

ROBERTO ALONSO ALONSO

Inspector de Finanzas del Estado

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Creación de empleo en signos, índices o módulos.
- III. Reducción del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos.
- IV. Deducción en la cuota por creación de empleo.
 1. Ámbito temporal de aplicación de la deducción.

2. Contenido de la deducción.
 - 2.1. Requisitos de contratación.
 - 2.2. Cuantía de la deducción.
 - 2.3. Aplicabilidad de la deducción.
 3. Pérdida de la deducción por incumplimiento e incompatibilidad con otros beneficios fiscales.
- V. Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la transmisión de empresas familiares y de la vivienda habitual.
1. Adquisición por herencia de empresas familiares.
 - 1.1. Adquisición por herencia de empresas individuales.
 - 1.2. Adquisición por herencia de determinadas participaciones en entidades.
 2. Adquisición por herencia de la vivienda habitual del causante.

I. INTRODUCCIÓN

En el CAPÍTULO I del TÍTULO I del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica, bajo el enunciado **medidas sobre fomento del empleo y beneficios fiscales en la sucesión de empresas familiares y vivienda habitual**, se regulan las siguientes cuestiones cuyo análisis abordamos a continuación:

1. Creación de empleo en signos, índices o módulos (art. 1).
2. Reducción del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos (art. 2).
3. Dedución en la cuota por creación de empleo (art. 3).
4. Reducciones en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la transmisión de la empresa familiar y de la vivienda habitual (art. 4).

II. CREACIÓN DE EMPLEO EN SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS

La modalidad de signos, índices o módulos del régimen de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas constituye un método para la determinación del rendimiento neto por el citado impuesto que resulta de aplicación, salvo renuncia, a una amplia y variada gama de actividades empresariales que se delimitan año a año por Orden Ministerial.

Se trata de pequeñas empresas individuales, o titularizadas por entidades en régimen de atribución de rentas, a las que se exime de ciertas obligaciones fiscales de índole formal y registral a cambio de que sus rendimientos netos sean determinados de una forma puramente objetiva, consistente básicamente en multiplicar la cuantía de ciertos elementos empleados en la actividad (personal empleado, potencia instalada, consumo de energía eléctrica, superficie del local, etc.) por unos importes preestablecidos también por Orden Ministerial.

Uno de los elementos definidos, de aplicación para todas las actividades susceptibles de la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva, es el módulo «personal asalariado», de tal manera que cuanto mayor sea el número de personas empleadas en la actividad, mayor será el rendimiento neto estimado. Esto, considera el Gobierno, puede constituir un elemento desincentivador de la contratación laboral.

Para eliminar este efecto pernicioso, desde el punto de vista del fomento del empleo en el ámbito de las pequeñas empresas, el artículo 1 del Real Decreto-Ley 7/1996 establece que no se computarán como personas asalariadas, en el ejercicio 1996, los trabajadores contratados a partir de la entrada en vigor de dicha norma con arreglo a las siguientes condiciones y requisitos:

1. Que se trate de contratos por tiempo indefinido celebrados a partir del 9 de junio de 1996 (fecha de entrada en vigor del R.D.-L.), cualquiera que sea su tipología, incluso a tiempo parcial.
2. Que los nuevos trabajadores contratados continúen en plantilla a 31 de diciembre de 1996, o a la fecha de cese en el ejercicio de la actividad, si ésta fuere anterior.
3. Que el número total de personas asalariadas existentes a 31 de diciembre de 1996, o a la fecha de cese en el ejercicio de la actividad, de haberse producido ésta con anterioridad, sea superior al de las existentes a 8 de junio de 1996 (fecha anterior a la entrada en vigor del R.D.-L.), teniendo en cuenta que a efectos de este requisito:
 - Se computan todas las personas asalariadas, cualquiera que sea la fórmula contractual que medie (con contrato indefinido o temporal, a tiempo parcial o jornada completa, etc.).
 - Se computan todas las personas contratadas laboralmente por el sujeto pasivo para el desarrollo de las distintas actividades por él ejercidas, tanto empresariales como profesionales e independientemente del régimen de determinación del rendimiento neto aplicable a cada una de ellas.

Se trata, con este último requisito, de evitar que dejen de computarse personas asalariadas en la determinación del rendimiento neto por signos, índices o módulos de la estimación objetiva, mediante el mecanismo del cambio «interesado» de afectación de aquéllas de una actividad en módulos a otra en la misma modalidad de determinación del rendimiento neto (el cambio de una actividad en coeficientes o estimación directa a módulos no tendría «interés fiscal» pues el no cómputo en ésta de la persona asalariada se compensaría, negativamente para el sujeto pasivo, con el no cómputo en aquélla de los gastos de personal correspondientes), o mediante la mera «conversión» de contratos temporales en indefinidos dentro de una actividad en módulos.

Si bien, esto último no se evita claramente, pues sólo se exige que el número de trabajadores contratados laboralmente, en términos absolutos y no de promedio, sea mayor. Podría, por ejemplo, contratarse un nuevo trabajador por tiempo indefinido y, simultáneamente, «transformar» el contrato temporal de otro trabajador ya en plantilla en indefinido con lo que, con la literalidad de la norma, ambos trabajadores dejarían de computarse para la estimación del rendimiento neto a partir de dicho momento (el número de personas asalariadas sería mayor), por más que sólo en el primer caso exista creación de empleo (en el segundo sólo podría hablarse de mejora en la precariedad del empleo).

