

Dr. Carlos A. Burgoa Toledo

# Reforma a la Subcontratación Laboral

*Outsourcing*

A hand holding a red marker is shown underlining the word "Outsourcing" written in a cursive font. The hand is positioned at the bottom right of the page, with the marker tip touching the end of the word. A thick red line extends from the left side of the page to the end of the word, underlining it.

# I

## REFORMA A LA SUBCONTRATACIÓN LABORAL

### 1.1. Antecedentes

En forma contemporánea al estudio de la reforma fiscal para 2021, se conoció el proyecto de reforma a la Ley Federal del Trabajo (LFT), Ley del Seguro Social (LSS), Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), Código Fiscal de la Federación (CFF), Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) y Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), a fin de modificar drásticamente el esquema de subcontratación laboral, buscando de hecho eliminarlo en todos sus extremos y crear una nueva dinámica, tajante totalmente, pues, más allá de robustecer las facultades de las autoridades o, incluso, incrementar las sanciones ya existentes o cualquier otra similar, se enfoca a desaparecer totalmente la posibilidad de llevar a cabo la subcontratación laboral como actividad económica en el país, pasando de ser una actividad permitida a ser algo prohibido, a la par que se erige como un ilícito con sanciones correspondientes, lo cual, discurre igualmente en seguridad social sin puntos de excepción, cayendo en el extremo opuesto de hacer de este contrato algo indebido, inapropiado, ilegal e ilícito, como un extremo normativo criticado en varios sentidos, tanto como una denotación de la incompetencia práctica de las autoridades para combatir los esquemas agresivos al haber rebasado no sólo el texto legal, sino las acciones mismas de las autoridades de la materia, a la par que ha sido considerada una medida extrema, lo que algunos piensan que es intencional, en la lógica de que después de un debate bicameral, bajo diversas atenuaciones, la norma pueda quedar menos agresiva, quizá al punto que en verdad se quiere desde inicio (como sucede en toda negociación cuando el precio se eleva para que al final quede en el valor que inicialmente se tenía en mente).

Llamaba la atención que el presidente decía en sus “mañaneras”, que los esquemas de subcontratación laboral (mal llamados *outsourcing*), eran

indebidos porque –ponía como ejemplo–, las personas contratadas por una empresa las pasaban a otra en diciembre para volverlas a recontractar en enero y así evitar el pago de aguinaldo y demás prestaciones similares, lo cual, denotó poco conocimiento –o comentario inocente– de todo el daño que en verdad generan los esquemas agresivos de subcontratación laboral; sin embargo, pasó por alto en su comentario y aviso de que emitiría una ley (cuando en realidad sólo se propuso reformas a la ley, mas no una nueva), que algunos esquemas son agresivos, pero algunos otros son reales y tienen un fondo de administración de empresas en donde verdaderamente es útil y funciona la subcontratación laboral. No todos piensan como el empresario agresivo mexicano y no todas las empresas en México son exclusivamente de mexicanos, pues, igualmente, se encuentra la inversión extranjera, quienes con su propia inercia de negocios, es evidente que no se hacen millonarios con el uso de la subcontratación, amén que muchas empresas transnacionales cuentan con código de ética para evitar la corrupción en el país, como he tenido oportunidad de corroborar en la práctica profesional.

Las grandes empresas internacionales no se hicieron grandes comprando facturas ni contratando *outsourcing* con prácticas agresivas. Desde luego que no. Si bien, tienen esquemas para optimizar sus pagos públicos, verdaderamente no creo que el punto de apoyo de sus negocios sean estos dos ejes de acción, por lo cual, para enderezar una reforma en contra de la subcontratación laboral, se debe conocer en su totalidad cómo funciona y en dónde verdaderamente existe el mal. Así como el propietario de un automóvil lo debe conocer en para entender cuándo falla, qué está mal y no ser víctima de cobros indebidos, asimismo, se debe conocer en su conjunto el mercado mexicano y entender que, incluso, las entidades gubernamentales hacen uso de la subcontratación laboral y no todas ellas lo hacen en forma debida y legal (lo mismo que sucede con la venta de facturas que amparan operaciones inexistentes). Por eso, deja un gran resabio lo expuesto en conferencia de prensa, pues pareciera que el verdadero problema de fondo no se resolverá y, como ya se sabe, la solución que no resuelve un problema, se vuelve parte del problema.

Bajo la “Iniciativa con Proyecto de 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 y de la Ley del Impuesto al Valor Agregado” del 12 de noviembre de 2020, inmediatamente el sector empresarial comenzó a opinar e inconformarse públicamente ante las medidas tomadas, pues, evidentemente, afecta no sólo a un sector sino a varios, en la lógica de que la subcontratación laboral no es tema

únicamente de una rama de la industria sino de cualquiera, generándose foros y eventos de encuentro de opiniones, dentro de los cuales destacó el “Parlamento abierto de análisis a la iniciativa presidencial en materia de subcontratación laboral”, celebrado el 23 y 24 de noviembre de 2020, en donde se escuchó la voz de especialistas y empresarios buscando enriquecer su postura privada frente a la reforma encaminada ya al Congreso de la Unión, quien postergó en diciembre de 2020 el estudio de la misma para el siguiente periodo de sesiones y, así, en febrero retomar las ideas plasmadas y las opiniones de los inconformes, previo a emitir la reforma correspondiente.

A la par de la iniciativa comentada, en diciembre de 2020 se conoció otra iniciativa de reforma a la LFT, la cual, tomando en cuenta todos los puntos de debate que generó la iniciativa anterior, de alguna manera recuperó lo que la iniciativa de noviembre de 2020 contenía e hizo suyo algunos puntos que sirvieron igualmente de apoyo para modificar el esquema actual de la “subcontratación de personal”, pues con esta iniciativa de diciembre se hizo un tanto más conciliador el esquema buscado, iniciado por la Comisión de Asuntos Laborales, Trabajo y Previsión Social del Congreso de la Ciudad de México, quien después de haber hecho un estudio a lo planteado, se envió la iniciativa final a la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, dictamen que desafortunadamente confunde a la “subcontratación de personal” con el “outsourcing”.

Junto a las dos iniciativas referidas, surgieron algunas otras más para hacer frente al problema del indebido uso de la figura de la “subcontratación laboral”, pues, sin duda, ha sido un problema que ha crecido poco a poco, sin medidas concretas y definitivas que impidan el desborde de estos esquemas; no obstante, los dos antes referidos han sido los más representativos del estudio que se lleva a cabo en el Congreso de la Unión y, por ello, se realizará el comentario para dar un análisis de lo qué es y las consecuencias que podrán darse a futuro.

Consciente de que a la fecha en que estas líneas se lean pueda ser ya una realidad la reforma a la subcontratación laboral, y ésta pueda ser en la forma que se comenta o no, producto de los diversos foros de opinión, acercamiento con legisladores y demás intentos por la iniciativa privada para equilibrar la fuerza con que se escribió, a continuación comentaré los puntos más relevantes, en aras de dar un esquema de lo que se espera a futuro para la subcontratación laboral, así como sus posibles puntos de inconstitucionalidad.

La iniciativa de reforma llega con plena fuerza, haciendo notar que las medidas previas, aparentemente, no fueron suficientes y que ni la reforma de 2012, ni la retención del 6% han sido oportunas ni efectivas

para evitar los esquemas agresivos, pues de haberlo sido, no hubieran surgido las ideas de una reforma.

En estas líneas no realizaré un estudio pormenorizado de cada artículo que compone las iniciativas de reforma, sino que, en forma global, hablaré de los puntos más importantes que darán cuenta de la posible afectación económica y constitucional al país con la reforma a la subcontratación laboral, refiriéndome a ambos ámbitos en la lógica de que las finanzas públicas constituyen un elemento diádico entre Economía y Derecho. Ambos, deben pervivir y converger en forma debida, pues es claro que, en tanto se busque el avance y la optimización de los recursos públicos para mejor satisfacer las necesidades de la población, a la par, dicha inercia no puede ser desmesurada o ilimitada, pues siempre debe apoyarse en las normas jurídicas que marcan los bordes que legitiman las actuaciones del Estado y de los particulares.

En cada caso, de ser prudente y oportuno con el ritmo de la lectura, abordaré los posibles puntos de constitucionalidad, a fin de dar un panorama a tiempo de lo que esta iniciativa de reforma pudiera generar en el contexto nacional a favor o en contra de los derechos y principios constitucionales, contrastados con las políticas públicas y el ámbito fáctico que buscan cubrir, ante la evidente y, a veces, desmesurada práctica agresiva en el uso de la subcontratación laboral para evitar obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.

## **1.2. Iniciativa de reforma del 12 de noviembre de 2020**

### **1.2.1. Reforma a la LFT**

Sobra decir que la reforma más amplia del proyecto de iniciativa se centra principalmente en la LFT, pues el final del día, es el eje que marca el camino tanto para la LSS, como para la LINFONAVIT, CFF, LISR y LIVA. Por lo mismo, es la norma que más se reforma y, con ello, le siguen los otros dos ordenamientos enfocados, igualmente, a suprimir y eliminar la subcontratación laboral como una forma de trabajo en México, pese a que un día previo a su vigencia sea deónticamente algo permitido.

#### **1.2.1.1. La intermediación**

Después de una amplia perorata que antecede a los cambios buscados, en donde se dice lo malo que ha sido el esquema y las desventajas que constituye la subcontratación laboral, la reforma comienza por modificar el artículo 12 de la LFT y señala:

**Artículo 12.** Intermediario es la persona física o moral que interviene en la contratación de personal para que preste servicios a un patrón. Estos servicios de intermediación pueden incluir reclutamiento, selección, entrenamiento,

capacitación, entre otros. En ningún caso el intermediario se considerará patrón, ya que ese carácter lo tiene quien se beneficia de los servicios.

De lo que se advierte que dicho artículo define eidéticamente *quién* es intermediario y precisa *cuáles* son sus actividades, señalando de forma *eiusdem generis* qué es el reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación. Esto es, todos esos conceptos de *head hunter* y *training personnel* son los que quedan en manos del intermediario, lo cual conocemos coloquialmente como las “agencias de colocación”, de donde retoman el nombre de intermediario, pues no se erigen verdaderamente como patrones de los trabajadores, dejando claro el concepto respecto de lo parco como se conocía previamente:

**Artículo 12.** Intermediario es la persona que contrata o interviene en la contratación de otra u otras para que presten servicios a un patrón.

En donde el concepto de “intermediario” incluía la contratación (de donde se hacía referencia muchas veces a la “subcontratación de personal”) y a la intervención en la contratación de otras personas (“agencias de colocación”). En la primera el intermediario era propiamente el patrón, mientras que no así en la intervención para contratar.

Definitivamente, es plausible el cambio, pues deja de ser tan somero el concepto y se acerca más a la realidad actual. Recordemos que la función principal del juzgador es conciliar el espacio creado entre la realidad creada por la dinámica social y la norma escrita. Ese espacio (*gap*), igualmente, puede ser cubierto eventualmente por el legislador y al juzgador le corresponde la tarea secundaria de seguir encausando las cosas al modo en que el legislador lo pensó, con base en sus políticas públicas, de tal suerte que, con este cambio, se ajusta verdaderamente la tarea del intermediario en dos sentidos: en sentido positivo por cuanto a determinar con precisión las funciones y, en sentido negativo, por cuanto a evitar las desviaciones que pudieran surgir en sociedad por el indebido o mal uso del intermediario en la dinámica laboral, con la única intención de evitar las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.

### 1.2.1.2. Prohibición de la subcontratación laboral

En seguimiento a ello, se escribe el artículo 13, el cual pudiera considerarse como más devastador de toda la reforma en comento:

**Artículo 13.** Se prohíbe la subcontratación de personal que consiste en que una persona física o moral proporciona o ponga a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

Si bien, el artículo 13 refleja lo que verdaderamente es la subcontratación laboral (“subcontratación de personal” según el artículo

13) y hace referencia real de que una persona física o moral –como es el concepto mismo de patrón, acorde al artículo 10 de la LFT–, lo cierto es que, el punto relevante es la esencia de “prohibición” deóntica con que inicia el artículo. Definitivamente es una norma eidética que no se refiere a persona exacta por ser descriptiva, de tal suerte que, *prima facie*, tanto personas privadas como públicas estatales se encontrarían constreñidas a no llevar a cabo este tipo de contratación, lo cual, definitivamente, constituye el punto de relevancia, pues esta forma de trabajo, legítima, conforme al artículo 5 constitucional, pasa de ser “permitida” a ser “prohibida” en tanto sólo un día. Sólo con un “plumazo”, por así decirlo, queda prohibida la subcontratación laboral, siendo evidentemente extremo, ya que, cuando una persona se rompe un brazo o cualquier hueso del cuerpo, no es razón para quitarle la vida. Así, en la subcontratación laboral, se escribió tan sencillo sin darse cuenta de que lo único que tutela es la falta de esfuerzo en lugar de robustecer a las autoridades y exigirles a lo interno debida preparación, compromiso y todo lo que se ostenta en sociedad. El compromiso del Estado es nulo, a la par que denota una evitación de los principios y valores constitucionales que conforman la dimensión social de la democracia, producto de una iniciativa sin intención de afrontar y combatir legalmente las malas acciones, pues como en otras ocasiones, se redactan muchas sanciones, pero no se aplican o por lo menos no a todos.

Sobre la posible inconstitucionalidad de este artículo regresaré más adelante, una vez estudiados los conceptos y contenido de los servicios y obras especializados.

### 1.2.1.3. Servicios y obras especializados

Una vez eliminada la subcontratación de personal (una norma laboral elimina la posibilidad de un contrato civil), se especifica que es posible llevar a cabo la contratación de servicios u obras, en tanto sean especializados según el artículo 14 de la LFT al señalar:

**Artículo 14.** No se considerará subcontratación de personal la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con la autorización a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

La prestación de servicios o ejecución de obras a que se refiere el párrafo anterior deberá formalizarse mediante contrato por escrito, en el que se señale el objeto de los servicios a proporcionar o las obras a ejecutar, así como el número de trabajadores que participarán en el cumplimiento de dicho contrato.

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas por un contratista que incumpla con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para dichas contrataciones.

Así, el artículo 14 de la LFT se refiere en su primer párrafo expresamente a dos hipótesis:

- Servicios especializados;
- Obras especializadas.

Los servicios y obras versan sobre una actividad humana intelectual o material, como es la definición misma del trabajo, acorde al segundo párrafo del artículo 8º de la LFT:

**Artículo 8o. ...**

Para los efectos de esta disposición, se entiende por trabajo toda actividad humana, intelectual o material, independientemente del grado de preparación técnica requerido por cada profesión u oficio.

Por lo cual, ambos, al considerarse trabajo, son motivo de atención, pues determinan el *expertis* o cotidianeidad de quien los oferta en el mercado en el cual se desempeña y compite. Si embargo, tanto los servicios especializados como las obras especializadas, se encuentran supeditados a no formar parte de dos puntos importantes para su cliente:

- Objeto social;
- Actividad económica.

Ambos son altamente importantes. El primero es un concepto de tipo mercantil y el segundo es un concepto de tipo financiero-fiscal. Al primero lo encontramos mencionado en la fracción II del artículo 6 de la Ley General de Sociedades Mercantiles (LGSM), en tanto que, al segundo lo encontramos con el adjetivo “preponderante” en el primer párrafo del artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación (RCFF), cuyo texto respectivo señala:

**Artículo 6º.** La escritura o póliza constitutiva de una sociedad deberá contener:

I. ...

II. El objeto de la sociedad;

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



La diferencia entre ambos es importante, pues mientras el objeto social constituye una serie de conceptos, actos y actividades amplios, arribando de un punto a otro, aunque entre ellos no exista muchas veces relación aparente, la actividad económica es aquella parte del objeto social que representa su quehacer diario, por lo cual, este último es el de interés para la hacienda pública y legitima la estricta indispensabilidad de las deducciones en ISR y, en consecuencia, los acreditamientos para el IVA. De donde discurre un gran problema, pues si la subcontratación laboral (o “subcontratación de personal”) queda expresamente prohibida, y si los servicios u obras especializados que se deban contratar no podrán contratarse si –a *contrario sensu*– tienen relación con el objeto social o la actividad económica del cliente, entonces, ¿qué se podrá hacer?

Pensemos en una constructora. Es claro que ésta puede contratar la obra, pero no dedicarse a todo lo que implica la misma, de tal suerte que, al encargarse de un proyecto como la construcción de departamentos, oficinas o una plaza comercial, obviamente, deberá subcontratar los servicios de alguien más, quien se encarga del aplanado del suelo o, incluso, de la instalación de ductos de aire acondicionado, la corriente eléctrica, entre muchos otros que son parte de la construcción. Sin duda, el objeto social de esa sociedad será amplia, pero bajo la referencia del artículo 14 de la LFT no será concebida como posible dicha subcontratación de obra especializada porque forma parte del objeto social de la constructora que tiene el contrato con el cliente. Hasta el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) tiene claro que esta forma de subcontratación es común, pero la diferencia es que, aunque las autoridades laborales, de seguridad social y fiscales lo saben, el problema es que todas ellas realizan su trabajo diario con la concepción en mente de la “actividad económica”, mas no del “objeto social”. Por lo tanto, pensar en que el objeto social será un referente para desdeñar la contratación de servicios u obras especializados es riesgoso porque prácticamente elimina en forma apriorística muchos de los servicios que contratan las empresas (salvo el de limpieza o vigilancia), en donde muchos patrones encuentran el inconveniente de la reforma.

Lo mismo sucederá en una firma de abogados, quienes posiblemente no se especialicen en una rama específica del Derecho y requerirán eventualmente de otro asesor que pueda sumarse a un proyecto que requiera la intervención de ese alguien más o, incluso, que se forme una alianza entre dos asesores dedicados a distintas especialidades legales, en donde ambos estén de acuerdo en que sólo uno de ellos dé la cara al cliente para no crear desconcierto. En este caso, igualmente, se verán complicados, pues es evidente que el objeto social de la firma legal no discriminará en sus bases constitutivas a qué rama del Derecho se

abocará, en la lógica de no limitar sus posibilidades futuras, amén que toda rama del Derecho es práctica de abogacía.

Hasta este punto, el artículo 14 no es adecuado por las diversas variables que en la práctica se presentan día a día y, con ello, la posibilidad de contrataciones es más que justificada y necesaria. Quizá, sólo hablar de una limitante a la “actividad económica” sería suficiente, desafortunadamente, no es así y se crea esta gran problemática.

Con lo anterior, “objeto social” y “actividad económica” es propio de las empresas, entes, contribuyentes o patrones privados, todos ellos parte de la iniciativa privada, pues la mayoría de las entidades gubernamentales no tienen dichos elementos; sin embargo, a fin de cerrar la puerta y evitar presumir que el sector gobierno sí pudiera realizar subcontratación de personal, surgió a la par el 19 de noviembre de 2020 (siete días después de la iniciativa de reforma a la LFT), la “Iniciativa con proyecto de Decreto por el que se adiciona con un artículo 10 Bis a la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamento del Apartado B) del artículo 123 Constitucional”, el cual señala:

**Artículo 10 Bis.** Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose por ésta que una persona física o moral proporcione o ponga a disposición trabajadores propios en beneficio de entes de la Federación cuyas relaciones laborales se encuentren normadas por la presente Ley.

No se considera subcontratación de personal cuando el proveedor de obras y servicios ocupe personal bajo su exclusivo mando en actividades no habituales del ente público y en el marco de las disposiciones legales aplicables.

En donde, se habla de “actividades no habituales del ente público en el marco de las disposiciones legales aplicables”, lo cual, se adapta más a la naturaleza de los entes gubernamentales, pues éstos, como ya dije, no cuentan con “objeto social” ni con “actividad económica” al no tener ánimo de lucro ni preponderancia económica, ya que, sus funciones son encaminadas al servicio público, por ello, con las bases de adicionar el artículo 10-Bis queda, igualmente, prohibida de tajo la subcontratación de personal, al igual que en la iniciativa privada, esto también fuera motivo de declaración ante los medios de comunicación.

Uno de los sectores que también ha sido criticado por el uso excesivo de la subcontratación laboral fue el gubernamental, pues ha sido caracterizado por el uso de “asimilables a salarios” cuando las plazas se encuentran cerradas o no existen más para el empleo de personal. Se ha hablado de la intromisión de familiares y amigos de los directos gubernamentales, por lo cual, en inercia a la falta de tolerancia de la subcontratación laboral, se hizo la misma propuesta de reforma, a fin de tratar de ser homogéneos en la prohibición a la subcontratación laboral.

Los requisitos anankásticos que se establecen para la contratación de servicios u obras especializados, conforme al segundo párrafo de artículo 14 de la LFT son:

La prestación de servicios o ejecución de obras a que se refiere el párrafo anterior deberá formalizarse mediante contrato por escrito, en el que se señale el objeto de los servicios a proporcionar o las obras a ejecutar, así como el número de trabajadores que participarán en el cumplimiento de dicho contrato.

a) *Formalizarse mediante contrato escrito*: a fin de obtener el consentimiento expreso acorde a la fracción I del artículo 1803 del Código Civil Federal (CCF):

**Artículo 1803.** El consentimiento puede ser expreso o tácito, para ello se estará a lo siguiente:

I. Será expreso cuando la voluntad se manifiesta verbalmente, por escrito, por medios electrónicos, ópticos o por cualquier otra tecnología, o por signos inequívocos, y

Si bien, es motivo de formalidad, con dicho requisito el contrato consta en forma palmaria y no es susceptible de presunciones u ocultamiento y, así, permite corroborar que en verdad se da cumplimiento al artículo 14 de la LFT, pese a que la relación de trabajo se presume (según el artículo 20 de la LFT), el contrato de prestación de servicios u obras especializados deberá ser siempre escrito conforme al artículo 14 de la LFT.

b) *Señalar el objeto de los servicios a proporcionar u obras a ejecutar*: en la lógica de que constituye el objeto del contrato, el cual, conforme al artículo 1824 del CCF:

**Artículo 1824.** Son objeto de los contratos:

I. La cosa que el obligado debe dar;

II. El hecho que el obligado debe hacer o no hacer.

Como lo mencioné en otra publicación, si el objeto versa sobre una “cosa”, el mismo código establece las características o requisitos que legalmente debe cubrir para tenerse como tal, según el artículo 1825 del CCF:

**Artículo 1825.** La cosa objeto del contrato debe: 1o. Existir en la naturaleza. 2o. Ser determinada o determinable en cuanto a su especie. 3o. Estar en el comercio.

