

Reforma Laboral: ¿Aplicable en *outsourcing* con el extranjero?



78

Con la entrada en vigor de la reforma en materia de subcontratación laboral quedaron diversas dudas sobre su ámbito de aplicación en ciertos casos, como en las operaciones bajo las cuales algunas empresas, con el objetivo de ofrecer servicios que requieren de particulares capacidades o habilidades y con la finalidad de distinguirse entre la competencia, traen al país “personal especializado” a través de contratos de asignación (*outsourcing*) celebrados con entidades/proveedores residentes en el extranjero, mejor conocidos como “asignados internacionales”. Por ello, es necesario analizar si la Reforma Laboral también tiene el alcance para prohibir y sancionar este tipo de supuestos, o si fiscalmente existe alguna implicación la cual pueda generar un riesgo, como pudiera ser la no deducción para las empresas en México que contratan esos servicios

GARRIDO  LICONA.
Y ASOCIADOS S.C.

L.C.P. Jesús Antonio
García Romo, Socio del
Área Fiscal de Garrido
Licona y Asociados



L.C. Juan Pablo Garduño
Vilchis, Asociado del
Área Fiscal de Garrido
Licona y Asociados

INTRODUCCIÓN

La Reforma Laboral puede llegar a tornarse confusa y complicada para quienes, a la fecha, siguen analizando si sus operaciones pudieran correr el riesgo de ser consideradas como servicios de “subcontratación prohibida” y, por tanto, deban cambiar en general la manera de hacer negocios.

Tal es el caso de aquellas empresas que, para ofrecer servicios con ciertas características, y con la finalidad de distinguirse entre la competencia, traen a nuestro país “personal especializado” utilizando para ello contratos de *outsourcing* celebrados con entidades/proveedores residentes en el extranjero.

Esas empresas se encuentran hoy en día en incertidumbre jurídica, pues de la lectura a las nuevas disposiciones introducidas a la Ley Federal del Trabajo (LFT) o las reglas dadas a conocer por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), no resulta sencillo entrever si el alcance de la Reforma Laboral le es aplicable a las operaciones que se efectúen con residentes en el extranjero, mediante las cuales estos provean o pongan a disposición empleados en favor de empresas residentes en el país a través de contratos de *outsourcing*.

Lo anterior es una de las tantas dudas e inquietudes que han surgido por parte de empresas de distintos sectores desde la entrada en vigor de la Reforma Laboral el pasado 24 de abril, las cuales en los últimos meses se han visto incrementadas a raíz de los pronunciamientos y comunicados dados a conocer públicamente, que no han facilitado del todo el entendimiento y aplicación de las nuevas disposiciones laborales y fiscales.

Por lo anterior, en esta colaboración se abordará el tema y se hará un breve análisis de las nuevas disposiciones introducidas tanto en materia laboral como fiscal, con la finalidad de conocer si aquellas operaciones realizadas entre residentes de México y residentes en el extranjero se encuentran dentro del alcance de la Reforma Laboral, y qué consecuencias fiscales pudieran traer.

EXPOSICIÓN DE MOTIVOS DE LA REFORMA LABORAL

La exposición de motivos de la Reforma Laboral en materia de subcontratación inicia señalando que las modificaciones no fueron lo suficientemente eficaces para frenar los abusos perpetrados por los patrones y que, en consecuencia, se generaron las siguientes problemáticas, entre otras, a saber:

- Abusos laborales y fiscales en detrimento de los derechos de los trabajadores y el daño a las finanzas públicas.
- Precarización del empleo.
- Prácticas de elusión tanto en materia fiscal como de seguridad social.
- Afectación en materia de previsión social.
- Imposibilidad de que los trabajadores tengan una jubilación digna.
- Cotizaciones de trabajadores con salarios menores a los que realmente perciben.
- Afectación en el reparto de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU).

Por lo anterior, la propuesta dada a conocer por el Ejecutivo Federal el 12 de noviembre de 2020 –y publicada el 23 de abril de este año en el DOF– tiene como objetivo erradicar del mapa a la subcontratación laboral, buscando con ello salvaguardar en todo momento tanto los derechos laborales y de seguridad social de las personas trabajadoras como las finanzas públicas.

De ahí que la subcontratación laboral solamente sea permitida tratándose de servicios u obras especializados, cuando no forme parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos.

Con ello lo que se busca es que las empresas cuenten con su propio personal para realizar su objeto social y su actividad preponderante, y garantizar el cumplimiento de los objetivos señalados previamente.