Puede, también, contratarse temporalmente un trabajador para una actividad en coeficientes o estimación directa y, simultáneamente, «transformar» el contrato de un trabajador de una actividad en módulos de temporal en indefinido, con lo que éste dejaría de computarse como persona asalariada a partir de dicha fecha, burlándose, en alguna medida, lo que parece pretender la norma. En fin, no puede decirse que ésta esté técnicamente bien concebida.

Otras consideraciones de interés que pueden hacerse en torno a esta medida serían las siguientes:

En primer lugar, hemos de tener en cuenta que, tratándose de sociedades civiles y demás entidades en régimen de atribución de rentas, «la aplicación del método de estimación objetiva se efectuará con independencia de las circunstancias que concurren individualmente en los socios, herederos, comuneros o partícipes» (art. 23.tres del Reglamento del IRPF, aprobado por R.D. 1841/1991, de 30 de diciembre), con lo que el no cómputo del nuevo personal asalariado contratado por tiempo indefinido debe establecerse aisladamente para la entidad en régimen de atribución de rentas, independientemente de las circunstancias que concurren en sus socios, herederos, comuneros o partícipes respecto a las actividades por éstos ejercidas a título personal y a los empleados para ellas contratados.

En segundo lugar conviene tener presente que la medida sólo afecta al ejercicio 1996, sin que sus efectos se extiendan a toda la duración del nuevo contrato indefinido. A partir de 1997 el trabajador en cuestión, contratado indefinidamente, sí computará como personal asalariado para la estimación del rendimiento neto. Y ello independientemente de que, para ejercicios futuros, se prorrogara la norma objeto de análisis o se estableciera una medida de corte similar, pues ésta sólo afectaría a los nuevos contratos por tiempo indefinido formalizados durante su período de vigencia y para los ejercicios que en ella se determinen.

En tercer y último lugar señalar que la medida de no computar los nuevos trabajadores contratados por tiempo indefinido en las condiciones antedichas se establece a los solos efectos de determinar el rendimiento neto anual de la actividad, no a efectos de:

- Cuantificar los pagos fraccionados, salvo que la nueva contratación coincida con el inicio de la actividad, pues para la cuantificación de éstos se computan los trabajadores en plantilla a 1 de enero o a la fecha de inicio de la actividad, si es posterior a tal día.
- Establecer la procedencia o no de la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva en función de las personas empleadas en la actividad.

En todo caso, hemos de tener en cuenta que el no cómputo como personal asalariado para la determinación del rendimiento neto en la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva de los nuevos empleados contratados indefinidamente en las condiciones señaladas, lo será tanto a efectos de determinar el número de unidades del módulo «personal asalariado» (calculado en términos de promedio) como a efectos de determinar el incremento experimentado por el módulo «personal asalariado» durante 1996 respecto al correspondiente a 1995 (a efectos de aplicar el coeficiente reductor del 0'60 al citado incremento).

1**Ejemplo:**

El Sr. X resulta titular de dos actividades empresariales: un restaurante de dos tenedores acogido a la modalidad de signos, índices o módulos de la estimación objetiva y una fábrica de conservas en régimen de estimación directa. El personal contratado laboralmente para la actividad de restaurante de dos tenedores ha experimentado las siguientes modificaciones durante 1995 y 1996:

- A lo largo de 1995 el personal empleado ha permanecido invariable, tal como sigue:
 - Un cocinero mayor de 19 años, con contrato de trabajo indefinido.
 - Tres camareros, mayores de 19 años, con contrato de trabajo indefinido.
- El 1 de abril de 1996 se ha contratado (contrato de aprendizaje de seis meses de duración) un pinche de cocina de 20 años de edad. Al término de dicho contrato, 1 de octubre de 1996, el citado trabajador ha sido contratado de nuevo por tiempo indefinido y a jornada completa.
- El 1 de julio de 1996 fueron contratados dos nuevos camareros:
 - Uno, con 18 años recién cumplidos, contratado a media jornada por tiempo indefinido.
 - Otro, también con 18 años recién cumplidos, con el que se ha firmado un contrato de aprendizaje de 12 meses de duración.

.../...

.../...

Cuantificar el módulo «personal asalariado» a efectos de determinar el rendimiento neto por signos, índices o módulos obtenido en el restaurante de dos tenedores suponiendo, alternativamente, respecto del personal empleado laboralmente en la fábrica de conservas, cifrado en diez personas a 31 de diciembre de 1995:

A) Que no ha experimentado variación alguna a lo largo de 1996.

B) Que se ha visto reducido en dos personas:

- Una despedida el 31 de mayo de 1996.
- Otra jubilada el 20 de octubre de 1996.

C) Que se ha visto reducido en dos personas, ambas despedidas o jubiladas en el segundo semestre de 1996.

