

FOMENTO AL PRIMER EMPLEO



Análisis y Puntos Finos



C.P.C. y M.I. José Paul Hernández Cota.

www.alvarezcarmona.com

Fomento al Primer Empleo

Análisis y puntos finos

C.P.C. y M.I. José Paul Hernández Cota.

El pasado 31 de Diciembre se publicó el Diario Oficial de la Federación las reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) para el 2011, relativas al Fomento al primer empleo.

La inclusión de estas disposiciones en la LISR, se realizó reestructurando en capítulos el Título VII "*De los Estímulos Fiscales*" incorporándose el capítulo VIII "Del Fomento al Primer Empleo".

Con este estímulo, el Gobierno Federal pretende incentivar la contratación de personas que nunca han trabajado o que lo han hecho de manera informal, ya que su objetivo principal es precisamente el fomentar la creación de nuevos empleos y que éstos sean ocupados por trabajadores de primer empleo.

Según cifras oficiales, en nuestro país más de 7 millones de jóvenes "Ni estudian Ni trabajan", a éstos se les ha denominado **Ninis**, la mencionada cifra se ha visto incrementada en los últimos años, representando un grave problema social.

Aspectos Generales del Estímulo.

El propósito de este artículo es comentar algunos puntos que por su importancia me parece relevante que sean aclarados, no obstante, en primer término presento un panorama general de los aspectos más relevantes del Decreto.

En términos generales, el estímulo consiste en obtener una deducción adicional para efectos del ISR, cuando el contribuyente persona moral o persona física¹ contrate a una persona catalogada como trabajador de primer empleo para ocupar un puesto de nueva creación.

¹ Con actividad empresarial, prestación de servicios y otorgamiento de uso o goce.

Fórmula.

El importe máximo de la deducción adicional equivaldrá al 40% de la cantidad que se obtenga de dividir: a) el salario base de cotización (SBC) de cada trabajador de primer empleo multiplicado por el número de días laborados en el mes o en el año, disminuido por el monto que resulte de multiplicar dicha cantidad por la tasa vigente de ISR², entre b) la tasa del ISR vigente.

A continuación presento de manera más gráfica la fórmula para la determinación de la deducción adicional.

$$40\% \left[\frac{(\text{SBC} \times \text{días laborados}) - (\text{SBC} \times \text{días laborados} \times 30\%)}{30\%} \right]$$

Ejemplo:

Con el fin de dar claridad al procedimiento, a continuación presento el desarrollo de la fórmula.

Concepto	2011
Salario Base de Cotización (SBC) en el IMSS	400.00
X Días trabajados	30
= SBC del periodo	12,000

SBC del periodo	12,000
X Tasa de ISR (Art. 10)	30%
= Cantidad a disminuir	3,600

² De acuerdo al artículo 10 de la LISR, la tasa vigente para el ejercicio 2011 es 30%.

SBC del periodo	12,000
- Cantidad a disminuir	3,600
= Resultado A	8,400

Resultado A	8,400
/ Tasa de ISR (Art. 10)	30%
= Resultado B	28,000

Resultado B	28,000
X Porcentaje máximo de deducción	40%
= Deducción adicional máxima en ISR	11,200

Se establece en los artículos transitorios de la LISR, que el monto máximo de la deducción adicional se disminuirá en 25% a partir del segundo año de su vigencia (2012).

En el caso particular del ejemplo, la deducción adicional representa una cantidad importante respecto del monto del salario pagado al trabajador, como se aprecia a continuación:

Deducción normal	12,000
Deducción adicional	11,200
% de beneficio	93%

Como se puede observar, el beneficio de la deducción adicional en el primer ejercicio puede representar hasta 93% del salario pagado al trabajador, lo que en principio vuelve atractiva su aplicación.

Esta deducción se aplicará en forma mensual en el pago provisional que corresponda, reduciendo la utilidad base del pago provisional, tratándose de personas morales.

En ningún caso, la deducción adicional podrá ser mayor al monto de la utilidad.

Otra precisión que se hace en ésta disposición, es que en la determinación del coeficiente de utilidad para el cálculo de los pagos provisionales no se considerará el efecto de la deducción adicional.

De igual forma, para la determinación de la base de la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas (PTU), no se incluirá la deducción mencionada.

Conceptos.

Para éstos propósitos, se hacen las siguientes definiciones:

Trabajador de Primer Empleo (TPE).

Es aquel trabajador que no tiene registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio ante el IMSS, por no haber prestado de forma permanente o eventual un servicio remunerado personal y subordinado a un patrón.

