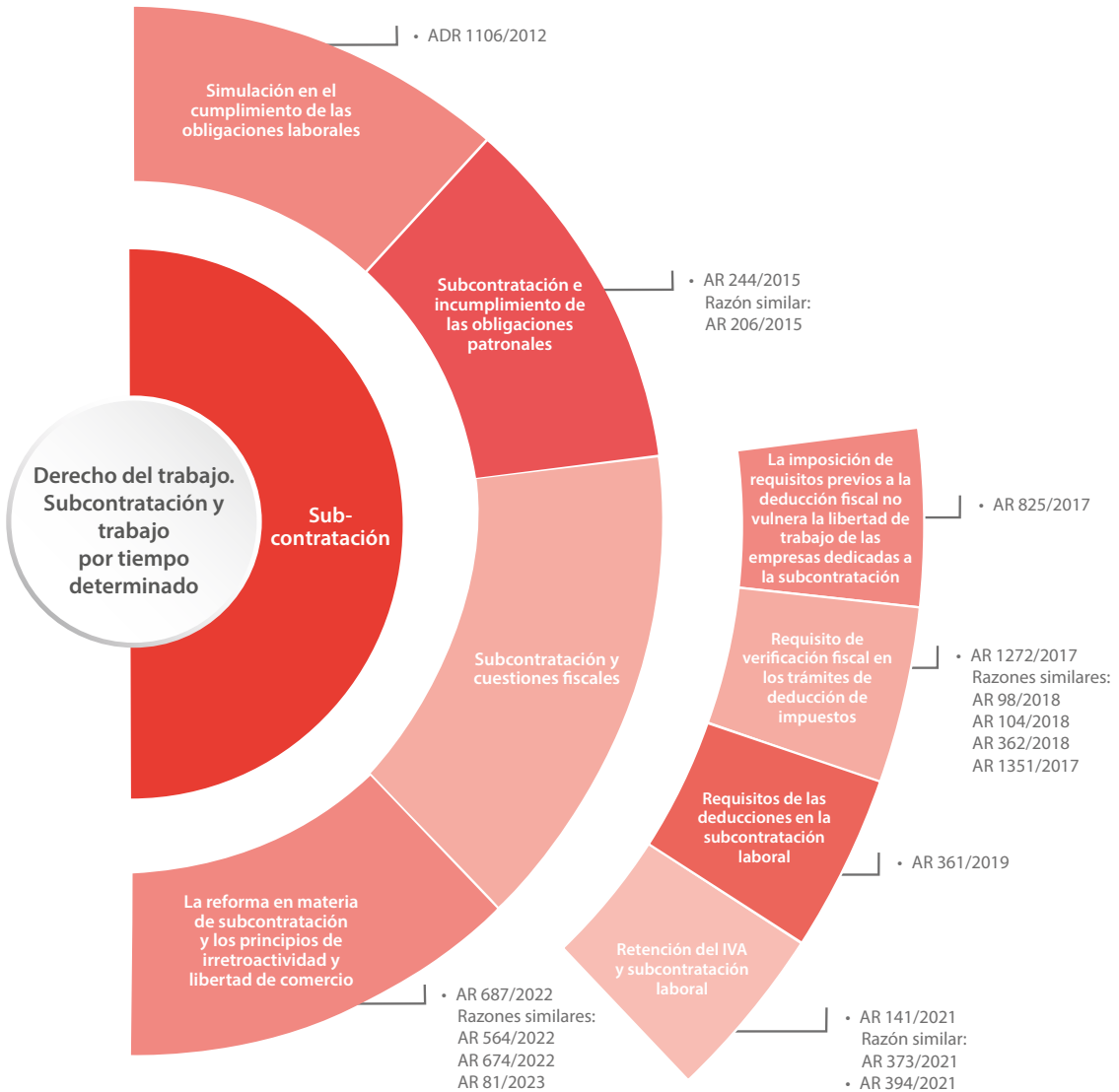




1. Subcontratación



1. Subcontratación

1.1 Simulación en el cumplimiento de las obligaciones laborales

SCJN, Segunda Sala, Amparo Directo en Revisión 1106/2012, 16 de mayo de 2012⁴

Hechos del caso

Un trabajador demandó a la empresa A y a la empresa B. Solicitó, entre otras cosas, la reinstalación a su puesto de trabajo y el pago de salarios caídos.⁵ El demandante señaló que se desempeñó como "ejecutivo de promoción empresarial" y que fue despedido sin justa causa. En la contestación de la demanda, la empresa A negó la relación laboral con el demandante, mientras que la empresa B afirmó que el despido fue justificado debido a su desobediencia de las instrucciones de trabajo. La Junta de Conciliación y Arbitraje ordenó la reinstalación del trabajador, así como el pago de salarios caídos y demás prestaciones solicitadas.

En contra de esa decisión, ambas empresas promovieron un juicio de amparo directo. El tribunal colegiado resolvió i) sobreseer⁶ el juicio de amparo iniciado por la empresa A y ii) conceder la protección constitucional a la empresa B para que la Junta dejara sin efectos su decisión y, en su lugar, emitiera una nueva. También decidió que el trabajador tenía la carga de probar que fue despedido sin justa causa en la fecha que señaló en la demanda. La Junta emitió un nuevo laudo en el que absolvió a las empresas demandadas del pago de las prestaciones reclamadas.

⁴ Unanimidad de cuatro votos. Ponente: Ministro Sergio A. Valls Hernández.

⁵ Se refiere al salario o remuneración que un empleado habría ganado durante el conflicto laboral o durante el periodo en que no pudo trabajar debido, por ejemplo, a un despido injustificado, una huelga o una disputa laboral.

⁶ El sobreseimiento es una resolución judicial que pone fin a un proceso. La persona juzgadora, ante la falta de pruebas o el incumplimiento de ciertos presupuestos, no estudia el asunto o no sigue haciéndolo. El juez puede terminar el asunto antes de dictar sentencia.

Contra esa decisión, el trabajador promovió un amparo directo. Argumentó, entre otras cosas, que i) las empresas demandadas no debieron ser absueltas porque hubo violaciones al debido proceso; ii) él fue víctima de una intermediación simulada,⁷ permitida por los artículos 13,⁸ 14⁹ y 15¹⁰ de la Ley Federal del Trabajo (LFT). En consecuencia, esas normas son inconstitucionales porque vulneran los derechos a la igualdad y a la seguridad jurídica; iii) los artículos atacados permiten que las empresas simuladoras¹¹ subcontraten trabajadores para no garantizar derechos laborales; iv) la única beneficiaria de los servicios del trabajador es la empresa A porque la empresa B sólo le triangula procesos a la empresa A para perjudicar a los empleados; v) la empresa B no existe físicamente, sino que está diseñada para perder los juicios sin consecuencias porque no tiene nada que se le pueda embargar; vi) hay una desigualdad procesal absoluta porque, debido a la simulación en la subcontratación del trabajador, la empresa A siempre puede alegar en los juicios que no hubo relación de trabajo.

El tribunal colegiado consideró que hubo irregularidades procesales, en particular, en la práctica de pruebas durante el juicio laboral. Por lo tanto, concedió el amparo para dejar el laudo sin efectos y se dictara uno nuevo. Además, decidió que no era necesario estudiar el resto de los argumentos del trabajador.

En contra de esa decisión, el trabajador interpuso un recurso de revisión. Señaló que el tribunal no estudió el alegato de inconstitucionalidad relativo a la subcontratación y sólo concedió el amparo por la violación procesal. El tribunal colegiado remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación porque subsistía un problema de constitucionalidad.

Problema jurídico planteado

¿Son inconstitucionales los artículos 13, 14 y 15 de la LFT porque facilitan a las empresas intermediarias de subcontratación de trabajadores la simulación en el cumplimiento de sus obligaciones patronales, fiscales y de seguridad social?

⁷ La intermediación es el proceso mediante el cual una entidad o agencia actúa como mediador entre empleadores y trabajadores y facilita el reclutamiento y la contratación de personal. Este tipo de intermediarios pueden ser agencias de empleo, empresas de reclutamiento, bolsas de trabajo, portales de empleo en línea, entre otros. Cuando se usa de manera incorrecta, puede perjudicar tanto a los trabajadores como a los empleadores, comprometer la calidad de los empleos y generar situaciones de riesgo y vulnerabilidad laboral.

⁸ "Artículo 13.- No serán considerados intermediarios, sino patrones, las empresas establecidas que contraten trabajos para ejecutarlos con elementos propios suficientes para cumplir las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores. En caso contrario serán solidariamente responsables con los beneficiarios directos de las obras o servicios, por las obligaciones contraídas con los trabajadores".

⁹ "Artículo 14.- Las personas que utilicen intermediarios para la contratación de trabajadores serán responsables de las obligaciones que deriven de esta Ley y de los servicios prestados.

Los trabajadores tendrán los derechos siguientes:

Prestarán sus servicios en las mismas condiciones de trabajo y tendrán los mismos derechos que correspondan a los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa o establecimiento; y

Los intermediarios no podrán recibir ninguna retribución o comisión con cargo a los salarios de los trabajadores.

¹⁰ Artículo 15.- En las empresas que ejecuten obras o servicios en forma exclusiva o principal para otra, y que no dispongan de elementos propios suficientes de conformidad con lo dispuesto en el Artículo 13, se observarán las normas siguientes:

La empresa beneficiaria será solidariamente responsable de las obligaciones contraídas con los trabajadores; y

Los trabajadores empleados en la ejecución de las obras o servicios tendrán derecho a disfrutar de condiciones de trabajo proporcionadas a las que disfruten los trabajadores que ejecuten trabajos similares en la empresa beneficiaria. Para determinar la proporción, se tomarán en consideración las diferencias que existan en los salarios mínimos que rijan en el área geográfica de aplicación en que se encuentren instaladas las empresas y las demás circunstancias que puedan influir en las condiciones de trabajo".

¹¹ Una empresa simula la contratación de un trabajador cuando, en apariencia, formaliza un vínculo laboral con un empleado, pero no cumple sus obligaciones legales y laborales. Este tipo de práctica busca evadir responsabilidades fiscales y laborales, así como para eludir las normas de seguridad social y los derechos de los trabajadores.

Criterio de la Suprema Corte

La Corte no puede estudiar el concepto de violación presentado por el trabajador porque el laudo atacado no aplicó los artículos cuestionados. Para que proceda el estudio de la constitucionalidad de normas en amparo directo se requiere, necesariamente, que se hayan usado en la resolución cuestionada.

Justificación del criterio

"[L]a autoridad responsable no aplicó en el laudo reclamado, ni apoyó su decisión jurisdiccional, en los artículos 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo, cuya constitucionalidad cuestiona el quejoso; tampoco resolvió tema jurídico alguno relacionado con la intermediación laboral entre las empresas demandadas para que pudieran estimarse actualizados los supuestos de las normas jurídicas citadas, sino que la controversia que dirimió fue determinar si entre la fecha de rescisión del trabajador (seis de diciembre de dos mil cuatro) y la del despido alegado (siete de marzo de dos mil cinco), subsistió la relación de trabajo entre éste y las empresas demandadas, aspecto que de ninguna manera está vinculado al contenido de los preceptos tildados de inconstitucionales.

Por tanto, como no existe aplicación concreta de los preceptos legales en el laudo reclamado, resulta evidente que no procede el estudio de inconstitucionalidad planteado, motivo por el cual el concepto de violación relativo resulta inoperante" (pág. 24).

Decisión

La Suprema Corte no estudió la constitucionalidad de los artículos 13,14 y 15 de la LFT que el trabajador tachó de inconstitucionales porque no fueron aplicados en el asunto. En consecuencia, declaró inoperantes sus argumentos y confirmó la sentencia recurrida.

