Enero de 2011 Núm.110

FiscoActualidades

DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO

C.P.C. Héctor Villalobos González
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

DIRECTORIO

C.P.C. Francisco Macías Valadez Treviño
PRESIDENTE
C.P. C. José Luis Dóñez Lucio
VICEPRESIDENTE GENERAL
C.P.C. Luis González Ortega
VICEPRESIDENTE DE RELACIONES Y DIFUSIÓN
C.P.C. Carlos Cárdenas Guzmán
VICEPRESIDENTE FISCAL
Lic. Willebaldo Roura Pech
DIRECTOR EJECUTIVO
C.P.C. Antonio C. Gómez Espiñeira
RESPONSABLE DE ESTE BOLETÍN

VICEPRESIDENCIA FISCAL

C.P.C. Ricardo Arellano Godínez
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN FISCAL

C.P.C. Noé Hernández Ortiz
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DE SÍNDICOS ANTE EL SAT

C.P.C. Laura Grajeda Trejo
PRESIDENTA DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE LAS ADMINISTRACIONES GENERALES DE FISCALIZACIÓN DEL SAT

C.P.C. Ubaldo Díaz Ibarra
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN REPRESENTATIVA DEL IMCP ANTE ORGANISMOS DE SEGURIDAD SOCIAL (CROSS)

Lic. Christian Natera Niño de Rivera
PRESIDENTE DE LA COMISIÓN DE COMERCIO INTERNACIONAL

C.P. Mauricio Hurtado de Mendoza
COMISIÓN DE PRECIOS DE TRANSFERENCIA

C.P.C. Patricia González Tirado
COMISIÓN DE ENLACE NORMATIVO

IMCP ES MIEMBRO DE ASOCIACIÓN INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD IFAC INTERNATIONAL FEDERATION OF ACCOUNTANTS

DEL FOMENTO AL PRIMER EMPLEO

C.P.C. Héctor Villalobos González
Integrante de la Comisión Fiscal del IMCP

En el Diario Oficial de la Federación (DOF) del 31 de diciembre de 2010 apareció publicado el decreto por el que se adicionan diversas disposiciones a la Ley del Impuesto Sobre la Renta (LISR), dentro del cual se incluye un nuevo estímulo fiscal denominado "Del Fomento al Primer Empleo", sobre el cual versa el presente artículo.

Es importante mencionar que el decreto y, en consecuencia, el estímulo fiscal, objeto de análisis, contrariamente a lo que pudiéramos imaginar, no fue propuesto por el Ejecutivo Federal, quien se ha autodenominado el "presidente del empleo", sino que nació de un grupo de Senadores del PRI, quienes la sometieron a aprobación como Ley de Fomento al Primer Empleo, la cual consistía en conceder a los patrones que contrataran empleados de nuevo ingreso al mercado laboral, un crédito aplicable contra el Impuesto Sobre la Renta (ISR) a su cargo. Fue en la Cámara de Diputados en donde se le dio un giro a la iniciativa al aprobarse, como una deducción adicional en sustitución del crédito, e incorporarse en el Título VII de la LISR.

Además, no deja de llamar la atención la contraposición existente entre las declaraciones que en materia de empleo han manifestado el Ejecutivo Federal y los legisladores, ya que el primero de ellos ha declarado en diversos foros que se viene abatiendo el índice del desempleo en nuestro país; por el contrario, los legisladores reconocieron el bajo crecimiento económico del país, situación que ha

provocado un mínimo incremento en el índice de empleo formal, lo que genera la migración de la gente a otros países en busca de mejores opciones.

Derivado de lo anterior y con el objetivo de fomentar la creación de empleos formales que favorezcan a los millones de jóvenes que cada año ingresan al mercado laboral y no busquen otras opciones como el subempleo, comercio informal, la migración y, en el peor de los casos, la delincuencia organizada, los legisladores incorporaron a la LISR un nuevo capítulo denominado “Del fomento al primer empleo”, consistente en otorgar una deducción adicional en este impuesto. De acuerdo con los propios legisladores, el estímulo debe ser temporal, ya que tratar de resolver una situación transitoria de la economía y establece una vigencia de tres años para gozar de este beneficio.

