

Reforma laboral y fiscal en México

Implicaciones colaterales en PT

Ricardo Rendon de Chevez Ruiz Zamarripa analiza desde una perspectiva de precios de transferencia los cambios significativos derivados de la reforma laboral y fiscal de subcontratación de México.

La Reforma Laboral y Fiscal fue publicada en el Diario Oficial de la Federación el 23 de abril de 2021, misma que contempla su entrada en vigor a partir del 24 de abril de 2021, con la excepción de ciertas disposiciones, como las fiscales, que entrarán en vigor el 1° de agosto de 2021 (“reforma de subcontratación”).

Como resultado de las reformas a la Ley Federal del Trabajo, se derogaron las disposiciones que regulaban el trabajo realizado bajo un régimen de subcontratación laboral, conocido como *outsourcing* (que también incluye el *insourcing*), por lo que, bajo las nuevas disposiciones aprobadas, esos esquemas quedan específicamente prohibidos.

Es importante mencionar que como antecedente de esta Reforma, los legisladores mexicanos manifestaron que a través de estos esquemas de *outsourcing/insourcing* “lo que se busca es el perverso efecto de impedir a los trabajadores el que se beneficien o participen de las utilidades”.

De acuerdo con lo establecido en la Constitución, los empleadores en México tienen la obligación de pagar el 10% de las utilidades de las empresas a los empleados (comúnmente conocida como PTU). La PTU se calcula sobre la base gravable antes de impuestos según se establece en la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR).

La reforma de *outsourcing* ahora exige a las empresas operativas contratar directamente a todo el personal necesario para llevar a cabo su actividad económica principal y/o las actividades para su objeto social según sus estatutos societarios. Debido a esta situación especial en México, ciertas estructuras de servicios deben discontinuarse o reestructurarse, de lo contrario las empresas estarán en riesgo ya que estas estructuras ahora están prohibidas desde un punto de vista laboral y fiscal.

En términos generales, conforme a la nueva legislación, la subcontratación de personal (también *insourcing*), se define como los casos

en los que una persona física o moral proporciona o pone a disposición sus propios empleados en beneficio de otra persona física o moral.

Las agencias de empleo que intervienen en el proceso de contratación de personal pueden participar en el reclutamiento, selección y capacitación, pero no pueden ser considerados como patrones, ya que dicha capacidad recae en la persona física/moral que se beneficia de los servicios prestados.

Por lo tanto, la reforma de *outsourcing* tendrá un impacto en las estructuras de prestación de servicios entre partes relacionadas (*insourcing*), así como las estructuras de prestación de servicios entre terceros independientes (*outsourcing*), ya que ambas estructuras están prohibidas por la nueva legislación.

La reforma de *outsourcing* permite, como excepción, la prestación de ‘servicios especializados’ o la ejecución de ‘obras especializadas’ que no formen parte del objeto social o actividad económica principal del beneficiario. Esto aplica siempre que el contratista se registre ante la Secretaría del Trabajo y Previsión Social (STPS), también se consideran como ‘especializados’ los servicios complementarios o compartidos (como el *back office*) prestados por empresas pertenecientes al mismo grupo, considerando el concepto de grupo empresarial según lo establecido en la Ley del Mercado de Valores de México.

Como consecuencia de las nuevas disposiciones, quien realice la subcontratación de personal (*outsourcing/insourcing*) o subcontratación de servicios sin haber obtenido el registro correspondiente, será multado con 2,000 a 50,000 veces el valor de la Unidad de Medida y Actualización (“UMA”, aproximadamente entre \$9,000 y \$ 225,000 USD) sin perjuicio de cualquier otra obligación que pudiera surgir, en cuyo caso la STPS informará los hechos a la autoridad competente.

La misma sanción será aplicable a quienes se beneficien del *outsourcing* o *insourcing* en contravención a lo dispuesto en las nuevas disposiciones en esta materia. Adicionalmente, las empresas enfrentan la no deducción de los gastos asociados a los servicios de subcontratación de personal y el no acreditamiento del impuesto al valor agregado asociado a los mismos y, en casos extremos, la subcontratación de personal podría calificar como un delito de defraudación fiscal.

Como se mencionó, la reforma tiene un impacto en las estructuras de servicios de *outsourcing*, y en las estructuras de *insourcing*, por lo que tendrá un impacto directo en grupos de empresas residentes fiscales en México que realizan operaciones comerciales a través de una estructura de prestación de servicios.