1.2 Subcontratación e incumplimiento de las obligaciones patronales

SCJN, Segunda Sala, Amparo en Revisión 244/2015, 24 de junio de 2015¹²

Razones similares en AR 206/2015

Hechos del caso

En 2012, el Congreso de la Unión reformó las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo (LFT) en materia de subcontratación. Entre otras cosas, la reforma estableció la pérdida de la calidad de patrón de las empresas que no cumplan con sus obligaciones salariales y de seguridad social. Una sociedad dedicada al reclutamiento de personal para subcontratarlo promovió un amparo indirecto. Alegó que la ley le quitó

¹² Unanimidad de cinco votos. Ponente: Ministro Juan N. Silva Meza.

el carácter de patrón y, por eso, perdió las atribuciones de mando y supervisión de su personal. Aseguró, también, que la legislación impugnada violó su derecho humano a la libertad de trabajo. Finalmente, pidió declarar la inconstitucionalidad de los artículos 15-A, 15-B, 15-C, 15-D,¹³ 1004-B y 1004-C de la LFT.

El juez negó el amparo. Sostuvo que la sola entrada en vigor de las disposiciones impugnadas no violó los derechos de la demandante. La empresa interpuso un recurso de revisión. El tribunal estimó que ciertos apartados de la legislación objetada son normas autoaplicativas¹⁴ y, por eso, la demandante estaba legitimada para acudir al amparo. Sin embargo, remitió el asunto a la Suprema Corte porque subsistía un problema de constitucionalidad.

Problema jurídico planteado

¿Respeto el derecho a la libertad de trabajo la legislación en materia de subcontratación que establece la degradación de la calidad de patrón a las empresas que cometen irregularidades en el pago de salarios y de seguridad social de sus trabajadores?

Criterio de la Suprema Corte

Las medidas que protegen el salario y las prestaciones de seguridad social de los trabajadores subcontratados son constitucionales. La degradación de la calidad de patrón a las empresas que incumplen sus obligaciones se ajusta al derecho a la libertad de trabajo, establecido en el artículo 5o. de la Constitución.

Justificación del criterio

"[L]os artículos 15-A, 15-B y 15-C de la norma legal en estudio persiguen un fin constitucionalmente legítimo relacionado con la protección del derecho al trabajo de los empleados, que se materializa con el pago

¹³ "Artículo 15-A. El trabajo en régimen de subcontratación es aquel por medio del cual un patrón denominado contratista ejecuta obras o presta servicios con sus trabajadores bajo su dependencia, a favor de un contratante, persona física o moral, la cual fija las tareas del contratista y lo supervisa en el desarrollo de los servicios o la ejecución de las obras contratadas.

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

- a) No podrá abarcar la totalidad de las actividades, iguales o similares en su totalidad, que se desarrollen en el centro de trabajo.
- b) Deberá justificarse por su carácter especializado.
- c) No podrá comprender tareas iguales o similares a las que realizan el resto de los trabajadores al servicio del contratante.

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

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

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

"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".

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

¹⁴ Las normas autoaplicativas generan efectos jurídicos con su sola entrada en vigor. No precisan que haya un acto de aplicación para provocar consecuencias y pueden ser impugnadas mediante amparo.

oportuno de sus salarios y demás prestaciones de seguridad social a las que tiene derecho, protegiendo al trabajador ante el eventual incumplimiento de las obligaciones legales por parte de la contratista. Esta medida permite que el trabajador, ubicado dentro de una relación de subcontratación, no quede desprotegido respecto de su derecho a obtener un salario digno y a la seguridad social. Permite además que el beneficiario de los servicios contratados eventualmente pueda ser el garante ante el riesgo de que la contratista incumpla con sus deberes legales como patrón directo" (párr. 50).

"[E]stableció como una condición sine qua non para el usuario de los servicios contratados bajo este esquema, el cercioramiento permanente de que la empresa contratista cumpla con las disposiciones en materia de seguridad, salud y medio ambiente en el trabajo. Esto es, el sistema normativo en estudio regula la responsabilidad del contratante en relación con la obligación que tiene de garantizar que el proveedor de los servicios (una empresa llamada contratista) cumpla legalmente con sus responsabilidades patronales y que además cuente con los elementos propios suficientes para cumplir con las obligaciones que deriven de las relaciones con sus trabajadores" (párr. 51).

"[E]l legislador no sólo veló por la dignificación de la persona humana (art 1o. constitucional), sino por la efectividad del derecho al trabajo en condiciones dignas y justas (art. 5 ibíd.) ya que una adecuada protección del derecho al trabajo (art. 123 ídem) permite que el ser humano se realice individual y socialmente, en la medida en que puede proveer a la satisfacción de sus necesidades normales en sus diversos órdenes. Asimismo, porque el plexo axiológico de los artículos 15-A, 15-B y 15-C de la Ley Federal del Trabajo, está relacionado con la vigencia y contenido de los derechos fundamentales de los trabajadores en el marco de las relaciones laborales en régimen de subcontratación, ante el hipotético caso de que la vulneración de esos derechos no pueda ser directamente imputable a la empresa titular de la relación laboral (contratista) sino a la empresa principal (contratante) o viceversa" (párr. 56).

"Los artículos 15-A, 15-B, 15-C y 15-D de la Ley Federal del Trabajo no restringen la libertad de trabajo o comercio; sólo regularon un esquema bajo el cual se protege el derecho al trabajo de los empleados, que se materializa con el pago oportuno de sus salarios y demás prestaciones de seguridad social a las que tienen derecho, cuyo esquema —el de la subcontratación— está encaminado a proteger al trabajador ante el posible incumplimiento de las obligaciones legales por parte de su patrón directo. Medida que, como se dijo, permite que el trabajador, ubicado dentro de una relación de subcontratación, no quede inaudito. Además, como se dijo, que la regulación de la subcontratación está plenamente justificada porque derivó de la necesidad de la conveniencia social que imperaba en la época de la emisión del acto legislativo" (párr. 69).

"[D]ichos numerales no impiden a la quejosa a que se dedique a sus actividades y practique el comercio, por lo contrario, establecieron una especial regulación para efectos de que, empresas con las características de la empresa agraviada, puedan desarrollar su actividad principal, que es la prestación de servicio personal especializado; sólo que al hacerlo y por la situación de vulnerabilidad en la que queda la clase trabajadora en una relación laboral bajo ese régimen, se tendrán que cumplir con un mínimo de condiciones que permitirán que su actividad preponderante sea realizada con la debida protección de los derechos laborales de los trabajadores" (párr. 70).

Decisión

La Suprema Corte negó el amparo. Consideró que la legislación en materia de subcontratación no vulnera el derecho a la libertad de trabajo porque el objeto de la reforma es proteger a los trabajadores que tienen esa calidad ante los incumplimientos del patrón.

1.3 Subcontratación y cuestiones fiscales

1.3.1 La imposición de requisitos previos a la deducción fiscal no vulnera la libertad de trabajo de las empresas dedicadas a la subcontratación

SCJN, Segunda Sala, Amparo en Revisión 825/2017, 29 de noviembre de 2017¹⁵

Hechos del caso

El jefe del Servicio de Administración Tributaria (SAT) emitió una serie de regulaciones administrativas en materia de subcontratación.¹⁶ Las deducciones de impuestos a las empresas que prestan servicios de subcontratación se sujetaron a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales y laborales. Una empresa de subcontratación promovió un amparo contra la actuación administrativa y las disposiciones legales en las que se fundó. Reclamó, de manera principal, que la imposición de obligaciones adicionales a las establecidas en la ley excede los límites constitucionales en materia regulativa, viola el derecho a la libertad de trabajo y el principio de competitividad.

El juez negó el amparo. Consideró que las disposiciones administrativas impugnadas no violan los derechos de la empresa demandante. Sostuvo, también, que el objeto de las normas atacadas es evitar la evasión fiscal y garantizar el pago de las cuotas obrero-patronales por parte de las empresas subcontratistas y que éste es un fin constitucionalmente válido. La demandante interpuso un recurso de revisión. Señaló que la Constitución establece que los gobernados deben contribuir al gasto público de manera proporcional y equitativa,¹⁷ principio que violó la imposición de obligaciones de verificación por parte del SAT. Aseguró que los artículos atacados trasladaron a las empresas subcontratistas una obligación exclusiva de la autoridad hacendaria.

Problema jurídico planteado

¿Se ajusta al derecho a la libertad de trabajo, consagrado en el artículo 5o. constitucional, la imposición de obligaciones de verificación, vigilancia y control de cargas fiscales y laborales a las empresas de subcontratación como requisito previo a la posibilidad de deducir impuestos?

¹⁵ Mayoría de tres votos. Ponente: Ministro Javier Laynez Potisek.

¹⁶ En particular, la adición del tercer párrafo a la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta y la reforma a la fracción II del diverso 5 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de noviembre de 2016.

¹⁷ "Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Criterio de la Suprema Corte

Las disposiciones legales y administrativas que someten la aplicación de deducciones tributarias a la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales por parte de las empresas de subcontratación se ajustan al derecho a la libertad de trabajo, establecido en el artículo 5o. constitucional. El objetivo legítimo y proporcional de esa norma es el combate de la evasión fiscal y la garantía de cumplimiento de obligaciones obrero-patronales.

Justificación del criterio

"[A] pesar de que la deducción de los gastos ordinarios erogados al determinar la base gravable constituya un derecho del contribuyente, el legislador puede establecer requisitos para hacer efectiva esa prerrogativa con el propósito de erradicar prácticas de elusión o evasión fiscal mediante simulaciones en los gastos o erogaciones inverosímiles que disminuyan la carga económica del contribuyente, dado que las deducciones fiscales en el impuesto sobre la renta se rigen por los principios de veracidad y demostrabilidad razonables" (párr. 29).

"[S]e estima inoperante por dogmático lo concerniente a que es infundado justificar la constitucionalidad de las normas reclamadas basándose en reformas laborales que protegen las condiciones de trabajo" (párr. 31).

"[L]a inconforme se limita a manifestar lo incorrecto de lo considerado por el juez sin explicar o establecer las bases del motivo de tal razonamiento y en qué incide para considerar inexacto su pronunciamiento" (párr. 32).

"[S]e consideran inoperantes los agravios restantes, porque con ellos se dejó de controvertir las razones torales de la sentencia recurrida que diversas de ellas son independientes entre sí al versar sobre diferentes derechos y suficientes cada una de ellas para sostener su sentido" (párr. 34).

"[A]nte tal omisión de la inconforme de controvertir frontalmente consideraciones torales del fallo recurrido, es evidente que existe impedimento técnico para examinar su certeza por lo que continúan vigentes para regir el sentido de esa sentencia" (párr. 38).

Decisión

La Suprema Corte confirmó la sentencia de amparo. Estableció que el legislador está facultado para imponer a las empresas requisitos previos a la deducción de impuestos, entre éstos, la verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales y de seguridad social. Este tipo de disposiciones se ajustan al derecho constitucional a la libertad de trabajo.

SCJN, Segunda Sala, Amparo en Revisión 1272/2017, 14 de marzo de 2018¹⁸

Razones similares en AR 98/2018, 104/2018, 362/2018 y 1351/2017

Hechos del caso

El Congreso de la Unión impuso a las empresas que prestan servicios de subcontratación una serie de requisitos previos a la deducción de impuestos.¹⁹ Entre otras cosas, sometió el reconocimiento de deducciones fiscales a la verificación del pago de obligaciones obrero-patronales por parte de las empresas. Una empresa que presta ese tipo de servicios promovió un amparo indirecto. Reclamó la inconstitucionalidad del artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la fracción II del artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado. Consideró que es inconstitucional que esas normas le impidan pedir deducciones fiscales antes de probar el cumplimiento de sus obligaciones. Aseguró que esta medida socaba su capacidad contributiva y, en consecuencia, coarta su derecho a la libertad de trabajo. El juez de amparo negó la protección constitucional. Consideró que era necesario un acto de aplicación de la norma, previo a su impugnación. Sostuvo que la demandante tampoco acreditó ser sujeto de los artículos tachados de inconstitucionales.

