



**Universidad Nacional Autónoma de México  
Programa Único de Especializaciones en Ciencias  
de la Administración**

**Consecuencias fiscales de la subcontratación laboral y la nueva  
obligación en materia de IVA.**

**T e s i n a**

Que para obtener por el grado de:

**Especialista en: Fiscal**

Presenta:

**Brenda Adelet Ojeda Barrios**

Tutor:

**Doctor Carlos Alberto Burgoa Toledo  
Posgrado Facultad de Contaduría y Administración**

**Ciudad de México, Junio de 2021**



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.

## INTRODUCCIÓN

La subcontratación laboral ha sido un tema bastante controvertido, esto debido a los beneficios fiscales que suelen generarse por la explotación de esta figura, otra forma de llamarla es “outsourcing” la cual encuentra su origen etimológico en el idioma inglés donde *out*, significa fuera y *sourcing*: abastecimiento, es decir abastecimiento de fuera.

La subcontratación laboral por medio del outsourcing se ha expandido nacional e internacionalmente, y por consecuencia las autoridades legislaron esta figura jurídica de una forma que no afectara a los trabajadores; por ello en el año 2012 el gobierno mexicano aprobó la reforma laboral donde se restringe su funcionamiento y se regula sus servicios.

Como ya se mencionó en el párrafo anterior, la subcontratación laboral es legal; sin embargo, su uso devino en abuso y muchas de las empresas eludieron contribuciones fiscales u obtuvieron beneficios fiscales, uno de estos beneficios de la subcontratación laboral es la generación de saldos a favor de IVA, toda vez que, si un contratista brinda los servicios de subcontratación laboral, estos generan el impuesto correspondiente el cual representa un IVA acreditable para el contratante.

Por lo anterior, en la reforma para el ejercicio 2020, el ejecutivo propuso la implementación de la retención del 6% del IVA en los servicios de subcontratación laboral, asimismo estableció como requisito para su deducibilidad en el ISR, la obligación de cumplir con dicha retención.

Con la entrada en vigor de la reforma fiscal para 2020 se ha generado entre los contribuyentes un conflicto en la interpretación acerca de la norma prevista en la fracción IV del artículo 1-A de la Ley del IVA, en virtud de que la exposición de motivos que le dio origen a este cambio refería dicha obligación a quienes recibieran servicios de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo.

Ante esta inquietud, decidí enfocar este trabajo en el estudio y análisis del contrato de subcontratación laboral pues considero que derivado a la reforma del artículo 1-A fracción IV de la Ley de IVA, aunque en la reforma indica “que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante personal que desempeñe sus funciones...” no se encuentra estrechamente vinculado con la definición de subcontratación laboral contenida en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, por lo que la retención no le aplicaría únicamente este concepto. Asimismo, me resulta importante aclarar los efectos que conlleva en materia del Impuesto al Valor Agregado en caso de no cumplirse los requisitos para considerarse subcontratación laboral.

En el Capítulo I se identificarán los elementos esenciales en la relación de trabajo, así como las características de la subcontratación laboral, y los motivos que dieron origen a la nueva reforma en materia de IVA.

En el Capítulo II Se analizarán las disposiciones a efecto de conocer el por qué la retención de IVA, no solo busca fiscalizar la subcontratación laboral, así como examinar los posibles efectos en materia de IVA, en caso de caer en el supuesto de una doble subordinación.

Para concluir la investigación, en el Capítulo III se demostrará que la retención no aplica únicamente a la subcontratación laboral, asimismo, daré a conocer el impacto en materia del impuesto al valor agregado, en caso de no cumplir con los requisitos previstos en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo.

# ÍNDICE

<b>INTRODUCCIÓN</b> .....	2
<b>CAPÍTULO I. DIFERENCIACIÓN ENTRE LA SUBCONTRATACIÓN Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS</b> .....	5
1.1 La subcontratación en materia laboral .....	5
1.1.1 Concepto de trabajo .....	5
1.1.2 Sujetos de la Relación de Trabajo .....	5
1.1.3 Definición de Trabajador .....	5
1.1.4 Definición de Patrón .....	6
1.1.5 Subordinación .....	6
1.1.6 Responsabilidad Solidaria .....	7
1.2 Subcontratación Laboral .....	11
1.2.1 Sanciones en materia laboral .....	18
1.2.3 Diferencias del objeto del contrato de prestación de servicios profesionales y el contrato individual de trabajo .....	19
1.2.4 Prestación de servicios independientes .....	22
1.2.5 Planeación Fiscal .....	22
1.2.6 Ilícito Tributario .....	23
<b>CAPITULO II. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MATERIA DE SUBCONTRATACIÓN</b> .....	29
3.1 Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado. ....	30
3.2 Condiciones normativas que de no cumplirse generan obligaciones del patrón .....	34
<b>CAPITULO III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO</b> .....	39
3.1 Retención 6% de IVA .....	39
3.2 Efectos fiscales en materia de IVA, de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT. ....	41
<b>BIBLIOGRAFIA</b> .....	47

# **CAPÍTULO I. DIFERENCIACIÓN ENTRE LA SUBCONTRATACIÓN Y LA PRESTACIÓN DE SERVICIOS**

## **1.1 La subcontratación en material laboral**

Hoy en día, la subcontratación parece ser una mala palabra, pero esto en sí mismo no representa ningún riesgo legal o fiscal. Más bien, es una herramienta que proporciona una eficiencia de gestión significativa cuando se ejecuta correctamente, por ello se analizarán las características específicas de la subcontratación laboral a fin de que resulte más sencillo ubicarla e identificarla, así como conocer el marco normativo que la regula.<sup>1</sup>

### **1.1.1 Concepto de trabajo**

Se habla mucho de trabajo, pero para entenderlo jurídicamente debemos consultar la Ley Federal de Trabajo, la cual define en el artículo 3 el cual indica 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.”

Como lo indica el artículo anterior, el trabajo es un derecho y un deber social, asimismo establece algunas generalidades con las que se deben cumplir como el respeto se habla sobre un derecho y una obligación social por parte de la población que esté en condiciones de poder laborar.

### **1.1.2 Sujetos de la Relación de Trabajo**

En toda relación de trabajo intervienen diferentes sujetos y a estos se les asigna diferentes derechos y obligaciones con las demás partes relacionadas. Los sujetos de la relación de trabajo están tipificados en las leyes laborales para que se conozcan los compromisos a los que son acreedores al momento de establecer dicha relación, y de la misma forma de los derechos a los que son acreedores al establecer la relación; es necesario este conocimiento para evitar futuros conflictos y evitar consecuencias que afecten a las partes de manera económica y legal.

### **1.1.3 Definición de Trabajador**

---

<sup>1</sup> Bautista Calixto Griselda, “Subcontratación laboral”, Comisión Representativa Ante Organismos de Seguridad Social Informa”, México, octubre 2013, p. 7

La Ley Federal de Trabajo en su artículo 8° define al trabajador de la siguiente manera: “Trabajador es la persona física que presta a otra, física o moral, un trabajo personal subordinado; se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio”.

Del artículo anterior, resulta claro que un trabajador es la persona que presta servicios que son retribuidos por otra persona, a la cual el trabajador se encuentra subordinado, pudiendo ser una persona en particular, una empresa o también una institución.

#### **1.1.4 Definición de Patrón**

La Ley Federal de Trabajo define en su artículo 10 al patrón como la persona física o moral que utiliza los servicios de uno o varios trabajadores. Si el trabajador, conforme a lo pactado o a la costumbre, utiliza los servicios de otros trabajadores, el patrón de aquél, lo será también de éstos.

El patrón es responsable de los empleados a su cargo y tiene la obligación de proporcionarles un salario digno, así como todas las prestaciones que establece la ley como son las indemnizaciones, las primas de antigüedad, dominical, vacaciones y todas las mencionadas en la LFT.

#### **1.1.5 Subordinación**

Aun cuando este término no se encuentra definido en la Ley Federal del Trabajo, la Suprema Corte de Justicia, a través de tesis jurisprudenciales, lo hace de la siguiente forma:

**SUBORDINACION, CONCEPTO DE.** Subordinación significa, por parte del patrón, un poder jurídico de mando, correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio. Esto tiene su apoyo en el artículo 134, fracción III, de la Ley Federal del Trabajo en 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante, a cuya autoridad estarán subordinados los trabajos en todo lo concerniente al trabajo.

Amparo directo 262/177. Jorge LomelíAlmeida. Unanimidad de 4 votos.  
Amparo directo 686/79. Salvador Medina Soloache y otro. Unanimidad de 4 votos.

Amparo directo 706/177. Neftalí de los Santos Ramírez. 5 votos. Amparo directo 744/79. Gregorio Martínez Spiro. Unanimidad de 4 votos. Amparo directo 461/78. Remigio Jiménez Márquez. Unanimidad de 4 votos.

**SUBORDINACION, ELEMENTO ESENCIAL DE LA RELACION DE TRABAJO.** La sola circunstancia de que un profesional preste servicios a un patrón y reciba una remuneración por ello, no entraña

necesariamente que entre ambos exista una relación laboral, pues para que surja ese vínculo es necesaria la existencia de una subordinación, que es el elemento que distingue al contrato laboral de otros contratos de prestación de servicios profesionales, es decir, que exista por parte del patrón un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte de quien presta el servicio, de acuerdo con el artículo 134 fracción III de la Ley Federal del Trabajo de 1970, que obliga a desempeñar el servicio bajo la dirección del patrón o de su representante a cuya autoridad estará subordinado el trabajador en todo lo concerniente al trabajo.

Amparo directo 262/177. Jorge Lomelí Almeida. Unanimidad de 4 votos. Amparo directo 5686/76. Jorge Zárate Mijangos. 5 votos. Amparo directo 7070/80. Fernando Lavín Malpica. 5 votos.

Amparo directo 1326/84. Aída Díaz Mercado Nagore. Unanimidad de 4 votos. Amparo directo 9328/83. Rodolfo Bautista López. Unanimidad de 4 votos.

Tesis de jurisprudencia 298, Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época, Quinta Parte.

Tesis de jurisprudencia 297, Cuarta Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Séptima Época, Quinta Parte.

De lo anterior, se puede entender que la subordinación implica encontrarse bajo las órdenes de alguien, esta se deriva de la posibilidad que tiene el patrón de ejercer dirección sobre el que realiza el trabajo personal, por sí o a través de sus representantes; así, la dirección implica que se pueda decir a quien realiza el trabajo, qué hacer, cómo hacerlo, cuándo hacerlo y dónde, pues se le proporcionan los medios para el desempeño de su labor, que son propiedad de la empresa; se le expiden credenciales que lo identifican como su empleado y se le asigna una compensación económica, además de otras instrucciones relacionadas con la prestación de los servicios. La subordinación puede materializarse también con la existencia de un horario, debido a que es ese el tiempo en que se encuentra una persona a disposición de otro para ser dirigido.

Precisamente, es este elemento el que hace la diferencia respecto de otros contratos que tienen el carácter diferente al laboral, en todo caso los otros son independientes de carácter civil o mercantil.<sup>2</sup>

### **1.1.6 Responsabilidad Solidaria**

El artículo 15-A de la Ley del Seguro Social indica lo siguiente

---

<sup>2</sup> García Nares Azucena, "La subcontratación laboral en México", Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, p 34



“Artículo 15 A. 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 solidarios entre sí y en relación con el trabajador, respecto del cumplimiento de las obligaciones contenidas en esta Ley.

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.

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 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.

...”

Del mencionado tercer párrafo se desprenden los siguientes puntos importantes:

- Un patrón pone trabajadores a disposición de otra empresa.
- Hay un contrato sin importar su denominación.
- Los servicios se prestan bajo la dirección del beneficiario y en sus instalaciones.

Cuando se reúnan las condiciones anteriores, el beneficiario de los servicios será responsable de las obligaciones del patrón, cuando el patrón omita su cumplimiento siempre que el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) haya notificado previamente al patrón el requerimiento y el patrón no lo hubiere atendido.

Tal como está redactado el tercer párrafo del artículo en comentario nos lleva a señalar que no se está frente a una responsabilidad solidaria del beneficiario de los servicios (cliente), y para ello es conveniente diferenciar la responsabilidad solidaria de la responsabilidad subsidiaria, que son figuras jurídicas con una connotación y efectos legales diversos.