Solución:

A) Como el número de personas empleadas laboralmente en las dos actividades a 31 de diciembre de 1996 [(4 + 3) + 10 = 17] es mayor que el existente a 8 de junio [(4 + 1) + 10 = 15], tendremos:

Unidades del módulo «personal asalariado» para 1996	4'60
Provenientes de 1995	4'00
Contrato aprendizaje pinche (0'5 x 0'6)	0'30
Contrato indefinido a jornada completa pinche	—
Camarero con contrato indefinido a media jornada	—
Camarero con contrato aprendizaje (0'5 x 0'6)	0'30
Unidades del módulo «personal asalariado» para 1995	4'00
INCREMENTO UNIDADES MÓDULO «PERSONAL ASALARIADO»	0'60
RESTO UNIDADES DEL MÓDULO «PERSONAL ASALARIADO»	4'00
Aplicación coeficiente reductor sobre incremento de plantilla (0'60 x 0'6) ..	0'36
Aplicación coeficientes reductores por tramos sobre resto	3'40
Hasta 1'00 empleados (1 x 0'90)	0'90
Entre 1'01 y 3'00 empleados (2 x 0'85)	1'70
Entre 3'01 y 5'00 empleados (1 x 0'80)	0'80
PERSONAL ASALARIADO (0'36 + 3'40)	<u>3'76</u>

.../...

.../...

B) Como el número de personas contratadas laboralmente para el conjunto de las dos actividades a 31 de diciembre de 1996 $[(4 + 3) + (10 - 2) = 15]$ es, también, mayor que el existente a 8 de junio $[(4 + 1) + (10 - 1) = 14]$, llegaríamos según la literalidad de la norma, a la misma solución que en el caso anterior.

C) En este caso, el número de personas contratadas laboralmente para el conjunto de las dos actividades a 31 de diciembre de 1996 $[(4 + 3) + (10 - 2) = 15]$ no es superior que el existente a 8 de junio $[(4 + 1) + 10 = 15]$, por lo tanto:

Unidades del módulo «personal asalariado» para 1996	5'00
Provenientes de 1995	4'00
Contrato aprendizaje pinche (0'5 x 0'6)	0'30
Contrato indefinido a jornada completa pinche	0'25
Camarero con contrato indefinido a media jornada (0'5 x 0'5 x 0'6) .	0'15
Camarero con contrato aprendizaje (0'5 x 0'6)	0'30
Unidades del módulo «personal asalariado» para 1995	4'00
INCREMENTO UNIDADES MÓDULO «PERSONAL ASALARIADO»	1'00
RESTO UNIDADES DEL MÓDULO «PERSONAL ASALARIADO»	4'00
Aplicación coeficiente reductor sobre incremento de plantilla (1 x 0'6)	0'60
Aplicación coeficientes reductores por tramos sobre resto	3'40
Hasta 1'00 empleados (1 x 0'90)	0'90
Entre 1'01 y 3'00 empleados (2 x 0'85)	1'70
Entre 3'01 y 5'00 empleados (1 x 0'80)	0'80
PERSONAL ASALARIADO (0'60 + 3'40)	<u>4'00</u>

III. REDUCCIÓN DEL RENDIMIENTO NETO EN ESTIMACIÓN OBJETIVA POR SIGNOS, ÍNDICES O MÓDULOS

El «rendimiento neto por módulos», resultante de aplicar exclusivamente las normas que regulan la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva (antes, por lo tanto, de integrar en el mismo el saldo neto de los incrementos, no exentos por reinversión, y las disminuciones de patrimonio derivados de los bienes inmuebles, buques y activos fijos inmateriales afectos a la actividad y, en su caso, las prestaciones por incapacidad laboral transitoria), puede ser objeto para 1996 de las siguientes reducciones legales, todas ellas compatibles y acumulativas entre sí:

- Una reducción de general aplicación que el artículo 20 del Real Decreto-Ley 12/1995, de 28 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera, cifró inicialmente en el 8 por 100.
- Una reducción del 20 por 100 para las actividades cuyo ejercicio se hubiera iniciado entre el 3 de marzo de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, en las condiciones establecidas en el artículo 13 del Real Decreto-Ley 3/1993, de 27 de febrero, de medidas urgentes sobre materias presupuestarias, tributarias, financieras y de empleo.
- Una reducción especial del 25 por 100 para «jóvenes agricultores», en las condiciones establecidas en el artículo 20.5 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias.

Reducciones en el «rendimiento neto por módulos» que podrán tenerse en cuenta, lógicamente, a efectos de cuantificar los pagos fraccionados correspondientes.

Pues bien, el artículo 2 del Real Decreto-Ley 7/1996 eleva la reducción general establecida por el artículo 20 del Real Decreto-Ley 12/1995, del 8 al 15 por 100, con los mismos efectos y compatibilidades anteriormente señalados.

La disposición derogatoria primera del Real Decreto-Ley 7/1996, deroga el citado artículo 20 del Real Decreto-Ley 12/1995, con lo que el coeficiente reductor del 8 por 100 únicamente habrá tenido virtualidad a efectos del pago fraccionado correspondiente al primer trimestre de 1996, con carácter general, y para la determinación del rendimiento neto en aquellos sujetos pasivos que hubieran concluido período impositivo con anterioridad al 9 de junio de 1996 (fecha de entrada en vigor del R.D.-L. 7/1996). El coeficiente reductor del 15 por 100 operará en los demás supuestos: pagos fraccionados correspondientes al segundo, tercer y cuarto trimestre y determinación del rendimiento neto de la actividad para los sujetos pasivos que concluyan período impositivo entre el 9 de junio y el 31 de diciembre de 1996, caso general.

