

Impuesto sobre Sociedades

Deducción por creación de empleo

Fecha: 07.10.2013

Referencia Deducción por creación de empleo, consideración de las entidades vinculadas

Cuestión

La consultante es una compañía constituida en 2005 que tiene por objeto social "la prestación de servicios socio asistenciales en general, la creación y explotación de establecimientos residencias y de atención asistencial externa y la adquisición, enajenación, promoción, urbanización y construcción de toda clase de inmuebles para su uso asistencial y cuanto se relacione directa e indirectamente con los servicios asistenciales". Durante los primeros años, se dedicó a la construcción de dos residencias, siendo en 2009 cuando comenzó su actividad asistencial. De cara a llevar a cabo esta actividad, ha contratado desde su constitución un número significativo de empleados, con incrementos significativos de la plantilla con contrato laboral de carácter indefinido. La compañía cuenta con varios socios con una participación elevada en su capital. Estos socios ostentan, asimismo, participaciones significativas en otras sociedades. Consecuentemente, el perímetro de entidades y personas físicas vinculadas a la consultante es muy extenso. No obstante, las actividades de sus socios, y de las entidades con las que pueda estar vinculada difieren significativamente de su objeto social. Dada la actual conyuntura económica, algunas de las sociedades con las que se encuentra vinculada están teniendo que reducir sus plantillas de trabajadores empleados con contrato laboral de carácter indefinido, si bien ella (la compareciente) no ha recibido ningún trasvase de empleados de dichas entidades.

Desea conocer si, para el cálculo de la deducción por creación de empleo prevista en el artículo 45 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, es necesario tener en cuenta la situación del conjunto de las entidades vinculadas.

Solución

Con respecto a la cuestión planteada en el escrito de consulta, es de aplicación el artículo 45 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades (NFIS), donde se establece que: *"1. Será deducible de la cuota líquida la cantidad de 4.900 euros por cada persona contratada, durante el período impositivo, con contrato laboral de carácter indefinido. Esta cantidad se incrementará en 4.300 euros cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, en los términos que se determinen reglamentariamente. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial el importe de la deducción será proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa. 2. Para la aplicación de la deducción establecida en el apartado anterior será necesario que el número de trabajadores con contrato laboral indefinido a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación y en los períodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma. Además el promedio de plantilla con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refiere el apartado anterior deberá ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos en el mismo número de contratos que generaron la deducción. Lo dispuesto en este apartado deberá cumplirse tanto en relación a la plantilla total con contrato laboral indefinido, como a los dos grupos de trabajadores mencionados en el apartado 1 anterior, en las condiciones que se establezcan reglamentariamente. En los supuestos de suspensión de la relación laboral o de reducción de la jornada de trabajo a que se refiere el artículo 47 del Estatuto de los Trabajadores, autorizados como consecuencia de expedientes de regulación de*

empleo tramitados de conformidad con dicho artículo, se diferirá el cumplimiento de los requisitos a que se refiere el presente apartado hasta el momento en que la autorización para la suspensión de la relación laboral o para la reducción de la jornada de trabajo deje de surtir efectos. Con independencia de la fecha efectiva de resolución de los expedientes de regulación de empleo y a los exclusivos efectos del cálculo del promedio de plantilla, se tomará como tal fecha el primer día del período impositivo en que dicha resolución se produzca.

3. La realización de operaciones de fusión, escisión y transformación de sociedades y empresas individuales para la creación de nuevas sociedades no dará lugar, por sí misma, a la aplicación de la deducción regulada en este artículo.

4. En los supuestos contemplados en el apartado 3 del artículo 16 de esta Norma Foral, la aplicación de la presente deducción habrá de tener en cuenta la situación conjunta de las entidades vinculadas".

Esta disposición se encuentra desarrollada en el artículo 35 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (RIS), en los siguientes términos: "1. Para la aplicación de la deducción establecida en el artículo 45 de la Norma Foral del Impuesto será necesario que el número de trabajadores con contrato laboral indefinido a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación y en los períodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma. En el caso de incumplimiento del requisito establecido en el presente apartado, el obligado tributario deberá incluir, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota derivada de la deducción junto con los intereses de demora correspondientes.

2. Para que sea de aplicación la deducción incrementada en virtud de lo dispuesto en el párrafo segundo del artículo 45.1 de la citada Norma Foral, será necesario que el número de trabajadores con contrato laboral indefinido de colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo a la finalización del período impositivo en que se realiza la contratación y en los períodos impositivos concluidos en los dos años inmediatos siguientes sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma. En el caso de incumplimiento del requisito establecido en el presente apartado, el obligado tributario deberá incluir, en la autoliquidación correspondiente al período impositivo en que se hubiera producido el incumplimiento, la cuota derivada del incremento de la deducción junto con los intereses de demora correspondientes.

3. Además, el promedio de plantilla con contrato laboral indefinido del último ejercicio a que se refieren los apartados anteriores deberá ser superior al existente en el período impositivo anterior a aquél en que se realizaron dichas contrataciones, al menos en el mismo número de contratos que generaron la deducción. Asimismo, cuando haya sido de aplicación la deducción incrementada, el requisito establecido en este apartado deberá cumplirse tanto con relación a la plantilla total con contrato laboral indefinido, como con relación a la plantilla de colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo con contrato laboral indefinido. Cuando no se cumpla lo dispuesto en el presente apartado, el obligado tributario deberá adicionar a la cuota del período impositivo en que tal circunstancia se produzca la parte proporcional de la deducción que se corresponda con la parte de incremento de promedio de plantilla no alcanzado, junto con sus correspondientes intereses de demora.