Es plausible la postura de los legisladores al buscar incentivos para abatir el desempleo y evitar —en la medida de lo posible— que los jóvenes no recurran a la delincuencia organizada; sin embargo, por sí sola esta medida no ayudará a lograr los fines que se persiguen, debido a que se requiere de un plan integral que detone una mejora real de la economía del país y provoque, entre otros beneficios, la creación de nuevas fuentes de trabajo.

Además, no existen disposiciones que contemplen cómo se medirá el incremento de los empleos en las empresas de nueva creación o bien, en aquéllas que, a manera de ejemplo, ya venían operando, pero no tenían trabajadores contratados; en rigor, en estos casos, todos los puestos serán de nueva creación y, por lo tanto, podrían gozar del estímulo; sin embargo, quienes gozarían del beneficio, serían las empresas a las cuales, en el fondo, no se pretende incentivar.

En los demás casos, este estímulo será nulo, debido a las limitantes que se establecen, y que más adelante se tratarán, así como a la serie de requisitos a cumplir y por lo ambiguo de los mismos (v.gr., no tener adeudos por créditos firmes ante el IMSS o ante el SAT, sanciones, etcétera).

Asimismo, derivado de la crisis por la que atraviesa nuestro país, un sinnúmero de contribuyentes se vieron en la necesidad de reducir su planta productiva mediante programas de jubilación anticipada, despidos, etc., incluido, en muchos de los casos, el personal capacitado.

Por lo tanto, considero que debió atenderse a este sector que, al igual que los demás, vienen a engrosar la fila de los desempleados, haciendo extensivo el estímulo a todos los patrones que incrementen su planta laboral, con independencia de si es o no el primer empleo de la persona que se pretende contratar.

SUJETOS BENEFICIADOS

Tendrán tal carácter los patrones que generen puestos de nueva creación y sean cubiertos por trabajadores para quienes ese sea su primer empleo. A fin de determinar si el puesto se califica como de nueva creación, será necesario reportar un incremento en el número de trabajadores afiliados al régimen obligatorio ante Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) a partir de la entrada en vigor de este estímulo. Para estos efectos, la comparación deberá realizarse por cada ejercicio fiscal, sin que se permita disminuir de la "cifra base" las bajas en los registros correspondientes a trabajadores pensionados o jubilados durante el ejercicio fiscal de que se trate, así como tampoco las registradas en los meses de noviembre y diciembre de 2010; estas últimas, con independencia de que se trate de trabajadores jubilados y/o pensionados o de cualquier otro.

En este sentido, es importante hacer notar que no se establece la mecánica a seguir en la determinación del incremento del número de trabajadores; es decir, si se partirá del promedio anual del ejercicio de que se trate, de los trabajadores que se tuvieron al final del ejercicio, etcétera. Esta situación provocará en los contribuyentes un alto grado de incertidumbre, ya que se desconoce cuál será la interpretación que al efecto darán nuestras autoridades fiscales, máxime que, como ya lo comentamos este estímulo tuvo su origen en la Cámara de Senadores.

Es deseable que, a la brevedad posible, nuestras autoridades se pronuncien al respecto, toda vez que se podrá gozar de este beneficio aun en los pagos provisionales de ISR.

Por último, se entenderá que se está ante un trabajador de primer empleo, cuando no tenga registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio ante el IMSS por no haber prestado, en forma permanente o eventual, un servicio remunerado, personal y subordinado a un patrón.

MONTO DEL ESTÍMULO

El estímulo fiscal consiste en una deducción adicional, en la cual por cada peso de sueldo que se erogue por estos nuevos empleos, el fisco federal absorba 40% del importe neto a cargo del patrón, entendido como tal el que resulte de disminuirle el impuesto correspondiente al salario pagado al trabajador. Así pues, si atendemos a la tasa de impuesto en vigor, tenemos que por cada peso que el patrón eroga se ahorra $0.30 (vía deducción del salario, en este caso un peso), resultándole una carga neta de $0.70, sobre la cual el fisco federal participará con 40% ($0.28), en tanto la tasa impositiva sea de 30%.