IV. DEDUCCIÓN EN LA CUOTA POR CREACIÓN DE EMPLEO

La Ley 43/1995, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, suprimió, con carácter estable y permanente, la deducción por creación de empleo. En realidad, la Ley 43/1995 se remite a la Ley de Presupuestos Generales del Estado correspondiente para el establecimiento de «los incentivos fiscales pertinentes en relación a este impuesto, cuando así fuere conveniente para la ejecución de la política económica» (disp. final novena, apartado 2, de la Ley 43/1995).

En este contexto, como una medida coyuntural de política económica para incentivar la creación de empleo estable y cualificado, debe entenderse la deducción en la cuota por creación de empleo que se restablece por el artículo 3 del Real Decreto-Ley 7/1996, de aplicación tanto a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades como en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas respecto de las actividades empresariales o profesionales en régimen de estimación directa.

1. Ámbito temporal de aplicación de la deducción.

La deducción por creación de empleo que ahora analizamos va a operar solo y exclusivamente, salvo que la norma se prorrogue o se sustituya por otra de contenido similar, en el primer período impositivo que concluya a partir del 9 de junio de 1996 (fecha de entrada en vigor del R.D.-L. 7/1996). Es indiferente cuál sea la fecha de inicio del período impositivo de aplicación de la deducción, antes o después del 1 de enero de 1996 (fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995). Por tanto, la norma:

- Discrimina en contra de los sujetos pasivos que hayan cerrado período impositivo en días posteriores próximos al 9 de junio de 1996.
- Por contra favorece a aquellos sujetos pasivos que hayan iniciado período impositivo en días anteriores próximos al 9 de junio de 1996.

2. Contenido de la deducción.

2.1. Requisitos de contratación.

Para que los trabajadores contratados computen a efectos de la deducción han de concurrir los siguientes requisitos:

- El contrato laboral ha de haberse celebrado entre el 9 de junio de 1996 y el último día del primer período impositivo que concluya después de dicha fecha.
- El contrato laboral ha de tener carácter indefinido (el trabajador ha de ser contratado por tiempo indefinido). No se exige expresamente que se formalice a jornada completa, por lo que puede serlo a tiempo parcial.
- Los trabajadores contratados han de tener los 45 años cumplidos a la fecha de celebración del contrato o tener la condición de minusválidos, contratados de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social de Minusválidos.

2.2. Cuantía de la deducción.

La deducción se fija en 1.000.000 de pesetas por cada trabajador contratado de acuerdo con las condiciones anteriores, con el límite del incremento promedio de plantilla (hombres/año) habido en el período impositivo de aplicación de la deducción (1996, con carácter general) con relación al período impositivo inmediato anterior (1995, con carácter general). A efectos de determinar los promedios de plantilla:

- Computarán todos los trabajadores empleados, cualquiera que fuere su forma de contratación (temporal o por tiempo indefinido, a tiempo parcial o a jornada completa, etc.).
- Los trabajadores contratados a tiempo parcial se proporcionarán adecuadamente.

Además, se establecen dos límites adicionales que hacen referencia al mantenimiento del incremento promedio de plantilla, por un lado, y a la permanencia en plantilla de los nuevos trabajadores contratados que habilitan la deducción, por otro. Así:

- El incremento promedio de plantilla deberá mantenerse (en términos relativos, entendemos), como mínimo, durante dos años naturales contados desde el inicio (¿o desde la finalización?) del período impositivo de aplicación de la deducción.
- Los nuevos trabajadores contratados que habilitan la deducción han de permanecer en la empresa un mínimo de dos años, salvo que se sustituyan por otros contratados en las condiciones antedichas, que no darán derecho a una nueva deducción.

Por la forma de cuantificar la deducción ésta puede verse perjudicada cuando las nuevas contrataciones, realizadas en las condiciones exigidas, se vean contrarrestadas por la destrucción de empleo habida en fechas anteriores al 9 de junio de 1996 y, viceversa, puede verse favorecida si en tales fechas anteriores ha habido creación de empleo, bajo cualquier fórmula contractual.

2.3. Aplicabilidad de la deducción.

La deducción se aplicará sobre la cuota íntegra correspondiente, sin que la norma establezca ninguna precisión en cuanto a las siguientes cuestiones:

- Orden liquidatorio, en relación con las demás deducciones y bonificaciones establecidas por la normativa vigente.

- Límite de aplicación sobre la cuota íntegra.
- Posibilidad de trasladar a períodos impositivos futuros la deducción inaplicada por insuficiencia de cuota íntegra.

Ante el silencio de la norma entendemos que la nueva deducción por creación de empleo:

- Opera sobre la cuota íntegra sin límite alguno, pudiendo absorber su total importe.
- El exceso inaplicado, en el período impositivo en el que resulta operativa la deducción, por insuficiencia de cuota íntegra, se pierde definitivamente no pudiendo trasladarse hacia los períodos impositivos siguientes.
- Concretamente, respecto al orden liquidatorio, la nueva deducción por creación de empleo puede aplicarse antes de las deducciones por doble imposición y del resto de incentivos a la inversión que sí resultan trasladables a períodos impositivos futuros.