El responsable solidario frente al fisco, en términos lisos y llanos, está obligado a la prestación principal, o sea, al pago de la contribución a nombre del gobernado o al pago de la deuda y a otras obligaciones accesorias. En cambio, el responsable subsidiario no es el directamente responsable de la obligación, sino que ésta se adquiere con posterioridad al acto de autoridad previamente notificado al responsable principal.<sup>3</sup>

Ambos conceptos tienen efectos diversos, pues mientras el responsable solidario, como sujeto pasivo, puede responder directamente, el responsable subsidiario asumirá su obligación una vez que el sujeto activo ya fue requerido por parte de la autoridad fiscalizadora.

Para ilustrar el concepto de responsabilidad solidaria, conviene reproducir la tesis con número de registro 211879, de la Octava Época, visible en el Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, tomo XIV, de julio de 1994, en su página 784, que señala:

**RESPONSABILIDAD SOLIDARIA EN MATERIA TRIBUTARIA (ARTÍCULO 26, ÚLTIMO PÁRRAFO, DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN).**- El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación regula la responsabilidad solidaria, exceptuando en su último párrafo el pago de las multas cuando se sancione con tal carácter, pero no debe perderse de vista que la exclusión de que la responsabilidad solidaria comprende las multas debe entenderse respecto de aquellas en que el infractor sea el sujeto pasivo directo (contribuyente socio) quien realice el hecho sancionado como infracción; pero no en el caso de que la infracción haya sido cometida por la empresa, actora en el juicio fiscal (no cumplir con sus obligaciones de retener y enterar, artículo 123 fracción II de la Ley del Impuesto sobre la Renta) a quien la multa se le impuso como sujeto infractor (artículos 71 y 76 del Código Fiscal de la Federación, y no como responsable solidario, ya que ésta es para el pago de contribuciones ante el fisco, pero no para el cumplimiento de obligaciones (retener y enterar).

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Revisión fiscal 17/89.- Industrias Revólver, S.A.- 5 de diciembre de 1989.- Unanimidad de votos.- Ponente: Gustavo Calvillo Rangel.- Secretario: Jorge Alberto González Álvarez.

De la misma manera, resulta interesante el siguiente criterio:

**I N T E R M E D I A R I O , RESPONSABILIDAD SOLIDARIA DE LA EMPRESA BENEFICIARIA DE LA CONTRATACIÓN DE UN TRABAJADOR POR.**-Si una empresa celebra contrato con una persona

---

<sup>3</sup>Lic. Hugo Valderrábano Sánchez, "Alcances de la responsabilidad solidaria y subsidiaria en la subcontratación de personal", Revista Contaduría Pública, enero 2016, Instituto Mexicano de Contaduría de Contadores Públicos, p.6

física para que ejecute determinadas labores propias de la empresa y la persona física a su vez contrata a otra para efectuarlas, pero no cuenta con elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones laborales con su trabajador, se trata de un intermediario y por ello la empresa es solidariamente responsable de esas obligaciones, toda vez que es la beneficiaria de las labores realizadas.

**TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO TERCER CIRCUITO.**

Amparo directo 15/87.- Eduardo López Mendoza.- 4 de marzo de 1988.- Unanimidad de votos.- Ponente: José Ángel Morales Ibarra.- Secretario: Amado Chiñas Fuentes.

Por su parte, respecto de la responsabilidad subsidiaria, resulta conveniente citar la tesis que a la letra dice:

**DESAHUCIO. EL PAGO DE RENTAS EN EL, ES PRESTACIÓN SUBSIDIARIA.-** El pago de rentas en la acción de desahucio, es prestación subsidiaria, por lo que no resulta autónoma, pues la procedencia de la misma, depende de la acción principal que es de naturaleza especialísima y tiene como finalidad exclusiva la desocupación del inmueble ante el no entero de las pensiones adeudadas. Tan es así, que el legislador en las disposiciones correspondientes previó la suspensión del lanzamiento a virtud de la demostración del cumplimiento de esa obligación inquilinaria o de su realización en el mismo acto de la diligencia. Así, la pretensión subsidiaria, sigue la suerte de la principal, de modo que si el desahucio se considera improcedente, la condena al pago de rentas es ilegal.

**PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEGUNDO CIRCUITO.**

Amparo directo 1031/93.- Bernardo Morales Canuto.- 17 de febrero de 1994.- Unanimidad de votos.- Ponente: Víctor Ceja Villaseñor.- Secretario: José Luis Flores González.

Una vez referidos los criterios que al efecto de las dos figuras jurídicas han interpretados los tribunales colegiados de circuito y que resulta ejemplificativos para aclarar mejor los efectos legales de ambas figuras, conviene que tengas presente las siguientes diferencias:

<b>SOLIDARIO</b>	<b>SUBSIDIARIO</b>
Asume condición de sujeto pasivo	Asume condición de obligado al pago
Autoridad exige cumplimiento total de la deuda a cualquiera de los obligados.	En la medida que el contribuyente no haya efectuado el pago y sus bienes resulten insuficientes
Efectos liberatorios del pago	Debe responder del importe de la deuda insoluta.

En tales condiciones, es válido concluir que de la interpretación que se lleva a cabo del citado tercer párrafo del artículo 15-A de la LSS, la disposición no establece una responsabilidad solidaria sino subsidiaria, toda vez que, en primer lugar, se debe comunicar el requerimiento al patrón y sólo en el supuesto que no lo atienda, se notificará a la empresa beneficiaria, caso en el cual cuenta con los medios de defensa procedentes para hacerlos valer ante los tribunales competentes.

Cabe mencionar que en algunos contratos se muestra el siguiente apartado:

-----

EL CONTRATISTA

EL CONTRATISTA

**OCTAVA: Responsabilidad Laboral.** [REDACTED] como único patrón del personal que utilice en la realización de los trabajos y servicios, que bajo su dirección y en los lugares que [REDACTED] determine prestarán los servicios a que cada orden de servicios se refiera, se obliga a cumplir en forma puntual y exacta con todas y cada una de las obligaciones que como patrón le imponen las leyes vigentes en materia laboral, fiscal y de seguridad social; por lo cual asume con carácter exclusivo cualquier responsabilidad que pudiera surgir referente a dichas obligaciones respecto a todos y cada uno de los miembros de su personal, liberando de toda responsabilidad a [REDACTED]

EL CONTRATANTE

EL CONTRATANTE

Asimismo, [REDACTED] se obliga a informar a "[REDACTED]" de cualquier oficio o requerimiento que le sea notificado por el Instituto Mexicano del Seguro Social relativo a la revisión del cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social referente a los trabajadores que prestarán sus servicios en términos del presente contrato.

Como se muestra en la imagen anterior, existen contratos que prevén la responsabilidad laboral, sin embargo, como ya se explicó en párrafos anteriores, si los servicios se prestan bajo la dirección del beneficiario y en sus instalaciones, aunque se tenga previsto esta cláusula existirá una responsabilidad laboral con el trabajador, pues así lo establece el artículo 15-A de la Ley del Seguro Social.

## 1.2 Subcontratación Laboral

La Ley Federal del Trabajo, en su artículo 15-A define la subcontratación laboral de la siguiente manera:

“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.

Este tipo de trabajo, deberá cumplir con las siguientes condiciones:

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.

- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

De no cumplirse con todas estas condiciones, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social.”

Podemos decir que, cuando un empresa tiene la necesidad “técnica” u otra, de contratar personal especializado para realizar tareas que su propio personal no puede llevar a cabo, desde luego que es válido, pero siempre que la empresa contratista y el personal que esta posee no realice todo el trabajo o todas las actividades que se realizan dentro de la empresa contratante, porque entonces, no se estaría ante personal especializado, puesto que finalmente realizan lo que los trabajadores de la empresa contratante ya venían haciendo, y por tanto estaría simulando, lo que contraviene al artículo 15-D de la misma ley.

Para efectos de nuestro análisis, se ejemplifica a través del siguiente “Contrato de ejecución de servicios con trabajadores bajo régimen de subcontratación”, el cual tiene el siguiente objeto:

-----CLÁUSULAS:-----

**PRIMERA.- DEL OBJETO.** “LAS PARTES” convienen que el objeto del presente contrato consiste en que “EL CONTRATISTA” ejecute actividades administrativas y técnicas en general, de conformidad con lo establecido por el artículo 15- A de la Ley Federal del Trabajo, a favor de “EL CONTRATANTE”, quien fijará las tareas de “EL CONTRATISTA” y lo supervisará en el desarrollo de la ejecución de los servicios contratados.

En primera instancia, tenemos que se trata de una subcontratación laboral de conformidad con el artículo 15-A de la LFT, en adición a lo anterior, veremos lo que el contrato prevé como obligaciones del CONTRATISTA:

**QUINTA.- DE LAS OBLIGACIONES DE “EL CONTRATISTA”.**-----

**“EL CONTRATISTA” tendrá las siguientes obligaciones:**-----

**A.-** “EL CONTRATISTA” se obliga a desarrollar y ejecutar los servicios contratados, solamente en la forma en que sean fijados por “EL CONTRATANTE”.

**B.-** “EL CONTRATISTA” se obliga a permitir que únicamente “EL CONTRATANTE” lo supervise en el desarrollo o ejecución de los servicios contratados.

**C.-** “EL CONTRATISTA”, se obliga a ejecutar los servicios contratados con sus propios trabajadores, quienes estarán además bajo su dependencia.

**D.-** “EL CONTRATISTA” se obliga a no abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el domicilio que “EL CONTRATANTE” señale como lugar para la ejecución de los servicios contratados.

**E.-** “EL CONTRATISTA” se obliga a que sus trabajadores que ejecuten los servicios, no realicen tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio de “EL CONTRATANTE”.

**F.-** “EL CONTRATISTA” se obliga a cumplir con las obligaciones que derivan de las relaciones con sus trabajadores.

Como se muestra en la reproducción anterior, EL CONTRATISTA se obliga a cumplir con los requisitos previstos en el artículo 15-A, entre ellas, que el CONTRATISTA no deberá abarcar la totalidad de las actividades, asimismo se obliga a que los trabajadores no realizarán tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores.

Y para el CONTRATANTE de igual forma contiene las mismas obligaciones:

**SIXTA.- DE LAS OBLIGACIONES DE "EL CONTRATANTE" -----**

**"EL CONTRATANTE" está obligado a: -----**

**A.-** "EL CONTRATANTE", se obliga a pagar oportunamente a "EL CONTRATISTA", la contraprestación que se establece en la cláusula CUARTA del presente contrato.

**B.-** "EL CONTRATANTE", podrá efectuar el pago de la contraprestación establecida en la cláusula CUARTA del presente contrato, mediante transferencia electrónica, depósito bancario o cheque salvo buen cobro.

**C.-** "EL CONTRATANTE", se obliga fijar las tareas objeto del presente contrato a "EL CONTRATISTA".

**D.-** "EL CONTRATANTE", se obliga supervisar a "EL CONTRATISTA" en el desarrollo y ejecución de los servicios contratados.

**E.-** "EL CONTRATANTE" se obliga a no fijar tareas a "EL CONTRATISTA", que abarquen la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el domicilio señalado como lugar para la ejecución de los servicios contratados.

**F.-** "EL CONTRATANTE" se obliga a evitar que sus propios trabajadores, realicen tareas iguales o similares a las que realizan los trabajadores al servicio de "EL CONTRATATISTA".

Sin embargo, no hay que perder de vista que, aunque este sea un contrato en el que se establezcan los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT, en el fondo no se puede demostrar si efectivamente dichos servicios cumplen con estos requisitos, por lo consecuente para que quede más claro, se ejemplifica otro contrato denominado Contrato Maestro de Prestación de Servicios, el cual el contratante es una persona moral que tiene como principal actividad la compra, venta, arrendamiento, administración, operación, importación, exportación de todo tipo de embarcaciones y artefactos navales abanderados en la República Mexicana o en el extranjero, ya sea por cuenta propia o de terceros, el cual requiere del "CONTRATISTA" diversos servicios los cuales se muestran a continuación:

### TERCERA. Descripción de los Servicios.

- 3.1 El CONTRATISTA se obliga a prestar en favor de la COMPAÑÍA los Servicios que se detallan en las Órdenes de Trabajo que emita la COMPAÑÍA de tiempo en tiempo, ya sea en forma oral o escrita. Dentro de los Servicios que serán prestados por el CONTRATISTA se encuentran de manera enunciativa más no limitativa los siguientes: carga y/o descarga de mercancía; servicios relacionados con la importación, maniobras de puerto,

proporcionar servicios de personal de tierra y costa afuera, renta de vehículos, consultoría marítima y logística. Para efectos del presente Contrato al conjunto de los servicios contemplados por una Orden de Trabajo, ya sea oral o escrita, se les denominará conjuntamente como los "Servicios".