Mediante disposición transitoria se establece que a partir del año 2012 el beneficio fiscal de 40% se verá reducido a 30%, por lo que atendiendo a la reducción en la tasa impositiva, cuando ésta sea de 29% (2013) el beneficio neto será de $0.213 por cada peso erogado por el concepto que nos atañe, mientras que cuando retornemos a la tasa de 28% (a partir de 2014) el beneficio neto será de $0.216 por este mismo concepto.

Los ahorros netos a que me refiero en el párrafo anterior se determinaron conforme a la mecánica siguiente:

I. Al salario base, multiplicado por el número de días laborados en el mes o en el año por cada trabajador de primer empleo, según corresponda, se le disminuirá el monto que resulte de multiplicar esta cantidad por la tasa establecida en el artículo 10 de la ley vigente en el ejercicio en que se aplique la deducción.

II. El resultado obtenido conforme a la fracción anterior, se dividirá entre la tasa del ISR vigente en el ejercicio de que se trate.

El 40% del monto obtenido conforme a la fracción anterior será el monto máximo de la deducción adicional aplicable en el cálculo del pago provisional o del ejercicio, según corresponda.

Para estos efectos, el salario base será el que en los términos de la LSS se integra como salario base de cotización para la determinación de las cuotas de seguridad social.

Con objeto de ser más claro, a continuación se desarrolla, numéricamente, la mecánica antes descrita.

	2011	2012	2013	2014
Salario base del periodo	$100	$100	$100	$100
(-) ISR considerando tasa vigente	30	30	29	28
Importe neto a cargo del patrón	$ 70	$ 70	71	72
Entre: tasa ISR vigente	30	30	29	28
	$233.33	$233.33	$244.82	$257.14
Tasa de la deducción adicional	40	30	30	30
Deducción adicional	$93.33	$69.99	$73.44	$77.14
ISR absorbido por el fisco	$28	$21	$ 21.3	$21.6

Se tendrá derecho de aplicar esta deducción desde el mes en que se genere el nuevo empleo y sea ocupado por personal que por vez primera se incorpore al mercado laboral, y hasta por un periodo de 36 meses contados a partir de ese momento. A fin de garantizar a los contribuyentes la aplicación de este estímulo por el citado periodo, mediante disposición transitoria se establece que el beneficio se continuará gozando aun cuando el capítulo que lo contemple ya no se encuentre vigente.

APLICACIÓN DE LA DEDUCCIÓN ADICIONAL

El monto que por este concepto se determine, será aplicable en los pagos provisionales y en el ISR del ejercicio fiscal de que se trate. Por lo que hace a los pagos provisionales se deberá considerar el salario base pagado a los trabajadores de primer empleo en el periodo al que corresponda el pago, mientras que al aplicarlo contra el impuesto del ejercicio se atenderá a los salarios base pagados en el mismo.

Con objeto de “lavar” el efecto que esta deducción adicional pueda tener en la determinación del coeficiente de utilidad para el cálculo de los pagos provisionales

de ISR, se establece que las personas morales la deberán disminuir de la utilidad fiscal del ejercicio; por el contrario, tratándose de los pagos provisionales se prevé la posibilidad de restar de la utilidad fiscal teórica que se obtenga en el mes de que se trate, la deducción adicional, a fin de que dichos pagos guarden relación con el impuesto a causar de manera anual.

Cuando no se considere la deducción adicional en el cálculo de los pagos provisionales o del ejercicio fiscal que corresponda, pudiéndolo haber hecho, se perderá el derecho a hacerlo en los pagos provisionales o en los ejercicios posteriores, hasta por el monto en que se pudo haber aplicado; por ello, resulta de extrema urgencia que la autoridad fiscal se pronuncie sobre la forma en que se deberá determinar el incremento en el número de trabajadores del periodo que corresponda, de lo contrario, quienes se hagan acreedores de la deducción inmediata al no aplicarlo (por falta de elementos para su cuantificación) en el pago provisional de enero, perderán el derecho a hacerlo en periodos posteriores.

Aun cuando no era necesario precisar que, para determinar el coeficiente de utilidad para el cálculo de los pagos provisionales, no deberá considerarse la deducción adicional aplicada en el ejercicio inmediato anterior a aquél por el que se calcule dicho coeficiente, toda vez que el mismo se obtiene de dividir los ingresos nominales entre la utilidad fiscal del ejercicio que corresponda y, en este último concepto, no se incluye la citada deducción; en este sentido, es de llamar la atención que la disposición establece esta limitante al coeficiente de utilidad del ejercicio inmediato anterior, cuando debió aludirse al ejercicio por el que se calcula el coeficiente, ya que en el referido ejercicio el contribuyente pudo haber sufrido pérdida fiscal.

Tratándose de patrones personas físicas, la deducción adicional sólo será deducible contra ingresos obtenidos por la realización de actividades empresariales y servicios profesionales, así como por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, aclarando que la deducción adicional procede aun en aquellos casos en que la persona física haya optado por la llamada “deducción ciega”, toda vez que ésta sustituye a las deducciones a que se refiere el capítulo III del Título IV de la LISR y la deducción adicional se contiene en el Título relativo a los estímulos fiscales.

LIMITANTES DEL BENEFICIO

Además de lo ya dicho al inicio de este artículo, respecto de que este beneficio será letra muerta, se agrava su aplicación por las omisiones en que incurrieron los legisladores al no haber dado el debido estudio previo a su aprobación, las cuales harán nugatorio el beneficio o, incluso, podría generar el pago de un impuesto mayor, como se muestra a continuación:

A) NO ACREDITABLE PARA EL IETU

Argumentándose que provocaría distorsiones en este gravamen, no se contempla la posibilidad de darle efecto alguno en este impuesto a la deducción adicional, lo cual es *desmotivante*, toda vez que los patrones que hagan el esfuerzo de crear nuevos empleos para incorporar a trabajadores que no forman parte del mercado laboral, tendrán la seria desventaja de que una parte importante del ISR ahorrado, lo cubran de inmediato como IETU.

B) NO DEDUCIBLE PARA LA PARTICIPACIÓN DE LAS UTILIDADES A LOS TRABAJADORES (PTU)

De manera expresa se implanta que el monto de la deducción que establece este estímulo no afectará la base gravable para el cálculo de la PTU. Esta limitante es contraria a lo que establece la ley laboral en el sentido de que la aludida base para reparto de la PTU debe ser la que se utilice para el cálculo del ISR, por lo que es recomendable que esta posible inconstitucionalidad de la norma sea analizada por un profesional en la materia.

C) EFECTO EN LA CUFIN

Al no existir una previsión en sentido contrario, el importe de la deducción adicional deberá disminuir el monto de la Utilidad Fiscal Neta (UFIN), situación que, en definitiva, anula el impacto benéfico que pretende otorgar el estímulo fiscal para convertirlo, en el mejor de los casos, en un mero diferimiento; sin embargo, en algunos casos considerar este estímulo podrá provocar el pago de un impuesto mayor, tal como se muestra a continuación:

Utilidad fiscal	100
Deducción adicional	-100(*)
Resultado fiscal	0
Menos:	
ISR	0
IETU	17.5
PTU	0**
No deducibles	0
CUFIN negativa	-17.5

(*) Únicamente se puede deducir hasta un monto equivalente a la Utilidad Fiscal.
(**) No hay PTU por ser su primer ejercicio de operaciones.

En el cuadro anterior se muestra la forma en que debe determinarse el monto de la UFIN del ejercicio, en el entendido de que se parte del resultado fiscal que, en este caso, la deducción adicional lo llevó a cero, al que se le debe disminuir una serie de conceptos no deducibles, lo cual arroja una UFIN negativa de $17.5 que la genera el IETU del ejercicio.