Cabe señalar, que sólo serán sujetos a éste beneficio los trabajadores que perciban hasta 8 veces el Salario Mínimo General (VSMG).

Puesto de Nueva Creación (PNC)

Todo aquel de nueva creación y que incremente el número de trabajadores asegurados en el régimen obligatorio ante el IMSS a partir de la entrada en vigor de Decreto³.

Puesto Existente (PE)

Todos aquellos creados con anterioridad a la entrada en vigor del estímulo.

Aplicación del beneficio.

Para efectos de la aplicación del beneficio, puesto de nueva creación será aquel que incremente el número de trabajadores asegurados registrados en el régimen obligatorio del IMSS en cada ejercicio.

Los puestos de nueva creación deberán permanecer existentes por un período de por lo menos 36 meses continuos contados a partir del momento en que fueron creados, plazo durante el cual deberán de ser ocupado por un trabajador de primer empleo.

No se toman en cuenta las bajas de trabajadores por pensión o jubilación, ni las registradas en noviembre y diciembre de 2010.

Transcurrido el plazo antes mencionado, los puestos de nueva creación dejarán de tener los beneficios fiscales.

³ Disposiciones transitorias, artículo primero: el presente decreto entrará en vigor al día siguiente de su publicación en DOF. (fecha de publicación 31 de diciembre del 2010).

Quienes establezcan puestos de nueva creación durante la vigencia⁴ del Decreto, tendrán el beneficio de la deducción adicional hasta por un periodo de 36 meses, aún cuando ya no se encuentre vigente.

Permanencia de los PNC.

Como lo comenté anteriormente, los puestos de nueva creación deberán permanecer existentes por un período de por lo menos 36 meses continuos a partir del momento en que sean creados.

Durante este período, el puesto referido deberá mantenerse ocupado en forma continua por un lapso no menor de 18 meses.

No se pierde el derecho al beneficio, en caso de que al trabajador de primer empleo le sea rescindido su contrato de trabajo sin responsabilidad para el patrón.

En este caso, deberá ser sustituido por otro trabajador de primer empleo y conservar el puesto de nueva creación durante 36 meses.

Requisitos para aplicar el beneficio.

Para tener derecho la deducción adicional, el patrón deberá cumplir con los siguientes requisitos respecto de la totalidad de los trabajadores:

- Sus relaciones laborales se deberán regir por el apartado A del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Crear puestos nuevos y contratar a trabajadores de primer empleo para ocuparlos.
- Inscribir a los trabajadores de primer empleo ante el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), en los términos que establece la Ley del Seguro Social (LSS).
- 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.
- Además, cumplir con las obligaciones de retención y entero a que se refiere la LISR.
- No tener a su cargo adeudos por créditos fiscales firmes determinados tanto por el Servicio de Administración Tributaria (SAT), como por el IMSS.
- Presentar ante el SAT el aviso y la información mensual, de conformidad con las reglas de carácter general que emita dicho órgano desconcentrado.

⁴ El Decreto para el Fomento al Primer Empleo tendrá una vigencia de 3 años contados a partir de su entrada en vigor.

- Durante el periodo de 36 meses, el patrón deberá mantener ocupado de forma continua el puesto de nueva creación por un lapso no menor a 18 meses.
- Cumplir con las obligaciones de seguridad social que correspondan según los ordenamientos legales aplicables.

Obligaciones para el patrón.

Los patrones que apliquen el beneficio deberán:

- Presentar ante el SAT aviso donde se manifieste la aplicación de este estímulo, en el mes en que inicien su aplicación.
- Presentar mensualmente ante el SAT, bajo protesta de decir verdad, la siguiente información correspondiente al mes inmediato anterior:
 - Respecto del patron:
 - Registro Federal de Contribuyentes (RFC)
 - Todos los registros patronales ante el IMSS asociados al RFC
 - Respecto de trabajadores de primer empleo contratados:
 - Nombre completo del trabajador
 - Número de seguridad social
 - Clave Única de Registro de Población (CURP)
 - RFC
 - Monto del salario base de cotización con el que se encuentran registrados ante el IMSS
 - Monto de las cuotas de seguridad social pagadas
 - Monto de la deducción adicional aplicada en el mes de que se trate
 - Respecto de los trabajadores de primer empleo que se hubieran sustituido :
 - Número de seguridad social del trabajador sustituido y del trabajador sustituto
 - La demás información necesaria para verificar la correcta aplicación de la deducción adicional.

Incumplimiento

Los patrones que en un ejercicio fiscal incumplan con los requisitos y obligaciones para aplicar la deducción adicional, perderán el derecho a aplicarla por la contratación de trabajadores de primer empleo que se realicen en ejercicios posteriores al del incumplimiento.

Aplicación indebida

Quienes de manera indebida efectúen la deducción adicional, pagarán el ISR que le hubiera correspondido de no haberla aplicado en los pagos provisionales o en el ejercicio de que se trate, con actualización y recargos, desde la fecha en que se aplicó indebidamente y hasta el día en que se efectúe el pago.

Puntos Finos

A continuación comento los puntos que desde mi opinión merecen un análisis mayor, que generan cierta incertidumbre a los contribuyentes en la aplicación de este beneficio.

Cálculo de pagos provisionales.

Como lo comente anteriormente, la mecánica para el cálculo del beneficio en los pagos provisionales considera a los salarios de trabajadores con derecho al estímulo, por un periodo mensual, sin embargo, el procedimiento de los pagos provisionales⁵ se realiza en forma acumulativa, es decir, los ingresos se consideran desde el inicio del ejercicio hasta el último día del mes que corresponda el pago.

Respecto de este punto, el Decreto no precisa si la aplicación del beneficio es también acumulativa, es decir sumando el monto del beneficio determinado en cada uno de los meses del periodo por el cual se determina el pago provisional, por lo que es deseable su aclaración.

Empresas de nueva creación en 2011.

Evidentemente, las empresas que inicien operaciones en 2011 no tendrán puestos existentes antes de la entrada en vigor de la LISR, considero que en éste caso la totalidad de los puestos de la empresa podrán ser catalogados como de nueva creación al no existir previamente.

Claro está, que para tener el beneficio, además éstos puestos deberán de ser ocupados por trabajadores de primer empleo, siendo únicamente los que cumplan con éstas dos condiciones los que podrán calificar para la deducción adicional.

⁵ Artículo 14 y 127 de la LISR, personas morales y personas físicas con actividad empresarial y profesional.

Pre inscripción al IMSS.

Existen personas que sin haber laborado obtienen una pre inscripción al IMSS, en principio éste representa un registro.

No obstante, las disposiciones relativas del Fomento al Primer Empleo, están encaminadas a favorecer la contratación de personas que no ha laborado anteriormente o si lo han hecho ha sido de manera informal.

La definición de trabajador de primer empleo como lo comente anteriormente, señala que es aquel que no tenga un registro previo de aseguramiento en el régimen obligatorio ante el IMSS, por no haber prestado en forma permanente o eventual un servicio remunerado.

En este caso, desde mi punto de vista, el aseguramiento o pre inscripción no da lugar al régimen obligatorio debido a que no se ha constituido una relación laboral de la que derive un servicio permanente o eventual remunerado.

En mi opinión, si una empresa contrata a trabajadores con un pre registro del IMSS, no está limitada para considerarlo como un trabajador de prime empleo y por lo tanto tener derecho al beneficio.

Días Laborados

En el procedimiento para el cálculo de la deducción adicional, el SBC se multiplica por los días laborados del periodo, ya sea mensual o anual, según corresponda.

Sin embargo, no podemos asimilar el concepto de días laborados con los días cotizados por el trabajador para efectos del IMSS, o con la jornada de trabajo que establece el artículo 58 de la Ley Federal de Trabajo (LFT), ya que son conceptos diferentes para propósitos diferentes.

El Decreto no hace mayor abundamiento sobre lo que se debe considerar para éstos fines días laborados, el punto de controversia se presenta con los días de descanso obligatorio y los de vacaciones, entre otros, por no ser días efectivamente laborados por el trabajador, me parece que bajo esta óptica los conceptos antes mencionados no se podrían incluir dentro del cómputo de días laborados.

Sin embargo, considerando que la intención del Decreto es incentivar a las empresas por la contratación de trabajadores de primer empleo mediante la obtención de una deducción adicional calculada con base en los salarios pagados a éstos, me parece que los conceptos tales como, días de descanso obligatorio y vacaciones por los cuales el patrón incurre en un costo, si se deben de considerar aún y cuando no se laboren, a fin de hacer congruente este beneficio.

Es claro que al reducirse el número de días laborados de la fórmula, de ser este el caso, se reducirá el monto de la deducción adicional.

Considero de suma importancia que las autoridades fiscales emitan una definición clara del concepto en mención, con el fin de evitar incertidumbre o una aplicación indebida del beneficio.

Permanencia y continuidad.

El decreto prevé requisitos sustantivos para la aplicación de la deducción, uno de ellos es el que los puestos de nueva creación permanezcan existentes por un periodo de por lo menos 36 meses continuos, plazo durante el cual el puesto deberá ser ocupado por un TPE.