La reforma de *outsourcing* tiene implicaciones importantes, no solo para efectos laborales y fiscales como el impuesto sobre la renta y el impuesto al valor agregado,

sino también para las aportaciones de seguridad social, y en diferentes áreas legales como derecho corporativo, administrativo entre otras; por lo tanto, esta Reforma debe manejarse bajo un enfoque integral que cubra todas estas áreas.

Para dar cumplimiento a la reforma de *outsourcing*, se requerirá una reestructuración, que podrá realizarse mediante la fusión de la empresa de servicios con la empresa operativa. Una fusión se puede lograr libre de impuestos sujeto al cumplimiento de ciertos requisitos, sin embargo, se debe considerar que una fusión requiere el cumplimiento de varios requisitos legales y, en general, surte efectos a los tres meses de su inscripción en el Registro Público de Comercio. La fusión podrá surtir efectos al momento de su inscripción si se acuerda el pago de todas las deudas, o se hace un depósito de los montos iguales de las deudas, o se obtiene el consentimiento de todos los acreedores.

Dado que la reestructuración de las empresas debe estar lista para el 1 de agosto de 2021, el proceso de fusión puede ser difícil de lograrse en tiempo.

Esquema de sustitución patronal

Otra alternativa sería entrar en un esquema de sustitución patronal mediante el cual la entidad operativa, como nuevo patrón, asumiría todas las obligaciones laborales y beneficios de los empleados.

Como se mencionó anteriormente, existen ciertas excepciones en cuanto a ‘servicios especializados’ o ejecución de ‘obras especializadas’, en este sentido se podrían implementar nuevas y/o modificadas estructuras de empresas de servicios para brindar *back office* o servicios compartidos dentro de un mismo grupo.

Estos cambios también tendrán implicaciones en materia de PT en México, ya que los grupos locales y las empresas multinacionales se verán obligadas a revisar estructuras actuales de empresas de servicios en México y ajustar para cumplir con estas nuevas disposiciones. El escenario más probable es la necesidad de una reestructura.

A pesar de que existe un límite máximo del monto de PTU a distribuir por empleado, (lo que resulte mayor entre tres meses de salario del trabajador o el promedio de PTU recibido por el trabajador en los últimos tres años), en general debe de esperarse un incremento en los gastos de las empresas operativas derivado de un incremento en la PTU ya que ahora los empleados serán contratados directamente por la entidad operativa.

El aumento en los gastos en la empresa operativa puede tener un impacto directo en materia de PT ya que, en términos de la LISR, los indicadores de nivel de utilidades para efectos de probar el principio de plena competencia (*arm's-length*) deben ser determinados con base en las Normas de Información Financiera (NIF).

De acuerdo con las NIF D-3, una entidad debe reconocer los pagos de PTU en su estado de resultados en la partida de costo o gasto, como parte de la utilidad de operación.

Para las empresas en México que preparan estados financieros con base en las Normas Internacionales de Información Financiera (NIIF), como las empresas que cotizan en la Bolsa Mexicana de Valores, la PTU también se reconoce como un gasto, ya que se considera como un beneficio a empleados y que se registran para efectos contables como un gasto operativo, cuando la entidad reconoce el beneficio económico que surge de los servicios prestados por el empleado.

Si bien la obligación del pago de la PTU aumenta los gastos operativos de las entidades operativas, también es importante considerar el efecto del margen de utilidad que solían cobrar las prestadoras de servicios a las entidades operativas en las transacciones intercompañía, mismo que es reconocido por las entidades operativas como parte de sus gastos operativos.

El margen de utilidad que se adicionaba a los servicios ahora dejará de ser pagado por las entidades operativas (ya que no se pagará por servicios) o, se reducirá considerablemente (para grupos que lleven a cabo estructuras de servicios para ‘servicios especializados’).

No existe una solución específica para el cambio en materia de PT en el indicador de nivel de utilidad operativa, dado que un aumento o disminución de la utilidad de operación para la entidad operativa puede obtenerse en función de los hechos y circunstancias de cada caso específico, que en general podría ser el siguiente:

- Una entidad operativa cuyo pago del margen de utilidad a la prestadora de servicios haya sido en un monto mayor que los cargos de PTU que se realizaran, derivaría en un aumento de su utilidad de operación y posiblemente en un indicador para efectos de PT más beneficioso; y
- Una entidad operativa cuyo pago del margen de utilidad a la prestadora de servicios haya sido en un monto menor que los cargos de PTU que se realizaran, derivaría en una disminución de su utilidad de operación y posiblemente en un indicador para efectos de PT perjudicial.

