturas* 25.7%, y *Transporte, correos y almacenamiento* 24.6 por ciento.”⁶

Partiendo de la base, que el uso de la subcontratación es desigual en los diversos sectores económicos, también es importante tomar en cuenta su uso en las diferentes entidades federativas ya que su aplicación difiere de una región a otra y no existe uniformidad de su uso dentro del territorio mexicano, de igual manera, habrá que tomar en cuenta el grado de desarrollo económico en las diferentes entidades federativas; respecto a este rubro de la subcontratación, el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, proporciona los datos siguientes:

“Con 35.4% del personal ocupado no dependiente de la razón social respecto al total de personal ocupado, Quintana Roo es la entidad federativa con la mayor proporción en 2018. Le siguen en importancia Baja California Sur (27.8%), Ciudad de México (25.0%), Nuevo León (22.0%), Querétaro (21.4%), Coahuila de Zaragoza (20.9%), Sonora (17.9%) y Jalisco (17.4 por ciento).

Las altas participaciones de personal no dependiente de la razón social dentro del total de personal ocupado no son recientes, pues desde 2013 algunas de esas entidades federativas ya tenían altas proporciones de participación de este tipo de personal. Además de lo anterior, Baja California Sur, Querétaro y Quintana Roo fueron las entidades federativas con mayores crecimientos relativos durante el periodo 2008-2018; en el caso de Baja California Sur el incremento fue de 11.4 puntos porcentuales, al pasar de 16.3 a 27.8%; en Querétaro el aumento fue de 7.4 puntos porcentuales y en Quintana Roo de 6.8 puntos.

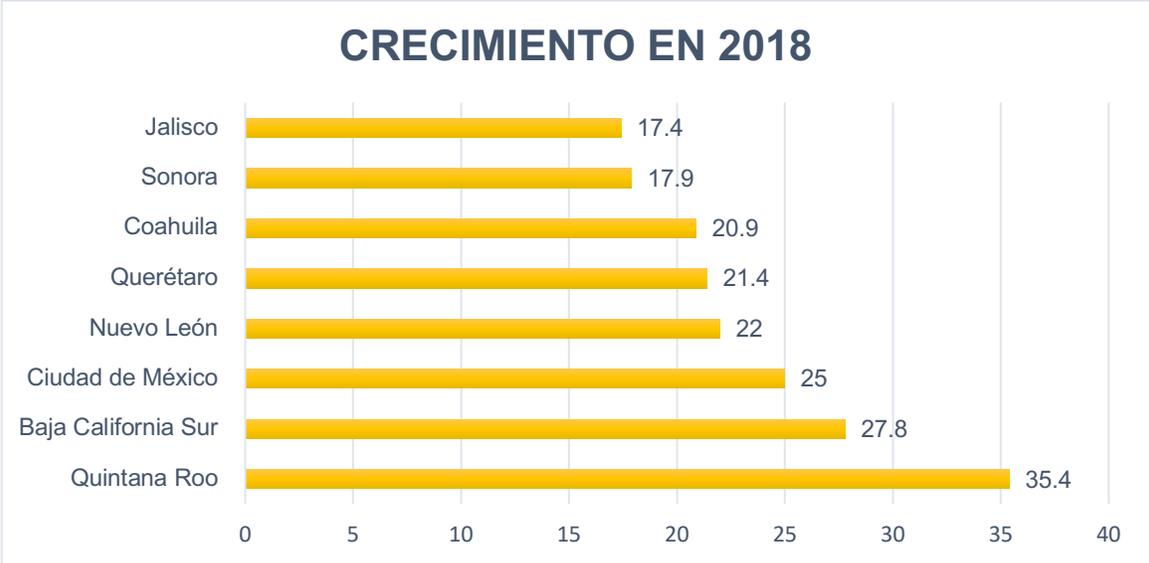
El estado de Oaxaca obtuvo el menor incremento relativo en este tipo de personal en 2.0 puntos, al pasar de 5.4 a 7.4 por ciento.”⁷

⁶ *Ibidem.* pp. 17-18.

⁷ *Ibidem.* p. 19.

A continuación, se presenta una gráfica que muestra el crecimiento de la figura de la subcontratación durante el año 2018.

Ilustración 2, Crecimiento de la subcontratación



Fuente: Datos obtenidos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía, Censos Económicos 2019, Personal ocupado subcontratado en las unidades económicas Outsourcing, INEGI, México, 2020, p. 19, https://www.inegi.org.mx/contenido/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/nueva_estruc/702825198671.pdf

Lo datos mencionados en las líneas anteriores nos ponen en evidencia que el uso de la subcontratación en México resulta ser una práctica vigente y en aumento que las empresas privadas utilizan, de igual manera, su uso difiere de un sector económico a otro, y de una entidad federativa a otra, sin embargo, es necesario enfatizar que la utilización de la subcontratación no es propia del sector privado ya que es habitual observar que la administración pública utiliza la subcontratación para cumplir con determinadas actividades, las cuales pueden observarse en la mayor parte de las instituciones gubernamentales, actividades como la limpieza y vigilancia principalmente.

1.5 Regulación de la subcontratación

El uso abusivo de la subcontratación dio lugar a una regulación dentro del marco jurídico nacional, necesaria para establecer certidumbre jurídica derivada de los actos que la subcontratación propiciaba, esta reforma tendría consecuencias en diversos ordenamientos jurídicos, principalmente era necesario abordar esta reforma en la Ley Federal del Trabajo, asimismo, esta causaría modificaciones a la Ley del Seguro Social, a la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, e incluso al Código Fiscal de la Federación.

1.5.1 Subcontratación en el marco de la LFT

El sector que más se ha visto afectado con el uso de la figura de la subcontratación es el sector laboral al quedar en incertidumbre respecto de las obligaciones patronales en materia de seguridad social principalmente y respecto a las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por ello, es necesario recordar que al existir una relación laboral, el empleador y el trabajador tienen obligaciones y derechos, una de las obligaciones del empleador es la inscripción al Instituto Mexicano del Seguro Social, lo anterior derivado de una relación de trabajo y la constitución de una relación de trabajo puede darse de distintas maneras, “existen diversas formas para constituir una relación de trabajo; así lo establece el artículo 20 de la ley, “cualquiera que sea el acto que le dé origen”.

Una de esas formas, la más común es el contrato. Basta con que se preste el servicio para que nazca la relación laboral; esto quiere decir que puede existir la relación de trabajo sin que exista previamente un contrato, pero no al contrario, aun cuando normalmente se da por anticipado un contrato escrito, verbal o tácito. Es decir, el hecho de que exista un contrato de trabajo no supone de modo necesario la relación laboral. Es suficiente con que se dé la prestación de un trabajo personal y subordinado y pago, para que exista la relación de trabajo; al presentarse ésta, se aplica al trabajador un estatuto objetivo que es el derecho del trabajo, un

ordenamiento imperativo, independiente de la voluntad de los sujetos de la relación de trabajo.”⁸

Ahora bien, si se toma como punto de partida la existencia de una relación laboral para el cumplimiento de las obligaciones de los empleadores o patrones, la subcontratación no está excluida de dicha obligación.

Derivado de simulaciones en cuanto a la figura de la subcontratación, y ante los abusos relacionados a la evasión fiscal, México decidió prohibir la subcontratación, Sin embargo, la subcontratación estaba permitida anteriormente, lo cual puede constatarse en la Ley Federal de Trabajo de años anteriores, a continuación se presenta una breve evolución de esta figura.

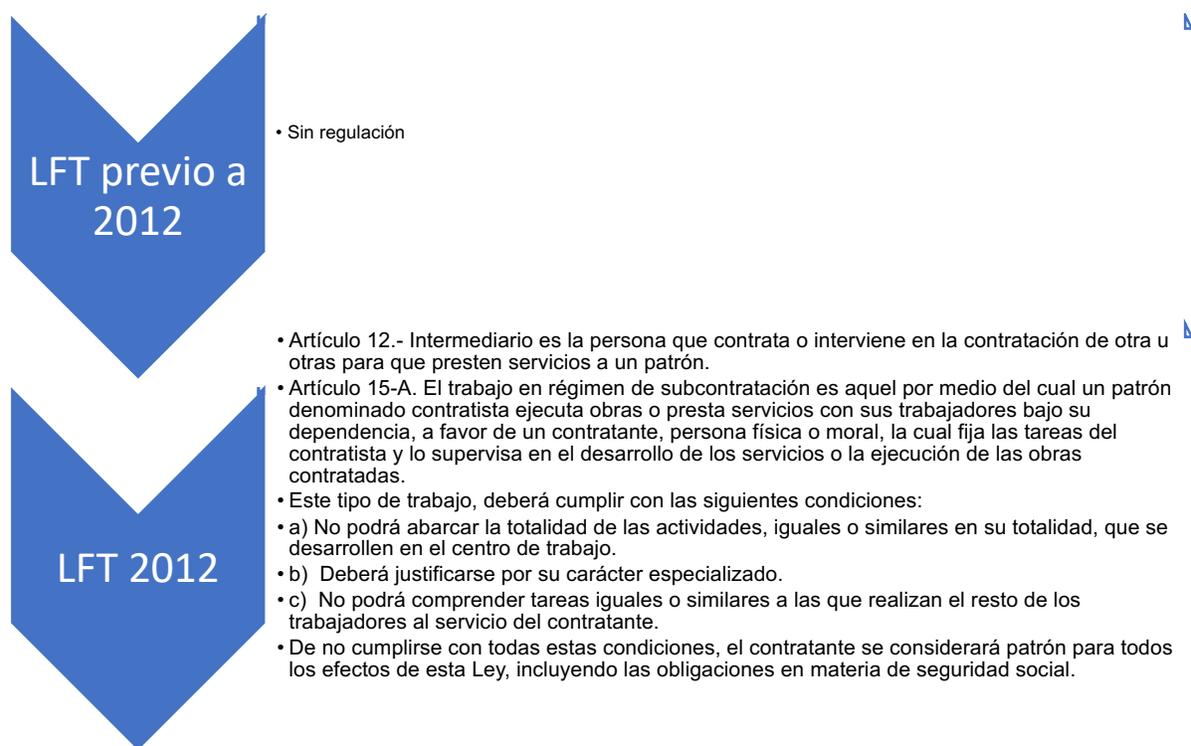


Ilustración 3, Regulación de la subcontratación en la Ley Federal del Trabajo, previo a su prohibición. Fuente: Elaboración propia.

⁸ Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho. Tomo XVII. Derechos Sociales. México, Porrúa, 2018, p. 133, <https://porrua.biblio.digital/reader/reader.html?&id=111>.

Ahora bien, la reforma en materia de subcontratación en la Ley Federal del Trabajo de 2021 prohíbe esta figura. La redacción vigente establece que:

Artículo 12.- Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose esta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

Las agencias de empleo o intermediarios que intervienen en el proceso de contratación de personal podrán participar en el reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación, entre otros. Estas no se considerarán patronos ya que este carácter lo tiene quien se beneficia de los servicios.⁹

La prohibición de la subcontratación dentro del marco jurídico nacional, inhibe las prácticas abusivas de evasión fiscal y otorga certidumbre jurídica a los derechos laborales de los trabajadores, sin embargo, esta prohibición no es plena, ya que el artículo 13 de la ley en comento menciona que :

Artículo 13.- Se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

De esta manera, la subcontratación sigue vigente en la legislación laboral, pero con ciertas limitantes que buscan desmotivar su uso. La subcontratación deberá formalizarse por contrato y quién se beneficie de estos servicios es responsable solidario, esto lo establece el artículo 14 de la Ley Federal del Trabajo.

Artículo 14.- La subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas deberá formalizarse mediante contrato por escrito en el que se señale el objeto de los servicios a proporcionar o las obras a ejecutar, así como el número aproximado de trabajadores que participarán en el cumplimiento de dicho contrato. La persona física o moral que

⁹ Ley Federal del Trabajo, 2022.

subcontrate servicios especializados o la ejecución de obras especializadas con una contratista que incumpla con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para dichas contrataciones.

Para evitar las simulaciones, se establecen además del contrato en materia de subcontratación, requisitos adicionales como los servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, además de un registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, esto se regula en el artículo 15 de la ley en comento.

Artículo 15.- Las personas físicas o morales que proporcionen los servicios de subcontratación, deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener el registro deberán acreditar estar al corriente de sus obligaciones fiscales y de seguridad social. El registro a que hace mención este artículo deberá ser renovado cada tres años. La Secretaría del Trabajo y Previsión Social deberá pronunciarse respecto de la solicitud de registro dentro de los veinte días posteriores a la recepción de la misma, de no hacerlo, los solicitantes podrán requerirla para que dicte la resolución correspondiente, dentro de los tres días siguientes a la presentación del requerimiento. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se tendrá por efectuado el registro para los efectos legales a que dé lugar. La Secretaría del Trabajo y Previsión Social negará o cancelará en cualquier tiempo el registro de aquellas personas físicas o morales que no cumplan con los requisitos previstos por esta Ley. Las personas físicas o morales que obtengan el registro a que se refiere este artículo quedarán inscritas en un padrón, que deberá ser público y estar disponible en un portal de Internet. La Secretaría del Trabajo y Previsión Social expedirá las disposiciones de carácter general que determinen los procedimientos relativos al registro a que se refiere este artículo.

El artículo anterior esta en concordancia con las *Disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo*, publicadas el 24 de mayo de 2021, estas disposiciones robusten la reforma en materia de subcontratación y muestran la vía por la cual debe seguir cualquier empresa que desee prestar servicios de subcontratación y de las empresas que quieran contratar este tipo de servicios.

Con todo, este reconocimiento legal no representa una permisión plena del uso de esta figura con fines tributarios, representa, sin embargo, un reconocimiento y una

limitación a su uso con fines metalaborales, por esta razón, el énfasis en la responsabilidad solidaria respecto a la figura de patrón tanto al contratante como al contratista, con ello se busca proteger al trabajador que por alguna causa quede en el supuesto jurídico previsto por la ley, de igual manera, se puede observar a un tercero dentro de la relación laboral en la subcontratación, y, por tanto, surge un justo cuestionamiento respecto a lo previsto en el artículo 3 de la Ley Federal del Trabajo, la cual establece en su primer párrafo lo siguiente:

Artículo 3o.- El trabajo es un derecho y un deber social. No es artículo de comercio, y exige respeto para las libertades y dignidad de quien lo presta, así como el reconocimiento a las diferencias entre hombres y mujeres para obtener su igualdad ante la ley. Debe efectuarse en condiciones que aseguren la vida digna y la salud para las y los trabajadores y sus familiares dependientes...¹⁰

El cuestionamiento estriba respecto al punto de que el trabajo no es un artículo de comercio, el **artículo 3** así lo establece, sin embargo, son diversas las causas por las cuales se origina la subcontratación, una de ellas, “el proceso de globalización, a pesar de los argumentos apologistas que se han vertido, en el espacio del trabajo ha generado consecuencias de afectación negativa para el trabajador, originando un ambiente de precarización laboral, el cual, sintetizado en sus rasgos más distintivos, permite identificar mediante una reflexión las afectaciones que han impactado en esta época a la relación de trabajo y al vínculo jurídico que se establece entre las partes de esta relación. Tales consecuencias son derivadas de:

¹⁰ Ley Federal del Trabajo, 2022.

- 1) La globalización misma (que origina, entre otras implicaciones: apertura de economías, desregulación laboral y superávit fiscal).
- 2) La reorganización de la producción (proponiendo un nuevo paradigma de organización del trabajo).
- 3) La descentralización de la empresa (fomentando la existencia de unidades autónomas).
- 4) El desempleo como problema estructural.
- 5) La proliferación de formas de trabajo “no decente”.
- 6) El bajo crecimiento económico regional.
- 7) La concentración de la riqueza.
- 8) Los procesos de reformas laborales “flexibilizadoras”.
- 9) La crisis de los sistemas de seguridad social.
- 10) La neutralización de la eficacia sindical.”

Sin duda, los factores mencionados contribuyen a la materialización de la subcontratación y dicha figura se vuelve atractiva al ofrecer beneficios de diversa naturaleza para las empresas o contratantes, de esta manera, se puede apreciar un origen poco noble de la subcontratación, “la justificación la basan en la necesidad de optimizar recursos materiales y humanos, buscando una mayor competitividad y presencia en el mercado. Las estrategias a las que recurre el sector patronal son variadas, destacando: a) empleos con relaciones contractuales aparentemente dentro del marco legal, cuando se refieren a contrataciones de tiempo indefinido, pero alterando algunas condiciones de trabajo, como la jornada laboral; b) contrataciones atípicas bajo la figura del *outsourcing*; c) contratos temporales; d) algunas empresas se inclinan por contrataciones de desempeño nocturno, horarios discontinuos o empleos de fin de semana, buscando, en estos casos según su decir, aprovechar tiempos continuos en periodos que normalmente correspondían a descansos de trabajadores.”¹¹

Por lo mencionado, es necesario subrayar que para los trabajadores la subcontratación no es una figura bien aceptada, ya que la existencia de un contratista en la relación laboral reduce de manera significativa los derechos que

¹¹ *Ibídem*, p.70

se adquieren en comparación de una relación laboral dada en circunstancias normales.

Con estas disposiciones se busca regular la figura de la subcontratación en el mercado laboral mexicano, “según el gobierno federal, con esta medida los subcontratistas están obligados a cumplir con las aportaciones a la seguridad social. Se pretende evitar que la subcontratación facilite relaciones de trabajo informales y que los patrones, tanto contratistas como contratantes, asuman una responsabilidad mayor en el cumplimiento de la legislación laboral. Sin embargo, los resultados de esta medida dependerán de la existencia de mecanismos institucionales eficaces para verificar su cumplimiento.

