

REFORMA A LA SUBCONTRATACIÓN. CÓMO ENTENDERLA Y ATENDERLA PARA SU EFECTO FISCAL

C.P.C. JOSÉ COSME RAMÍREZ MEDELLÍN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. y Mtra. Diamantina Perales Flores
PRESIDENTE

C.P.C. y Dra. Laura Grajeda Trejo
VICEPRESIDENTE GENERAL

C.P.C. Dra. Ludivina Leija Rodríguez
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN

C.P.C. y Lic. Héctor Amaya Estrella
VICEPRESIDENTE DE FISCAL

C.P.C. Gerardo Jesús Alvarado Nieto
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Víctor M. Pérez Ruiz
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

LOS COMENTARIOS PROFESIONALES DE ESTE ARTÍCULO SON RESPONSABILIDAD DEL AUTOR, SU INTERPRETACIÓN SOBRE LAS DISPOSICIONES FISCALES PUEDE DIFERIR DE LA EMITIDA POR LA AUTORIDAD FISCAL.

INTEGRANTES DE LA COMISIÓN FISCAL (COFI) DEL IMCP

Aguilar Millán, Federico
Alvarado Nieto, Gerardo Jesús
Amezcuza Gutiérrez, Gustavo
Arellano Godínez, Ricardo
Argüello García, Francisco
Cámara Flores, Víctor Manuel
Cavazos Ortiz, Marcial A.
De Anda Turati, José Antonio
De los Santos Valero, Javier
Erreguerena Albaitero, José Miguel
Eseverri Ahuja, José Ángel
Esquivel Boeta, Alfredo
Franco Gallardo, Juan Manuel
Gallegos Barraza, José Luis
Gómez Caro, Enrique
Hernández Cota, José Paul

Juárez Álvarez, Salvador
Lomelín Martínez, Arturo
Mena Rodríguez, Ricardo Javier
Mendoza Soto, Marco Antonio
Moguel Gloria, Francisco Javier
Navarro Becerra, Raúl
Ortiz Molina, Óscar
Pérez Ruiz, Víctor Manuel
Puga Vértiz, Pablo
Ramírez Medellín, José Cosme
Ríos Peñaranda, Mario Jorge
Sáinz Orantes, Manuel
Sánchez Gutiérrez, Luis Ignacio
Uribe Guerrero, Edson
Zavala Aguilar, Gustavo

REFORMA A LA SUBCONTRATACIÓN. CÓMO ENTENDERLA Y ATENDERLA PARA SU EFECTO FISCAL

C.P.C. JOSÉ COSME RAMÍREZ MEDELLÍN
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

ENTENDIENDO LA REFORMA

El cambio legal a la subcontratación está en marcha. La reforma publicada el pasado mes de abril mediante el cambio a diversas leyes tiene origen laboral, pero sus implicaciones no solo se concentran en ese ámbito, sino que tiene un impacto trascendente en el aspecto fiscal.

A partir del 1 de agosto de este año, el impacto de la reforma laboral a la subcontratación afectará, de manera directa a todos los contribuyentes que tengan personal a su servicio, tanto el contratado directamente en una relación laboral como también el contratado a través de terceros (subcontratación).

Por lo anterior, llamamos su atención para recordarle que deben realizarse las revisiones, en su caso los ajustes necesarios y la definición de las políticas adecuadas para asegurar que cada contribuyente cumple con las medidas necesarias para que las implicaciones de tipo fiscal estén bajo control.

Las principales medidas a tomar según cada tipo de contribuyente son:

- Para quienes venían operando con trabajadores subcontratados, deberán llevar a cabo la sustitución patronal y en su caso, asegurarse de dar cumplimiento a los requisitos para la contratación de servicios especializados.
- Para quienes prestan servicios, definir si se trata de los servicios especializados a que se refiere la reforma en comento y realizar su trámite de inscripción ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) en el padrón del Registro Público de Prestadores de Servicios y Obra Especializada (REPSE) y obtener el registro correspondiente, de no ser así no podrán prestar servicios.
- Todos los contribuyentes que contraten servicios deben revisar el perfil de sus proveedores y el alcance de los servicios contratados, para asegurarse de cumplir con las condiciones necesarias, así como solicitarles en su caso, que ellos también cumplan con los requisitos.

La no observancia de estas condiciones partir del 1 de agosto de 2020, tendrá las siguientes consecuencias:

- No se podrá realizar la deducción fiscal.