De acuerdo con la LISR, si en una auditoría realizada por las autoridades fiscales al contribuyente (en este caso, a la entidad operativa) se determina que la contraprestación para efectos de PT no se encuentra dentro del rango de mercado, se considerará que la contraprestación que cumple con el principio *arm's-length* es la mediana de dicho rango.

Esto es relevante, dado que, sin realizar cambios en las políticas de PT por parte de las entidades de los grupos, la transferencia de empleados entre partes relacionadas que se realice derivado de la reforma de *outsourcing* podría tener un impacto en la utilidad de operación de la entidad operativa



Ricardo Rendón

Socio

Chevez Ruiz Zamarripa

T: +52 55 5257 7019

E: rendon@chevez.com.mx

Ricardo Rendón es socio de Chevez Ruiz Zamarripa. Sus principales áreas de especialización son fusiones y adquisiciones, transacciones transfronterizas, incluyendo PT.

Ricardo también ha estado involucrado en acuerdos anticipados unilaterales y bilaterales de PT, así como en procesos de resolución alternativa de disputas.

Antes de incorporarse a Chevez Ruiz Zamarripa, Ricardo trabajó en una de las cuatro grandes firmas de consultoría en el departamento de impuestos internacionales. Ricardo es licenciado en Derecho por la Universidad del Valle de México, así como CPC egresado de la Universidad Autónoma de Guadalajara.

mismo que ajustaría el indicador de utilidad considerado para efectos de PT. Esto podría derivar en que el ajuste resulte en el incumplimiento del valor de mercado, por lo que se necesitarían ajustes adicionales.

Al llevar a cabo esta reestructuración, pueden surgir cuestiones técnicas interesantes con relación al esquema de sustitución patronal. Por ejemplo, si se debe pactar una contraprestación por la transferencia de los empleados.

Se debe tener en cuenta que es probable que el resultado varíe conforme a las circunstancias específicas de la entidad operativa y de la empresa de servicios que participan en la reestructuración, así como del personal involucrado.

En México, las disposiciones sobre PT establecidas en la LISR no abarcan todas las transacciones específicas realizadas entre partes relacionadas, así como el análisis específico que se debe realizar. Sin embargo, de manera general el artículo 76, fracción XII de la LISR establece que los contribuyentes que realicen transacciones con partes relacionadas están obligadas a determinar sus ingresos y deducciones considerando los precios que se habrían utilizado en transacciones comparables con o entre partes independientes.

Guías de la OCDE

En adición, el Artículo 179 de dicha Ley establece que, para la interpretación de lo dispuesto en este Capítulo, serán aplicables las ‘Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el Consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico’ (Guías de PT). En caso de que se sustituyan las Guías de PT de la OCDE, las mismas serán aplicables, en la medida en que las mismas sean congruentes con las disposiciones de esta Ley y de los tratados celebrados por México.

En relación con la transferencia de empleados, no existen disposiciones específicas incluidas en la LISR, por lo tanto, este tema debe ser revisado bajo las recomendaciones establecidas en las Guías de PT, las cuales son fuente de interpretación en materia de PT.

Las Guías de PT analizan la transferencia de empleados tal como se incluye en la sección de ‘fuerza laboral’, donde se define como “el conjunto o grupo de empleados que cuenta con una capacidades o experiencias únicas”.

La existencia de dicho grupo de empleados puede afectar el valor de mercado de los servicios prestados por el grupo de empleados o la eficiencia con la que la empresa presta los servicios o produce los bienes. Por lo general, estos factores deben considerarse en el análisis de comparabilidad de PT.

Las empresas deben evaluar, con base en una variedad de factores, si existe la necesidad de una contraprestación derivada de la transferencia de la fuerza laboral entre partes relacionadas.

Asimismo, considerando la transferencia de la fuerza laboral en una reestructuración, las Guías de PT, párrafo 9.16, indican que para determinar si la operación cumple con valor de mercado, se debe analizar el potencial pago de una contraprestación en una reestructuración y de ser así, el monto de dicha contraprestación, así como la sociedad del grupo que debe pagar dicha contraprestación.

Asimismo, sería necesario revisar los contratos intercompañía para determinar si la transferencia del personal pudiera generar el pago de alguna contraprestación por ‘cláusulas de rescisión o terminación’ acordadas.

Con respecto a lo anterior, las Guías de PT en el párrafo 1.154 indican para la transferencia de empleados que “En muchos casos, la transferencia de empleados entre partes relacionadas no dará lugar a una contraprestación”.