Bajo ese contexto, de primera intención puede ser permisible identificar que los fines que se pretenden lograr con esta nueva Reforma Laboral **corresponden a propósitos de índole nacional** (es decir,

cuidar los derechos de los trabajadores y las finanzas públicas), por lo que llegado a este punto, se podría decir que esta regiría a las relaciones contractuales entre contratantes y contratistas residentes en el país.

Aunando a lo anterior, también es importante resaltar que existe una omisión en el texto de la exposición de motivos de esa Reforma Laboral, y es que **no hace alusión a la subcontratación laboral que pudiera darse con contratistas residentes en el extranjero**, lo cual pudiera deberse a que esas personas, en su calidad de patrón, no se encuentran obligadas a pagar al fisco mexicano impuestos y cuotas de seguridad social derivadas de la relación laboral que tengan con sus trabajadores residentes en el país.

ÁMBITO DE VALIDEZ LABORAL

Resulta relevante señalar que la LFT es de observancia general en toda la República, y rige las relaciones de trabajo señaladas en el artículo 123, apartado A, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM). Esto quiere decir, que esa norma regula las relaciones laborales entre patrones y trabajadores en nuestro país.

En tal virtud, la relación laboral que exista entre un contratista con sus empleados –cuando ambos sean residentes en el extranjero– no estaría regulada con disposiciones laborales mexicanas, pues tal relación se encontraría bajo el ámbito de la legislación aplicable al país de residencia de esas personas.

De tal suerte, que los contratistas residentes en el extranjero pudieran prestar servicios de *outsourcing* a personas residentes en México (es decir, los empleados del contratista se trasladarían a nuestro país temporalmente para estar a disposición del contratante mexicano), aun cuando los mismos incluyan el objeto social o la actividad económica preponderante de la contratante mexicana, pues las disposiciones relativas a la subcontratación laboral, en principio, no les serían aplicables.

No obstante, las sanciones que establece la LFT pudieran recaer en el contratante, pues esa persona podría hacerse acreedora a una multa que va de dos mil a 50 mil veces el valor diario de la Unidad de

Medida y Actualización (UMA), pues se estaría beneficiando de servicios de subcontratación laboral que –como ya se citó– la LFT prohíbe, y eventualmente pudiera trascender al ámbito penal.

Es importante tener en cuenta que aun cuando los servicios que ofrezcan contratistas residentes en el extranjero en favor de contratantes residentes en el país sean considerados “especializados”, se encontrarían con una imposibilidad práctica de cumplir con los requisitos para ser dotados de tal característica –y obtener el registro ante la STPS–, además del hecho de que no tendrían por qué cumplirlos.

Con base en lo anterior, pudiera haber elementos suficientes como para concluir que esta Reforma Laboral no limitaría la posibilidad de efectuar ese tipo de operaciones con residentes en el extranjero, desde la perspectiva laboral.

ÁMBITO DE VALIDEZ FISCAL

En otro orden de ideas, como parte de la multicitada Reforma Laboral, se introdujeron también nuevas disposiciones fiscales. Así, en el Código Fiscal de la Federación (CFF) se pretende inhibir el uso de esquemas de subcontratación de personal o disposición de este último, estableciendo para ello que no se darán efectos fiscales a los pagos o contraprestaciones realizados por tales esquemas, tal y como se menciona a continuación:

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

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.

...

(Énfasis añadido.)

En el primer párrafo de este artículo se destaca el concepto de subcontratación laboral contemplado en la LFT, de tal manera que no tendrán efectos fiscales (deducción o acreditamiento) los pagos realizados por esa figura.

No obstante –como se expuso en los apartados anteriores– este primer párrafo solamente sería aplicable a operaciones efectuadas entre residentes en el país.

Sin embargo, pareciera que en un afán de evitar cualquier mecanismo mediante el cual las empresas en México puedan disponer de personal a través de contratos distintos al de la subcontratación laboral –como pudiera ser el celebrar contratos de *outsourcing* con residentes en el extranjero–, el legislador introdujo dos supuestos que serían exclusivos de la materia fiscal –al no estar contemplados estos en la legislación laboral– en el mismo artículo 15-D del CFF, los cuales se mencionan en el segundo párrafo del propio numeral analizado, de la siguiente manera:

1. Que el personal puesto a disposición por parte del contratista previamente haya sido empleado de la empresa contratante.

2. Que el personal puesto a disposición por parte del contratante abarque actividades preponderantes del contratista.

Se destaca lo señalado por el último numeral, pues hace extensiva la prohibición de poder subcontratar personal, incluso con extranjeros, al no establecer la residencia fiscal de los sujetos mencionados en la misma.