Como se muestra en la reproducción anterior, se desprende que cumple con los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT, tal como se demostrará a continuación:

- a) Como ya se mencionó el contratante se dedica a la compra, venta, arrendamiento de todo tipo de embarcaciones y el servicio proporcionado por el CONTRATISTA podrán ser carga y/o descarga de mercancía, servicios relacionados con la importación, maniobras de puerto, proporcionar servicios de personal de tierra y costa afuera, renta de vehículos, consultoría marítima y logística. Por lo que resulta claro que no abarca la totalidad de las actividades que se desarrollen en el centro de trabajo del contratante.
- b) Asimismo, al proporcionar personal de tierra y costa fuera, o consultoría marítima y logística, cumple con el requisito de ser un servicio especializado.
- c) Y, por último, no incluye tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores del contratante.

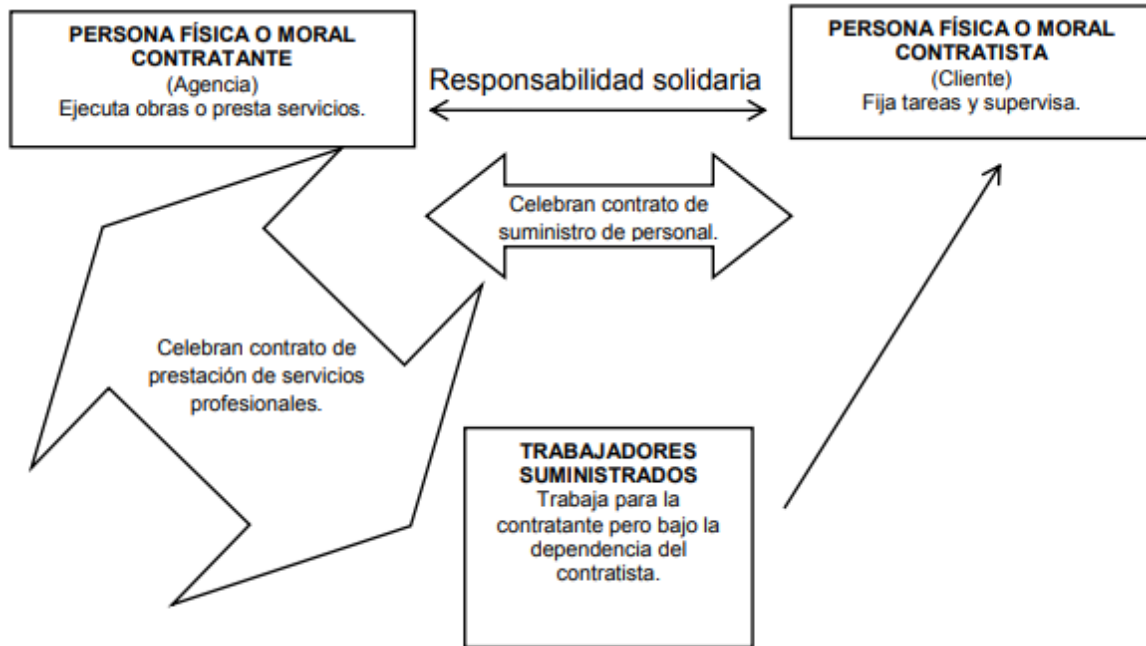
Otro requisito importante es que el subcontratista ejecute las obras o preste los servicios con sus trabajadores, es decir, que los trabajadores que ponga a disposición del contratante tengan una relación laboral directa con el subcontratista.

El elemento característico de la relación de trabajo es la subordinación, entendida como el poder de mando del patrón, en el caso de subcontratación, el contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores, a favor de una persona física



o moral denominada contratante, quien tiene derecho a fijar al primero las tareas a realizar. Por esto es que los requisitos establecidos en el artículo 15-A de la LFT antes mencionado, cobra tanta relevancia, pues si el contratista incumple con sus obligaciones laborales y de seguridad social, se determinará la responsabilidad del contratante como beneficiario de los servicios.

Es así como el esquema de subcontratación, se estructura de la siguiente forma:



Por otra parte, como dicta el artículo anterior los trabajadores contratados por el régimen de subcontratación tendrán características diferentes a los que se consideran trabajadores directos, para poder diferenciar las actividades y no recaer en la confusión de si se está simulando solo el acto de subcontratar. Es necesario especificar en el contrato cada condición establecida por la misma ley del seguro social.

Es necesario que se realice y firme un contrato escrito que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista de acuerdo al artículo 15-B de la Ley Federal del Trabajo (en adelante LFT), el cual indica lo siguiente:

“Artículo 15-B. El contrato que se celebre entre la persona física o moral que solicita los servicios y un contratista, deberá constar por escrito.

La empresa contratante deberá cerciorarse al momento de celebrar el contrato a que se refiere el párrafo anterior, que la contratista cuenta con la documentación y los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores.”



Como se desprende del artículo anterior, con el fin de constar el acto jurídico y así tener efectos legales en caso de incumplimiento por cualquiera de las partes, al momento en que se celebre dicho contrato es necesario que el contratante tenga la certeza y la documentación comprobatoria de que el contratista cuenta con el registro y los recursos propios y necesarios para poder hacer frente a las obligaciones que deriven de la relación laboral. Y si es posible que tenga antecedentes de otras empresas que adquirieron sus servicios y se concluyó satisfactoriamente el contrato.

Es importante mencionar que al momento en que se contratan los servicios de subcontratación laboral, la empresa contratante se compromete a cerciorarse permanentemente mientras dure el contrato que el contratista este cumpliendo las disposiciones legales de previsión social tanto de seguridad, salud y el medio de trabajo en que se desenvuelven los trabajadores.

Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables de acuerdo al artículo 15-C de la LFT, el cual dispone lo siguiente:

“Artículo 15-C. La empresa contratante de los servicios deberá cerciorarse permanentemente que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo, respecto de los trabajadores de esta última.

Lo anterior, podrá ser cumplido a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables.”

Las unidades de verificación son las persona físicas o morales imparciales e independientes, que realizan actos de evaluación de la conformidad a través de la constatación ocular o comprobación, mediante muestreo, medición, pruebas de laboratorio o examen de documentos en un momento o tiempo determinado, con la confianza de que los servicios que presta son concluidos con competencia técnica, imparcialidad y confidencialidad, estarán reguladas por la Secretaria de Economía de la misma forma que de la Secretaria del Trabajo y Previsión Social y deben de estar acreditadas ante la Entidad Mexicana de Acreditación.

El único inconveniente de las unidades de verificación es que en la ley no se establece quién debe de absorber los gastos de esta verificación, aunque por lógica se llega a pensar que es la que contrata el servicio porque con esto tiene la certeza y confianza de que no corre ningún riesgo al contratar el servicio del subcontratación laboral, pero por otra parte también sería que el contratista debería de absorber el gasto pues con esto le brindaría la confianza su clientes y así el contratante tendrá la tranquilidad de haber contratado a una empresa seria y responsable con los trabajadores.

Para ejemplificar los requisitos previstos en los artículos 15-B y 15-C de la Ley Federal del Trabajo, se reproduce una muestra de un contrato que cumplen con estos requisitos:

#### DECLARACIONES

- I. Declara la PRESTADORA por conducto de su representante:
- A. Que es una sociedad mercantil debidamente constituida y existente conforme a las leyes de la República Mexicana
- B. Que su representante cuenta con capacidad legal suficiente para celebrar el presente Contrato, y que dichas facultades no han sido revocadas ni modificadas en forma alguna, según consta en la escritura pública número [REDACTED] otorgada ante la fe del licenciado [REDACTED], notario público número [REDACTED] de la Ciudad de México (antes Distrito Federal).
- C. Que es una empresa establecida en los términos del artículo 13 de la Ley Federal del Trabajo, que cuenta con la organización necesaria, experiencia, personal capacitado y con todos los recursos humanos y materiales propios y suficientes para dar cumplimiento a las obligaciones del presente contrato, incluyendo sin limitar obligaciones en materia laboral, de seguridad social, ambiental y de seguridad e higiene derivadas de su carácter de patrón directo del personal destinado al cumplimiento del objeto del presente contrato.
- D. Que dentro de su objeto social se encuentra establecido la prestación de servicios especializados de administración, contabilidad, finanzas, comercialización, soporte de ventas, mercadeo, distribución y desarrollo de negocios, incluyendo servicios específicos de asistencia técnica y consultoría en materia legal, fiscal y de recursos humanos, ya se de naturaleza civil, administrativa o comercial.

Como se muestra en la reproducción anterior, el contrato se encuentra celebrado por escrito, asimismo, se manifiesta que la empresa Contratista, cuenta con los elementos propios para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. Así también se muestra que la empresa contratista, cumple con las disposiciones aplicables en materia de seguridad social, ambiental y de seguridad e higiene derivadas de su carácter de patrón respecto sus trabajadores.

Por lo anteriormente mencionado, la Ley Federal de Trabajo adopta una medida de seguridad para los trabajadores en su artículo 15-D estableciendo lo siguiente:

“Artículo 15-D. No se permitirá el régimen de subcontratación cuando se transfieran de manera deliberada trabajadores de la contratante a la subcontratista con el fin de disminuir derechos laborales; en este caso, se estará a lo dispuesto por el artículo 1004-C y siguientes de esta Ley”

Tal como lo indica el párrafo anterior, está prohibido usar la figura de subcontratación cuando se use para disminuir derechos laborales, y, en consecuencia, 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.

Sin embargo; no hay que perder de vista que, en caso de cumplirse todos los requisitos para considerarse subcontratación, no existirá una relación laboral con los empleados, lo anterior, se robustece con la siguiente tesis:

LEY FEDERAL DE PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO VIII-P-SS-175

RELACIÓN LABORAL. ES INEXISTENTE EN EL RÉGIMEN DE SUBCONTRATACIÓN.- Del análisis al artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, se desprende que el régimen de subcontratación se configura, cuando un patrón a quien se denomina contratista, ejecuta obras y/o presta servicios con sus trabajadores, esto, en favor de una persona llamada contratante. La contratante establece las tareas o servicios que deberán realizar los trabajadores del contratista, inclusive los supervisará; sin que ello, dé origen a una relación laboral de tales trabajadores con la contratante, toda vez que la calidad de patrón la conserva el contratista.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 21341/16-17-13-9/AC1/1570/17-PL-02-04.- Resuelto por el Pleno Jurisdiccional de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Administrativa, en sesión de 6 de septiembre de 2017, por unanimidad de 10 votos a favor.- Magistrada Ponente: Nora Elizabeth Urby Genel.- Secretaria: Lic. Ana Patricia López López.

Al respecto el TFJA considera que el régimen de subcontratación se caracteriza en que la empresa proveedora de la mano de obra, cobra por el alquiler de sus propios trabajadores bajo el entendido de que estos no tienen relación laboral alguna con el beneficiario de los servicios. Sin embargo, esta figura desaparece cuando con el principio de que la relación laboral se establece entre quien presta el servicio personal subordinado y quien lo recibe, pues se reitera que dicho principio rige la relación existente entre el «contratista» y su personal, pues es este quien asume las obligaciones como patrón. Con independencia la responsabilidad solidaria que se genera entre el «contratista» y el «contratante». Por ende, se concluye con el criterio de considerar inexistente el régimen de subcontratación cuando no se cumplan las condiciones mencionadas en los párrafos predecesores.

### 1.2.1 Sanciones en materia laboral

- En caso de no observar el artículo 15-B de la LFT, el contratante puede hacerse acreedor a una multa equivalente a 250 a 2,500 veces el salario mínimo general a que se refiere el artículo 1004-B de la LFT, para ello se debe considerar el valor de la Unidad de Medida y Actualización (UMA).
- En caso de no observarse el artículo 15-A de la LFT, el contratante se considerará patrón para todos los efectos de esta Ley, incluyendo las obligaciones en materia de seguridad social (15-A de la LFT).

- En caso de que se demuestre que el régimen de subcontratación se utilizó con la finalidad de disminuir derechos laborales, o en forma dolosa, como lo señala el artículo 15-D de la LFT, el contratante puede hacerse acreedor a una multa equivalente a 250 a 2,500 veces el salario mínimo general a que se refiere el artículo 1004-C del ordenamiento invocado, para ello se debe considerar el valor de la UMA.

### **1.2.3 Diferencias del objeto del contrato de prestación de servicios profesionales y el contrato individual de trabajo.**

Considero importante distinguir y enfatizar el objeto principal que tiene el contrato de prestación de servicios profesionales, celebrado entre la empresa de subcontratación laboral y el trabajador, pues al hacer esta diferencia del contrato individual de trabajo, podremos derivar las consecuencias fiscales, que indirectamente se evitan.