Lo que es congruente con la realización de “obras”. A su vez, si el objeto consiste en un hecho positivo o negativo, debe tener dos atributos conforme al artículo 1827 del CCF:

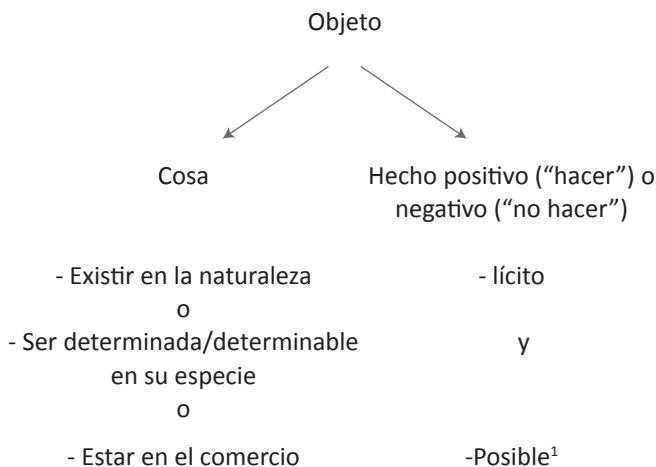
**Artículo 1827.** El hecho positivo o negativo, objeto del contrato, debe ser:

I. Posible;

II. Lícito.

El hecho positivo se refiere a la “obligación” (“hacer”), y el hecho negativo se refiere a la “prohibición” (“no hacer”), de tal manera que, nadie puede pedir algo absurdo ya que incurriría en el “imposible”, a la par que no se puede pedir una abstención (hecho negativo o “prohibición”) si se configura como ilícito en materia penal. Esto, en cierta forma, empata con “servicios”.

El “consentimiento” y el “objeto” son requisitos necesarios, no son disyuntivos sino conjuntivos, de tal forma que, para la existencia de un contrato se requiere forzosamente la presencia de ambos. Esto es:



c) *Señalar el número de trabajadores que participarán en el cumplimiento del contrato:* como tercer requisito y, quizá, el más complejo y complicado –en ocasiones– de cumplir, sea precisar el número de trabajadores, pues es obvio que si se trata de servicios independientes, el número de empleados no es esencial, ni natural, ni accidental, en la lógica de que lo importante es el servicio a prestar u obra a ejecutar, por eso, el objeto es base en la existencia de los contratos

<sup>1</sup> Burgoa Toledo, Carlos Alberto, Las operaciones inexistentes en materia fiscal, México, Burgoa editores, 2020, p 24.

civiles, junto con la voluntad o consentimiento de las personas, acorde al artículo 1794 del CCF:

**Artículo 1794.** Para la existencia del contrato se requiere:

I. Consentimiento;

II. Objeto que pueda ser materia del contrato.

Lo cual, produce que ahora, el número de trabajadores supere las condiciones civiles de los contratos y se convierta en una cláusula o manifestación esencial, pues, de lo contrario, el problema comenzará siendo laboral y, eventualmente, fiscal, pese a que la legislación civil no lo exige, con ello, queda en duda el criterio de especialidad usado en la resolución de antinomias: “la ley especial deroga a la general”, lo que en forma evidente sucede (la rama laboral invade a la civil no sólo en forma descriptiva o conceptual, sino en forma anankástica por cuanto a los requisitos que forzosamente debe tener un contrato), situación que curiosamente no es comentada en el medio, pese a que es una realidad, esto no pasa tan desapercibido cuando la rama fiscal es trastocada por otras ramas y viceversa.

Así, ¿el número de trabajadores se convierte en una condición de existencia o validez del contrato de prestación de servicios o de ejecución de obra –igualmente servicios para efectos civiles–? Ni uno ni otro, es una condición meramente laboral que, aunque trasciende en consecuencias fiscales y sancionadoras, no puede ser motivo de debate en un juicio civil o en una contienda privada, salvo que sea parte del conjunto de cláusulas. Esto es, las partes no pueden demandarse en juicio civil el incumplimiento de un contrato (que es lo verdaderamente relevante en las contiendas privadas), la falta de cláusulas, pues recordemos que éstas se entienden por puestas, aunque las partes no las redacten en el contrato, como lo señala el artículo 1839 del CCF:

**Artículo 1839.** Los contratantes pueden poner las cláusulas que crean convenientes; pero las que se refieran a requisitos esenciales del contrato, o sean consecuencia de su naturaleza ordinaria, se tendrán por puestas, aunque no se expresen, a no ser que las segundas sean renunciadas en los casos y términos permitidos por la ley.

Allende que los contratos deben interpretarse conforme a la intención de las partes, acorde al segundo párrafo del artículo 1851 del CCF:

**Artículo 1851.** Si los términos de un contrato son claros y no dejan duda sobre la intención de los contratantes, se estará al sentido literal de sus cláusulas.

Si las palabras parecieren contrarias a la intención evidente de los contratantes, prevalecerá ésta sobre aquéllas.

Y, aun cuando, estuviera estipulado en una cláusula de contrato el número de trabajadores, como lo pide el artículo 14 de la LFT, incluso así dudo que sea importante para el cumplimiento o incumplimiento. Quizá, sea parte del nuevo régimen de *compliance*, pero no es esencial en la demanda o exigencia entre las partes, pues el número de trabajadores no afectará la contratación en sí misma ni el resultado final de los servicios prestados. Esto es, si la parte proveedora del servicio o ejecutora de la obra se complica con su personal a mitad del trabajo a realizar, evidentemente, pensará en la manera de resolverlo, con tal de cumplir en tiempo lo acordado, por ello, el número de trabajadores no es esencial en lo civil o mercantil. A lo más, de estar en el clausulado o manifestaciones, como lo señala el artículo 14 de la LFT, podrá ser motivo de reclamo por parte del cliente, si existiera algún problema con los empleados que afecte económicamente al cliente (así como cuando el proveedor se enlista en el *Diario Oficial de la Federación* (DOF) por operaciones inexistentes, en donde su mal comportamiento lleva a que se desdeñe el efecto fiscal de los Comprobantes Fiscales Digitales por Internet –CFDI’s– emitidos y, por tanto, si se encuentra en clausulado, puede ser motivo de demanda o reclamo en tanto el contrato expresamente así lo diga), allende la responsabilidad solidaria a que se refiere el tercer párrafo del artículo.

Siguiendo con la línea del número de trabajadores, y la independencia de sus efectos o condiciones en materia civil, es de señalar que es totalmente importante para la materia laboral, pues acorde al tercer párrafo del artículo 14 de la LFT:

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas por un contratista que incumpla con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para dichas contrataciones.

De tal suerte que, si el cliente contrata a algún proveedor de servicios o ejecutor de obras, será solidariamente responsable, aún cuando se trate de servicios independientes especializados, respecto de los trabajadores del proveedor de servicios u obra, lo cual, no se encuentra sujeto a un tiempo determinado, más que a la existencia del contrato mismo en donde, como ya se dijo, se debe señalar el número de trabajadores.

Este punto resulta muy importante porque el segundo párrafo del artículo 14 de la LFT sólo habla del “número de trabajadores”, mas no llega al extremo de pedir que se les nombre o detalle en el contrato o algún anexo de éste. De tal forma que, si existe algún incumplimiento del patrón en las condiciones de trabajo con sus empleados, igualmente discurrirá la carga al cliente a razón de responsable solidario. Esto es, no

en forma directa sino secundaria. Por lo cual, en la práctica seguramente será sustancial entender que el nombre de los trabajadores y su número de seguridad social será significativo, a fin de corroborar que no se está incluyendo un trabajador distinto con el único ánimo de extender dicha responsabilidad solidaria o no arriesgarse a más en ésta.

Surge un punto importante aquí. Conforme al segundo párrafo del artículo 14 de la LFT, insisto, se habla sólo del “número de trabajadores”, pero si no se exige la precisión de los nombres de dichos trabajadores, ¿qué sucederá en la práctica? Si algún trabajador renuncia o es despedido ¿puede ser sustituido y tácitamente entendido como válido en el contrato sin necesidad de modificación o enmienda al contrato?

Esta pregunta es importante porque, reitero, el artículo 14 se refiere sólo al “número de trabajadores”, por lo cual, poco importará quiénes son los trabajadores en tanto se cubra el número. Acaso, la norma queda completa con dicha referencia numérica o es trascendente también el nombre, incluso en temas de incumplimiento o de posibles indemnizaciones por despido injustificado o indemnización por la muerte del trabajador (artículo 500 LFT).

Recordemos que hasta este punto sólo se contemplan las consecuencias de tipo laboral. El artículo no hace referencia extensiva a la materia de seguridad social, como sí lo señala el segundo párrafo del artículo 15-A de la LFT, quizá, ya extinto al momento en que se lean estas líneas. Por lo cual, es importante determinar que la referencia de “número de trabajadores” es laxa, dado que, el alcance de la responsabilidad solidaria no descansa tan sólo en cuántos trabajadores participan para la prestación del servicio especializado o para la ejecución.

En este sentido, entendamos que la responsabilidad solidaria se refiere a quien tiene un nexo con el obligado directo (concepto básico para cualquier tipo de responsabilidad, salvo la penal que opera conceptualmente un tanto distinta). Por ejemplo, si alguien sale a correr al parque con una mascota y ésta muerde a alguna persona, evidentemente, debe pagar los daños causados, aunque el dueño no haya mordido a la persona, pues al ser propietario de la mascota, ese nexo produce la responsabilidad. Lo mismo para el ejemplo de un niño que juega en el parque y éste rompe el vidrio del vecino con una pelota, aunque aparentemente el menor es el obligado, su minoría de edad no lo lleva a afrontar obligaciones directas y, entonces, el padre o el tutor es quien se hace responsable de los actos cometidos por el infante por el nexo que se tiene con él.

De los ejemplos anteriores, entendemos que el dato exacto de quién es afectado es importante para dar pauta a una debida responsabilidad. Por tanto, aunque el segundo párrafo del artículo 14 de la LFT no señale

o exija mencionar el nombre de los trabajadores, es de entenderse que, preferentemente, se debe contar con ellos dentro del contrato o en anexo de éste, e incluso señalar dentro del clausulado que el cambio de los trabajadores deberá informarse en ciertos días, después de realizado, a fin de confirmar cuál es el alcance y respecto de quiénes, en la eventual responsabilidad solidaria que pudiera surgir, lo cual, evidentemente, llevará a que el clausulado que diga que la parte incumplida (proveedor-patrón) deberá sacar sano y salvo al cliente será nulo, pues ya está establecida la responsabilidad solidaria por el tercer párrafo del artículo 14 de la LFT. Más bien, lo que el clausulado del contrato podrá decir es que el cliente, de ser afectado con actos de autoridad y en extremo, cubrir las contingencias que surjan por incumplimiento del patrón (proveedor), podrán ser motivo de reclamo y pago, independientemente de que pueda llevar a la rescisión del contrato, si así se desea estipular.

En este sentido, cualquier cláusula que busque anular la responsabilidad solidaria será nula y se tendrá por no puesta, dado que, por disposición de ley así se establece, y se robustece por ser publicada en el DOF, además de ser ley misma, acorde al artículo 2º de la Ley del Diario Oficial de la Federación y Gacetas Gubernamentales, así como el artículo 86 del Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC):

**Artículo 2º.** El Diario Oficial de la Federación es el órgano del Gobierno Constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, de carácter permanente e interés público, cuya función consiste en publicar en el territorio nacional, las leyes, decretos, reglamentos, acuerdos, circulares, órdenes y demás actos, expedidos por los Poderes de la Federación en sus respectivos ámbitos de competencia, a fin de que éstos sean aplicados y observados debidamente.

**Artículo 86.** Solo los hechos estarán sujetos a prueba, así como los usos y costumbres en que se funde el derecho.

Afirmación que se apoya en la siguiente tesis:

Quinta Época

Instancia: Cuarta Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación*

Tomo: LXXIV

Página: 2166

**PRUEBAS.** El derecho no está sujeto a prueba y los hechos son los únicos que deben acreditarse.

Amparo directo en materia de trabajo 2284/42. Negociación Minera de la “Santa María de la Paz” y Anexas, en Matehuala, S. A. 23 de octubre de 1942. Unanimidad de cinco votos. La publicación no menciona el nombre del ponente.



De lo antes dicho tenemos lo siguiente: en tanto el artículo 13 de la LFT se convierte propiamente en el tema de debate por cuanto a inconstitucionalidad respecta, el artículo 14 se transforma en la esencia de la reforma, pues es la que da salida o cierra a la contratación de servicios u obras especializados y, con ello, la dinámica diaria y las consecuencias de incumplimiento revisten total importancia para las partes, tanto entre ellas mismas (por reclamo civil que afecta intereses privados), como por incumplimiento con los trabajadores (por reclamo laboral que afecta intereses sociales).

#### 1.2.1.4. Autorización de la STPS

Al cauce anterior, habrá que sumar el artículo 15 de la LFT que señala todos los requisitos y autorización que debe obtener el prestador de servicios especializados o ejecutor de servicios especializados para solo así considerarse habilitado a trabajar.

**Artículo 15.** Las personas físicas o morales que proporcionen los servicios descritos en el artículo 14 de esta Ley, deberán contar con autorización de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener dicha autorización deberán acreditar el carácter especializado del servicio que otorgan y estar al corriente de sus obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.

La autorización a que hace mención este artículo deberá ser renovada cada tres años.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social negará o revocará la autorización de aquellas personas físicas o morales que no cumplan con los requisitos previstos por esta Ley.

Las personas físicas o morales que obtengan la autorización a que se refiere este artículo quedarán inscritas en el padrón de prestadoras de servicios especializados u obras especializadas, que deberá ser público y estar disponible en un portal de Internet.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social expedirá las disposiciones de carácter general que determinen los procedimientos relativos a la autorización a la que se refiere este artículo.

El artículo, verdaderamente, está pensado para un país distinto a México, pues es evidente que quienes presten servicios de albañilería, carpintería y cualquier otro oficio, definitivamente, será una “ganancia” que esté inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y realice sus declaraciones correspondientes acorde a la ley. Por lo cual, hablar de que deberán estar autorizados y atentos a solicitar ésta, suena mucho más complicado, atendiendo a la sociología normativa mexicana. Y, dentro de dicha esencia sociológica, a reserva de retornar a lo técnico-jurídico, cabe preguntarse si habrá posibilidades de corrupción en el

otorgamiento de dichas autorizaciones, como es común e inevitable no ver que sucede en nuestro país.

Así, el primer párrafo señala taxativamente los requisitos para obtener la autorización:

- Acreditar el carácter especializado del servicio que otorgan;
- Estar al corriente en sus obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social.

En este sentido, la especialización puede ser en varios sentidos, a nivel de comercio (comercialización de productos), a nivel de oficios (incluso existe un salario mínimo profesional para éstos), a nivel profesional (de donde se obtiene el carácter de profesionalizante), entre muchos otros; pero, lo importante es que no todos cuentan con una certificación, pues las leyes no lo exigen para todas y cada una de las actividades de servicios o productos que se enajenan, ya que, sólo en determinados casos así se requiere, como sucede por ejemplo con las capacitadoras. Existen, también, colegios de profesionistas que pueden colegiar a arquitectos, abogados, contadores, notarios, etcétera e, igualmente, los oficios pueden ser capacitados y certificados en algunos Estados y Municipios, lo cual, constituye una variabilidad extrema, con ello, será trascendente considerar los lineamientos posteriores, a fin de evitar arbitrariedad y subjetivismos en la demostración del carácter especializado del servicio que otorgan dichas personas físicas o morales, conforme al quinto párrafo del artículo 15 en comento, pues su texto, por sí mismo, no es suficiente para brindar la certeza que se requiere, lo que pareciera ser más un elemento para trabajar, esto volcaría a que el trabajo pudiese considerarse supeditado al cumplimiento de los requisitos antes referidos, pese a que los derechos constitucionales se presumen –en su mayoría– *téticos* y no *hipotéticos* sujetos a condiciones por cumplir, tal como lo confirma el siguiente criterio:

Quinta Época

Instancia: Primera Sala

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

Tomo: XLV

Página: 1533

**GARANTIAS INDIVIDUALES.** La persona jurídica no tiene que probar que se encuentra en el goce de las garantías individuales, porque éste es el estado natural y general de toda persona en la República Mexicana y el acto que restringe o afecta esas garantías, sí debe ser objeto de prueba, porque hay que hacer patente si la restricción se realizó en las condiciones que la Constitución ha previsto. La autoridad, por el

simple hecho de serlo, no tiene facultades de restringir las garantías individuales; por tanto, se necesita que pruebe que existían las circunstancias que la Constitución prevé para que la restricción que imponga no sea considerada como violatoria de garantías. La carga de la prueba, incuestionablemente, toca la autoridad; porque el que destruye un estado jurídico o el que alega una excepción, es el que debe probar los hechos; si la autoridad no rinde esa prueba y se limita a afirmar que obró con justificación, no puede fallarse en su favor, ni negarse el amparo, sino que, por el contrario, debe concederse.

Pues si para su contratación (lo que implica su ejercicio) entre particulares y Estado, se requiere de la autorización, es evidente que por unos cuantos que han hecho uso indebido de la subcontratación laboral, deberán estar todos al escrutinio y cumplimiento de requisitos para probar que sí es cierto que realizan servicios especializados, ello también implica acabar con el principio de buena fe que patentó el artículo 257 del CCF:

**Artículo 257.** La buena fe se presume; para destruir esta presunción se requiere prueba plena.

Amén que ello será condición necesaria para trabajar, de lo contrario, no se entenderá legitimada la actividad que realizan las personas. Esto es, quizá la iniciativa no tuvo en cuenta que ahora se realiza una partición de operaciones, aquellas especializadas y las que no lo son, con la mala noticia de que las que no lo son, no podrán ser susceptibles de contratación por no tener la autorización que alguien dentro de la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) otorgará, pese a que el trabajo es un derecho y no un objeto de comercio como lo señala el propio artículo 3º de la LFT que pretende “proteger” al trabajo como derecho:

**Artículo 3º.** El trabajo es un derecho y un deber social...

Es lamentable este cambio, debido a que, las autoridades se ven rebasadas (intencionalmente o no) y, dado que, no pueden o no quieren hacer frente a aquellos que han abusado de la subcontratación laboral, prefieren eliminarla y hacer de los demás trabajos, sujetos a la autorización de ser especializados para, sólo así, poder ser contratados por terceros, incluido el Estado. El derecho constitucional se sujeta ahora a una normatividad no emitida por el legislador, sino por una autoridad administrativa. ¿En verdad era necesario todo esto? ¿Verdaderamente se pensó constitucionalmente antes que laboral o administrativamente? Lo dudo, pues es la misma historia que en lo fiscal (en donde primero se piensa tributariamente antes que constitucionalmente –tanto como si un padre pensara y reaccionara con sus impulsos en lugar de pensar humanamente ante su hijo que ha tenido mal comportamiento–),

lamentable, pero esta es la realidad de la inercia que se ha planteado para este problema que rebasó a las autoridades por unos cuantos.

Con todo lo anterior, se piensa si la reforma, en caso de darse como se ha escrito ¿en verdad pasará el test de proporcionalidad? Es decir, ¿la limitación de un derecho constitucional (el trabajo) se justifica ante la necesidad de otro derecho (beneficios de los trabajadores)? Desde este momento puedo contestar que no, pues el test de proporcionalidad (salvo lo que erradamente se hace en México), se lleva a cabo sólo ante tres condiciones:

- *Estado de derecho*: sólo si existe una cláusula habilitante para limitar los derechos (en el caso mexicano la cláusula *catch-all* se encuentra en el primer párrafo del artículo 1 constitucional, primer punto que se cumple);
- *Separación de poderes*: sólo si quien limita el derecho constitucional no es el mismo que quien creó el derecho –pues si fuera el mismo sería reforma y no limitación–, lo que en este caso se cumple, dado que, no es una reforma a la Constitución, sino una reforma en ley subconstitucional; y
- *Democracia formal*: sólo si quien limita el derecho constitucional es de elección popular, lo cual, en este caso no se cumple, pues de acuerdo a los artículos transitorios, será la autoridad administrativa (STPS) quien determine las normas atinentes a dicho detalle de limitación, según el quinto párrafo de artículo 15 de la LFT en comento:

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social expedirá las disposiciones de carácter general que determinen los procedimientos relativos a la autorización a la que se refiere este artículo.

Condición última que no se cumple, pues es evidente que el titular de la STPS, así como todos sus subalternos y dependientes no son de elección popular, dado lo cual, es totalmente inconcebible que quede en manos de una autoridad administrativa sin representación legítima del pueblo delimitar y designar el esquema para limitar el derecho constitucional del trabajo, lo que escribo bajo criterio personal, pero desde este momento deja ver que la reforma iniciada no es constitucional al no cubrir los tres puntos anteriores que he tocado a mayor detalle en mi libro *Test de proporcionalidad*.

Bajo este contexto, pareciera que sólo la proveeduría de bienes (enajenación, producción, comercialización de los mismos), será la única actividad legitimada para operar en forma inmediata sin necesidad de autorización, pues los servicios, como ya quedó expuesto, deberán

ser forzosamente autorizados para ser debidamente contratados siempre y cuando acrediten su “especialidad”, lo cual, generará inmediatamente la idea de incumplimiento legislativo al principio de igualdad (*Gleichheitssatz*), considerado por el cuarto párrafo del artículo 2º de la LFT (en asunción del artículo 4 constitucional):

**Artículo 2º. ...**

Se tutela la igualdad sustantiva o de hecho de trabajadores y trabajadoras frente al patrón.

Arrogando así una condición a los servicios que no es dada a la comercialización de bienes, en desequilibrio y posible discriminación, nuevamente, sólo porque las autoridades han sido rebasadas por los esquemas agresivos de algunos.

A su vez, por cuanto a la segunda condición o requisito consistente en estar al corriente en las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social, recordemos que las autoridades respectivas emiten su opinión de cumplimiento, tanto el Servicio de Administración Tributaria (SAT) como el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), con lo cual, puede hacerse su demostración, recordando en todo momento que dicha opinión tiene una vigencia de tal sólo treinta días (conforme a la regla 2.1.39 y siguientes de la Resolución Miscelánea Fiscal –RMF–), por lo cual, deberán ser oportunos para imprimirla en buen tiempo y acreditar así el debido cumplimiento de sus obligaciones respectivas (lo que no tiene relación directa ni indirecta con el carácter “especializado” de los servicios que realizan).

Derivado de todo lo anterior, se propone la derogación de los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D, todos ellos relacionados con el esquema de subcontratación laboral.

Y, a fin de dejar en claro que el esquema propuesto será útil y eficaz, se suma un último párrafo al artículo 41 de la LFT para decir:

Para que surta efectos la sustitución patronal deberán transmitirse los bienes objeto de la empresa o establecimiento al patrón sustituto

Esto denota el punto de importancia: que no se realice una sustitución patronal en forma falsa, dejándose los bienes y activos en una empresa distinta de la que se hará responsable de las cargas de seguridad social y laborales, en el ánimo de evitar contingencias y responsabilidades frente a los trabajadores, quienes en la eventualidad de inconformidad, no tendrían futuro en sus exigencias y demandas, dado que, el nuevo patrón no cuenta con bienes para solventar las exigencias que le realicen, también consecuencia de esquemas agresivos de subcontratación laboral.

Es por ello que, además de eliminar jurídicamente la figura de la subcontratación laboral, se eliminan los espacios posibles con que se busque excluir la posible evasión de obligaciones laborales, algo que, igualmente, toca en forma similar la propuesta de reforma al CFF, como se verá más adelante.