En otras palabras, eso conllevaría a que en operaciones en donde residentes en el extranjero pongan a disposición personal (que no necesariamente

...no se le deberán dar efectos fiscales a los pagos que se efectúen a residentes en el extranjero por servicios de subcontratación laboral, en los casos en los cuales el personal de estos últimos abarque las actividades preponderantes de la contratante, con independencia de que esas operaciones en principio no sean afectadas por las disposiciones de la LFT.

sea subcontratación laboral) a favor de una persona en territorio nacional, puedan estar sujetas al alcance del segundo párrafo, fracción II, del artículo 15-D del CFF.

Desde luego, la premisa en comentario se encuentra supeditada a que los trabajadores de la contratista abarquen la actividad preponderante de la contratante, es decir, por aquella de la cual obtenga la mayor cantidad de ingresos.

Por lo anterior, sería válido concluir que no se le deberán dar efectos fiscales a los pagos que se efectúen a residentes en el extranjero por servicios de subcontratación laboral, en los casos en los cuales el personal de estos últimos abarque las actividades preponderantes de la contratante, con independencia de que esas operaciones en principio no sean afectadas por las disposiciones de la LFT.

Esto se robustece con lo previsto en la exposición de motivos, correspondiente al cambio propuesto al CFF, el cual establece lo siguiente:

...

En ese sentido, es indispensable definir en materia fiscal que los esquemas legales de contratación de personal son aquellos que consisten en la prestación de servicios especializados y ejecución de obras que involucran disposición de personal, pero que las actividades de estos no tienen un aprovechamiento directo en la actividad principal del contratante de los servicios.

Por el contrario, debe entenderse que los esquemas agresivos son aquellos en los que existe subcontratación de personal y su contratación tiene como finalidad proveer los trabajadores para llevar a cabo el objeto social o la actividad económica preponderante con calidad de contratante.

*Por lo tanto, se propone establecer que, de manera general, no se considerarán que son estrictamente indispensables y no podrá tener efectos fiscales los pagos o contraprestaciones que se haya realizado con motivo de la subcontratación de personal, así como cuando los trabajadores que el contratista proporcione o ponga a disposición del contratante, originalmente hayan sido trabajadores de este último y hubieran sido transferidos al contratista, mediante cualquier figura jurídica, **y cuando los trabajadores que provea o ponga a disposición del contratista abarquen la totalidad de las actividades preponderantes del contratante.***

(Énfasis añadido.)

En ese sentido, las personas que al día de hoy tengan celebrados contratos de subcontratación de personal con residentes en el extranjero, los cuales actualicen lo dispuesto por el párrafo segundo, fracción II, del artículo 15-D del CFF, tendrían que considerar los pagos que efectúen como no deducibles en materia del impuesto sobre la renta (ISR) a partir del 1 de septiembre de 2021, fecha de entrada en vigor de las disposiciones fiscales.

Por su parte, al considerarse como no deducibles los pagos en cuestión, consecuentemente el impuesto al valor agregado (IVA) no será acreditable. Lo que resultaría en que el efecto del IVA virtual se vea viciado al no poder ejercer el acreditamiento del gravamen en el mismo mes en el que se efectuó la importación de los servicios.

Esto ocasionaría que los contribuyentes deban pagar el IVA que causen por la importación de tales servicios.

CONCLUSIÓN

Pese a que existe la incertidumbre respecto de la aplicabilidad a los prestadores de servicios extranjeros de las normas laborales establecidas en la LFT, en relación con la subcontratación, resulta evidente que la norma fiscal busca inhibir esquemas o mecanismos de abuso que perjudiquen en cierta medida los derechos laborales de los trabajadores, cuyo servicio es aprovechado en la prestación de los servicios, para lo cual determina implicaciones aplicables para la parte contratante del servicio residente en México, la cual al verse imposibilitada a deducir o acreditar el pago por la contratación de estos servicios, inhibiría utilizar ese tipo de mecanismos.

Lo anterior, toda vez que las consecuencias por reconocer los efectos fiscales de los pagos por esquemas simulados o de abuso, tendentes a la subcontratación de personal, pueden conllevar la comisión de delitos fiscales cuyas sanciones pudieran trascender hasta la privación de la libertad.

Finalmente, queda abierta la duda respecto del alcance que tendría la LFT, en cuanto a la contratación de servicios especializados (distintos del objeto social) con proveedores residentes en el extranjero.

Ello, dado que los requisitos tales como la obligación de contar con el Registro de Prestadoras de Servicios Especializados u Obras Especializadas (Repse), por ejemplo, en principio no procederían, puesto que la LFT no puede aplicarse de manera extraterritorial. •