2

Ejemplo:

La S.A. X, de período impositivo coincidente con el año natural, presenta los siguientes datos por lo que a su personal empleado se refiere:

- Para 1995:
 - Personal empleado a 1 de enero: 30 trabajadores.
 - El día 1 de abril se han contratado temporalmente por un año y a jornada completa cinco nuevos empleados.
 - El día 1 de octubre se han contratado temporalmente por dos años y a jornada completa otros cinco nuevos empleados.
- Para 1996:
 - El 31 de marzo concluyen contrato los cinco trabajadores contratados temporalmente el 1 de abril del año anterior.
 - El 1 de octubre se contratan tres nuevos trabajadores mayores de 45 años, con contrato indefinido y a jornada completa.

Determinar la deducción por creación de empleo que resulta de aplicación en 1996.

.../...

.../...

Solución:

Número de trabajadores contratados que habilitan la deducción ... 3

Límite por incremento promedio de plantilla en 1996 respecto a 1995:

Plantilla promedio en 1996 $(40 \times 12 - 5 \times 9 + 3 \times 3)/12$ 37

Plantilla promedio en 1995 $(30 \times 12 + 5 \times 9 + 5 \times 3)/12$ 35

LÍMITE PARA LA DEDUCCIÓN 2

CUANTÍA DE LA DEDUCCIÓN $(2 \times 1.000.000)$ 2.000.000

La S.A. X podrá practicarse la deducción cuantificada en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1996 sin límite de cuota.

3. Pérdida de la deducción por incumplimiento e incompatibilidad con otros beneficios fiscales.

Los motivos de incumplimiento que implican la pérdida de la deducción disfrutada pueden ser dos:

- Falta de mantenimiento del incremento promedio de plantilla, que habilitó la deducción, durante un mínimo de dos años. Incumplimiento que puede ser absoluto o relativo.
- Falta de permanencia en la plantilla de la empresa de los nuevos trabajadores contratados que habilitaron la deducción, o de aquellos que contratados en las condiciones exigidas los sustituyan, durante un mínimo de dos años, incumplimiento que será, de producirse, absoluto.

Pues bien, tales incumplimientos motivarán el reintegro al Tesoro Público, en la declaración-liquidación correspondiente al período impositivo del incumplimiento, de las deducciones que devienen indebidas con abono de los intereses de demora correspondientes, si bien, a este respecto nada dice la norma.

3

Ejemplo:

Supongamos el ejemplo anterior en el que la plantilla de la S.A. X experimenta como únicas variaciones a lo largo de 1997 y 1998 las que se derivan de la finalización de los contratos temporales suscritos con sus empleados.

Determinar la cuantía de la deducción por creación de empleo a reintegrar al Tesoro Público. ¿Y si suponemos, además, que dos de los tres trabajadores mayores de 45 años contratados por tiempo indefinido el 1 de octubre de 1996 resultan despedidos el 1 de septiembre de 1998?

Solución:

El incremento promedio de plantilla experimentado en 1996 respecto al promedio determinado para 1995, que limita el importe de la deducción, ha de mantenerse durante un mínimo de dos años, esto es, durante 1996 y 1997, entendemos.

Plantilla promedio en 1996	37
Plantilla promedio en 1997 $(38 \times 12 - 5 \times 3)/12$	36'75

Luego el incremento promedio de plantilla no se ha mantenido en términos absolutos, pero sí en términos relativos, por lo que el importe de la deducción a reintegrar al Tesoro Público (¿con abono de los intereses de demora correspondientes?) por la S.A. X en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1997 será:

$$(37 - 36'75) \times 1.000.000 = 250.000$$

Si suponemos, además, que antes del 30 de septiembre de 1998 la S.A. X despide a dos de los tres empleados mayores de 45 años contratados por tiempo indefinido el 1 de octubre de 1996 (esto es, sin haber permanecido en la empresa el mínimo de dos años exigidos), sin que sean sustituidos por nuevos trabajadores contratados en las mismas condiciones, el importe de la deducción a reintegrar al Tesoro Público en su declaración por el Impuesto sobre Sociedades correspondiente a 1998 será:

Número de trabajadores contratados definitivamente computables	1
Límite por incremento promedio de plantilla mantenido	1'75
Cuantía de la deducción aplicada $(2.000.000 - 250.000)$	1.750.000
Cuantía de la deducción procedente $(1.000.000 \times 1)$	1.000.000
Cuantía de la deducción a reintegrar	750.000

Por otro lado, la deducción por creación de empleo resulta incompatible, respecto de los nuevos trabajadores contratados que la habilitan, con los supuestos de libertad de amortización para las inversiones creadoras o generadoras de empleo establecidos en:

- El Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio.
- El Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero.
- El artículo 123 de la Ley 43/1995.

Tales trabajadores, o bien se computan a efectos de la deducción en cuota, o a efectos de la libertad de amortización, a elección del sujeto pasivo.

No se establece, por contra, incompatibilidad alguna con el beneficio fiscal establecido en el artículo 1 del Real Decreto-Ley 7/1996 para la creación de empleo en actividades que tributen en signos, índices o módulos, al que antes nos hemos referido. Y, sin embargo, puede haber supuestos de concurrencia, aun cuando la deducción en cuota sólo opere en el régimen de estimación directa.