- No se podrá efectuar el acreditamiento del Impuesto a la Valor Agregado (IVA).
- Podría incurrirse en infracciones que tenga como consecuencia la imposición de multas.
- En caso de incurrir en actos simulados será considerado como un delito fiscal.

Las medidas mínimas a tomar son:

- Revisar el objeto social y actividad económica de las empresas para ajustarlo a la realidad actual y a lo manifestado al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- Con base en lo anterior revisar el total de los servicios personales con los que cuentan los contribuyentes y definir cuando se trata de relaciones laborales y regularizar todas las formalidades.
- Los que no lo son, determinar si se trata de servicios especializados y en su caso, si ellos ponen su personal a disposición del cliente. De ser así, cumplir los requisitos, asegurándose que los proveedores de servicios especializados cuenten con el Registro ante la STPS.
- Adaptar los contratos de servicios en general en cuanto a su objeto, las obligaciones pactadas y asegurarse de contar con las evidencias físicas que demuestren el cumplimiento de esas obligaciones.

ENTENDIENDO LA REFORMA

Sin embargo, la situación de entender la reforma y atender sus implicaciones no es una tarea fácil. La implementación requiere de tomar decisiones administrativas y definir una política en la contratación de servicios que cumpla con todos los elementos de certeza legal para evitar consecuencias fiscales no deseables.

En este ámbito fiscal reside el principal reto; la reforma a la subcontratación, aunque es de tipo laboral, tiene un origen fiscal que ha sido perseguido por varios años y que busca evitar el menoscabo sufrido por el erario, tanto en la reducción de la recaudación de impuestos a la renta de trabajadores como de aportaciones de seguridad social.

Luego entonces, la reforma, aunque laboral es evidentemente con fines fiscales, lo que lleva a reflexionar en que la atención debe ser con el propósito de llevar a cabo su adaptación a una implementación segura en la vida de todos los contribuyentes. No hay una certeza meridiana en las disposiciones que integran el conjunto de normas reformadas contenidas en el Decreto publicado el 23 de abril de este año, ni en el Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas que presten servicios especializados.

Además de la falta de certeza jurídica de la que carecen las normas que se encuentran en vigor (laborales) y las que están por entrar en vigor (fiscales), la cantidad de cargas administrativas que implican estas reformas para su implementación es cuantiosa. Todos los niveles de contribuyentes tienen el compromiso de implementar cambios relevantes, en los que no sólo habrán de tomar decisiones de interpretación de las normas, sino de elaborar una cantidad importante de cambios en políticas administrativas, métodos de trabajo, cambios a los sistemas de informática contratos con el personal, contratos con proveedores y en los elementos objetivos que demuestren en un momento preciso que la interpretación de la norma es la adecuada.

PROPUESTA DE INTERPRETACIÓN

CUANDO SE TRATA DE TRABAJADORES

- Reconocer y aceptar que es una reforma laboral, sin embargo, lo que se haga o se deje de hacer, sin duda tendrá implicaciones de tipo fiscal.
- Asumir y reformular hacia el interior de los contribuyentes, de manera integral cuál es el objeto social y en congruencia con ello, la actividad económica ante el RFC¹ y ante la Ley del Seguro Social (LSS).
- Con base en los rediseñado en el propósito y razón de ser de los contribuyentes, definir la plantilla de trabajadores que son necesarios para cumplir con dicho objetivo, en el cual deberá atenderse a los perfiles de los puestos, elaborados con base a las necesidades de especialización y de desempeño, para reformular y adaptar con los contratos laborales (individuales y colectivos).
- Lo anterior tendrá como resultados que el conjunto de personas necesarias para llevar a cabo las actividades que cumplen con el objeto social de la entidad económica será reconocido como los trabajadores; es decir, aquellos con los que se estaría entablando una relación laboral, con todas las consecuencias propias de obligaciones derivadas de las Ley Federal del Trabajo, Ley del Seguro Social y Ley del Fondo de Vivienda para los Trabajadores.

CUANDO SE TRATA DE SERVICIOS U OBRA ESPECIALIZADA

- Por otra parte, deberá identificarse aquellas actividades que sean necesarias, incluso indispensables para el correcto y completo desempeño de la entidad económica de que se trate, sin las cuales no sería posible culminar y hacer posible el cumplimiento del objeto social, pero

¹ Revisar artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la Regla 1.9 fracción VI de la Resolución Miscelánea Fiscal 2021 y el artículo 196 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en materia de Afiliación, Clasificación de Empresas, Recaudación y Clasificación.

que funcionan como un complemento con características específicas y que la misma entidad no cuenta con los recursos para llevarlas a cabo. Además, deben ser ejecutadas por personas físicas en un desempeño directo, pero laborando de manera personal o través de otra entidad, ya sea persona física o moral.