La demandante interpuso un recurso de revisión. Aseguró que el juez de amparo erró al considerar que las normas impugnadas, con su sola entrada en vigor, no violan sus derechos. Afirmó que los convenios de prestación de servicios de subcontratación aportados en el proceso acreditaron su legitimación en el juicio. El tribunal colegiado concedió el amparo. Señaló que la empresa reclamante sí estaba legitimada para demandar la inconstitucionalidad de las normas de subcontratación. El tribunal remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para el análisis del problema de constitucionalidad.

Problema jurídico planteado

¿Vulnera el derecho a la libertad de trabajo, consagrado en el artículo 5o. constitucional, la imposición legal del requisito de verificación del cumplimiento de las obligaciones tributarias y obrero-patronales a las empresas de subcontratación para que puedan pedir una deducción de impuestos?

Criterio de la Suprema Corte

La legislación fiscal que condiciona las deducciones fiscales a las empresas de subcontratación a la verificación del pago de impuestos y de cuotas obrero-patronales es constitucional. La erradicación de la evasión de impuestos y del incumplimiento de las obligaciones obrero-patronales se ajusta al derecho a la libertad de trabajo, establecido en el artículo 5o. constitucional.

¹⁸ Unanimidad de cinco votos. Ponente: Ministra Margarita Beatriz Luna Ramos.

¹⁹ Mediante reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, Código Fiscal de la Federación y de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de noviembre del 2016.

Justificación del criterio

"[E]xpresamente los motivos que atiende la reforma tratan sobre diversas prácticas indebidas y evasivas de impuestos realizadas al amparo de la figura de la subcontratación laboral, de ahí que no se trate del mismo sujeto obligado en comparación con los demás contribuyentes que no contratan servicios de subcontratación laboral, lo que hace que no se trate de forma distinta a sujetos iguales, pues la reforma a los preceptos reclamados trata de evitar los abusos en materia fiscal que se dan con motivo de la figura de la subcontratación laboral; y es por ello que la quejosa no puede situarse en el mismo plano de los demás contratantes de servicios" (pág. 47).

"Sus argumentos parten de la idea de que los preceptos que reclama le impiden tributar conforme a su capacidad contributiva, coartando su libertad de trabajo e impidiéndole competir en óptimas condiciones, a diferencia de las demás empresas que no realizan subcontratación laboral; lo cual, como se puntualizó con anterioridad, no es correcto, pues las normas en estudio no le impiden realizar deducciones para efectos del impuesto sobre la renta o acreditar el impuesto al valor agregado trasladado con motivo de la subcontratación, sólo establecen requisitos para su deducción y acreditamiento" (pág. 49).

"[L]os preceptos reclamados no transgreden en perjuicio de la quejosa el derecho fundamental de libertad de trabajo, ni le impiden competir en óptimas condiciones respecto a quienes no realizan subcontratación laboral; porque tales dispositivos no le impiden desarrollar el trabajo que mejor le convenga, además que no le impiden realizar las deducciones y acreditar el impuesto al valor agregado multicitados, sino que sólo lo condicionan a que recabe diversa documentación de su contratista" (pág. 50).

Decisión

La Suprema Corte negó el amparo. Consideró que la legislación atacada busca los fines constitucionalmente válidos de erradicar la evasión fiscal y garantizar el cumplimiento de las obligaciones obrero-patronales.

1.3.3 Requisitos de las deducciones en la subcontratación laboral

SCJN, Primera Sala, Amparo en Revisión 361/2019, 14 de agosto de 2019²⁰

Hechos del caso

En 2016, el Congreso de la Unión reformó diversas legislaciones fiscales, entre éstas, el tercer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR).²¹ Esa norma establece los requisitos

²⁰ Unanimidad de cinco votos. Ponente: Ministro Juan Luis González Alcántara Carrancá.

²¹ "Artículo 27. Las deducciones autorizadas en este Título deberán reunir los siguientes requisitos:

[...]

V. [...] Tratándose de subcontratación laboral en términos de la Ley Federal del Trabajo, el contratante deberá obtener del contratista copia de los comprobantes fiscales por concepto de pago de salarios de los trabajadores que le hayan proporcionado el servicio subcontratado, de los acuses de recibo, así como de la declaración de entero de las retenciones de impuestos efectuadas a dichos trabajadores y de pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social. Los contratistas estarán obligados a entregar al contratante los comprobantes y la información a que se refiere este párrafo."

de las deducciones de impuestos en materia de subcontratación laboral. Uno de los requisitos es que el contratante debe obtener del contratista la copia de i) los comprobantes fiscales de pago de salarios de los trabajadores que hayan prestado el servicio subcontratado, ii) de los acuses de recibo de los trabajadores, iii) de la declaración de las retenciones de impuestos efectuadas a los empleados y iv) el pago de las cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).

Una empresa inmobiliaria promovió una demanda de amparo indirecto contra el Congreso de la Unión, el presidente y el secretario de Gobernación por la aprobación, expedición, promulgación y publicación del tercer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la LISR, que prevé los requisitos de las deducciones en la subcontratación laboral. Argumentó que ese artículo vulnera los derechos de las personas que reciben servicios subcontratados, entre éstos:

I) a la proporcionalidad tributaria²² porque la obliga a contribuir sobre una base que no toma en cuenta su capacidad de pago real. Esto porque condiciona la deducción de un servicio subcontratado a que obtenga del contratista documentos que no tienen que ver con el gasto propio de los servicios subcontratados. Señaló que el contratante sólo debería probar i) que fue un gasto indispensable, ii) que obtuvo un comprobante fiscal por parte del prestador del servicio subcontratado, iii) el registro contable del gasto y iv) que se llevó a cabo el servicio.

II) El derecho a la equidad tributaria²³ porque da un trato jurídico diferente a los contribuyentes. Los que subcontratan servicios únicamente pueden deducirlos si presentan toda la documentación prevista en el artículo reclamado, mientras que quienes en vez de subcontratar servicios los obtienen de otra manera no tienen obligación de entregar la documentación aludida.

III) Los derechos a la legalidad tributaria²⁴ y a la seguridad jurídica²⁵ porque no establece un mecanismo para conseguir la documentación requerida. Es decir, no precisa la forma, ni el momento en el que debe requerirla, quién debe hacer la solicitud, el plazo del contratista para entregarla, la forma de entrega, ni cómo se constata que se recibió. Además, no establece la consecuencia para los casos en los que el prestador del servicio no entregue la documentación, esté incompleta o sea falsa.

El juez constitucional sobreescribió el juicio. Consideró que la empresa no probó el uso de servicios de subcontratación y, por lo tanto, no tenía interés jurídico²⁶ para reclamar la constitucionalidad de la fracción V del artículo 27 de la LISR. La demandante interpuso un recurso de revisión. Un tribunal colegiado en Zacatecas dejó sin efecto la sentencia de amparo porque consideró que la empresa sí acreditó su interés jurídico

²² Considera que los ciudadanos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva real, esto es, debe pagar más quien tenga una mayor capacidad.

²³ Es i) la igualdad de los contribuyentes de un mismo impuesto ante la misma ley tributaria, es decir, los iguales deben recibir un trato idéntico en cuanto a la acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago, etcétera, ii) un trato desigual para los contribuyentes que están en situaciones distintas frente a la ley.

²⁴ Se refiere a que el legislador establezca de forma clara los elementos de las contribuciones para que los contribuyentes tengan certeza sobre la forma en que deben cumplir sus obligaciones.

²⁵ Se refiere a que las personas no estén en una situación de incertidumbre y en estado de indefensión. Implica saber las consecuencias de sus actos respecto a lo previsto en la ley y a las actuaciones de las autoridades.

²⁶ Es el vínculo que une un derecho con la persona y está establecido en la ley.

para combatir la constitucionalidad del artículo. Consideró que subsistía un problema de constitucionalidad y, en consecuencia, remitió el asunto a la Suprema Corte para su estudio y resolución.

Problema jurídico planteado

¿Vulnera los derechos a la proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica que el tercer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la LISR condicione las deducciones en la subcontratación laboral a que el contribuyente que recibe los servicios subcontratados obtenga cierta documentación del contratista?

Criterio de la Suprema Corte

Que el tercer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la LISR condicione las deducciones en la subcontratación laboral a que el contribuyente que recibe los servicios subcontratados obtenga cierta documentación del contratista no vulnera los derechos a la proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica. Esto porque ese artículo i) sólo condiciona la deducción de gastos derivados de la subcontratación laboral a que se presente la documentación solicitada; ii) las deducciones por los servicios de subcontratación laboral no tienen las mismas características de los propios de otras formas de contratación y iii) la ley es clara para los contribuyentes en cuanto a la documentación necesaria para acceder a la deducción. Esas empresas no están expuestas a arbitrariedades porque la norma establece de forma clara la obligación tributaria y los procedimientos que deben seguirse para acceder a la deducción en cuestión.

Justificación del criterio

"[E]n los trabajos legislativos que dieron origen al precepto reclamado se precisó que la finalidad de exigir a los contratantes que requirieran determinada documentación a sus contratistas no consistía en impedir a los contribuyentes realizar las deducciones correspondientes al pago del impuesto sobre la renta con motivo de la subcontratación laboral, sino solamente establecer ciertos requisitos para que se pudiera llevar a cabo" (párr. 38).

"Al respecto, este Alto Tribunal ya se ha pronunciado sobre la validez de que el legislador establezca requisitos para poder realizar deducciones en el impuesto sobre la renta, afirmando que no se afecta el derecho de los contribuyentes a deducir las erogaciones autorizadas cuando se establecen condiciones para su ejercicio" (párr. 39).

"En este orden de ideas, los requisitos previstos en el artículo 27, fracción V, párrafo tercero, de la Ley del Impuesto sobre la Renta no vulneran el principio de proporcionalidad tributaria, en virtud de que no vedan el acceso a la deducción tratándose de gastos derivados de la subcontratación laboral, sino únicamente condicionan su ejercicio a que se exhiba la documentación aludida, por lo cual, la capacidad contributiva de la quejosa no se construye de forma ficticia o irreal" (párr. 40).

"Aunado a lo anterior, el requerimiento de la documentación prevista en el precepto reclamado encuentra una justificación válida al ser medios idóneos para acreditar de forma fehaciente que se ha realizado el

pago por los servicios de subcontratación laboral y que, además, el contratista ha cumplido con sus obligaciones tributarias, de tal forma que el contratante puede acreditar que se han realizado las retenciones correspondientes y, por tanto, puede hacer valer las deducciones permitidas" (párr. 41).

"[P]ara determinar la violación al derecho a la equidad tributaria es necesario que los sujetos estén en igualdad de circunstancias y a pesar de eso reciban un trato distinto.

Lo anterior no se surte en el presente caso, porque si bien ambos grupos de contribuyentes planteados por la quejosa tributan bajo el mismo régimen general del impuesto sobre la renta, lo cierto es que las deducciones que se plantean por el empleo de servicios de subcontratación laboral no comportan la misma naturaleza que aquellos servicios derivados de otras formas de contratación (comisión mercantil, la permuta o el contrato de prestación de servicios, por ejemplo), máxime cuando estos últimos atienden a disposiciones en materia laboral y tributaria diferentes a las del régimen denominado como "outsourcing" o de subcontratación laboral" (párrs. 47-48).

"[E]l precepto reclamado [...] sí prevé los elementos necesarios para dotar de certeza al contribuyente en cuanto a la forma, plazo y condiciones para la entrega de la documentación exigida para efectos de la deducción en materia del impuesto sobre la renta que se analiza" (párrs. 66-67).