Por otra parte, la deducción adicional generó un beneficio de $30 (100x30%), sin embargo, al haberse obtenido una UFIN negativa, al momento en que dicho monto se distribuye entre los accionistas se causará el ISR ($30), haciendo nugatorio el beneficio de la deducción adicional; no obstante, en el caso planteado se da otro efecto desfavorable para el patrón, consistente en que la UFIN negativa ($17.5) se deberá disminuir de la UFIN positiva que se obtenga en ejercicios futuros, afectando, en consecuencia, la cantidad que por concepto de dividendos se podrá distribuir libre del ISR.

D) TOPE A OCHO SALARIOS MÍNIMOS

Se establece que la deducción adicional sólo será aplicable tratándose de trabajadores que perciban hasta ocho veces el salario mínimo general vigente en el área geográfica donde presten sus servicios; si bien podría interpretarse que la intención es que cuando el trabajador reciba una cantidad superior, la deducción se calcule sólo sobre ese monto, desafortunadamente, la redacción no es clara y podría llegar a interpretarse que en estos casos no procede el beneficio; de igual forma, no se prevé qué sucedería en el caso en que un trabajador que ingresó

con un salario inferior a ocho veces el salario mínimo general, pero que debido a su eficiencia se le incrementó el salario que lo lleva a rebasar el límite comentado. Es deseable que éste y los demás aspectos que hemos comentado se reglamenten a la brevedad posible.

E) DERECHO AL ESTÍMULO FISCAL

Para ser beneficiario de este estímulo será necesario cumplir con los requisitos que al efecto establece el artículo 32-D del Código Fiscal de la Federación (CFF), consistentes en no tener a su cargo créditos fiscales firmes; que los créditos fiscales a su cargo firmes o no, se encuentren pagados o garantizados en alguna de las formas establecidas por el CFF y que el contribuyente se encuentre inscrito ante el Registro Federal de Contribuyentes cuando esté obligado a ello.

REQUISITOS PARA GOZAR DEL ESTÍMULO

Se establece que el patrón deberá cumplir respecto de la totalidad de los trabajadores de primer empleo, con lo siguiente:

I. Sus relaciones laborales se deberán regir por el apartado A) del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (empleados de la iniciativa privada).

II. Crear puestos nuevos y contratar a trabajadores de primer empleo para ocuparlos.

III. Inscribir a los trabajadores de primer empleo ante el IMSS, en los términos que establece la LSS.

IV. Determinar y enterar al IMSS el importe de las cuotas obrero-patronales causadas tanto por los trabajadores de primer empleo como por el resto de los trabajadores a su servicio, conforme a lo dispuesto en la LSS, al igual que con las obligaciones de retención y entero a que se refiere el Capítulo I del Título IV de la LISR.

V. No tener a su cargo adeudos por créditos fiscales firmes determinados tanto por el SAT, como por el IMSS.

VI. Presentar ante el SAT aviso e información mensual, de conformidad con las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

VII. Conservar los puestos de nueva creación durante un periodo mínimo de 36 meses continuos, ocupados por un trabajador de primer ingreso de forma continua por un lapso no menor a 18 meses (en una evidente contradicción, en una de las disposiciones se alude en este último caso a 36 meses y en otro a 18).

VIII. Cumplir con las obligaciones de seguridad social que correspondan según los ordenamientos legales aplicables.

No se perderá el beneficio cuando al trabajador de primer empleo le sea rescindido su contrato de trabajo en términos del artículo 47 de la LFT (rescisión de la relación de trabajo sin responsabilidad para el patrón), siempre y cuando el sustituto sea también un trabajador de primer empleo y el patrón conserve el puesto de nueva creación durante el periodo de 36 meses.

El aviso a que se refiere la fracción VI anterior deberá presentarse ante el SAT en el mes en el que inicien la aplicación de la deducción adicional, manifestando que se opta por aplicar los beneficios en comento; asimismo, a más tardar el día 17 de cada mes del año de calendario, deberán presentar, bajo protesta de decir verdad, la siguiente información correspondiente al mes inmediato anterior:

I. Respecto de los patrones que apliquen la deducción adicional, lo siguiente:

a) El Registro Federal de Contribuyentes.

b) Todos los registros patronales ante el IMSS asociados al Registro Federal de Contribuyentes.