- Esas actividades identificadas como necesarias o indispensables del punto anterior tienen como característica fundamental sine qua non, que son ejecutadas directamente por personas físicas, en una labor complementaria y que están dispuestas a participar porque cuentan con las características únicas y diferentes a las de la entidad contratante. Esta participación puede ser de manera temporal o permanente.
- Las actividades para realizar de mera directa por la persona física con características especiales y diferentes, son las que deberán identificarse como las que realizan “servicios u obra especializada” y deberán contar con un Registro ante la STPS para poder ser contratadas y que ese gasto pueda ser considerado con efectos fiscales, además de cumplir con los requisitos propios del artículo 14 de la Ley Federal del Trabajo, que forman parte de lo que se debe de observar para ser consideradas contrataciones legales.
- Aquellos servicios que se puedan identificar fuera de las características anteriores, es decir, todas las demás contrataciones de servicios diferentes no se encuentran en el alcance en esta reforma y por tanto no deberían tener implicaciones fiscales diferentes que cuidar.

CUANDO SE TRATA DE OTROS SERVICIOS NO REGULADOS

- Todos los demás servicios que no cumplan con las características descritas en los dos apartados previos no son materia del alcance de la reforma laboral.
- Este apartado de los servicios no regulados tiene una gran importancia porque justo en este escenario es donde se presenta el mayor riesgo de interpretación. Es decir, es donde los contribuyentes que contratan servicios pueden estar sujetos a una interpretación de la ley en la que les sea exigible que cuenten con el Registro de proveedor de servicios especializados sin estar justificada y que surja de una interpretación de la autoridad con lo que en consecuencia podría ser rechazada la deducción para efectos del impuesto sobre la renta o el acreditamiento del impuesto al valor agregado.

PROPUESTA DE IMPLEMENTACIÓN

A partir de lo antes expuesto es recomendable realizar una clasificación de los servicios que se contratan por parte de los contribuyentes y ubicarlos en los tres grupos posibles, mismos que deberán cumplir con sus requisitos propios para deducción:

TRABAJADORES

- La actividad es desarrollada directamente por una persona física.
- Su actividad se identifica plenamente con la naturaleza del objeto social o actividad económica del contribuyente.
- Ejerce un trabajo subordinado.
- Cuenta con horario, supervisión y entrenamiento acorde al objeto.
- Todo individuo que preste servicio en esta condición debe ser contratado laboralmente y está prohibido subcontratarlo.

PRESTADORES DE SERVICIO U OBRA ESPECIALIZADA

- La actividad es desarrollada por una persona física.
- Su actividad *no* se identifica con el objeto social o actividad económica del contribuyente.
- Sin embargo, sí es una actividad que coadyuva a que el objeto social del contribuyente pueda cumplirse.
- Las características de la actividad que desarrolla no puede realizarlas el contribuyente con su propio personal, debido a falta de entrenamiento, herramientas, equipo, tecnología o capacidades diferentes.
- Para poder realizar este servicio, las personas físicas que lo realizan deben contar de manera sobresaliente con diferente capacitación, certificación, permisos, licencias, equipamiento, herramientas, tecnología, activos, capital social, maquinaria, nivel de riesgos, rango salarial promedio y experiencia, diferentes a las del contribuyente y además deben acreditarlo para poder obtener el Registro ante la STPS.²
- Al ejecutar su trabajo lo realizarán en forma integrada a las actividades del contribuyente, ya sea en sus instalaciones o fuera de ellas, pero complementando con su trabajo las actividades mismas del contratante o facilitando con su labor el cumplimiento de su objeto.
- La labor integrada de este grupo de personas que prestan servicios especializados con las actividades del contribuyente es un aspecto representativo de los servicios especializados, de tal manera que, en la visión de la autoridad laboral también impone como parte de la obligación de los prestadores de servicios especializados que al obtener su registro, estarán obligadas a identificar plenamente a sus trabajadores mediante la imagen, nombre, gafete o código de

² Apartado 3 del artículo Octavo del Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general de la STPS.

identidad que vincule a dichos trabajadores con la empresa que presta el servicio especializado o ejecuta la obra especializada *durante el desarrollo de sus labores en las instalaciones de la empresa que contrata sus servicios.*³