Sin embargo, las deficiencias en la inspección y vigilancia en el cumplimiento de las normas representan un fallo continuo del sistema laboral mexicano y ponen en riesgo el alcance de los objetivos de este instrumento normativo. En ese sentido, la reforma legal del mercado de trabajo por sí sola no promoverá más y mejores empleos si no está acompañada de medidas que promuevan el cumplimiento de la ley. Las autoridades mexicanas son ineficientes para inspeccionar el cumplimiento de la legislación laboral, por lo que las empresas frecuentemente subregistran trabajadores con la intención de evadir el pago de las prestaciones.

Por otra parte, es importante advertir que el régimen de subcontratación incide solo en una parte de la actividad informal, ya que existen otras fuentes de informalidad que no están siendo atendidas con la reforma. Por ejemplo, los trabajadores asalariados informales que dependen de un patrón directo y no se encuentran registrados en el sistema de seguridad social, ya sea por mantener una relación laboral irregular o por estar encubiertos en un régimen de pago por honorarios profesionales. “¹²

¹² Cfr. Martínez Soria Jesuswaldo, *Alcance de la reforma laboral de 2012 y decisiones legislativas pendientes en la materia*, México, Senado de la República, 2015, pp. 27-28

Bajo este contexto, la efectiva protección de los derechos laborales de los trabajadores tiene alcances mayores que la subcontratación, sin embargo, la reforma de 23 de abril de 2021 busca combatir parte de un abuso laboral y tributario, con ello, se van estableciendo bases de una regulación más restrictiva y garantista de los derechos laborales.

1.5.2 Subcontratación en el marco de la LSS

Derivado de la existencia de una relación laboral entre un trabajador y un patrón, sea persona física o jurídica, la Ley del Seguro Social establece en su artículo 12 que son sujetos de aseguramiento del régimen obligatorio, las personas que de conformidad con los artículos 20 y 21 de la Ley Federal del Trabajo, presten, en forma permanente o eventual, a otras de carácter físico o moral o unidades económicas sin personalidad jurídica, un servicio remunerado, personal y subordinado, cualquiera que sea el acto que le dé origen y cualquiera que sea la personalidad jurídica o la naturaleza económica del patrón aun cuando éste, en virtud de alguna ley especial, esté exento del pago de contribuciones.

En consecuencia, la obligación de aseguramiento ante el Instituto Mexicano del Seguro Social está establecida cuando existe una relación de trabajo, dicha obligación no hace distinción de los sujetos obligados a asegurar a los trabajadores dentro del régimen obligatorio, solo reconoce la relación laboral, por tanto, independientemente del régimen de subcontratación o no, existe la obligación de los patrones de asegurar a sus trabajadores.

Lo anterior se fortalece con lo que se establece en el artículo 15-A de la misma disposición, “la persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con otra persona física o moral que incumpla las obligaciones

[http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/1891/CI_6_DGI E.pdf?sequence=1&isAllowed=y](http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/1891/CI_6_DGI_E.pdf?sequence=1&isAllowed=y)

en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.”¹³

La medida anterior puede considerarse excesiva, sin embargo, hay una tesis que consolida lo previsto en las disposiciones ya referidas, “el citado precepto en términos generales establece que el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones previstas en la Ley del Seguro Social en relación con los trabajadores puestos a su disposición y dirección por parte de un patrón, cuando este último hubiese incumplido con ellas y el Instituto Mexicano del Seguro Social previamente le haya requerido, ya que el legislador ordinario estimó que las empresas de prestación de servicios o de mano de obra especializados llamadas outsourcing o subcontratistas, que en ocasiones no cuentan con medios suficientes para cubrir las obligaciones derivadas del vínculo laboral, era necesario asegurar el acceso y disfrute de los trabajadores a sus derechos sociales por medio de la institución de la responsabilidad solidaria, lo que motivó que el beneficiario fuera llamado a responder de los deberes correspondientes junto con el empleador. En ese tenor, el Congreso de la Unión no desbordó su facultad para expedir disposiciones en materia de trabajo, prevista en los artículos 73, fracciones X y XXX, y 123, apartado A, fracción XXIX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, ni es irracional ese instrumento de garantía si se tiene en cuenta, en primer lugar, que está encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores y sus familiares, en aras de no dejarlos desamparados.”¹⁴

Por lo ya aludido, es importante destacar la responsabilidad solidaria cuando se utiliza la figura de la subcontratación, lo anterior para dar cumplimiento con las

¹³ Cfr. Ley del Seguro Social, 2022.

¹⁴ Cfr. Tesis: 2a./J. 1/2011, *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, Novena Época, Tomo XXXIII, Febrero de 2011, p. 652, <https://sjf2.scjn.gob.mx/detalle/tesis/162923>

obligaciones en materia de seguridad social, ya que “el derecho a la seguridad social es una de las mejores expresiones del principio de justicia social contenido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, y corolario de importantes luchas históricas de los trabajadores del campo y la ciudad. El derecho a la seguridad social ocupa un lugar privilegiado por su naturaleza obligatoria, integral, solidaria, redistributiva y subsidiaria. El artículo 123 constitucional ampara prácticamente la totalidad de los riesgos a los que están expuestos los trabajadores asalariados de los sectores público y privado, a través de una amplia cobertura de beneficios que comprende seguros de invalidez, de vejez, de vida (sobrevivencia), de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes no profesionales, de accidentes del trabajo y de enfermedades profesionales, servicios de guarderías y otra clase de beneficios para el bienestar individual y colectivo, y el derecho a contar con una vivienda digna.”¹⁵

Por consiguiente, lo previsto en artículo 15-A de la Ley del Seguro Social y la tesis ya referida, no permiten el incumplimiento de las obligaciones derivadas de una relación laboral, con ello se busca proteger los derechos de los trabajadores y asegurar el pago de las cuotas obrero-patronales para garantizar de manera efectiva el derecho a la seguridad social.

Por otra parte, ante el incumplimiento de esta disposición, la misma ley establece los supuestos de las infracciones si se incurre en los supuestos que el artículo 304-A de la Ley de Seguridad Social, tales infracciones estriban principalmente respecto a la omisión de la inscripción de los trabajadores ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y de las modificaciones que se realicen al salario base de cotización, ya que en repetidas ocasiones, los patrones registran a sus trabajadores con un salario inferior del que realmente corresponde, con el objetivo de aminorar el pago

¹⁵ Muñoz de Alba Medrano, Marcia (coord.), *Temas selectos de salud y derecho*, México, IJ-UNAM, 2002, p. 35, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/357/5.pdf>

de las cuotas correspondientes, lo dicho hasta aquí supone que la materialización de las infracciones aludidas prevé sanciones, las cuales se traducen en “multas que van desde veinte a ciento veinticinco veces el salario mínimo diario general vigente en el Distrito Federal o de veinte a trescientas cincuenta veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización, dependiendo de la infracción de que se trate y considerando la gravedad, condiciones particulares del infractor y en su caso la reincidencia”.¹⁶

Con estas disposiciones normativas en materia de responsabilidad solidaria y también de las infracciones establecidas, el Instituto Mexicano del Seguro Social busca asegurar que las cuotas obrero-patronales se realicen de manera íntegra, como si se tratase de circunstancias laborales normales, con ello se evita la elusión fiscal y se pretende captar recursos financieros que otorguen liquidez al Instituto para la realización de sus funciones.

1.5.3 Subcontratación en el marco de la LISR

Para el ejercicio fiscal 2022, la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 2022 estima que respecto al rubro de impuestos, el Impuesto Sobre la Renta represente el 52.56 % en esta categoría, dado que este impuesto es fundamental para el gasto público que el ejecutivo federal tiene previsto, sin embargo, tratándose de la subcontratación, el principal efecto que tiene en el Impuesto Sobre la Renta es la deducibilidad, la cual está establecida en el artículo 27 de la ley referida, cuyo principal requisito consiste en “ser estrictamente indispensable para los fines de la actividad del contribuyente”¹⁷, la aplicación de la deducción por concepto de la subcontratación en la base gravable es indispensable para aminorar la determinación del Impuesto Sobre la Renta, sin embargo, la reforma en materia de subcontratación adicionó un párrafo al artículo 27 el cual establece que:

¹⁶ Cfr. Artículo 304-B de la Ley del Seguro Social, 2022.

¹⁷ Cfr. Artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2022.

Artículo 27: Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

V....

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener 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 Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo...

Por tanto, dada la prohibición de la subcontratación en la Ley Federal de Trabajo, se adicionó el párrafo anterior, dándole un tratamiento distinto a cualquier otra deducción de gasto indispensable para efectos del impuesto sobre la renta, estableciendo verificaciones adicionales encaminadas a la disminución de su uso para la obtención de beneficios fiscales.

Ahora bien, es importante tener presente que "la base gravable, también denominada base imponible, es la magnitud utilizada en cada impuesto para medir la capacidad económica del sujeto. Constituye un elemento determinante del importe de la obligación y su delimitación, y el procedimiento para fijarla debe estar contenido en una ley previamente establecida.

José López Berenguer identifica tres fases en la determinación de la base:

- La designación de las dimensiones del objeto de la contribución que han de tomarse en cuenta.
- De qué manera valorar estas dimensiones, deducciones o incrementos por aplicar.
- La fijación como resultado de una serie de operaciones aritméticas, consecuencia de las dos fases anteriores.

La ley especial que regula cada tipo de contribución prescribe una manera particular de señalar los métodos y los medios para fijarla."¹⁸

La base gravable mide la capacidad económica de los sujetos obligados al pago del Impuesto Sobre la Renta, su cálculo lo establece el artículo 9 de la ley citada, la cual menciona que “a la utilidad fiscal se le aplicará el 30 %, tal utilidad fiscal se obtiene disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por el título aplicable y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.”¹⁹

Por lo anterior, es importante no perder de vista que el pago que realiza una persona física o jurídica por concepto de subcontratación es un gasto indispensable y en consecuencia puede restarse de los ingresos acumulables y de esta manera reducir la base gravable del Impuesto Sobre la Renta, esta práctica, sin embargo, aún prevista en la disposición fiscal, se relaciona con prácticas de defraudación fiscal, cuyo resultado es la evasión y la elusión fiscal, ahora bien, “el efecto de los

¹⁸ Cfr. Venegas Álvarez, Sonia, *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, 2017, p. 120.

¹⁹ Cfr. Artículo 9 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, 2022.

impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omite efectuar lo que ordena. Como ejemplo podemos citar el contrabando y la defraudación fiscal.

La elusión consiste en sustraerse del pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquel en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley. Aunque la línea divisoria es muy delgada, distinguimos la elusión de otras figuras semejantes, como el fraude a la ley y el abuso de las formas jurídicas, pues en estas dos figuras, no obstante realizarse actos lícitos, subyace la clara intención de frustrar una disposición legal; en la elusión, como señala Hensel, lo que existe es el anhelo de alcanzar un resultado económico con el menor costo posible, habida cuenta de que en ocasiones la finalidad económica puede alcanzarse de un modo diverso al previsto por la norma tributaria, esto es, que puede lograrse la finalidad económica por más de un camino y se elige el más conveniente, ya que es indudable que ninguna ley tributaria puede prohibir alcanzar resultados económicos deseables mediante caminos distintos a los que prevea la propia ley.”²⁰

La aplicación de la deducción por concepto de subcontratación en la Ley del Impuesto Sobre la Renta es lícita, sin embargo, tiene un origen viciado cuyo principal objetivo es la disminución de la carga tributaria, de igual manera puede originarse a través de una serie de simulaciones de actos jurídicos para conseguir su objetivo, estas prácticas desacreditan a la figura de la subcontratación, ya que se ha abusado de esta, con planeaciones fiscales en perjuicio del fisco federal, “es

²⁰ Cfr. Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, 3ra ed., México, Oxford University Press, 2014, p. 73.

importante destacar que las experiencias en materia de *outsourcing*, intermediación laboral, tercerización o subcontratación, constituyen no solo una práctica fiscal indebida al pretender disminuir las cargas tributarias incurriendo en infracciones que la autoridad fiscal es competente para sancionar, sino que también pueden derivar en la comisión de delitos fiscales por el incumplimiento de las obligaciones previstas en el Código Fiscal de la Federación, las leyes de los impuestos sobre la renta y al valor agregado, sin dejar de mencionar las infracciones que se deriven del incumplimiento de las leyes del IMSS y del INFONAVIT.”²¹

A pesar de todo, la subcontratación esta prevista en distintos ordenamientos jurídicos y su utilidad como medio para la disminución de la carga tributaria la vuelve atractiva, la parte negativa consiste en el uso indebido y desmedido que ha tenido, por tal motivo, se han impulsado diversas reformas que buscan su prohibición para estos fines, ya que “las consecuencias por evasión de impuestos en la sociedad afectan las políticas públicas y los beneficios gubernamentales a la población, como acceso a servicios de salud, educación, apoyo a la vivienda, entre otros. De acuerdo con la organización Oxfam en México “durante el periodo 2013-2015, las empresas evadieron en promedio 244 mil 664 millones de pesos anuales, lo que representa un 39.63% de la recaudación potencial del Impuesto Sobre la Renta. Si el monto destinado a la reconstrucción por las afectaciones de los sismos ocurridos en septiembre de este año, es de 43 mil millones de pesos, con el dinero que evadieron estas empresas, podríamos haber reconstruido cinco veces el país”. Por lo que, pese a que en los últimos años ha bajado el porcentaje de evasión fiscal, el tamaño de la economía en México hace que dichos montos sean millonarios, y comparable únicamente con grandes egresos nacionales.”²²

²¹ Cfr. Romero Aranda, Carlos, *El Outsourcing Tercerización o Subcontratación Laboral*, México, Dofiscal Editores, 2021, p. 44.

²² Aguirre Quezada, Juan Pablo y Sánchez Ramírez, María Cristina, *Evasión Fiscal en México*, México, Senado de la República, 2019, p. 26,

De esta manera, los esfuerzos de las autoridades tributarias relacionados con la evasión y elusión fiscal son cada vez mayores, la principal herramienta que se utiliza para frenar las prácticas indebidas en materia de impuestos es principalmente la legislación fiscal, sin embargo, en ocasiones no resulta efectiva ya que la misma norma contiene lagunas que después de su aplicación salen a la luz y que necesitan de reformas para su adecuada interpretación y aplicación.

1.5.4 Subcontratación en el marco de la LINFONAVIT

A grandes rasgos, es importante tener presente que en el año de 1972, “se funda el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit). El 21 de abril de 1972 se promulga la Ley del Infonavit, con la que se da cumplimiento al derecho a la vivienda de los trabajadores establecido en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos el 5 de febrero de 1917, fecha de su promulgación. La forma consistió en reunir en un fondo nacional las aportaciones patronales del 5% del salario de cada uno de los trabajadores que tuvieran contratados para darles la oportunidad de obtener un crédito de vivienda o el derecho a que sus ahorros les sean devueltos.”²³

De esta manera, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores recibe aportaciones derivado de las cuotas patronales para el cumplimiento de su objetivo, el derecho a la vivienda digna de los trabajadores, “se considerará vivienda digna y decorosa la que cumpla con las disposiciones jurídicas

<http://bibliodigitalibd.senado.gob.mx/bitstream/handle/123456789/4338/Cuaderno%20de%20Investigación%2055.pdf?sequence=3&isAllowed=y>

²³ Historia del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, https://portalmx.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/7cf006d4-1466-48fe-88eb-78bc920a0624/Historia_del_Infonavit.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE-7cf006d4-1466-48fe-88eb-78bc920a0624-naAruF.

aplicables en materia de asentamientos humanos y construcción, salubridad, cuente con espacios habitables y auxiliares, así como con los servicios básicos y brinde a sus ocupantes seguridad jurídica en cuanto a su propiedad o legítima posesión, y contemple criterios para la prevención de desastres y la protección física de sus ocupantes ante los fenómenos naturales.”²⁴

Existen diversas disposiciones normativas que se refieren a la vivienda, tales como la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la Declaración Universal de los Derechos Humanos, la Ley de Vivienda y la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

En relación al último ordenamiento referido, los efectos que se puedan derivar respecto de la subcontratación, se establecen requisitos adicionales respecto de los trabajadores que no se encuentren bajo el esquema de subcontratación, el artículo 29 bis señala que “las personas físicas o morales que se encuentren registradas en términos del artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo para llevar a cabo la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas que no forman parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, deberán proporcionar cuatrimestralmente a más tardar el día 17 de los meses de enero, mayo y septiembre, la información de los contratos celebrados en el cuatrimestre de que se trate, cuyo contenido es la información esencial del contrato el cual debe contener las generalidades del mismo, los montos de las aportaciones (determinación) y amortizaciones, y copia simple del registro emitido por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.”²⁵

²⁴ Cfr. Artículo 2, Ley de Vivienda, 2022.

²⁵ Cfr. Artículo 29 bis, Ley del Instituto del Fondo nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 2022.

El fin es evitar simulaciones de las personas físicas o jurídicas que utilizan la subcontratación con fines de atenuar las cargas derivadas de una relación laboral, además, con ello se pretende incrementar las aportaciones para la vivienda de los trabajadores lo que representa igualdad de circunstancias con trabajadores que no están bajo el esquema de la subcontratación.

A lo largo de este capítulo se ha observado que la subcontratación es un tema que llama la atención de diversos sectores, tales como el laboral y tributario principalmente, su uso se da en función de las necesidades de quienes requieren este tipo de esquema laboral, su reciente prohibición obedece a una determinación derivada del abuso que se le ha dado a esta figura, independientemente de su origen el cual no era la omisión de las obligaciones patronales en materia laboral, de seguridad social y fiscal, a pesar de ello, la subcontratación es una herramienta vigente que se utiliza en el sector público y privado, lo cual le da una relevancia para su análisis desde diversos puntos de vista, tales como el social, laboral, fiscal, entre otros.