En lo personal, considero, de la misma manera que se presenta en la página de internet de la Real Academia Española, que la palabra correcta es “sustituir” sin “b” y no “substituir” (<https://dle.rae.es/substitución?m=form#otras>).<sup>2</sup> La palabra con “b” es del idioma inglés “substitution”, pero en el español la palabra es sin “b”, lo cual, denota falta de conocimiento del idioma español y del idioma inglés (según algunos, nueva forma de analfabetismo), lo mismo que sucede con la palabra “sustanciar”, en donde muchas veces encontramos en textos legales la palabra “substanciar”, pues, nuevamente es un error, ya que, la palabra con “b” es “substancie” del idioma inglés y “sustancia” es del idioma español (visible en <https://dle.rae.es/substancia?m=form>).<sup>3</sup>

Pero bueno, independientemente de la ortografía, gramática y demás elementos del idioma español, encontramos que resulta altamente álgido este punto, ya que, en forma evidente, se está obligando mediante una condición normativa a realizar una enajenación de bienes, pues es lo que implica propiamente la transmisión de éstos de una empresa a otra, para sólo así dar por cierta la sustitución patronal, lo cual, resulta deletéreo del artículo 1832 del CCF y artículo 78 del Código de Comercio (CC) que patentan la libertad decisional y contractual de las personas:

**Artículo 1832.** En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

**Artículo 78.** En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

Libertad que se deriva del quinto párrafo del artículo 5º constitucional:

---

2           substitución

V. sustitución.

Otra entrada que contiene la forma «substitución»:

sustitución

3           substancia

V. sustancia.

Otras entradas que contienen la forma «substancia»:

sustancia

sustanciar

**Artículo 5º. ...**

El Estado no puede permitir que se lleve a efecto ningún contrato, pacto o convenio que tenga por objeto el menoscabo, la pérdida o el irrevocable sacrificio de la libertad de la persona por cualquier causa.

En la lógica de que, la libertad, por ser un derecho fundamental, goza de indisponibilidad activa (del propio titular del derecho), como de indisponibilidad pasiva (de terceros incluido el Estado).<sup>4</sup> Por ello, entendemos que la libertad, como derecho fundamental, humano y constitucional, es un derecho indisponible para el Estado, tal como lo confirma desde hace años la siguiente jurisprudencia:

Jurisprudencia

Materia(s): Constitucional

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*

XXII, julio de 2005

Tesis: P./J. 52/2005

Página: 954

**DIVISIÓN DE PODERES. EL EQUILIBRIO INTERINSTITUCIONAL QUE EXIGE DICHO PRINCIPIO NO AFECTA LA RIGIDEZ DE LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** La tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación*, Séptima Época, Volúmenes 151-156, Tercera Parte, página 117, con el rubro: "DIVISIÓN DE PODERES. SISTEMA CONSTITUCIONAL DE CARÁCTER FLEXIBLE.", no puede interpretarse en el sentido de que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos es de carácter flexible, pues su rigidez se desprende del procedimiento que para su reforma prevé su artículo 135, así como del principio de supremacía constitucional basado en que la Constitución Federal es fuente de las normas secundarias del sistema –origen de la existencia, competencia y atribuciones de los poderes constituidos–, y continente, de **los derechos fundamentales que resultan indisponibles** para aquéllos, funcionando, por ende, como mecanismo de control de poder. En consecuencia, el principio de división de poderes es una norma de rango constitucional que exige un equilibrio entre los

4 "Que los derechos fundamentales son indisponibles quiere decir que están sustraídos tanto por las decisiones de la política como al mercado. En virtud de su indisponibilidad activa, no son alienables por el sujeto que es su titular: no puedo vender mi libertad personal o mi derecho de sufragio y menos aun mi propia autonomía contractual. Debido a su indisponibilidad pasiva, no son expropiables o limitables por otros sujetos, comenzando por el Estado: ninguna mayoría, por aplastantes que sea, puede privarme de la vida, de la libertad o de mis derechos de autonomía." Ferrajoli, Luigi, *Derechos y Garantías*, Ed. Trotta, Madrid, 2004, p. 47.

distintos poderes del Estado y de las entidades federativas, a través de un sistema de pesos y contrapesos tendente a evitar la consolidación de un poder u órgano absoluto capaz de producir una distorsión en el sistema de competencias previsto constitucionalmente o, como consecuencia de ello, una afectación al principio democrático, a los derechos fundamentales, o a sus garantías.

Controversia constitucional 78/2003. Poder Ejecutivo del Estado de Aguascalientes. 29 de marzo de 2005. Once votos. Ponente: Margarita Beatriz Luna Ramos. Secretario: Fernando Silva García.

El Tribunal Pleno, el catorce de junio en curso, aprobó, con el número 52/2005, la tesis jurisprudencial que antecede. México, Distrito Federal, a catorce de junio de dos mil cinco.

Por lo cual, desde este momento se advierte un punto de inconstitucionalidad, ya que, se fuerza, en pocas palabras, a que para validar una sustitución patronal se haga la transmisión de bienes, dejando de enfocarse la norma en los derechos de los trabajadores para atentar contra el patrimonio y la libertad contractual de las empresas.

Me queda muy claro que se busca evitar una farsa o falsa sustitución, pero este problema no se resuelve con anquilosar los derechos constitucionales de los patrones, sino con el debido empleo de las facultades de las autoridades y su oportuna acción ante prácticas indebidas. En pocas palabras, la medida tomada no es proporcionalidad con el fin que se busca, pues la afectación que tendrán los patrones será mayor al beneficio buscado, lo cual, puede advertirse en forma anticipada o apriorística por lo siguiente:

Si la sola invasión de la libertad de los contratantes se ve trastocada con el artículo 41 de la LFT, el problema no descansa ahí, pues se sabe que toda enajenación es motivo de tributación, dado que, la definición misma de “enajenación” (y no compraventa, pues éstas es una de las tantas aristas de la enajenación, así como lo es la donación, entre muchas otras formas de transmisión de propiedad), se advierte en el artículo 14 del CFF, cuya fracción I denota con claridad la idea expuesta:

**Artículo 14.** Se entiende por enajenación de bienes:

I. Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado

Lo que pasa en todas las normas tributarias, y es más evidente que discurre del CFF al Impuesto al Valor Agregado (IVA), cuyo artículo 8º de su ley señala:

**Artículo 8º.** Para los efectos de esta Ley, se entiende por enajenación, además de lo señalado en el Código Fiscal de la Federación, el faltante de bienes en los



inventarios de las empresas. En este último caso la presunción admite prueba en contrario.

De tal forma que, los patrones no sólo serán afectados por perder su libre decisión de enajenar sus bienes o no (pues el Estado ya decide por ellos, con base en el artículo 41 de la LFT), sino que, además, en forma agavillada, deberán pagar forzosamente un impuesto por decisiones que son propias de cada empresa, todo porque la autoridad no puede hacer frente –o no quiere hacer frente– a los esquemas agresivos de subcontratación laboral.

Es por este motivo que, en forma anticipada, se advierte una muy probable inconstitucionalidad, pues se agavillan dos afectaciones a los patrones que en forma apriorística puede verse que será desproporcional, respecto del supuesto beneficio que busca lograr con la reforma a la subcontratación laboral. Dudo que, algún test de proporcionalidad –debidamente entendido y hecho con ciencia jurídica mas que con deferencia a la administración en turno– pudiera justificar el artículo en comento, lo que será motivo de ver a futuro, en caso de que dicha iniciativa de reforma avance en el modo en que ha sido planteada.

#### 1.2.1.5. Posible inconstitucionalidad

Hablando de posibles inconstitucionalidades, con base en todo el bagaje normativo anterior, llama altamente la atención el artículo 13 de la LFT, en virtud del cual, la subcontratación laboral pasa en forma expresa de ser un día deónticamente “permitida” a ser “prohibida” al día siguiente en que entra en vigor. Algo totalmente inusitado en nuestro país, en donde una forma de trabajo pasa de ser bien vista y aceptada, legalmente hablando, a ser totalmente ajena al contexto legal e incluso ser motivo de ilícito.

Efectivamente, se dice lo anterior porque en forma expresa, se adiciona un artículo 1004-C a la LFT para decir:

**Artículo 1004-C.** A quien realice subcontratación de personal a que se refiere el artículo 13 de esta Ley, así como a las personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas sin la autorización correspondiente, conforme a lo establecido en los artículos 14 y 15 de esta Ley, se le impondrá multa de 2,000 a 50,000 veces la Unidad de Medida y Actualización, sin perjuicio de las demás responsabilidades que hubiera lugar de conformidad con la legislación aplicable. La Secretaría del Trabajo y Previsión Social dará vista de los hechos a las autoridades que resulten competentes.

Igual sanción a la establecida en el párrafo anterior será aplicable a aquellas personas físicas o morales que se beneficien de la subcontratación de

personal en contravención a lo estipulado en el artículo 13 de esta Ley, o de la prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas, en contravención a lo previsto en los artículos 14 y 15 de este ordenamiento.

Lo cual, constituye el motivo de multa, tanto para quien brinda el servicio como para quien lo reciba por dos ejes principales:

- Por llevar a cabo la subcontratación laboral, pese a quedar deónticamente “prohibida” por el artículo 13 de la LFT; o
- Por llevar a cabo la prestación y recepción de servicios u obras especializadas en forma contraria a los artículos 14 y 15 de la LFT, obteniendo un beneficio.

Cabe hacer notar que la esencia del “beneficio” es sólo para quien preste servicios de manera contraria a los artículos 14 y 15 de la LFT, lo cual, hace surgir infinidad de dudas, porque no se sabe con precisión a qué tipo de beneficio se refiere. La lógica hace pensar que se refiere al beneficio económico, pero no lo dice así expresamente el artículo aludido y, por tanto, el beneficio puede medirse en muchas otras formas sin que las precise de manera clara el artículo en comento.

A su vez, el “beneficio” no es necesario para la prestación de servicios de subcontratación de personal, pues éste se encuentra ya prohibido por el artículo 13 de la LFT, lo que es motivo de la reflexión de inconstitucionalidad en estas líneas, siendo útil hasta ahora el artículo 1004-C de la LFT para mostrar la existencia de multa como una medida de sanción.

A la par, se adiciona –como motivo de prisión– un inciso *i*) al artículo 108 del CFF (artículo en donde se encuentra la “defraudación fiscal”), y se incardina lo siguiente:

**Artículo 108. ...**

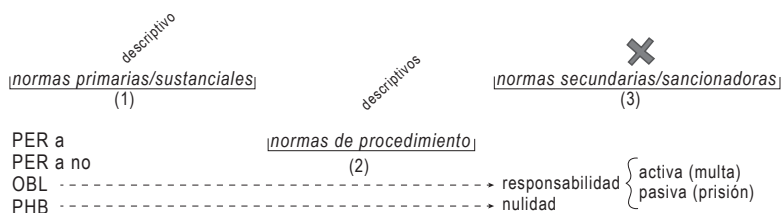
- i)** Utilizar esquemas simulados de prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, descritas en el artículo 15-D, último párrafo, de este Código, o realizar la subcontratación de personal a que se refiere el primer párrafo de este artículo.

Esto es, conforme a dicho numeral, y adelantándome al estudio de la reforma al CFF, es de señalar desde este momento que la subcontratación laboral será un delito especial sin necesidad de que se realice alguna acción en particular (como solicitar devoluciones, realizar compensaciones, entre otros), pues el delito en sí mismo se configurará tan sólo con la utilización del esquema, desde luego, sin desdeñar el primer párrafo de dicho artículo, en donde expresamente se habla de tener un beneficio en perjuicio del fisco federal.

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

Sin embargo, más allá de hablar de la complicación jurídica que se concibe con las autorizaciones de servicios u obras especializados, he hecho notar al artículo 108 del CFF, porque es la respuesta exacta a la prohibición del artículo 13 de la LFT.

Pensando en la tríada normativa que existe en todo ordenamiento legal y que, en mi obra *La discrecionalidad en la aplicación de las normas legales* destaqué con el siguiente esquema:



Entendemos que las normas primarias o sustanciales son “perfectas” si tienen un castigo correlativo ante su incumplimiento mediante normas secundarias o sancionadoras, ya sea mediante multa o prisión como en este caso lo es el artículo 1004-C de la LFT e inciso *i*) del artículo 108 del CFF (del cual, la Procuraduría Fiscal de la Federación se jacta de tener). De no existir dicha correlatividad se dice que las normas primarias o sustanciales son “imperfectas” porque no existe un castigo recíproco.

Cuando los deberes de las primeras (obligaciones o prohibiciones), no son debidamente cumplidas u observadas, respectivamente, surge la susceptibilidad de sanciones correlativas, a fin de mantener el orden buscado. Por eso, tanto la LFT como el CFF prevén la multa y prisión, respectivamente. Pero, antes de hablar de dichas sanciones a detalle, el punto que abarca este espacio es si existe inconstitucionalidad en la prohibición expresa de llevar a cabo la subcontratación de personal o no.

Al respecto, debemos entender que lo constitucional o inconstitucional depende con qué artículo magno se compare. Sólo de esta manera se entiende una antinomia, la cual debe ser vertical, entre una norma constitucional (superior) y otra norma subconstitucional (inferior), pues las antinomias horizontales (ley contra ley) no son siempre motivo de estudio de constitucionalidad, dado que, lo general que sucede en estas

normas es que se crean excepciones por contradicción o excepciones por especificidad, como lo destaqué ya en mi obra antes referida.

De esta manera, el estudio de la Corte o tribunal constitucional puede dar lugar únicamente a dos formas de solución en sentencia –pensando, desde luego, que se pone en duda la norma subconstitucional, pues la norma constitucional nunca puede ser puesta en duda, por cuanto a su sustancia respecta, dado que, no existe otra referencia normativa respecto a la cual compararla, al ser ésta el texto máximo del país–:

a) Se confirma la inconstitucional de una norma, si se aplica como forma de solución el *criterio de jerarquía* (la ley superior deroga a al inferior), por ser verdaderamente una antinomia y, dado que, en éstas las dos normas no puede pervivir, sino sólo una de ellas, entonces, la norma puesta en duda (la norma subconstitucional) es expulsada del sistema legal (si va contra derechos humanos mediante la declaratoria general de constitucionalidad –no aplicable a normas tributarias–, bajo el uso de control concentrado de constitucionalidad) o se declara su inaplicación (bajo el uso del control difuso, ya sea por primer pronunciamiento de inconstitucionalidad o por pronunciamientos ulteriores basados en un criterio previo que decidió ya la inconstitucionalidad); o

b) Se confirma la constitucionalidad de la norma, si se aplica el test de proporcionalidad en donde se confirma la necesidad de limitar un derecho constitucional mediante una norma subconstitucional, caso en el cual no se reconoce la existencia de una antinomia, sino de una excepción por contradicción o por especificidad, en donde ambas normas pueden pervivir en el sistema legal.

Con lo anterior, la norma constitucional, en la que inmediatamente se piensa para hablar sobre la constitucionalidad o inconstitucionalidad de la reforma en comento, es el primer párrafo *ab initio* del artículo 5º constitucional:

**Artículo 5º.** A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos...

Bajo dicho artículo surgen dos posibles interpretaciones encontradas, una a favor de la inconstitucionalidad del artículo 13 de la LFT que expresamente prohíbe la subcontratación laboral y otra que se encuentra a favor de la constitucionalidad de dicho artículo 13:

**Artículo 13.** Se prohíbe la subcontratación de personal que consiste en que una persona física o moral proporciona o ponga a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

Previo a hablar de las dos posturas a favor y en contra de la constitucionalidad del artículo 13 de la LFT, es de entender que el

derecho al trabajo o libertad ocupacional a que se refiere el primer párrafo del artículo 5º constitucional no arroja un derecho absoluto que se pueda ejercer en forma amplia, sino un derecho relativo que tiene bordes predeterminados por la norma constitucional, pues en su *ámbito material* (el *qué*), encontramos la excepción o límite interno. Esto es, el derecho encuentra su borde (y hace que no valga el cien por ciento, por decirlo burdamente), en tanto sea lícito, de tal manera que, toda forma de trabajo es –deónticamente– “permitida” (PER a), siempre y cuando no sea delito, pues de ser así estará “prohibida” (PHB), lo cual, perlocutivamente implica un requisito anankástico. Por tanto, cualquier actividad es viable como forma de trabajo (venta de automóviles, servicios de ingeniería, armado de maquinaria, etcétera), pero si la actividad ocupacional es, verbigracia, la venta de drogas, la trata de personas, el tráfico de órganos, entre otras, evidentemente no lo será, y ameritará una sanción. Así, se conforma la libertad ocupacional o derecho al trabajo. Es un derecho relativo porque no llega a su máximo desarrollo y su alcance se topa ante ilícitos.

En resumidas palabras, entendemos que, si el trabajo es lícito, entonces se encuentra “permitido” y, bajo una interpretación a *contrario sensu simple* (y no productiva), conlleva a que, si el trabajo es ilícito, entonces está “prohibido”.

Visto lo anterior, es posible abordar las dos posturas de constitucionalidad:

a) La primera postura se aboca a la inconstitucionalidad del artículo 13 de la LFT, y pugna por un resabio inmediato, ya que, si la subcontratación de personal es una forma de trabajo, se contrapone inmediatamente al brocardo constitucional que prevé la libertad ocupacional o libertad del trabajo, como también se le ha llegado a llamar. De tal suerte que, prohibir la subcontratación laboral conlleva a una decisión extrema, pues no se limita el derecho al trabajo versado sobre subcontratación de personal, sino que se elimina en forma tajante y definitiva (en lo individual) o es una limitación en conjunto con las demás formas de trabajo, que no se explica de forma racional, por lo cual, dicho servicio –como posibilidad de trabajo– deja de existir completamente del sistema legal mexicano y, por ende, la reforma generada con el artículo 13 de la LFT se torna en inconstitucional por ser contrario a lo que permite el texto magno.

b) La segunda postura se aboca a favor de la constitucionalidad del artículo 13 de la LFT, ya que, si con la reforma el artículo 13 de la LFT establece que la subcontratación laboral se convierte en algo “prohibido”, al grado de ser merecedor de multas y prisión, es precisamente porque es un ilícito y no forma parte del derecho constitucional que expresamente

prevé el primer párrafo del artículo 5 constitucional, pues es parte de esa interpretación a *contrario sensu simple* en donde se encuentra la subcontratación de personal o subcontratación laboral, de tal forma que, la subcontratación laboral reformada por el artículo 13 de la LFT se vuelve en una “excepción” respecto de las demás formas de trabajo que son la “condición”.

En pocas palabras, podríamos resumir el encuentro de ambas posturas de la siguiente manera: ¿la prohibición a la subcontratación de personal es una inconstitucionalidad por desdeñar una forma de trabajo permitida, o es precisamente parte de la prohibición a que se refiere expresamente la palabra “ilícito” como *contrario sensu simple interpretativo* del primer párrafo del artículo 5 constitucional?

El parangón de ambas posturas es evidentemente claro, la primera postura se centra *ex ante* de la reforma, mientras que la segunda postura se centra *ex post* de la misma. Y, dado que, la duda de constitucionalidad se centra en el antes y no en el ahora (partiendo de que la reforma es aprobada y es el ahora normativo que se pretende impugnar), es cierto que la primera postura es la lógica, como motivo de reclamo o impugnación, lo cual, llevaría a concluir que el reclamo de constitucionalidad es legítimo. Sin embargo, la medida tomada (prohibir a la subcontratación laboral), ¿verdaderamente es constitucional en sí misma? La respuesta inmediata parece ser no, pues no es proporcional al fin que se busca generar.

Se dice que los esquemas de subcontratación laboral evitan el pago de IVA, pero en verdad no es la única forma usada por las prácticas indebidas para ello. La venta de facturas que amparan operaciones inexistentes hace lo mismo y aún con menos rangos de operación, pues mientras en la subcontratación de personal por lo menos existen trabajadores de quienes eventualmente se realizan retenciones y, en algunos casos, hasta su aseguramiento en seguridad social, en las operaciones inexistentes no, ya que, es uno de los cinco supuestos que se refiere el primer párrafo del artículo 69-B del CFF (falta de personal). De la misma manera, se da la evasión de IVA con los esquemas de “asimilables a salarios”, en donde fluctúan muchas cantidades de dinero sin ser afectas a dicho gravamen, lo cual, más allá de si es correcta la forma de aplicación de las normas y cumplimiento por autoridades y contribuyentes, respectivamente, lo importante es destacar que no es la única forma de evitar el pago del IVA, dado que, existen muchas otras prácticas que, igualmente, logran evitar dicho gasto, así como de retenciones. Dado lo cual, la medida tomada es totalmente desproporcional, sin conceder que en verdad deba proceder un estudio de proporcionalidad constitucional porque, como ya se dijo líneas atrás, no se cubren las tres condiciones arriba expuestas

para proceder con tal estudio (Estado de derecho, deparación de poderes y democracia formal).

## **1.2.2. Reforma a la Ley del Seguro Social**

### **1.2.2.1. Servicios y obras especializadas**

En seguimiento a todos los puntos de reforma a la LFT, la LSS realiza lo propio para coincidir con conceptos e inercia marcados ya en la LFT, a fin de robustecer la idea conjunta que se busca generar para eliminar en definitiva a la subcontratación laboral, respecto de las prácticas indebidas y demás elementos de inconveniencia expuestos en la exposición de motivos y, así, se llega al punto de la seguridad social.

Para esta norma, igualmente, se toca el artículo principal que la contiene, esto es, el 15-A de la LSS, cuyo cambio propuesto queda de la siguiente manera:

**Artículo 15-A.** La contratación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas deberán cumplir con las condiciones y requisitos establecidos en la Ley Federal del Trabajo.

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con otra persona física o moral que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.

La persona física o moral que preste servicios especializados o que ejecute obras especializadas deberá comunicar trimestralmente, dentro de los primeros quince días de los meses de enero, abril, julio y octubre, los contratos celebrados en el trimestre de que se trate de la información siguiente:

I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; clase de persona moral de que se trate, en su caso; objeto social; domicilio social, fiscal y, en su caso, convencional para efectos del contrato; número del Registro Federal de Contribuyentes y de Registro Patronal ante el IMSS; datos de su acta constitutiva, tales como número de escritura pública, fecha, nombre del notario público que da fe de la misma, número de la notaría y ciudad a la que corresponde, sección, partida, volumen, foja o folio mercantil, en su caso, y fecha de inscripción en el Registro Público de la Propiedad y el Comercio; nombre de los representantes legales de las partes que suscribieron el contrato.

II. Del contrato: Objeto; periodo de vigencia; perfiles, puestos o categorías indicando en este caso si se trata de personal operativo, administrativo o profesional y el número estimado mensual de trabajadores u otros sujetos de aseguramiento que se pondrán a disposición del beneficiario de los servicios o trabajos contratados.

**III.** Copia simple de la autorización emitida por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social para la prestación de los servicios especializados o la ejecución de obras especializadas.

La información prevista en este artículo podrá ser presentada a través de los medios señalados en el último párrafo del artículo 15 de esta Ley, conforme a las reglas generales que para tal efecto emita el Consejo Técnico.

Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo y en el presente ordenamiento, el Instituto Mexicano del Seguro Social y la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, deberán celebrar convenios de colaboración, para el intercambio de información y la realización de acciones de verificación conjuntas, en su respectivo ámbito de competencia.

El primer párrafo citado confirma, ahora para seguridad social (lo que no sucede con el texto actual del artículo 15-A de la LSS), que la contratación de servicios y obras especializados deberá cumplir con las condiciones y requisitos a que se refiere la LFT.

Este cambio es de suma importancia porque el artículo 15-A, pese a que en algunos de sus párrafos parece similar al texto actual, lo cierto es que cambia totalmente porque no se encuentran centrados ya en la base de la subcontratación laboral (aceptada fáctica y jurídicamente), sino que, teniendo en cuenta que desaparece dicha forma de trabajo, ahora se enfoca exclusivamente en la contratación de servicios y obras especializados, de tal manera que, la similitud del texto no debe llevar a una confianza extrema de que todo sigue igual. Nada sigue igual, si antes había la obligación de informar en el trimestre correspondiente sobre los contratos de subcontratación laboral, ahora dicho deber migra para los servicios u obras especializados, lo cual, es importante tener en cuenta.

Así, el primer párrafo refrenda lo dicho ya por el artículo 14 de la LFT, en tanto que, se refiere expresamente a la prestación de servicios especializados y la ejecución de obras especializadas y se enfoca a cubrir las condiciones y requisitos respectivos, esto es:

- No abarcar actividades del objeto social del cliente;
- No abarcar labores de la actividad económica del cliente; y
- Contar con autorización de la STPS.

Dando lugar a un monolito normativo que, si bien, está dividido en diversas normas, al final lleva al mismo punto, en el cual, se prohíbe a la subcontratación laboral y se permiten los servicios y obras especializados, en tanto tengan autorización de la STPS.



### 1.2.2.2. Responsabilidad solidaria

A la par, el segundo párrafo robustece que el cliente (contratante) será responsable solidario respecto del patrón *de iure* (contratista), por las obligaciones de seguridad social que discurran con los trabajadores empleados en la realización de los servicios o ejecución de obras especializados, contratados por las partes.

En este segundo párrafo surge un punto importante a notar, pues en tanto la versión actual, el cliente y el patrón son responsables solidarios, lo cierto es que dicha responsabilidad solidaria es sólo respecto de los trabajadores por cuanto a las obligaciones de seguridad social (*vis-a-vis particulares*), según lo dice todavía el primer párrafo del artículo 15-A de la LSS:

**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.

Y, la responsabilidad del cliente con el patrón para con el IMSS (*vis-a-vis Estado*) surge sólo hasta que el patrón incumpla sus obligaciones, según el tercer párrafo del artículo 15-A, previa notificación que le formule este instituto al cliente:

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.

Lo que implica que, frente a los trabajadores, existe una *responsabilidad solidaria*, en tanto que, frente al IMSS existe una *co-obligación* (sobra decir que la segunda es más fuerte e importante que la segunda), la cual es hipotética, pues depende de dos factores:

- Que el patrón incumpla con sus obligaciones; y
- Que el IMSS notifique al cliente respecto del incumplimiento del patrón que brinda los servicios de subcontratación laboral.

Esto es, conforme al texto actual del artículo 15-A de la LSS existen dos puntos:

- Responsabilidad solidaria *tética* del cliente con el patrón, y de ambos con los trabajadores por las obligaciones de seguridad social; y
- Co-obligación *hipotética* con el IMSS respecto de los trabajadores asegurados por las mismas obligaciones de seguridad social (sujeto –como ya se dijo– a incumplimiento del patrón y a notificación del IMSS al cliente-beneficiario).

Lo cual, en cierta forma es lo mismo, pues la fórmula de ambas figuras conlleva al mismo punto, y es responder las obligaciones de seguridad social ante el IMSS. Sin embargo, con el cambio buscado, el texto habla de la responsabilidad solidaria que será siendo igualmente una constante *tética* para con los trabajadores, aunque no entre las partes, lo cual es lógico y hasta sobra en el actual texto del artículo 15-A de la LSS, ya que, si la relación entre cliente y proveedor se rige por contrato y las normas de Derecho Privado, es obvio que no es un tema que corresponda a la LSS, sino a las cláusulas acordadas entre las partes.

A la par, se elimina el punto de notificar previamente al cliente para que sólo así sea co-obligado ante el IMSS, ya que, finalmente, todo lleva al mismo punto en el hecho de ser responsable solidario con los trabajadores, respecto de las obligaciones de seguridad social implica que cualquiera de ellos debe pagar las cuotas correspondientes para que éstos tengan los beneficios que les otorga la ley, beneficios que son tripartitas y sólo con la participación de estas tres formas de contribución (pública, patronal y obrera) es posible –en lo económico más allá de las semanas de cotización–, tener el beneficio correspondiente.

De la misma manera, se elimina la notificación que haría el IMSS a los trabajadores del incumplimiento de su patrón y la correlativa co-obligación del cliente a que se refiere el actual cuarto párrafo del artículo 15-A:

Asimismo, el Instituto dará aviso al beneficiario de los trabajos o servicios, del requerimiento a que se refiere el párrafo anterior.

Lo cual, resulta lógico, pues si en forma *tética* ya existe la responsabilidad solidaria de los contratantes con los trabajadores para el cumplimiento de las obligaciones de seguridad social, es obvio que se sabe desde antes sin necesidad ya de notificación alguna.

### 1.2.2.3. Información trimestral

En la misma inercia que el texto actual, se sigue haciendo referencia a la obligación de enviar en el trimestre que corresponda (enero, abril, julio u octubre), sobre la información de las partes y de los contratos que correspondan al trimestre, nuevos o modificaciones a éstos –conforme a las reglas actuales del Consejo Técnico–, con la diferencia de que en tanto el texto actual arroga tal obligación a ambos contratantes (cliente-contratante y proveedor-contratista), ahora sólo lo da para los prestadores del servicio u obra especializados.

En la forma actual, recordemos que el cliente no es preciso que cuente con registro patronal, pero, aun así, es obligado a enviar la información por su parte, aceptando desde este momento que puede no ser propiamente un patrón. Quizá, por esta situación es que la iniciativa de reforma no prevé la obligación para el cliente y lo deja sólo en manos del proveedor del servicio u obra especializados.

La información que debe enviarse es la misma, pues sigue abarcando la información de los contratantes y de los contratos; sin embargo, se suma la de copia simple de la autorización dada por la LFT a que se refiere en forma expresa el artículo 15 de la LFT.

Es evidente que, ante esta forma de robustecer la información que requiere el IMSS, se endurecen, igualmente, las sanciones correspondientes y, por ello, la fracción XXII del artículo 304-A de la LSS señala:

#### **Artículo 304-A. ...**

##### **I. a XXI. ...**

**XXII.** No presentar o presentar fuera del plazo legal establecido, la información señalada en el artículo 15-A de esta Ley.

Lo cual, constituye el punto de infracción y, a su vez, la sanción correspondiente se señala en las fracciones IV y V del artículo 304-B de la LSS:

#### **Artículo 304 B. ...**

##### **I. a III. ...**

**IV.** Las previstas en las fracciones I, II, XII, XIV, XVII, XX y XXI, con multa equivalente al importe de veinte a trescientas cincuenta veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización.

**V.** La prevista en la fracción XII, con multa equivalente al importe de 500 a 2000 veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización.

Vemos así que el artículo 15-A de la LSS genera una obligación (“hacer”), ante su incumplimiento (por “no hacer”), se genera una infracción merecedora de la sanción aludida, todo lo cual es de aplicación estricta conforme al primer párrafo del artículo 9 de la LSS:

**Artículo 9.** Las disposiciones fiscales de esta Ley que establecen 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. Se considera que establecen cargas las normas que se refieran a sujeto, objeto, base de cotización y tasa.

Lo que, sin duda, es de alta importancia desde la referencia a la comisión de las infracciones correspondientes, hasta la imposición de la multa misma, lo cual, deberá estar debidamente fundado y motivado (independientemente de que la imposición de la multa mínima no deba fundarse y motivarse su valor; no obstante, la imposición –que es a lo que me refiero–sí).

Se sigue haciendo mención a las reglas que para ello emita el Consejo Técnico del IMSS, como lo dice el octavo párrafo del aún existente artículo 15-A de la LSS.

Finalmente, el quinto párrafo hace mención de la posibilidad de celebrarse convenios entre el IMSS y la STPS para intercambio de información y acciones conjuntas atinentes a lograr los objetivos de la LSS, lo cual, sin duda, es un reflejo y seguimiento de la inercia de la LSS.

Como lo expuse anteriormente, es importante tener presente que si bien ambos textos se parecen, lo cierto es que no se forjan sobre las mismas bases, pues en tanto el actual artículo 15-A de la LSS se basa sobre el conocimiento aceptado de la subcontratación de personal como algo permitido, con el cambio, dicho servicio deja de ser aceptado y, por el contrario, pasa a ser prohibido, para dar lugar a un esquema similar de información al IMSS, pero sobre la idea de algo diferente. Esto es, lo que se debe dar aviso no es ya de subcontratación laboral, pues queda prohibida por el artículo 13 de la LFT, sino ahora sobre servicios y obras especializados, lo cual, es un nuevo esquema, aunque con la misma información, lo que sugiere que se dará una nueva serie de contratos porque las bases sobre las cuales descansa ahora son, como ya lo dije, sobre un esquema diferente.

#### **1.2.2.4. Eliminación del “registro patronal múltiple”**

Para la reforma hecha a la LSS en 2009, se pensó inmediatamente que todas aquellas empresas que dieran el servicio de subcontratación laboral –todavía no llamado así en aquel año–, sería importante que tuvieran un “registro patronal múltiple”, por así llamarlo, con el cual,

podieran administrar la nómina de diversos clientes dedicados a distintas actividades. Evidentemente, con ello sería posible que algunos clientes tuvieran una labor de mayor riesgo respecto de otras.

Podría ser que un cliente fuera una constructora y otro fuera una agencia de viajes, por ejemplo. Desde esta arista, es evidente que la primera tendría mayores riesgos de trabajo con relación a la segunda, pues, es evidente que la construcción tiende a ser más siniestral que de las labores que implica el personal administrativo de una agencia de viajes. Por lo tanto, consciente de que los altos índices de uno respecto del otro producen un incremento en la prima de riesgo de trabajo, se adicionó en 2009 un segundo párrafo al artículo 75 de la LSS:

Para efectos de la clasificación en el seguro de riesgos de trabajo, tratándose de los patrones a que se refiere el tercer párrafo del artículo 15-A, de esta Ley, a solicitud del patrón, el Instituto le asignará un registro patronal por cada una de las clases, que así se requiera, de las señaladas en el artículo 73 de esta Ley, con el que realizará la inscripción de sus trabajadores a nivel nacional. Los patrones o sujetos obligados que se hayan clasificado en términos de lo dispuesto en este párrafo, revisarán anualmente su siniestralidad conforme al artículo 74 de esta Ley de manera independiente por cada uno de los registros patronales asignados.

Sin embargo, dicho párrafo desaparece con la iniciativa de reforma, a fin de terminar de “cerrar la puerta” a la posibilidad de la “subcontratación de personal”, en la lógica de que el artículo 13 de la LFT, como ya expuso, prohíbe en forma expresa, tajante y determinante a este tipo de servicios, haciéndolo ahora un ilícito, merecedor de sanciones (multas y prisión), por lo cual, la inercia de eliminar ese segundo párrafo no es más consecuencia lógica de lo que busca la iniciativa.

### **1.2.3. Reforma a la Ley del INFONAVIT**

#### **1.2.3.1. Sustitución patronal**

Siguiendo con la inercia de todo lo expuesto hasta ahora, la Ley del INFONAVIT, igualmente, presenta una serie de cambios, encaminados a seguir haciendo congruente el elemento principal buscado por la LFT, tanto por el efecto de sustitución patronal, como por el punto de la información que se debe enviar.

Para ello, dentro del primer punto enfocado a la sustitución patronal, se reforma el párrafo 3 del artículo 29 de dicha ley, para señalar ahora lo siguiente:

**Artículo 29. ...**

...

En caso de sustitución patronal, el patrón sustituto será solidariamente responsable con el nuevo de las obligaciones derivadas de esta Ley, nacidas antes de la fecha de la sustitución, hasta por el término de seis meses, concluido el cual todas las responsabilidades serán atribuibles al nuevo patrón.

De lo anterior, se advierte que, aunado al requisito extremo que preverá el artículo 41 de la LFT de que todos los activos de una empresa pasen a otra para sólo así dar lugar a la sustitución patronal, surgirá, en complemento con este artículo 29, tercer párrafo, que asociado a la transmisión de bienes, existirá una responsabilidad solidaria por seis meses, lo cual, evidentemente, será motivo de permanencia en el tiempo, como ya se venía dando para todas las obligaciones sociales que, respecto del rubro de competencia al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), surjan en las relaciones con los trabajadores que eventualmente pasen a tener un nuevo patrón.

A diferencia de la fuerza con que se integra el artículo 41 de la LFT, este artículo 29 resulta un tanto menos dañino para los patrones, pues, simplemente, hace mención a la responsabilidad solidaria de seis meses, lo cual, se sabe en forma apriorística un tiempo de referencia para ello, colmando así el ámbito temporal de la norma. Sin embargo, el punto esencial es que dicha responsabilidad (que es lo menos) a colación de la sustitución patronal, no será posible si previamente no se han transmitido los bienes de un patrón a otro como se comentó líneas atrás, esto implica, al mismo tiempo, la causación del Impuesto sobre la Renta (ISR) y del Impuesto al Valor Agregado (IVA), como “regalo” añadido –al estilo *bonus track*– de los legisladores a toda esta reforma.

Evidentemente, la iniciativa de reforma fue escrita por varias personas, debido a que, en esta ocasión, no se habla ya de “substitución” con “b”, sino de “sustitución”, como siempre debió ser, lo hace ver un trabajo un tanto más cuidado por cuanto a esta ley, pese a que toda la iniciativa se contiene en un sólo documento.

#### 1.2.3.2. Información cuatrimestral

A la par de la información que en forma trimestral (o, mejor dicho, conforme al trimestre que corresponda), se deberá mandar, igualmente, información al INFONAVIT con base en el artículo 29 Bis que también se reforma de dicha ley, al señalar:

**Artículo 29 Bis.** Las personas físicas o morales que se encuentren autorizadas en términos del artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo para llevar a cabo la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas que no forman parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria de los mismos, deberán proporcionar cuatrimestralmente al

Instituto a más tardar el 17 del mes siguiente al cierre de éste, la siguiente información:

- a) Datos Generales;
- b) Contratos de servicio;
- c) Los Montos de las Aportaciones y Amortizaciones;
- d) Información de los trabajadores;
- e) Determinación del salario base de aportación;
- f) Copia simple de la autorización emitida por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social.

Los requisitos antes señalados y las fechas de presentación ante el Instituto deberán cumplirse conforme a los procedimientos que el Instituto publique a través de medios electrónicos.

El Instituto informará semestralmente a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social el incumplimiento a los requisitos indicados en el presente artículo para los efectos señalados en el tercer párrafo del artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo.

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con una empresa que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.

Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo y en el presente ordenamiento, el Instituto y la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, deberán celebrar convenios de colaboración, para el intercambio de información y la realización de acciones de verificación conjuntas, en su respectivo ámbito de competencia.

En correspondencia con lo establecido ya para la LSS, se continúa el cúmulo de información a enviar, ahora al INFONAVIT. Aunque ya son menos datos por enviar, pero con el mismo carácter de importancia, se pide, además, que los prestadores de servicios o ejecutores de obras, especializados ambos, lleven a cabo la presentación de información cuatrimestral, remarcando en todo momento que la presentación se realizará de acuerdo a los requisitos y fechas que señale el propio instituto, lo cual, sugiere, evidentemente, la espera de normatividad administrativa ulterior, a fin de complementar lo que se pide. Sin duda, el envío de información no es el tema de inconstitucionalidad, dado que, la esencia o fondo se encuentra propiamente en los artículos 13, 14 y 15 de la LFT; por tanto, el cambio de la Ley del INFONAVIT aquí comentado sólo es punto de forma y procedimiento, que en forma

secundaria complementa lo que dice la LFT, prueba de ello es que no será legislado por el Congreso, sino por el propio instituto, esto, normalmente se conoce como normas de detalle, en la lógica de que no afectan el fondo del tema a desarrollar.

Es necesario destacar que el primer párrafo del artículo en comento señala y remarca que los prestadores de servicios especializados o ejecutores de obras especializadas, no deben abarcar el objeto social ni la actividad económica de los beneficiarios de dichos servicios u obras (clientes), volviendo al punto del artículo 14 de la LFT con tautología al posible punto de inconstitucionalidad por discriminación respecto a quiénes sí deben contar con autorización y quiénes no.

Pero, el punto esencial no termina allí, pues el INFONAVIT informará semestralmente a la STPS el incumplimiento de los requisitos del artículo 15 de la LFT, aunque mal referido al tercer párrafo, dado que, verdaderamente dicho párrafo no marca requisitos, pero se entiende que son los dos elementos básicos ya conocidos:

- No llevar a cabo tareas del objeto social del beneficiario (cliente);
- Ni llevar a cabo tareas de la actividad económica del beneficiario (cliente).

Lo cual, servirá para que la STPS realice las acciones correspondientes de sanción en contra de los patrones que no cumplan con los puntos anteriores, en un plano total de desdén a las libertades de las personas, forzando a la autorización comentada y los demás puntos acotados líneas atrás.

### **1.2.3.3. Responsabilidad solidaria**

De igual manera, con respecto a lo comentado para la LSS, se sigue confirmando la esencia de la responsabilidad solidaria de los beneficiarios de los servicios (clientes), y se plasma de forma expresa en el cuarto párrafo del artículo 29 al decir:

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con una empresa que incumpla las obligaciones en materia de seguridad social, será responsable solidaria en relación con los trabajadores utilizados para ejecutar dichas contrataciones.

Como se advierte, es la misma esencia y hasta la misma forma de redacción para hablar de la responsabilidad solidaria, en tanto que, se enfoca respecto a los trabajadores con relación a las obligaciones de seguridad social, lo cual resulta lógico, dado que, se busca uniformidad



de los ordenamientos legales y, con ello, dar pauta a una verdadera anulación de la subcontratación laboral para evitar cualquier posibilidad de práctica, pese a la prohibición expresa del artículo 13 de la LFT.

Como lo dije al hablar de la reforma a la LSS, no es necesario que se haga mención de co-obligación ante el instituto, ya que, ello solamente es una forma técnica que en esencia no cambia lo que se busca, y que es la efectividad del pago respecto de las personas involucradas en la prestación de servicios especializados y ejecución de obras especializadas.

Para dar pauta a ello, nuevamente, el último párrafo señala que se llevará a cabo la firma de convenios y acciones conjuntas entre el instituto y la STPS, para así lograr la efectividad de la reforma:

Para la verificación del cumplimiento de las obligaciones establecidas en la Ley Federal del Trabajo y en el presente ordenamiento, el Instituto y la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, deberán celebrar convenios de colaboración, para el intercambio de información y la realización de acciones de verificación conjuntas, en su respectivo ámbito de competencia.

Con lo anterior, encontramos que la STPS se volverá la autoridad eje, quien tendrá intercambio de información y acciones conjuntas con el IMSS y con el INFONAVIT, y quien concentrará la información de ambos institutos que les sea proporcionada por los patrones, cuidando en todo momento los datos personales que correspondan, o por lo menos así deberá ser, conforme a la Ley General de Protección de Datos Personales en Posesión de Sujetos Obligados.

#### **1.2.4. Reforma al CFF**

Quizá, el punto fundamental, a la par de la reforma a la LFT, es aquél que corresponde al CFF, como elemento eje de la reforma. Esto es, en tanto la LFT constituye un punto de operación, el CFF se conforma con un factor económico, pues representa la sangría monetaria de las consecuencias por el uso de servicios y obras especializados que, sin duda, afectan a todo patrón y a toda empresa, plasmados ya dentro de la prohibición de la subcontratación laboral, de tal forma que, aqueja a los ya existentes. Esto es, no se trata de una reforma que vaya a crear nuevas formas de trabajo o nuevos sujetos, sino que, por el contrario, a los ya existentes (que no sean subcontratación laboral, pues esta se elimina con la prohibición del artículo 13 de la LFT), se les exige más para ser viable en su operación y que, el gasto respectivo, sea a su vez deducible o acreditable para ISR e IVA, respectivamente, lo que se verá más adelante.

De momento, cabe hablar del CFF por ser la norma descriptiva tributaria por excelencia, y de allí partir, una vez en claro los conceptos y

requisitos que se dan a los servicios y obras especializados para conocer cómo impactan en la dinámica de las contribuciones aludidas.

#### 1.2.4.1. No efectos fiscales a la subcontratación de personal

Dada la admonición clara del artículo 13 de la LFT, el CFF se robustece por su parte, por cuanto a las consecuencias económicas y efectos fiscales y, así, se crea un artículo 15-D para señalar lo siguiente:

**Artículo 15-D.** No se considerarán gastos estrictamente indispensables y no tendrán efectos fiscales de deducción o acreditamiento, los pagos o contraprestaciones realizados por concepto de subcontratación de personal. La subcontratación de personal se configura cuando un contratista, persona física o moral, proporciona trabajadores propios en beneficio del contratante o los pone a disposición de éste.

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.

Para efectos del primer párrafo de este artículo, no se considerará subcontratación de personal la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con la autorización a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y esta autorización sea proporcionada por el contratante.

Como se aprecia, el artículo retoma las palabras que aún utiliza el artículo 15-A de la LFT: contratante (cliente) y contratista (patrón-proveedor del servicio). Dado lo cual, se hace mención expresa anhairética de que no será deducible ni acreditable por ser subcontratación de personal. Esto es, en forma inmediata señala esas dos negaciones téticas para ISR y para IVA. Sin embargo, llama la atención que, a diferencia de la falta de precisión que sucede –por ejemplo– con el quinto párrafo del artículo 69-B del CFF al hablar de operaciones inexistentes, en este caso sí es enfático el primer párrafo en decir que no son deducibles ni acreditables este tipo de gastos, lo cual, inmediatamente hace pensar en el cliente (contratante), de tal suerte que, ello no impide que sí sean ingresos acumulables para el contratista (patrón-prestador del servicio).

Inmediatamente después, dentro de ese primer párrafo, el artículo precisa que la subcontratación de personal consiste cuando un contratista (persona física o moral), pone a disposición de otra (contratante) o proporciona trabajadores propios en beneficio de éste. Lo cual, en forma inmediata, hace la referencia exacta de prestación de servicios, pues es lo único que sucede, o lo que esencialmente sucede en la existencia de personal y trabajadores.