En efecto, si un mismo sujeto pasivo realiza una actividad en signos, índices o módulos, para la que convierte en definitivo un contrato temporal de un trabajador ya en plantilla cumpliendo con los requisitos del artículo 1 del Real Decreto-Ley 7/1996, y simultáneamente realiza otra actividad en estimación directa, para la que contrata un nuevo trabajador en las condiciones del artículo 3 del citado Real Decreto-Ley, además de deducirse en ésta por creación de empleo, con la literalidad de ambos preceptos (que no con el espíritu, entendemos) podrá dejar de computar aquél como «personal asalariado» para la estimación del rendimiento neto por signos, índices o módulos.

V. REDUCCIONES EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES EN LA TRANSMISIÓN DE EMPRESAS FAMILIARES Y DE LA VIVIENDA HABITUAL

Con la pretensión de aliviar la carga fiscal inherente a la adquisición *mortis causa* de empresas familiares y de la vivienda habitual, cuando aquélla tenga lugar por personas allegadas al causante, el artículo 4 del Real Decreto-Ley 7/1996 añade un nuevo apartado 5 al artículo 20 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, que viene a ampliar la gama de reducciones a practicar en la base imponible del impuesto para determinar la base liquidable del mismo.

Dos precisiones antes de analizar el contenido de tales nuevas reducciones en base imponible:

- La primera es que las mismas sólo se practicarán en los supuestos de adquisición *mortis causa*, no resultando de aplicación a las donaciones.
- La segunda es que las citadas reducciones en base imponible resultan compatibles y acumulativas con las restantes contenidas en los apartados precedentes del citado artículo 20 de la Ley 29/1987.

1. Adquisición por herencia de empresas familiares.

1.1. Adquisición por herencia de empresas individuales.

La primera de las nuevas reducciones en base imponible que se establecen hace referencia a la adquisición *mortis causa* de empresas familiares de naturaleza individual y se articula como sigue:

a) La adquisición *mortis causa* ha de realizarse por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante (tanto por consanguinidad como por afinidad).

b) La cuantía de la reducción se cifra en el 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente al valor de la o las empresas individuales adquiridas *mortis causa*, sin que opere ningún límite absoluto.

c) El adquirente ha de mantener durante los 10 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante, salvo que, a su vez, aquél falleciese dentro de tal plazo, la o las empresas adquiridas, o partes de las mismas, que han habilitado la reducción, sin que, al parecer, sea necesario que las mismas permanezcan en funcionamiento.

El incumplimiento del requisito de permanencia motivará el pago del impuesto dejado de ingresar por la reducción en base imponible practicada, con abono de los intereses de demora correspondientes. La verificación de esta exigencia ha de entrañar importantes dificultades de control, toda vez que el plazo de prescripción del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es de cinco años, si bien contados desde la finalización del plazo de declaración (seis meses con carácter general), mientras que el período de permanencia que se exige para consolidar el derecho a la reducción es de 10 años, en este caso contados desde la fecha de devengo del impuesto, que no es otra que la del fallecimiento del causante.

Dos cuestiones se nos plantean en la aplicación de este primer nuevo supuesto de reducción en base imponible introducido por el artículo 4 del Real Decreto-Ley 7/1996.

La primera hace referencia a la posibilidad de extender el mismo a las adquisiciones *mortis causa* en las condiciones antedichas de bienes y derechos afectos a una actividad profesional ejercida por el causante. Entendemos que tal supuesto no responde a la filosofía de los contemplados en el nuevo apartado 5 del artículo 20 de la Ley 29/1987, por lo que, hablando la norma de «empresas individuales», la adquisición por herencia de bienes y derechos afectos a una actividad profesional no podrán beneficiarse de esta reducción en base imponible (al igual que tampoco les alcanza la exención prevista en el apartado octavo del art. 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio).

La segunda se refiere a la posibilidad de aplicar la reducción a las adquisiciones *mortis causa* de empresas que, aun revistiendo forma asociativa, no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, tributando en régimen de atribución de rentas (arts. 10 de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF y 6 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del IS). En este caso, pese a la literalidad de la norma, la coherencia del sistema tributario y la complementariedad con el siguiente supuesto de reducción en base imponible, que también se establece *ex novo*, nos lleva a admitir tal posibilidad.

Se nos plantea, por fin, la duda de si la procedencia de este primer supuesto de reducción en base imponible está supeditada a la concurrencia de los requisitos que habilitarían la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio del causante prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, tal y como ocurre respecto de la adquisición *mortis causa* de participaciones en entidades, a la que nos referimos a continuación. La respuesta ha de ser negativa al utilizar el legislador una conjunción disyuntiva en la enunciación de ambos supuestos de reducción en base imponible (...«de una empresa individual "o" de participaciones en entidades a las que sea de aplicación la exención» ...), amén de especificarse que los requisitos a cumplir son los previstos en el «punto 2» del apartado 8.º del artículo 4 de la Ley 19/1991; «punto 2» que regula exclusivamente las condiciones que han de concurrir para la exención de participaciones en entidades (las referentes a empresas individuales se enuncian en el «punto 1» del mismo artículo y apartado).