Capítulo 2 La subcontratación en el marco del T-MEC

2.1 Regulación de la subcontratación en Canadá

Canadá es parte del acuerdo comercial entre México y Estados Unidos, el T-MEC; en tal acuerdo se establecen disposiciones de diversa índole que buscan regular las relaciones que deriven de dicho acuerdo comercial, sin embargo, busca establecer determinados estándares para evitar una competencia desleal entre los países participantes, uno de los temas que sobresale es el laboral, el cual tiene incidencia tributaria, específicamente, se trata de la subcontratación, al respecto, la ley canadiense no regula particularmente las transacciones de subcontratación, hay que considerar que “además de un gobierno federal, Canadá tiene diez gobiernos provinciales y tres territorios. Dependiendo del tema, pueden tener jurisdicción diferentes leyes: por ejemplo, las relaciones de los empleados (que no sean para obras, empresas y negocios federales) se rigen por leyes provinciales, mientras que la insolvencia puede regirse por una combinación de legislación federal y provincial. Estas leyes pueden variar entre jurisdicciones. De manera similar, estas leyes estarán sujetas a interpretación por parte de árbitros en cada jurisdicción,²⁶ en consecuencia, habrá que tomar en consideración el lugar en donde se materialice la subcontratación para conocer la ley aplicable, en cuanto a las transacciones de subcontratación pueden estar sujetas a varios requisitos reglamentados, según el sector industrial en particular. Por ejemplo, las entidades financieras reguladas por el gobierno federal (FRE) están sujetas a la directriz B-10 de la OFSI (Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras), que impone requisitos generales de responsabilidad y control a las entidades financieras reguladas. Específicamente, la directriz requiere evaluaciones de materialidad e implementación de gestión de riesgos para las entidades financieras reguladas que inician transacciones de subcontratación. Además del sector financiero, la siguiente es una lista no

²⁶ Cfr. *Beardwood, John P. et al. Subcontratación: Descripción general de Canadá*, [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

exhaustiva de sectores industriales que están sujetos a regulación en Canadá, cada uno de los cuales puede someter ciertos tipos de transacciones de subcontratación a requisitos regulatorios adicionales:

- Telecomunicaciones;
- Radiodifusión;
- Educación;
- Energía;
- Juegos de azar / lotería;
- Cuidado de la salud; transporte; y
- Medio ambiente.

En cada caso, los requisitos aplicables son específicos de la industria.²⁷

Lo ya referido, nos revela que la ley canadiense muestra flexibilidad en las relaciones que deriven del uso de la subcontratación, además, difiere del tratamiento que la legislación mexicana establece al aludir al trabajo especializado cuando se trata de la subcontratación.

De tal forma que por hacer referencia a la regulación de la subcontratación en Canadá, se mencionará el sector financiero, el cual establece primeramente que, a los efectos de esta Directriz, “un acuerdo de subcontratación es un acuerdo entre un FRE (Entidad Regulada Federalmente) y un proveedor de servicios, mediante el cual el proveedor de servicios realiza una actividad, función o proceso comercial que es, o podría ser, realizado por el mismo FRE. Estos, pueden consultar con OSFI (Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras) cuando no estén

²⁷ Cfr. *Ibidem.* [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

seguros de si un arreglo en particular entra dentro de esta definición,²⁸ en la definición anterior se puede destacar el hecho de que la Entidad Regulada Federalmente puede realizar las funciones por las cuales contrata a la prestadora del servicio, esto representa una flexibilidad a diferencia de la legislación mexicana.

La directriz B-10 de la OFSI, “establece las expectativas de OSFI para las entidades reguladas a nivel federal (FRE) que subcontratan, o contemplan la subcontratación, una o más de sus actividades comerciales a un proveedor de servicios. Estas expectativas deben considerarse prácticas, procedimientos o estándares prudentes que deben aplicarse de acuerdo con las características del acuerdo de subcontratación y las circunstancias del FRE.

Los FRE tienen la flexibilidad de configurar sus operaciones de la manera más adecuada para lograr sus objetivos corporativos. Sin embargo, esta Guía opera sobre la premisa de que los FRE mantienen la responsabilidad final de todas las actividades subcontratadas. Además, las facultades de supervisión de OSFI no deben verse limitadas, independientemente de si una actividad se lleva a cabo internamente, se subcontrata o se obtiene de otro modo de un tercero.²⁹

En la directriz referida, equiparada a la legislación mexicana, podemos ver que la empresa contratadora del servicio se vuelve responsable solidaria, de esta manera, la subcontratación en Canadá no implica una omisión del cumplimiento de las obligaciones que las diferentes disposiciones normativas establecen, de igual manera, la supervisión por parte de la OSFI tiene un mayor alcance, ya que aunque no exista o se materialice la subcontratación puede supervisar y llevar a cabo sus funciones.

²⁸ Cfr. Subcontratación de actividades, funciones y procesos empresariales, Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras, p. 4, <https://www.osfi-bsif.gc.ca/Eng/Docs/b10.pdf>

²⁹ Cfr. *Ibidem*. <https://www.osfi-bsif.gc.ca/Eng/Docs/b10.pdf>

Ahora bien, considerando los diversos tipos de subcontratación, la OSFI reconoce que los acuerdos de subcontratación realizados por un FRE tendrán diferentes grados de materialidad y pueden no clasificarse fácilmente como materiales o inmateriales. En general, OSFI espera que un FRE diseñe un programa de gestión de riesgos que se aplique a todos sus acuerdos de subcontratación, excepto aquellos que son claramente inmateriales, y que los mitigantes de riesgo empleados bajo este programa serán apropiados para el acuerdo de subcontratación en particular. Como tal, el programa de gestión de riesgos podría ampliarse para aplicar diferentes requisitos según el tipo de acuerdo de subcontratación. Los acuerdos que se consideren importantes deben estar sujetos a todas las expectativas establecidas en la Sección 7 (en esta sección se trata de un Programa de gestión de riesgos para acuerdos de subcontratación material), a menos que sea razonable concluir que una expectativa particular no es apropiada para el acuerdo de subcontratación en cuestión. OSFI puede revisar la evaluación de materialidad de un FRE sobre una base de caso por caso como parte del proceso de revisión de supervisión.

La materialidad de un acuerdo de subcontratación dependerá de la medida en que tenga el potencial de tener una influencia importante, ya sea cuantitativa o cualitativa, en una línea de negocio significativa de las operaciones consolidadas de FRE o las operaciones canadienses de una sucursal extranjera o subsidiario.³⁰

Así, en Canadá, el tratamiento que se le da a la subcontratación obedece al sector de que se trate, por ello, “la subcontratación cubre una gama extremadamente amplia de sectores, muchos de los cuales están sujetos a regulaciones sectoriales específicas, como los requisitos de licencias o autorizaciones. La siguiente lista no

³⁰ Cfr. *Ibidem.*, p. 10 <https://www.osfi-bsif.gc.ca/Eng/Docs/b10.pdf>

exhaustiva ofrece ejemplos de los principales sectores que están sujetos a regulaciones específicas y sus reguladores:

- Aviación.
- Crédito al consumidor.
- Educación y puericultura.
- Energía.
- Alimentos.
- Juegos de azar.
- Sanitario.
- Pensiones.
- Ferrocarril.
- Transporte por carretera.
- Agua y alcantarillado.

Dependiendo de las actividades del proveedor de servicios de subcontratación, también se pueden requerir licencias, permisos o aprobaciones de muchos otros organismos, como autoridades locales o departamentos gubernamentales.³¹

En razón de lo antes expuesto, los efectos legales de la subcontratación atienden al sector de que se trate, con las singularidades que cada uno tiene, en la mayoría de las veces “no se necesitan mayores formalidades salvo determinados sectores que mayores requisitos establecen, uno de ellos es el los servicios financieros, en dicho sector, sin embargo, la Pauta B-10 requiere un FRE de subcontratación para notificar a la Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras (OSFI) en las siguientes circunstancias separadas:

- Los FRE deben asegurarse de que el proveedor pruebe regularmente su sistema de recuperación comercial en lo que respecta a la actividad subcontratada, y se espera que proporcione un resumen de los resultados de la prueba a OSFI con un aviso razonable.

³¹ Cfr. Beardwood, John P. *et al.* [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

- En caso de violaciones sustanciales de seguridad o de datos.

No existen requisitos de notificación de control de fusiones en el contexto de los acuerdos de subcontratación. Sin embargo, si un acuerdo de subcontratación implica una transferencia o venta sustancial de activos, puede generar requisitos de notificación bajo la Ley de Inversión de Canadá y la Ley de Competencia de Canadá.”³²

Para llevar a efecto la subcontratación, la estructura legal que se utiliza en Canadá es el contrato, en el cual se establecen los alcances y limitaciones de la subcontratación, en cuanto a la “subcontratación directa, la estructura más simple es una subcontratación directa (es decir, un contrato de subcontratación entre el cliente y el proveedor). Esto puede consistir en uno o más contratos separados que se ocupan de cuestiones fundamentales (por ejemplo, precio y duración) con cronogramas detallados que establecen:

- Los servicios prestados, a menudo clasificados por "silos"³³.
- Niveles de servicio.
- Obligaciones del cliente.
- Las consecuencias de no cumplir con los niveles de servicio.
- Tarifa.
- Cambiar proceso de pedido.
- Gobernanza.
- Resolución de conflictos.

³² Cfr. *Ibidem.* [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

³³ Se refiere a la separación de la función, geografía o producto, <https://www.merriam-webster.com/dictionary/silo>

Si el proveedor propuesto no es la principal entidad comercial dentro de su grupo, o no tiene suficientes activos para cumplir con sus posibles pasivos contractuales, el cliente puede requerir una garantía de la empresa matriz.

La estructura es más compleja si el cliente adquiere servicios en nombre de sí mismo y de las empresas de su grupo. Normalmente, el cliente:

- Entra en el contrato de subcontratación como agente en representación de las empresas de su grupo.
- Incluye una cláusula de derechos de terceros para garantizar que las empresas de su grupo tengan derechos directamente exigibles en virtud del contrato.

Sin embargo, los derechos de los terceros beneficiarios están mucho menos desarrollados en Canadá. En cualquier caso, el cliente es responsable de las acciones de las empresas de su grupo.

Un proveedor debe considerar la inclusión de disposiciones contractuales específicas que controlen las múltiples acciones del cliente y las empresas de su grupo, y asegurarse de que sus limitaciones y exclusiones de responsabilidad se apliquen a todas y cada una de ellas.

Si el proveedor tiene la intención de utilizar subcontratistas, el cliente puede requerir:

- Que el proveedor le notifique la elección de subcontratista.
- Que el cliente tiene derecho a exigir que se obtenga el consentimiento antes de utilizar subcontratistas particulares (por ejemplo, si son "importantes") y que se eliminen en determinadas circunstancias.
- Que el proveedor sigue siendo responsable de los actos y omisiones de sus subcontratistas.
- Que el cliente tiene un derecho de "intervención" cuando el proveedor sufre un cierto nivel de dificultades financieras, para pagar a los subcontratistas directamente y / o exigir que se asignen al cliente contratos con subcontratistas clave.
- Que el cliente tiene derecho, en disputas que involucren al cliente y al subcontratista del proveedor, a ver la correspondencia relevante entre el subcontratista y el proveedor.

Así, los acuerdos de subcontratación directa permiten al cliente optimizar sus operaciones y aprovechar las economías de escala logradas por un gran proveedor. Al contratar a un tercero para que se encargue de las operaciones secundarias, el cliente puede concentrarse mejor en las áreas centrales de su negocio. Sin embargo, los clientes deben:

- Presupuestar para un equipo apropiado de "retención" para administrar al proveedor durante el transcurso del acuerdo de subcontratación.
- Presupuestar adecuadamente los costos asociados con la transferencia física de activos y / o la transición de empleados del cliente al proveedor.
- Presupuestar los costos asociados tanto con la transición del proveedor a medida que comienza el acuerdo, como con la transición al final del período.

Una de las principales ventajas del modelo de subcontratación directa es que el proveedor es responsable de todos los servicios dentro de su alcance, sean o no subcontratados, y en caso de disputas, el cliente solo necesita recurrir al proveedor.³⁴ La responsabilidad que el proveedor de los servicios de subcontratación asume, otorga certeza jurídica al cliente ya que en el contrato de prestación de servicios se establecen cláusulas que determinan el alcance y las limitaciones del servicio que se está prestando, estas cláusulas implican un mayor alcance ya que no se limitan a las obligaciones laborales, sobre todo en la modalidad de subcontratación directa, esto es por la responsabilidad de los servicios ofrecidos por la prestadora del servicio, ya que es responsable de todos los servicios dentro de su alcance, por tanto, la subcontratación en Canadá, tiene mayor solidez al no tratarse únicamente de una relación laboral.

³⁴ Cfr. *Ibidem.* [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

2.2 Regulación de la subcontratación en Estados Unidos de América.

Al igual que Canadá, la legislación de Estados Unidos en lo que se refiere a la subcontratación no tiene una regulación específica, de igual manera, habrá que tomar en consideración que la organización de este país se constituye como una República Federal Constitucional, por tanto, se toman en cuenta las leyes federales y estatales, sin embargo, “las leyes federales de EE. UU. no regulan específicamente las transacciones de externalización. El derecho contractual generalmente se rige por la ley estatal, sujeto a cualquier ley federal aplicable (como las leyes relacionadas con los derechos de propiedad intelectual (P.I.), la inmigración, los controles de exportación y la quiebra).”³⁵

Por tanto, los efectos jurídicos que deriven de una relación de subcontratación se supeditan a la ley aplicable, a una ley federal o estatal, a pesar de ello, se deben cumplir con determinados requisitos en determinados sectores, “algunos sectores de la economía, en particular los servicios financieros y la salud, están sujetos a requisitos significativos con respecto a:

- Seguridad y solidez de sus operaciones.
- Protección de la información personal sensible de consumidores, clientes y pacientes.

Como regla general, cuanto más sensibles sean los datos involucrados en una transacción de externalización, más de cerca las partes deben examinar las posibles regulaciones estatales y federales relativas a la protección de dichos datos del acceso y uso no autorizados. Dicha información confidencial puede incluir cuentas y registros financieros de datos, registros de atención médica y datos de

³⁵ Cfr. Heaphy Mark *et al.* *Subcontratación: Descripción general de Estados Unidos*

<https://content.next.westlaw.com/3-501->

5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true

pago, o datos que involucren áreas protegidas como raza, género, etnia y/o orientación sexual.”³⁶

Los requisitos adicionales que se establecen en sectores determinados, buscan dar una mayor certeza jurídica a las partes y se subordinan a los intereses del país, además de la importancia y trascendencia que representa cada sector.

Ahora bien, para formalizar la subcontratación, es necesario recurrir a determinadas estructuras legales que permitan establecer las condiciones, términos y alcances de una relación de subcontratación, “la estructura predominante utilizada en una externalización es un Acuerdo de Servicios Maestros (MSA). Se trata de un acuerdo realizado entre un cliente y un proveedor para la prestación de servicios. Luego se adjuntan pruebas o listas a la MSA para detallar los términos generales aplicables a la MSA como marco. Estos incluyen entre otros:

- Definiciones.
- Políticas del cliente.
- La metodología de nivel de servicio.
- Precios y tarifas.
- Términos relacionados con la gobernanza.
- Términos relacionados con el procesamiento de datos, la seguridad de los datos y las transferencias de datos.
- Términos relacionados con los competidores del cliente/proveedor.

La descripción real de los servicios se establecerá en las declaraciones de trabajo (SOW), adjuntas a la MSA.

³⁶ Cfr. *Ibidem.* [https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

Las partes también pueden celebrar acuerdos de países locales que establezcan términos contractuales complementarios o alternativos aplicables a la prestación de servicios en países específicos (por ejemplo, que cubran cuestiones fiscales locales específicas, asuntos de empleo o requisitos de facturación).³⁷

La flexibilidad existente en Estados Unidos, respecto a la subcontratación genera atracción hacia esta modalidad, esto puede constatarse ya que “7. 14,4 millones es el número de trabajadores contratados por afiliados en el extranjero de EE. UU. en 2018, dichas empresas empleaban a personas en diversos sectores, que van desde la tecnología y los centros de llamadas hasta los recursos humanos y la fabricación.”³⁸

Pese a las diferencias en cuanto a organización política, Canadá, Estados Unidos Y México muestran algunas similitudes en lo que se refiere a la subcontratación, sin embargo, hay que desatacar que mientras que México busca la desaparición de esta figura, Canadá y Estados Unidos muestran flexibilidad, esto le resta competitividad a México con las recientes restricciones se prohíbe la subcontratación. A continuación, se presentan algunas diferencias y similitudes entre estos países miembros del T- MEC.

³⁷ Cfr. *Ibidem.* [https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)

³⁸ EDGSON Jessica, *27 Estadísticas reveladoras de subcontratación*, abril 2021, <https://capitalcounselor.com/outsourcing-statistics/#:~:text=Around%20300%2C000%20jobs%20are%20outsourced,in%20the%20outsourcing%20marketing%20activities.>

Tabla 1, Principales diferencias y similitudes

Principales diferencias y similitudes			
	Canadá	Estados Unidos	México
Legalidad	No tiene una regulación específica en materia de subcontratación. Está permitida	No tiene una regulación específica en materia de subcontratación. Está permitida.	Está prohibida la subcontratación, solo se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la entidad económica
Regulación	Algunos sectores económicos requieren determinados requisitos para poder materializarse.	Algunos sectores económicos requieren determinados requisitos para poder materializarse.	No hay una regulación específica o requisitos adicionales para diferentes sectores económicos.
Estructura legal	Contrato	Contrato (Acuerdo de Servicios Maestros, MSA)	Contrato (la persona física o jurídica prestadora del servicio deberá contar con un

			registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social)
--	--	--	---

Fuente: Elaboración propia.

2.3 Regulación de la subcontratación en el tratado (T-MEC)

El Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá contiene 34 capítulos, el capítulo 23 del T-MEC regula el ámbito laboral, sin embargo, respecto a la subcontratación no tiene pronunciamiento alguno, lo más próximo a la subcontratación se puede apreciar en el artículo 23.4, el cual menciona que “ las Partes reconocen que es inadecuado fomentar el comercio o la inversión mediante reformas legislativas que atenúen las protecciones otorgadas en las leyes laborales de cada Parte”³⁹ lo anterior con el objetivo de establecer condiciones de igualdad entre las partes y evitar el traslado de inversiones de un país a otro por condiciones que reduzcan costos en el rubro laboral a las empresas pero que impliquen la pérdida de derechos de los trabajadores.