Señalaré un breve comparativo, sólo en cuanto a los detalles que nos importan para el presente estudio, entre el contrato de prestación de servicios profesionales y el contrato individual de trabajo a partir de las principales características, con lo cual se despejarán dudas sobre si se trata de una relación laboral o civil entre partes, esto con el objeto de facilitar la distinción sobre en quién recae la obligación fiscal, que se analizará en el siguiente capítulo.

1. En materia laboral, el trabajo es subordinado, mientras que, en la relación contractual profesional, no lo es.

La subcontratación implica que el patrón se encuentra en todo momento en posibilidad de disponer del esfuerzo físico, mental o de ambos géneros del trabajador conforme al desempeño del trabajo previamente convenido. El patrón tiene un poder jurídico de mando correlativo a un deber de obediencia por parte del trabajador de manera permanente durante la jornada de trabajo e implica estar bajo la dirección del patrón o su representante.<sup>4</sup>

2. El pago de un salario en una relación laboral y el pago de honorarios al prestador de servicios.

En la relación laboral se da como contraprestación el pago de un salario, mientras que, en el contrato civil de prestación de servicios profesionales, la contraprestación consiste en el pago de una remuneración denominada honorarios profesionales. Al efecto, señala el Código Civil en su artículo 2606 que, en el contrato de prestación de servicios profesionales, las partes de común acuerdo determinarán la retribución debida por ellos. El salario es, según lo señala la Ley Federal del Trabajo, el pago que debe hacer el patrón al trabajador y por las prestaciones que genere. No obstante, de ser una

---

<sup>4</sup> LC. MARTÍNEZ GUTIÉRREZ, JAVIER. Subcontratación laboral: aspectos laborales y fiscales, ventajas y desventajas. Ediciones fiscales ISEF, S.A., 2008.

contraprestación, existe la obligación de pagarlo, sin que corresponda la obligación de trabajar como es el caso de los días de descanso, vacaciones remuneradas, licencias de embarazo, licencias con goce de sueldo, entre otros.

En este sentido, puede que entender al salario como derecho recíproco a la obligación de trabajar puede resultar equivocado, pues la obligación de pagar el salario no es, necesariamente, correlativa de la obligación de prestar el servicio, así como que puede existir una relación laboral (que no es lo mismo que la prestación del servicio), sin que se actualice la obligación de pagar el salario, por ejemplo, en los casos en que el trabajador falte al trabajo.

Lo que sí es definitivo es que el salario se paga siempre que se preste el servicio. El salario se puede fijar por unidad de tiempo, por unidad de obra, por comisión, a precio alzado o de cualquier manera y se integra con los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquier otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo.

Así encontramos que, por ejemplo, el trabajador tiene incorporado el tiempo extra a su salario, como un pago que de manera regular se hace, debe entenderse que forma parte del salario. Asimismo, todas las percepciones que reciba el trabajador de forma normal y constante será consideradas como parte del salario e integradas a éste para determinar, entre otros, el monto de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores, o las pensiones a que tengan derecho.

Es diversa la naturaleza jurídica del salario de la remuneración profesional por honorarios, pues mientras que la primera es una retribución simple, la segunda integra diversos conceptos: los pagos hechos en efectivo por cuota diaria, gratificaciones, percepciones, habitación, primas, comisiones, prestaciones en especie y cualquiera otra cantidad o prestación que se entregue al trabajador por su trabajo, siendo un importante punto de distinción entre los contratos de trabajo y el de prestación de servicios profesionales. Por lo tanto, los patrones que contratan a los trabajadores como prestación de servicios profesionales, están privando a éstos de recibir pago de las gratificaciones, primas, prestaciones en especie, habitación, seguridad social, etc., propias de la relación laboral.<sup>5</sup>

3. La responsabilidad por actos del trabajador ante terceros es del patrón, mientras que la responsabilidad del proveedor de servicios es personal.
4. Los contratos de trabajo se entienden comúnmente por tiempo indefinido., y el contrato de prestación de servicios profesionales, normalmente tiene un plazo o fecha de vencimiento.

---

<sup>5</sup> Boletín de Investigación Comisión Seguridad Social Sur Mayo de 2013

5. Las controversias que se susciten entre el prestador de servicios profesionales y el cliente, deberán de litigarse ante el juez en materia civil competente, mientras que las controversias derivadas del contrato individual de trabajo, serán controvertidas en materia laboral.

De las consideraciones anteriormente vertidas, se tiene que existen diferencias importantes entre el contrato de trabajo y el contrato de prestación de servicios profesionales, situación que se ha aprovechado muy bien al constituir un sistema de subcontratación laboral, toda vez que cuando se contratan servicios a través de un contrato de naturaleza civil, se evita hacer frente a las obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales que debe asumir el patrón con el trabajador.

Para reforzar la conclusión anterior, a continuación, se reproduce un contrato de subcontratación:

#### SEGUNDA.- OBLIGACIONES DEL PROVEEDOR

Una vez aceptada la orden en términos de la cláusula primera, el proveedor se obliga a prestar y/o suministrar a [REDACTED] en términos de lo dispuesto en la orden correspondiente, los servicios, bienes y/o equipos detallados en la misma. El lugar de prestación de los SERVICIOS y/o suministro de los bienes y/o equipos será el domicilio que determine el PROVEEDOR atendiendo a la mayor eficiencia de los servicios y quedará establecido en la orden correspondiente. Debido a la naturaleza de los servicios, bienes y/o equipos objeto del presente contrato, los empleados del PROVEEDOR podrán realizar los servicios y/o suministrar los bienes y/o equipos en las instalaciones de [REDACTED] o en cualquier otro, pero siempre los realizarán por cuenta y orden del PROVEEDOR.

[REDACTED] reconoce que los empleados del PROVEEDOR no están a su disposición por virtud del presente contrato. Las partes acuerdan que los empleados están única y exclusivamente a disposición del PROVEEDOR por lo que los mismos en todo momento ejecutarán los trabajos y realizarán los servicios y/o suministrarán los bienes y/o equipos bajo las órdenes, instrucciones y dirección del PROVEEDOR, en los lugares que éste último determine considerando la forma de lograr la máxima eficiencia de dichos servicios y/o

Del análisis al contrato que antecede se muestra que una de las cláusulas del mismo prevé que los trabajos siempre se deberán realizar por cuenta y orden del contratista, es decir, que el único patrón y el único que puede ejercer alguna orden será el denominado "Proveedor", que corresponde al Contratista.

Asimismo, en el mismo contrato se encuentra la siguiente cláusula:

Así mismo las partes reconocen que no existe, ni existirá relación laboral alguna entre ellas mismas, por lo que el PROVEEDOR tendrá a su cargo la resolución y la defensa de todas y cualesquier demandas, quejas, denuncias y reclamaciones, judiciales y/o extrajudiciales, fundadas o no, que se originen de la celebración del presente contrato, obligándose a sacar en paz y a salvo a [REDACTED] sus empresas relacionadas, filiales, clientes y/o subsidiarias, de cualquier conflicto, controversia o contingencia de naturaleza laboral promovida en contra de [REDACTED] o dichas empresas relacionadas, filiales, clientes y/o subsidiarias, por alguno de los empleados del PROVEEDOR.

EL PROVEEDOR conviene en cumplir estrictamente con todas las obligaciones como patrón respecto a su personal establecidas en la Ley Federal del Trabajo, la Ley del Seguro Social, la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y en todos los reglamentos y disposiciones expedidas de conformidad con cualquier ley aplicable. En virtud de lo anterior, el PROVEEDOR reconoce ser el único responsable de las relaciones de trabajo que tiene con su personal, por lo que libera a [REDACTED] de cualquier responsabilidad de carácter laboral y de seguridad social relacionada con dicho personal.

Como se muestra en la reproducción anterior, al firmar el contrato de subcontratación laboral, se evita hacer frente a las obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales que el empleador debe tener con el trabajador, y transfiere esta obligación al CONTRATISTA que en nuestro ejemplo se le denomina PROVEEDOR.

#### 1.2.4 Prestación de servicios independientes

Una vez habiendo definido y analizado en que consiste una “relación laboral” resulta necesario hacer lo propio respecto del concepto de “Prestación de Servicios Independientes”.

Al respecto, en ley no existe una definición expresa de “prestación de servicios”, pero, para lo que interesa, Ley del IVA la considera en la fracción I, de su artículo 14 como: *“La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes..”*, y en su segundo párrafo hace una interesante diferenciación: *“No se considera prestación de servicios independientes **la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración**”*.

De lo transcrito, se desprende que los elementos de una prestación de servicios, en resumen, son:

- Toda obligación de hacer, de dar, de no hacer o de permitir asumida por una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes; excepto cuando legalmente se considere como enajenación o uso o goce temporal de bienes.
- Puede o no ser remunerado
- No puede ser subordinado

Ahora bien, una vez definido cuales son los requisitos para considerarse como subcontratación laboral, y las obligaciones que se evitan, considero importante mencionar sobre las prácticas fiscales indebidas, ya que esta es la razón por la que la Autoridad ha intentado cada vez más fiscalizar este esquema.

#### 1.2.5 Planeación Fiscal

Comenzaremos que es una planeación fiscal, lo cual es el conjunto de medidas de carácter fiscal que adopta un contribuyente para cumplir con estricto apego a la ley, con sus obligaciones fiscales al menor costo posible. Lo anterior se logra mediante el establecimiento de objetivos y metas, fijar prioridades y tiempos de ejecución,

coordinar esfuerzos y evaluar resultados. Dentro del proceso creativo, se busca evitar perjuicios económicos y obtener beneficios, a través de una actividad legítima que responde al derecho de libertad de trabajo y de asociación, consistente en analizar, diseñar e implantar las alternativas que permiten realizar un negocio o llevar a cabo una operación o grupo de operaciones con el fin de lograr que la carga fiscal sea la menos posible, disminuir su impacto hasta donde las disposiciones fiscales lo permitan y diferir el pago de los tributos a un periodo posterior.<sup>6</sup>

Considero que generalmente se presenta cuando se evita el pago de un gravamen por virtud del despliegue de diversos actos jurídicos permitidos por la ley. En otras palabras, es la conducta que asume un contribuyente valiéndose de medios no prohibidos por la ley, impide el nacimiento de la obligación tributaria que de otra manera se generaría. Es lícita porque emana del irrestricto derecho que tiene el particular de seleccionar la manera que más le convenga o acomode para llevar a cabo sus actividades.

Como he venido señalando en el capítulo anterior, de este trabajo de investigación, el fenómeno de “subcontratación laboral”, es una práctica laboral que en la última década ha tenido un crecimiento exponencial en nuestro país, y que en los últimos años ha sido muy cuestionada por parte de las autoridades federales y el Poder Judicial de la Federación; ya que algunas empresas han implementado prácticas indebidas a través de transferir a los empleados de una empresa a sociedades cooperativas o sindicatos entre otros esquemas de “subcontratación laboral”; con la única finalidad de reducir el costo fiscal que representa pagar las prestaciones de seguridad social y otros beneficios económicos que legalmente les corresponden a los trabajadores.

Por tanto, es importante abordar el tema de los ilícitos tributarios causados por el uso de esta práctica desmedida, pues la utilización de “subcontratación laboral” es un tema de impacto económico y social que, consecuentemente acarrea conductas tipificadas por la legislación penal, pero que no abordaré detalladamente.

### **1.2.6 Ilícito Tributario**

De acuerdo con el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la Federación, así como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

No todos los sujetos obligados cumplen con las obligaciones exigidas por la legislación tributaria en tiempo y forma, dando con ello lugar al nacimiento del ilícito tributario. Conducta que podrá ser sancionada administrativa, penal o civilmente, de

---

<sup>6</sup> RÍOS GRANADOS, GABRIELA, *El ilícito tributario*, en Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005, p. 276



acuerdo con la política legislativa del sistema jurídico en que se ubique el ilícito tributario.<sup>7</sup>

Efectivamente, el incumplimiento o violación de la ley que regula las relaciones tributarias entre la autoridad fiscalizadora y los contribuyentes, constituye lo que se ha denominado “ilícito tributario”, que es definido por Ríos Granados como la “vulneración las normas tributarias mediante una conducta antijurídica, del cual puede consistir en la omisión de actos ordenados o en la ejecución de los prohibidos por la ley”.

Como sabemos, el Derecho Tributario establece tanto a los sujetos activos y pasivos del crédito fiscal como a terceros, una gran variedad de deberes u obligaciones, por lo que los ilícitos fiscales deben ser sancionados por el Estado a aquellos sujetos que infringen las normas tributarias.

En lo que atañe a la naturaleza jurídica del ilícito tributario, cabe mencionar que el mismo podrá ser tipificado como infracción o delito, ya que no existe distinción alguna desde un punto de vista cualitativo entre infracción administrativa y delito fiscal; sino que la diferenciación entre uno y otra va a determinarse por el nivel de protección que el legislador desee otorgarle al interés jurídico tutelado, es decir, sus diferencias no son ontológicas.<sup>8</sup>

Derivado de lo anterior, se considera que, por su gravedad, el ilícito tributario puede ser calificado como infracción y delito. Fenómeno que, para la autora, Ríos Granados se observa en la legislación tributaria mexicana, en el que no aparece un ámbito perfectamente diferenciado entre las infracciones administrativas y los delitos fiscales, por tanto, una misma conducta puede ser tipificada como infracción y delito, y ser sancionada por multa y con pena privativa de la libertad.

En este orden de ideas, debemos señalar que cuando hablamos de “evasión”, nos referimos a un concepto genérico que contempla toda actividad tendiente a sustraer total o parcialmente, un tributo.

En tal sentido, se define la evasión fiscal como todo acto u omisión que, en contradicción con la ley fiscal aplicable al mismo, provoca indebidamente la disminución o eliminación de la denominada carga tributaria

Algunos ejemplos de evasión sería la falta de inscripción al RFC, falta de presentación de las declaraciones, declaraciones inexactas, y por supuesto, la falta de pago de las contribuciones.

---

<sup>7</sup> RÍOS GRANADOS, GABRIELA, *El ilícito tributario*, en Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005, p. 293.

<sup>8</sup> CARLOS E. WEFTE H., *Culpabilidad, Infracciones Tributarias Y Delitos Fiscales*, Dofiscal Editores, 2018, P.22

Una vez conceptualizada la evasión fiscal, estamos en condiciones de distinguirla de la defraudación fiscal, ya que ésta constituye una especie dentro del género de la evasión, y tiene como elemento esencial configurativo la concurrencia de dolo.

En tal sentido, la defraudación fiscal es una figura de daño patrimonial, en la que la materialidad de la acción consiste en omitir –total o parcialmente- el ingreso a la Administración Fiscal de sumas adeudadas por los sujetos activos en concepto de tributos, mediante el aprovechamiento de errores o utilización de maniobras engañosas.

Así, los elementos constitutivos de defraudación son: a) engaño o aprovechamiento de errores; b) omisión de pagar un tributo de manera total o parcial; c) consecución de un beneficio indebido; d) nexo de causalidad entre el engaño y el no pago del tributo u obtención del beneficio indebido.<sup>9</sup>

Por lo tanto, siempre que exista defraudación fiscal habrá evasión, mientras que cuando exista evasión no necesariamente habrá defraudación fiscal, dado que muchas veces pueden evadirse impuestos sin intencionalidad alguna.

Partiendo de ello, conviene ahora distinguir entre evasión y elusión fiscal. La evasión tributaria es cualquier hecho comisivo u omisivo, del sujeto pasivo de la imposición que contravenga o viole una norma fiscal, por el cual resulte sustraído total o parcialmente el pago del tributo previsto en la ley, que lleva aparejada una serie de consecuencias jurídicas, mientras que cuando nos referimos a elusión no hay, en principio, ilícito tributario.

Efectivamente, la evasión fiscal implica la transgresión al erario público, mientras que la elusión fiscal supone que los contribuyentes usan los resquicios de la ley, actuando dentro de los márgenes permitidos por la normativa.<sup>10</sup>

La subcontratación se ha popularizado en el mundo como una forma de reducir costos en la producción (transformando algunos fijos en variables y mejorando el control sobre los variables) y centrar a las empresas en aquellos de sus procesos en los que radica su competitividad.

Desafortunadamente, en México muchas empresas emplean la subcontratación como máscara de verdaderas relaciones de trabajo, con el solo afán, en el mejor de los casos, de evadir las cuotas que debieran enterar al Instituto Mexicano del Seguro Social o al Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores y el costo fiscal de su respectiva nomina (el Impuesto Sobre la Renta que deberían retener a sus trabajadores).

Lamentablemente son muchas las empresas constituidas a través de sociedades mercantiles o sociedades civiles, (así lo confirman los reportes estadísticos que

---

<sup>9</sup> Orellana, Octavio, *El delito de defraudación fiscal Ensayo dogmático jurídico penal*, ed. Porrúa, México 2001

<sup>10</sup> DAVID FRANCISCO CAMARGO HERNÁNDEZ, *Evasión Fiscal: un problema a resolver*, ed. eumed.net, México, 2005, p. 15

informa el Servicio de Administración Tributaria) que se dedican a ofrecer esquemas de subcontratación laboral ofreciendo disminuir, según su propaganda, el costo de la nómina. de sus clientes argumentado que emplean mecanismos de compensación para sus trabajadores.

Frente a ese fenómeno, desde hace más de 20 años, se ha venido reformando la legislación fiscal relevante en México, como lo es la del Impuesto al Valor Agregado, Impuesto Sobre la Renta, y el apartado específico de la del Seguro Social, a efecto de cerrar el paso a dichas empresas en sus pretensiones de elusión fiscal o simulación fiscal bien disfrazada, y obligarlas junto con sus clientes a cumplir debidamente con sus obligaciones tributarias.

La reacción de dichas empresas ha sido montar una verdadera estrategia fiscal a través de la simulación que ha derivado en una de las mayores defraudaciones fiscales de la historia de México.

Con base en lo que los vendedores de dichas empresas cínicamente proponen a sus clientes, o les argumentan para convencerlos, los esquemas correspondientes operan de la siguiente manera: las empresas facturan, con un mínimo o inexistente a sus clientes por servicios de personal o algún concepto análogo que éstos puedan deducir plenamente para efectos del Impuesto Sobre la Renta; las empresas, a su vez, subcontratan a otras, controladas por los auténticos beneficiarios económicos de éstas por medio de prestanombres y usualmente ubicadas en jurisdicciones en las que se cuenta con funcionarios fiscales cómplices, los mismos servicios, también con márgenes muy severos o inexistentes; entre otras, estas empresas le entregan a los trabajadores constancias de retenciones fraudulentas y no enteran el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la prestación de servicios independientes, finalmente empleando el monto constitutivo de dicho IVA para devolverle un tanto al cliente original, o a sus accionistas, otro tanto a los beneficiarios económicos referidos, y otro tanto, para asegurar que no haya problemas, a los funcionarios públicos referidos, los cuales usualmente son clave en las oficinas de recaudación correspondientes a la localidades respectivas; las empresas subcontratadas son liquidadas en plazos que usualmente no rebasan el año desde su constitución.

Así los clientes de las empresas de “subcontratación laboral” tienen un gasto plenamente deducible por su personal y un IVA acreditable, y las empresas de “subcontratación laboral” también, corriendo el riesgo los socios y los administradores de las empresas subcontratadas, aunque un riesgo muy menor debido a la complicidad comprada de las autoridades fiscales correspondientes. Lo que queda claro es que el negocio está en el IVA que las empresas subcontratadas no enteran y que tanto el cliente beneficiario de los servicios de “subcontratación laboral” como éstas, pueden fácilmente acreditar, es decir podrán realizar la disminución del impuesto al valor agregado (IVA) una vez que tiene el carácter de acreditable, de otra cantidad resultante de aplicar a los valores en que incide el impuesto y que la propia ley señala, la tasa que corresponda según sea el caso.

Un punto a aclarar es que, el IVA acreditable no lo es por sí mismo, toda vez que el artículo 5 de la Ley del Impuesto Agregado, establece cinco requisitos a cumplir, comenzando por el de la estricta indispensabilidad para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto establecido en esta Ley.

Para estimar el daño que dichos esquemas han podido provocar al erario, se ha realizado un estudio que revela que entre 2005 y el año 2014 se ha evadido el pago de unos 250 millones de pesos por concepto de IVA y unos 550 millones de pesos por concepto de ISR y cuotas de seguridad social. Cuando los cálculos correspondientes se extiendan al siguiente lustro, se revela que los montos podrían llegar a ascender a 536 millones de pesos y 1.5 billones de pesos, respectivamente.<sup>11</sup>

Una de las planeaciones fiscales más socorridas. en los últimos tiempos en nuestro país, corresponde al esquema de subcontratación laboral, en donde se aprovecha el uso de figuras jurídicas contempladas en la legislación mercantil, para interpretar a su favor la aplicación fiscal.

Dado que el negocio se encuentra en el IVA, esa es la razón por la que surgió la nueva obligación de retención de IVA, en operaciones por subcontratación laboral, con este cambio, la autoridad garantiza cuando menos un tercio de la recaudación del IVA por parte de estas empresas de subcontratación laboral, y da un primer paso para lograr su fiscalización.

Aunque esta reforma a los servicios subcontratación laboral resulta positiva en múltiples aspectos, su aplicación aún presenta importantes desafíos, entre los cuales destacan mayor claridad de las normas y requisitos para su aplicación.

Decenas de organismos empresariales han mostrado su preocupación sobre la redacción de la fracción IV del artículo 1°-A de la Ley del IVA, debido a la tendencia a buscar criminalizar esta actividad por completo, con riesgo para los empleos de aquellas empresas que sí se encuentran dentro del marco legal.

De lo visto en este capítulo, resulta válido concluir:

- El responsable solidario frente al fisco, en términos lisos y llanos, está obligado a la prestación principal, o sea, al pago de la contribución a nombre del gobernado o al pago de la deuda y a otras obligaciones accesorias. En cambio, el responsable subsidiario no es el directamente responsable de la obligación, sino que ésta se adquiere con posterioridad al acto de autoridad previamente notificado al responsable principal. En el caso de la subcontratación laboral, como lo establece el tercer párrafo del artículo 15-A de la LSS, no establece una responsabilidad solidaria sino subsidiaria, toda

---

<sup>11</sup> *Cooperativismo, nuevo paradigma de modelo económico*, Boletín electrónico mensual del Consejo Superior de Cooperativismo (COSOCOOP), México, 2013, p.36

vez que, en primer lugar, se debe comunicar el requerimiento al patrón y sólo en el supuesto que no lo atienda, se notificará a la empresa beneficiaria, caso en el cual cuenta con los medios de defensa procedentes para hacerlos valer ante los tribunales competentes.

- Aunque existan contratos en los que se establecen como obligaciones del contratante y del contratista que cumplan con los requisitos previstos en el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, la subcontratación laboral requiere de un análisis en cada caso particular, para definir si en el fondo realmente se cumplen con todos los requisitos.
- Las planeaciones fiscales que derivan de la subcontratación laboral fueron la razón de la nueva reforma de IVA, la finalidad de esta modificación, considero que facilita las operaciones, ya que posibilita que realicen, de una manera ágil, las deducciones correspondientes a la contratación de servicios subcontratación laboral, sin mayor trámite que realizar la retención respectiva, además, siempre y cuando el gasto respectivo sea estrictamente indispensable.

Una vez definido cuales son los requisitos para considerarse como subcontratación laboral, prestación de servicios y las obligaciones que cada una conlleva, en el siguiente capítulo se abordará el análisis a las disposiciones fiscales para determinar consecuencias fiscales en materia del impuesto al valor agregado.

## **CAPITULO II. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO EN MATERIA DE SUBCONTRATACIÓN.**

Como se comentó en el Capítulo I, en el sentido de las razones por las que se creó la nueva reforma fiscal en materia del impuesto al valor agregado, con el fin de contrarrestar las reacciones del IVA, la autoridad se vio obligada, a finales de enero, a emitir un criterio normativo, además de una serie de respuestas a preguntas frecuentes, que incluyeron explicaciones sobre la correcta implementación de la ley.

Asimismo, en el Anexo 3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2020 en donde se contienen los criterios no vinculativos de las disposiciones fiscales y aduaneras, se establecen los criterios considerados como prácticas fiscales indebidas:

### **22/ISR/NV Subcontratación. Retención de salarios.**

Se considera que realiza una práctica fiscal indebida quien:

**I.** Constituya o contrate de manera directa o indirecta a una persona física o moral, cuando entre otras, se trate de Sociedades de Solidaridad Social, Cooperativas, Civil, Civil Universal, Civil Particular; Fideicomisos, Sindicatos, Asociación en Participación o Empresas Integradoras, para que éstas le presten servicios idénticos, similares o análogos a los que sus trabajadores o prestadores de servicios le prestan o hayan prestado, y con ello omita el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido en perjuicio del fisco federal.

**II.** Derivado de la práctica señalada en la fracción anterior, se omita efectuar la retención del ISR a los trabajadores o prestadores de servicios sobre los que, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo, mantiene una relación laboral por estar bajo su subordinación y toda vez que dichos trabajadores o prestadores de servicios perciben un salario por ese trabajo subordinado, aunque sea por conducto del intermediario o subcontratista.

**III.** Deduzca, para efectos del ISR, el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario laboral, sin cumplir con lo establecido en el artículo 27, fracción V de la Ley del ISR.

**IV.** Acredite, para efectos del IVA, el impuesto contenido en el comprobante fiscal que ampare la prestación de servicios que emite el intermediario, sin cumplir con lo establecido en los artículos 5 y 32 de la Ley del IVA.

**V.** Asesore, aconseje, preste servicios o participe en la realización o la implementación de cualquiera de las prácticas anteriores.

<b>Origen</b>	<b>Primer antecedente</b>
Tercera Resolución de Modificaciones a la RMF para 2013	Publicada en el Diario Oficial de la Federación el 14 de agosto de 2013, Anexo 3, publicado en la misma fecha de la Modificación, con número de criterio no vinculativo 31/ISR.

Los criterios emitidos por la autoridad, aun cuando no generan obligación alguna a cargo del contribuyente, lo cierto es que, al tratarse de un criterio de interpretación para la autoridad hacendaria, pueden constituir indirectamente una carga adicional para el contribuyente, pues deberá tomarlos en cuenta en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales para no situarse en una potencial contingencia que podría derivar, incluso, en la determinación de un crédito fiscal.

Sobre lo antes referido, considero que es correcta y acertada la emisión de este tipo de criterios por parte de la autoridad que pretenden combatir la realización de las prácticas antes descritas, que, si bien afectan de manera considerable la recaudación de impuestos a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como la recaudación del Instituto Mexicano del Seguro Social, lo más preocupante es la afectación indirecta que se genera al trabajador.

### **3.1 Reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado.**

En la exposición de motivos de la reforma a la ley de IVA para 2020, en primera instancia se propuso lo siguiente:

“El artículo 1o.-A de la Ley del IVA prevé diversos supuestos en los que los contribuyentes que reciben el traslado del IVA en la adquisición de bienes o servicios están obligados a efectuar la retención de dicho impuesto y a enterarlo a las autoridades fiscales, por cuenta de quienes les enajenan los bienes, les prestan los servicios o les otorgan el uso o goce temporal de bienes.

El esquema de retención del IVA nació desde 1997 en la Ley y, dada su efectividad, a lo largo de su vigencia se ha ampliado a algunos supuestos. El objetivo de este esquema es reducir la evasión fiscal en sectores de difícil fiscalización o altamente costosa, así como mejorar la administración y recaudación del impuesto al concentrar esfuerzos en un sector de contribuyentes más reducido y susceptible de mayor control. Mediante este esquema se cambia al sujeto obligado y se hace recaer la obligación de enterar el gravamen sobre contribuyentes sujetos a un mayor control. Esta medida ha dado buenos resultados, tanto en la mejor administración del gravamen como en la disminución del margen de competencia desleal entre contribuyentes cumplidos e incumplidos.

Ahora bien, en la actualidad es práctica común de las empresas contratar a otras empresas que ofrecen servicios de subcontratación laboral (outsourcing), con el fin de lograr mayor eficiencia en sus procesos.

Sin embargo, en estos casos se ha observado que las empresas prestadoras de los mencionados servicios no cumplen con el entero del

IVA trasladado y que, en contraparte, la empresa contratante sí acredita el IVA que le trasladaron, afectándose con ello al fisco federal.

**Por ello, se propone adicionar una fracción IV al artículo 1o.-A de la Ley del IVA, con el fin de establecer la obligación de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación laboral en términos de la legislación laboral de calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones.** Con ello, se asegurará el pago del IVA y, en consecuencia, será procedente el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contratante, toda vez que conforme a la mecánica establecida en la Ley, primero debe efectuarse el entero de la retención y posteriormente llevar a cabo su acreditamiento.”

(Énfasis añadido)

De la exposición de motivos antes citada, se desprende que la reforma indicaba que sólo era para la subcontratación de personal en términos de la legislación laboral, sin embargo, cuando se publicó la reforma al artículo 1-A de la Ley de IVA, se creó una gran confusión acerca de la obligación de retener el impuesto al valor agregado, toda vez que la adición de la fracción IV del artículo 1-A, establece lo siguiente:

“Artículo 1o.-A.- Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

...

IV. Sean personas morales o personas físicas con actividades empresariales, que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual. En este caso la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada”

Conforme a la lectura e interpretación tácita de la fracción IV se debía retener en cualquier momento, es decir, siempre y cuando se *“reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual”*, se tenía que retener el porcentaje mencionado (6%) no obstante, la exposición de motivos del paquete económico que propició la reforma del citado artículo, indicaba que sólo era para la



subcontratación de personal en términos de la legislación laboral, por lo que se empezó a crear un caos derivado de las opiniones con relación a la disposición, toda vez, que de acuerdo con la postura de algunos profesionistas en la materia, la retención e interpretación de la norma, era lo único que importaba, por ende, sugerían a las personas realizar la retención del 6% en todo momento que se prestara un servicio, sin importar si estaba en términos de la legislación laboral (artículo 15-A y 15-B de la LFT).

Para ilustrar el efecto económico de esta nueva obligación, se muestra el siguiente ejemplo:

	Hasta el 31 de diciembre de 2019	A partir del 1 de enero de 2020
Por		
	Actos gravados a la tasa general en el mes efectivamente cobrados	100,000.00
	Tasa general de IVA	16%
Igual		
	IVA Traslado efectivamente cobrado	16,000.00
Menos		
	Retención del 6% de IVA sobre la base de la contraprestación pagada	6,000.00 <sup>1</sup>
	IVA Acreditado efectivamente pagado	6,500.00
	IVA A CARGO/FAVOR	9,500.00
		3,500.00

La retención de los \$6,000 deberá ser enterada por el contratante, incluso para poder deducir el gasto y acreditar el IVA correspondiente, de conformidad con el artículo 27, fracción V de la LISR

1

La obligación finalmente publicada supone entonces que, al retener el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada, en lugar del 16% originalmente propuesto, y que corresponde a la tasa general prevista en el artículo 1 de la Ley del IVA, ahora resuelve, o por lo menos disminuye, el efecto de los saldos a favor que se generarían en caso de una retención total del impuesto trasladado.

Por su parte, la lectura de la redacción publicada para esta nueva obligación, genera muchas confusiones, con base en lo anterior y derivado de la posible afectación de la esfera jurídica de los contribuyentes, la autoridad fiscal recaudadora (SAT), se vio obligada a aclarar en qué momento se debe de realizar la retención, por lo tanto, emitió un criterio normativo en donde se encuentra la aclaración a diversas situaciones, entre los que se puede contemplar el criterio **“46/IVA/N Retención del 6% al impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción IV del artículo 10-A de la Ley del IVA”** para aclarar las vaguedades y ambigüedades del fundamento en comento, por lo que dispone a su letra lo siguiente:

“46/IVAN Retención del 6% al impuesto al valor agregado a que se refiere la fracción IV del artículo 1o-A de la Ley del IVA

El artículo 1o-A, fracción IV de la Ley del IVA señala que están obligadas a retener el impuesto que se les traslade, aquellas personas morales o personas físicas con actividades empresariales que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste, o incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual y dicha disposición específica que la retención se hará por el 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada.

Por su parte, el artículo 5 del CFF menciona que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Sobre el particular, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que tratándose de normas de aplicación estricta es válido, para fines de su interpretación, acudir a diversos métodos, entre los que se encuentra el teleológico o exegético.

En este sentido, aun y cuando en el proceso legislativo que dio origen a la reforma al artículo 1o-A, fracción IV de la Ley del IVA inicialmente se hacía mención a la retención del impuesto respecto de los servicios de subcontratación laboral a que se refiere la Ley Federal del Trabajo, durante la dictaminación efectuada por la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados se eliminó tal referencia y el precepto fue aprobado en esos términos, por lo que, para efectos fiscales, debe tenerse que, los servicios objeto de retención son los que se describen en el citado precepto, es decir, todos aquellos en los que se pone a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que, esté o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, e independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual.

Por lo anterior, cuando una persona moral del Título II o del Título III de la LISR o una persona física con actividad empresarial, en su calidad de contratante, reciba servicios en los que se ponga personal a su disposición, se entiende que habrá retención cuando las funciones de dicho personal sean aprovechados de manera directa por el contratante o por una parte relacionada de éste. Por el contrario, no habrá retención si los servicios prestados corresponden a un servicio en el que el personal del contratista desempeña funciones que son aprovechadas directamente por el propio contratista.”

Del criterio anterior surgen las siguientes preguntas:

- ¿Los servicios objeto de retención son en los que el contratista pone personal a disposición del contratante?
- ¿Habrá retención de IVA cuando las funciones del personal sean aprovechadas directamente por el contratante?
- ¿En el caso en el que la retención del 6% de IVA no se efectúe por los contribuyentes que reciben el servicio, se pondría en riesgo no sólo el acreditamiento del IVA, sino la deducción del servicio para efectos de ISR?

Estas son algunas de las interrogantes a las que le daremos respuesta en el siguiente capítulo. Por ahora, también resulta de suma importancia atender los criterios dictados por el Poder Judicial de la Federación, en relación con la hipótesis de causación del impuesto al valor agregado (IVA), por la prestación de servicios independientes de suministro de personal que adquieran la característica de “subordinación”.

### **3.2 Condiciones normativas que de no cumplirse generan obligaciones del patrón**

Ahora, el siguiente criterio conlleva a que los trabajadores subcontratados tendrán una doble subordinación laboral. Por una parte, con el “patrón subcontratista” (subcontratación laboral) quien los contrata directamente y, por otra, con el “patrón contratante” de los servicios.

Esto es así, toda vez que el legislador maximizó los derechos de los trabajadores sobre el de los patrones. Además, si bien es cierto que la autoridad fiscal no puede definir quién tiene la calidad de patrón o empleador (ya que escapa de sus facultades conferidas por mandato constitucional expreso), tal como se puede apreciar en la siguiente resolución, que a la letra señala:

**VII-CASR-13ME-1 RENTA. PARA LA PROCEDENCIA DE LA DEDUCCIÓN DE UN GASTO DE SUBCONTRATACIÓN LABORAL LA AUTORIDAD FISCAL NO PUEDE RECHAZARLO INVOCANDO EL INCUMPLIMIENTO DE NORMAS LABORALES.** De conformidad con el artículo 31, fracción I, de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente hasta 2013, las deducciones autorizadas, además de cumplir con los requisitos establecidos en otras disposiciones fiscales, deberán ser gastos estrictamente indispensables para los fines de la actividad de la contribuyente y sin los cuales sus metas operativas se verían obstaculizadas a tal grado que se impediría la realización de su objeto social. Por su parte, el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, regula relaciones de orden estrictamente laboral bajo el régimen de subcontratación, estableciendo una serie de supuestos o condiciones

normativas que de no cumplirse, generan obligaciones de patrón para el contratante en materia de trabajo y de seguridad social. Ahora bien, el anterior artículo, es una norma eminentemente laboral, es decir no fiscal; por tanto, la autoridad fiscal no puede calificar, para rechazar una deducción, la naturaleza de patrón del contribuyente, contratante, ya que todo lo correspondiente a la relación de trabajo regulada en el artículo 123 constitucional, es competencia exclusiva de las autoridades laborales, sin que la tributaria pueda unilateralmente determinar si un contribuyente que dedujo un gasto por subcontratación laboral, tiene o no dicha relación de trabajo con las personas que le prestan sus servicios y exigir las retenciones por sueldos y salarios de los trabajadores subcontratados; consecuentemente para determinar si un contribuyente tiene o no derecho a la deducción de gastos por la prestación de servicios que recibió bajo el régimen de subcontratación, basta con probar el cumplimiento de los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

Juicio Contencioso Administrativo Núm. 249 26/14-17-13-7. Resuelto por la Décimo Tercera Sala Regional Metropolitana del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, el 3 de septiembre de 2015, por unanimidad de votos. Magistrado Instructor: Alberto Machuca Aguirre. Secretario: Lic. César Iván Contreras López. R.T.F.J.F.A. Séptima Época. Año VI. No. 56. Marzo 2016. Pág. 802

Por lo anterior, es posible aseverar que:

1. La prestación de servicios de suministro de nómina laboral por una subcontratación laboral, se considerará como una prestación de “servicios independientes” afectos a la tasa del 16% del IVA, en caso de cumplir con los requisitos establecidos por el artículo 15-A de la LFT.
2. Por el contrario, la prestación de servicios de suministro de nómina laboral por una subcontratación laboral se considerará como una prestación de “servicios subordinados”, acorde a lo establecido por el penúltimo párrafo del artículo 14 de la LIVA (y, por tanto, no afecta a la causación del IVA) cuando no cumpla con cualquiera de los requisitos listados por el artículo 15-A de la LFT.

Esta interpretación se da en armonía con lo establecido por el Poder Judicial de la Federación, por medio de la jurisprudencia que a continuación se cita:

**PRESTACIÓN DE SERVICIOS INDEPENDIENTES. PARA DETERMINAR SI LA SUBCONTRATACIÓN DE PERSONAL ACTUALIZA O NO EL SUPUESTO EXCLUYENTE DE ESA FIGURA, GRAVADA POR EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO, PREVISTO EN EL PENÚLTIMO PÁRRAFO DEL ARTÍCULO 14 DE LA LEY**

**RELATIVA, ES NECESARIO ACUDIR AL NUMERAL 15-A DE LA LEY FEDERAL DEL TRABAJO.** La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido jurisprudencialmente que el principio de aplicación estricta de las leyes fiscales, contenido en el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no impide que el intérprete acuda a los diversos métodos que permiten conocer la verdadera intención del legislador, cuando de su análisis literal se genere incertidumbre sobre su significado; ni tampoco constituye un obstáculo para que la ley tributaria se aplique en congruencia con otras que guarden relación con el tema y formen parte del contexto normativo en el que aquélla se encuentra inmerso, siempre que no exista prohibición expresa. De ahí que, como el concepto de “subordinación” previsto en el artículo 14, penúltimo párrafo, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece que no se considera prestación de servicios independientes la que realiza una persona de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, circunstancia que excluye el pago del impuesto relativo, se encuentra estrechamente vinculado con la definición de relación laboral contenida en la Ley Federal del Trabajo, se concluye que para dilucidar en cada caso concreto si la subcontratación de personal encuadra o no en ese supuesto, no sólo resulta permisible, sino incluso necesario, acudir el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, ya que éste fija ciertas condicionantes sin las cuales ese tipo de contratos implica la existencia de una verdadera subordinación del trabajador hacia el contratante, lo cual no puede desconocerse para efectos fiscales, porque podría dar lugar a que una relación laboral quedara comprendida en la actividad de prestación de servicios independientes gravada por el impuesto al valor agregado, con la consiguiente posibilidad de que el contratante acredite el impuesto trasladado por el contratista, pese a que aquella norma lo excluye en forma expresa, siempre y cuando la prestación cumpla con los tres requisitos que señala el numeral aludido de la ley laboral, es decir, que ese tipo de trabajos cumpla con las condiciones de que: a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo; b) Deberá justificarse por su carácter especializado; y c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante. Así, corresponde a la contribuyente acreditar que la contratación de los servicios independientes o subcontratación que refiere el dispositivo 15-A mencionado, se actualizó para poder acreditar la devolución del impuesto que solicita.

PLENO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL TERCER CIRCUITO. Contradicción de tesis 13/2015. Entre las sustentadas por los Tribunales Colegiados Quinto y Cuarto, ambos en Materia Administrativa del Tercer Circuito. 18 de abril de 2016.

Según este criterio, el IVA no debe puede causarse tratándose de un ingreso por salarios de conformidad con el artículo 14 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)

La interpretación anterior trae como consecuencia diversos cuestionamientos:

- Si no se causa el IVA, ¿qué naturaleza tiene el pago que se haya hecho por tal concepto?
- ¿Correspondería a un pago de lo indebido por quien lo trasladó y lo cobró?, ¿lo regresará la autoridad administrativa con actualizaciones y recargos?
- ¿Qué efectos tiene para quien lo pagó?; es decir, ¿el IVA trasladado al contratista es no acreditable y, por tanto, tampoco procede la devolución del saldo que se pudo generar?
- Si el contribuyente no comprueba haber cumplido con los requisitos establecidos por el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, ¿No podrá acreditar el IVA?, Por lo anterior, ¿deberá determinar la procedencia de su acreditamiento y su posible devolución.?

De lo anteriormente expuesto, resulta válido concluir:

- La subcontratación laboral puede facilitar la evasión de prestaciones laborales, de seguridad social y cargas tributarias, entre otras, que corresponden principalmente al empleador, por lo que las reformas fiscales y laborales correspondientes al régimen de subcontratación laboral, tiene como finalidad disminuir este acontecimiento.
- Los servicios objeto de retención son en los que personal a disposición del contratante. Para esto no importa si el personal estará o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, y tampoco importa el nombre que se le dé al contrato.
- Los contribuyentes que decidan emplear esquemas de subcontratación laboral, deberán verificar al momento de su contratación el debido cumplimiento de los requisitos previstos por el artículo 15-A de la LFT, que conllevan la causación del IVA a la tasa del 16%.

Si se hace una interpretación sistemática y contextual de las leyes fiscales no requiere que exista remisión específica de una norma a otra –a menos de que esté prohibido expresamente, máxime que el precepto fiscal se entiende referido a los efectos laborales, pero no excluye ni limita que, para efectos del multicitado artículo 14 de la LIVA, pueda atenderse a los requisitos contenidos en la norma laboral a fin de dilucidar si se configura o no la subordinación, cuya inexistencia es imprescindible para que pueda existir una prestación de servicios independientes.

En conclusión, no se contraviene el principio de aplicación estricta que rige las leyes fiscales, el cual está tutelado por el artículo 5 del CFF.

En opinión del maestro Augusto Fernández Sagardi,<sup>12</sup> señala que la aplicación estricta no es un método de interpretación jurídica, *sino un resultado de la interpretación*. Así, los resultados de la interpretación (literal, gramatical, lógica, histórica, histórico evolutiva, sistemática, teleológica) pueden ser extensivos, estrictos o restrictivos. Es el sentido que el intérprete atribuye a la norma. Así, la interpretación de las normas fiscales admite cualquier método que la hermenéutica jurídica pone al alcance del intérprete, *con la condición de que no dé aplicaciones extensivas o restringidas al precepto*.

Así las cosas, se colige que es totalmente válido, toda vez que a la luz de lo que reza el primer párrafo del artículo 5 del CFF, es necesario interpretar para estar en aptitud de aplicar las disposiciones fiscales, que para el caso que nos ocupa, las normas que establecen elementos esenciales de las contribuciones no deben necesariamente ser interpretadas conforme a la simple literalidad de sus vocablos, sino que pueden ser leídas indagando su significado jurídico, teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que se persiguen, de suerte tal que se tengan los elementos suficientes para poder colegir que la prestación de servicios a través de la figura de la subcontratación sea o no “objeto” de la LIVA.<sup>13</sup>

No hay que perder de vista que el efecto fiscal del impuesto al valor agregado, derivado de una subcontratación laboral, requiere de un análisis en cada caso en particular, por lo anterior, en el siguiente capítulo se contestarán todas las preguntas generadas en este capítulo, a fin de demostrar la correcta aplicación de las disposiciones fiscales.

---

<sup>12</sup> Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado. Dofiscal Thomson Reuters. Tercera edición. Abril 2016, p. 30

<sup>13</sup> Carlos Alberto Burgoa Toledo, “Mitos Fiscales”, ed Thomson Reuters, agosto 2017, p.114

## CAPITULO III. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

### 3.1 Retención 6% de IVA

En este capítulo se responderán las preguntas que se plantearon anteriormente, en primera instancia, referente al criterio normativo emitido por el SAT, solo traslada la confusión de la expresión “poner a disposición” a el “aprovechamiento definitivo”, no dejando claro cuando es que se aprovecha directamente del servicio prestado por personal puesto a disposición.

Al no ser de todo claro el criterio normativo referido, el SAT publicó en su portal las preguntas frecuentes respecto de cómo piensa aplicar lo dispuesto en el numeral 1-A, fracción IV de la LIVA, a saber:

Pregunta	Respuesta
Si mi empresa se dedica a la venta de alimentos y celebró un contrato de servicios de limpieza con una parte relacionada o un tercero independiente. ¿Debo retener el 6% del IVA?	Sí, debe realizarse la retención ya que implica la puesta a disposición de personal que es aprovechado directamente por la empresa contratante, con independencia de que el contratista sea parte relacionada o no.
Si con motivo de mis actividades empresariales como persona física, requiero el mantenimiento preventivo de mis equipos de cómputo y para ello celebró un contrato de servicios con una persona moral donde se pone a mi disposición el personal para realizar dicho mantenimiento. ¿Debo retener el 6% del IVA?	Sí, debe realizarse la retención ya que implica la puesta a disposición de personal, cuyos servicios son aprovechados directamente por la contratante, con independencia de la denominación que se le dé a la obligación contractual, porque dicha contratante es la beneficiaria directa del mantenimiento preventivo del equipo de cómputo
Si mi empresa requiere los servicios de transporte de personal y para ello celebró un contrato de servicios con una empresa que se dedica a ello. ¿Debo retener el 6% del IVA?	Sí, debe efectuarse la retención ya que implica la puesta a disposición de personal, cuyos servicios son aprovechados directamente por la contratante fuera de sus instalaciones, con independencia de la denominación que se le dé a la obligación contractual
Si con motivo de mis actividades empresariales, requiero los servicios de un despacho contable o legal y para ello celebro un contrato de servicios para obtener una opinión contable o legal de mi empresa con una persona moral que implica que su personal realice	No, no se deberá llevarse a cabo la retención puesto que las funciones realizadas por el personal puesto a disposición del contratante <b>no son aprovechadas directamente por este sino por el contratista que las requiere para la elaboración de los</b>



funciones en mis instalaciones. ¿Debo retener el 6% del IVA?	<b>documentos entregables al contratante</b>
Si soy una persona moral que, con motivo de mis actividades, requiero los servicios de un contador o un abogado y para ello celebró un contrato de servicios con dicha persona física. ¿Debo retener el 6% del IVA?	No, no se deberá realizar la retención puesto que en este <b>caso no se pone personal a disposición del contratante.</b> Por otra parte, si el contratante es persona moral que reciba servicios personales independientes como es el caso, se deben retener las dos terceras partes del IVA que le traslade el abogado o contador conforme a lo dispuesto en el inciso a) de la fracción II del artículo 1o-A, de la LIVA

De las preguntas y respuestas emitidas por el SAT, y del análisis a la reforma del impuesto al valor agregado, y la emisión del criterio vinculativo, es válido concluir que los servicios objeto de retención son en los que el contratista pone personal a disposición del contratante, sin importar si el personal estará o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, y tampoco importa el nombre que se le dé al contrato. Entonces, para que un contribuyente esté obligado a hacer la retención debe contar con un servicio en el cual se ponga personal a su disposición. Básicamente, esto significa que la retención del 6% del IVA no aplica para todos los servicios, **sino únicamente aquellos en los que se ponga personal a disposición del cliente.**

De lo anterior, y de una interpretación estricta de la norma, tal como obliga el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, el supuesto sobre el cual habría que retener a las personas morales y físicas que presten un “servicio” pudiera ser mucho más amplio que el de una subcontratación laboral, hasta donde anteriormente lo definía la LFT, ya que al no estar definido que debe entenderse “poner a disposición personal”, pero entendiendo que un servicio invariablemente se presta con personas, y bajo el supuesto de que el servicio puede ser prestado en nuestras instalaciones, las de una parte relacionada e incluso fuera de éstas, entiéndase entonces en cualquier lugar físico, incluidas obviamente las propias instalaciones del prestador del servicio.

Adicionalmente, está el hecho de que el personal con el que se está prestando el servicio no necesariamente debe estar bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, con lo cual se abre entonces un abanico de supuestos objeto de la retención.

<sup>14</sup> <http://omawww.sat.gob.mx/documentossat/Documents/PreguntasFrecuentesArticulo1A.pdf>

Para ilustrar la problemática de definir qué servicios se encuadran en el supuesto jurídico, y serán en consecuencia objeto de retención, y utilizando los elementos anteriormente señalados, por citar algunos ejemplos, pudieran estar los siguientes:

DESCRIPCION DEL SERVICIO	¿Se pone a disposición personal? Una persona ejecuta el servicio	¿EN DÓNDE SE PRESTA EL SERVICIO?			¿El personal está bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante?	Hay que retener el 6% de IVA
		En las instalaciones del contratante	En las instalaciones de una parte relacionada del contratante	Fuera de las 2 anteriores, incluso en las instalaciones del		
Servicio de mantenimiento de instalaciones (pintura, electricidad, jardinería, fumigación)	¿SI?	SI	SI		NO	SI
Servicio de transporte de personal	¿SI?			SI	NO	SI
Servicio de transporte de bienes	¿SI?			SI	NO	SI
Servicios de diseño	¿SI?			SI	NO	SI
Servicios de telemarketing	¿SI?			SI	NO	SI
Servicio de consultoría	¿SI?			SI	NO	SI
Servicio de agentes aduanales	¿SI?			SI	NO	SI
Servicios prestados por comisionistas	¿SI?			SI	NO	SI
Servicios de vigilancia	SI	SI	SI		SI	SI
Servicios de limpieza	SI	SI	SI		SI	SI
Servicios de comedor *	SI	SI	SI		NO	NO

\* En el caso de servicio de comedor no aplica retención en virtud de que el proveedor no presta un servicio, enajena alimentos

Como puede observarse, al no estar definido qué debe entenderse por “pongan a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones”, y al invariablemente requerirse que los servicios sean prestados por personas, se puede llegar a la conclusión de que prácticamente cualquier servicio se encuadra en el supuesto jurídico objeto de la retención, no solamente los que implican una verdadera subcontratación, que quizá en los ejemplos arriba citados, y bajo las condiciones hipotéticas señaladas, serían únicamente los de vigilancia y limpieza, esto en virtud de que el prestador de servicios pone a disposición personal que sí está bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, siendo el resto servicios especializados.

### 3.2 Efectos fiscales en materia de IVA, de no cumplirse los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT.

Como se demostró en el capítulo II, tratándose de subcontratación laboral, de no cumplirse todos los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT, entonces el contratante se considerará patrón; lo que nos lleva a concluir que si uno de los requisitos de las deducciones y del propio artículo 5 de la LIVA el cual indica lo siguiente:

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

...

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracción III del artículo 32 de esta Ley;”

Como lo indica el artículo anterior, uno de los requisitos para el acreditamiento del impuesto al valor agregado es que el contratista le traslade al contratante el IVA en forma expresa y por separado, sin embargo, en nuestro caso, al no proceder el pago de ese impuesto y de considerarse “patrón” al contratante, no procedería la deducibilidad del gasto por los servicios de personal y, en su caso, tendría que cumplir con todas las obligaciones laborales de seguridad social y fiscales de un patrón.

Para acreditar la conclusión anterior, el 29 de abril de 2016 se publicó en el Semanario Judicial de la Federación una tesis en materia de subcontratación laboral cuyo contenido implica serias repercusiones fiscales, independientemente del tema laboral. A continuación, transcribo la tesis en comentario:

**VALOR AGREGADO. LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL DERIVADA DE UN CONTRATO DE PRESTACIÓN DE SERVICIOS NO ESTÁ GRAVADA POR EL IMPUESTO RELATIVO.** Para determinar si las actividades que derivan de un contrato de prestación de servicios celebrado entre dos personas morales, por el cual una proporciona la totalidad de los empleados que la otra necesita para su funcionamiento, constituyen servicios independientes y, por tanto, resultan gravadas por el impuesto al valor agregado, de conformidad con el artículo 14, fracción I, de la ley de esa contribución, debe analizarse la posible actualización de la hipótesis contenida en el penúltimo párrafo de dicho precepto, que dispone: «...no se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración...». En este contexto, al prever ese contrato una subcontratación laboral, debe tenerse presente que la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en el amparo en revisión 244/2015, al analizar el artículo 15-A de la Ley Federal del Trabajo, estableció que en el régimen de la subcontratación, cuyas condiciones son: a) no puede abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares que se desarrollen en el centro de trabajo; b) debe justificarse por el carácter especializado de la actividad a realizar; y, c) no puede comprender tareas iguales o semejantes a las que realizan los trabajadores de la empresa contratante, el trabajador se ubica bajo una doble subordinación: a la empresa que constituye el lugar donde lleva a cabo las tareas encomendadas, a cuyas reglas de organización se sujeta, y a la que lo emplea directamente, con la cual, establece su dependencia contractual, lo que significa que el trabajo que desempeña es subordinado, mediante el pago de una remuneración o salario que se

cubre por conducto de un tercero. En estas condiciones, las erogaciones que se realizan con motivo del citado contrato de prestación de servicios, si bien tienen la apariencia de una contraprestación contractual, en realidad corresponden a una labor subordinada. Por tanto, la subcontratación laboral derivada de ese acuerdo de voluntades no está gravada por el impuesto al valor agregado.

Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito.

Amparo directo 467/2015. 14 de enero de 2016. Mayoría de votos. Disidente: Juan José Rosales Sánchez. Ponente: Jorge Humberto Benítez Pimienta. Secretario: Víctor Manuel López García.

No. de Registro 2011578. Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Décima Época. Libro 29. Tomo III. Tribunales Colegiados de Circuito. Materia administrativa. Tesis aislada. Tesis III.5o. A 15 A (10a.). Abril de 2016. Pág. 2618.

Cabe mencionar que dicho precedente fue objeto de análisis por parte de la Segunda Sala de la Corte, toda vez que se presentó denuncia de contradicción de tesis suscitada entre el Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito y el Quinto Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Tercer Circuito por las revisiones fiscales 61/2015 y al amparo directo 467/2015 respectivamente, en donde se concluyó que era inexistente la contradicción de tesis denunciada, lo cual quedó asentado en el expediente 202/2016 en octubre de 2016.<sup>15</sup>

De un análisis a la tesis transcrita se puede concluir que, en ciertos casos en la prestación de servicios de subcontratación laboral, se considera que existe una doble subordinación: los pagos que realiza la empresa contratante no tienen el carácter de prestación de servicios, sino que corresponden al pago de un servicio personal subordinado, lo que equivale a pagar sueldos y salarios.

En razón de ello, el artículo 14, fracción I de la LIVA establece que la prestación de “servicios independientes”, consistentes en obligaciones de “hacer” que una persona realice a favor de otra (entre las que se encuentran la de subcontratación laboral o subcontratación laboral) son actividades afectas a la aplicación de tasa del 16%. Esto último, a excepción de que entre otros se trate de servicios que se realicen de manera “subordinada”:

“Artículo 14. Para los efectos de esta Ley se considera prestación de servicios independientes:

---

<sup>15</sup> Carlos Alberto Burgoa Toledo, “Mitos Fiscales”, ed Thomson Reuters, agosto 2017, p. 113

- I. La prestación de obligaciones de hacer que realice una persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes. ...

**No se considera prestación de servicios independientes la que se realiza de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración.”**

(Énfasis añadido.)

En razón de lo establecido en el artículo anterior, la Ley de IVA establece que los pagos realizados por salarios no serían gravados con el IVA; por tanto, los pagos de IVA realizados por la empresa contratante de los servicios no serían acreditables, lo que podría originar que tampoco el gasto fuera deducible.

No hay que perder de vista que en el caso en el que se hayan determinado acreditamientos improcedentes, y resulte un impuesto a cargo y la autoridad lo detecte, el contribuyente podrá hacerse acreedor a una multa, por efectuar acreditamientos indebidos, esto de conformidad con el artículo 76 primer y sexto párrafo del Código Fiscal de la Federación el cual indica lo siguiente:

**“Artículo 76.** Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades, se aplicará una multa del 55% al 75% de las contribuciones omitidas.

...

También se aplicarán las multas a que se refiere este precepto, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda. En estos casos las multas se calcularán sobre el monto del beneficio indebido. Lo anterior, sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 70 de este Código.”

Ya vimos el efecto en materia del impuesto al valor agregado en el caso de no cumplirse con los requisitos previstos en el artículo 15-A de la LFT para el contratante, por otro lado, en el caso del contratista, al convertirse en patrón, la ley del IVA en su artículo 14, excluye a los servicios independientes que se realizan de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, lo que a un pago de lo indebido.

El pago de lo indebido se refiere a todas aquellas cantidades que el contribuyente enteró en exceso. Es decir, montos que el particular no adeuda al fisco federal, pero

que se dieron por haber pagado una cantidad mayor. Según la ley correspondiente a la contribución. Así describe este concepto la Tesis 1ª. CCLXX/2012 de la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En este tenor, resulta relevante remitirnos al artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, el cual establece lo siguiente:

**“Artículo 22.-** Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. **Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado;** por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución...

...

El fisco federal **deberá pagar la devolución que proceda actualizada** conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquél en el que la devolución esté a disposición del contribuyente.”

(Énfasis añadido)

Del artículo anterior, se desprende que la autoridad fiscal devolverá el impuesto por pago de lo indebido y esta cantidad deberá estar actualizada. En concordancia al sexto párrafo del artículo 22 del CFF, la devolución se otorgará dentro de los 40 días siguientes a la presentación de la solicitud ante la autoridad fiscal competente, misma que podrá requerir a los contribuyentes, hasta en dos ocasiones, los datos, informes o documentos que considere necesarios relacionados con el proceso de devolución.

Visto todo lo anterior, es de acreditar que con el fin de determinar si las relaciones comerciales con nuestros proveedores y clientes se encuentran incluidas en el supuesto previsto en la fracción IV, del artículo 1-A de la Ley de Impuesto al Valor Agregado, cobra absoluta relevancia determinar quién aprovecha el trabajo realizado por el personal amparado por el contrato correspondiente.

Asimismo, se prueba que la subcontratación laboral cuando una contratista le proporciona la totalidad de los trabajadores a una contratante, estos se ubican bajo una doble subordinación: a la empresa que constituye el lugar donde llevan a cabo las tareas encomendadas, a cuyas reglas de organización se sujetan, y a la que los emplea directamente, con la cual, establece su dependencia contractual, lo que

significa que el trabajo que desempeña es subordinado, mediante el pago de una remuneración o salario que se cubre por conducto de un tercero. En consecuencia, de lo anterior, la subcontratación laboral derivada de ese acuerdo de voluntades no está gravada por el IVA.

Por todo lo anterior, lo más recomendable es verificar y validar los contratos, para dejar en claro si se trata de una prestación de servicios, una intermediación o una subcontratación, y así determinar claramente sus efectos legales y fiscales.

## **BIBLIOGRAFIA**

Bautista Calixto Griselda, "Subcontratación laboral", Comisión Representativa Ante Organismos de Seguridad Social Informa", México

Bolaños Pérez, Alejandro, "El outsourcing en México: Pasado, presente y ¿futuro?", Puntos Finos, México, noviembre 2016

Ríos Granados, Gabriela, El ilícito tributario, en Manual de Derecho Tributario, ed. Porrúa, México, 2005

Carlos Alberto Burgoa Toledo, "Mitos Fiscales", ed Thomson Reuters, agosto 2017

LC. Martínez Gutiérrez, Javier. Subcontratación laboral: aspectos laborales y fiscales, ventajas y desventajas. Ediciones fiscales ISEF

Norman Alonso Amador Rojero, Subcontratación laboral en México ¿Efectiva o elusiva?, Revista Contaduría Pública, número 97, enero 2020.

García Nares Azucena, "La subcontratación laboral en México", Ciudad de México, Instituto Mexicano de Contadores Públicos

Luna López Arturo, Subcontratación de servicios de personal, Revista Contaduría Pública, número 98, febrero 2020, Instituto Mexicano de Contaduría de Contadores Públicos

Boletín de Investigación Comisión Seguridad Social - Sur - Mayo de 2013

Lic. Hugo Valderrábano Sánchez, "Alcances de la responsabilidad solidaria y subsidiaria en la subcontratación de personal", Revista Contaduría Pública, enero 2016, Instituto Mexicano de Contaduría de Contadores Públicos

Orellana, Octavio, El delito de defraudación fiscal Ensayo dogmático jurídico penal, ed. Porrúa, México 2001

David Francisco Camargo Hernández, Evasión Fiscal: un problema a resolver, ed.eumed.net, México, 2005

Código Fiscal de la Federación. Comentado y correlacionado. Dofiscal Thomson Reuters. Tercera edición. Abril 2016

CARLOS E. WEFTE H., Culpabilidad, Infracciones Tributarias Y Delitos Fiscales, Dofiscal Editores, 2018