De interpretarse lo contrario, esto es, de haberse exigido la necesaria concurrencia de los citados requisitos, los supuestos de aplicación de la reducción disminuirían considerablemente, pues, siendo tales requisitos (art. 3 del R.D. 2481/1994):

- Que la actividad empresarial se hubiera ejercido de forma habitual, personal y directa por el causante;
- Que dicha actividad empresarial hubiera constituido la principal fuente de renta del causante (cuando el 50%, al menos, de su base imponible estuviera constituida por rendimientos procedentes de tal actividad);

la reducción no podría extenderse a la adquisición *mortis causa* de aquellos bienes y derechos afectos a una actividad empresarial cuya titularidad patrimonial correspondiera a un cónyuge que no hubiera ejercido efectivamente aquélla. Éste sería el caso, frecuente, de los negocios familiares en los que a uno solo de los cónyuges le es atribuible la condición de empresario, con lo que, tratándose de bienes y derechos de naturaleza ganancial afectos a una actividad empresarial, sólo la mitad del valor de los mismos, propiedad del cónyuge titular de la actividad, se vería beneficiado por el supuesto de reducción.

1.2. Adquisición por herencia de determinadas participaciones en entidades.

El segundo de los nuevos supuestos de reducción en base imponible que se establecen hace referencia a la adquisición *mortis causa* de empresas familiares con forma societaria a través de la herencia de determinadas «participaciones en entidades» y se regula en los siguientes términos:

a) La adquisición *mortis causa* ha de tener lugar por el cónyuge, descendientes o adoptados del causante (tanto por consanguinidad como por afinidad).

b) Las participaciones adquiridas han de reunir los requisitos necesarios para que el causante hubiera podido disfrutar, respecto de las mismas, de la exención prevista en el apartado octavo del artículo 4 de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio.

Según este precepto, reglamentado por el Real Decreto 2481/1994, de 23 de diciembre, por el que se determinan los requisitos y condiciones de las actividades empresariales y participaciones en entidades para la aplicación de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio, los requisitos que han de reunir las «participaciones en entidades» para acceder a la reducción, que deben concurrir a la fecha de fallecimiento del causante (fecha de devengo del Impuesto sobre Sucesiones), son los siguientes:

1. REQUISITOS QUE SE REFIEREN A LA ENTIDAD PARTICIPADA.

1.º Que la entidad realice de manera efectiva una actividad empresarial y no tenga como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario o inmobiliario.

A estos efectos, precisa el artículo 5 del Real Decreto 2481/1994, «se entenderá por actividad principal la que proporcione mayor renta a la entidad», aun cuando no represente el 50 por 100 de la renta total de la misma.

Por otra parte, el citado artículo 5 del Real Decreto 2481/1994 considera que sí ejercen una actividad empresarial y no una actividad de gestión de un patrimonio mobiliario las entidades *holding*, cuando concurran las siguientes circunstancias:

- Que la entidad *holding* disponga directamente, al menos, del 50 por 100 de los derechos de voto en las entidades participadas.
- Que la entidad *holding* dirija y gestione el conjunto de las actividades empresariales de las entidades participadas, contando para ello con una organización de medios personales y materiales.
- Que las entidades participadas no tengan como actividad principal la gestión de un patrimonio mobiliario (ninguna de ellas).

2.º Que no concurran los supuestos establecidos en el artículo 52 de la Ley 18/1991 (art. 75 de la Ley 43/1995).

Se excluyen de la reducción las participaciones de entidades susceptibles del régimen de transparencia fiscal, ya sean de mera tenencia de bienes, de cartera, de profesionales u obtengan la mayoría de ingresos de actividades artísticas o deportivas.

3.º Debe tratarse de entidades cuyos valores no se negocien en mercados organizados, es decir, de aquellos a los que se refiere el artículo 16.uno de la Ley 19/1991 (art. 4.1 del R.D. 2481/1994).

2. REQUISITOS QUE SE REFIEREN AL CAUSANTE TITULAR DE LAS PARTICIPACIONES.

El causante titular de las participaciones hubo de estar involucrado en las sociedades participadas, tanto desde un punto de vista patrimonial como de su gestión, no pudiendo acogerse a la reducción la adquisición *mortis causa* de meras inversiones financieras. En este sentido se exigen los siguientes requisitos:

1.º Que la participación del causante en el capital de la entidad fuera, a la fecha de su fallecimiento, superior al 15 por 100.

Es el propio causante quien, de acuerdo con las reglas sobre la titularidad patrimonial contenidas en el artículo 7 de la Ley 19/1991 y con independencia de las participaciones detentadas por su cónyuge y demás miembros de la unidad familiar, debe poseer un porcentaje de participación superior al 15 por 100 sobre el capital o patrimonio social.

Además, debe tratarse de participaciones directas en el capital de la entidad, no computándose para alcanzar tal porcentaje mínimo las participaciones indirectas o integradas bajo ambiguos conceptos, tipo «grupos familiares de empresas».

La razón es clara, lo que se busca es beneficiar la transmisión *mortis causa* de aquellas pequeñas y medianas empresas con forma societaria donde hubiera existido un compromiso personal del dueño con su gestión y con una aportación decisiva en el capital por parte del mismo.

2.º Que el causante hubiera ejercido efectivamente funciones de dirección en el seno de la entidad.

A estos efectos, considera el artículo 5.1 d) funciones de dirección los cargos de: presidente, director general, gerente, administrador, directores de departamento, consejeros y miembros del consejo de administración u órgano de administración equivalente.