Ahora bien, el hecho de “eliminar la figura de la subcontratación (*outsourcing*) en México puede generar un conflicto en términos de los acuerdos comerciales internacionales que tiene el país.

Esta práctica laboral, reconocida como sólida y útil por el Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC), es utilizada por las empresas cuando ingresan a otros mercados y operan tanto en Estados Unidos como en diferentes países.

³⁹ Cfr. T-MEC, Capítulo 23, Artículo 23.4.

<http://www.sice.oas.org/Trade/USMCA/Spanish/23Laboral.pdf>

La señal que México envía al mundo con esta reforma, publicada en el Diario Oficial de la Federación (DOF), “será contraria al espíritu de utilizar los esquemas de trabajo flexible para generar empleos formales”⁴⁰

Por tanto, tomando en cuenta que las relaciones laborales se regulan por el derecho interno de los países miembros del tratado, es importante considerar la prohibición de la subcontratación en la legislación mexicana, particularmente en la Ley Federal del Trabajo, y, a diferencia de la regulación de la subcontratación en Estados Unidos y Canadá, quienes muestran flexibilidad, es indiscutible el desaliento que se generaría por parte de los inversionistas extranjeros y nacionales dadas las condiciones de prohibición respecto a la subcontratación, por ello, es preciso flexibilizar la prohibición de la subcontratación sin perjuicio de los derechos laborales de los trabajadores, ni el cumplimiento de las obligaciones fiscales que deriven de la subcontratación.

2.4 Casos de éxito de subcontratación

En México el uso de la subcontratación se ha estigmatizado, lo anterior por el uso final que ha tenido, como lo es la elusión de impuestos y las obligaciones en materia laboral y de seguridad social, sin embargo, la subcontratación es una herramienta que permite el crecimiento de las empresas y las ayuda a enfocarse en las actividades por las que fueron creadas, “uno de los casos de *outsourcing* que se menciona con más éxito en Estados Unidos es la de la cadena de restaurantes Papa John’s, hoy, el tercer restaurante con mayor crecimiento en ese país; con más de 700 tiendas ubicadas en 21 estados.

Sus fundadores descubrieron que su negocio era única y exclusivamente hacer una buena pizza, por lo que decidieron dejar en manos de la empresa Ryder la logística

⁴⁰ Cfr. Migueles Rubén, *Eliminar el outsourcing, riesgo para T-MEC: CEEF*, El Universal, 25 de abril de 2021, <https://www.eluniversal.com.mx/cartera/eliminar-el-outsourcing-riesgo-para-t-mec-ceef>

y el sistema de distribución que involucra una empresa de este tamaño. El Papel de *Ryder* ha sido determinante para ayudar a *Papa John* a garantizar la frescura y consistencia de su producto (la pasta recién horneada es una de las principales ventajas de este restaurante, frente a su competencia) al diseñar y dar soporte a un dinámico sistema de distribución para mantenerse al día con el crecimiento de su cliente. De este modo, entrena a sus choferes a manejar la carga y tratar directamente con los clientes”.⁴¹

Por lo anterior, la subcontratación adquiere importancia en el desarrollo de las empresas y las ayuda a potencializar su crecimiento, ya que en lugar de ocuparse de toda la actividad que implica una empresa, se dedican esfuerzos a la actividad principal de la empresa; ahora bien, se puede comentar otro caso de éxito en el uso de la subcontratación como lo es el de Google, “en 2011, Google anunció que usaría la externalización para un departamento que ahora es responsable de uno de sus productos más taquilleros, *AdWords*. El soporte telefónico y por correo electrónico de *AdWords* se externalizó a 1.000 representantes en todo el mundo. Y en 2016, se trasladó para externalizar más trabajo de Tecnología de Información. Google se asoció con *Cognizant*, con sede en EE. UU., que tiene sucursales en la India para el desarrollo. Sin embargo, Google ha cambiado su estrategia de externalización; la compañía está comenzando cada vez más a externalizar tareas no básicas de su negocio, como la gestión de Tecnología de Información, el desarrollo de software y el mantenimiento a empresas de servicios de Tecnología de Información.”⁴²

De manera incuestionable, los beneficios que causa la subcontratación son notorios, otro caso de éxito es: “en sus etapas de desarrollo, otro gigante que vio el

⁴¹ Cfr. Todos Ganan, *Entrepreneur*, octubre, 2006, <https://www.entrepreneur.com/article/257239>

⁴² Vázquez, Carlos A. *Aprender de los gigantes: Cómo Google, Apple y Facebook externalizaron para el desarrollo*, septiembre, 2017, <https://coderslink.com/company/blog/learning-giants-google-apple-facebook-outsourced-development/>

valor en la externalización fue *Apple*. También externalizó mucho trabajo a empresas de servicios de Tecnología de Información indias.

La estrategia de externalización de *Apple* es evidente cuando se lee en la parte posterior del iPhone - Diseño de *Apple* en California. Montado en China, lo que significa que los productos de *Apple* están diseñados en los EE. UU., pero la ingeniería de software y hardware se lleva a cabo a nivel mundial. Las auditorías de software y las pruebas de rendimiento son los servicios externalizados más comúnmente para *Apple*.

Para la fabricación, ha estado trabajando con Foxconn, una empresa con sedes tanto en China como en los Estados Unidos. Esto parece ser para fines prácticos, así como para los costos de producción.”⁴³

De igual manera se puede destacar el caso de *Facebook*, una red social exitosa que tiene millones de usuarios, “mientras que *Facebook* generalmente contrata empleados internos para su programación y desarrollo de TI y tecnología, es muy progresista cuando se trata de externalizar. Muchos de sus moderadores de contenido están externalizados, y los empleados tienen beneficios para trabajar desde casa en ciertos días de la semana.

Esto probablemente se deba al hecho de que las personas tienden a ser más productivas cuando son felices y experimentan un buen equilibrio entre el trabajo y la vida privada. Tener desarrolladores remotos, como parte de su equipo, garantiza que pueda trabajar con personas apasionadas por lo que hacen y dispuestas a dedicar más horas debido a ello.”⁴⁴

⁴³ Cfr. *Ibidem*. <https://coderslink.com/company/blog/learning-giants-google-apple-facebook-outsourced-development/>

⁴⁴ Cfr. *Ibidem*. <https://coderslink.com/company/blog/learning-giants-google-apple-facebook-outsourced-development/>

Por tanto, la práctica de subcontratación fortalece la actividad de las empresas y permite un crecimiento que no solo se traduce en beneficios propios de la empresa, ya que al existir un mayor ingreso y crecimiento su contribución fiscal aumenta, por otra parte, de los casos de éxito citados, podemos resaltar que se trata de las empresas con las marcas más valiosas del mercado, tales como Apple, Google y Facebook, esto se corrobora con la publicación de la revista Forbes, en su publicación titulada *THE WORLD'S VALUABLE BRANDS* para 2020:

Tabla 2, Las marcas más valiosas del mundo.

Rango	Marca	Valor De Marca	Industria
1	Apple	241,2 B	Tecnología
2	Google	207,5 B	Tecnología
3	Microsoft	162,9 millones de dólares	Tecnología
4	Amazon	135,4 B	Tecnología
5	Facebook	70,3 B	Tecnología
6	Coca-Cola	64,4 B	Bebidas
7	Disney	61,3 B	Ocio
8	Samsung	50,4 B	Tecnología
9	Louis Vuitton	47,2 B	Lujo
10	McDonald's	46,1 B	Restaurantes

Fuente: <https://www.forbes.com/the-worlds-most-valuable-brands/#1039e067119c>

La tabla anterior robustece el hecho de que la subcontratación trae consigo grandes beneficios, tampoco este hecho debe asociarse con el incumplimiento de obligaciones fiscales, laborales ni de seguridad social, el uso de la subcontratación debe ser traducido como prácticas que generan crecimiento y desarrollo económico.

2.5 La evasión fiscal a través de la subcontratación

Previo a la profundización del tema de la evasión fiscal, respecto a la subcontratación, es preciso señalar que es la evasión fiscal, es “el no pago de una contribución; no hacer el pago de una contribución es equivalente a eludir el deber de cubrirla. Se trata de la violación de la ley que establece la obligación de pagar al fisco lo que este órgano tiene derecho de exigir.

La evasión fiscal es un ilícito que lleva aparejadas consecuencias. Es la evasión el incumplimiento de un deber legal tipificado, que surge de lo que se llama hecho generador del crédito fiscal, y al que algunos autores, denominan hecho imponible.

Puesto que la evasión fiscal implica el no pago, o la omisión del pago, y para perpetrarla algunas veces sólo se deja de cumplir lisamente, pero en otras se ejecutan actividades o se aprovechan errores del fisco, dicho ilícito tiene, a veces agravantes, a veces atenuantes y aun excluyentes de responsabilidad para el culpable de la misma; así no será igual la pena para quien por ignorancia deja de cumplir la ley y para quien con plena intención y conociendo su obligación la incumple.”⁴⁵

⁴⁵ Cfr. Rodríguez Mejía, Gregorio, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001, p. 288, <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3673/4484>

Así, con el ánimo de maximizar las utilidades en las empresas, en ocasiones recurren a planeaciones fiscales agresivas, el propósito de estas es la reducción de costos y el pago mínimo o nulo de sus obligaciones fiscales, no obstante, para lograr esos objetivos se apela a planeaciones fiscales, pero algunas resultan ser agresivas, “las estrategias de planificación fiscal agresiva son múltiples y cada vez más sofisticadas. Además de la manipulación de los precios de comercio internacional, como forma de reducir el ingreso gravable en el país de origen, pueden mencionarse otras relevantes como las reestructuraciones de negocios (que suelen implicar transferencias de funciones, activos y riesgos entre subsidiarias localizadas en distintos países), la prestación de servicios de comercialización y/o logística desde el exterior a través de un comisionista, la realización de ventas desde el exterior a través de una empresa comercializadora ubicada en un país de escasa o nula tributación, y la prestación de servicios entre filiales de la misma compañía y de servicios empresariales desde las casas matrices o de un tercer país a sus filiales.”⁴⁶

Otra estrategia de planeación fiscal agresiva es el uso de la subcontratación, la cual la autoridad fiscal ha traducido como defraudación fiscal, “el abuso de la figura de la subcontratación ha tenido consecuencias graves en la materia fiscal, de Seguridad Social y laboral, que derivan de prácticas en las que, por ejemplo, se trasladan trabajadores de una empresa (contratante) a otra creada para ello (contratista), con la finalidad de que esta última se encargue de la administración y pago de las nóminas en condiciones desfavorables comparadas con aquellas que rigen para las personas trabajadoras de la contratante, aunado a la realización de actividades laborales similares en beneficio de la contratante mediante esquemas de simulación. Por lo que las personas trabajadoras de la contratista no se encuentran bajo la dependencia de la contratante y por ende de su nómina, misma

⁴⁶ Gómez Sabaini, Juan Carlos y Morán, Dalmiro. *Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe*, CEPAL, 2020, p. 32 <https://www.cepal.org/es/publicaciones/46301-estrategias-abordar-la-evasion-tributaria-america-latina-caribe-avances-su>

que es cubierta por la contratista; mientras que las actividades laborales preponderantes para el contratante siguen siendo las mismas que las realizadas por las personas trabajadoras del contratista, pero las que las realizan no forman parte estructuralmente del contratante.”⁴⁷

Por lo anterior, la subcontratación se ha visto como una práctica indebida y con fines exclusivos de planeación fiscal agresiva, no obstante existen empresas que tienen buenas prácticas de subcontratación.

En una conferencia convocada por el Posgrado de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, el ExProcurador Fiscal de la Federación, afirmó que “la evasión fiscal mediante la subcontratación alcanzó a generar un boquete anual de 250 mil millones de pesos entre impuestos sobre la renta y al valor agregado; y 21 mil millones en contribuciones al Instituto Mexicano del Seguro Social,”⁴⁸ dicha cifra no es menor, ya que la cantidad mencionada representa un menoscabo para los ingresos públicos y que tiene consecuencias en el gasto público.

Por añadidura, lo anterior entraña esfuerzos por parte de la autoridad fiscal con el fin de evitar la evasión fiscal a través de la subcontratación, ello se ha traducido en reformas que prohíben la subcontratación, sin embargo, queda la opción para trabajos especializados que no formen parte del objeto social de las empresas o de su actividad preponderante, ello crea una oportunidad para las empresas que aún buscan utilizar esta figura, sin embargo, dicha oportunidad pierde atracción al no

⁴⁷ Romero Aranda, Carlos, *El Outsourcing, Tercerización o Subcontratación Laboral*, México, Dofiscal Editores, 2021, p.33.

⁴⁸ Villanueva Dora, *Outsourcing generó un boquete de 250 mil mdp, reporta procurador fiscal*, La Jornada, viernes 04 de junio de 2021, <https://www.jornada.com.mx/notas/2021/06/04/economia/outsourcing-genero-un-boquete-de-250-mil-mdp-reporta-procurador-fiscal/>

poder obtener beneficios fiscales, tales como la deducción sobre el Impuesto Sobre la Renta o el acreditamiento sobre el Impuesto al Valor Agregado.

2.6 Estrategias para frenar la erosión de la base tributaria

El reiterado uso de esquemas de planeación fiscal agresiva ha generado preocupación en los países que se ven afectados por la instrumentación de estos en perjuicio de los ingresos destinados al gasto público, para este fin, la subcontratación ha sido una herramienta útil para disminuir la base imponible tributaria, esto al poder deducir del Impuesto Sobre la Renta un gasto indispensable, como lo es la subcontratación, esta deducción disminuye la base para la determinación del impuesto a cargo, este mecanismo estaba permitido por la misma legislación, la cual era considerada como una laguna en la legislación, precisando lo anterior, hay que tomar en cuenta que “la erosión de la base imponible y traslado de los beneficios se refieren a las técnicas de planificación utilizadas por las empresas para beneficiarse de las lagunas en la legislación tributaria nacional o internacional, así como disparidades entre regímenes fiscales nacionales, con el objetivo de trasladar sus beneficios. Esto se traduce en tipos de impuestos sobre sociedades excesivamente reducidos, que no reflejan la realidad de las transacciones económicas subyacentes.”⁴⁹

Así, la subcontratación fue una herramienta que era utilizada en planeaciones fiscales agresivas, y que sin duda alguna generaba grandes beneficios fiscales, ahora bien, acorde con lo anterior, se publicó en el Diario Oficial de la Federación, el DECRETO por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios y del Código Fiscal

⁴⁹ Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Organización de Naciones Unidas, <https://www.un.org/development/desa/financing/es/what-we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/base-erosion-and-profit-shifting>

de la Federación, se resalta de dicho decreto la adición de un nuevo Título Sexto, del Código Fiscal de la Federación, “De la Revelación de Esquemas Reportables” con un Capítulo Único, comprendiendo los artículos 197 al 202, el cual tiene como fin que se revelen los esquemas de planeación fiscal de cualquier índole, como lo es la subcontratación, que había sido utilizada para la obtención de beneficios fiscales.

El decreto aludido, está en congruencia con la Acción 12 de BEPS (erosión de la base imponible y al traslado de beneficios, por sus siglas en inglés), la cual establece que:

Acción 12

Exigir a los contribuyentes que revelen sus mecanismos de planificación fiscal agresiva.

“Desarrollar recomendaciones relativas al diseño de normas de declaración obligatoria para transacciones o estructuras agresivas o abusivas, teniendo en cuenta los costes administrativos para las administraciones tributarias y las empresas y aprovechando las experiencias del creciente número de países que cuentan con tales normas. El trabajo utilizará un diseño modular que permita la máxima coherencia, pero teniendo en cuenta las necesidades y los riesgos específicos de cada país. Uno de los centros de atención serán los regímenes fiscales internacionales, en los cuales el trabajo explorará el uso de una definición extensa de “beneficio fiscal” a fin de captar este tipo de transacciones. El trabajo se coordinará con el trabajo sobre cumplimiento voluntario. También implicará diseñar y poner en marcha modelos mejorados de intercambio de información para las estructuras de planificación fiscal internacional entre administraciones tributarias”⁵⁰

⁵⁰ Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, p. 26 <https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la->

Por esta razón, y en concordancia con la Acción 12 BEPS, se realizó una reforma al Código Fiscal de la Federación, la cual fue publicada en el Diario Oficial de la Federación, en el cual se adicionó un nuevo Título Sexto “De la Revelación de Esquemas Reportables” con un Capítulo Único, el cual abarca los artículos 197 al 202.

Respecto a los esquemas reportables, el artículo 197 del Código Fiscal de la Federación menciona lo siguiente:

Artículo 197. “Los asesores fiscales se encuentran obligados a revelar los esquemas reportables...

...Existe la obligación de revelar un esquema reportable de conformidad con este artículo, sin importar la residencia fiscal del contribuyente, siempre que éste obtenga un beneficio fiscal en México...”⁵¹

Con la reforma mencionada, México busca fortalecer que los ingresos provenientes de los impuestos no amenacen el ingreso público, con la revelación de los esquemas reportables las reformas a diversas disposiciones tributarias son inevitables, puesto que al tener conocimiento de los diversos mecanismos de elusión fiscal, la autoridad fiscal contará con los medios para evitar que los contribuyentes de la mano de asesores fiscales obtengan beneficios fiscales, sin embargo, es necesario tomar en cuenta que respecto de los asesores fiscales buscarán un punto medio con el fin de evitar de caer en el supuesto de un esquema reportable, con ello, seguirán existiendo de manera perspicaz prácticas de planeación fiscal.

erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page28

⁵¹ Artículo 197, Código Fiscal de la Federación, 2022.

Asimismo, otra estrategia que evita la erosión a la base tributaria es la reciente reforma al artículo 15-D, del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 15-D. No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.”⁵²

Lo antes mencionado resta atracción por el uso de la subcontratación como planeación fiscal, considerando que se pierde la deducción de un gasto indispensable en materia de Impuesto Sobre la Renta y el acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Robusteciendo lo anterior, también se establecieron multas en caso de que el contribuyente decida deducir o acreditar un gasto por concepto de subcontratación, esto se establece en el artículo 75 del Código referido, el cual quedó de la manera siguiente:

Artículo 75.- Dentro de los límites fijados por este Código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente...
II. También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos...
h) Realizar la deducción o acreditamiento, en contravención a lo señalado en los artículos 28, fracción XXXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta o 4o., tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado...

Conjuntamente, el artículo 108 del mismo Código busca aminorar el uso de la subcontratación con fines fiscales al establecer el delito de defraudación fiscal en el uso de la subcontratación,

⁵² Artículo 15-D, Código Fiscal de la Federación, 2022.

“Artículo 108.- Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

...i) Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, penúltimo párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer y segundo párrafos de dicho artículo. ⁵³

Por tanto, el Código Fiscal de la Federación se fortalece en contra del mal uso que se le ha dado a la subcontratación, sin embargo, la reforma al Código mencionado trajo consigo reformas a la Ley de Impuesto Sobre la Renta, que detalla los requisitos adicionales en caso de la deducción por concepto de subcontratación y solo en el caso de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas, esto se establece en el artículo 27 que menciona lo siguiente:

Artículo 27. ..

V...

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener 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 Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

⁵³ Artículo 108, Código Fiscal de la Federación, 2022.

De la misma manera, otra disposición fiscal que se reformó, es la Ley del Impuesto al Valor Agregado, esta reforma establece que no se podrá acreditar en este impuesto la cantidad derivada por concepto de subcontratación, esto queda establecido en el artículo 4 de la Ley referida que establece lo siguiente:

“Artículo 4o.- ...

El impuesto que se traslade por los servicios a que se refiere el artículo 15-D, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación, no será acreditable en los términos de la presente Ley...”⁵⁴

Con estas reformas, se evita erosionar la base tributaria a través de la subcontratación la cual pierde interés al quitar la deducción en el Impuesto Sobre la Renta y el acreditamiento en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, asociado además de la obligación de presentar los esquemas reportables que traigan consigo un beneficio fiscal, con estas herramientas, las autoridades tributarias fortalecen su soberanía en materia tributaria y buscan una mayor recaudación para el gasto público.

2.7 Vinculación de ISR e IVA para frenar operaciones simuladas

Al hacer referencia a operaciones simuladas, es necesario retomar el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

“Artículo 69-B. Cuando la autoridad fiscal detecte que un contribuyente ha estado emitiendo comprobantes sin contar con los activos, personal, infraestructura o capacidad material, directa o indirectamente, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, se presumirá la inexistencia de las operaciones amparadas en tales comprobantes...”⁵⁵

⁵⁴ Artículo 4, Ley del Impuesto al Valor Agregado, 2022.

⁵⁵ Artículo 69-B, Código Fiscal de la Federación, 2022.

En el artículo citado, la presunción de operaciones simuladas recae en la expedición de comprobantes fiscales digitales que la autoridad detecte, ahora bien, respecto al caso de subcontratación, se considera que se está en el supuesto jurídico de una operación simulada al expedir comprobantes fiscales digitales sin contar con personal, para prestar los servicios o producir, comercializar o entregar los bienes que amparan tales comprobantes, o bien, que dichos contribuyentes se encuentren no localizados, en atención a lo cual “el artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación constituye una medida de control y no una facultad de comprobación por parte de las autoridades fiscales, por consiguiente, tiene como finalidad identificar y corregir aquellas operaciones que, amparadas por un Comprobante Fiscal Digital por Internet, provengan de actividades simuladas o inexistentes por parte de las Empresas que Facturan Operaciones Simuladas y Empresas que Deducen Operaciones Simuladas,”⁵⁶ lo anterior es congruente con la intención de las autoridades tributarias de frenar las simulaciones de operaciones que estén relacionadas con la subcontratación y otras actividades que afecten los ingresos públicos y que reduzcan de manera considerable la suma real del impuesto a pagar, dicha práctica era común en empresas con planeaciones fiscales agresivas que simulaban tener trabajadores en el régimen de subcontratación aunque los trabajadores pertenecieran a la misma empresa o grupo empresarial, por otra parte, “otro abuso que se ha estado cometiendo usando esta figura de la contratación por cuenta de terceros, es la dejar incluso sin empleados a las empresas, y pasar a todos sus trabajadores a esquemas de *Outsourcing*, con lo que se consiguen al menos cuatro beneficios, uno, eliminar el 10 por ciento del pago de reparto de utilidades, ya que no hay trabajadores, segundo, no generar ningún pasivo laboral, tercero, evitar erogaciones de previsión social parcialmente deducibles para el ISR, y cuarto, eliminar el riesgo de una posible huelga, por parte de los trabajadores.

⁵⁶ Cfr. *Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, Artículo 69-B del CFF*, PRODECON, 2020, p. 18 <https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/69b1.pdf>

Lo referido en estricto sentido no viola ninguna ley, ni se infringe ninguna disposición laboral, las autoridades están argumentando que estos esquemas atentan contra los derechos laborales de los trabajadores y que las empresas que los contratan no les proporcionan todas las prestaciones que por ley les corresponden,⁵⁷ de esta manera, el artículo en comento busca evitar la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet que sean producto de operaciones simuladas y que sean utilizados con fines de deducción para el Impuesto Sobre la Renta y la acreditación en el caso del Impuesto al Valor Agregado, asimismo, “dicho artículo prevé un procedimiento por medio del cual, cuando un contribuyente contrata con un proveedor que, según las publicaciones en el Diario Oficial de la Federación es una Empresas que Facturan Operaciones Simuladas, los comprobantes fiscales quedan sin efecto fiscal y, por tanto, no son deducibles para Impuesto sobre la Renta ni acreditables para Impuesto al Valor Agregado. Al mismo tiempo, una importante acción abiertamente punitiva fue tipificar como delito la expedición, adquisición o enajenación de comprobantes fiscales que amparen operaciones inexistente, falsas o actos jurídicos simulados en el artículo 113, fracción III del Código Fiscal de la Federación,⁵⁸ de esta manera, la tipificación como delito de los comprobantes fiscales que deriven de operaciones simuladas robuste la finalidad del artículo 69-B del Código Fiscal de la Federación y desalienta

⁵⁷ Cfr. Pérez Valtier, Marco, *Abuso y uso del "outsourcing"*, noviembre 2020, <https://www.elfinanciero.com.mx/monterrey/marco-perez-valtier-abuso-y-uso-del-outsourcing/>

⁵⁸ Melgar Manzanilla, Pastora, *Expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas: Delito fiscal simple, delincuencia organizada y amenaza a la seguridad nacional*, Revista de la Facultad de Derecho de México

Tomo LXX, Número 277, mayo-agosto 2020, pp. 278-279, <http://www.revistas.unam.mx/index.php/rfdm/article/view/72821/67354>

el uso de planeaciones fiscales agresivas que evaden el pago del Impuesto Sobre la Renta y que acreditan indebidamente el Impuesto al Valor Agregado.

A continuación se presenta un extracto de la lista que publica el Servicio de Administración Tributaria referente al tema que se presenta:

Tabla 3, Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del CFF)

Información actualizada al 15 de diciembre de 2021						
Listado de contribuyentes (Artículo 69-B del CFF)						
Número	RFC	Nombre del Contribuyente	Situación del contribuyente	Publicación página SAT presuntos	Número y fecha de oficio global de presunción DOF	Publicación DOF presuntos
1	AAA080808HL8	ASESORES EN AVALÚOS Y ACTIVOS, S.A. DE C.V.	Sentencia Favorable	01/06/18	500-05-2018-16632 de fecha 01 de junio de 2018	25/06/18
2	AAA091014835	AQUAERIS ACUACULTURA Y ARQUITECTURA SUSTENTABLE, S.C.	Desvirtuado	01/01/17	500-05-2016-38728 de fecha 16 de diciembre de 2016	19/01/17
3	AAA100303L51	INGENIOS SANTOS, S.A. DE C.V.	Desvirtuado	01/12/17	500-05-2017-38736 de fecha 01 de diciembre de 2017	26/12/17
4	AAA120730823	ASESORES Y ADMINISTRADORES AGRICOLAS, S. DE R.L. DE C.V.	Definitivo	01/01/17	500-05-2016-38728 de fecha 16 de diciembre de 2016	19/01/17
5	AAA121206EV5	AMÉRICA ADMINISTRATIVA ARROLLO, S.A. DE CV.	Definitivo	01/04/19	500-05-2019-7349 de fecha 1 de abril de 2019	26/04/19
6	AAA140116926	AVALOS & ASOCIADOS CONSULTORIA INTEGRAL, S.C.	Definitivo	03/11/20	500-05-2020-23758 de fecha 03 de noviembre de 2020	18/11/20
7	AAA1502061S0	ACUESY ASESORÍA ACUICOLA ESPECIALIZADA DE YUCATÁN, S.A. DE C.V.	Sentencia Favorable	18/09/17	500-05-2017-32156 de fecha 18 de septiembre de 2017	20/10/17
8	AAA151209DYA	AYC ADMINISTRACION Y ASESORIA COMERCIAL, S.A. DE C.V.	Definitivo	15/05/20	500-05-2020-13588 de fecha 15 de mayo de 2020	29/06/20

9	AAAA620217U54	AMADOR AQUINO JOSÉ AVENAMAR	Definitivo	01/06/17	500-05-2017-16140 de fecha 12 de junio de 2017	12/06/17
10	AAAE910314EJ7	ALVARADO ALMARAZ ESTEBAN JACOB	Definitivo	01/09/20	500-05-2020-13956 de fecha 01 de septiembre de 2020	18/09/20
11	AAAG7012036U A	ARAGÓN AYALA GRICELDA	Definitivo	31/10/17	500-05-2017-38633 de fecha 31 de octubre de 2017	15/11/17
12	AAAJ830204PA9	ARAIZA ARAMBULA JUAN CARLOS	Definitivo	01/10/16	500-05-2016-36420 de fecha 30 de septiembre de 2016	12/10/16
13	AAAL440727T22	ALMANZA ALONZO JOSÉ LUIS	Definitivo	01/05/18	500-05-2018-13380 de fecha 30 de abril de 2018	22/05/18
14	AAAM930220954	AMADO ACOSTA MARCOS	Definitivo	01/06/18	500-05-2018-16632 de fecha 01 de junio de 2018	25/06/18
15	AAAT930326EY6	AMADO AMADO TRINIDAD	Definitivo	01/11/19	500-05-2019-35994 de fecha 1 de noviembre de 2019	19/11/19
16	AAAV920808B1 A	ADAME ANTONIO VICTOR ALFONSO	Definitivo	18/09/17	500-05-2017-32156 de fecha 18 de septiembre de 2017	20/10/17
17	AAB1011024L8	ASESORES ADMINISTRATIVOS BAIK S.A. DE C.V.	Definitivo	01/05/14	500-05-2014-16093 de fecha 30 de abril de 2014	15/05/14
18	AABJ650718RI4	ALCALA BECERRA JUAN MANUEL	Definitivo	31/10/17	500-05-2017-38633 de fecha 31 de octubre de 2017	15/11/17
19	AABK761214SL7	ALMANZA BRAVO KARLA GRACIELA	Definitivo	01/09/17	500-05-2017-32098 de fecha 29 de agosto de 2017	19/09/17
20	AABM490216DP 5	ALANIS BADILLO MINERVA	Definitivo	01/03/17	500-05-2017-2521 de fecha 1 de marzo de 2017	14/03/17

Fuente: http://omawww.sat.gob.mx/cifras_sat/Paginas/datos/vinculo.html?page=ListCompleta69B.html

Con el propósito de ejemplificar respecto a la relación de contribuyentes que el Servicio de Administración Tributaria informa, se reduce el contenido íntegro del documento referido, ya que el mismo se compone de más de 100 páginas.

2.8 La subcontratación como acto jurídico que carece de razón de negocios

Previo al desarrollo de este punto, es necesario conocer que es acto jurídico y que se entiende por razón de negocios, respecto al acto jurídico, se define como “una manifestación de voluntad que se hace con la intención de producir consecuencias de derecho, y cuya manifestación se encuentra prevista en la norma jurídica como supuesto capaz de producir tales consecuencias.”⁵⁹

En cuanto a la razón de negocios, esta puede entenderse “como aquella sustancia primigenia de carácter financiero que motiva a una empresa, a un contribuyente a realizar actos a los cuales tiene derecho y se le permiten por la ley, logrando así una finalidad lucrativa y dirigida a obtener una utilidad”⁶⁰

Conociendo ambos términos, se debe tener en consideración que “a partir del 1° de enero de 2020 entró en vigor el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, mismo que contiene la Cláusula General Antielusión. Ésta permite a las autoridades fiscales, en el ejercicio de sus facultades de comprobación a que se refieren las fracciones II, III, y IX del artículo 42 del CFF, desconocer los efectos fiscales que un contribuyente le dió a sus actos jurídicos carentes de una razón de negocios, y aplicarles consecuentemente los efectos que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”⁶¹

⁵⁹ Rojina Villegas, Rafael, *Compendio de Derecho Civil I, Introducción, Personas y Familia*, Décima Sexta Edición, México, Porrúa, 1979, p. 72.

⁶⁰ Ramírez Amayo, Yubani, *Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales*, México, Tirant lo Blanch, 2020, p. 55.
<https://www.tirantonline.com.mx/cloudLibrary/ebook/show/9788413780832?showPage=0>

⁶¹ La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión, PRODECON, México, Septiembre 2020, p. 59,

En concordancia con lo anterior, lo establecido en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, o también conocido como cláusula anti evasión, pretende evitar que los contribuyentes utilicen figuras tales como la subcontratación para evadir impuestos, ahora bien, considerando que no existe una definición legal de la razón de negocios, lo transcrito anteriormente orienta respecto a lo establecido en el artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

“Los actos jurídicos que carezcan de una razón de negocios y que generen un beneficio fiscal directo o indirecto, tendrán los efectos fiscales que correspondan a los que se habrían realizado para la obtención del beneficio económico razonablemente esperado por el contribuyente.”⁶²

Sin duda alguna, el uso de la subcontratación se lleva a cabo con el fin de reducir la carga tributaria, por tanto no se ajusta a la razón de negocios de una unidad económica, ya que no representa su actividad preponderante, por tanto, para efectos del artículo 5-A del Código Fiscal de la Federación, la subcontratación carece de la razón de negocios cuando solo tiene una finalidad de reducir la carga tributaria de una unidad económica, independientemente del hecho de adecuarse al marco normativo establecido para materializar jurídicamente la subcontratación.

Ahora bien, es necesario tomar en cuenta que “la razón de negocios es una doctrina que busca contrarrestar esquemas de elusión fiscal mediante la atribución de consecuencias fiscales acordes con la sustancia económica de una operación

https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/economia_opcion_1.pdf

⁶² Artículo 5 A, Código Fiscal de la Federación, 2022.

lícita, existente y válida, pero realizada sin la finalidad de obtener un beneficio económico o comercial, distinto del tributario.”⁶³

No obstante, en rubros distintos a la subcontratación, es importante tomar en cuenta que la cláusula anti evasión, establecida en el artículo 5 A del Código Fiscal de la Federación genera incertidumbre jurídica “en virtud de que se apoya de presunciones meramente subjetivas, por parte de las autoridades hacendarias, respecto de la inexistencia y la carencia de razón de negocios, cuando a su consideración “el beneficio económico cuantificable razonablemente esperado” sea menor al beneficio fiscal, o en su caso, pudo alcanzarse a través de un menor número de actos jurídicos,”⁶⁴ lo anterior vulnera los principios del derecho tributario y no da certidumbre jurídica al contribuyente, lo cual puede traducirse en un exceso en las atribuciones conferidas a las autoridades tributarias.

Tomando en consideración lo comentado, la subcontratación carece de razón de negocios, al buscar beneficios fiscales derivados de esta figura, sin embargo, genera incertidumbre jurídica respecto de otros actos jurídicos lícitos, existentes y válidos, ya que las autoridades fiscales podrán presumir que carecen de razón de negocios de manera subjetiva, lo cual vulnera los derechos de los contribuyentes.

A lo largo de este capítulo se ha dado cuenta de la regulación imperante de la subcontratación entre los países integrantes del T-MEC, es de resaltar que solo México es el país que prohíbe la subcontratación, de igual manera, se puede observar que hay una pluralidad de casos de éxito, con ello es importante tomar en

⁶³ Lino Ruíz, Gerardo, *¿Es correcto aplicar el principio “razón de negocios” como elemento para determinar la materialidad de una operación?*, Puntos Finos - Número 271/2018 - 01/02/2018, p. 3, https://www.basham.com.mx/mailling/N_Razon_01_ESP.pdf

⁶⁴ Ramírez, Yubani, *op. cit.*, p. 58

cuenta que la subcontratación es una herramienta con un alto alcance para el desarrollo de las empresas.

En relación a la razón de negocios establecida en el Código Fiscal de la Federación, es importante considerar que la subcontratación carece de ello, con excepción de las empresas dedicadas a este sector, sin embargo, lo anterior se da en un contexto de una interpretación subjetiva por parte de la autoridad recaudadora de impuestos, lo cual vulnera los derechos de los contribuyentes y entra en colisión con los principios del derecho fiscal, lo anterior considerando el criterio subjetivo de la autoridad lo cual se traduce en el desapego normativo que ocasiona incertidumbre para los contribuyentes y que puede dar lugar a una infinidad de criterios por los cuales la autoridad tributaria determine la inexistencia de la razón de negocios.

De igual manera, con la regulación de la subcontratación se pretende evitar simulaciones de operaciones que concedan beneficios fiscales, por ello, la lista que publica el Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con el artículo 69-B del CFF, puede tomarse como una advertencia para no incentivar las operaciones económicas con las personas físicas o jurídicas descritas en la misma.

Capítulo 3 La figura de la subcontratación como estímulo del desarrollo regional entre Canadá, Estados Unidos de América y México.

3.1. Reconfiguración de la subcontratación en el marco de los compromisos en el T-MEC.

En el preámbulo del Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá, se establece lo siguiente:

“ESTABLECER un marco legal y comercial claro, transparente y predecible para la planificación de negocios que apoye una mayor expansión del comercio y la inversión”⁶⁵

Esto implica que la legislación nacional debe ser flexible, clara, transparente y amigable respecto a la regulación que contenga aspectos administrativos y fiscales, lo anterior, además, debe ser compatible con la legislación de Canadá y Estados Unidos, relacionada al rubro de comercio e inversión. El preámbulo del Tratado, busca certidumbre jurídica con el fin de poner a salvo los intereses de inversionistas y también busca establecer condiciones atractivas con el ánimo del desarrollo y crecimiento de las empresas entre los países integrantes. Asimismo, en el preámbulo del tratado, se hace alusión a:

“PROMOVER la protección y observancia de los derechos laborales, el mejoramiento de las condiciones de trabajo, el fortalecimiento de la cooperación y la capacidad de las Partes en los asuntos laborales”⁶⁶

En este sentido, es inevitable mencionar el tema de la regulación de la subcontratación, lo anterior, sin embargo, puede crear condiciones favorables para

65 Tratado entre los Estados Unidos Mexicanos, los Estados Unidos de América y Canadá, p. 2, http://dof.gob.mx/2020/SRE/T_MEC_290620.pdf

66 *Ibidem*, p. 3, http://dof.gob.mx/2020/SRE/T_MEC_290620.pdf

el sector laboral, pero también puede crear condiciones que desalienten a inversionistas dadas las condiciones laborales que impliquen un mayor costo en el rubro en comento.

Los aspectos referidos, implican compromisos de regulación que no son una competencia desleal entre los países que integran el tratado y que además den certidumbre jurídica en el desarrollo de las empresas con inversión en el país.

3.1.2 En materia de seguridad social

La reforma publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de abril de 2021, tiene una relación estrecha respecto de los compromisos que asumió México en relación al T-MEC, en dicha reforma, se adiciona el artículo 15 A, en la Ley del Seguro Social, en dicho artículo se establecen nuevas obligaciones patronales, tales como los informes que deben presentar las personas físicas y morales que contraten servicios especializados, estos, están asociados con la subcontratación, la cual quedó prohibida en la Ley Federal del Trabajo, a continuación se muestra una tabla con la redacción previa a la reforma y la redacción con la reforma incluida a efecto de poder conocer más adelante la comparación de la reforma.

Redacción anterior	Redacción vigente	Comentario
Artículo 15 A, Ley del Seguro Social	Artículo 15 A, Ley del Seguro Social	
Cuando en la contratación de trabajadores para un patrón, a fin de que ejecuten trabajos o presten servicios para él, participe un intermediario laboral, cualquiera que sea la denominación que patrón e intermediarios asuman, ambos serán responsables	La contratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas deberán cumplir con las condiciones y requisitos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.	A pesar de la prohibición expresa de la subcontratación en la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social regula dicha figura, esto

<p>solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta Ley.</p> <p>No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que presten servicios a otras, para ejecutarlos con elementos propios y suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, en los términos de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo.</p> <p>Sin perjuicio de lo dispuesto en los párrafos anteriores, cuando un patrón o sujeto obligado, cualquiera que sea su personalidad jurídica o su naturaleza económica, en virtud de un contrato, cualquiera que sea su forma o denominación, como parte de las obligaciones contraídas, ponga a disposición trabajadores u</p>	<p>La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con otra persona física o moral que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.</p> <p>La persona física o moral que preste servicios especializados o ejecute obras especializadas deberá proporcionar cuatrimestralmente a más tardar el día 17 de los meses de enero, mayo y septiembre, la información de los contratos celebrados en el cuatrimestre de que se trate, conforme a lo siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; Registro Federal de Contribuyentes, domicilio social o 	<p>robustece el hecho de una permisión legal de la subcontratación en términos de seguridad social, sin embargo, esto no va en contra de la Ley Federal del Trabajo, misma que prevee esta figura laboral.</p>
---	---	--

<p>otros sujetos de aseguramiento para que ejecuten los servicios o trabajos acordados bajo la dirección del beneficiario de los mismos, en las instalaciones que éste determine, el beneficiario de los trabajos o servicios asumirá las obligaciones establecidas en esta Ley en relación con dichos trabajadores, en el supuesto de que el patrón omita su cumplimiento, siempre y cuando el Instituto hubiese notificado previamente al patrón el requerimiento correspondiente y éste no lo hubiera atendido.</p> <p>Asimismo, el Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios, del requerimiento a que se refiere el párrafo anterior.</p> <p>Los contratantes deberán comunicar trimestralmente ante la Subdelegación correspondiente al domicilio del patrón o sujeto obligado, y</p>	<p>convencional en caso de ser distinto al fiscal, correo electrónico y teléfono de contacto.</p> <p>II. De cada contrato: Objeto; periodo de vigencia; relación de trabajadores u otros sujetos que prestarán los servicios especializados o ejecutarán las obras especializadas a favor del beneficiario, indicando su nombre, CURP, número de seguridad social y salario base de cotización, así como nombre y Registro Federal de Contribuyentes del beneficiario de los servicios por cada uno de los contratos.</p> <p>III. Copia simple del registro emitido por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social para la prestación de servicios especializados o la</p>	
---	--	--

<p>del beneficiario respectivamente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre, en relación con los contratos celebrados en el trimestre de que se trate la información siguiente:</p> <p>I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; clase de persona moral de que se trate, en su caso; objeto social; domicilio social, fiscal y, en su caso, convencional para efectos del contrato; número del Registro Federal de Contribuyentes y de Registro Patronal ante el IMSS; datos de su acta constitutiva, tales como número de escritura pública, fecha, nombre del notario público que da fe de la misma, número de la notaría y</p>	<p>ejecución de obras especializadas.</p> <p>Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo y en el presente ordenamiento, el Instituto y la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, deberán celebrar convenios de colaboración, para el intercambio de información y la realización de acciones de verificación conjuntas, en su respectivo ámbito de competencia.</p> <p>El Instituto informará a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social del incumplimiento a los requisitos indicados en el presente artículo para los efectos señalados en la propia Ley Federal del Trabajo.</p>	
---	--	--

<p>ciudad a la que corresponde, sección, partida, volumen, foja o folio mercantil, en su caso, y fecha de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio; nombre de los representantes legales de las</p> <p>II. Del contrato: Objeto; periodo de vigencia; perfiles, puestos o categorías indicando en este caso si se trata de personal operativo, administrativo o profesional y el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.</p> <p>El patrón incorporará por cada uno de sus</p>		
---	--	--

<p>trabajadores, el nombre del beneficiario de los servicios o trabajos contratados en el sistema de cómputo autorizado por el Instituto.</p> <p>Cuando el patrón se obligue a poner a disposición del beneficiario, trabajadores para prestar los servicios o ejecutar los trabajos en varios centros de trabajo ubicados en la circunscripción territorial de más de una subdelegación del Instituto, el patrón y el beneficiario deberán comunicar la información a que se refiere el quinto párrafo de este artículo, únicamente ante la subdelegación dentro de cuya circunscripción se ubique su respectivo domicilio fiscal.</p> <p>La información prevista en este artículo podrá ser presentada a través de los medios señalados en el último párrafo del artículo 15 de esta Ley, conforme a las reglas generales que para tal</p>		
--	--	--

<p>efecto emita el Consejo Técnico.</p> <p>Para los efectos de este artículo, el Gobierno Federal, en ningún caso, será considerado como intermediario laboral.</p>		
---	--	--

Ahora, se presenta un cuadro comparativo en relación a la redacción anterior del artículo 15 A de la Ley del Seguro Social y la reciente reforma, respecto a la subcontratación.

CUADRO COMPARATIVO		
REDACCIÓN ANTERIOR	REDACCIÓN VIGENTE	COMENTARIO
<ul style="list-style-type: none"> • Comprende la subcontratación en general. • Prevé la responsabilidad solidaria. • Establecía Informe trimestral (respecto del contrato de prestación de servicios) ante la Subdelegación correspondiente al domicilio del patrón 	<ul style="list-style-type: none"> • Solo dispone de servicios especializados respecto de la subcontratación. • Prevé la responsabilidad solidaria. • Establece informe cuatrimestralmente (respecto del contrato de prestación de servicios) que deberá presentarse a más 	<p>La reforma de la figura de la subcontratación supone una mayor rigurosidad, sin embargo, la diferencia destacable es la coordinación entre el IMSS y la STPS.</p>

o del sujeto obligado.	<p>tardar el día 17 de los meses de enero, mayo y septiembre.</p> <ul style="list-style-type: none"> • El Instituto informará a la STPS del incumplimiento a los requisitos indicados. 	
------------------------	---	--

La reforma mencionada en líneas anteriores asume parte de los compromisos que México tenía pendientes en materia laboral, de igual manera, es importante destacar que, en Seguridad Social, la subcontratación solo se reconoce en servicios especializados y el informe que se enviaba anteriormente al Instituto (IMSS) ahora también tiene conocimiento la STPS, con esta reforma, se busca aminorar la práctica de la subcontratación al establecer mayores requisitos de su práctica.

3.1.3 En materia laboral

De conformidad con el preámbulo del T-MEC, asociado con el artículo 23.4 del Tratado, se establece que:

Artículo 23.4: No Derogación

Las Partes reconocen que es inapropiado fomentar el comercio o la inversión mediante el debilitamiento o reducción de las protecciones otorgadas en las leyes laborales de cada Parte. Por consiguiente, ninguna Parte renunciará a aplicar o derogará de otra forma, ni ofrecerá renunciar a aplicar o derogar de otra forma, sus leyes o regulaciones....

Por lo anterior, México, al ser parte del Tratado, realizó modificaciones sustanciales a su legislación laboral, de esta manera, la reforma mexicana en materia laboral, se adecua al Tratado y busca una mayor protección a los trabajadores al eliminar la figura de la subcontratación. La parte fundamental de esta reforma se plasma en el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo, que establece lo siguiente:

Artículo 12.- *Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose esta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.*

Las agencias de empleo o intermediarios que intervienen en el proceso de contratación de personal podrán participar en el reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación, entre otros. Estas no se considerarán patrones ya que este carácter lo tiene quien se beneficia de los servicios.

La redacción vigente establece una definición de la subcontratación, la cual debe entenderse cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

La redacción, previa a la reforma, la definía como:

“Artículo 15-A. *El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.”*⁶⁷

La actual definición de la subcontratación establecida en la Ley Federal del Trabajo, queda en un plano elemental, su contenido no da lugar a una estricta definición y por ello habrá que complementar con lo dispuesto en el ACUERDO POR EL QUE SE DAN A CONOCER LAS DISPOSICIONES DE CARÁCTER GENERAL PARA EL REGISTRO DE PERSONAS FÍSICAS O MORALES QUE PRESTEN SERVICIOS ESPECIALIZADOS O EJECUTEN OBRAS ESPECIALIZADAS A QUE SE REFIERE EL ARTÍCULO 15 DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO que establece que: **Servicios u obras especializadas:** son aquellos que reúnen elementos o factores distintivos de la actividad que desempeña la contratista, que se encuentran sustentados, entre otros, en la capacitación, certificaciones,

67 Artículo 15 A de la Ley Federal del Trabajo, vigente hasta el 23 de abril de 2021.

permisos o licencias que regulan la actividad, equipamiento, tecnología, activos, maquinaria, nivel de riesgo, rango salarial promedio y experiencia, los cuales aportan valor agregado a la beneficiaria.

Con esta reforma, México garantiza la protección y el reconocimiento de los derechos laborales de los trabajadores, además, lo anterior implica el apego al esfuerzo de una lucha histórica, ya que “el derecho del trabajo sentó las bases de los derechos sociales (no discriminación, igualdad de trato, libertad de organización, salud e higiene en el trabajo, derecho a la capacitación educación, etcétera) que después se extenderían a toda la sociedad, sin importar si se encontraban o no bajo una relación de trabajo, ya que el disfrute de dichos derechos obedece a la calidad de todas las personas como seres humanos”⁶⁸

Por tanto, esta reforma responde a una exigencia social, ya que la figura de la subcontratación era utilizada principalmente para evitar el cumplimiento de las aportaciones de las cuotas obrero-patronales, el patrón delegaba a un tercero todas las obligaciones que derivan de una relación de trabajo, sin embargo, esta era una práctica común que en muchas ocasiones se trataba de operaciones simuladas las cuales recaían en la recaudación tributaria y, sobre todo, con una enorme afectación a los trabajadores en relación a la seguridad social, a las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y el derecho a una cuenta individual con una Administradora de Fondos para el Retiro.

3.1.4 En materia de ISR

Es imprescindible considerar que el impuesto Sobre la Renta es uno de los aspectos de mayor relevancia de los últimos años contemplados en la Ley de Ingresos de la Federación, aunado a ello, es importante tener en cuenta que “el ISR es la contribución que grava las ganancias de capital de los ciudadanos o

68 Los derechos humanos laborales, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2017, p.136, <https://www.cndh.org.mx/documento/los-derechos-humanos-laborales>

extranjeros que residen legalmente en México; entre ellas: las agencias o sucursales, incluidas las empresas extranjeras y residentes extranjeros con fuentes de ingresos ubicados en México,⁶⁹ este concepto, ayuda a visualizar la importancia de este impuesto, de igual manera, es necesario hacer énfasis que el Impuesto Sobre la Renta tiene como sujetos a personas físicas y jurídico-colectivas, adicionalmente es importante tener en consideración que “el impuesto sobre la renta, como impuesto directo, se ha presentado como el símbolo de la justicia fiscal al gravar con mayor precisión la capacidad contributiva de los particulares, a mayor ingreso mayor impuesto. También, se ha considerado como el instrumento indispensable para llevar a cabo una justa distribución de la riqueza, ya que el monto del impuesto se determina conforme a una tarifa progresiva.”⁷⁰

A grandes rasgos, y con el fin de tener un mejor entendimiento de la reforma de la subcontratación en materia de ISR, es fundamental hacer alusión a lo establecido en artículo 9 de la LISR, el cual establece lo siguiente:

Artículo 9. Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 30%.

El resultado fiscal del ejercicio se determinará como sigue:

- I. Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos...

69 Introducción al Sistema Fiscal Mexicano, Auditoría Superior de la Federación, México, p. 9, https://www.asf.gob.mx/uploads/61_Publicaciones_tecnicas/2._Introduccion_al_Sistema_Fiscal_Mexicano.pdf

70 Ríos Granados, Gabriela, coordinadora, Conceptos de reforma fiscal, UNAM-IIIJ, México, 2016, p. 83, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/430/7.pdf>

El artículo citado, establece la forma de la determinación del ISR, ahora bien, cobra relevancia lo relacionado al tema de las deducciones, ya que de los ingresos acumulables se restarán las deducciones autorizadas, dichas deducciones se establecen en el capítulo 2, por otra parte, respecto al tema de las deducciones, particularmente el artículo 27 sufrió modificaciones.

Tomando en consideración lo comentado, no hay motivos para considerar que la reforma de la subcontratación en materia de ISR sea menor,

Al referirnos al artículo 27 de la ley en comento, es importante conocer el contexto, ya que el artículo 27 se encuentra en el capítulo 2 de las deducciones, sección 1 de las deducciones en general,

A continuación se presenta un cuadro comparativo de la redacción vigente y de la redacción previa a la reforma.

Artículo 27. *Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:*

CUADRO COMPARATIVO		
REDACCIÓN PREVIA A LA REFORMA	REDACCIÓN VIGENTE	COMENTARIO
V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los	V. Cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley y las demás disposiciones fiscales en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los	La reforma de la figura de la subcontratación trajo consigo requisitos adicionales para la deducción de este rubro, la finalidad de esta carga es inhibir la práctica de la subcontratación, sin embargo, tratándose de una disminución a la base

<p>documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley. Párrafo reformado DOF 09-12-2019 Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes fiscales emitidos en</p>	<p>documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos solo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 76 de esta Ley. Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta Ley, se podrán deducir siempre que las erogaciones por concepto de remuneración, las retenciones correspondientes y las deducciones del impuesto local por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, consten en comprobantes</p>	<p>gravable para la determinación del ISR, los contribuyentes lo visualizan como un requisito adicional ya que su beneficio es mayor.</p>
--	--	---

<p>términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.</p>	<p>términos del Código Fiscal de la Federación y se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 99, fracciones I, II, III y V de la presente Ley, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.</p> <p>Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá</p>	
--	---	--

	<p>verificar cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener 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 Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Instituto</p>	
--	--	--

	<p>del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.</p>	
--	---	--

Fuente: Elaboración propia.

La reforma establece requisitos adicionales para las deducciones autorizadas en materia de subcontratación, con esta medida se busca confrontar de manera directa la evasión fiscal, la medida de la reforma al restringir la deducción por concepto de subcontratación inhibe las planeaciones fiscales abusivas y consolida lo establecido en la Ley Federal del Trabajo, ahora bien, para poder comprender de manera integral la reforma de subcontratación en este rubro, se debe tomar en cuenta el artículo 28 de la LISR que establece:

Artículo 28. *Para los efectos de este Título, no serán deducibles:*

XXXIII. Los pagos que se realicen en los supuestos señalados en el artículo 15-D, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación.

Ahora bien, el artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación establece lo siguiente:

Artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación

No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

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

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

Para los efectos del primer párrafo de este artículo, se podrán dar efectos fiscales de deducción o acreditamiento a los pagos o contraprestaciones por subcontratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y se cumplan con los demás requisitos establecidos para tal efecto en la Ley del Impuesto sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, respectivamente. Los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial, también serán considerados como especializados siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba.

Por lo anterior, es importante precisar los alcances de los servicios especializados para hacer efectiva una deducción en el ámbito de la subcontratación, por consiguiente, es necesario asociar dicha a disposición al acuerdo por el que se dan a conocer las Disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, publicado el 24 de mayo de 2021, en dichas disposiciones es pertinente conocer cuál es el contenido de los servicios u obras especializadas, los que se definen de la manera siguiente:

ARTÍCULO SEGUNDO. Para efectos de las presentes disposiciones se entenderá por:

*VII. **Servicios u obras especializadas:** son aquellos que reúnen elementos o factores distintivos de la actividad que desempeña la contratista, que se encuentran sustentados, entre otros, en la capacitación, certificaciones, permisos o licencias que regulan la actividad, equipamiento, tecnología, activos, maquinaria, nivel de riesgo, rango salarial promedio y experiencia, los cuales aportan valor agregado a la beneficiaria.*

De igual forma, es importante tener en cuenta lo establecido en las disposiciones del Reglamento del Código de la Federación, el cual establece lo siguiente:

Artículo 45.- Se considera actividad preponderante aquella actividad económica por la que, en el ejercicio de que se trate, el contribuyente obtenga el ingreso superior respecto de cualquiera de sus otras actividades.

Vinculando las disposiciones anteriores, es importante atender la disposición aplicable de la reforma en el rubro de subcontratación, teniendo en cuenta lo siguiente:

El cálculo del Impuesto Sobre la Renta, se establece en la LISR, la cual menciona que para obtener la utilidad fiscal, misma que servirá para la determinación del impuesto a cargo, se determina con la resta de las deducciones autorizadas de los

ingresos acumulables, resalta la eliminación del beneficio fiscal de la deducción para el ISR en materia de subcontratación, tendrá efectos fiscales solo si se trata de servicios u obras especializadas, aunado al hecho de que los servicios u obras especializados no deben formar parte de la actividad preponderante de la empresa y que no formen parte del objeto social de la misma.

3.1.5 Regulación para efectos de IVA

Como parte de una reforma integral en la esfera de la subcontratación, es conveniente hacer referencia a los efectos fiscales en relación al Impuesto al Valor Agregado, ahora bien, es primordial hacer énfasis que “el IVA mexicano nace mediante la ley publicada el 1o. de enero de 1980 como un impuesto indirecto moderno que supera antiguas formas de tributación que tenían un efecto cascada en la economía. El impuesto mexicano tiene gran influencia del IVA europeo, lo que le ha significado enormes aciertos, pero también ha representado la adopción acrítica de disposiciones, que al día de hoy pocas veces se cuestionan.

Así, el IVA grava las actividades de enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de éstos (en adelante me referiré en su conjunto como actividades). Al igual que el IVA europeo, en México se elabora una lista de actividades que se encuentran sujetas a tasas reducidas básicamente las sujetas al 0% y otros pequeños listados de actividades exentas. La base del impuesto es el valor de las actividades realizadas, el impuesto se traslada al adquirente de los bienes o servicios.”⁷¹

⁷¹ Cfr. Ortega Maldonado, Juan Manuel, (coord.), Justicia tributaria y derechos humanos, UNAM-IIJ, México, 2018, pp. 121-122, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4259/6.pdf>

Derivado de lo anterior, la reforma de la subcontratación anula los beneficios que se tenían respecto al acreditamiento del impuesto referido, la redacción vigente del artículo 15-D del Código Fiscal de la Federación establece que:

Artículo 15-D. No tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal para desempeñar actividades relacionadas tanto con el objeto social como con la actividad económica preponderante del contratante.

La parte aludida al acreditamiento tiene repercusiones significativas al Impuesto al Valor Agregado, por ello, es necesario considerar que es el acreditamiento y por ello nos remitimos al artículo 4 de la ley en comento,

Artículo 4o.- *El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley la tasa que corresponda según sea el caso.*

Para los efectos del párrafo anterior, se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

El impuesto que se traslade por los servicios a que se refiere el artículo 15-D, primer y segundo párrafos del Código Fiscal de la Federación, no será acreditable en los términos de la presente Ley.

Lo estipulado en el artículo 4 de la LIVA elimina el acreditamiento cuando se trate específicamente de la subcontratación, sin embargo otorga la posibilidad del acreditamiento cuando se cumplen determinados ejercicios, por ello, es necesario complementar esta disposición con lo establecido en el artículo 5, cuyo contenido es el siguiente:

Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos...

cuando se trate de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, cuando se efectúe el pago de la contraprestación por el servicio recibido, el contratante deberá verificar que el contratista cuente con el registro a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, asimismo, deberá obtener del contratista copia de la declaración del impuesto al valor agregado y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes siguiente a aquél en el que el contratante haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se le haya trasladado. El contratante, en caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto...

Complementando lo establecido en el artículo 4 de la ley en comento, es necesario precisar que el acreditamiento “consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la ley, la tasa que corresponda según sea el caso, entendiéndose por impuesto acreditable, el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado,”⁷² por otra parte, es apropiado decir que si bien se elimina el beneficio del acreditamiento, la misma ley abre la posibilidad de poder utilizar este beneficio tomando en cuenta el tercer párrafo del artículo 5 de la LIVA, de igual manera, el artículo 2 de las Disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, con la observancia de estas disposiciones se continúa obteniendo el beneficio del acreditamiento.

⁷² Esquivel Camacho, Victorino, *La figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado*, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, p. 14

<https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>

3.2 Propuesta de la reconfiguración en la subcontratación

Es claro que ante la constante incertidumbre en materia económica se tomen decisiones que busquen asegurar el ingreso del estado para el gasto público en términos de contribuciones, ello supone reformas fiscales que en lo general se traducen como cargas agregadas al universo de obligaciones de los contribuyentes, estas cargas representan una cantidad considerable de desembolso de las empresas, por tanto, los especialistas en las áreas administrativa y fiscal, procuran, a través de instrumentos legales, aminorar la carga contributiva y, paralelamente, con el ánimo de permanecer en determinado mercado, aunado al hecho de mantenerse actualizados y competentes ante una vasta oferta de determinados productos y servicios existentes en el mercado, considerando además el aspecto de las tecnologías y de la globalización, por ello, “la sostenibilidad y orientación de la política fiscal requiere de nuevos pactos sociales y fiscales que contribuyan a la reactivación de la inversión, el empleo, la igualdad, el cierre de brechas de género y la acción climática. Esto es así porque, en un contexto de incertidumbre, elevada capacidad ociosa y recesión, los estímulos a la inversión privada son mínimos y la inversión pública puede y debe ser un dinamizador de la inversión total.”⁷³

Por tanto, con el deseo de impulsar la inversión privada, y ante la actual política tributaria, es necesario fomentar una reforma en materia de subcontratación, se acude a esta figura ya que los recursos humanos representan uno de los pilares de las empresas, con ello se busca establecer un equilibrio entre los contribuyentes y la autoridad fiscal, sin olvidar que esta reforma otorgue beneficios a los trabajadores, y, sobre todo, garantice los derechos laborales derivados de una relación laboral, este deberá ser un acuerdo tripartita, el cual está obligado a

⁷³ La paradoja de la recuperación en América Latina y el Caribe

Crecimiento con persistentes problemas estructurales: desigualdad, pobreza, poca inversión y baja productividad, CEPAL, 2021, p. 35
https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47043/5/S2100379_es.pdf

favorecer la inversión, la protección de los derechos laborales de los trabajadores y la recaudación tributaria.

Es así como se considera la siguiente propuesta, para poder maximizar las utilidades de las empresas, garantizar una recaudación tributaria considerable y la protección de los derechos laborales, se propone establecer un porcentaje del total del personal de una empresa sea por el rubro de subcontratación, se pretende que tenga como límite un 30% del total de personal, el 70% restante deberá ser personal propio de la empresa, el 30% del personal bajo el esquema de subcontratación deberá realizar actividades que no incidan en el objeto social, tales como limpieza, mantenimiento, reparto, asesoría jurídica, contable, financiera, como lo es y ha sido tiempo atrás, lo anterior, para optimizar esfuerzos en la realización del objeto social de la empresa y simultáneamente la reducción de costos, esto, permitir la concentración de esfuerzos de una empresa en las actividades primordiales, delegando funciones que no sean esenciales para el desarrollo y crecimiento de la empresa.

Lo anterior podrá ser posible dentro de los primeros cinco años de inicio de operaciones de la empresa, este estímulo fiscal podrá establecerse en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la adición que se propone es la siguiente:

Adición a la **Ley del Impuesto Sobre la Renta** de la manera siguiente:

CAPÍTULO II ...

DE LOS PATRONES QUE CONTRATEN A PERSONAS QUE PADEZCAN DISCAPACIDAD Y ADULTOS MAYORES

Art. 186 bis

Con el propósito de incentivar el desarrollo de las empresas, se podrán deducir durante los primeros cinco años contados a partir del registro ante el Servicio de

Administración Tributaria, las erogaciones por concepto de subcontratación hasta por un monto del 30% del total del personal de la misma.

Respecto a la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se propone la siguiente adición:

Artículo 4o.-B.

En congruencia con el artículo 186 bis del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes tendrán el derecho al acreditamiento por concepto de subcontratación, siempre y cuando este no sea superior al 30% del total de personal de la empresa, este beneficio podrá ser utilizado durante los primeros cinco años contados a partir del registro ante el Servicio de Administración Tributaria.

Las adiciones propuestas están en concordancia con la disposición del artículo 39 fracción III del Código Fiscal de la Federación, el penúltimo párrafo del artículo 25 constitucional y el primer párrafo del artículo 28 constitucional, este estímulo fiscal no representa una exención de impuesto, ya que las condiciones en las que se da son en los primeros cinco años de inicio de operaciones de una empresa, con ello, se procura darle liquidez para hacer frente a sus obligaciones y se desea que tal beneficio fiscal sirva para la realización del objeto social de las empresas.

Con esta propuesta se pretende incentivar las inversiones que al entrar en vigor la reforma en materia de subcontratación se vieron afectadas sus planeaciones financieras al representar una cantidad significativa destinada al rubro de obligaciones patronales derivadas de una relación laboral y su posible salida dentro del territorio nacional ante una disminución de las condiciones de inversión visualizadas antes de la reforma en materia de subcontratación.

Es pertinente aclarar que las empresas no deberán hacer distinción entre el personal propio de la empresa, ya que como lo establecen la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Seguro Social seguirán siendo responsables solidarios ante el incumplimiento de las obligaciones de quien proporciona o ponga en disposición

trabajadores propios en beneficio de otra y como se establece claramente en el artículo 26 fracción XVI del Código Fiscal de la Federación.

Debe señalarse que la subcontratación debe afirmarse sobre bases que no se apoyen en evasión o elusión fiscal, solo deberá considerarse como beneficios que consoliden la operación de las empresas con beneficios fiscales de carácter temporal.

3.3 La subcontratación como palanca de desarrollo y generación de empleos

Incuestionablemente, la inversión pública y privada son fundamentales en el desarrollo económico y la búsqueda de una mejor calidad de vida de los ciudadanos, sin embargo, la inversión pública, pero sobre todo la inversión privada está constreñidas a llevarse a cabo con criterios con un sentido social, humano, responsable y demás atributos que coadyuven a un adecuado rendimiento financiero, esto, separado de acciones que estriben en la ilegalidad.

Tomando en cuenta el tema de la subcontratación, es importante precisar primeramente que la conquista de los derechos laborales ha sido una lucha histórica, que se ha construido sobre bases con un alto costo político, así como vidas humanas, y que incide en los logros y beneficios plasmados en la Constitución y en la Ley Federal del Trabajo.

Ahora bien, retomando lo anterior comentado, es importante precisar que “los cambios legales ocurridos como resultado de la Revolución, en particular el artículo 123 constitucional, no llegaron de la nada ni surgieron espontáneamente de la mente de ciudadanos bien intencionados. En cambio, fueron el resultado que, durante la lucha revolucionaria en algunas regiones del país, los obreros organizados plantearon exigencias reales o establecieron sus propias alternativas ante las prácticas prevalecientes, y representaron una amenaza a la estabilidad suficientemente grande como para que tuvieran que ser tomados en cuenta. Los

cambios se volvieron efectivos solamente en aquellas regiones en donde había organizaciones populares importantes y suficientemente fuertes como para hacerlas valer y asegurar que se llevaran a la práctica.”⁷⁴

Por tanto, resulta fundamental cuidar de los logros alcanzados en materia laboral, esto también está en congruencia con lo dispuesto en el Artículo 23.4 del Tratado comercial entre México, Estados Unidos y Canadá, que establece la No Derogación, y cuyo contenido menciona que las partes reconocen que es inapropiado fomentar el comercio o la inversión mediante el debilitamiento o reducción de las protecciones otorgadas en las leyes laborales de cada país integrante.

Asimismo, los constantes cambios en materia económica, la globalización, el desarrollo tecnológico, los cambios políticos, aunado a la presente contingencia sanitaria, tienen un efecto significativo en el desarrollo económico de los países. Los factores aludidos en líneas anteriores, inciden de igual manera en las empresas y en las decisiones que toman los líderes políticos desde el ámbito de sus atribuciones y facultades.

Dentro de este marco, es importante tener presente que las empresas son esenciales para el desarrollo económico, generan empleos, están obligadas a pagar impuestos, contribuciones y derechos, por mencionar algunas cargas tributarias, al generar empleos inciden en la estabilidad económica de los trabajadores creando mejores condiciones de vida, de igual manera, “a lo largo de los años, la Inversión Extranjera Directa (IED) ha sido una de las palancas más importantes para la economía mexicana. Como componente importante de la

⁷⁴ Ibarra Palafox, Francisco Alberto, *et al.* (coords.), *Cien ensayos para el centenario. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, tomo 1: Estudios históricos, UNAM-IIJ, México, 2017, pp. 168-169, <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4318/28.pdf>

inversión total registrada en el país, los recursos provenientes de la IED tienen el potencial de detonar la creación de nuevos empleos, la innovación tecnológica y una mayor integración con el comercio internacional. Además, abre las puertas para un entorno económico más competitivo.”⁷⁵

Por tanto, la Inversión privada es fundamental para el desarrollo económico, por ello, se deben crear condiciones adecuadas para atraer la inversión, considerando lo anterior comentado, es importante tener en cuenta que en México, “las MIPYMES concentran el 99.8% de los negocios en el país ya que, de las 4 773 995 unidades económicas del Sector privado y paraestatal, 95.0% son tamaño micro (0 a 10 personas ocupadas); 4.0% son pequeñas (11 a 50 personas); 0.8% son medianas (51 a 250 personas) y solo el 0.2% restante se consideran grandes (251 y más personas).

El personal ocupado en el total de establecimientos fue de 26 561 457 personas, de las cuales 37.8% laboraron en micronegocios (0 a 10 personas ocupadas), 14.7% en negocios pequeños (11 a 50 personas), 15.9% en medianos (51 a 250 personas) y 31.6% en las unidades económicas grandes (251 y más personas). Del total de ingresos que generan las empresas y los establecimientos en el país, 14.2% fueron generados por los micronegocios (0 a 10 personas ocupadas), 16.1% por los pequeños (11 a 50 personas), 21.9% los negocios medianos y 47.8% por los grandes (251 y más personas).”⁷⁶

⁷⁵ La Inversión Extranjera Directa en México: Metodología, actualizaciones y datos del primer semestre de 2021, IMCO, México, 2021, <https://imco.org.mx/datos-del-primer-semester-de-2021-de-la-inversion-extranjera-directa/>

⁷⁶ Estadísticas a Propósito del Día de las Micro, Pequeñas y Medianas Empresas (27 De Junio) Datos Nacionales, INEGI, junio de 2020, México, <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/aproposito/2020/MYPIMES20.pdf>

Lo anterior debe ser un tema de prioridad para los titulares del poder legislativo y ejecutivo para crear condiciones favorables de inversión, tanto extranjera como nacional, ahora bien, uno de los factores más importantes de los beneficios de las inversiones, sean extranjeras nacionales es el relacionado a la generación de empleos, razón por la cual se deben establecer normas claras y precisas que regulen este rubro, de esta manera, la subcontratación juega un papel importante al situarse dentro del tema de generación de empleos, por tanto, su regulación debe darse en un ámbito de protección de los derechos laborales, con un incentivo a las inversiones y con la adecuada recaudación tributaria respecto a este sector.

3.4 Marco fiscal regulatorio a la luz del T-MEC

Respecto a la regulación tributaria en el marco del T-MEC, es conveniente mencionar que en relación a la subcontratación no hay una regulación, en atención a lo cual no se establece una regulación fiscal.

Dentro del T-MEC, se establecen reglas en materia aduanera que regulan principalmente el Impuesto General de Importación al Comercio Exterior, de igual manera, en el Capítulo 32, Excepciones y Disposiciones Generales, y, particularmente en el Artículo 32.3, establece las Medidas Tributarias.

3.5 Responsabilidad del cumplimiento de compromisos y las consecuencias derivadas del incumplimiento

Las partes integrantes del TMEC establecieron compromisos en materia laboral, esto se constata en el Artículo 23.2: Declaración de Compromiso Compartido 1. Las Partes afirman sus obligaciones como miembros de la OIT, incluidas aquellas establecidas en la Declaración de la OIT sobre los Derechos en el Trabajo y la Declaración de la OIT sobre la Justicia Social para una Globalización Equitativa (2008). 2. Las Partes reconocen el importante papel de las organizaciones de trabajadores y empleadores en la protección de los derechos laborales

internacionalmente reconocidos. 3. Las Partes también reconocen el objetivo de comerciar únicamente mercancías producidas en cumplimiento con este Capítulo. Los principales derechos laborales, previstos en el tratado consisten principalmente en:

- a) Libertad de asociación y el reconocimiento efectivo del derecho a la negociación colectiva;
- b) la eliminación de todas las formas de trabajo forzoso u obligatorio;
- c) La abolición efectiva del trabajo infantil y, para los efectos de este Tratado, la prohibición de las peores formas de trabajo infantil; y
- d) La eliminación de la discriminación en materia de empleo y ocupación.

Se hace énfasis en que cada parte adoptará y mantendrá leyes y regulaciones, y prácticas que deriven de éstas, que regulen condiciones aceptables de trabajo respecto a salarios mínimos, horas de trabajo, seguridad y salud en el trabajo.

De manera opuesta, el incumplimiento del compromiso adquirido, debe ser visualizado de conformidad con la nota al pie número 4 de la parte laboral del tratado, la cual menciona que *“para establecer una violación de una obligación conforme a los párrafos 1 o 2, una Parte debe demostrar que la otra Parte no ha cumplido con adoptar o mantener una ley, regulación, o práctica de una manera que afecte el comercio o la inversión entre las Partes. Para mayor certeza, un incumplimiento es “de una manera que afecte el comercio o la inversión entre las Partes” si involucra: (i) a una persona o una industria que produce una mercancía o suministra un servicio comercializado entre las Partes o tiene una inversión en el territorio de la Parte que ha incumplido con esta obligación; o (ii) a una persona o una industria que produce una mercancía o suministra un servicio que compite en el territorio de una Parte con una mercancía o un servicio de otra Parte.”*⁷⁷

⁷⁷ Notal al pie número 4, CAPÍTULO 23 LABORAL, T-MEC, <http://www.sice.oas.org/Trade/USMCA/Spanish/32ESPExcepcionesyDisposicione sGenerales.pdf>

En lo concerniente a la subcontratación, materia de la cual no está prevista en el TMEC, México es pionero en cuanto a su eliminación, sin embargo en otros rubros no ha cumplido, esto se puede demostrar con la Encuesta Nacional de Trabajo Infantil (ENTI) 2019, la cual menciona que “los datos de la ENTI 2019 reportaron a 3.3 millones de niños y niñas involucrados en formas de trabajo prohibidas comprendidas dentro de la frontera general de producción del Sistema de Cuentas Nacionales (SCN); cifra que representa el 11.5% de la población de 5 a 17 años. Estos 3.3 millones de niños y niñas, están compuestos por 1.8 millones solo en ocupación no permitida, 262 mil en ocupación no permitida pero que además realizan quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas, así como 1.3 millones que realizan exclusivamente quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas. Por lo tanto, del trabajo infantil total, 2 millones de niños y niñas trabajan en ocupaciones no permitidas dentro de la frontera de producción del SCN, es decir, participan en trabajos peligrosos o prohibidos por debajo de la edad mínima de acuerdo a los convenios y recomendaciones internacionales y la legislación nacional. Esta cifra representa el 7.1% de la población de 5 a 17 años y se puede descomponer en 6.2% (1.8 millones) que solo realizan ocupación no permitida y 0.9% (262 mil) que combinan la ocupación no permitida con los quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas. Por otra parte, 1.5 millones realizan quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas, es decir, servicios domésticos de carácter peligroso en sus propios hogares sin recibir remuneración. Esta cifra representa el 5.3% de la población de 5 a 17 años y se descompone en 4.4% (1.3 millones) que realizan exclusivamente quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas y 0.9% (262 mil) que combinan los quehaceres domésticos en condiciones no adecuadas y la ocupación no permitida.”⁷⁸

⁷⁸ Nota Técnica, Resultados de la Encuesta Nacional de Trabajo Infantil (enti) 2019, INEGI,

https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/enti/2019/doc/enti_2019_nota_tecnica.pdf

Por tanto, la abolición efectiva del trabajo infantil y, para los efectos del TMEC, la prohibición de las peores formas de trabajo infantil, son áreas de oportunidad, y sobre todo, en concordancia con el artículo 123 constitucional, sin embargo, respecto a “la existencia de trabajo de niñas, niños y adolescentes en México responde a múltiples aspectos estructurales que son necesarios atender a través de políticas públicas que prioricen el derecho a la educación, salud, alimentación y vivienda. Los acuerdos comerciales firmados por el Estado mexicano deben establecer paralelamente compromisos comunes que erradiquen o disminuyan la pobreza, las desigualdades sociales y que trasciendan más allá de los indicadores macroeconómicos dictados por las agencias económicas internacionales y los mercados. La eliminación de las peores formas de trabajo infantil (que en México no son trabajo sino delitos) debe responder a una política de Estado que también articule a los sectores productivos estratégicos a mediano y largo plazo para que, reconociendo las brechas económicas entre los países, se pueda atender, paulatinamente pero de forma concisa, las diversas problemáticas que aquejan a niñas, niños y adolescentes y sus familias en los sectores más vulnerables.”⁷⁹

Por lo anterior comentado, es fundamental establecer mecanismos que busquen eliminar el trabajo infantil, a través de políticas públicas integrales que combatan las causas del trabajo infantil y que garanticen la protección de los derechos de los niños, niñas y adolescentes respecto al área laboral.

⁷⁹ Compromisos y Dilemas del T-MEC: Políticas Laborales, Familias y Trabajo de Niñas, Niños y Adolescentes en México, Red por los Derechos de la Infancia en México, México, 2021, p.31, <http://derechosinfancia.org.mx/v1/wp-content/uploads/2021/07/ensayo-TMEC-final.pdf>

Conclusiones

1.- La subcontratación es una figura creada con fines de desarrollo empresarial, su origen no fue planeado para el incumplimiento de obligaciones derivadas de una relación de trabajo o evadir al fisco, esos modelos son deformaciones.

2.- En México, el uso indebido de la subcontratación desembocó en una prohibición de esta figura, sin embargo, la reforma solo consideró principalmente los efectos de deducción en materia de ISR y del acreditamiento en la LIVA, lo anterior encaminado a la idea de inhibir su uso en el sector privado, no obstante, el sector público se beneficia de esta figura laboral y, en ambos casos se daña el desarrollo empresarial

3.- La inversión pública y privada son esenciales para el desarrollo económico de los países, por ello, es necesario crear condiciones adecuadas para fomentar el crecimiento de las empresas nacionales y extranjeras; una de las principales condiciones favorables para la captación de inversiones son los estímulos fiscales, por lo que se debe pensar en otorgar los mismos a las empresas que subcontraten para lograr el desarrollo en zonas rurales o marginadas.

4.- La reciente reforma en materia de subcontratación tiene impacto en diferentes disposiciones normativas y se reducen los beneficios fiscales, aun cuando se utiliza la subcontratación de manera adecuada y sin la intención de cometer evasión o elusión fiscal, por el contrario generan fuentes de empleo y cobertura comercial.

5.- La reforma en materia de subcontratación busca inhibir conductas de evasión fiscal en perjuicio de la hacienda pública, sin embargo, con esta reforma se generaliza la conducta de evasión fiscal cuando se presenta la figura de la subcontratación, sin importar si su uso se da en condiciones que no tienen la intención de defraudar a la hacienda pública, es decir se ha satanizado el mecanismo que en otros países ha detonado la creación de mano de obra calificada.

6.- El buen uso de la subcontratación no debe ser criminalizado ya que implica una concentración de esfuerzos en la actividad principal de una entidad económica y ayudar a optimizar recursos financieros, mismos que servirán para el crecimiento y desarrollo de las empresas.

7.- La subcontratación implica una concentración de esfuerzos en la actividad principal de una entidad económica y ayuda a optimizar recursos financieros y permite una cobertura o atención en todo el territorio, pero sin violentar los derechos de los trabajadores, por lo que es indispensable contar con un registro ante la STPS, para que pueda efectuar la deducibilidad de estas erogaciones y por ende pueda acreditar el IVA, aunado a lo anterior, se proponen adiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y a la Ley del Impuesto al Valor Agregado con el ánimo de crear condiciones favorables con estímulos fiscales para la inversión sin descuidar los derechos laborales de los trabajadores y sin perjudicar a la recaudación tributaria.

8.- La prohibición de la subcontratación en México le resta competitividad al referirnos a los estímulos fiscales, a diferencia de los demás países integrantes de TMEC.

9.- No existe una regulación expresa de la subcontratación dentro del TMEC y la reconfiguración de la subcontratación en el marco de los compromisos en el TMEC que México asume no da cuenta de un correcto cumplimiento a dichos compromisos en el sector laboral, vigente en el país.

10.- La correcta observancia normativa respecto a la prohibición de la subcontratación queda en manos de las autoridades administrativas que en muchas ocasiones se ven rebasadas ante la basta cantidad de contribuyentes.

En este sentido es importante considerar que en el marco jurídico nacional, solo se reconoce la palabra subcontratación, misma que deberá entenderse como *outsourcing*.

Bibliografía

1. Aguirre Quezada, Juan Pablo y Sánchez Ramírez, María Cristina, Evasión Fiscal en México, Senado de la República, México, 2019.
2. Angúes Rodríguez, Paula, Análisis del Outsourcing como estrategia de gestión empresarial, España, 2015.
3. Compromisos y Dilemas del T-MEC: Políticas Laborales, Familias y Trabajo de Niñas, Niños y Adolescentes en México, Red por los Derechos de la Infancia en México, México, 2021.
4. Enciclopedia Jurídica de la Facultad de Derecho. Tomo XVII. Derechos Sociales. Porrúa, México.
5. Esquivel Camacho, Victorino, La figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México.
6. Gómez Sabaini, Juan Carlos y Morán, Dalmiro. Estrategias para abordar la evasión tributaria en América Latina y el Caribe, CEPAL, 2020.
7. Ibarra Palafox, Francisco Alberto, Salazar Ugarte, Pedro, Esquivel, Gerardo, Coordinadores, Cien ensayos para el centenario. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, tomo 1: Estudios históricos, UNAM-IIJ, México, 2017.
8. Introducción al Sistema Fiscal Mexicano, Auditoría Superior de la Federación, México.
9. Los derechos humanos laborales, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2017.
10. Los derechos humanos laborales, Comisión Nacional de los Derechos Humanos, México, 2017.
11. Martínez Soria Jesuswaldo, 2015, Alcance de la reforma laboral de 2012 y decisiones legislativas pendientes en la materia, Senado de la República.
12. Muñoz de Alba Medrano, Marcia (coord.), Temas selectos de salud y derecho, México, IIJ-UNAM, 2002.
13. Ortega Maldonado, Juan Manuel, coordinador, Justicia tributaria y derechos humanos, UNAM-IIJ, México, 2018.

14. Presunción de inexistencia de operaciones amparadas en CFDI's, Artículo 69-B del CFF, PRODECON, 2020.
15. Ramírez Amayo, Yubani, Materialidad, Inexistencia, Simulación y Recaracterización de Actos para Efectos Fiscales, México, Tirant lo Blanch, 2020.
16. Ríos Granados, Gabriela, coordinadora, Conceptos de reforma fiscal, UNAM-IIJ, México, 2016.
17. Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho fiscal, México, Oxford University Press, 2014.
18. Rojina Villegas Rafael, Compendio de Derecho Civil I, Introducción, Personas y Familia, Décima Sexta Edición, México, Porrúa, 1979, p. 72.
19. Romero Aranda, Carlos, El Outsourcing Tercerización o Subcontratación Laboral, Dofiscal Editores, México, 2021.
20. Sánchez et al. La subcontratación: un fenómeno global, Instituto de Investigaciones Jurídicas, México, UNAM, 2011.
21. Venegas Álvarez, Sonia, Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales, México: Oxford University Press, 2017.

Hemerografía

1. Quiñones, Carlos y Rodríguez, Sergio, 2013, "El trabajo no es artículo de comercio." Revista Latinoamericana de Derecho Social.
2. Rodríguez Mejía, Gregorio, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, nueva serie, año XXXIV, núm. 100, enero-abril de 2001.
3. Melgar Manzanilla, Pastora, Expedición, enajenación, compra o adquisición de comprobantes que amparan operaciones inexistentes, falsas o acciones jurídicas simuladas: Delito fiscal simple, delincuencia organizada y amenaza a la seguridad nacional, Revista de la Facultad de Derecho de México, Tomo LXX, Número 277, mayo-agosto 2020.

4. Lino Ruíz, Gerardo, ¿Es correcto aplicar el principio “razón de negocios” como elemento para determinar la materialidad de una operación?, Puntos Finos - Número 271/2018 - 01/02/2018

Cibergrafía

1. Conferencia Internacional del Trabajo, Trabajo en régimen de subcontratación.
2. Crecimiento con persistentes problemas estructurales: desigualdad, pobreza, poca inversión y baja productividad, CEPAL, 2021, https://repositorio.cepal.org/bitstream/handle/11362/47043/5/S2100379_es.pdf
3. Argudo Cristina, 2017, Tipos de *outsourcing*, Emrendepyme, <https://www.emrendepyme.net/tipos-de-outsourcing.html>
4. Personal ocupado subcontratado en las unidades económicas, Outsourcing, Censos Económicos 2019, Instituto Nacional de Estadística y Geografía, https://www.inegi.org.mx/contenido/productos/prod_serv/contenidos/espanol/bvinegi/productos/nueva_estruc/702825198671.pdf
5. La Economía de Opción y la Cláusula Antielusión, PRODECON, México, Septiembre 2020, p. 59, https://www.prodecon.gob.mx/Documentos/librosprodecon/economia_opcion_1.pdf
6. Historia del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, https://portalmx.infonavit.org.mx/wps/wcm/connect/7cf006d4-1466-48fe-88eb-78bc920a0624/Historia_del_Infonavit.pdf?MOD=AJPERES&CONVERT_TO=url&CACHEID=ROOTWORKSPACE-7cf006d4-1466-48fe-88eb-78bc920a0624-naAruF.

7. Beardwood, John P. et al. Subcontratación: Descripción general de Canadá, [https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://ca.practicallaw.thomsonreuters.com/2-501-6146?transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)
8. Subcontratación de actividades, funciones y procesos empresariales, Oficina del Superintendente de Instituciones Financieras, p. 4, <https://www.osfi-bsif.gc.ca/Eng/Docs/b10.pdf>
9. Heaphy Mark et al. Subcontratación: Descripción general de Estados Unidos [https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=\(sc.Default\)&firstPage=true](https://content.next.westlaw.com/3-501-5071?__lrTS=20201216062815550&transitionType=Default&contextData=(sc.Default)&firstPage=true)
10. Edgson Jessica, 27 Estadísticas reveladoras de subcontratación, abril 2021, <https://capitalcounselor.com/outsourcingstatistics/#:~:text=Around%20300%2C000%20jobs%20are%20outsourced,in%20the%20outsourcing%20marketing%20activities.>
11. Migueles Rubén, Eliminar el outsourcing, riesgo para T-MEC: CEEF, El Universal, 25 de abril de 2021, <https://www.eluniversal.com.mx/cartera/eliminar-el-outsourcing-riesgo-para-t-mec-ceef>
12. Todos Ganan, Entrepreneur, octubre, 2006, <https://www.entrepreneur.com/article/257239>
13. Vázquez, Carlos A. Aprender de los gigantes: Cómo Google, Apple y Facebook externalizaron para el desarrollo, septiembre, 2017, <https://coderslink.com/company/blog/learning-giants-google-apple-facebook-outsourced-development/>
14. Villanueva Dora, Outsourcing generó un boquete de 250 mil mdp, reporta procurador fiscal, La Jornada, viernes 04 de junio de 2021, <https://www.jornada.com.mx/notas/2021/06/04/economia/outsourcing-genero-un-boquete-de-250-mil-mdp-reporta-procurador-fiscal/>
15. Departamento de Asuntos Económicos y Sociales, Organización de Naciones Unidas, <https://www.un.org/development/desa/financing/es/what->

we-do/ECOSOC/tax-committee/thematic-areas/base-erosion-and-profit-shifting

16. Plan de acción contra la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios, OCDE, https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plan-de-accion-contra-la-erosion-de-la-base-imponible-y-el-traslado-de-beneficios_9789264207813-es#page28
17. Pérez Valtier, Marco, Abuso y uso del "outsourcing", noviembre 2020, <https://www.elfinanciero.com.mx/monterrey/marco-perez-valtier-abuso-y-uso-del-outsourcing/>
18. Esquivel Camacho, Victorino, La figura del acreditamiento en el Impuesto al Valor Agregado, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, México, p. 14 <https://www.tfja.gob.mx/investigaciones/historico/pdf/lafiguradelacreditamientoenelimpuesto.pdf>
20. La paradoja de la recuperación en América Latina y el Caribe <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/9/4318/28.pdf>
21. La Inversión Extranjera Directa en México: Metodología, actualizaciones y datos del primer semestre de 2021, IMCO, México, 2021, <https://imco.org.mx/datos-del-primer-semestre-de-2021-de-la-inversion-extranjera-directa/>
22. ESTADÍSTICAS A PROPÓSITO DEL DÍA DE LAS MICRO, PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS (27 DE JUNIO) DATOS NACIONALES, INEGI, junio de 2020, México, <https://www.inegi.org.mx/contenidos/saladeprensa/aproposito/2020/MYPI-MES20.pdf>
23. Nota Técnica, Resultados de la Encuesta Nacional de Trabajo Infantil (enti) 2019, INEGI,

https://www.inegi.org.mx/contenidos/programas/enti/2019/doc/enti_2019_nota_tecnica.pdf

Legislación Vigente

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos
2. Tratado entre México, Estados Unidos y Canadá (T-MEC)
3. Código Fiscal de la Federación
4. Ley del Impuesto Sobre la Renta
5. Ley del Impuesto al Valor Agregado
6. Ley Federal del Trabajo
7. Ley del Instituto del Fondo nacional de la Vivienda para los Trabajadores
8. Reglamento del Código de la Federación
9. Tesis: 2a./J. 1/2011, Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XXXIII, febrero de 2011.