Llama la atención este segundo párrafo, ya que, nuevamente, envuelve en la idea mal concebida del SAT, brindada por su criterio 46/IVA, en donde, al hablar de la retención del 6%, abre intencionalmente la posibilidad a muchas otras formas de trabajo, más allá de la subcontratación de personal; no obstante, ahora cierra expresamente esa posibilidad y lo deja muy claro e, incluso, le llama por dicho nombre (“subcontratación de personal”). Dicho sea de paso, con esta situación, queda claro que la iniciativa de reforma puede servir de ayuda para demostrar que el criterio 46/IVA del SAT es errado al intentar hacer ingresar otro tipo de servicios, como los de vigilancia o limpieza, dado que, es concepto que el propio texto de la iniciativa de reforma así lo hace ver (será de alta curiosidad saber qué respuesta se daría ante la confronta de texto para demostrar la extensión indebida del criterio 46/IVA).

Con lo anterior, el artículo 15-D del CFF se refiere a que no tendrán efectos fiscales de deducción ni de acreditamiento la subcontratación de personal, lo cual, consta en el primer párrafo. Pero, el segundo párrafo igualmente señala que tampoco tendrán efectos fiscales (en forma coextensiva) los servicios que, aunque no se llamen “subcontratación de personal”, tengan dos características esenciales:

- Que los trabajadores que se utilicen para el servicio (pongan a disposición o se proporcionen), hayan sido previamente empleados del cliente mediante cualquier forma jurídica; y
- Que los trabajadores que se provean o pongan a disposición del cliente no realizan las actividades preponderantes de éste.

Las palabras clave de ambos supuestos y, que sin duda constituirán la parte toral de la reforma, en caso de que llegue a darse, es que se habla constantemente de que los proveedores “pongan a disposición o provean” personal al cliente. Esta es la base por la cual, seguramente, no tenga efectividad la reforma planteada, ya que son los puntos esenciales que se buscan evitar y que, de igual manera, constituyen el punto más endeble de la reforma por lo siguiente:

El primer párrafo del artículo 15-D parecía claro en sí mismo y, por tanto, bastaba con que un proveedor pusiera a disposición o proveyera personal a su cliente para que fuera suficiente la no deducción ni acreditamiento de dichos gastos, pero, si posteriormente, el segundo párrafo señala dos puntos adicionales, no se entiende cuál es la necesidad de ello. Esto es, ¿se debe entender como un punto adicional o como un punto de precisión? Si se entiende como un punto adicional – que no hayan sido previamente empleados del cliente o que no realicen actividades dentro de la actividad preponderante del cliente– en verdad no era necesario, pues el primer párrafo era suficiente para dejarlo claro, pero si se escribe como punto de precisión, entonces, parecería que la prestación de servicios es deducible y acreditable aún cuando se pongan a disposición del cliente o se prevea a este personal.

El segundo párrafo comienza diciendo “tampoco”, lo cual hace notar que se trata más bien de una extensión, en mi parecer innecesaria porque la simple condición básica diádica “poner a disposición” o “proveer personal” era más que suficiente. Quizá una forma de agravante pudiera tener sentido, pero, insisto, dentro de una norma descriptiva no le encuentro mucho significado.

“Poner a disposición personal” es que el cliente pueda, como la propia palabra lo señala, “disponer” de dichos trabajadores, lo que no sucede con el servicio de limpieza, por ejemplo (no así con el servicio de vigilancia), ya que, el cliente no puede disponer de ellos al grado de pedirles que vayan a realizar algún pago o hacer algo a un lugar distinto al centro de trabajo o, incluso, les solicite que le compren un refresco o desayuno. Utilizo estos ejemplos extremos y burdos para dar cuenta de lo absurdo que resulta la iniciativa, pues en todo momento acepta que puedan darse estos servicios en tanto el personal no haya sido previamente personal del cliente o que realice actividades preponderantes de éste, tema en el que me enfocaré más adelante.

Si lo que busca la reforma a la LFT es que sean verdaderamente servicios independientes, restringirlo fiscalmente a que se “pongan a disposición” o se “prevean”, dista mucho del ánimo laboral, debido a que, no todos los servicios independientes tienen esa característica, y si aun con el cambio las personas desean hacer uso de la subcontratación laboral, partiendo de que ya estaban en nómina de otro patrón, será sencillo llevar a cabo dicha actividad, dado que, se pone de manifiesto que sean “proveídos” o “se pongan a disposición” del cliente, lo cual podrá seguir sucediendo. Por tanto, si los trabajadores del cliente ya estaban en una empresa que les brindaba el servicio de subcontratación laboral, bastará con que esa misma empresa se transforme en sus actividades o que se migren a otra y, entonces, el único punto por “burlar”, para quienes quieran seguir

usando a la subcontratación laboral, quedará en el segundo supuesto: que no realicen las actividades preponderantes del cliente.

Por actividad preponderante, debemos referirnos al primer párrafo del artículo 45 del RCFF, al decir:

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

Lo que implica la mayoría de ingresos al año, más allá de las actividades que se hayan registrado en el alta al RFC. En consecuencia, bastará con que el contrato señale que son otras las actividades a realizar, aunque tengan en la realidad correspondencia con aquella preponderante, para subsanar aparentemente este segundo punto.

Insisto, la referencia anankástica del segundo párrafo (dividido en dos fracciones), además de ser extrema, me parece que podría no cumplir el punto que se busca, pues basta con que se realice cualquiera de los dos cambios comentados, entre muchos otros que puedan sugerir los asesores de una empresa o, incluso, el propio equipo de especialistas de los contratantes para dejar claro que pueden burlarse, por lo cual, restará que, efectivamente, no se pongan a disposición del cliente, ni se le provean trabajadores para sólo así dar por librada la admonición negativa a que se refiere el primer párrafo del artículo 15-D propuesto en la iniciativa de reforma al CFF, aunque en la realidad los servicios se presten en forma diversa.

El último párrafo de ese artículo 15-D del CFF retorna lo ya expuesto en el artículo 14 de la LFT, al decir:

Para efectos del primer párrafo de este artículo, no se considerará subcontratación de personal la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas, que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica de la beneficiaria de los mismos, siempre que el contratista cuente con la autorización a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo y esta autorización sea proporcionada por el contratante.

De tal suerte que, en tanto los servicios u obras sean especializados y se cuente con la autorización de la STPS, será suficiente para salir de la calificación negativa a que alude el primer párrafo del artículo en comento. Dicha especialización quiere decir que quien brinda algún servicio, verdaderamente se dedique a lo que ostenta, lo que, dicho sea de paso, serviría igualmente un tanto para evitar las calificaciones de operaciones inexistentes a que se refiere el artículo 69-B del CFF. No obstante, dada la falta de mayores lineamientos, hace pensar que la autorización, al ser un punto de forma, pudiera ser fácilmente librado en la práctica.

En resumen, a este artículo 15-D del CFF, “poner a disposición” o “proveer personal” es algo que, además de estar prohibido por la LFT, ya no será jamás deducible para ISR ni acreditable para IVA, pues el artículo está escrito en forma total, sin prever excepciones (lógico, ante la aparente magnitud del problema que muestra la exposición de motivos) y, por ello, la prestación de servicios cambia no sólo a nivel laboral, sino, igualmente, a nivel fiscal y, en general, en todas las ramas del Derecho, ya que, si los dos ejes base (operativo y económico) no lo ven de forma aceptable, es claro que toda persona que guste dar servicios en México y, aun desde el extranjero, deberá acreditar la especialidad de los servicios, pues el CFF no hace distinción entre mexicanos o extranjeros y, dado que, la LFT únicamente se puede aplicar a mexicanos, ¿querrá decir que la solución está en crear esquemas de contratación con empresas de otro país? ¿Los propios corporativos harán dichas formas de acción para salir adelante con sus negocios? Definitivamente es cierto que, como lo dice Horacio Jaramillo Loya, si la solución de un problema no lo resuelve, se vuelve parte de problema.

#### 1.2.4.2. Responsabilidad solidaria

De la mano con los anankásticos antes señalados para la producción de efectos fiscales de los servicios y obras especializados, aunque vale la pena decir que el CFF no habla de éstos, sino únicamente de “subcontratación de personal”, el artículo 26 sí retoma dichas palabras y adiciona una fracción (XVI) para establecer:

##### **Artículo 26. ...**

##### **I. a XV. ...**

**XVI.** Las personas morales o personas físicas, que reciban servicios o contraten obras a que se refiere el artículo 15-D del presente Código, por las contribuciones que se hubieran causado a cargo de los trabajadores con los que se preste el servicio.

Como una constante tética, no sujeta ninguna condición, en forma inmediata la fracción aludida señala una responsabilidad solidaria para los clientes de los servicios contratados, a fin de hacer frente conjunto con el obligado principal (*patrón de iure*), lo cual propiamente implica la retención de ISR, pues es la única contribución que pudiera surgir al respecto, ya que, al referirse abiertamente a “trabajadores”, es claro que el salario de éstos no generan IVA, tal como lo señala el segundo párrafo del artículo 14 de la LIVA:

##### **Artículo 14. ...**

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.

Aunado a que, como ya lo hemos visto, la retención es un punto importante, en tanto que, pasa a manos del retenedor pagar lo correspondiente con su propio peculio, acorde al quinto párrafo del artículo 6° del CFF:

**Artículo 6°. ...**

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aún cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Dicho deber no está sujeto a negociación por ser parte de la norma y, bajo dicha referencia, es evidente que se cuenta con ella en todo momento, lo que debe ser un punto entendido en forma apriorística por las partes contratantes, lo cual sigue la inercia de la responsabilidad solidaria a que se refiere la LSS y la LINFONAVIT. De esta forma, todos los deberes que surgen en las relaciones laborales y, principalmente aquellas de los patrones que dan servicios a sus clientes (servicios u obras especializados), tienen la referencia constante de una responsabilidad solidaria por parte de sus clientes, lo que, sin duda, podrá producir incomodidad en las relaciones comerciales, amén del riesgo perenne que discurrirá eventualmente en caso de que la aplicación de la norma por parte de las autoridades correspondientes no sea adecuada y, además de implicar un efecto de impugnación, igualmente producirá en forma inmediata la contingencia para el cliente.

Me pienso en esto por cuanto al litigio, en donde, si el patrón proveedor de los servicios no garantiza debidamente su adeudo fiscal (tanto con el SAT, como con el IMSS e INFONAVIT), ello producirá que los clientes tengan la contingencia de ser inmediatamente requeridos del pago, pues, a diferencia de la responsabilidad solidaria a cargo de socios y accionistas, en donde expresamente las fracciones III y X se refieren a que ésta surge únicamente cuando la sociedad misma no alcance a pagar o garantizar el adeudo fiscal, la fracción XVI que se pretende añadir no trae tal subsidiariedad y, en consecuencia, la falta de medios, recursos o cuidado en el adeudo fiscal y su garantía por parte del proveedor, será el motivo de contingencia para su cliente, lo que es allende al incumplimiento mismo –o supuesto incumplimiento, pues todo acto de autoridad es debatible–.

Esto es, la contingencia se potencializa en sí misma, ya que, además del texto de ley, ineludible para toda persona, surge una contingencia mayor

por insuficiencia de cuidado, fondos, recursos, etcétera, por parte del proveedor del servicio, lo cual, en forma inmediata producirá afectación en los clientes, punto que no es sensible por la norma, pues al menos no se escribe en tal forma, provocando una irregularidad constitucional ajena al tercer párrafo del artículo 1 constitucional:

**Artículo 1. ...**

Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley.

El cual se ha estudiado con anterioridad y vale la pena recordar a fin de dar mayor sentido al alcance, contenido y fuerza de la reforma que se pretende introducir en el CFF, nuevamente, sólo porque las autoridades no han sido puntuales ni exactas en evitar estas prácticas indebidas, cuyo coste es el atropello a derechos constitucionales.

### 1.2.4.3. Sanciones por delitos

Como lo comenté con anterioridad, a colación de la reforma a la LFT y la prohibición expresa de la subcontratación de personal, el artículo 108 del CFF suma una hipótesis de sanción y, señala expresamente para ello lo siguiente:

**Artículo 108. ...**

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

Es necesario resaltar que, aunque la prohibición expresa de la subcontratación de personal se encuentra en el artículo 13 de la LFT, esta ley no prevé un delito exacto, pese a que es la sede normativa de la prohibición en estudio, lo cual resulta un tanto ilógico, ya que, sólo se prevé una multa, pero, insisto, no una sanción corporal o monetaria al sentido penal. Sin embargo, la norma que no prevé la prohibición de la subcontratación laboral sí prevé el delito correspondiente, lo cual, aparentemente sugiere que en las políticas del Estado, duele más la falta del pago de contribuciones que la afectación de los derechos de los trabajadores, pues, de otra manera, no se entiende por qué en lo penal el artículo 13 de la LFT es norma imperfecta –como se le suele llamar en la práctica– y no así en el punto administrativo-fiscal de multa.



Es evidente que, si un contribuyente realiza la deducción en ISR o acreditamiento en IVA de CFDI's por prestación de servicios especializados o ejecución de obras especializadas será algo no deseable para el Estado, pero antes de la imposición de sanciones debe tenerse siempre presente que la aplicación de las sanciones, conforme lo señala el primer párrafo del artículo 5 del CFF, es de aplicación estricta:

**Artículo 5º.** 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. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Aplicación estricta en la lógica de que se trastoca la libertad, la cual es un derecho humano que debe ser “protegido”, “respetado”, “promovido” y “garantizado” por todas las autoridades del Estado, como lo señala el tercer párrafo de artículo 1 constitucional. En razón de ello surge la aplicación estricta.

Sin embargo, es curioso que la adición buscada al artículo 108 del CFF se refiera a la utilización de esquemas simulados de servicios especializados u obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D del mismo código, cuando lo cierto es que, como ya lo había comentado antes, dicho artículo 15-D no define expresamente “servicios especializados” u “obras especializadas”.

Si somos atentos, el artículo 15-D del CFF se escribe en forma *anhairética*, excluyendo del universo de deducciones y acreditamientos a la “subcontratación de personal”, pero no realiza una referencia *eidética* incluyente de los “servicios especializados” u “obras especializadas”, por lo cual, ante la falta de tal referencia expresa y, ante la falta de remisión normativa expresa a la LFT, en apariencia parecería que la pena invocada por la reforma que se pretende al artículo 108 del CFF fuese laxa, pues no se tienen los elementos normativos exactos –o por lo menos no aparentemente–, para dar pauta a la imposición de las sanciones penales.

Ante ello, surge una aporía interpretativa gradiente en dos posibles soluciones:

Por una parte, en una primera aproximación meramente legalista, sería considerar al tercer párrafo del artículo 14 constitucional:

**Artículo 14. ...**

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía, y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Lo que en cierta forma patenta el brocardo “*nullum poena sine legge*” –amén de abrir debate sobre si la ambigüedad de la norma igualmente se considera falta de pena o no–, siendo claro con ello que en este caso no se pudiera contar abiertamente con una sanción respecto de algo a lo que no se refiere el artículo 15-D del CFF, el cual tampoco remite expresamente –sólo por cuanto a ese artículo respecta– a la LFT, haciendo de ello un “balón suelto”, como burdamente se dice en fútbol, tanto en la parte laboral (por la omisión no escrita por el legislador), como por el ámbito fiscal (por lo vagamente escrito por el legislador). Bajo esta interpretación, la posibilidad de sancionar penalmente, basado exclusivamente en el texto de la norma sería nulo, acorde a una aplicación estricta (en la lógica de estar de por medio del derecho constitucional de libertad).

En una segunda aproximación, basado no ya en las palabras sino en las políticas públicas, las cuales se advierten de la exposición de motivos, sería dable entender que cualquier esquema simulado de servicios especializados u obras especializadas sería susceptible de la sanción en estudio, dado que, el autor de la norma es lo que buscaba con su creación, lo que obedece más al propósito subjetivo del autor del texto legal, allende las palabras finalmente usadas, basándose para ello en la posibilidad que prevé el apartado H del artículo 72 constitucional:

**Artículo 72.** Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

**A. ...**

**F.** En la interpretación, reforma o derogación de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación.

Con lo cual, podría colmarse la posible díada normativa y, así, afirmar que, efectivamente, la pena en comento es posible de imponerse dada la comisión de las conductas delictivas que –en forma anhairética discurren no expresamente– del artículo 15-D del CFF, en razón de que el sistema normativo es un todo y no sólo el punto fiscal o laboral, sino en forma conjunta, amén que la iniciativa de reforma igualmente se escribió en forma conjunta.

Si a ambas posibles interpretaciones sumamos la inercia del principio *pro persona* (*pro homine*) a que se refiere el segundo párrafo del artículo 1º constitucional:

**Artículo 1º. ...**

Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad

con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia.

Y, se confirma con los siguientes criterios (entre muchos más sobre el tema):

Suprema Corte de Justicia de la Nación

Registro digital: 2021124

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Décima Época

Materias(s): Constitucional, Común

Tesis: XIX.1o. J/7 (10a.)

Fuente: *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*. Libro 72, noviembre de 2019, Tomo III, página 2000

Tipo: Jurisprudencia

**PRINCIPIOS DE PREVALENCIA DE INTERPRETACIÓN Y PRO PERSONA. CONFORME A ÉSTOS, CUANDO UNA NORMA GENERA VARIAS ALTERNATIVAS DE INTERPRETACIÓN, DEBE OPTARSE POR AQUELLA QUE RECONOZCA CON MAYOR AMPLITUD LOS DERECHOS, O BIEN, QUE LOS RESTRINJA EN LA MENOR MEDIDA.**

Cuando una norma pueda interpretarse de diversas formas, para solucionar el dilema interpretativo, debe atenderse al artículo 1o., segundo párrafo, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, reformado mediante decreto publicado en el Diario Oficial de la Federación el 10 de junio de 2011, en virtud del cual, las normas relativas a los derechos humanos deben interpretarse de conformidad con la propia Constitución y los tratados internacionales de los que México sea Parte, lo que se traduce en la obligación de analizar el contenido y alcance de esos derechos a partir del principio pro persona; de modo que ante varias alternativas interpretativas, se opte por aquella que reconozca con mayor amplitud los derechos, o bien, que los restrinja en la menor medida. De esa manera, debe atenderse al principio de prevalencia de interpretación, conforme al cual, el intérprete no es libre de elegir, sino que debe seleccionarse la opción interpretativa que genere mayor o mejor protección a los derechos. PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO DEL DÉCIMO NOVENO CIRCUITO.

Incidente de inejecución de sentencia 4/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 5/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 6/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Incidente de inejecución de sentencia 7/2018. 20 de septiembre de 2018. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Recurso de inconformidad previsto en las fracciones I a III del artículo 201 de la Ley de Amparo 19/2018. 28 de agosto de 2019. Unanimidad de votos. Ponente: Mauricio Fernández de la Mora. Secretario: Jesús Desiderio Cavazos Elizondo.

Esta tesis se publicó el viernes 22 de noviembre de 2019 a las 10:33 horas en el Semanario Judicial de la Federación y, por ende, se considera de aplicación obligatoria a partir del lunes 25 de noviembre de 2019, para los efectos previstos en el punto séptimo del Acuerdo General Plenario 19/2013.

Época: Novena Época

Registro: 179233

Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito

Tipo de Tesis: Aislada

Fuente: *Semanario Judicial de la Federación* y su *Gaceta*

Tomo XXI, febrero de 2005

Materia(s): Administrativa

Tesis: I.4o.A.464 A

Página: 1744

**PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN ES OBLIGATORIA.**

El principio pro homine que implica que la interpretación jurídica siempre debe buscar el mayor beneficio para el hombre, es decir, que debe acudir a la norma más amplia o a la interpretación extensiva cuando se trata de derechos protegidos y, por el contrario, a la norma o a la interpretación más restringida, cuando se trata de establecer límites a su ejercicio, se contempla en los artículos 29 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y 5 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, publicados en el Diario Oficial de la Federación el siete y el veinte de mayo de mil novecientos ochenta y uno, respectivamente. Ahora bien, como dichos tratados forman parte de la Ley Suprema de la Unión, conforme al artículo 133 constitucional, es claro que el citado principio debe aplicarse en forma obligatoria. CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 202/2004. Javier Jiménez Sánchez. 20 de octubre de 2004. Unanimidad de votos. Ponente: Jean Claude Tron Petit. Secretaria: Sandra Ibarra Valdez.

Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, Tomo XX, octubre de 2004, página 2385, tesis I.4o.A.441 A, de rubro: "PRINCIPIO PRO HOMINE. SU APLICACIÓN."

Sé muy bien que alguna de estas dos formas de interpretación dejará en resabio al lector, por lo que, dejo a la consideración de cada uno la tarea de entender cuál es la forma correcta de interpretar y aplicar el punto de las penas, pues no existen aún jurisprudencias ni criterios prácticos en la lógica de que se comenta todavía una iniciativa de ley, pero con el ánimo reflexivo se realizan todas estas anotaciones para abonar al análisis del tema.

## **1.2.5. Reforma a la LISR**

### **1.2.5.1. Requisitos para deducción de servicios y obras especializados**

De la mano con las descripciones anhairéticas del artículo 15-D del CFF, encontramos que la LISR igualmente toma tintes de seguimiento a la no-deducción de las erogaciones hechas por los servicios de subcontratación de personal y, para ello, el artículo 27 de la LISR robustece lo que debe ser motivo de documentación a reunión, a fin de lograr que los gastos erogados sean deducibles para dicho gravamen. Así, se adiciona un tercer párrafo a la fracción V del artículo 27 para señalar:

#### **Artículo 27. ...**

#### **V. ...**

...

Tratándose de la prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código Fiscal de la Federación, el contratante deberá obtener del contratista copia de la autorización vigente a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores con los que se haya proporcionado el servicio o ejecutado la obra correspondiente, del recibo de pago expedido por institución bancaria por la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores, del pago de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, así como del pago de las aportaciones al Institucional del Fondo Nacional de Vivienda para los Trabajadores. El contratista estará obligado a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo.

Del artículo citado, se advierte que la documentación que deberá reunirse por parte de los clientes, solicitado a su prestador de servicios, para hacer posible la deducción de las erogaciones pagadas por servicios especializados o de las obras especializadas serán:

- Copia de la autorización vigente emitido por la STPS;
- Copia de los CFDI's de nómina;
- Copia del pago bancario de las retenciones enteradas al SAT;
- Copia del pago de las cuotas obrero patronales enteradas al IMSS; y
- Copia del pago de las aportaciones enteradas al INFONAVIT.

Un tanto la idea que prevé el artículo 15-C de la LFT, mismo que se pretende eliminar con la iniciativa de reforma en estudio:

**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.

De tal suerte que, los pagos de dichos terceros (proveedores), formarán parte de la contabilidad de los contribuyentes, la cual deberá conservarse en todo momento y no sólo cinco años (como es la creencia común), acorde al tercer párrafo *in fine* del artículo 30 del CFF, al ser comprobantes de pago de contribuciones de terceros que, a su vez, constituyen las deducciones del cliente:

**Artículo 30. ...**

La documentación a que se refiere el párrafo anterior de este artículo y la contabilidad, deberán conservarse durante un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en la que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas. Tratándose de la contabilidad y de la documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en el que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos. Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto de los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en la que quede firme la resolución que les ponga fin. Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar

el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta al distribuir dividendos o utilidades, de la documentación e información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los artículos 22 y 23 de la ley citada, la información y documentación necesaria para implementar los acuerdos alcanzados como resultado de los procedimientos de resolución de controversias contenidos en los tratados para evitar la doble tributación, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

Por lo que dicha documentación se suma a la exigencia de las deducciones, lo cual, sumado a la materialidad y a la razón de negocios, constituye un nuevo punto a librar, amén de documentación que debe tenerse en poder del contribuyente, acorde a la fracción XVIII del artículo 27 del CFF.