3.º Que, por las funciones de dirección ejercidas en la entidad, el causante hubiera percibido una remuneración que represente más del 50 por 100 de la totalidad de sus rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal.

Si un mismo causante hubiera participado directa y simultáneamente en varias entidades y cada una de tales participaciones hubiera reunido los requisitos señalados en los apartados anteriores, el cumplimiento de este último requisito debe realizarse de forma separada para cada una de las entidades participadas. En tal caso, para el cálculo del porcentaje que representa la remuneración por las funciones de dirección ejercidas en cada una de las entidades participadas respecto de la totalidad de los rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal, no se computarán entre estos últimos los derivados de las funciones de dirección en las otras entidades.

c) La cuantía de la reducción se cifra en el 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente al valor de la participación adquirida *mortis causa*.

d) El adquirente ha de mantener durante los 10 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante, salvo fallecimiento, a su vez, de aquél dentro de dicho plazo, la o las participaciones en entidades adquiridas *mortis causa* que han habilitado la reducción. La norma se limita a establecer el requisito de mantenimiento de la participación adquirida, sin exigir que deban seguir cumpliéndose el resto de las condiciones previstas para que la misma pudiera seguir considerándose exenta a efectos del Impuesto sobre el Patrimonio.

También en este caso, el incumplimiento del requisito de permanencia motivará el reintegro al Tesoro Público del impuesto dejado de ingresar por la reducción en base imponible practicada que deviene indebida, con abono de los intereses de demora correspondientes, con las dificultades de control por parte de la Administración antes señaladas.

Entendemos, en cuanto al ámbito de aplicación de la reducción, que la expresión «participaciones en entidades» debe interpretarse en un sentido amplio, abarcando a todo tipo de acciones y participaciones en entidades para que, complementando el supuesto de reducción previsto para la adquisición *mortis causa* de empresas individuales anteriormente analizado, se vea aliviada la carga fiscal inherente a la adquisición por herencia de todo tipo de empresas familiares.

2. Adquisición por herencia de la vivienda habitual del causante.

El tercer y último nuevo supuesto de reducción en base imponible introducido por el artículo 4 del Real Decreto-Ley 7/1996 hace referencia a la adquisición *mortis causa* de la que fue vivienda habitual del causante y se establece con arreglo a los siguientes términos:

a) La adquisición *mortis causa* ha de tener lugar por el cónyuge, ascendientes o descendientes del causante, o por un pariente colateral del mismo (de cualquier grado y tanto por consanguinidad como por afinidad), siempre que, en este último caso:

- Fuera mayor de 65 años a la fecha de fallecimiento del causante.
- Hubiera convivido con el causante durante los dos años anteriores al fallecimiento.

Es de destacar en este supuesto, con relación a los dos anteriores, la falta de mención expresa de los adoptados como adquirentes susceptibles de la reducción. Sin embargo, teniendo en cuenta la equiparación de trato entre hijos naturales y adoptivos que se desprende del Código Civil, existe base para subsumir a los adoptados entre los descendientes con derecho a reducción en base imponible por adquisición *mortis causa* de la vivienda habitual del causante, al igual que en los dos supuestos anteriores. Lo contrario carecería de sentido.

b) La cuantía de la reducción se cifra en el 95 por 100 de la parte de base imponible correspondiente al valor de la vivienda, con el límite absoluto de 20 millones de pesetas por cada sujeto pasivo adquirente.

Aunque de la literalidad de la norma no se desprende claramente, entendemos que cuando la misma establece que la reducción se aplica sobre el «valor» de la vivienda habitual adquirida (o de las empresas familiares), se está refiriendo al «valor neto», esto es, que va a operar sobre el valor real de aquélla menos las cargas y deudas a la misma correspondientes que fueren deducibles a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [art. 9 a) de la Ley 29/1987].

4

Ejemplo:

Sea el Sr. X que fallece dejando como único heredero a su hijo, al que lega como único bien su vivienda habitual que se valora a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en 23.000.000 de pesetas.

Sobre la vivienda pesa una deuda hipotecaria que, a la fecha de fallecimiento del Sr. X, asciende a 5.000.000 de pesetas.

Calcular la reducción en base imponible correspondiente según el artículo 20.5 de la Ley 29/1997.

Solución:

Valor de la vivienda	23.000.000
Deudas deducibles	5.000.000
Valor neto	18.000.000
95% s/valor neto	17.100.000
Límite de la reducción	20.000.000
Importe de la reducción	17.100.000

No sería correcto, entendemos, proceder de la siguiente manera:

Valor de la vivienda	23.000.000
95% s/ valor vivienda	21.850.000
Límite de la reducción	20.000.000
Importe de la reducción	20.000.000

c) El adquirente ha de mantener durante los 10 años siguientes a la fecha de fallecimiento del causante, salvo fallecimiento, a su vez, de aquél dentro de dicho plazo, la vivienda, o parte de la misma, adquirida *mortis causa* que ha habilitado la reducción.

Nuevamente, el incumplimiento del requisito de permanencia conllevará el reintegro al Tesoro Público del impuesto dejado de ingresar por la reducción en base imponible practicada que deviene indebida, con abono de los intereses de demora correspondientes.

A efectos de calificar la vivienda adquirida como habitual del causante, habremos de estar al concepto que de vivienda habitual se establece en el artículo 34 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre.