



---

---

## “Aspectos Fiscales de la Reforma Laboral a la Subcontratación”

---

---

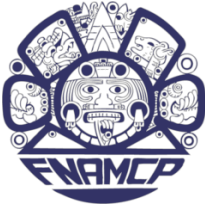
**C.P.C., M.I. y Abogado  
Felipe de Jesús Arias  
Rivas  
Presidente Consejo  
Directivo**

**C.P.C. y M.I. Celia  
Edith Vélez Gómez  
Vicepresidente  
General**

**C.P.C. y M.I. Javier  
Pérez López  
Vicepresidente  
de Calidad**

**C.P.C. Heliodoro  
Alberto Reynoso  
Mendoza  
Vicepresidente de  
Asuntos Fiscales**

**“Por una contaduría  
Pública con Excelencia  
y Nacionalista”**



ccpudg@ccpudg.org.mx  
[www.ccpudg.org.mx](http://www.ccpudg.org.mx)

### INTRODUCCIÓN

El 23 de abril de 2021 se publicó en el Diario Oficial de la Federación el **DECRETO** por el que se reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B) del Artículo 123 Constitucional; y de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Subcontratación Laboral, el cual tiene como su génesis la iniciativa enviada por el Ejecutivo Federal a la Cámara de Diputados, y publicada en la Gaceta Parlamentaria de dicho órgano legislativo el 12 de noviembre de 2020, bajo el número 5651-I.

De acuerdo con su exposición de motivos, y en lo que se refiere al ámbito fiscal, estas modificaciones responden a la necesidad de neutralizar e inhibir algunas prácticas indebidas que se traducían en modelos de evasión y elusión fiscal, por lo que el Legislador Federal optó por generar un nuevo sistema normativo que, y articulado con las leyes laborales y de seguridad social, se inserta en el Código Fiscal de la Federación, la Ley del impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, mismo que entrará en vigor el 01 de agosto de 2021.

### MARCO NORMATIVO

Código Fiscal de la Federación (CFF)  
Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR)  
Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA)  
Decreto de Reforma del 23 de abril de 2021

### DESARROLLO

Si bien es cierto que la denominada reforma laboral tiene como finalidad salvaguardar los derechos laborales que son vulnerados por la implementación de esquemas de subcontratación, también lo es que esta reforma tiene una justificación relevante en lo señalado en la exposición de motivos al indicar:

*“Se ha identificado que las actividades delictivas por defraudación fiscal -a través de la figura de la subcontratación- se han vuelto una práctica común en México,*

*la cual está ocasionando una disminución extraordinaria en la recaudación de recursos en el país*<sup>1</sup>.

Por lo tanto, se puede apreciar que el aspecto fiscal no es precisamente un tema secundario. Por ello, no obstante que la bandera de dicha reforma es en el ámbito laboral, en el presente boletín no se abordará dicho aspecto, sino que será limitado a lo concerniente al aspecto fiscal, es decir, a las reformas a las normas tributarias.

Así las cosas, en tratándose del tema que nos ocupa, para efectos de dar cumplimiento a la nueva regulación normativa y/o evitar problemas con las autoridades fiscales, no se deben de perder de vista los siguientes conceptos, los cuales son ejes rectores de la reforma:

- Objeto social.
- Actividad preponderante.
- Autorización de la Secretaría de Trabajo y Previsión Social (STPS).
- Formalización de contrato objeto de los servicios o las obras a ejecutar.
- Estar al corriente de las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.
- Padrón de prestadoras de servicios especializados.

En este orden de ideas, fue reformado el CFF mediante adición del artículo 15-D que la letra dispone:

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

Cabe resaltar que la limitante para la deducción o el acreditamiento estriba en que las actividades por subcontratación de personal que se pudiera realizar por los contribuyentes no deben de corresponder al objeto social ni a la actividad económica preponderante de los mismos; continuando con dicho artículo, en su segundo párrafo, se indica:

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

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

Es decir, no obstante que las actividades pudieran ser diversas al objeto social y la actividad económica del contribuyente, si se da alguno de los supuestos de las dos fracciones arriba transcritas, no tendrán efectos fiscales los pagos correspondientes; sin embargo, pareciera que la fracción segunda es un pleonasma toda vez que en el primer párrafo señala como prohibición que se relacione con la actividad económica y en la fracción segunda a la actividad preponderante, así que cada contribuyente lo deberá de analizar.

Continúa señalándose que sí se podrán dar efectos fiscales a las erogaciones por subcontratación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas, con las limitantes que previamente se han mencionado, pero cumpliendo además con los siguientes requisitos:

---

<sup>1</sup> Gaceta Parlamentaria Número 5651-I, Cámara de Diputados XLIV Legislatura

- Que el contratista cuente con registro de la STPS; y
- Cumplir con los requisitos establecidos en la LISR y LIVA.

En esta misma norma fiscal (CFF), para garantizar que las contribuciones retenidas a los trabajadores sean enteradas a la Tesorería de la Federación se añaden como responsables solidarios de dichos pagos a las personas físicas y morales que contraten obras de las señaladas en el artículo 15-D de la misma norma, esto es, ya sea que sí tengan efectos fiscales o que no los tengan.

Así mismo, y con un afán de inhibir la subcontratación, se añade al artículo 75 el inciso h) a la fracción II considerando y como agravante de infracciones fiscales, el hecho de realizar la deducción para efectos del impuesto sobre la renta (ISR) o acreditamiento para efectos del impuesto al valor agregado (IVA) cuando se realice en contravención a lo preceptuado a las leyes correspondientes a dicho tributos.