II. Respecto de los trabajadores de primer empleo contratados, lo siguiente, por cada trabajador:

a) El nombre completo.

b) El número de seguridad social.

c) La Clave Única de Registro de Población.

d) El Registro Federal de Contribuyentes.

e) El monto del salario base de cotización con el que se encuentran registrados ante el IMSS.

f) El monto de las cuotas de seguridad social pagadas.

g) El monto de la deducción adicional aplicada en el mes de que se trate.

III. Respecto de los trabajadores de primer empleo que se hubiesen sustituido por rescisión de contrato, presentar lo siguiente:

a) El número de seguridad social del trabajador sustituido.

b) El número de seguridad social del trabajador sustituto, de quien deberá entregarse la información de la fracción II, antes comentada.

IV. La demás información necesaria para verificar la correcta aplicación de la deducción adicional.

El SAT deberá remitir copia de esta información al IMSS.

Mediante disposición transitoria se precisa que respecto a las contrataciones realizadas en el primer mes del año de vigencia (enero 2011), la información anterior se deberá presentar el día 17 del mes inmediato posterior a ese mes. Cabe señalar que la disposición comentada en el párrafo que antecede establece como fecha de presentación el día 17, pero consideramos que debería ser, a más tardar, dicho día; no obstante y de no darse una aclaración al respecto, resulta prudente presentar la información el día 17.

PÉRDIDA DEL DERECHO

Los patrones que en un ejercicio fiscal incumplan con los requisitos establecidos para la aplicación de la deducción adicional, perderán el derecho a aplicarla por la contratación

de trabajadores de primer empleo que realicen en ejercicios posteriores a aquél en el cual se incurrió en incumplimiento.

APLICACIÓN INDEBIDA

Para quienes, de manera indebida, efectúen la deducción adicional, se establece la obligación de pagar el ISR que hubiera correspondido de no haber aplicado el beneficio, en los pagos provisionales o en el ejercicio de que se trate, actualizado y con los recargos correspondientes, calculados desde la fecha en que se aplicó indebidamente la mencionada deducción adicional y hasta el día en el que se efectúe el pago.

ESTÍMULO FISCAL ACUMULABLE O NO

No se precisa si este estímulo será acumulable o no para efectos del ISR; resulta obvio que no lo sea, pero no por eso es menos deseable que se precise esta situación.

DISPOSICIONES TRANSITORIAS

A. VIGENCIA DEL ESTÍMULO

Como ya se señaló, nuestros legisladores consideraron que ésta debe ser una medida de carácter temporal, por lo que el estímulo de referencia estará en vigor durante tres años; no obstante, de forma acertada se establece que por los empleos así generados se continuará gozando del beneficio hasta alcanzar los 36 meses a que se tiene derecho, aun cuando el capítulo de referencia ya no se encuentre vigente.

B. REDUCCIÓN DEL BENEFICIO

El monto máximo de la deducción adicional se disminuirá 25% a partir del segundo año de vigencia, lo que conlleva que, a partir de 2012, el fisco federal ya no absorberá 40% de la carga neta que le queda al empleador después de la deducción del impuesto, sino en el mejor de los casos, 30%.

CONCLUSIÓN

Con base en los comentarios que he expresado a lo largo de este artículo, considero que, desafortunadamente, el estímulo consistente en la deducción adicional no detonará la creación de nuevas fuentes de empleo y menos aún para incorporar a personas recién incorporadas al mercado laboral; por tanto, estará muy limitada su aplicación. Sin embargo, es probable que se hagan acreedores al mismo, los contribuyentes de nueva creación así como aquéllos que ya venían operando sin personal, pues lo confuso de la disposición pudiera considerarse que todos son puestos de nueva creación.

A fin de evitar que este estímulo sea letra muerta, es conveniente que a la brevedad posible la autoridad fiscal aclare los puntos que se han comentado y realice las modificaciones necesarias a fin de hacer más flexible su aplicación.