"[L]a interpretación sistemática y funcional del precepto reclamado revela quién solicitará la información al contratista, pues el precepto es claro en que ésta será solicitada por el contratante; asimismo, sí existe el plazo de entrega, pues válidamente se puede deducir del artículo 5, fracción II, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que indica el mes en que el contratista haya efectuado el pago del impuesto correspondiente.

En lo que respecta a la forma y momento en que se deberá requerir la información, así como la forma de entregarla, es cierto que las disposiciones de mérito no prevén mecanismo alguno.

Sin embargo, conforme a la situación jurídica especial existente, la normativa laboral exige del contratante una constante vigilancia respecto del contratista, además de que el vínculo jurídico entre los sujetos que la pactan se ubican en una situación de coordinación y no de subordinación, con lo que es posible que entre las partes tomen medidas que tiendan al cumplimiento de las disposiciones aplicables en cuanto a la forma y momento exacto en que se dará la información. Aunado a ello, la documentación de que se trata no es reservada o secreta, sino que está relacionada con las aportaciones de seguridad social y con la declaración de impuestos" (párrs. 68-70).

"[N]o asiste razón a la quejosa cuando afirma que el precepto reclamado vulnera los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica, ya que su justo entendimiento sí se encuentra al alcance de los contribuyentes, en cuanto a la documentación necesaria para acceder a la deducción del impuesto sobre la renta tratándose de la contratación de servicios subcontratados y, por lo mismo, no se encuentran expuestos a arbitrariedad alguna, porque en tanto la norma establece y desarrolla con suficiente claridad la amplitud de la obligación tributaria, así como los procedimientos que deben seguirse para darle cumplimiento y acceder a la deducción en cuestión, las autoridades exactoras no tendrán margen para aplicarlas a su capricho o conforme a su laxo criterio" (párr. 71).

"Derivado de lo anterior, es infundado que, en términos de la figura de subcontratación laboral, la contribuyente no tiene acceso a la documentación que acredita el cumplimiento de las obligaciones "patronales" de la contratista, siendo que tal y como ya fue relatado, la ley obliga a la contratante a no deslindarse de dicha responsabilidad, mediante la permanente vigilancia que debe tener sobre la contratista" (párr. 78).

"[D]el cúmulo de disposiciones que regulan la subcontratación laboral, se desprende un deber permanente de asegurar por todos los medios que se cumplan con los deberes hacia los trabajadores, bajo pena de asumir las obligaciones patronales directamente, por tanto, la información solicitada está relacionada con el cumplimiento de tales deberes laborales y, no obsta que la legislación reclamada no prevea una sanción para la contratista, dada la permanente vigilancia a que se encuentra obligada la contratante, a fin de que la figura de la subcontratación no sirva como un instrumento para evadir el cumplimiento de las obligaciones para con el trabajador" (párr. 79).

Decisión

La Suprema Corte negó el amparo. Resolvió que el requisito de que quien recibe servicios subcontratados aporte documentación del contratista para que procedan las deducciones en la subcontratación laboral, establecido en el tercer párrafo de la fracción V del artículo 27 de la LISR, no vulnera los derechos a la proporcionalidad tributaria, equidad tributaria, legalidad y seguridad jurídica.

1.3.4 Retención del IVA
y subcontratación laboral

SCJN, Primera Sala, Amparo en Revisión 141/2021, 29 de septiembre de 2021²⁷

Razones similares en AR 373/2021

Hechos del caso

En 2019, el Congreso de la Unión reformó diversas legislaciones fiscales, entre éstas, la fracción IV del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA), hoy derogada.²⁸ Esta norma establece qué contribuyentes están obligadas a retener el impuesto a las personas físicas o morales con actividades empresariales que reciban servicios que consisten en poner a disposición del contratante personal que trabaje en sus instalaciones o fuera de éstas, estén o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o

²⁷ Unanimidad de cinco votos. Ponente: Ministra Norma Lucía Piña Hernández.

²⁸ "Artículo 1-A. Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

[...]

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

El 23 de abril de 2021, se publicó un decreto en el *DOF* por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas leyes tributarias y de carácter laboral, incluyendo la LIVA en materia de subcontratación laboral. Por lo anterior, el artículo en el que se centra este asunto fue derogado.

dependencia, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual. Según ese mismo artículo, en este caso la retención será el 6% del pago.

Una empresa dedicada a la fabricación de ordenadores y artículos electrónicos promovió una demanda de amparo indirecto contra el presidente, el Congreso de la Unión y el secretario de Gobernación por la discusión, aprobación y expedición de la reforma. Señaló que la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA establece la obligación de hacer la retención de 6% del valor de la contraprestación. Argumentó, entre otras cosas, que esa fracción vulnera la Constitución porque i) no es clara sobre cuándo se pone a disposición personal en la prestación de servicios y cuándo no. Además, estipula el monto al que se debe aplicar el 6%. Resaltó que la norma no precisa cuándo se debe aplicar la retención; ii) su redacción es confusa y ambigua porque no detalla los servicios respecto de los cuales se hará la retención; iii) no es congruente con el objeto de la legislación, la regulación de los servicios de subcontratación, porque el texto final establece que el contribuyente hará la retención del impuesto, independientemente de la denominación de la obligación establecida en el contrato; iv) provoca inseguridad jurídica a los contribuyentes porque éstos nos pueden precisar cuándo pueden considerar como deducibles²⁹ y acreditables³⁰ las prestaciones de servicios en las que no se ponga personal a disposición. Esto implica que los contribuyentes deben pagar un impuesto que no refleja su verdadera capacidad contributiva, es decir, que es excesivo; v) niega el derecho a deducir pagos estrictamente indispensables para el desarrollo de las actividades, por lo que afecta los ingresos y disminuye la capacidad contributiva del contratante; vi) condiciona la acreditación de los servicios recibidos a la retención del impuesto a un tercero, sin tomar en cuenta la capacidad contributiva real del agente retenedor. Además, no considera que los requisitos para probar esos pagos deben ser razonables en tanto no dependen del cumplimiento de sus propias obligaciones; vii) exige al contribuyente cumplir obligaciones de fiscalización del contratista respecto del pago del impuesto cuando quien debe hacerlo es la autoridad hacendaria y viii) el legislador incrementa las cargas administrativas del contribuyente, lo que obstaculiza el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

El juez de distrito en Jalisco negó el amparo. Decidió que la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA no viola los principios de seguridad jurídica y legalidad tributaria,³¹ porque la reforma respondió a la necesidad de implementar otro tipo de control para garantizar la recaudación del impuesto a la subcontratación. Señaló que el artículo es claro y que i) la retención de 6% del valor del pago por el servicio de subcontratación responde a la finalidad constitucional de recaudar y evitar la evasión fiscal, diferente a los objetivos de la subcontratación establecidos en la Ley Federal del Trabajo (LFT); ii) poner al personal de subcontratación a disposición de una persona física o moral, con independencia de que esté bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, debe entenderse de acuerdo con del artículo. Es decir, debe interpretarse en relación con el lugar en el que están los trabajadores y la jerarquía entre éstos y el contratante; iii) el 6% es la base del impuesto y no de la retención, en consecuencia, basta con señalar el porcentaje de la retención. No es necesario precisar cómo se determina porque se refiere al valor del

²⁹ Los deducibles son los gastos que los contribuyentes pueden disminuir de sus ingresos en la declaración anual.

³⁰ El acreditamiento es la figura que permite disminuir el monto de la obligación tributaria, mediante la resta del monto trasladado que debe pagarse. En este caso, el impuesto acreditable es el IVA trasladado al contribuyente o el que este haya pagado.

³¹ Es el derecho a que el legislador establezca de forma clara los elementos de las contribuciones para que los contribuyentes tengan certeza sobre el cumplimiento de sus obligaciones.

pago sin IVA de la prestación del servicio de subcontratación; iv) no establece distintas categorías de contribuyentes, plazos o bases; v) trata de la misma manera a los contribuyentes, personas morales o físicas con actividades empresariales, respecto a la obligación de retener el IVA por recibir los servicios especificados en la fracción IV del artículo 1-A. En cambio, les da un trato distinto a estos contribuyentes en comparación con los mencionados en las otras fracciones del artículo 1-A de la LIVA. Por lo tanto, el artículo respeta el principio constitucional de equidad tributaria;³² vi) en cuanto a la acreditación del IVA, la ley prevé el mecanismo para que los contribuyentes trasladen el impuesto y acrediten que se les trasladó para definir el monto que deben pagarle a la autoridad tributaria.

La empresa interpuso un recurso de revisión. Señaló que el juez i) analizó de manera indebida y deficiente sus argumentos porque decidió que la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA no viola las garantías de legalidad y seguridad jurídica, lo que la dejó en estado de inseguridad e indefensión jurídica; ii) afirmó que la fracción sobre subcontratación reclamada no es confusa y en la sentencia se limitó a transcribir el artículo y mencionar conceptos genéricos sin definirlos; iii) se contradijo porque sostuvo que el legislador no está obligado a definir los servicios a los que se refiere la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, ni a relacionarlo con la LFT en materia laboral de subcontratación. Al mismo tiempo, afirmó que el artículo no es confuso porque hace referencia a la subcontratación regulada en la LFT; iv) no resolvió sobre la obligación genérica de retener 6% del IVA a las prestaciones de servicio en las que se ponga personal a disposición, con independencia de la denominación que se le dé a la obligación en el contrato. Alegó que esto vulnera el principio de seguridad jurídica porque desconoce los motivos del legislador para establecer que en las operaciones en las que se pone personal a disposición del contratante se trata de una subcontratación.

El tribunal colegiado consideró que no era competente para resolver porque no había precedente sobre la inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA. Por lo anterior, remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su estudio y resolución.

Problemas jurídicos planteados

1. ¿Puede la Suprema Corte resolver un recurso de revisión sobre una sentencia de amparo indirecto que resuelve la constitucionalidad de una norma derogada, para el caso, de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA?
2. ¿Vulnera los principios de seguridad y legalidad jurídica en materia tributaria que los contribuyentes con actividades empresariales que reciban servicios de contratación de personal, es decir, de subcontratación, aunque la norma no lo precise, estén obligados a retener 6% del pago, en términos de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA?

Criterios de la Suprema Corte

1. La Suprema Corte puede resolver un recurso de revisión sobre una sentencia de amparo indirecto que alega la inconstitucionalidad de una norma derogada, para el caso, de la fracción IV del artículo 1-A de la

³² Es i) la igualdad de los contribuyentes de un mismo impuesto ante la misma ley tributaria, es decir, los iguales deben recibir un tratamiento idéntico en cuanto a la acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago, etc. ii) Un trato desigual para los contribuyentes que se colocan en situaciones distintas frente a la ley.

LIVA. Esto porque la obligación de retención que regulaba la fracción derogada afectó, durante su vigencia, los derechos y obligaciones de la demandante. Por lo tanto, dado que el IVA es un impuesto mensual, la norma vinculó a la demandante durante su vigencia.

2. La norma que establece que los contribuyentes con actividades empresariales que reciban servicios de contratación de personal propios de la subcontratación están obligados a retener 6% del pago no vulnera los principios de seguridad y legalidad jurídica en materia tributaria. El artículo es claro respecto de quién es el sujeto, contribuyentes con actividades empresariales que reciben servicios de subcontratación, y cuál es el objeto de la retención, la prestación del servicio de subcontratación. No es confuso que la LIVA no establezca que se trata del servicio de subcontratación porque dispone dos elementos suficientes para precisarlo: i) la disposición de personas en un lugar determinado y ii) el establecimiento de una jerarquía funcional entre los trabajadores y el contratante.