En materia de infracciones, se añade la fracción XLI al artículo 82, para efectos de establecer el importe de las multas a los contratistas que incumplan con la entrega a los contratantes de los comprobantes de que han dado cumplimiento a las disposiciones laborales y fiscales, las cuales van desde \$ 150,000.00 hasta \$ 300,000.00 por cada obligación no cumplida, dicha conducta infractora fue añadida mediante la fracción XLV al artículo 81 del CFF. Según el artículo 22 de nuestra Carta Magna está prohibida la multa excesiva, sin embargo, en la exposición de motivos se señala que esto de alguna forma no es inconstitucional, al señalar:

*“la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reconocido que pueden imponerse sanciones más altas en los casos en el bien jurídico tutelado sea de mayor importancia”*

Por lo que se puede interpretar que el Ejecutivo Federal al enviar la iniciativa de reforma la considera blindada.

Finalmente, en cuanto al CFF, se adiciona al artículo 108 el inciso i) para tipificar como defraudación fiscal calificada:

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

Esto, según la propia exposición de motivos, en congruencia con la llamada “reforma penal/fiscal” que entró en vigor el 1ro. de enero de 2020.

Respecto a la LISR, para efectos de que sean deducibles los pagos realizados por las contraprestaciones por la subcontratación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas se añaden los requisitos en un tercer párrafo a la fracción V del artículo 27, relativos a que el contratante deberá de verificar que el contratista:

- Cuente con registro ante la STPS; y
- Obtenga del contratista:
  - Copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios a los trabajadores.
  - Recibo de pago bancario de las retenciones de impuestos efectuadas a los trabajadores.
  - Recibo de pago bancario de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.
  - Recibo de pago bancario de las aportaciones al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.

Por lo tanto, el contratista estará obligado a entregar los comprobantes e información anterior, so pena de ser sancionado según lo señala la añadida fracción XLI al artículo 82 del CFF.

En congruencia con el añadido artículo 15-D al CFF, se adicionó al artículo 28 de la LISR, la fracción XXXIII, para establecer que no serán deducibles los pagos realizados por la subcontratación prohibida en términos de la ley adjetiva y la Ley Federal del Trabajo.

En materia de la LIVA, como antecedente recordemos que en la iniciativa de reforma de la LIVA para 2020 se proponía una retención por la subcontratación de personal, sin embargo, durante el proceso legislativo fue modificado, dejando de ser privativo de la subcontratación de personal, ampliándose la obligación a la prestación de servicios con disposición de personal; por lo tanto, y en armonía con la reforma al CFF, es que se reformó también la LIVA, primero derogando la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA (a partir del 1ro. de agosto de 2021), que obligaba a retener el 6% del impuesto al valor agregado cuando se recibieran servicios a través de poner a disposición del contribuyente personal del contratante, toda vez que dicha disposición no tendría razón de ser en virtud de que si el contratante no recaba los comprobantes de que el contratista ha cumplido con sus obligaciones fiscales no podrá acreditar el IVA; así mismo, se añade un tercer párrafo al artículo 4º. de la LIVA para señalar expresamente que no será acreditable el impuesto que se traslade por las contraprestaciones pagadas por la subcontratación en términos de los primeros dos párrafos del artículo 15-D del CFF, es decir, la subcontratación prohibida.

Finalmente se añaden algunos requisitos para el acreditamiento del IVA pagado en la subcontratación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas, a través de la adición de un segundo párrafo a la fracción II del artículo 5, para lo cual el contratante deberá verificar que el contratista:

- Cuente con el registro ante la STPS.
- Obtenga copia de la declaración de IVA y acuse de pago.

El contratista está obligado a entregar la documentación a más tardar el último día del mes siguiente. El contratante que no recabe la documentación deberá presentar declaración complementaria disminuyendo los montos que hubiera acreditado.

## **CONCLUSIÓN**

Como se podrá observar la tan llamada reforma laboral tiene un trasfondo recaudatorio mediante la negación de deducciones, acreditamiento, la responsabilidad solidaria del contratante, así como de las multas por incumplimiento y la coacción ejercida mediante la tipicidad de delincuencia organizada a la conducta de utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas.

Se recomienda realizar un análisis acucioso a las actas de las sociedades que tengan necesidad de contratar servicios especializados a fin de verificar que las actividades contratadas no correspondan al objeto social ni a su actividad preponderante, con la finalidad de evitar contingencias fiscales o posiblemente penales.

## **ACLARACIÓN**

El contenido del presente estudio corresponde ilustrativamente a la opinión de los miembros de la Comisión Fiscal del Colegio de Contadores Públicos Universidad de Guadalajara, A. C. y su objetivo es única y exclusivamente el dar a conocer al lector dicha opinión, sin que con ella se pretenda orientar, influir o bien coadyuvar en forma alguna con el interés particular del interesado.

## **ELABORADO POR LA COMISIÓN FISCAL:**

<b>PRESIDENTE:</b>	C.P.C. RAMÓN MACÍAS REYNOSO
<b>VICEPRESIDENTE:</b>	C.P.C. HELIODORO ALBERTO REYNOSO MENDOZA
<b>SECRETARIO:</b>	L.C.P. Y ABOGADO DAVID EMMANUEL SEPULVEDA PORTILLO
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO FELIPE DE JESÚS ARIAS RIVAS
	C.P.C. Y M.I. JAVIER PÉREZ LÓPEZ
	C.P.C., M.I. Y ABOGADO OLIVER MURILLO Y GARCÍA
	C.P.C. Y M.I. CELIA EDITH VELEZ GÓMEZ
	C.P.C. MARIA DE LOURDES DE LA CRUZ PÉREZ
	L.D. ALEJANDRO IVAN RODRIGUEZ MANZANO

Doctor en Fiscal JUAN CARLOS DE OBESO ORENDAIN.

Usted puede consultar éste y otros boletines en: <http://ccpudg.org.mx/servicios/boletines-fiscales/>