- El anterior requisito, provee al contribuyente un aspecto crucial a considerar; la visión de la autoridad es que el personal del servicio especializado debe ser aquel que desarrolla sus actividades “conviviendo” con el desarrollo de actividades del personal propio del contribuyente contratante, por lo tanto, este elemento es un diferenciador que estamos obligados a considerar.
- Asimismo, el Acuerdo ya múltiplemente citado, describe en su Artículo Primero que las reglas que se emiten son aplicables para quienes ejecuten servicios u obras especializadas *y que para ello proporcionen o pongan a disposición trabajadores propios en beneficio de otra persona.* Lo que implica la convivencia de trabajadores en un mismo establecimiento o en áreas u actividades comunes o complementarias que hace concluir en la naturaleza laboral de la reforma.

PRESTADORES DE OTROS SERVICIOS

- La ausencia de cualquiera de las características antes explicadas hace pensar que no le es aplicable la reforma a la Subcontratación.
- Cualquier otra relación contractual de servicios deberá ser entendida como una relación no laboral, sino comercial o civil.
- En la medida que las demás contrataciones de servicios puedan ser identificadas de manera puntual con el tipo de objeto o propósito que las justifica y con la descripción de las obligaciones que están obligadas a ejecutar para su cumplimiento, podrán contribuir a establecer la evidencia de que no le son aplicables los requisitos de subcontratación de servicios u obra especializada para deducibilidad y acreditamiento.
- No debemos olvidar que la Ley del Impuesto sobre la Renta y la del Valor Agregado, establecen en sus artículos 27 fracción V y 5 fracción II respectivamente, requisitos específicos adicionales para que las erogaciones sean deducibles y el impuesto acreditable.
- En lo posible, la preparación de un contrato en el que se expliquen la forma de cumplir con la obligación contratada se denote la ausencia de intervención del factor personal en la ejecución de actividades en las instalaciones del contratante, o en actividades que se entienda estar a disposición, será un mecanismo que releve del cumplimiento de los requisitos.

³ Artículo Décimo Séptimo del Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general de la STPS.

OBLIGACIONES DE LOS PRESTADORES DE SERVICIOS U OBRA ESPECIALIZADA

- Deberán llevar a cabo su registro en el padrón mediante la plataforma <http://repse.stps.gob.mx> aportando una cantidad importante de documentos y datos, además de estar al corriente en sus obligaciones fiscales ante el SAT, IMSS e INFONAVIT.
- Presentar avisos cuatrimestrales respecto de los contratos de servicios prestados.
- Proporcionar a sus clientes la información necesaria relacionada con el cumplimiento mensual de pagos de nómina, de impuestos y de contribuciones.

CONCLUSIÓN

Es una reforma compleja en la interpretación de su alcance, “donde pagan justos por pecadores”, dice el refrán.

Es bien sabido que la subcontratación dejó de ser una forma de hacer negocios y de estructurar un modelo de trabajo en la que se aprovechen las aptitudes de las entidades económicas en beneficio de una productividad conjunta y de realizar una integración de especialidades, facilitando a los inversionistas la forma de estructurar un negocio y permitir que los diferentes sectores de la industria aporten su tecnología y su adiestramiento en beneficio de un bien común y más bien se convirtió en el modelo para erosionar la base de tributación de los trabajadores y de la seguridad social, en beneficio del ahorro de contribuyentes que tergiversó el propósito de la subcontratación.

La subcontratación pues, no es una renta de esos trabajadores que deberían ser propios y que la única razón de practicarla es reducir las cargas en el pago de contribuciones.

Sin embargo, el contribuyente que sí realiza actividades u obras especializadas y que siempre las ha hecho, aquel que tiene inversión propia, tecnología, personal y capacitación especial, desarrollando su trabajo de manera correcta, ahora podría verse en la necesidad de cumplir con una carga administrativa excesiva a fin de cumplir con reglas adicionales, siendo que estás lo que buscan es inhibir la actividad de quienes han contribuido a la omisión tributos.

Esta Reforma es entendida como la respuesta menos eficiente de las autoridades, que suple una deficiencia crónica y evidente en el seguimiento de una de sus responsabilidades que es la de determinar el incumplimiento de obligaciones y pago de contribuciones y en su lugar, se emiten reglas indiscriminadas con afectación de la planta productiva.

La interpretación de las autoridades fiscales es factor de preocupación, por las consecuencias que pueden derivar para los contribuyentes, por el factor cada vez más común de perjuicio y de tendencia a que su actuación no sea en función a lo mayor beneficio otorgue al gobernado (contribuyente).