Hasta aquí, lo que podemos interpretar es que lo que debe mantenerse existente en forma continua durante los 36 meses es el puesto, no así el trabajador.

Con respecto a la permanencia del trabajador, lo que se establece es que durante la existencia del puesto por el periodo de 36 meses, el patrón deberá de mantenerlo ocupado en forma continua por un lapso no menor a 18 meses por un TPE.

Es decir, el puesto debe mantenerse existente 36 meses continuos, de los cuales 18 meses continuos estar ocupado por un TPE.

De lo anterior se deriva las siguientes interrogantes:

Si un trabajador ya permaneció 18 meses continuos y se termina o rescinde la relación laboral. ¿Basta con conservar existente el puesto aunque nadie lo ocupe?

¿Es necesario contratar a otro TPE pero ya no necesita laborar de manera continua?

¿Cuánto tiempo se tiene para sustituir al trabajador?

¿Los 18 meses continuos que el puesto debe estar ocupado por un TPE, a partir de qué momento se computan? ¿A partir del inicio, a la mitad o al final del periodo de los 36 meses?

¿La continuidad del periodo de los 18 meses tiene que ser con un solo TPE o podría darse si se sustituye de manera inmediata por otro TPE?

Rescisión del contrato de trabajo.

El Decreto también establece que el patrón no perderá el derecho de aplicar el beneficio en caso de que al TPE se le rescinda su contrato de trabajo en los términos de lo establecido por el artículo 47 de la LFT y este es sustituido por otro TPE.

El artículo 47 de la LFT, se refiere a la rescisión de la relación de trabajo, sin responsabilidad para el patrón, entiendo que este es el único supuesto que se permite al patrón no cumplir con el plazo de 18 meses continuos en donde el TPE debe ocupar un puesto de nueva creación.

Sobre este aspecto se presentan las siguientes interrogantes:

¿Qué pasa en el caso de que el patrón le rescinde la relación laboral al TPE sin causa justificada?

¿Qué sucede si el trabajador renuncia antes de los 18 meses?

¿En los dos cuestionamientos anteriores, en qué plazo se debe sustituir al TPE, para no perder el beneficio?

Aplicación indebida y pérdida del beneficio.

Como se apuntó anteriormente, el Decreto establece una serie de requisitos sustantivos, es decir, esenciales para que el patrón tenga el derecho a la aplicación de beneficio.

Es claro que una aplicación indebida se daría si el puesto ya era existente o el trabajador ya estaba registrado en el IMSS antes de la entrada en vigor del Decreto, y aún así se toma el beneficio.

En éste caso, se deberán de pagar los impuestos omitidos por aplicar el beneficio indebidamente, con actualización y recargos.

La confusión me parece se presenta en el incumplimiento de algún requisito que señala el Decreto, distintos a los antes mencionados.

Es importante enfatizar, que todos los requisitos que establece el Decreto advierten que se deberán de cumplir para tener derecho a la deducción adicional, en una primera aproximación debiéramos pensar que son requisitos esenciales para la aplicación del beneficio, es decir si no se cumplen no se tiene derecho al beneficio.

Sin embargo, el propio decreto dispone la consecuencia de su incumplimiento, al señalar que los patrones que incumplan con los requisitos, perderán el derecho a aplicar la deducción adicional por la contratación de trabajadores de primer empleo que se realicen en ejercicios posteriores.

Resulta controversial esta disposición, ya que se pudiera interpretar que el incumplimiento de los requisitos trae como consecuencia exclusivamente la pérdida del derecho de la deducción adicional en ejercicios siguientes y no la aplicación indebida del estímulo.

La otra interpretación, sería que además de perder el derecho al estímulo en ejercicios posteriores, se incurre en la aplicación indebida.

Considero de trascendencia la aclaración de estos supuestos.

Pago de cuotas al IMSS.

Uno de los requisitos que establece el Decreto es determinar y enterar las cuotas al IMSS en los términos que establece la LSS.

El término que señala la LSS en su artículo 39, para el entero de las cuotas es el día 17 del mes inmediato siguiente.

El pago fuera de éste plazo, provoca que el entero no se haya realizado en los términos que señala la LSS.

No obstante lo anterior, el artículo 40-A de la propia LSS, prevé el pago de recargos y actualización en los términos del CFF cuando no se hayan enterado las cuotas en el plazo correspondiente.

En mi opinión, ante esta situación, el patrón no debiera de perder los beneficios del Decreto si el pago de la cuotas se hace subsanando la falta de pago oportuno con la respectiva actualización y recargo y además de manera espontanea, no obstante la disposición no es clara en este sentido.