Justificación de los criterios

"[E]l veintitrés de abril de dos mil veintiunos, se publicó en el Diario Oficial de la Federación el diverso Decreto por el que [...] se derogó lo dispuesto en la fracción IV del artículo 1-A, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado [...]" (párrs. 17-18).

"De lo anterior, se sigue que la obligación tributaria contenida en el precepto impugnado quedó derogada, a partir del uno de agosto de dos mil veintiunos, fecha en la que quedó sin efectos legales la obligación de retención del 6% [...]"

No obstante, lo anterior, tal derogación no impide analizar la decisión del Juez de Distrito, debido a que la obligación de retención, contenida en la norma impugnada de la que se duele, tuvo efectos en la esfera jurídica de la recurrente en el lapso de la vigencia de la norma.

[A] tratarse del impuesto al valor agregado de un tributo que se entera mes con mes, la obligatoriedad se mantuvo sobre la inconforme durante su vigencia, lo que es suficiente para considerar que no se actualiza la improcedencia de la acción de amparo, con motivo de la insubsistencia de la norma, a partir del uno de agosto del 2021" (párrs. 20-22).

"[E]l Juez de Distrito expresó las consideraciones que dan respuesta a los planteamientos de inconstitucionalidad, al señalar que la norma es clara al establecer el sujeto y objeto de la retención, a saber, las personas morales o físicas con actividades empresariales, que reciban servicios de personal que desempeña sus funciones y que están a su disposición, dentro o fuera de sus instalaciones, personas éstas que pueden o no estar bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual, que pueden o no ser de actualización conjunta o independientes, al relacionarse con la disposición de las personas en determinado lugar o bajo el control de ciertas personas y que corresponde a éste determinar si ocupó o no servicios de ese tipo de personas en la expedición del comprobante fiscal, considerando las variables de lugar y subordinación, así como de denominación del contrato referido, con lo que esta Primera Sala conviene, pues la norma no crea confusión respecto de los servicios de subcontratación que debe efectuar la retención del 6% del valor de la contra-prestación efectivamente pagada ni la mecánica para la acreditación" (párr. 37).

"La obligación legal reclamada de retención del 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada se traduce en un deber de los contribuyentes contratantes de los servicios de subcontratación, pues son los sujetos obligados quienes determinan con quien contratar ese tipo de servicios, es decir, el propio sujeto obligado a la retención conoce a través de la relación contractual que para tal efecto haya celebrado, por lo que debe calcular, retener y enterar, ante las autoridades fiscales, el impuesto causado por dichas operaciones, lo que se traduce en asegurar el pago del impuesto al valor agregado y, en consecuencia, el acreditamiento del impuesto que le fue trasladado al contratante, pues primero debe efectuarse el entero de la retención y, posteriormente, llevar a cabo dicho acreditamiento.

La norma impugnada establece de manera clara que el contratante efectuará la retención del impuesto en el momento en el que pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas, de manera conjunta con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día diecisiete del mes siguiente a aquél en el que hubiese efectuado la retención, es decir, es la contratante la que establece las especificaciones directamente con quien celebre las operaciones.

En este sentido, no se advierte situación alguna que impida conocer la hipótesis jurídica respecto de los servicios por parte del contratante, pues será cuando se presta el tipo de servicios antes precisados, independientemente de la denominación que se le dé a la obligación contractual, lo que origina en consecuencia la obligación y la mecánica establecida en la ley" (párrs. 40-42).

"[E]l supuesto de la norma impugnada, en cuanto al objeto del impuesto de subcontratación no representa confusión alguna, el hecho de que no precise el tipo de servicio, no conlleva a la falta de claridad, pues como se advierte del texto, éste refiere al servicio con las características señaladas cuando lo prestado ponga a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste o, incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé, refiriéndose a dos aspectos diferentes, el primero relacionado con la disposición de personas dentro o fuera de un lugar determinado y la segunda con el establecimiento de una jerarquía funcional, lo que es un elemento que es precisamente el que diferencia, para efectos fiscales, el concepto de subcontratación.

Así, es dable que la prestación de los servicios de subcontratación prevista en la ley fiscal analizada tiene elementos suficientes para advertir cuando un hecho se subsume en una subcontratación para efectos fiscales, como lo consideró el Juez de Distrito, de ahí, lo infundado de los argumentos planteados en el sentido de que el juzgador no analizó la violación al principio de seguridad y legalidad jurídica, pues como lo consideró, el sujeto y objeto de la retención son aspectos que se advierten claros de la normatividad en comento, toda vez que se refieren a una hipótesis de subsunción con diversas variables que pueden o no ser de actualización conjunta o independientes, al relacionarse con la disposición de las personas en determinado lugar o bajo el control de ciertas personas" (párrs. 44-45).

"[C]abe precisar que esta Primera Sala no pasa inadvertido que la fracción IV, del artículo 1-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, impugnada por la inconforme, únicamente prevé la obligación de efectuar la

retención del 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada por los servicios de subcontratación y no lo relativo al acreditamiento [...] En efecto, el derecho al acreditamiento no se encuentra afectado con la norma impugnada y, por ende, el pronunciamiento del Juez en el sentido antes referido da respuesta al tema del acreditamiento en los términos propuestos por la inconforme en la demanda" (párrs. 49-50).

"[E]l Juez de Distrito expresó las consideraciones que dan respuesta a los planteamientos de inconstitucionalidad, al señalar que la norma es clara al establecer el sujeto y objeto de la retención [...] con lo que esta Primera Sala conviene, pues la norma no crea confusión respecto de los servicios de subcontratación que debe efectuar la retención del 6% del valor de la contraprestación efectivamente pagada ni la mecánica para la acreditación" (párr. 66).

Decisión

La Suprema Corte confirmó la sentencia y negó el amparo solicitado. Decidió que sí podía resolver el recurso de revisión respecto de la constitucionalidad de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA. Reiteró que la fracción no vulnera los principios de seguridad y legalidad jurídica en materia tributaria, pues es claro quién es el sujeto y cuál es el objeto de la retención.

SCJN, Primera Sala, Amparo en Revisión 394/2021, 23 de febrero de 2022³³

Hechos del caso

En 2019, el Congreso de la Unión reformó diversas legislaciones fiscales, entre éstas, las fracciones IV del artículo 1-A,³⁴ derogada,³⁵ y IV del artículo 5³⁶ de la Ley del Impuesto al Valor Agregado (LIVA). La primera establece la obligación de retener el impuesto que se les traslade³⁷ a los contribuyentes, ya sean personas físicas o morales, con actividades empresariales que reciban servicios a través de los cuales se pongan a disposición del contratante personal que trabaje en sus instalaciones o fuera de éstas, estén o no bajo su dirección, supervisión, coordinación o dependencia, independientemente de la denominación que se le dé a la relación contractual. Es decir, sin importar si este vínculo se califica como subcontratación.

³³ Unanimidad de cinco votos. Ponente: Ministro Alfredo Gutiérrez Ortiz Mena.

³⁴ "Artículo 1-A. Están obligados a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos: [...]"

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

³⁵ El 23 de abril de 2021 se publicó un decreto en el *DOF* por el que se reformaron, adicionaron y derogaron diversas leyes tributarias y de carácter laboral, incluyendo la LIVA en materia de subcontratación laboral. Por lo anterior, la fracción IV del artículo 1-A fue derogada.

³⁶ "Artículo 5o.- Para que sea acreditable el impuesto al valor agregado deberán reunirse los siguientes requisitos: [...]"

IV. Que tratándose del impuesto al valor agregado trasladado que se hubiese retenido conforme a los artículos 1-A y 18-J, fracción II, inciso a) de esta Ley, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención; [...]"

³⁷ El traslado de un impuesto es el cobro que el contribuyente debe efectuar de un monto equivalente al impuesto establecido en la ley. Se entiende como un pago del consumidor final.

Añade que, en este caso, se retendrá 6% del pago. La segunda norma dispone que, para que sea acreditable³⁸ el IVA trasladado retenido, según el artículo 1-A, esa retención debe pagarse³⁹ en los términos y plazos establecidos. Agrega que el impuesto retenido y pagado se podrá acreditar en la declaración de pago mensual siguiente a la retención.

Una empresa dedicada a la prestación de servicios especializados en consultoría tecnológica promovió una demanda de amparo indirecto contra el Congreso de la Unión y el presidente por la iniciativa, discusión, aprobación, expedición y publicación de la reforma. Argumentó, respecto de la fracción IV del artículo 1-A de la LIVA, que vulnera i) los principios de seguridad jurídica⁴⁰ y legalidad tributaria⁴¹ dado que genera incertidumbre sobre el monto respecto del cual se hace la retención. Esto porque debe hacerse con base en el valor total del pago y no sólo la parte proporcional de la tasa del IVA. Agregó que las normas producen incertidumbre en los contribuyentes porque no especifican los servicios que generan la obligación de retener del impuesto y, en consecuencia, dejan esa precisión a la autoridad que interprete la norma. Esto a pesar de que la exposición de motivos de la reforma es clara respecto a la retención del IVA por parte de personas morales o físicas con actividades empresariales que reciban servicios de subcontratación laboral; ii) el principio de equidad tributaria⁴² porque hay una tasa aplicable a la región fronteriza y otra al resto del país. También porque el artículo establece que los contribuyentes que reciban servicios independientes, sin hacer distinción entre servicios, deben trasladar y pagar el impuesto, aunque estén en una situación distinta respecto de los que prestan servicios de subcontratación laboral. En consecuencia, tendrán las mismas cargas, aunque no haya una justificación razonable para imponerles las mismas obligaciones.

Sobre la fracción IV del artículo 5 de la LIVA, señaló que viola ii) el derecho humano a la seguridad jurídica y el principio de legalidad tributaria porque modifica injustificadamente la forma en la que los contribuyentes pueden acreditar el impuesto retenido, según la citada fracción. Esa fracción dispone que el prestador de servicios podrá acreditar con posterioridad el impuesto retenido, si la retención se paga en los términos y plazos establecidos en la ley. Esto implica que, en caso de que el receptor de los servicios y retenedor del impuesto no pague el impuesto en los plazos previstos, el contribuyente prestador de los servicios no podrá acreditar el IVA. Hay, entonces, incertidumbre respecto al tiempo y la forma en los que podrá llevarse a cabo la acreditación; ii) la garantía de proporcionalidad tributaria⁴³ porque el contribuyente retiene el pago del IVA más tiempo, lo que no permite que se acredite de forma inmediata y afecta su capacidad contributiva; iii) la equidad tributaria porque les da el mismo trato a contribuyentes en situaciones distintas, es decir, los obliga de manera indistinta a retener 6% de IVA.

³⁸ El acreditamiento permite disminuir el importe de la obligación tributaria, restando el monto trasladado del que debe pagarse. En este caso, el impuesto acreditable es el IVA que haya sido trasladado al contribuyente o el que él haya pagado, es decir, el que pueda acreditarse o comprobarse que ya fue pagado.

³⁹ En la práctica tributaria se conoce a esta acción como "enterar", es decir, pagar una cantidad de dinero correspondiente a un impuesto.

⁴⁰ Se refiere a que las personas no estén en una situación de incertidumbre y en estado de indefensión. Implica saber las consecuencias de sus actos respecto a lo previsto en la ley y a las actuaciones de las autoridades.

⁴¹ Se refiere a que el legislador establezca de forma clara los elementos de las contribuciones para que los contribuyentes tengan certeza sobre la forma en que deben cumplir sus obligaciones.

⁴² Es i) la igualdad de los contribuyentes de un mismo impuesto ante la misma ley tributaria, es decir, los iguales deben recibir un tratamiento idéntico en cuanto a la acumulación de ingresos gravables, deducciones autorizadas, plazos de pago, etc. ii) Un trato desigual para los contribuyentes que se colocan en situaciones distintas frente a la ley.