Ahora bien, en algunas situaciones, la transferencia de empleados puede, dependiendo de los hechos y circunstancias del caso, incluir la transferencia de un *know-how* o algún otro activo intangible. Para estos efectos, las Guías de PT señalan temas específicos, como son la transferencia de fórmulas secretas que se transfieren junto con los empleados o el personal que tiene la experiencia para desarrollar una empresa nueva.

Dado que las Guías de PT establecen que solo se debe de pactar una contraprestación para escenarios muy específicos,

esto es, cuando se incluyen activos intangibles en la transferencia de empleados, debe entenderse que la reestructuración mediante la transferencia de empleados para cumplir con la reforma de *outsourcing*, específicamente en lo que respecta al traslado de personal relacionado con actividades rutinarias como son los servicios administrativos o de manufactura, no debe derivar en la necesidad de contraprestación.

Como elemento adicional, la mayoría de las estructuras de empresas de servicios se acordaron sobre la base de una contraprestación equivalente a los costos y gastos incurridos más un margen, es decir, todos los costos y gastos incurridos por la empresa de servicios, más un margen de utilidad que cumpla con valores de mercado.

Como parte de la base de costos y gastos, las empresas de servicios incluyeron todos los gastos de contratación y capacitación requeridos para brindar los servicios a la entidad operadora. Es decir, la entidad operativa ya pagó por la contratación y capacitación del personal que presta los servicios, incluyendo la adición del margen de utilidad de mercado.

Si las partes acuerdan una contraprestación por la transferencia de los empleados, mediante la reestructura que se realice para cumplir con la reforma de *outsourcing*, esto podría significar que la entidad operativa estaría pagando 2 veces a la prestadora del servicio, ya que todos los gastos de contratación, capacitación y demás gastos relacionados con el personal ya fueron cubiertos mediante el pago a la prestadora de servicios.

También es importante revisar el punto de vista de la prestadora de servicios que, considerando la reforma de *outsourcing*, se le prohíbe realizar las actividades relacionadas con la prestación de servicios de *insourcing* a sus entidades operativas relacionadas.

Para ello, las Guías de PT en su párrafo 9.71 establecen que “no todos los casos en los que una entidad reestructurada experimenta una reducción de sus funciones, activos y riesgos, implica una pérdida real de beneficios futuros esperados. En algunas situaciones de reestructuración, las circunstancias pueden ser tales que, en lugar de perder una ‘oportunidad de generar utilidades’, la entidad reestructurada evite la probabilidad de una ‘oportunidad de generar pérdidas’. Una entidad puede aceptar una reestructuración como una mejor opción que perder su negocio por completo.”

Derivado de la reforma de *outsourcing*, la entidad de servicios estaría legalmente prohibida para brindar servicios a partes relacionadas (*insourcing*), por lo que esta actividad en México se da por terminada por un cambio en ley. Como resultado, las entidades de servicios tendrían tres opciones:

- Continuar contratando a todo el personal sin estar legalmente autorizada a prestar servicios, esto significa que se asumirán todos los gastos relacionados con las actividades laborales, pero no se recibirán ingresos;

- Dar de baja al personal, lo que derivaría en importantes pagos por terminación, como indemnizaciones, entre muchos otros; y
- Transferir al personal relacionado con la prestación de servicios a la entidad operativa, por lo que todas las obligaciones laborales y beneficios a los empleados serían asumidos por esta última.

Es importante analizar si en la estructura de prestación de servicios intervienen terceros independientes, esto es, si la entidad operativa recibe tanto servicios de *outsourcing* como *insourcing*, o bien, la entidad operativa subcontrata determinadas actividades con un tercero.

En este caso, el acuerdo que se alcance con el tercero independiente sería una referencia de mercado para el esquema de *insourcing*. En general, se esperaría que incluso en los

acuerdos con terceros independientes, la única solución posible sería la terminación de los servicios.

Dado que los servicios de *insourcing* están ahora prohibidos por ley, la reestructura para dar cumplimiento a la reforma de *outsourcing*, mediante la transferencia de los empleados bajo un esquema de sustitución patronal de la empresa prestadora de servicios a la entidad operadora, en general, no debe requerir una contraprestación.

La reforma de *outsourcing* recientemente aprobada implica varios factores relevantes en diferentes materias (laboral, fiscal, PT, seguridad social, corporativa, etc.) que deben ser evaluados para cada caso específico, con el fin de evitar posibles contingencias para los contribuyentes.

El autor agradece a Roberto Bórquez y Héctor Steffani por su colaboración en la elaboración de este artículo.