Variación del SBC.

Cuando en un periodo por el cual se calcula la deducción adicional el SBC de un trabajador tiene variaciones, no se define en forma precisa cual es el salario que se tomará para dicho cálculo, si el SBC inicial, el final o el promedio, por lo que resulta deseable se lleve a cabo dicha aclaración.

Beneficios en Maquiladoras.

Las maquiladoras están sujetas por la LISR a cumplir con las disposiciones relativas a precios de transferencia por sus relaciones contractuales con su parte relacionada en el extranjero.

En términos generales, las disposiciones de precios de transferencia obligan a la maquiladora a fijar a un valor de mercado el monto de su contraprestación por los servicios de maquila que presta a su parte relacionada.

Una de las opciones que establece el artículo 216-bis es la llama *Safe Harbor*, la cual consiste en determinar una utilidad mínima que represente el monto mayor entre 6.9% sobre los activo utilizados en la operación de maquila y 6.5% de sobre costos y gastos incurridos en la operación en cuestión.

Es decir, las maquiladoras que se acojan a la opción mencionada forzosamente su utilidad deberá representar la cantidad que se determine conforme al procedimiento anterior.

Bajo este razonamiento, la deducción adicional que se pudiera generar en las empresas maquiladoras, en este particular caso, no las beneficiaría, toda vez que si se obtiene una utilidad menor a la mínima requerida por la LISR como consecuencia de la aplicación de la deducción adicional, no cumplirían con la mencionada opción de precios de transferencia.

No obstante, en mi opinión no debemos de perder de vista que la deducción adicional es producto de un estímulo previsto en el Título VII de la LISR, y que por lo tanto la naturaleza de dicha deducción es diferente a las deducciones que establece el Título II.

Derivado de lo anterior, las empresas maquiladoras que determinen la utilidad del ejercicio de conformidad con artículo 10 de la LISR, (ingresos acumulables menos deducciones autorizadas del Título II) y esta represente la utilidad mínima calculada con base a la opción de *Safe Harbor*, cumplirán con precios de transferencia, no obstante que posteriormente se reduzca de su utilidad fiscal la deducción adicional.

Las empresas maquiladoras son importantes generadoras de empleo de en nuestro país, me parece que no es correcto, ni el propósito del Decreto eliminar el beneficio de la deducción adicional a estas empresas.

Cabe señalar, que esta situación no se presenta si la empresa maquiladora toma la opción de elaborar un estudio económico para cumplir con precios de transferencia.

Considero importante, que este punto sea aclarado por las autoridades fiscales a través de reglas misceláneas, a la brevedad posible.

IETU.

Es sumamente criticable la omisión en el Decreto al no considerar la deducción adicional para la determinación el Impuesto Especial al Tasa Única (IETU).

Originalmente, la iniciativa a la Ley del Fomento al Primer Empleo, si contemplaba un mecanismo para reconocer el efecto de éste estímulo en el IETU, sin embargo al discutirse la iniciativa en el Senado, se consideró que el beneficio no debería de ser aplicado en el IETU, por las distorsiones que provocaría la deducción adicional en el impuesto mínimo.

Por esta razón y sin mayor argumento, se eliminó el beneficio del IETU, lo que puede derivar en la neutralidad de dicho beneficio en ciertos casos.

Comentarios finales.

Cuando se emiten Decretos de esta naturaleza en donde se prevén una serie de disposiciones nuevas que generan beneficios a los particulares, tradicionalmente se dan dos situaciones muy características, una es la sobre carga en los requisitos que se deben cumplir para tener derecho a la aplicación del beneficio, y la otra es la falta ciertas definiciones a conceptos o a situaciones que se pueden presentar, provocando inseguridad jurídica en su aplicación.

En ambos casos, se desalienta la aplicación del estímulo, y como consecuencia se pierde el verdadero fin del mismo, que en este caso, es el fomento a la creación de nuevas fuentes de trabajo para personas que no han tenido la oportunidad de incorporarse de manera formal a la actividad económica de nuestro país.

Es deseable que los puntos controversiales que he comentado, así como los que surjan de otros análisis, se tomen en consideración, a fin de hacer las correcciones o aclaraciones conducentes, con el propósito de que el estímulo verdaderamente funcione y cumpla su objetivo.



Alvarez Carmona y Asociados, S.C.

Calle 12 y Avenida Rosales #9192
Col. Marrón C.P. 22015 Tijuana B.C.
Tel.- (664)684-14-11