⁴³ Considera que los ciudadanos deben contribuir al gasto público en función de su capacidad contributiva real, debe pagar más quien tenga una mayor capacidad.

El Congreso respondió que el proceso legislativo de la reforma a la LIVA no dañó los derechos de la demandante y que los artículos atacados no son inconstitucionales. El presidente planteó que la demanda era improcedente porque no se vulneraron los derechos de la parte actora. Añadió que los fines del legislador son proporcionales a los objetivos que pretende alcanzar.

El juez de distrito en la Ciudad de México sobreseyó el asunto respecto a la publicación de la reforma y negó el amparo, en cuanto a la inconstitucionalidad de la fracción IV del artículo 1-A y la fracción IV del artículo 5 de la LIVA. Consideró que esos artículos no vulneran i) los principios de legalidad tributaria y seguridad jurídica porque el sujeto y objeto de la retención establecidos en la ley son muy claros. Esto es, el sujeto retenedor es quien recibe los servicios de subcontratación y quien debe definir si usó estos servicios. En consecuencia, el comprobante fiscal depende de la calificación que dé el destinatario de los servicios de subcontratación, con base en las variables de lugar y subordinación, así como de denominación del contrato. Señaló que los artículos no dejan a cargo de la autoridad hacendaria la definición de los conceptos que se toman en cuenta para calcular la base del impuesto. Tampoco generan incertidumbre jurídica porque establecen los parámetros para la definición de la base gravable del impuesto y hay una tasa única de 6%, aplicable a todos los supuestos; ii) el principio de proporcionalidad tributaria porque el esquema de acreditación del IVA retenido por parte del contribuyente atiende a su capacidad contributiva. Esto porque le permite acreditar el impuesto que le fue trasladado en la declaración correspondiente al mes en el que efectivamente tiene que pagar el monto de la retención. Esto no sucede en el mismo mes, sino hasta el siguiente por el pago al que está obligado; iii) el principio de equidad tributaria porque una persona que reciba los servicios a los que se refieren los artículos demandados no está en las mismas circunstancias que quien adquiere bienes o servicios distintos. Aunque sea un mismo servicio, la obligación de retener 6% la tienen las personas que reciban una prestación en la que pongan a disposición del contratante personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste o, incluso, fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia. Esto con independencia de la denominación que se le dé a la relación contractual. Lo relevante, entonces, no es el nombre del servicio que se presta, sino la modalidad de la prestación. Precisó que la demandante no expuso argumentos que evidenciaran que quienes realizan servicios independientes están en las mismas condiciones que quienes subcontratan personal. Para finalizar, aclaró que el que haya una tasa aplicable a la región fronteriza y otra al resto del país no transgrede el principio de equidad tributaria porque cualquier contribuyente que realice una operación en la región fronteriza debe aplicar la tasa prevista a las actividades que grava la LIVA.

La demandante interpuso un recurso de revisión. Alegó que la sentencia analizó de manera equivocada los artículos de la LIVA en relación con i) los principios de legalidad y seguridad jurídica. Remarcó que no tienen una redacción clara porque no definen el tipo de servicios en los que debe retenerse el IVA. Además, dejan al arbitrio de un tercero, que no es el prestador de tales servicios, la definición de si se ajustan a lo que establece la LIVA. Señaló que la ley no precisa las diferencias entre tipos de servicios y, por ende, serían objeto de estos prestaciones que no son de subcontratación laboral. Agregó que, en relación con la retención de 6%, genera incertidumbre la tasa y el monto respecto del cual se hará la retención. Esto porque debe realizarse respecto del valor total del pago y no sobre una parte proporcional de la tasa del IVA. Además, el juez no analizó el argumento de que, al referirse a todo tipo de servicios, la ley no justifica

por qué aplican a un grupo indeterminado de contribuyentes, lo que impone cargas a contribuyentes que no están vinculados a la subcontratación de personal; ii) la garantía de equidad tributaria porque a los contribuyentes de la zona fronteriza les aplica una tasa preferencial en el pago del IVA. Reitera que los artículos amplían el grupo de contribuyentes a los que se aplica la ley porque trata de manera igual a quienes prestan servicios de subcontratación laboral y a los que no, sin que haya justificación objetiva y razonable para eso; iii) el principio de proporcionalidad tributaria porque el contribuyente retiene el pago del IVA durante más tiempo y eso no le permite acreditarlo de forma inmediata y afecta su capacidad contributiva.

El tribunal colegiado en la Ciudad de México desestimó las razones expuestas por la Presidencia para solicitar la improcedencia de la demanda de amparo. También declaró su incompetencia para resolver el recurso porque no había jurisprudencia sobre la constitucionalidad de la fracción IV del artículo 1-A y la fracción IV del artículo 5 de la LIVA. Por lo anterior, remitió el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para su estudio y resolución.

Problema jurídico planteado

¿Violan los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributaria de los contribuyentes los artículos 1-A, fracción IV, y 5, fracción IV, de la LIVA, que regulan la retención del IVA trasladado y su acreditación en la contratación de personal, en específico, respecto de la subcontratación y otras relaciones jurídicas análogas?

Criterio de la Suprema Corte

Las normas que establecen cuáles contribuyentes tienen la obligación de retener impuestos no violan los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributaria cuando: i) el impuesto precisa a qué servicios aplica. Para el caso de la subcontratación, lo hace depender de la disposición de personas en un lugar determinado y del establecimiento de una jerarquía funcional entre los trabajadores y el contratante; ii) son razonables porque buscan evitar la evasión de pago del IVA en sectores en los que el control fiscal es complicado. En consecuencia, que los receptores de los servicios, a través de la retención, sean auxiliares en esta labor es congruente con el mandato constitucional de sostener el gasto público; iii) los parámetros para acreditar el impuesto trasladado toman en cuenta la capacidad contributiva y no son arbitrarios. Por eso, los artículos 1-A, fracción IV, y 5, fracción IV, de la LIVA son constitucionales.

Justificación del criterio

"Es decir, el supuesto de la norma impugnada, en cuanto al objeto del impuesto de subcontratación no representa confusión alguna, el hecho de que no precise el tipo de servicio, no conlleva a la falta de claridad, pues como se advierte del texto, éste refiere al servicio con las características señaladas cuando lo prestado ponga a disposición del contratante o de una parte relacionada de éste, personal que desempeñe sus funciones en las instalaciones del contratante o de una parte relacionada de éste o, incluso fuera de éstas, estén o no bajo la dirección, supervisión, coordinación o dependencia del contratante, independientemente de la denominación que se le dé, refiriéndose a dos aspectos diferentes, el primero relacionado con la dispo-

sición de personas dentro o fuera de un lugar determinado y la segunda con el establecimiento de una jerarquía funcional, lo que es un elemento que es precisamente el que diferencia, para efectos fiscales, el concepto de subcontratación. Así, es dable que la prestación de los servicios de subcontratación prevista en la ley fiscal analizada tiene elementos suficientes para advertir cuando un hecho se subsume en una subcontratación para efectos fiscales, como lo consideró el Juez de Distrito" (párr. 50).

"Por tanto, para lograr reconocimiento de validez constitucional, basta que las normas busquen avanzar en la realización de fines constitucionales aceptables, que introduzcan medidas relacionadas racionalmente con dichos fines y que no sean abiertamente desproporcionales en la afectación de otros bienes constitucionales.

La razonabilidad de las medidas impugnadas se justifica en la medida que busca evitarse la evasión de pago del impuesto al valor agregado en sectores en los que el control de fiscalización del ente recaudatorio es complicado, por ello auxiliarse de los sujetos receptores de los servicios gravados a través del mecanismo de retención es congruente con el mandato constitucional de sufragar el gasto público contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal.

[E]sta Sala estima que [...] los parámetros establecidos en la norma reclamada no estarían fijados de manera artificiosa ni arbitraria, ni podría afirmarse que el legislador necesariamente debe atender a los criterios propios del tributo de que se trate al momento de fijar los parámetros que permiten acceder a la exención, por lo que no se viola en perjuicio de la parte quejosa ahora recurrente la garantía de proporcionalidad" (párrs. 64-66).

"Afirmó el juez de amparo que el esquema de acreditamiento del impuesto retenido por el contribuyente obligado en términos de los artículos 1o.-A, fracción IV, y 5, fracción IV, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado atiende a la verdadera capacidad contributiva **en cuanto que permite al contribuyente acreditar el impuesto que le fue trasladado** jurídicamente en un mes determinado.

[E]sta Primera Sala estima que la sentencia recurrida precisó de manera adecuada que la norma reclamada permite efectuar el acreditamiento del impuesto trasladado, aspecto que inicialmente resulta congruente con el principio de proporcionalidad tributaria, pues como se explicó, aun cuando inicialmente el impuesto acreditable no presenta una relación substancial con la determinación del impuesto y con la forma de pago del tributo, si representa un elemento indispensable para los causantes del tributo de manera que su absoluta falta de previsión produce los efectos negativos de la contribución, que conducirían a una eventual carga desproporcional del tributo en cuestión" (párrs. 78-79). (Énfasis en el original).

"En ese sentido, **no puede considerarse que el recurrente haya expresado algún agravio** respecto a las consideraciones vertidas por el juez de distrito en la sentencia recurrida, pues la simple transcripción de los razonamientos expuestos en la sentencia de amparo no puede ser suficiente para emprender el estudio de fondo, pues no basta la simple expresión de manifestaciones genéricas y abstractas, sino que es necesario precisar de qué manera se actualizan los perjuicios a que se refiere y explicar las consecuencias que en su caso se hayan producido" (párr. 94). (Énfasis en el original).

Decisión

La Suprema Corte confirmó la sentencia y negó el amparo a la empresa. Consideró que el juez sí respondió a los argumentos de inconstitucionalidad de los artículos 1-A, fracción IV, y 5, fracción IV, de la LIVA, que regulan la retención del IVA trasladado y su acreditación en la contratación de personal enfocándose sin especificarlo en la subcontratación. También estableció que éstos no violan los principios de legalidad, seguridad jurídica, proporcionalidad y equidad tributaria.

1.4 La reforma en materia de subcontratación y los principios de irretroactividad y libertad de comercio

SCJN, Segunda Sala, Amparo en Revisión 687/2022, 14 de junio de 2023⁴⁴

Razones similares en AR 564/2022, AR 674/2022 y AR 81/2023

Hechos del caso

El 23 de abril de 2021, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* una serie de reformas legislativas en materia de subcontratación laboral.⁴⁵ El 24 de mayo de 2021, se publicó el "Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo" (Acuerdo). Una empresa promovió un amparo indirecto en contra del Congreso de la Unión y el presidente por la promulgación de ambas normas.