#### **1.2.5.2. No deducción de servicios y obras especializados**

Lejos de lo que normalmente se piensa en forma errada, el artículo 28 de la LISR no prevé una prohibición de las erogaciones que allí se enumeran. Las cosas no son así. El artículo 28 está escrito en forma anhairética, que es lo contrario a la forma eidética en la escritura de las normas. Esto quiere decir que, mientras las normas eidéticas definen o describen un “estado de cosas”, un “estatus jurídico” o un modo deóntico (permiso a, permiso a no, obligación o prohibición), lo que hace notar de *quién* o de *qué* habla la norma, así engloba el universo de persona, situaciones o cosas a las cuales se refiere, a fin de dar certeza jurídica a los destinatarios del ordenamiento legal y, con ello, saber con antelación a qué abocarse o a qué abstenerse en el complejo triádico de normas primarias o sustanciales y normas secundarias o sancionadoras a las que me referí anteriormente.

Bajo esta construcción normativa, las normas anhairéticas, como lo expuse en mi obra *La discrecionalidad en la aplicación de las normas legales*, realizan el efecto contrario de desdeñar o excluir, dentro del universo previamente planteado, aquellas cosas, situaciones o personas que no serán parte del contexto normativo y, por ello, en igual inercia a las normas eidéticas (estado de cosas, estatus jurídico o modo deóntico), excluyen lo que no forma parte de dicha normatividad, lo cual es deseado más allá del simple silencio en donde no se sabe con precisión si el silencio fue involuntario o si fue intencionado, pues sólo el primero puede colmarse mediante interpretación, lo que no sucede con el segundo.

Desde esta perspectiva, las normas anhairéticas son más deseadas que los simples silencios, pues dan certeza jurídica e igualmente permiten anticiparse a las posibles consecuencias de los actos y decisiones de las personas. Es por ello que, si el artículo 25 de las LISR señala eidéticamente cuáles son las deducciones posibles que pueden llevar a cabo las personas morales para efectos del gravamen en comento, y si el artículo 27 señala los requisitos que deben cumplir dichas deducciones permitidas por ley (efecto anankástico), así el artículo 28 se refiere a todo aquello que no es deducción, lo que discurre de una norma anhairética que no es lo mismo a la prohibición.

La norma anhairética, como ya lo dije, excluye de la definición o descripción previamente hecha, en tanto que la norma prohibitiva, como su propio nombre lo indica, veta la posibilidad de una conducta. Teniendo en cuenta lo anterior, es evidente que la norma anhairética no es susceptible de cumplimiento o incumplimiento, es tan sólo una descripción y como tal no está sujeta a sanciones porque no establece una conducta determinada, sino solamente una calidad jurídica, en tanto que, las prohibiciones en sí mismas sí establecen la conducta negativa (“no hacer”) que implica una abstención para quien es dirigida la norma y, con ello, se puede hablar de una debida observancia de la norma o no.

Dicho lo anterior, es claro que en tanto las normas prohibitivas –ante su incumplimiento por inobservancia de la abstención previamente señalada–, sobrevienen en forma inmediata las sanciones que pueden consistir en multas o penas, como castigo a la no observancia de lo expuesto por la norma, lo que no sucede con las normas anhairéticas, pues ante ellas no existe incumplimiento ni cumplimiento, sino simplemente una categoría o calidad jurídica de lo cual discurre posteriormente el cúmulo de normas prescriptivas (que permite u ordenan determinada conducta), las cuales sí son ya directamente motivo de sanciones por parte de las autoridades correspondientes.

De esta manera, queda claro que el artículo 28 de la LISR no establece prohibiciones, como erradamente suele entenderse en la práctica, sino simplemente calidades negativas de lo que debe entenderse “no deducible” para efectos del ISR y, con ello, tener claridad en el cálculo del impuesto, tanto en forma mensual como definitiva anual. Es tanto como que dichas erogaciones no tienen el rango de deducción y al no formar parte de dicho “club”, por decirlo burdamente, pues simplemente no se reconocen como tales en el cálculo mensual del impuesto. Cierto es que, por sentido contrario, muchas de las fracciones del artículo 28 arrojan más posibilidades de deducciones, pero ello es algo natural, tanto como decir “tengo frío” arroja en consecuencia lógica contraria la idea de “no tengo calor”.



Si un contribuyente aplica una deducción que no es tal por tenor del artículo 28, no implica (o no debería implicar) inmediatamente una multa, pues habrá que revisar si afecta al resultado final del impuesto para con ello saber, ahora sí, si en verdad existe una omisión en el pago del impuesto o no, pues bien puede suceder que el resultado del contribuyente sea una pérdida aún no aplicada, por ejemplo y, por tanto, la resta indebida de lo que se pensaba que era deducible no genera mayor inconveniente de multa porque no existió una verdadera afectación al fisco federal. Esa es la diferencia entre las normas anhairéticas y las normas prohibitivas, lo que desafortunadamente no prevé la iniciativa de reforma y de ahí que se sume un punto más de posible inconstitucionalidad que comentaré más adelante al llegar a las infracciones que prevé el CFF.

Teniendo en claro lo anterior, resta señalar que el artículo 28 de la LISR, con la reforma intentada para prohibir en forma tajante la subcontratación de personal en el sistema jurídico mexicano, adiciona una fracción XXXIII al catálogo de no deducibles, para quedar de la siguiente manera:

**Artículo 28. ...**

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

Efectivamente, la fracción que se suma no constituye un verdadero *novum* en el contexto normativo, dado que, no altera la sustancia de la prohibición prevista en el artículo 13 de la LFT ni la robustece en sí misma, pues el delito que se pudiera originar, acorde al CFF, no es inmediatamente diaprático<sup>5</sup> de la fracción es estudio pues, como ya lo he comentado, es solo un efecto anhairético que ni siquiera se refiere a un modo deóntico, sino un estatus jurídico de no-deducción. Más bien, como ya lo dije líneas atrás, realizar la deducción de servicios ocultos de subcontratación laboral será motivo de delito en tanto tenga una verdadera afectación en el fisco federal. Esto es, en teoría el registro contable por sí mismo no genera el delito correspondiente, como sucede en todas las fracciones de la no-deducción, sino el efecto de pago o incumplimiento de pago resultante ya con el cálculo definitivo del pago anual de ISR.

Es en este momento cuando se consolida el tema de un delito, en tanto el registro contable –insisto–, en sí mismo no debería ser susceptible de

5 “Il complemento (l’insieme-complemento) dell’insieme degli eventi *diapraxici* è l’insieme degli eventi *non-diapraxici*. Chiamo eventi non-diapraxici gli eventi la cui realizzazione non richiede la mediazione di un atto, ossia gli eventi i quali *non* avvenano (*non* si compiano) attraverso l’attuazione di un atto. Ecco cinque esempi di eventi *non-diapraxici*: (i)... (ii) la prescrizione di un diritto...” Conte, Amedeo Giovanni, “Pragmatica negativa” in Paolo di Lucia (a cura di), *Assiomatica del normativo, Filosofia critica del diritto in Luigi Ferrajoli*, LED, Milano, 2011, p. 70.

sanción, como sucede, por ejemplo, con las operaciones inexistentes, como lo señala *in fine* la fracción IV del artículo 83 del CFF,<sup>6</sup> con relación a la fracción III del artículo 84 del mismo código.<sup>7</sup>

Aquí no es así, simplemente se establece en forma anhairética la no-deducción de la subcontratación de personal y, con ello, se hace congruente y se refuerza todo lo dicho, desde la LFT, pasando por el CFF y llegando al caso específico de ISR.

Así, es de hacer notar que la fracción XXXIII que se pretende adicionar considera al primer y segundo párrafo del artículo 15-D del CFF, esto es, tanto los servicios de “subcontratación de personal”, como aquellos que se realicen con personal que anteriormente pertenecía al cliente, o que se aboquen a la actividad preponderante del cliente (contratante).

## 1.2.6. Reforma a la LIVA

### 1.2.6.1. Requisitos para el acreditamiento de servicios y obras especializados

Al igual que sucede con las deducciones para ISR, la misma inercia es secundada por un segundo párrafo a la fracción II del artículo 5° de la LIVA, la cual, al hablar de los requisitos para llevar a cabo el acreditamiento del IVA que ha sido trasladado al contribuyente por parte de sus proveedores de bienes o servicios, señala, para el caso específico en estudio, lo siguiente:

#### Artículo 5°. ...

V. ...

...

Adicionalmente a lo señalado en el párrafo anterior, cuando se trate de prestación de servicios especializados o de la ejecución de obras especializadas a que se refiere el artículo 15-D, tercer párrafo del Código

6 **Artículo 83.** Son infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación o de las facultades previstas en el artículo 22 de este Código, las siguientes:

I. ...

IV. No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos, así como registrar gastos inexistentes.

7 **Artículo 84.** A quien cometa las infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad a que se refiere el Artículo 83, se impondrán las siguientes sanciones:

I. ...

III. De \$230.00 a \$4,270.00 por cometer la señalada en la fracción IV consistente en no hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos, con identificación incorrecta de su objeto o fuera de los plazos respectivos; y por la infracción consistente en registrar gastos inexistentes prevista en la citada fracción IV de un 55% a un 75% del monto de cada registro de gasto inexistente.

Fiscal de la Federación, el contratante deberá obtener del contratista copia de la autorización vigente a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, de la declaración del impuesto al valor agregado y del acuse de recibo del pago correspondiente al periodo en que el contratante efectuó el pago de la contraprestación y del impuesto al valor agregado que le fue trasladado. A su vez, el contratista estará obligado a proporcionar al contratante copia de la documentación mencionada, la cual deberá entregarse a más tardar el último día del mes siguiente a aquél en el que el contratista haya efectuado el pago de la contraprestación por el servicio recibido y el impuesto al valor agregado que se haya trasladado. El contratante, en caso de que no recabe la documentación a que se refiere esta fracción en el plazo señalado, deberá presentar declaración complementaria en la cual disminuya los montos que hubiera acreditado por dicho concepto.

Como puede verse, los documentos que requerirá reunir el cliente (contratante de los servicios), serán:

- Copia de la autorización vigente emitido por la STPS;
- Copia de la declaración de IVA del contratista (proveedor del servicio);
- Copia del pago bancario del IVA por el periodo en que se contrató el servicio al contratista, enteradas al SAT;

A su vez, dice la fracción en comento, el contratista deberá proporcionar a su cliente (contratante), a más tardar el día último del mes siguiente a aquél en que se haya proporcionado el pago del IVA que se le trasladó, lo cual, en inicio, pudiera hacer pensar que si se presta el servicio en marzo, por ejemplo, la declaración correspondiente por el IVA de cada uno la presentan a más tardar el 17 de abril y, a más tardar, el 30 de abril se debe hacer llegar toda esa información por parte del contratista al contratante. No obstante, en la práctica esto no es así y, por tanto, si el pago de los servicios se retrasan por motivos diversos, de cualquier manera ambos deberán presentar su declaración el 17 del mes siguiente, pero no así la información si el pago respectivo pasa del mes de marzo para el ejemplo brindado, lo cual, es lógico y lleva la inercia del concepto “efectivamente cobrado” y su correlativo perlocutivo “efectivamente pagado” a que se refiere el artículo 1º-B de la LIVA:

**Artículo 1º-B.** Para los efectos de esta Ley se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

Por lo cual, todo lo anterior se agavilla en ese mismo sentido, y el deber de la documentación referida por el párrafo añadido a la fracción comentada tendrá, además de la inercia de arrogar al contribuyente, el deber de obtener documentación de su proveedor que, igualmente, será parte de su contabilidad, la de ser oportuno en ella para confirmar que se ha cumplido en ambos extremos con lo solicitado. No existe una referencia exacta de que se ha brindado la información en tiempo o no, y en verdad no creo que la fecha de entrega de la información sea lo que importe verdaderamente al fisco, sino que al pedir la información a más tardar el día último del mes siguiente a aquél en que se hizo el pago de IVA lleva implícito que el pago del impuesto se realizó en tiempo o dentro del mes siguiente. Eso es verdaderamente lo que importa al fisco, por ello, es que no debe tenerse mayor preocupación en si el correo y la información se envió en el mes siguiente, sino que el proveedor del servicio efectivamente haya hecho el pago de IVA en el mes siguiente, acaso a más tardar el 17 del mes siguiente, como lo pide la ley, porque eso será determinante para saber si es acreditable el IVA por los servicios u obras especializados, entendido de que en verdad son tales y no esquemas ocultos de subcontratación de personal.

Nuevamente se contraponen a los contratantes con la reforma, pues bien puede suceder que el cliente (contratante) realice oportunamente el pago del IVA a su proveedor, pero éste, por falta de recursos, mala administración, etcétera, no realice a su vez el pago del IVA al Estado. Ello será suficiente para que el cliente no pueda acreditar el IVA que pagó a su proveedor de servicios, lo que resulta totalmente absurdo y ajeno a la justicia tributaria. El cliente no es responsable de la administración ni del buen comportamiento financiero de su proveedor, simplemente se une a éste por la necesidad comercial y operativa que tiene de contratar sus servicios, pero sin compartir decisiones a lo interior y, por tanto, resulta altamente sin sentido la exigencia de la norma que se comenta, dado que, no se puede –ni se debe– anquilosar el efecto fiscal por motivos no inmanentes al contribuyente, máxime que es sabido, por virtud del artículo 17 constitucional que los particulares no pueden ejercer coacción ni violencia entre sí,<sup>8</sup> pues así lo señala expresamente su primer párrafo:

8 “La violencia del Estado se utiliza para apaciguar violencia que proviene de otros lados –con más o menos éxito, como se sabe, pero siempre en apoyo precisamente a dicha expectativa–. Al concepto de violencia se le une una autorreferencia negativa y consecuentemente una paradoja: la violencia debe servir para hacer abortar la violencia. En el concepto de fuerza pública está incluida la exclusión de violencia. El concepto en cierra lo mismo violencia incluida que violencia excluida y es por consiguiente un concepto paradójico. Con el concepto de fuerza pública (o directamente traducido del alemán: violencia de Estado) se designa una solución de la paradoja. Esto conduce, en terminología actual, a la distinción violencia legítima/violencia ilegítima y postula la fuerza pública que su violencia es legítima. En esta medida la legitimidad pertenece a las características conceptuales de la violencia impuesta por el Estado –independientemente de cómo se le fundamente y de las controversias que surjan después–... Si no

**Artículo 17.** Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

La única violencia legítima para los particulares es la que proviene del Estado y eso, en tanto sea debidamente medida y mesurada a fin de cumplir con el brocardo de “libertad negativa”. Así, un particular jamás podrá –o por lo menos no podría– obligar a otro a que pague el IVA porque sino le afectará en sus propios números. Es por ello que la exigencia y el vilipendio del acreditamiento por no haberse enterado el impuesto por parte de su proveedor resulta sin sentido y ajeno a los principios y valores constitucionales, en especial, como ya se dijo, el del artículo 17 constitucional.

### 1.2.6.2. No acreditamiento de servicios y obras especializados

Al igual que en ISR respecto de las normas anhairética –excluyentes respecto de lo que previamente eidéticamente se incluye–, aunque, si bien, la LIVA no contempla un artículo que enliste todas las erogaciones que no implican acreditamiento de IVA (quizá, en la lógica de que la fracción I del artículo 5º de su ley prevé que acreditamiento es solamente lo que es estrictamente indispensable para ISR, se sea o no contribuyente de dicho gravamen), el artículo 4º se ve adicionado con un tercer párrafo para señalar lo siguiente:

**Artículo 4º. ...**

...

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

De este artículo, es importante señalar que se refiere tanto al primer párrafo como al segundo párrafo del artículo 15-D del CFF, esto es:

- Los servicios de subcontratación de personal (primer párrafo);  
y
- Los servicios en donde el personal que use el proveedor antes fuera del cliente o que se aboquen a la actividad preponderante del cliente.

Esto es, en forma total, no serán acreditables tanto los servicios desdeñados o prohibidos por el artículo 13 de la LFT, como los servicios que, aunque pudieran ser aceptados, no cubran los requisitos que taxativa y anankásticamente señala el artículo 15-D del CFF.

---

hubiera violencia ilegítima latente (o virtual) que se opusiera, tampoco habría violencia legítima por parte del Estado.” Torres Nafarrate, Javier, *Luhmann: la política como sistema*, Fondo de Cultura Económica, México, 2004, pp. 213-214.

Quizá, con esta referencia puede dilucidarse un poco el debate expuesto por cuanto a la pena correspondiente al delito del adicionado inciso *h*) al artículo 108 del CFF, pues aquí queda en claro que, a diferencia de lo expuesto por la fracción XXXIII que se pretende adicionar al artículo 28 de la LISR, sí se habla de ambos esquemas y de los dos párrafos del artículo 15-D del CFF, lo que igualmente realiza la LISR.

### 1.2.6.3. Derogación de la retención del 6%

En forma evidente se tiene que, con la iniciativa propuesta se elimina la retención del 6% vigente a partir de 2020, en la cual, se pretendía realizar una admonición económica a los servicios de subcontratación de personal –e indebidamente extendido a tipo de servicios por el errado criterio 46/IVA–:

#### **Artículo 1º-A. ...**

##### **I. a III. ...**

##### **IV. (Se deroga)**

Lo que resulta expresamente útil, aun cuando no se aprueba la reforma que se comenta, pues evidentemente se propone la derogación de la fracción IV del artículo 1º-A de la LIVA, en la lógica de que siempre se refirió, en todo momento, a la subcontratación de personal y no a otro tipo de servicios. Para ello, la iniciativa en comento señala:

En la reforma relativa al ejercicio 2020, el Ejecutivo Federal a mi cargo propuso simplificar las obligaciones formales de los sujetos que utilizaran la figura de subcontratación de personal, lo anterior, a partir de que se incorporó en la Ley del Impuesto al Valor Agregado un supuesto de retención del impuesto al valor agregado, con lo que se pretendía garantizar el pago de dicho tributo y, por otro lado, simplificar los requisitos formales para deducir en materia de impuesto sobre la renta y acreditar en materia de impuesto al valor agregado, las erogaciones realizadas con motivo de la subcontratación.

No obstante, durante el proceso legislativo esa iniciativa fue modificada y se aprobó que se definiera para efectos fiscales la subcontratación de personal con un concepto que en la práctica no necesariamente resultaba aplicable a sujetos que contrataban trabajadores bajo la figura de subcontratación, sino que abarcó muchos de los supuestos relativos a la prestación de servicios.

...

En ese contexto es necesario derogar el supuesto de retención establecido en el artículo 1º-A, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, en razón de que dicho numeral establece una

obligación de retención que sería innecesaria para garantizar el entero del impuesto respectivo atendiendo a que la presente propuesta establece que los pagos realizados por concepto de subcontratación de personal no tienen efecto fiscal alguno.

Lo que confirma que el legislador siempre tuvo en mente a la “subcontratación de personal” y no a otros servicios, como la vigilancia, la limpieza, etcétera, haciendo énfasis en la parte recién citada que pretendió modificar el concepto, a fin de que los contribuyentes, entiendo así, no burlaran fácilmente la norma, lo que se advierte cuando habla de que en la práctica no siempre se adaptaba a lo que hacían las personas, pues es claro, como ya se expuso, que en la práctica diaria se utilizan diversos contratos, todos ellos encaminados a disfrazar la “subcontratación de personal”, como lo dice expresamente, incluso, el tercer párrafo del propuesto artículo 15-D del CFF, corroborando así la verdadera intención que siempre ha tenido la fracción IV del artículo 1-A de la LFT y, a la par, confirma que el criterio 46/IVA es errado en la forma que fue escrita por el SAT.

Iniciativa que al constar en documento público es prueba plena acorde al artículo 202 del CFPC (supletorio a lo fiscal por el segundo párrafo del artículo 5° del CFF):

**Artículo 202.** Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan...

Tal como lo confirma el siguiente criterio:

Tesis: V-P-SS-440

R.T.F.J.F.A. Quinta Época. Año IV. No. 41. Mayo 2004. Pág: 7

Precedente Quinta Época.

Pleno

Materia: CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

**PRUEBAS DOCUMENTAL PÚBLICA Y DE INSPECCIÓN OCULAR. SU VALOR Y ALCANCE PROBATORIO.** De conformidad con lo establecido en el artículo 129 del Código Federal de Procedimientos Civiles, de aplicación supletoria a la materia fiscal, tienen el carácter de documentos públicos, entre otros, los expedidos por funcionarios públicos, en el ejercicio de sus funciones; y, en términos de la fracción I del artículo 234 del Código Fiscal de la Federación, los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos, harán prueba plena. Por otra parte, la prueba de inspección ocular, conocida también como “reconocimiento o inspección judicial”, es aquella a través de la cual el juez, o los miembros del tribunal si éste es colegiado, examinan directamente cosas o personas para apreciar circunstancias o hechos que puedan captarse directa y objetivamente; y atento a lo

dispuesto por la fracción II del citado artículo 234, su valor queda a la prudente apreciación de la Sala. En consecuencia, a fin de acreditar la cuestión de fondo planteada en juicio, la relevancia y alcance probatorio de la inspección ocular queda superado por el valor probatorio que la Ley otorga a la prueba documental pública, pues mientras ésta es elaborada por un funcionario público en ejercicio de sus funciones, aquélla tiene una limitante en el tiempo, ya que sólo proporciona al Juzgador una apreciación del estado en que se encuentra el objeto o la persona sujeta al examen directo en el momento en que se lleva a cabo la diligencia, sin que pueda proporcionar mayor seguridad sobre la existencia anterior, o permanencia del estado observado durante el desahogo de tal probanza.

Juicio No. 2493/98-02-01-3/99-PL-06-04.- Resuelto por el Pleno de la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sesión de 1 de febrero de 2002, por unanimidad de 11 votos a favor. Magistrada Ponente: María Guadalupe Aguirre Soria. Secretaria: Lic. Teresa Isabel Téllez Martínez.

(Tesis aprobada en sesión de 25 de agosto de 2003)

Así, dicha iniciativa, al ser documento público es prueba plena para cualquier uso que pretenda darle el contribuyente, a fin de corroborar que la retención es sólo respecto de los servicios de “subcontratación de personal” y no para alguno otro.

Aunado a lo anterior, la derogación de la retención es más que necesaria, pues sería tanto como producir un enriquecimiento ilegítimo al Estado (no enriquecimiento ilícito, pues ese es delito de servidores públicos), a que se refiere el artículo 1882 del CCF:

**Artículo 1882.** El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.

Dado que estaría recibiendo cantidades que no le corresponden ya, y estaría dando lugar a diversos pagos indebidos y múltiples devoluciones, amén que sería una conducta indebida que, además de producir antinomia, generaría responsabilidad o confusión a los servidores públicos.

En esa lógica, se propone eliminar la fracción IV del artículo 1º-A de la LIVA, lo que, como ya se dijo, confirma que la retención actual del 6% es única y exclusivamente para los servicios de “subcontratación de personal” (mal llamado *outsourcing*), pues de no ser así se estaría realizando un enriquecimiento ilegítimo al Estado.



### 1.2.7. Infracciones y multas

Finalmente, aunque dentro del CFF, pero oportuno ya para comentarse, una vez visto lo que depara a la LISR y la LIVA, dentro de la tríada normativa que corresponde a toda norma y de la cual ya hablé con anterioridad en puntos anteriores, es evidente en el CFF, pues se prevén infracciones administrativas-fiscales y las multas correspondientes, a fin de lograr el debido cumplimiento del contexto normativo que se busca generar. Así, se adiciona un inciso *h*) a la fracción II del artículo 75 para señalar, como motivo de infracción, lo siguiente:

#### **Artículo 75. ...**

#### **II. ...**

**h)** Realizar la deducción o acreditamiento en contravención a lo señalado en los artículos 28, fracción XXXIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta o 4º., tercer párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo que rompe con todo lo escrito con anterioridad por la propia iniciativa de reforma, pues como lo mencioné, la referencia anhairética del artículo 28 fracción XXXIII de la LISR, así como la del tercer párrafo del artículo 4 de la LIVA no es una “prohibición” y debería haberlo entendido quien redactó la reforma, ya que, no puede anquilosar el Estado la libertad de los contribuyentes. Ellos son todos libres para erogar en lo que gusten y, para efectos tributarios (lo que se acota al dinero que recibe la hacienda pública) sólo es –o debiera ser– motivo de sanción hasta en tanto se pague menos en forma intencionada como pago público. Pero no descansa el comentario sólo en el Sollen, sino en lo que está expresamente escrito por ambos artículos de la LISR y la LIVA, dado que, no se lee en las líneas de ambos artículos que esté prohibido llevar a cabo la deducción o el acreditamiento, sólo les resta la calidad que eidéticamente determina cada impuesto, prohibición que sí se prevé en el artículo 13 de la LFT y, no obstante, no existe delito especial en la LFT, sino únicamente para efectos fiscales pese a que en esta materia, la subcontratación laboral no está prohibida expresamente.

Lo anterior deja un alto resabio en la técnica legislativa y en las futuras contingencias que pudieran sufrir los contribuyentes de aprobarse la reforma en la manera que está escrita y que aquí se comenta, pues es imposible establecer sanciones si previamente no existe la norma sustancial o primaria que expresamente haya determinado que está prohibido deducir o acreditar para ISR o IVA. Amén que la imposición de sanciones es de aplicación estricta, como ya se comentó, en virtud del primer párrafo del artículo 5º del CFF, lo que eventualmente dará un motivo de inconstitucionalidad, dad que, existe el castigo, pero no la prohibición deóntica expresa.

Con ese mismo ritmo sancionador, el artículo 81 del CFF se adiciona con una fracción XLV para decir:

**Artículo 81.** Son infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentos, avisos, información o expedición de constancias, así como de proporcionar información y documentación a terceros y del ingreso de información a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria:

I. al XLIV. ...

**XLV.** Cuando el contratista no cumpla con la obligación de entregar a un contratante la información y documentación a que se refieren los artículos 27, fracción V, tercer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta y 5º., fracción II, segundo párrafo de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Lo cual prevé su sanción en la fracción XLI adicionada al artículo 82 del mismo código:

**Artículo 82.** ...

I. al XL. ...

**XLI.** De \$150,000.00 a \$300,000.00 a la establecida en la fracción XLV, por cada obligación de entregar información no cumplida.

Esto resulta ridículo y absurdo en sí mismo, pues es por demás excesiva la sanción referida, toda vez que no se sabe si es proporcional o no a la supuesta afectación que pudiera sufrir el fisco, máxime que versa sobre incumplimiento de obligaciones formales y no de obligación sustancial; es decir, no se refiere al pago ni tiene relación directa con éste, sino indirecta.

Si se considerara el monto de la multa por el pago no realizado quizá existiera oportunidad de algún debate, pero como ni siquiera se relaciona con el pago, sino con la obligación formal de brindar la información a su cliente (contratante), tenemos que, incluso, el olvido podría generar una sanción tan alta, cuando lo cierto es que no tiene relación alguna con el *quantum* a pagar.

Con estas sanciones, advertimos que lo común de usar un monto mínimo y un máximo ya no resulta tan sencillo, pues es evidente que ahora se eleva tanto el valor que puede exceder incluso al 100% de la contribución a pagar, insisto, sin consentir en que verdaderamente el contribuyente proveedor de servicios (contratista) no hubiera pagado, ya que, basta el olvido o la falta de respuesta oportuna a su cliente (contratante) para tener por sentada una multa que puede exceder en mucho el valor de lo que se pagó por IVA.

Al respecto, cabe señalar como último aliciente que siempre será evidente la espontaneidad a que se refiere el artículo 73 del CFF:

**Artículo 73.** No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el cumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.

II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán, a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

Por lo que será importante tener en cuenta que, de aprobarse esta reforma en la manera que se comenta, surge un amplio margen de cumplimiento (*compliance*) a sumar a la lista de deberes por cumplir mes a mes.

### 1.3. Iniciativa de reforma de diciembre 2020

Como se sabe, a colación de la iniciativa presentada por el presidente de la República, han surgido muchos otros proyectos buscando atenuar la alta fuerza que presenta dicha iniciativa, pues se ha considerado que la eliminación de la subcontratación laboral en sí misma no es constitucionalmente proporcional, a la par que no sería benéfico para la economía del país, dado que, implica básicamente cerrar fuentes de empleo e impedir el libre desarrollo de las empresas que trabajan bien, por lo cual, se considera una medida extrema derivada de quienes han abusado de dicho esquema sin tener verdaderamente elementos que favorezcan a robustecer las acciones de las autoridades. Esto es, la

reforma, lejos de empoderar o fortalecer las facultades de las autoridades encargadas de lo laboral, de lo fiscal y de la seguridad social, busca la salida más fácil, que es eliminar la subcontratación laboral de tajo, en plena denotación a una incompetencia estatal por hacer frente oportuno y debido a los abusos que en la práctica se suscitan sobre la subcontratación laboral, encaminada a evitar el pago de los derechos laborales, así como de las cuotas obrero patronales ante el IMSS y el pago del IVA respectivo.

Es por ello que, ante las fuertes críticas recibidas por la iniciativa de reforma, en diciembre de 2020 se redactó un documento distinto, en donde se hizo una propuesta diferente, más breve y, que en cierta forma, recupera los puntos esenciales que busca la iniciativa presidencial, pero en síntesis sigue la misma inercia sin prescindir ni prohibir a la subcontratación laboral, la cual resulta interesante, además, se dice es motivo de estudio en las Cámaras.

Así, en las siguientes líneas comentaré brevemente lo que implica esta iniciativa, contrastada con el proyecto del Ejecutivo Federal, para mostrar igualmente sus atinos y resabios, pros y contras, a fin de que el lector pueda tener una mejor idea de lo que se avecina sobre el tema y esté preparado para la toma de decisiones y formas de actuar en el día a día de sus actividades.

El proyecto de reforma a la LFT data de diciembre 2020 y proviene de la Comisión de Asuntos Laborales, Trabajo y Previsión Social del Congreso de la Ciudad de México dentro de la facultad concedida por la fracción III del artículo 71 constitucional. En sus líneas se advierte una referencia amplia del problema que enfrente la “subcontratación laboral” en el país y, desafortunadamente, incurre en errores básicos que denotan falta de precisión en el tema, como lo es, la confusión de la “subcontratación laboral” o “subcontratación de personal” con el “outsourcing”, no porque forzosamente así lo consideren los legisladores, autores de la iniciativa, sino porque es la idea que transmite en aceptación tácita como si fuesen sinónimos, pues así lo menciona expresamente:

**TERCERO.** Que la Propuesta de Iniciativa presentada por el Diputado José Martín Padilla Sánchez, en el contenido señala que, en México, la subcontratación, –también conocida por el término anglosajón *outsourcing*–, remite sus inicios a la década de los 40 e inicialmente se caracterizaba por la contratación de servicios de básicos, como los de limpieza y vigilancia, entre otros. Que posteriormente, en la década de los años setenta se dio un considerable crecimiento de las agencias consultoras y que para los años noventa fue cuando se incrementó de manera importante el número de compañías prestadoras de servicios de personal especializado. Que, en ese sentido, cita el señalamiento que realiza Alejandro Bolaños Pérez:

*El auge de estas compañías de personal, en gran parte, se da por la separación de las utilidades de la empresa; es decir, una empresa que contaba con el personal para su operación “creaba” una compañía de outsourcing de personal, y así lograba asignar una utilidad menor a la compañía de servicios; esta utilidad menor era la base para el reparto de utilidades a sus trabajadores.*

Que el *outsourcing* vino a configurar un nuevo paradigma dentro del mundo empresarial: la disminución gradual de la participación de las personas trabajadoras en las utilidades de las empresas.

El “*outsourcing*” y la “subcontratación de personal no son figura sinónimas, ni tienen relación inmediata común, no son coextensos ni son coextensos, pues no son lo mismo ni sustancial ni formalmente hablando. El error puede pasar desapercibido si es escuchado en la calle, en una plática informal o, incluso, en una aula de clases, pero es altamente grave si proviene de una autoridad, de un juzgador, y más aún si deriva de un legislador, pues deja entrever que no se conoce realmente el tema y, por lo mismo, se comienza a dudar sobre su efectivo desarrollo, ya que, es imposible pensar en un cambio respecto de algo que no se aclara en su totalidad.

No obstante, la exposición de motivos de esta iniciativa de reforma, alterna a la antes comentada del Ejecutivo Federal, busca que perviva la “subcontratación laboral”, pues se habla de los siguientes beneficios:

El Diputado Padilla Sánchez menciona que la razón por la que se pretende justificar la adopción de lo antedicho guarda relación con dos variables: 1) la competitividad de las empresas y 2) la noción de México como un país atractivo para la inversión. Que de estas dos variables se extraen los siguientes razonamientos:

1. Que, para los inversionistas nacionales en cualquier industria, el hecho de distribuir cierto porcentaje de las utilidades, repercute en la perspectiva de crecimiento de su negocio, en virtud de que estas utilidades podrían ser utilizadas para la ampliación de su inversión.
2. Que, para el caso de inversionistas extranjeros, se enfrentan a similares situaciones a las de los inversionistas nacionales, lo cual puede hacerlos desistir de invertir en el país.
3. Que la búsqueda de la competitividad a través de la obtención de mayores

Definitivamente, el trato es más conciliatorio que lo tajante que resulta la iniciativa anterior, y es por ello que se acepta la posibilidad del uso de la subcontratación como elemento que ayuda al crecimiento de las

empresas –por fin alguien piensa en ellas–, desde luego considerado a las que obran con total respecto de los derechos de los trabajadores y sin abuso para el cumplimiento ante autoridades hacendarias y laborales. Y, lo más importante, se piensa en la economía del país. Este es un punto altamente importante porque un país sin empresas –dado que el Estado no es “actor” de la economía, sino “rector” de la misma, o por lo menos así es en México con base en el artículo 25 constitucional–, difícilmente verá crecimiento y oportunidades en su desempeño diario.

No obstante, la iniciativa en comento sigue hablando de “outsourcing” y refiere lo malo que ésta puede llegar a ser:

Que, a pesar de lo anterior, estos argumentos no constituyen una justificación suficientemente válida ni ética, ya que se basan en criterios de exclusión de las y los trabajadores, además de que da cuenta que la subcontratación ha sido utilizada por ciertos actores y agentes, dando estructuras que han llevado a disminuir o incluso eliminar la retención y pago del ISR por pago de salarios, así como señalamiento del actual director general del IMSS, Zoé Robledo:

*El outsourcing “malo” abarata la mano de obra, afecta los ingresos de las y los trabajadores, así como su relación con el seguro social. Los derechos de los empleadores son irrenunciables y los abusos de las empresas que operan con esquemas ilegales, pueden sufrir afectaciones.*

Que en este sentido y en relación con lo anterior, es posible entender las razones por las que, en el último decenio, la figura de la subcontratación ha conducido a una amplia discusión y debate en el ámbito político, empresarial, académico y legislativo...

Por lo que en ánimo de un punto intermedio entre lo que es indebido realizar en el país, respecto a la “subcontratación laboral”, y lo que es debido, se generan cambios que definitivamente se encaminan a una transformación, necesaria desde luego, pero enfocada con tintes diversos que permitan la subcontratación laboral sin extraerla de las posibilidades de trabajo, como derecho constitucional, pero sin ser laxa en su tratamiento para reafirmar el debido comportamiento que debe tener en el día a día. Es así como se pretenden simplemente dos cambios, una adición al artículo 15-A de la LFT y otro al artículo 15-C de la misma ley, sin tocar puntos de otras leyes y, que al final, convergen en un mejor comportamiento y adopción de dicha figura, lo que, a la par, se entiende deberá dar igual resultado para lo fiscal, aunque verdaderamente no aborda en efecto total la parte tributaria ni de seguridad social.

### 1.3.1. Obligaciones del contratante (cliente)

En forma intermedia a la fuerza con que se pretende eliminar a la “subcontratación laboral” en México, conforme a la iniciativa de reforma de noviembre 2020, la iniciativa de diciembre 2020 realiza dos adiciones al artículo 15-A de la LFT, para incardinar obligaciones a cargo del contratista, proveedor del servicio, y a cargo del contratante, cliente del servicio, para lo cual, después del texto que ya conocemos del artículo aludido, se suma en primer lugar lo correspondiente al contratante (cliente) –retomando las palabras de dicho numeral– y, para ello, señala siguiente:

El contratante deberá:

a) Justificar la causa por la que requiere de dicho trabajo, demostrando con evidencias que su empresa, industria, comercio, dependencia o entidad se encuentra imposibilitada para efectuar las actividades y tareas que son objeto de este servicio o ejecución de obra a contratar.

b) Garantizar el cumplimiento de las siguientes obligaciones ante las personas contratadas bajo este régimen:

Otorgar las condiciones de seguridad necesarias para el desarrollo de sus actividades en el lugar de trabajo;

Libertad sindical; y

Reconocimiento a la antigüedad del trabajador, otorgándole la

oportunidad de ser contratado por la misma;

Todos los demás derechos que establezca esta Ley.

Lo que implica dos puntos esenciales, el inciso *a)* se enfoca a lo que largamente se ha comentado respecto de los servicios u obras especializados, en tanto que, el inciso *b)* se aboca a los derechos de los trabajadores. Esto es, el inciso *a)* se enfoca a la relación contractual privada de Derecho Civil, mientras que el inciso *b)* se centra en las relaciones laborales de Derecho Social.

*a)* Así, el inciso *a)* resulta un tanto sorpresivo, pues, si bien, no elimina a la “subcontratación laboral”, señala que el cliente requerirá presentar evidencias de que su empresa, industria, comercio, dependencia o entidad, se encuentra imposibilitada para efectuar las actividades y tareas objeto del servicio u obra a contratar, lo que deja ver tres puntos importantes:

*i)* En primer lugar se habla de que el cliente, deberá probar la imposibilidad aludida, pues es lo único que se advierte de palabra

“evidencias”, esto es, no bastará con el dicho del cliente, sino que requerirá en forma expresa un elemento convincente que, desde luego, será preferentemente privado –salvo el caso de las “dependencias” o “entidades”–, a fin de dar debido cauce a este primer punto, con el cual, será válida aún, la subcontratación laboral.

Por cuanto al elemento probatorio, recordemos que existen tanto documentos públicos como elementos privados, concebidos así por el artículo 202 y 203 del CFPC, supletorios en forma constante a todas las ramas del Derecho en México:

**Artículo 202.** Los documentos públicos hacen prueba plena de los hechos legalmente afirmados por la autoridad de que aquéllos procedan; pero, si en ellos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones; pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las declaraciones o manifestaciones de que se trata prueban plenamente contra quienes las hicieron o asistieron al acto en que fueron hechas, y se manifestaron conformes con ellas. Pierden su valor en el caso de que judicialmente se declare su simulación.

También harán prueba plena las certificaciones judiciales o notariales de las constancias de los libros parroquiales, relativos a las actas del estado civil de las personas, siempre que se refieran a época anterior al establecimiento del Registro Civil. Igual prueba harán cuando no existan los libros del registro, original y duplicado, y cuando, existiendo, estén rotas o borradas las hojas en que se encontraba el acta.

En caso de estar contradicho su contenido por otras pruebas, su valor queda a la libre apreciación del tribunal.

**Artículo 203.** El documento privado forma prueba de los hechos mencionados en él, sólo en cuanto sean contrarios a los intereses de su autor, cuando la ley no disponga otra cosa. El documento proveniente de un tercero sólo prueba en favor de la parte que quiere beneficiarse con él y contra su coligante, cuando éste no lo objeta. En caso contrario, la verdad de su contenido debe demostrarse por otras pruebas.

El escrito privado que contenga una declaración de verdad, hace fe de la existencia de la declaración; más no de los hechos declarados. Es aplicable al caso lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 202.

Se considera como autor del documento a aquél por cuya cuenta ha sido formado.

Esto es, no bastará con el dicho unilateral del contratante, sino que deberá acreditar la imposibilidad con alguna evidencia. No tendrá que



ser forzosamente un documento oficial, pero sí algo que le determine la imposibilidad referida. De esta manera, la evidencia podrá ser incluyente o excluyente (generalmente la primera es la que será de mayor recurrencia). Por ejemplo, dentro de los documentos que vienen a la mente para satisfacer este requisito pudiéramos pensar en el alta ante el RFC, en donde se advierte cuál es o cuáles son las actividades del contratante y, por ende, en forma excluyente todo lo demás no será parte de su actividad diaria y, por ello, se requerirá el servicio a contratar, o por otro extremo, podrá demostrarse con un documento de procedimientos o acreditamiento de trabajos por Cámara de Comercio, institutos, instituciones, contratos, etcétera, en donde se acredite que el servicio a contratar es parte complementaria de los trabajos que realiza o servicios que presta y, de esta manera, se tiene la imposibilidad propia, pero que puede satisfacerse con los servicios u obras a contratar.

Es de hacer notar que la parte que se pretende sumar al artículo 15-A de la LFT no prevé la palabra “especializados” al referir a servicios u obras, pero, al final, es importante entender que en cualquier forma conlleva al mismo concepto sustancial, pues se aboca a todo aquello que es indispensable para sus tareas diarias, de lo cual se tiene imposibilidad de realizar, retornando así al punto de origen de la iniciativa de reforma de noviembre 2020, aunque, desde luego, con la ventaja de no eliminar a la “subcontratación laboral”, sino robustecer su existencia en el marco legal mexicano.

ii) El segundo punto que llama la atención es que el inciso a) se refiere a la empresa, comercio, negocio, industria y, a la par, suma las palabras “dependencias” o “entidades”, de tal forma que, es un punto inmanente también a gobierno, pues aunque no se ubica en forma expresa en la ley laboral que le corresponde, sabemos que la LFT es supletoria y, por tanto, igualmente se hace mención de éstas en el artículo 15-A, amén que a la fecha no existe una referencia exacta de la “subcontratación laboral” para gobierno, por lo que parece oportuno insertarla en este espacio, en la evidencia de que también el sector público hace uso de esta figura, por lo cual, deberá estar a los deberes aquí marcados e, igualmente, mostrar la imposibilidad aludida.

Sobra decir que el pensamiento de la iniciativa privada para optar por la “subcontratación laboral”, no es igualmente compartida por el sector público, pues en tanto el contribuyente busca optimizar sus recursos a la par de evitar afectaciones en sus números, la idea de ahorro es –o era hasta hace poco–, más evidente en el sector privado; esto es, quienes buscaban tener un margen de utilidad eran los empresarios, mas no así el gobierno. Sin embargo, con la austeridad republicana que caracteriza a la administración en turno, el resultado es que igualmente

tendrán el ánimo de reducir costos, más allá de optimizar sus ganancias o el cumplimiento de las cargas sociales y, con ello, el punto de “especialización”, no expresado en la iniciativa en comento, se vuelve una mayor exigencia para el gobierno –aunque, a la par, más fácil de acreditar– que lo que implica para la iniciativa privada, pues la toma de decisiones es más sencilla de conocer en el sector público que en el sector privado, dado que, cada rama de la industria y del comercio es distinto, lo que no sucede exactamente así en gobierno.

*iii)* Finalmente, en tercer lugar, y el punto que genera la referencia de los dos anteriores, es cuando se refiere a una imposibilidad del contratante –misma que debe acreditarse con evidencias– para realizar las tareas de los servicios u obras a contratar, lo que resulta altamente deletéreo de la libertad contractual a que se refieren los artículos 1832 del CCF y 78 del Código de Comercio:

**Artículo 1832.** En los contratos civiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que para la validez del contrato se requieran formalidades determinadas, fuera de los casos expresamente designados por la ley.

**Artículo 78.** En las convenciones mercantiles cada uno se obliga en la manera y términos que aparezca que quiso obligarse, sin que la validez del acto comercial dependa de la observancia de formalidades o requisitos determinados.

Desde esta arista, es claro que los contratantes pueden acudir a los servicios de “subcontratación de personal” no tanto por “imposibilidad”, sino por simple “conveniencia” (conveniencia económica de no erogar más de lo debido o de evitar que la prima de riesgo de trabajo se combine entre trabajadores generando un mayor importe a pagar, sin que ello afecte los derechos de los trabajadores), lo que no sucede con gobierno, dicho sea de paso, quienes deben actuar por “legalidad” y no por “conveniencia”. Esa es la diferencia entre los particulares y el Estado quienes tienen libertad de actuar y quienes deben actuar conforme a la ley todo el tiempo, respectivamente.

Es quizá este el punto más álgido de toda la iniciativa, pues, aunque se presenta con tintes más conciliadores y menos extremos como la eliminación de la “subcontratación laboral”, se aboca a las necesidades del cliente y no tanto al trabajo a realizar por el prestador del servicio, esto es, se invierten los puntos de exigencia respecto de la iniciativa de noviembre 2020. De esta manera, su busca justificar, como lo dice expresamente la iniciativa, que los servicios u obras que se contraten es porque se necesita y no son en forma caprichosa, aunque el punto de “imposibilidad” es un tanto vago.

La imposibilidad puede ser porque la empresa no ha dedicado la infraestructura ni material correspondiente en la lógica de que siempre se ha derivado, y en forma empírica ello sería una “imposibilidad” real, y acreditarlo quizá pudiera ser con un inventario de activos que no contempla aquellos que tiene el prestador del servicio; sin embargo, pueden surgir muchas variables más, de tal suerte que, la palabra “imposibilidad” no deberá verse sólo como una situación extrema, sino igualmente apegada a las decisiones empresariales, en tanto no se desdeñen los derechos de los trabajadores.

b) Por cuanto al inciso b), la iniciativa de reforma expresamente se refiere taxativamente a los derechos de los trabajadores, al decir:

b) Garantizar el cumplimiento de las siguientes obligaciones ante las personas contratadas bajo este régimen:

1. Otorgar las condiciones de seguridad necesarias para el desarrollo de sus actividades en el lugar de trabajo;
2. Libertad sindical; y
3. Reconocimiento a la antigüedad del trabajador, otorgándole la oportunidad de ser contratado por la misma;
4. Todos los demás derechos que establezca esta Ley.

Verdaderamente, los puntos enlistados no representan un *plus* dentro de las relaciones laborales ni dentro de los centros de trabajo, como es el caso, por ejemplo, de las condiciones de seguridad, pues, incluso, es motivo de las comisiones que se forman con representantes de los trabajadores y patrones a partir de la reforma de 2012, aunque llama la atención que sean arrojados al contratante, dado que, oficialmente no es el patrón de los trabajadores; no obstante, se señalan como puntos a cumplir dentro de los cuales llama la atención el referido con el punto 4, en donde se hace mención expresa a que los trabajadores tengan oportunidad de ser contratados por el cliente.

Con lo anterior, resulta un tanto sin sentido, pues se entiende que el cliente es su patrón de facto; sin embargo, la idea que arroja el texto citado es que pareciera que en verdad se parte de que son dos elementos separadas lo que, como ya se dijo, aunque jurídicamente en papel sea así, en la práctica no lo es, ya que, el cliente requiere del prestador del servicio para optimizar su cumplimiento fiscal y de seguridad social o por el contexto de evitar incremento en su prima de riesgo de trabajo, entre muchos otros elementos que pueden ayudar a las empresas, en donde se sabe y se acepta que los trabajadores están directamente relacionados con el cliente.

El punto, como lo señalé, resulta importante, dado que, en la práctica muchos de los contratos con trabajadores es que éstos no puedan pasar a ser parte de la nómina del cliente o, incluso, no puedan ser contratados por éste, ante la renuncia o despido del trabajador, lo que es común no sólo de la subcontratación laboral, sino igualmente de cualquier otro caso, como sucede con las firmas de asesores y sus clientes. Sin embargo, dado que el trabajo es un derecho y no un objeto de comercio (como lo dice el artículo 3 de la LFT), es claro que todos tienen la libertad de obrar como lo deseen y, por tanto, el punto 4 reafirma tal situación para que, aunque en la subcontratación laboral se sabe de antemano que el trabajador es empleado *de facto* del cliente y, éste, a su vez, es patrón *de facto* de aquél, puedan documental y jurídicamente llegar a ser empleados del último sin mayor impedimento alguno.

Finalmente, el punto 3 señala algo sencillo e igualmente común de la práctica, consistente en el reconocimiento de la antigüedad en caso de ser contratado oficialmente por el cliente. En este caso, sí es común que en la práctica suela no ser reconocida, lo que implica elementos de alta importancia por lo siguiente: si el trabajador renuncia a su antiguo patrón, entonces, se le realiza el pago de lo que por derecho le corresponde (llamado en la práctica “finiquito”), y con eso se inicia una nueva relación laboral que oficialmente no reconoce la antigüedad del trabajador. Sin embargo, dentro de la subcontratación laboral ahora será un deber reconocer dicha antigüedad, aunque, quizá, en otros ámbitos no se lleve a cabo, lo que deberá ser motivo de alta atención por parte de las autoridades, a fin de confirmar que los esquemas de servicios independientes no sean sólo una frazada para la subcontratación laboral, de lo que sigue que es deber de las autoridades, corroborar el verdadero cumplimiento de los deberes que se incardinan con esta iniciativa (en caso de ser aprobada) y, por tanto, robustecer con acciones las facultades que ya tienen por ley, para que sumado al texto que se comenta –insisto, en caso de ser aprobada–, dé lugar verdaderamente a lo que se busca, que es erradicar los esquemas simulados y agresivos de la subcontratación laboral con fines diversos a la ideología de optimización de los recursos.

Todo lo anterior, sin desdeñar los diversos derechos que tienen los trabajadores y que, a fin de no ser exhaustivos, se refieren en forma *ejusdem generis* por el número 5 del texto propuesto para los contratantes.

### **1.3.2. Obligaciones del contratista (proveedor)**

A la par de las obligaciones establecidas para el contratante (cliente), a diferencia de lo escrito actualmente en el artículo 15-A de la LFT, como se ha visto ya en donde sólo se refiere al contratista en forma expresa, la iniciativa se refiere formalmente a ambas partes por cuanto a los deberes

que corresponde a cada uno. Los deberes del contratante (cliente) han quedado referidos ya en el punto anterior, por lo cual, corresponde ahora abordar los deberes del contratista (proveedor), para ello, se señala en forma expresa:

El contratista deberá:

- a) Registrarse ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social en un padrón que será público y transparente, con lo cual acreditará que es proveedor de estos servicios o ejecutor de obras, dicho padrón deberá publicarse en una Plataforma Nacional Digital.
- b) Presentar la certificación expedida por la Institución especializada en la materia, que acredite la calidad de los servicios que presta.
- c) Documentar con información fidedigna y detallada, que dé cuenta del cumplimiento de sus obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales.
- d) Cumplir sus obligaciones de asegurar a las personas contratadas bajo este régimen, las siguientes prestaciones:
  1. Vacaciones;
  2. Prima vacacional;
  3. Pago de días de descanso;
  4. Acceso obligatorio a la seguridad social;
  5. Aguinaldo;
  6. Utilidades y
  7. Cualquier otra prestación que se pudieren pactar entre las partes.

Como primer punto de deber, el contratista tendrá que registrarse ante la STPS dentro de un padrón (así como el de actividades vulnerables, de alcohol, de importadores y muchos otros más que maneja el SAT), el cual será público y con el que se acreditará como proveedor de servicios u obras, lo que resulta plausible pues no implica ninguna invasión a las decisiones internas ni el arrebato de éstas (como se sugiere con la “imposibilidad” para los contratantes).

El segundo deber resulta igualmente plausible, pues se aboca a la certificación de especialidad, pero, a diferencia de lo establecido por la iniciativa de noviembre 2020, en este caso se prevé que la certificación sea expedida por la Institución especializada en la materia de que se trate y no autorización por la STPS. Este punto es importante y quizá es el elemento esencial favorable a los prestadores del servicios, ya que, en tanto se considera por algunos que la autorización de la STPS pudiera dar lugar a más oportunidades de corrupción, lo cierto es que en forma estricta, la especialidad de los servicios no podría ser

calificada ni autorizada por la STPS, dado que, la tarea diaria de ésta no es ser especialista en todos los temas, sino velar por los derechos de los trabajadores, entre muchas más inmanentes.

La STPS quizá sí sea apta para determinar a una capacitadora, debido a que, la mayoría de éstas requieren el registro de dicha secretaría, pero, en los demás ramos no es así, pues, bien, puede ser una certificadora, una Cámara de Comercio o incluso un municipio cuando se capacita a algunos oficios. En estos casos la certificadora hace precisamente lo que su nombre indica, más allá de una autorización, lo que además de denotar que el trabajo, como derecho constitucional, requiere de una “autorización” para ejercerse en desdén de la fuerza que tiene el derecho en sí mismo, con la certificación es un tanto más objetiva en el tema, a la par de especializada en la materia, lo que constituye un punto de referencia importante para el lugar que se busca: confirmar la especialidad del servicio o de la obra a realizarse pero no en manos de la autoridad laboral ni a razón de “autorización”, sino en manos de quien conoce a fondo el tema y sólo como certificación.

El tercer deber pide que en forma fidedigna y detalla se documente el cumplimiento de las obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social. Algo que es altamente requerido no sólo por la iniciativa de reforma de noviembre 2020, sino, igualmente, por la legislación de la CDMX, por lo cual, al ser una constante –que en cierta forma se requiere para contrataciones públicas con gobierno, por ejemplo–, se inserta nuevamente aquí lo que, sin precisar qué tipo de información se aboca sólo a señalarlo, de esto se advierte que la opinión de cumplimiento, tanto del SAT como del IMSS producirá dicha convicción requerida, pues es documento público que proviene de la autoridad competente en el tema y, por lo mismo, acreditará lo correspondiente, con la plena consciencia de que dicha información sólo tiene vigencia de un mes de calendario como lo indica la RMF para el caso del SAT.

De todo lo expuesto, por cuanto a los deberes que corresponden al contratista (proveedor del servicio) y al contratante (cliente), considero que los puntos esenciales son: la demostración evidenciada de la “imposibilidad” del cliente para realizar por su propia cuenta los servicios u obras que contrata, y la certificación especializada del proveedor que ha de dar dichos servicios u obras. En estos dos extremos se basa la sustancia o contenido del nuevo esquema de subcontratación laboral que pretende regular la iniciativa de reforma. Los demás puntos, si bien, también son importantes, discurren en cuestiones más de forma que de fondo, por lo cual, la conjunción de los dos puntos de fondo deriva en el mismo punto: acreditar la especialidad de los servicios u obras contratados.

Hasta este punto ello pareciera exitoso; sin embargo, es lo más deletéreo que puede haberse leído, pues, si bien, no se prohíbe en forma expresa a la subcontratación laboral como lo hace el artículo 13 de la LFT de la iniciativa de noviembre 2020, lo cierto es que se desliga y desconoce totalmente del verdadero punto que implica la “subcontratación de personal”. Pareciera, con la iniciativa de diciembre de 2020, que se han olvidado los legisladores totalmente de qué es la subcontratación laboral.

Recordemos, ésta es una figura aceptada y entendida de que una empresa, sin desdeñar en forma alguna los derechos de los trabajadores, migra a los mismos o los coloca –por así decirlo– dentro de una empresa que administra la nómina encomendada de sus clientes. De tal suerte que, su única especialidad, es todo lo relacionado a nóminas. Esto es, cómo cumplir con el impuesto local de cada Estado, cómo realizar las altas y bajas de los trabajadores al IMSS, cómo calcular los salarios, aguinaldos y demás prestaciones considerando las faltas e incapacidades, cuándo considerar si en verdad es una incapacidad justificada o no, cuándo es una suspensión de la relación laboral, cuándo es una rescisión de la misma y cuándo es una terminación; así como en qué casos corresponde una indemnización, entendiendo que las tres (suspensión, rescisión y terminación) tienen una forma especial de pagarse, en caso de no ser justificada; además, cómo debe pagarse si se trata de un deceso, entre muchas otras variables más.

Todo lo señalado previamente, pareciera quedar en el olvido del legislador, pues pierde de vista que no se trata de servicios u obras especializados, dado que, no es para ayudar al cliente a construir edificios o departamentos, ni para auxiliarle a realizar los trabajos que vende a sus clientes. Nada de eso. La subcontratación de personal se sabe y se entiende –o por lo menos debería entenderse– que es la administración de personal, lo que se lleva a cabo en aras de optimizar el debido cumplimiento de los deberes sociales, laborales y fiscales de los clientes, sin que ello sea ilegal, sino, únicamente, como ya se dijo, una forma de optimizar el cumplimiento de todas esas obligaciones (así como burdamente las aplicaciones de celulares ayudan a optimizar el tiempo en el tráfico al trazar la mejor ruta de traslado de un lugar a otro). Así de sencillo, esa es la subcontratación laboral, por lo cual, no entiendo por qué acreditar la certificación de un servicio si al final del día no es tal, sino, como ya se comentó, propiamente la administración de la nómina.

Definitivamente el tema sigue sin ser debidamente entendido y, por ello, difícilmente se verá una forma de solución, ya que, indebidamente se confunden y conjugan dos puntos que no tienen relación entre sí, lo

que lejos de resolver todos los problemas suscitados hasta el momento, los complica aún más, pues se hace más complejo este tema, en lugar de resolverlo en forma más sencilla. Pongamos un ejemplo para lograr una mejor explicación: si el servicio de subcontratación laboral no implica dar servicio de vigilancia ni se limpieza, ¿por qué pedirán a los proveedores acreditar la especialidad en algo que no es? Recordemos, si el proveedor se preocupa por acreditar que es especialista en obras –si sus clientes son constructoras–, o en servicios de paquetería –si sus clientes venden en línea– o, incluso, si se preocupa por decir que son igualmente de especializados en la construcción o en las ventas en línea, entonces, corre el riesgo de no convertirse en proveedor de su cliente, sino en su competencia. Todo porque no se diferencia bien qué es la subcontratación laboral de los servicios u obras especializados. Esto es, si anteriormente la confusión era entre “subcontratación laboral” y “outsourcing”, ahora el riesgo que ya existe es la confusión entre “subcontratación laboral” y “servicios u obras especializados”.

Verdaderamente el tema no se resuelve, como bien lo decía Horacio Jaramillo Loya “en realidad los llamados problemas nunca se solucionan de fondo, únicamente se reciclan y aparecen nuevos matices.”

### 1.3.3. Rescisión de contratos entre contratante y contratista

Por si todo lo anterior no fuera suficientemente mal entendido, surgen nuevos puntos de referencia que en realidad aterran por cuanto al resabio que generan ante el contenido disociado de la materia que se aborda, al pretender sumar la iniciativa en comento, un tercer párrafo al artículo 15-C de la LFT para quedar como sigue:

**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 cumplirse a través de una unidad de verificación debidamente acreditada y aprobada en términos de las disposiciones legales aplicables.

**En caso de incumplimiento, la empresa contratante podrá solicitar la rescisión del contrato y deberá informar a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social para que realice las acciones conducentes.**

Como ya se comentó, el artículo 15-C de la LFT dio vida a lo que en su momento fue utilizado para el “aplicativo” del SAT, de tal forma que, la exigencia de pedir al proveedor del servicio la comprobación documentada de haber cumplido con los deberes de seguridad social no era desmedida, ni un invento del legislador, pues en todo momento



discurre del deber laboral en donde se hace énfasis a que debe corroborarse en forma permanente por parte del cliente del servicio que su proveedor ha pagado debidamente las cargas que le corresponden por LSS, lo que, dicho sea de paso, es de ayuda al propio cliente, dado que, le permite adelantarse a lo que cualquier contingencia, tomando en consideración que el artículo 15-A de la LSS prevé la co-obligación en caso de que le patrón *de iure*, en este caso el proveedor del servicio no cumpla con sus deberes de seguridad social, por lo cual, aunque haya desaparecido de la LISR y de la LIVA como un punto a cumplir para la deducción y acreditamiento correspondiente, en cualquier forma sigue presente como un modo de cumplimiento, lo que, incluso, puede sumarse a la larga lista de “*compliance*” a que se refieren los corporativos.

Sin embargo, el punto que se asoma en este tercer párrafo que pretende sumarse al artículo 15-C es la de que, en caso de incumplimiento, la empresa contratante (cliente) podrá solicitar la rescisión del contrato y deberá informar a la STPS para que esta última realice las acciones correspondientes, lo cual, forma una regla anankástica trídica-conjuntiva como sigue:

<b>Si (antecedente)</b>	<b>Entonces (consecuente)</b>
La empresa contratista (proveedor), no cumple sus obligaciones de seguridad social –incumplimiento–	La empresa contratante podrá solicitar la rescisión del contrato  Y  Deberá informar a la STPS para que realice las acciones conducentes

Como se advierte, la atención de este párrafo va enfocada al debido cumplimiento por parte del contratista (proveedor), con sus deberes de seguridad social. Sin embargo, dicho párrafo en sí mismo peca de inocencia e incongruencia por dos motivos, uno de ellos sociológico y otro jurídico:

Desde el punto de vista sociológico, es absurdo que se señale que el cliente podrá solicitar la rescisión del contrato (primera consecuencia ante el incumplimiento del contratista –proveedor–), con el ánimo de evitar el uso indebido de la subcontratación laboral, ya que, en estos esquemas agresivos, el primer beneficiado es el propio cliente, dado lo cual, será extremadamente imposible que pida la rescisión por incumplimiento de deberes, dado que, es a él mismo a quien le afectaría dejar esa relación contractual. Y, si lo que se buscó es una figura similar a la de “tercero colaborador fiscal” a que se refiere el artículo 69-B Ter del CFF, para la venta de facturas que amparan operaciones inexistentes,

es de señalar que este esquema es totalmente distinto, pues el propio cliente, mediante su representante legal deberá realizar dicha acción e, insisto, si al propio cliente le beneficia este esquema agresivo, no entiendo en qué forma o de dónde se obtendrá verdaderamente provecho con este artículo.

Y, esa es, precisamente, la primera consecuencia de la regla que se forma con el tercer párrafo propuesto a añadirse al artículo 15-C de la LFT, además, se advierte un problema de tipo jurídico, pues si el contrato de “subcontratación de personal” es una prestación de servicios civil, la inserción hecha está de más, pues es claro que la rescisión la pueden hacer las partes en el momento que lo consideren conveniente y corresponde por contrato (si así fue acordado en su clausulado), o ante un juzgado civil, pues, ante todo, el contrato que une al contratista con el contratante es de dicho carácter y no laboral; sin embargo, creo que ese fue el punto menos importante de la iniciativa para quien la pensó y la propuso, dado que, más bien se usa como pretexto para dar lugar a que, a la par, se informe a la STPS lo conducente para que pueda llevar a cabo sus acciones correspondientes.

Así, el contratante (cliente), en caso que decida llevar a cabo la rescisión del contrato, acorde al tercer párrafo del artículo 15-C que se propone, debe informar a la STPS, lo que se conforma como una verdadera “obligación” y no un punto potestativo para el cliente, pues la forma en que está escrita la norma marca las dos acciones (rescisión y aviso), en forma conjuntiva y no en forma disyuntiva mediante la “y”. Por tanto, será punto ya de práctica –en caso de aprobarse esta reforma como está escrita y comentada aquí–, para que un jugador civil tenga el modelo de adjudicación de política, al que me referí en mi libro *La discrecionalidad en la aplicación de las normas legales*, para exigir a los contendientes en juicio que acrediten haber informado a la STPS lo correspondiente, cuestión que se ve altamente difícil, pues no existe normatividad que obligue al juzgador a eso, aunado a que comúnmente se hace uso de la adjudicación bajo el modelo de declaratoria. Así, solo queda en manos de los particulares cumplir con el informe y, dado que, la iniciativa de reforma no prevé alguna sanción en caso de que no se lleve a cabo, desde este momento es evidente que el tercer párrafo propuesto a incluirse en el artículo 15-C de la LFT será letra muerta, ya que, se conformará como norma imperfecta por establecer una obligación que no conlleva castigo en sí mismo, y ante la falta de castigo y el rigorismo que éstos exigen, acorde al tercer párrafo del artículo 14 constitucional, es más que claro que no generará el resultado esperado y, con ello, la iniciativa en sí misma cae desde este momento, salvo que en el estudio legislativo se incluya una multa, por lo menos, ante

dicho incumplimiento, por lo tanto, de no ser así, no habrá presión en el contratante (cliente) para cumplir con dicho aviso.

#### **1.4. Puntos finales y expectativas futuras**

Vistas las dos iniciativas principales que se comentan y estudian en el Congreso, es claro que ambas llegan a extremos contrarios, pues la emitida en noviembre 2020 es altamente tajante en contra de quienes hacen de la subcontratación laboral su quehacer diario, al grado de prohibir un trabajo que es legal, aunque mal usado por quienes proponen esquemas extremos, en donde lo que está mal no es sólo el actuar de dichas personas, sino la falta de acciones oportunas laborales, fiscales y de seguridad social que fuercen a un debido cumplimiento de las normas respectivas. El otro proyecto de reforma de diciembre 2020, por su parte, es altamente laxo, pues, además de confundir a la subcontratación laboral con los servicios y obras especializados, carece de sanciones correspondientes, por lo cual, el cambio propuesto, así como en términos generales todo cambio propuesto a las leyes que suman requisitos y/o deberes no existentes con anterioridad, es nada si no existen las sanciones correlativas correspondientes. Esto es, si se ajustan las normas primarias o sustanciales, igualmente deben surgir los correlativos castigos mediante normas secundarias o sancionadoras, de lo contrario, la inercia buscada queda sólo en buenas intenciones.

Si los castigos (multas, prisión, entre otros), en sí mismos son laxos ante la falta de voluntad política para aplicarlos, como es común en países con altos niveles de corrupción, mucho más lo es cuando la posibilidad jurídica y deóntica ni siquiera existe como sucede en este caso.

Como corolario de todo lo anterior, surgen dos puntos importantes sobre los cuales reflexionar. En primer lugar, si antes se confundía –y en ocasiones se sigue confundiendo– a la subcontratación laboral con el *outsourcing*, el problema ahora es que se le confunde con los servicios y obras especializados, lo cual, resulta todavía peor porque son elementos que, incluso, ya comienzan un poco a darse en la práctica, como sucede con la legislación de la CDMX. Sobre este aspecto es importante diferenciar, además, entre subcontratación laboral y subcontratación de personal, pues aunque en esencia son lo mismo, el primero se refiere a la actividad, mientras que el segundo se refiere al contrato, pero dicha distinción no cambia el fondo de las cosas, lo que sí sucede con el servicio u obras especializados, dado que, no se puede exigir demostrarlo a los proveedores si al final sólo realizan una forma de administración de nómina, en donde el servicio brindado es ese y no otra cosa. No se involucran en la construcción en la edificación, en la vigilancia o en la

limpieza de las oficinas de sus clientes, por poner algunos ejemplos, sino únicamente en la administración de la nómina.

Ante dicha confusión, el reto ahora, en segundo lugar, será afianzar y estar listos para demostrar en todo momento, como sucede con las operaciones inexistentes en lo fiscal, preparar todo lo conducente para acreditar la especialización de los servicios u obras que presten o contraten las empresas, a fin de acreditar que no se encuentra en el esquema de subcontratación laboral, lo cual, es de alta importancia dadas las consecuencias que pueden sobrevenir, independientemente de si se aprueban o no las iniciativas comentadas o, incluso, si se aceptan en términos distintos, ya que, en todo momento la idea ha quedado centrada ya por las autoridades, tanto legislativas como laborales, de seguridad social y fiscales, por lo que, aun cuando el servicio de subcontratación laboral tenga como referencia de fondo prácticamente la “administración de nómina”, con los nuevos tintes que se le da, será necesario tener, como parte del *compliance*, una lista de elementos a pedir a los proveedores de servicios para evitar contingencias futuras, dado el comportamiento de los esquemas agresivos de años atrás.

Por lo tanto, no se requerirá de la presencia de especialistas laborales, fiscales o de seguridad social, sino de especialistas en la subcontratación laboral, lo cual, implica todas las anteriores, a fin de evitar consecuencias negativas en la contratación de estos servicios, sea cual sea el resultado del estudio legislativo y la posible reforma que se emita o no, pues los criterios ya han sido dados a conocer, ya están escritos y, con ello, el desarrollo en la práctica de estos trabajos retoma nuevos tintes que ahora se deben afrontar con las nuevas ideas que surgen sobre el tema.