4. A los efectos tanto del cálculo del número de trabajadores como del cálculo del promedio de plantilla, los trabajadores con contrato laboral indefinido a tiempo parcial se computarán en la proporción que resulte de la jornada desempeñada por el trabajador respecto de la jornada completa.

5. En el supuesto de que en los períodos impositivos iniciados en los dos años siguientes a la finalización del período impositivo de formalización del contrato que genere el derecho a la deducción, el obligado tributario formalice un nuevo contrato de trabajo que cumpla los requisitos para generar derecho a deducción y sea necesario para

consolidar el derecho a la aplicación de la deducción generada en un ejercicio anterior, tal contrato de trabajo no generará derecho a la deducción en la parte que resulte necesaria para la referida consolidación. 6. Se considerarán como colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo a los que se refiere el apartado 1 del artículo 45 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio, del Impuesto sobre Sociedades, aquellos que así se establezcan en la normativa aprobada por las Instituciones competentes de la Comunidad Autónoma del País Vasco".

De conformidad con lo dispuesto en los preceptos transcritos, en el ejercicio 2013 resulta deducible de la cuota líquida un importe de 4.900 € por cada persona contratada durante el período impositivo con contrato laboral de carácter indefinido. En el caso de trabajadores con contrato a tiempo parcial, el importe de la deducción es proporcional a la jornada desempeñada por el trabajador, respecto de la jornada completa. Si bien esta deducción se aplica en el ejercicio de formalización de los contratos, para poder acogerse a ella es necesario que el número de trabajadores con contrato laboral indefinido a la finalización del período impositivo en que se realice la contratación (en este caso, 2013) y en los que concluyan en los dos años siguientes, sea superior al existente al principio del período impositivo en que se genera la deducción, al menos, en las mismas unidades que el número de contratos que dan derecho a la misma. Además, el promedio de plantilla con contrato laboral indefinido del último ejercicio de los mencionados (en este caso, 2015) debe ser superior al promedio existente en el período impositivo anterior a aquél en el que se realizaron las contrataciones (al ejercicio 2012).

Tal y como expresamente se indica en el punto 4 del artículo 45 de la NFIS, en los supuestos de entidades vinculadas según lo dispuesto en el artículo 16.3 del mismo texto legal, los requisitos exigibles para la práctica de la deducción deben analizarse por referencia a la situación global del conjunto de dichas entidades. Lo que supone que, tanto las contrataciones, como los incrementos y promedios de plantilla a tomar en cuenta, han de ser los del conjunto de las compañías vinculadas.

A estos efectos, el citado artículo 16.3 de la NFIS determina que: "*3. Se considerarán personas o entidades vinculadas las siguientes: a) Una entidad y sus socios o partícipes. b) Una entidad y sus consejeros o administradores. (...) d) Dos entidades que pertenezcan a un grupo. e) Una entidad y los socios o partícipes de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo. f) Una entidad y los consejeros o administradores de otra entidad, cuando ambas entidades pertenezcan a un grupo. (...) h) Una entidad y otra entidad participada por la primera indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios. i) Dos entidades en las cuales los mismos socios, partícipes o sus cónyuges o parejas de hecho constituidas conforme a lo dispuesto en la Ley 2/2003, de 7 de mayo, o personas unidas por relaciones de parentesco, en línea directa o colateral, por consanguinidad o afinidad, o por la relación que resulte de la constitución de aquélla, hasta el tercer grado, participen, directa o indirectamente en, al menos, el 25 por 100 del capital social o de los fondos propios. (...) En los supuestos en que la vinculación se defina en función de la relación socios o partícipes-entidad, la participación deberá ser igual o superior al 5% o al 1% si se trata de valores admitidos a negociación en un mercado regulado. La mención a los administradores incluirá a los de derecho y a los de hecho. Existe grupo cuando una entidad ostente o pueda ostentar el control de otra u otras según los criterios establecidos en el artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de su residencia y de la obligación de formular cuentas anuales o consolidadas".*

Por todo ello, para la práctica de la deducción, las contrataciones realizadas por la consultante durante cada período no deben dar lugar a un incremento en su plantilla individual (en términos absolutos y promedio), sino que han de suponer un aumento de estas variables en el conjunto de las sociedades con las

que se encuentre vinculada. De forma que, a este respecto, en un caso como el planteado, de cara a verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos en los artículos 45 de la NFIS y 35 del RIS, arriba transcritos, han de tenerse en cuenta las disminuciones de plantilla experimentadas por las sociedades vinculadas con la compareciente (disminuciones éstas que, según los datos aportados, se deben a extinciones de contratos).

El requisito por el que se pregunta, de análisis de la situación conjunta de todas las entidades vinculadas, se encontraba igualmente previsto en las redacciones del artículo 45 de la NFIS vigentes en ejercicios anteriores.

Normativa Arts. 16.3 y 45 de la Norma Foral 3/1996, de 26 de junio.
 Art. 35 del Decreto Foral 81/1997, de 10 de junio.