La empresa argumentó, entre otras cosas, que i) la iniciativa de reforma partió de un planteamiento erróneo, por lo que su estudio, aprobación y publicación estuvieron basados en premisas falsas; ii) la iniciativa asumió que el sector empresarial realiza prácticas indebidas, fraudulentas e ilegales. Sin embargo, es un error generalizar y asegurar que todas las personas que se dedican a la subcontratación laboral son simuladoras; iii) la prohibición de la subcontratación laboral no es un medio idóneo, ni racional y vulnera los principios de razonabilidad y proporcionalidad jurídica; iv) tratar de manera desigual y diferenciada a las personas que prestan servicios generales y a las que prestan servicios especializados viola el derecho humano a la igualdad y no discriminación; v) la reforma en materia de subcontratación transgrede el derecho humano a la libertad de comercio y de trabajo porque prohíbe de forma general la subcontratación como modalidad de trabajo y como actividad económica lícita; vi) la reforma anula el objeto social de la empresa, lo que viola su derecho a la libertad de comercio; vii) la reforma vulnera el principio de irretroactividad⁴⁶ de la ley

⁴⁴ Ponente: Ministra Yasmín Esquivel Mossa. Votación disponible en: <https://www2.scjn.gob.mx/consultatematica/paginaspub/DetallePub.aspx?AsuntoID=306580>

⁴⁵ Fue publicado, en el *Diario Oficial de la Federación*, el Decreto por el que reforman, adicionan y derogan diversas disposiciones de la Ley Federal del Trabajo; de la Ley del Seguro Social; de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; del Código Fiscal de la Federación; de la Ley del Impuesto sobre la Renta; de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; de la Ley Federal de los Trabajadores al Servicio del Estado, Reglamentaria del Apartado B), del Artículo 123 Constitucional; y de la Ley Reglamentaria de la Fracción XIII Bis del Apartado B, del Artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

⁴⁶ Principio jurídico que establece que las leyes no pueden tener efectos retroactivos, es decir, no pueden aplicarse a situaciones que ocurrieron antes de su entrada en vigor.

porque la prohibición de subcontratación afecta los derechos laborales de las personas que trabajan en esta modalidad; viii) violan los principios de racionalidad y de seguridad jurídica porque exigen requisitos especiales para la subcontratación de servicios especializados que son innecesarios, excesivos y restringen una actividad económica; ix) el registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS) no garantiza el cumplimiento de las obligaciones obrero-patronales o el respeto a las condiciones de trabajo, sino que es un proceso burocrático que impone cargas administrativas excesivas e innecesarias.

Posteriormente, la empresa amplió sus argumentos. Señaló, también, como autoridad a la STPS y argumentó, entre otras cosas, que: i) el acuerdo reclamado excede los límites legislativos establecidos en la Ley Federal del Trabajo (LFT) porque define y amplía el concepto de servicios y obras especializadas; ii) el requisito de entregar la geolocalización de las personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas es inconstitucional porque viola el derecho fundamental a la privacidad.

El juez constitucional, por una parte, sobreescribió el proceso y, por la otra, negó el amparo. Señaló, entre otras cosas, que i) la prohibición de subcontratar personal está justificada; ii) no vulnera el derecho humano a la libertad de comercio, ni el principio de irretroactividad porque, aunque prohíbe la subcontratación de personal, la permite cuando se trata de servicios u obras especializadas; iii) la figura de la subcontratación está plenamente justificada y limitada porque derivó de la necesidad de eliminar las prácticas que dañan los derechos laborales de las personas trabajadoras; iv) la subcontratación se modificó por razones sociales legítimas; v) el requisito de geolocalización no viola el derecho a la privacidad y protección de los datos personales porque esa información es necesaria para que la autoridad verifique el registro en el padrón correspondiente.

Contra esa decisión, la empresa interpuso un recurso de revisión. Alegó que la sentencia era incorrecta, entre otras cosas, porque i) el proceso legislativo estuvo viciado desde la iniciativa de reforma porque estigmatiza a todos los patronos por el uso indebido que algunos han hecho de la subcontratación; ii) la reforma no atiende ni a la necesidad, ni a la realidad social del país; iv) la sentencia no valoró los argumentos formulados por la demandante; v) el demandante no ha vulnerado los derechos laborales de sus trabajadores, ni ha incumplido sus obligaciones fiscales y vi) viola el principio de razonabilidad porque exige requisitos particulares, innecesarios y excesivos para la subcontratación de servicios especializados.

El tribunal colegiado ordenó remitir el asunto a la Suprema Corte de Justicia de la Nación para que ésta resolviera los temas de constitucionalidad.⁴⁷

⁴⁷ Se reservó jurisdicción a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en relación con el tema de constitucionalidad subsistente respecto de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo; 15-A de la Ley del Seguro Social y 29 Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, publicados en el *Diario Oficial de la Federación* el 23 de abril de 2021, así como de los artículos segundo, fracción VII, octavo punto 1, incisos a) y g), y punto 2; décimo primero; décimo cuarto y décimo quinto del "Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo".

Problemas jurídicos planteados

1. ¿Viola la reforma legislativa de los artículos 12⁴⁸ y 13⁴⁹ de la LFT en materia de subcontratación el principio de irretroactividad porque afecta los derechos adquiridos de los trabajadores subcontratados?

2. ¿Violan los artículos 15 de la LFT,⁵⁰ 15-A de la Ley del Seguro Social⁵¹ (LSS) y 29 Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores⁵² (Ley del Infonavit) el principio de razonabilidad

⁴⁸ "Artículo 12.- Queda prohibida la subcontratación de personal, entendiéndose esta cuando una persona física o moral proporciona o pone a disposición trabajadores propios en beneficio de otra.

Las agencias de empleo o intermediarios que intervienen en el proceso de contratación de personal podrán participar en el reclutamiento, selección, entrenamiento y capacitación, entre otros. Estas no se considerarán patrones ya que este carácter lo tiene quien se beneficia de los servicios".

⁴⁹ "Artículo 13.- Se permite la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la beneficiaria de estos, siempre que el contratista esté registrado en el padrón público a que se refiere el artículo 15 de esta Ley.

Los servicios u obras complementarias o compartidas prestadas entre empresas de un mismo grupo empresarial, también serán considerados como especializados siempre y cuando no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante de la empresa que los reciba. Se entenderá por grupo empresarial lo establecido en el artículo 2, fracción X de la Ley del Mercado de Valores".

⁵⁰ "Artículo 15.- Las personas físicas o morales que proporcionen los servicios de subcontratación, deberán contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social. Para obtener el registro deberán acreditar estar al corriente de sus obligaciones fiscales y de seguridad social.

El registro a que hace mención este artículo deberá ser renovado cada tres años.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social deberá pronunciarse respecto de la solicitud de registro dentro de los veinte días posteriores a la recepción de la misma, de no hacerlo, los solicitantes podrán requerirla para que dicte la resolución correspondiente, dentro de los tres días siguientes a la presentación del requerimiento. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, se tendrá por efectuado el registro para los efectos legales a que dé lugar.

La Secretaría del Trabajo y Previsión Social negará o cancelará en cualquier tiempo el registro de aquellas personas físicas o morales que no cumplan con los requisitos previstos por esta Ley.

Las personas físicas o morales que obtengan el registro a que se refiere este artículo quedarán inscritas en un padrón, 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 al registro a que se refiere este artículo".

⁵¹ "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 ejecute obras especializadas deberá proporcionar cuatrimestralmente a más tardar el día 17 de los meses de enero, mayo y septiembre, la información de los contratos celebrados en el cuatrimestre de que se trate, conforme a lo siguiente:

I. De las partes en el contrato: Nombre, denominación o razón social; Registro Federal de Contribuyentes, domicilio social o convencional en caso de ser distinto al fiscal, correo electrónico y teléfono de contacto.

II. De cada contrato: Objeto; periodo de vigencia; relación de trabajadores u otros sujetos que prestarán los servicios especializados o ejecutarán las obras especializadas a favor del beneficiario, indicando su nombre, CURP, número de seguridad social y salario base de cotización, así como nombre y Registro Federal de Contribuyentes del beneficiario de los servicios por cada uno de los contratos.

III. Copia simple del registro emitido por la Secretaría del Trabajo y Previsión Social para la prestación de servicios especializados o la ejecución de obras especializadas.

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.

El Instituto informará a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social del incumplimiento a los requisitos indicados en el presente artículo para los efectos señalados en la propia Ley Federal del Trabajo".

⁵² "Artículo 29 Bis.- Las personas físicas o morales que se encuentren registradas 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 preponderante de la beneficiaria de los mismos, deberán proporcionar cuatrimestralmente a más tardar el día 17 de los meses de enero, mayo y septiembre, la información de los contratos celebrados en el cuatrimestre de que se trate, conforme a lo siguiente:

a) Datos Generales;
b) Contratos de servicio;

porque exigen el cumplimiento de requisitos especiales para el desarrollo de actividades de subcontratación de servicios especializados?

3. ¿Transgreden los artículos 12 y 13 de la LFT el derecho a la libertad de comercio porque prohíben a las empresas de subcontratación realizar su objeto social?

4. ¿Viola el derecho fundamental a la privacidad el requisito que obliga a las personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas y estén interesadas en registrarse en el Padrón Público de Contratistas de Servicios Especializados y Obras Especializadas a entregar en la plataforma informática su geolocalización?

Criterios de la Suprema Corte

1. Lo pactado entre las partes de contratos de trabajo no es inmodificable, su contenido normativo debe revisarse continuamente frente a los cambios económicos y sociales. Las nuevas leyes pueden mejorar la regulación de la subcontratación y, como exigencia de orden público, obligar a las personas que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se registren en la STPS. Las personas que ofrecen estos servicios de contratación no tienen un derecho adquirido respecto de la forma y modalidades en que los que puede prestarse. En consecuencia, los artículos 12 y 13 de la LFT no violan el principio de irretroactividad de la ley.

2. Los requisitos establecidos para desarrollar actividades empresariales de subcontratación no violan el principio de razonabilidad. Las condiciones para obtener un registro como prestador de servicios especializados o de ejecutor de obras especializadas ante la STPS y la obligación de entregar cada cuatro meses al IMSS e Infonavit documentación e información de la prestación de esos servicios busca eliminar las prácticas elusivas y evasivas de las obligaciones laborales, de seguridad social y fiscales. En consecuencia, los artículos impugnados son constitucionales.

3. Los artículos impugnados no violan el derecho humano a la libertad de comercio. No prohíben la subcontratación, sólo la regulan. La prohibición no vulnera el derecho a la libertad de comercio porque, aunque la ley, en términos generales, prohíbe la subcontratación de personal, la permite para servicios u obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del que

c) Los Montos de las Aportaciones y Amortizaciones;

d) Información de los trabajadores;

e) Determinación del salario base de aportación, y

f) Copia simple del registro emitido 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.

La persona física o moral que contrate la prestación de servicios o la ejecución de obras con una empresa que incumpla las obligaciones contenidas en la presente Ley, 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.

El Instituto informará a la Secretaría del Trabajo y Previsión Social del incumplimiento a los requisitos indicados en el presente artículo para los efectos señalados en la propia Ley Federal del Trabajo".

recibe la prestación. Para esto deben cumplir las condiciones para que su actividad proteja de manera adecuada los derechos laborales y de seguridad social de los trabajadores. Imponer restricciones que garanticen el interés de la sociedad y la protección de los derechos de los empleados es constitucional.

4. La geolocalización como dato necesario a entregar en el registro no viola los derechos a la privacidad y protección de datos personales. Este requisito es necesario porque permite identificar y localizar el domicilio del establecimiento empleador que brinde los servicios especializados. La norma impugnada sólo exige que el empleador que acuda a la página web diseñada para el registro entregue un dato que permita corroborar la ubicación del establecimiento laboral para evitar que se registren empresas simuladas.

Justificación de los criterios

"[E]ra común que a la par con el desarrollo económico, las empresas hicieran uso de diversos esquemas de "subcontratación" o "intermediación laboral" que les permitía enfrentar la competencia internacional; sin embargo, también se presentaban quienes abusaban de estos esquemas para simular actos jurídicos laborales y, mediante prácticas abusivas y simuladoras, evadían las obligaciones que les impone la Ley del Seguro Social en detrimento de los derechos de seguridad social de los trabajadores" (párr. 29).

"Al respecto, se destacó que hay estudios que sugieren que, del total del mercado de subcontratación, sólo cien empresas cuentan con registro ante el Instituto Mexicano del Seguro Social y, de éstas, sólo 40% (cuarenta por ciento) pagan impuestos. Además, que, en tales estudios, se puntualiza que en México una quinta parte de los trabajadores labora bajo el esquema de subcontratación según datos del Instituto Nacional de Estadística y Geografía" (párr. 45).

"Las personas trabajadoras bajo esquemas de subcontratación se ven afectadas tanto en su capacidad para acceder a un crédito, en el monto del mismo, y en el momento de su vida laboral en la que pueden ejercer dicho crédito. La subcontratación genera que las personas trabajadoras tengan menor capacidad de crédito y se vean obligados a postergar, en algunos casos hasta años, la posibilidad de solicitar un crédito" (párr. 48).

"[...] Además, se identificó que las actividades delictivas por defraudación fiscal, a través de la figura de la subcontratación, se han vuelto una práctica común en México, la cual está ocasionando una disminución extraordinaria en la recaudación de recursos en el país" (párr. 49).

"Lo anteriormente relatado permite concluir que el trabajo mediante régimen de subcontratación:

1) Derivado de que se detectó que dicha figura creció en exceso y que era utilizada para evadir obligaciones laborales y de seguridad social a cargo del patrón de seguridad social, así como para la evasión fiscal, se aprobó una reforma que estuvo vigente del uno de diciembre de dos mil doce hasta el veintitrés de abril de dos mil veintiuno, en que se publicó el Decreto aquí reclamado. [...]

4) A partir de la reforma de dos mil veintiuno, en el artículo 12 de la Ley Federal del Trabajo vigente, el legislador prohibió la subcontratación de personal y en el diverso precepto 13, determinó que quedaba permitida la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas que no

formen parte del objeto social no de la actividad económica preponderante de la beneficiaria siempre que el contratista esté inscrito en el padrón público previsto en el diverso artículo 15 del citado ordenamiento" (párr. 51).

"Esta Segunda Sala considera que la medida impugnada sí guarda relación con la finalidad que pretende cumplir toda vez que, con la restricción impuesta a la subcontratación de personal —en general—, y la regulación de la subcontratación de servicios especializados o de ejecución de obras especializadas, se contribuye de manera directa a evitar la proliferación de empresas que acuden a esa forma de contratación con el objeto de evitar afrontar las obligaciones laborales, de seguridad social o tributarias que tienen con relación a sus empleados" (párr. 85).

"Por lo tanto, resulta correcta la determinación de la a quo al señalar que las normas combatidas resultaban ser una medida idónea para lograr los fines perseguidos por el legislador ya que su postura se basó en la realidad que se vive en el ámbito de subcontratación de personal en nuestro país, y lo insuficiente que había resultado la anterior reforma a la Ley Federal del Trabajo al respecto, para evitar las prácticas indebidas de algunos patrones en ese sentido, así como las consecuencias que ello ha derivado en los distintos ámbitos laborales y económicos" (párr. 87).

"[S]e han emitido distintas medidas con el fin de regular la figura de la subcontratación, entre las que destacan el Decreto publicado el nueve de julio de dos mil nueve, mediante el cual se modificó la **Ley del Seguro Social**, así como el Decreto publicado el treinta de noviembre de dos mil doce por el que se reforma la **Ley Federal del Trabajo**, y el Decreto de cuatro de junio de dos mil quince, en el que se adiciona un artículo a la **Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores**.

Sin embargo, tales medidas no lograron modificar los efectos nocivos que ha tenido la subcontratación de personal a lo largo de los años, incluso se volvió en un medio más común utilizado por algunas empresas para evadir sus obligaciones laborales y fiscales. Por lo tanto, como lo indicó la a quo, la medida combatida resulta necesaria debido a que con ella se limita el incremento desmedido de esquemas de subcontratación simulada, permitiendo solo la subcontratación de servicios u obras especializados" (párrs. 93-94). (Énfasis en el original).

"Además, las normas combatidas no generan una carga desmedida, excesiva o injustificada para la recurrente, ya que permite la subcontratación especializada bajo ciertos requisitos, lo que encuentra fundamento en la protección de los derechos de los trabajadores como una medida necesaria para la consecución de sus fines y no se afecta de forma absoluta el derecho a la libertad de trabajo, pues se podrá seguir haciendo uso de la subcontratación laboral bajo ciertas modalidades" (párr. 96).

"No pasa inadvertido que, el Convenio 181 sobre las agencias de empleo privadas, de 1997, no ha sido ratificado por México, por lo que no forma parte del parámetro de control de regularidad constitucional; sin embargo, se estima que es un documento relevante que ayuda a entender el alcance de la figura de subcontratación laboral a nivel Internacional" (párr. 111).

"Conforme a lo indicado, se advierte que la medida impuesta resulta proporcional entre el fin legítimo que se persigue y la afectación a los derechos transgredidos de la recurrente. Ya que como se indicó por la a quo, dicha medida permite inhibir las prácticas indebidas en materia de subcontratación laboral y favorece a la protección de los derechos laborales y de seguridad social de los trabajadores protegidos por la Constitución Federal, aunado al beneficio que se obtiene en las finanzas públicas" (párr. 115).

"En el ámbito del Derecho privado, la Primera Sala de esta Suprema Corte de Justicia ha establecido que, si en un contrato celebrado con anterioridad a la expedición de una ley se crea una situación jurídica concreta, lógico es concluir que sus efectos deben regirse por la ley anterior, por lo que la aplicación de la nueva resultaría notoriamente retroactiva y, la privación de derechos a que da lugar a la vulneración del derecho humano que otorga el artículo 14 constitucional.

No obstante, esa regla general no es aplicable de manera absoluta en otras materias, en las que la autonomía de la voluntad no tiene el alcance de crear situaciones jurídicas inmodificables. Así, la otrora Cuarta Sala de este Tribunal de manera reiterada sostuvo que, en el Derecho del Trabajo, la regla es la inversa, esto es, que trabajadores y patronos deben ajustarse, al celebrar los contratos, a los principios de estricto orden público, contenidos en el artículo 123 constitucional y sus leyes reglamentarias, sin que su voluntad pueda prevalecer, cuando sea distinta de la expresada en aquellos preceptos.

Con base en las reglas tutelares del Derecho laboral, la entonces Cuarta Sala estableció que no se vulnera la prohibición de retroactividad de la ley, cuando el legislador incorpora una nueva causa para poner término a un contrato, siempre que se respeten los efectos ya producidos con base en el contrato, impidiendo únicamente que en el futuro se produzcan otros nuevos" (párrs. 149-151).

"[I]gualmente, la duración del contrato pactada no puede generar una consecuencia que deba prevalecer, independientemente de las actualizaciones a la legislación laboral en materia de subcontratación" (párr. 154).

"Aún más, la norma transitoria modula la aplicación de las nuevas disposiciones a los contratos de trabajo celebrados bajo el régimen de subcontratación existentes cuando entró en vigor la reforma legislativa, pues otorga un plazo para que las personas obtengan su registro, la transferencia de trabajadores entre empresas, la sustitución patronal y el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social" (párr. 156).

"Además, conforme a la teoría de los componentes de la norma, tampoco existe retroactividad, en tanto que lo indicado en los artículos 12 y 13 de la Ley Federal del Trabajo no afectan situaciones de hecho pasadas, ya que la regulación de la subcontratación a que hacen referencia está orientada a regular aquellas situaciones surgidas a partir de la entrada en vigor de las normas reclamadas y no a situaciones pasadas. De ahí que no le asista la razón en ese sentido" (párr.160).

"A efecto de dar respuesta al agravio planteado, conviene tomar en cuenta que de conformidad con el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, las personas físicas o morales que proporcionen servicios de subcontratación deben contar con registro ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social y acreditar estar

al corriente con sus obligaciones fiscales y de seguridad social. Dicho registro debe renovarse cada tres años. Además, se establece el trámite que la mencionada Secretaría debe dar a la solicitud respectiva y la facultad para negar o cancelar el registro" (párr. 165).

"Además, al tratarse de información que tanto el Instituto Mexicano del Seguro Social como el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores compartirán con la Secretaría del Trabajo y Previsión Social, la obligación de presentar información cuatrimestral ante los mencionados Institutos, tiene como propósito evitar los abusos, elusión y evasión de obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social, es decir, está orientada a que las personas físicas o morales que prestan servicios especializados o ejecutan obras especializadas mediante la modalidad de subcontratación laboral, no se constituyan en empresas que, una vez agotado el registro inicial previsto en el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo, desaparezcan al poco tiempo de haber sido creadas o incurran en relaciones de trabajo simuladas, en detrimento de los trabajadores y de las finanzas públicas" (párr. 179).

"Con dicho registro, lo que se pretende, es que las empresas antes de celebrar un contrato acrediten el carácter especializado de los servicios que otorgan o las obras que ejecutan, así como que se encuentran al corriente del cumplimiento de sus obligaciones laborales, fiscales y de seguridad social" (párr. 200).

"Así, la limitante a la figura de la subcontratación se encuentra justificada ante la necesidad de eliminar aquellas prácticas que dañan los derechos laborales de las personas trabajadoras y al erario público; además que disminuyen las obligaciones de los patrones para reconocer sus prerrogativas.

En razón de lo anterior, en las normas reclamadas se prohibió la subcontratación de personal, debiendo los patrones transferir y reconocer como trabajadores propios a todos aquellos que realizan las actividades principales, relacionadas con su objeto social y actividad económica preponderante; se permite la subcontratación de servicios u obras especializadas que no formen parte del objeto social ni de la actividad económica preponderante del patrón; se estableció que la persona física o moral que subcontrate servicios especializados o la ejecución de obras de dicha naturaleza con una contratista que incumpla con las relaciones laborales con sus trabajadores será responsable solidaria en dicha contratación.

Sin que tales disposiciones impidan a las personas físicas o morales que se dediquen a la actividad lícita que deseen y practiquen el comercio, sino que simplemente se estableció una especial regulación para efectos de que se cumpla un mínimo de condiciones que permitan que su actividad preponderante sea realizada con la debida protección de los derechos laborales de los trabajadores" (párrs. 202-204).

"Además, si bien con dicha regulación se puede originar un perjuicio en las actividades que realizaba la parte recurrente, al haberse limitado la subcontratación de servicios de personal solo a aquellos especializados u obras especializadas, esas desventajas no son de tal entidad ni se encuentran por encima de la importancia de la realización de los fines buscados por dicha medida, ya que las ventajas que se obtienen con la intervención del Estado justifican la posible afectación a los derechos de la quejosa" (párr. 215).

"En esa medida la autoridad no tiene permitida la geolocalización en tiempo legal de dispositivos móviles con el objeto de investigación establecidos en códigos penales, que implique solicitar a los concesionarios

de telecomunicaciones, los autorizados o proveedores de servicios de aplicaciones y contenidos, para que proporcionen a la autoridad investigadora, la localización geográfica en tiempo real o la entrega de los datos conservados de los dispositivos investigados" (párr. 238).

"Así, las coordenadas geográficas de ubicación concreta del empleador, que se deben proporcionar al realizar el registro en el Padrón Público de Contratistas de Servicios Especializados y Obras Especializadas, constituyen información confidencial que la Secretaría del Trabajo y Previsión Social tiene obligación de resguardar, y por lo tanto, no puede usarse para un objetivo diferente de aquél para el que fue resguardada y su protección quedará sujeta a las disposiciones de transparencia y acceso a la información que correspondan" (párr. 245).

Decisión

La Suprema Corte negó la protección constitucional respecto de los artículos 12, 13, 14 y 15 de la Ley Federal del Trabajo, 15-A de la Ley del Seguro Social y 29 Bis de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, así como de los artículos octavo, punto 1, incisos a) y g), y punto 2, décimo primero, décimo cuarto y décimo quinto del "Acuerdo por el que se dan a conocer las disposiciones de carácter general para el registro de personas físicas o morales que presten servicios especializados o ejecuten obras especializadas a que se refiere el artículo 15 de la Ley Federal del Trabajo". Consideró que la finalidad de las disposiciones reformadas —la protección de los derechos laborales y de seguridad social de los trabajadores subcontratados y el aseguramiento de la recaudación de recursos— es constitucional.