

ANTONIO MÁRQUEZ MÁRQUEZ

*Inspector de Hacienda
Profesor Universitario*

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Los incentivos fiscales a la creación de empleo.
 - 1. Naturaleza jurídica-tributaria.
 - 2. Evolución histórico-legislativa.
- III. Los artículos 1, 2 y 3 del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio.
 - 1. Las medidas de fomento de empleo.
 - 2. Artículo 2: alcance y dudas.

3. Artículo 1: alcance y dudas.
 4. La deducción en cuota por creación de empleo: alcance subjetivo y temporal; condiciones.
- IV. El contrato de trabajo: el tiempo de la prestación.
1. La estabilidad en el empleo. Debilitación.
 2. Tipos específicos de contratos laborales según duración. Su validez para el beneficio fiscal.
- V. El problema de los contratos fijos o periódicos de carácter discontinuo.
1. Concepto, naturaleza, objeto.
 2. Duración: afecta al trabajo, no al contrato laboral.
- VI. Las transformación, subrogación, sustitución en la relación laboral. Su incidencia en el beneficio fiscal.
1. La transformación creadora de empleo.
 2. La subrogación de trabajadores de otras empresas.
 3. La sustitución de trabajadores sin derecho al beneficio.
 4. La prueba del derecho al beneficio fiscal.
- VII. Conclusiones.

I. INTRODUCCIÓN

El cambio de Gobierno en el sistema político de nuestro país, la situación de la economía reflejo del pensamiento intervencionista anterior y la necesidad de adaptarla a la ideología liberal-conservadora que predomina en Europa, han obligado al nuevo equipo gobernante a «tomar medidas». Se trata de intentar converger en y con Europa mediante una serie de medidas de ajuste económico-social que simultáneamente moderen el gasto e impulsen y liberalicen la actividad económica.

En este marco se sitúa el Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, sobre medidas urgentes de carácter fiscal y de fomento y liberalización de la actividad económica.

En su Exposición de Motivos y en su articulado -arts. 1 y 3- se alude al **fomento del empleo** dentro de uno de los dos grandes grupos de medidas -el otro se refiere a beneficios fiscales concretos- establecidas y reguladas en la disposición; así como a la **deducción en cuota por creación de empleo**, en cuanto técnica fiscal para el logro del fin de fomento pretendido.

La recurrencia por el legislador a esta técnica fiscal para intentar fomentar el empleo es básica, habitual y casi constante en nuestro sistema tributario.

Por ello, no debería producir dudas en su contenido y aplicación a aquellos sujetos pasivos a quienes va dirigida.

Sin embargo, parece ser que, en determinados sectores económicos de producción de servicios, empleadores de mucha mano de obra contratada en diversas modalidades laborales, han surgido dudas racionales de interpretación, originadoras de consultas a la Administración Tributaria.

La razón de las dudas nace del tenor literal de los artículos 1 y 3, y, sobre todo, de este último, del Real Decreto-Ley en relación con las normas precedentes sobre la materia. La comparación entre ambas pone de relieve matices, diferencias semánticas que hacen dudar de su alcance objetivo. Y para evitar actuaciones inspectoras rectificadoras posteriores, los empresarios -algunos- han preguntado, en particular, sobre su extensión a los contratos laborales fijos-discontinuos.

El presente comentario intenta presentar el problema general y emitir opinión científica y profesional sobre el mismo, a título particular, facilitar su comprensión y posible aplicación práctica individual.

II. LOS INCENTIVOS FISCALES A LA CREACIÓN DE EMPLEO

1. Naturaleza jurídica-tributaria.

En nuestro ordenamiento jurídico -especialmente laboral y tributario- se ha venido fomentando la creación de empleo mediante dos medidas diferentes en su ordenación, parecidas en su naturaleza e idénticas en su finalidad: los incentivos o subvenciones en el orden laboral y los beneficios fiscales (deducción en cuota) en el orden tributario.

Si bien el comentario se centra en el beneficio fiscal concreto, no está de más anotar la naturaleza jurídica de los incentivos y de los beneficios fiscales para explicar su ordenación y técnica de aplicación diferente en busca de idéntico fin. Así podremos encontrar el lugar idóneo en el que situar el beneficio fiscal de la deducción en cuota por creación de empleo.

En el orden tributario exclusivo en el que nos movemos, existen los beneficios y los incentivos fiscales como instituciones de fomento de la actividad económico-social.

1.1. La creación de empleo como beneficio tributario; subvenciones y exenciones.

En sentido económico general, el **beneficio fiscal** se define como la concesión de una medida fiscal proteccionista, y abarca figuras tan heterogéneas como **reducciones de impuestos** en base o en tipos, las **subvenciones**, créditos oficiales a tipos de interés reducidos, largos plazos de amortización, capacidad de expropiación forzosa, planes especiales de amortización,...

En el orden tributario, el concepto de incentivo o beneficio fiscal, se ha pretendido explicar didácticamente como un medio fiscal para conseguir el desarrollo económico de un sector determinado, al que puede accederse cuando la Administración califica al sector a desarrollar y el contribuyente cumple los requisitos exigidos por la norma.

Pero un análisis jurídico-tributario riguroso, nos conduce inexorablemente al concepto de beneficios tributarios en sentido estricto, como **medidas** de apoyo o estímulo instrumental a través de un mecanismo **desgravatorio del tributo**.

Un caso típico de este concepto estricto de beneficio tributario son las deducciones por inversiones y **creación de empleo**.

Los beneficios fiscales suelen expresarse a través de las exenciones y subvenciones. La finalidad y efectos económicos incentivadores de ambas hacen posible, en el orden económico, mantener la existencia de cierta identidad o similitud de naturaleza entre ambas, refiriéndose a la exención como subvención por ausencia de gastos. Sin embargo, el elemento finalista -permitir al Estado desplegar políticas incentivadoras- no es suficiente, en el orden jurídico, para incorporarlos en el concepto unitario de beneficios fiscales. La **subvención** es una atribución patrimonial a fondo perdido; se produce en ella un **efectivo desplazamiento patrimonial** del dinero público al particular, que no existe en las **exenciones**; estas últimas se articulan técnicamente en torno a los elementos esenciales del tributo **para lograr su reducción cuantitativa**.

Entre las primeras se sitúan las subvenciones a la creación de empleo reconocidas por las normas laborales; y entre las segundas -exenciones- la deducción en cuota del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con la misma finalidad.

1.2. La relación incentivo-beneficio fiscal.

El incentivo tributario se configura como un *prius* o antecedente lógico del beneficio; es decir, como un estímulo que en relación con una determinada conducta puede provocar el reconocimiento de un determinado beneficio fiscal. Entre incentivo y beneficio se produce una relación causa-efecto.

El incentivo se articula en torno a un comportamiento -conducta o presupuesto de hecho o hecho imponible exento total o parcial- que se desea fomentar (la creación de empleo en las condiciones previstas en la norma) a través de la concesión del beneficio fiscal (deducción de la cuota).

Esta íntima y necesaria relación recíproca los sitúa en el marco genérico de las exenciones como categorías específicas. Así, mientras el **beneficio fiscal** es una exención fundada en principios ajenos a la capacidad contributiva en cuanto que lo único que se pretende con su reconocimiento es otorgar una ventaja económica; los incentivos **tributarios** son exenciones configuradas de tal modo que estimulan o fomentan la realización de determinadas conductas. Éste es el caso de la **deducción por creación de empleo**, que constituye -entre otros- un tipo peculiar de beneficios fiscales.

Los anteriores razonamientos nos llevan a la conclusión de que la **deducción en cuota por creación de empleo** se mueve en las áreas del beneficio e incentivos tributarios en cuanto participa parcialmente de la naturaleza de ambas: es una medida de fomento o incentivadora de una determinada conducta sobre el empleo (incentivo) articulada como técnica desgravatoria del tributo (beneficio).

Esta medida nace, se desarrolla y se agota en el orden tributario, con independencia de las subvenciones que se reconocen en el ordenamiento laboral, al que nos remitimos.

2. Evolución histórico-legislativa.

2.1. La Ley 61/1978 del Impuesto sobre Sociedades; sus modificaciones posteriores.

En sus líneas más generales, el beneficio fiscal de la deducción por creación de empleo ha venido regulado sustantivamente en el artículo 26.5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, que señalaba la cuantía de la deducción (500.000 ptas. persona/año de incremento de promedio de plantilla), con remisión genérica a las **normas laborales en materia de colocación** para determinar las altas y bajas a efectos del incremento de plantilla.

De acuerdo con este precepto, **toda contratación laboral, cualquiera que fuese su modalidad**, efectuada de acuerdo con los requisitos de la legislación laboral o legislación vigente en materia de colocación, podría participar en la generación del empleo beneficiado en el derecho a la deducción sin límite en la cuota del impuesto.

La Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989, en su artículo 90, Deducción por inversiones y creación de empleo, da nueva redacción al artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Según esta modificación se mantiene la misma cuantía del derecho, pero se exige o reduce la modalidad de contratación laboral a personas en **contratos de trabajo indefinido a jornada completa** en los términos que dispone la **legislación laboral**.

La Ley 31/1991, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1992, modifica el artículo 26.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades; más tarde se deroga dicho precepto por el Real Decreto-Ley 1/1992, de 3 de abril, sobre Medidas Urgentes de Fomento del Empleo y Protección por Desempleo; que mediante la disposición adicional séptima de la Ley 22/1992, de 30 de julio, del mismo nombre da nueva redacción al número 5 del artículo 26 de la LIS, restableciendo el beneficio fiscal de la deducción por creación de empleo, respecto de los trabajadores **minusválidos exclusivamente**.

La maraña legislativa originó la Circular 3/1992, de 14 de octubre, de la Dirección General de los Tributos, relativa a la deducción por creación de empleo en el Impuesto sobre Sociedades, que sintetiza las normas aplicables, el beneficio reconocido, según modalidades de contratación laboral y su cuantificación según períodos impositivos.

2.2. Remisión a las normas laborales de contratación.

A tenor de la evolución anterior, el derecho al beneficio fiscal se ha condicionado siempre a la creación de empleo = incremento y mantenimiento de plantilla mediante la incorporación de trabajadores a la empresa, celebrando contratos laborales en cualquiera de sus modalidades (indefinido o temporal); contratos indefinidos y a jornada completa; y contratos a minusválidos, todos ellos en los términos previstos en la **legislación laboral**.

La legislación citada se remite de manera expresa, al condicionar el beneficio fiscal que crea y regula, a la existencia de una **determinada modalidad o forma de contrato laboral por su duración**.

Sin embargo, el artículo 3 del Real Decreto-Ley, objeto de este comentario, alude expresamente «a trabajador contratado por tiempo indefinido...»; «...que se contrate otro con las mismas condiciones...»; «los trabajadores contratados que dieran derecho...».

A nuestro entender, parece que el legislador rompe la tendencia tradicional de condicionar el beneficio fiscal a la existencia de una **modalidad = forma de contrato laboral**, para dar entrada sustitutiva, y más **realista**, a la **acción de contratar trabajadores**, cualquiera que sea la modalidad o forma del contrato, siempre que el efecto de la contratación laboral sea la **duración indefinida en la prestación jurídica convenida**, además de cumplirse los otros requisitos del artículo 3 que exponemos a continuación.

III. LOS ARTÍCULOS 1, 2 Y 3 DEL REAL DECRETO-LEY 7/1996, DE 7 DE JUNIO

1. Las medidas de fomento de empleo.

La situación del mercado laboral (excesivo paro y predominio de la contratación temporal) ha motivado la adopción de medidas urgentes para fomentar el empleo. Su justificación queda patente en la Exposición de Motivos de la norma, en cuyo artículo 3 centramos nuestro comentario, cuando dice que «Las medidas de empleo se justifican en los momentos por los que atraviesa nuestra economía, por lo que todo beneficio fiscal que pueda concederse y, especialmente si está dirigido a la creación de empleo, debe redundar en el potenciamiento de aquélla; sobre todo si afecta, además, a un sector tan sensible como el de las pequeñas y medianas empresas, que aglutinan una gran parte del empleo».

Las dos medidas incentivadoras directas de la creación de empleo, aludidas a continuación en la Exposición de Motivos, se articulan específicamente en los artículos 1 y 3 del texto legal; otra indirecta es la del artículo 2.

Parece ser que una medida indirecta de fomento de empleo es la regulada en el artículo 2 sobre Reducción del rendimiento neto en estimación objetiva por signos, índices o módulos. Según la Exposición de Motivos así es, porque dice: «A esta finalidad -creación de empleo- responden las tres medidas que se adoptan. Las dos primeras se refieren a la modalidad de signos, índices o módulos .. y consisten en .. y en una ampliación desde el 8 hasta el 15 por 100 de la reducción general del rendimiento neto (que se articula en el art. 2). La tercera medida...».

2. Artículo 2: alcance y dudas.

Una duda razonable aparece en el horizonte. ¿Esta reducción del 15 por 100 del artículo 2 afecta **exclusivamente** a la actividad para la que se contrata a trabajadores por tiempo indefinido en los términos y condiciones del artículo 1, o afecta a **cualquier otra actividad del sujeto pasivo** con las mismas características fiscales para la determinación del rendimiento?

En otras palabras: ¿existe una conexión directa entre los artículos 1 y 2 del texto legal? ¿O se considera el tenor del artículo 2 como un beneficio fiscal distinto -medida directa- concedido para potenciar nuestra economía en los malos momentos que atraviesa, en especial a las pequeñas y medianas empresas que aglutinan una gran parte del empleo (así se expresa la Exposición de Motivos); e indirectamente fomentar la creación de empleo?

En nuestra opinión parecen dos medidas distintas (beneficios fiscales) y autónomas, aunque conexionadas por la identidad de técnica fiscal de cálculo de rendimientos a la que pueden aplicarse y por la identidad de fines que en ellas se persiguen.

3. Artículo 1: alcance y dudas.

El artículo 1, Creación de empleo en signos, índices o módulos, es del siguiente tenor:

«A efectos de determinar el rendimiento neto de las actividades a las que resulte aplicable y por las que no se haya renunciado a la modalidad de signos, índices o módulos del método de estimación objetiva del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no se computarán como personas asalariadas en el ejercicio 1996, los trabajadores contratados por tiempo indefinido con posterioridad a la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley y que a 31 diciembre de 1996 o el día de cese en el ejercicio de la actividad, si fuese anterior, continúen en plantilla.

La aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior exigirá que el número de personas asalariadas a 31 diciembre de 1996 o al día de cese de la actividad, si fuese anterior, sea superior al número de las existentes el día anterior a la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley. A estos efectos se computarán como personas asalariadas las que presten sus servicios al empresario en todas las actividades que desarrolle, con independencia del método o modalidad de determinación del rendimiento neto de cada una de ellas.»

La referencia a esta medida, tanto en la Exposición de Motivos como en el articulado, alude textualmente a «trabajadores contratados por tiempo indefinido...» y no a trabajadores **con contrato** indefinido; además, un requisito legal del beneficio tributario es el **incremento mantenido de plantilla** de la empresa entre dos fechas; comprendiendo el aumento del empleo al conjunto de actividades que desarrolla el empresario; aunque el beneficio fiscal (reducción indirecta del rendimiento neto por menor personal asalariado) se aplique a la actividad a la que resulta aplicable.

Nos remitimos al desarrollo reglamentario y comentarios que puedan hacerse a este precepto no exento de algunas dudas respecto a qué actividad goza del beneficio cuando la contratación laboral indefinida se produce en otra, cuyos rendimientos o base imponible se calcula por el método de estimación directa y no por el de signos, índices o módulos; o lo que es lo mismo, si una contratación indefinida puede producir efectos en una estimación directa mediante deducción en cuota del IRPF según el artículo 3 del Real Decreto-Ley.

4. La deducción en cuota por creación de empleo: alcance subjetivo y temporal; condiciones.

El objeto de nuestro comentario es el beneficio fiscal de la deducción en cuota por creación de empleo, del artículo 3, aludido también en la Exposición de Motivos: «...que contraten... por tiempo indefinido, trabajadores mayores de cuarenta y cinco años».

El artículo 3 es del siguiente tenor:

«Los sujetos pasivos, del Impuesto sobre Sociedades podrán deducir de la cuota íntegra correspondiente al primer período impositivo que concluya después de la entrada en vigor del presente Real Decreto-Ley, la cantidad de 1.000.000 de pesetas por cada trabajador contratado por tiempo indefinido con posterioridad a la entrada en vigor de esta norma, siempre que dicho trabajador sea, mayor de 45 años o minusválido, con el límite del incremento de hombres/año empleados correspondiente a ese período impositivo en relación al inmediato anterior, debiendo mantenerse el incremento de plantilla durante dos años como mínimo.

Esta deducción se perderá cuando los trabajadores que generaron este derecho permanezcan en la empresa menos de dos años, salvo que se contrate otro con las mismas condiciones sin que dé derecho a la deducción.

Lo previsto en el párrafo anterior también será de aplicación para el ejercicio 1996 a los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que desarrollen actividades empresariales o profesionales y que determinen su rendimiento neto mediante el método de estimación directa.

Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulada en el Real Decreto-Ley 7/1994, de 20 de junio, y en el Real Decreto-Ley 2/1995, de 17 de febrero, y en el artículo 123 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.»

El ámbito subjetivo del beneficio fiscal abarca a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y a los sujetos pasivos del IRPF con actividades empresariales o profesionales con determinación directa de la base **con limitación temporal al ejercicio 1996** generalmente, salvo que, en virtud de ejercicios partidos, en algún caso de sociedades pueda aplicarse a ejercicio parcial 95/96 ó 96/97.

La aplicación técnica de beneficio se entiende mediante deducción **sin límite** de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades o del IRPF, de 1.000.000 ptas./trabajador en las siguientes condiciones:

- Que se contrate por tiempo indefinido.
- Después del día 9 de junio de 1996, día siguiente de la publicación en el Boletín Oficial del Estado del Real Decreto-Ley.
- Trabajador/a mayor de 45 años o minusválidos sin referencia a la edad.
- Que se aumente la plantilla en relación con el período impositivo anterior.
- Que el aumento de plantilla obtenido se mantenga durante dos años como mínimo. Para este mantenimiento sostenido de la plantilla se puede aplicar la técnica de la sustitución de la baja laboral del trabajador contratado que generó el derecho al beneficio, por un alta (contrato) de otro trabajador en las mismas condiciones; este contrato de sustitución no genera derecho a deducción.

IV. EL CONTRATO DE TRABAJO: EL TIEMPO DE LA PRESTACIÓN

1. La estabilidad en el empleo. Debilitación.

El contrato de trabajo origina una relación jurídica con una prestación o ejecución continuada en el tiempo que depende de la clase de contrato.

El elemento tiempo opera en el contrato de trabajo fijando su duración *ab initio*, o precisando, dentro de ello, los lapsos de tiempo durante los cuales es debida la prestación del trabajo. La duración puede desaparecer y el contrato extinguirse por el transcurso del tiempo debido a hechos objetivos o a decisiones pactadas entre las partes.

El Estatuto de los Trabajadores, norma básica en la materia, regula, en líneas generales, dos grandes grupos de contratos de trabajo, en función de su duración:

- a) **Los contratos por tiempo indefinido**, de duración permanente, puesto que las partes pactan que las prestaciones recíprocas se prolonguen indefinidamente en el tiempo, sin límite en su duración.
- b) **Los contratos de duración determinada**: en ellos las partes niegan *ab initio* la permanencia indefinida de su relación y prevén, al tiempo de contratar, la ocurrencia de un hecho cierto que, de producirse, puede dar fin a dicha relación.

Dentro de este grupo se pueden delimitar subespecies de contratos de trabajo:

- a) **Contrato por tiempo cierto expreso** señalado por las partes mediante la indicación de un **plazo** de duración (días, semanas, meses, años) o de un **término** (hasta tal día expresamente fijado).
- b) Contrato por **tiempo cierto tácito** en el que las partes se remiten al plazo fijado en las normas sectoriales o, en su defecto, en los usos y costumbres locales.
- c) Contrato **para obra o servicio determinado**: nacen con duración limitada, aunque ignorada con exactitud al tiempo de contratar.

Con anterioridad a la reforma del mercado laboral operada en 1994, el ordenamiento jurídico laboral descansaba en el principio de estabilidad en el empleo, principio que nacía del conjunto de reglas jurídicas, presunciones y opiniones doctrinales y jurisprudenciales indicadoras de la existencia en el contrato de trabajo de un elemento objetivo -la duración del contrato de trabajo (prestación

material) sobre la que versa el contrato- como condicionante preeminente y limitativo de la voluntad de las partes en cuanto a la duración. Pero ya pese al predicamento de tal principio como regla general garantista de derechos del más débil en la relación laboral, se reconocía la excepción, admitiendo ampliamente la contratación por tiempo limitado, y en pura lógica, una vez más se transmutaban la regla general y la excepción, ocupando ésta el lugar primigenio de aquélla. De esta forma, el principio de estabilidad adolecía de una aguda y profunda debilitación.

Tras la reforma operada, como más arriba se indicó, por la Ley 11/1994, el artículo 15 del Estatuto de los Trabajadores no establece presunción en *pro* de la contratación indefinida, señalando que «el contrato de trabajo podrá concertarse por tiempo indefinido o por una duración determinada». Partiendo de esta constatación legal debemos señalar que en el panorama actual destaca, por su presencia y problemática, la amplia contratación por tiempo limitado.

Esta situación se pretende reducir y reconducir limitando o tipificando los supuestos de contratación temporal, y **presumiendo la existencia de contrato indefinido** en los casos pactados de contratos temporales en fraude de ley: celebración de contratos temporales fuera de los casos especificados en la ley, mediante pactos que desvirtúan la voluntad del legislador. La jurisprudencia señala como algunos de ellos los siguientes: pacto por el cual el contrato se sujeta en su duración a un tiempo determinado, cuando el trabajo «obedece a necesidades permanentes de la empresa ...»; pactos por los cuales se van sucediendo, para el mismo trabajador sin solución de continuidad, una serie de contratos encadenados por tiempo cierto mediante sucesivas prórrogas; pacto novatorio por el que se pretende transformar en contrato temporal uno que lo fuera y objetivamente lo siguiera siendo por tiempo indefinido; contratos por obra o servicios con referencias vagas e imprecisas a los mismos...

2. Tipos específicos de contratos laborales según duración. Su validez para el beneficio fiscal.

2.1. Prevalencia del contrato indefinido. El período de prueba.

El Derecho Laboral presume la existencia de contrato y admite la libertad de forma como regla general, **exigiendo en algunos supuestos la forma escrita**, con la presunción, salvo prueba en contrario, de tenerlo por celebrado por **tiempo indefinido**, y a jornada completa en caso contrario.

La concertación de un **período de prueba** no desvirtúa la naturaleza del contrato por su duración; es decir, a nuestros efectos, un **contrato por tiempo indefinido**, lo es aunque se haya pactado un período de prueba. Ahora bien, el período de prueba afecta incidentalmente a la duración de contrato, que aunque de naturaleza indefinida inicial, no produce sus efectos como tal (incluido el derecho al beneficio fiscal de la deducción en cuota por creación de empleo) hasta que se resuelvan los efectos jurídicos del pacto a prueba que incorpora: resolución de la relación laboral o **plenos efectos del contrato indefinido**, según los resultados negativos o positivos de la prueba.

En este último caso, el **posible derecho al beneficio fiscal se computa en el período al que corresponden los plenos efectos del contrato indefinido** una vez transcurrido y depurado el período de prueba.

2.2. El contrato de trabajo común u ordinario. (Estatuto de los Trabajadores, Real Decreto Legislativo 1/1995, de 24 de marzo).

Es el contrato celebrado por **tiempo indefinido** y a jornada completa. El trabajador contratado bajo esta modalidad se denomina **trabajador fijo o fijo de empresa**.

La forma puede ser verbal o escrita. Se puede exigir esta última forma durante la relación laboral. Existe la obligación de su comunicación al INEM. Se puede incorporar un período de prueba.

A esta modalidad de contratación parecen referirse los artículos 1 y 3 del Real Decreto-Ley 7/1996 que comentamos. Pero debemos precisar: que la norma fiscal dice «**contratado por tiempo indefinido**» sin añadir «y a jornada completa», como hace la disposición laboral. Luego, dan derecho de beneficio fiscal todos aquellos contratos de duración inicial o sobrevenida, indefinido, aunque no sean a jornada completa.

Que, un contrato indefinido inicialmente verbal, se puede documentar por escrito durante la relación laboral y facilitar la prueba de su existencia a efectos del resurgimiento del derecho al beneficio fiscal. En estos casos, no debe prevalecer la prueba escrita -fecha del contrato- a los efectos de determinar el ejercicio al que imputa el beneficio, sino que se puede probar mediante cualquier otro medio admitido en Derecho.

Que la existencia de un pacto sobre período de prueba no desnaturaliza el contrato indefinido, en los términos y alcances antes expuestos.

2.3. Contrato de fomento de la contratación indefinida. (Estatuto de los Trabajadores, Ley 22/1992, de 30 de julio, Medidas Urgentes sobre Fomento del Empleo y Protección por Desempleo).

Son contratos por **tiempo indefinido** y a jornada completa o igual, al menos al 50 por 100 de la habitual, celebrados por las empresas con trabajadores pertenecientes a determinados colectivos, cuya tasa de paro resulta elevada, y por cuya contratación se produce un incremento de **plantilla fija** respecto al año natural anterior. Entre el colectivo a contratar figuran los «**mayores de 45 años**» que lleven inscritos como desempleados al menos un año».

Un requisito del trabajador es «no haber estado vinculado con contrato indefinido, dentro de los veinticuatro meses anteriores a la fecha de contratación, con la misma empresa o grupo de empresas o con otra que sea su sucesora».

Este requisito legal es aclaratorio del **alcance del beneficio tributario** que comentamos: su exigencia indica que se fomenta y condiciona el derecho al beneficio, a la **creación *ex novo* de empleo** y no al simple mantenimiento de la plantilla; que no se extiende al incremento de plantilla, por subrogación o sucesión (fusión-absorción) en la posición empresarial; cuestiones estas a las que nos referiremos más adelante.

Como el contrato se celebra **por tiempo indefinido** y a jornada completa o parcial igual, al menos, al 50 por 100 de la jornada habitual; y como los artículos 1 y 3 del Real Decreto-Ley que comentamos no exigen jornada completa, esta contratación de trabajadores mayores de 45 años origina derecho al beneficio fiscal, perfectamente compatible con los incentivos (subvenciones) laborales (500.000 ptas. por trabajador y 50% de bonificación en cuota empresarial de Seguridad Social por contingencias comunes durante la vigencia del contrato).

A esta modalidad de contrato indefinido se puede llegar por **transformación** de otro previo en prácticas o para formación o aprendizaje. En este supuesto el derecho al beneficio fiscal se produce e imputa según la fecha del contrato indefinido nacido de la transformación.

2.4. Contrato de trabajadores minusválidos. (Ley 13/1982, de 7 de abril, y Real Decreto 1451/1983, de 11 de mayo).

Es un contrato por tiempo indefinido y a jornada completa.

La contratación laboral en esta modalidad **genera el derecho al beneficio fiscal** del artículo 3 del Real Decreto-Ley que comentamos. Precepto que **modifica la cuantía del beneficio** tributario que se venía reconociendo por la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995 (de 700.000 ptas. se eleva a 1.000.000 de ptas.); y a nuestro parecer, también modifica **los requisitos de la contratación** (antes contratación indefinida y a jornada completa; ahora basta contratar al trabajador por tiempo indefinido sin exigencia de que la jornada sea completa).

Se reconocen incentivos laborales (subvenciones) de 500.000 pesetas por contrato con exigencia de **incremento mantenido** de plantilla durante tres años mediante **sustitución** de trabajadores minusválidos sin derecho a nueva subvención.

Esta misma técnica ha empleado el artículo 3 del Real Decreto-Ley que comentamos.

2.5. Contratos de trabajo que por su duración temporal absoluta no pueden generar el derecho al beneficio fiscal.

- Contrato de **fomento de la contratación temporal** (Estatuto de los Trabajadores, Ley 42/1994, de 30 de diciembre; R.D.-L. 12/1995, de 28 de diciembre).

- Contrato de **sustitución por anticipación de la edad de jubilación** (R.D. 1194/1985, de 17 de julio).
- Contrato por **jubilación parcial** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2317/1993, de 29 de diciembre; R.D. 1991/1984, de 31 de octubre).

2.6. *Contratos de trabajo que aunque su duración sea de origen temporal, se pueden producir circunstancias que el ordenamiento los considera como indefinidos, y que, por tanto, a partir de ese momento pueden generar derecho al beneficio fiscal.*

- Contrato por **obra o servicio determinado** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2546/1994, de 29 de diciembre).

Se presume celebrado por tiempo indefinido -salvo prueba en contrario de su naturaleza temporal- cuando no se cumple la exigencia de la forma escrita; no se denuncia al finalizar la obra o servicio, continuando la relación laboral; no se dan de alta a los trabajadores en la Seguridad Social; se celebra el contrato en fraude de ley.

- Contrato **eventual por circunstancias de la producción** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2546/1994, de 29 de diciembre).

Si llegado al término (seis meses) no hay denuncia se considera prorrogado tácitamente por tiempo indefinido, salvo prueba en contrario de su temporalidad; así como si se producen las circunstancias anteriores del contrato por obra o servicio determinado.

- Contrato de **interinidad** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2546/1994, de 29 de diciembre).

Se considera como contrato indefinido si se originan las circunstancias anteriores en los contratos por obra o servicio o eventual por circunstancias de la producción.

- Contratos de **lanzamiento de nueva actividad** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2546/1994, de 29 de diciembre).

Se considera indefinido por las circunstancias anteriores.

- Contrato **a tiempo parcial** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2317/1993, de 29 de diciembre; R.D. 1991/1986, de 31 de octubre).

En estos contratos predomina el principio general de la estabilidad en el empleo por cuanto las normas los presumen concertados por tiempo indefinido, aunque permiten a la voluntad de las partes que lo hagan por tiempo determinado, excepto para el contrato de aprendizaje.

Dentro de esta clase de contratos se sitúan los denominados fijos discontinuos, objeto de comentario específico más adelante.

- Contrato de **relevo** (Estatuto de Trabajadores; R.D. 2317/1993, de 29 de diciembre; R.D. 1991/1984, de 31 de octubre).

Se considera indefinido si se cumple la exigencia de su forma escrita, salvo prueba en contrario.

- Contrato de **aprendizaje** (Estatuto de Trabajadores; R.D. 2317/1993, de 29 de diciembre).

Se considera indefinido por prórroga tácita, si llegado su término, el trabajador continúa prestando servicios.

Además, se puede llegar a un contrato de fomento de la contratación indefinida con derecho a beneficio fiscal por transformación de un contrato inicial de aprendizaje, además de la subvención laboral de 550.000 pesetas.

- Contrato **en prácticas** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 2317/1993, de 29 de diciembre).

Se considera indefinido con derecho al beneficio fiscal en los mismos supuestos anteriores de contratos de aprendizaje.

- Contratos de **trabajo a domicilio** (Estatuto de los Trabajadores).

Puede concertarse por tiempo indefinido o con duración determinada. En caso de inobservancia de la forma escrita se presumirá celebrado de manera indefinida.

Según los casos, genera o no el derecho de beneficio fiscal.

- Contrato **de grupo** (Estatuto de los Trabajadores).

El contrato podrá concertarse por tiempo indefinido o por una duración determinada.

2.7. Contratos especiales.

El ordenamiento laboral recoge otros contratos determinados especiales que, en determinadas circunstancias de contratación, podrían generar el derecho al beneficio fiscal:

- Contrato para **personal de alta dirección** (R.D. 1382/1985, de 1 de agosto).

La duración del contrato se acuerda por las partes. Pero si falta pacto escrito se presume celebrado por tiempo indefinido.

- Contrato para **representantes de comercio** (R.D. 1438/1985, de 1 de agosto).

Su duración se puede pactar por tiempo indefinido o determinado.

- Contratos para **minusválidos en centros especiales de empleo** (R.D. 1368/1985, de 17 de julio).

Se presumen concertados por tiempo indefinido, aunque es posible la contratación por tiempo determinado.

- Contrato para **estibadores portuarios** (R.D.-L. 2/1986, de 23 de mayo).

Estos contratos sólo pueden concertarse por tiempo indefinido.

- Contrato de **trabajadores del mar** (Estatuto de los Trabajadores; R.D. 1561/1995, de 21 de septiembre).

Cuando se contrata personal fijo, el contrato se concierta por tiempo indefinido.

2.8. Los contratos de puesta a disposición de las Empresas de Trabajo Temporal.

Un caso especial de contratación laboral de reciente implantación generalizada en nuestro país, son los **contratos de puesta a disposición**, celebrados entre las Empresas de Trabajo Temporal y las empresas usuarias (Ley 14/1994, de 1 de junio; R.D. 4/1995, de 13 de enero).

De acuerdo con esta normativa se distinguen los contratos entre la Empresa de Trabajo Temporal y sus clientes-usuarios que son siempre de **carácter temporal** (3 ó 6 meses); el mismo carácter de **duración determinada** tienen los contratos celebrados por la Empresa de Trabajo Temporal y los trabajadores para ser puestos a disposición de las empresas usuarias; esta duración coincide con la del contrato de puesta a disposición.

Pero la Empresa de Trabajo Temporal puede contratar trabajadores por **tiempo indefinido** para ponerlos a disposición de varias empresas usuarias de manera sucesiva mediante la entrega de las correspondientes órdenes de servicio.

Esta posibilidad de **contratación indefinida** que se remunera de acuerdo con la normativa general, puede producir para la Empresa de Trabajo Temporal el **derecho al beneficio fiscal**.

V. EL PROBLEMA DE LOS CONTRATOS FIJOS O PERIÓDICOS DE CARÁCTER DISCONTINUO

La normativa reguladora de los contratos a tiempo parcial, antes citada, establece que se entienden celebrados por **tiempo indefinido** (presunción legal por cuanto la propia norma no señala con carácter general «salvo prueba en contrario», habitual en otras modalidades) cuando se concierta para realizar **trabajos fijos o periódicos** dentro del volumen normal de actividad de la empresa; se

añade que cuando dichos **trabajos** tengan el carácter de **fijos discontinuos** (denominación que reciben los contratos y trabajadores) porque dependan de factores estacionales (v.g.: limpieza de centros escolares), los trabajadores **deberán ser llamados** al trabajo en el orden y forma del convenio (signo de fijeza en la duración de la relación laboral).

Respecto a su forma, se establece que en el contrato -escrito- se consignará, como uno de sus elementos sustanciales, si se celebra por **tiempo indefinido** o por duración determinada, **con identificación**, en este último caso, del supuesto de hecho **objetivo que justifica tal duración** (signo de fijeza en la relación).

Para más abundamiento, las normas lo consideran como **indefinido y a jornada completa** (presunción simple para este caso particular al admitir prueba en contrario acreditativa de su naturaleza temporal) cuando no se cumple el requisito de la forma escrita.

1. Concepto, naturaleza, objeto.

Junto a los dos grupos contrapuestos de contratos laborales por su duración: por tiempo indefinido y de duración determinada referidos antes, aparece un tercer género denominado contratos de temporada. Tienen por objeto realizar «trabajos fijos o periódicos pero de carácter discontinuo», que se suceden año tras año, pero sólo durante un lapso de tiempo concreto o variable cada año, por lo general, en la misma época del año; v.g.: vacaciones en la enseñanza; los trabajadores no prestan los servicios durante todos los días que en el conjunto del año son laborales. Los trabajadores así estructurados llamados «**fijos de trabajos discontinuos**», son trabajadores **fijos de plantilla**, y, por ello, han de ser llamados cada vez que comience la actividad; v.g.: curso escolar; regulándose el no llamamiento como un despido; la cotización a la Seguridad Social sigue el Régimen General.

Para la existencia válida de estos contratos de temporada (que no temporales) hay que probar la realidad objetiva de la **temporalidad del trabajo**; v.g.: cliente centro docente.

La contratación de trabajadores fijos discontinuos no impide ni es incompatible con la contratación temporal o eventual si la empresa lo precisa, pero aquéllos gozan de preferencia en el **trabajo de temporada** frente a éstos.

2. Duración: afecta al trabajo, no al contrato laboral.

Como puede observarse el origen, concepto y naturaleza de estos contratos se deriva del **carácter temporal del trabajo a realizar**.

Pero esta temporalidad = duración = estacionalidad propia del trabajo objeto del contrato, no penetra en la naturaleza del contrato laboral; no hace a éste también de duración determinada o temporal.

En estos contratos **la duración es indefinida**; la contratación laboral es, de por sí, de naturaleza indefinida; por ello, el no ejercicio natural de la prestación de servicios, no supone una extinción de la relación laboral por cumplimiento del término, que no existe, ni siquiera una suspensión legal del contrato de trabajo; sino que la relación jurídico-laboral permanece viva, en todos sus efectos, aunque normalmente varía de contenido ejercitable a cargo del trabajador; se trata de una interrupción del contrato durante los días en que esté suspendida la actividad del mismo.

En consecuencia, la extinción de esta clase de contratos seguirá las reglas comunes de las relaciones laborales ordinarias **indefinidas** establecidas para tales circunstancias.

Ni siquiera el establecimiento en el contrato escrito de una fecha flexible o determinada, v.g.: enseñanza, en cuanto al inicio y a la terminación de cada temporada, puede inducir al error de calificar estos contratos de duración determinada.

En el ámbito tributario (IRPF, Retenciones) se le reconoce a esta modalidad de contratación duración **indefinida**, debiéndose aplicar el porcentaje de retención que resulte de las Tablas generales vigentes, teniendo en cuenta los ingresos anuales que se van a abonar al trabajador y la situación familiar de éste a primeros de año, y no el porcentaje fijo vigente para los contratos temporales (Consultas de 4-11-1985; 23-4-1986; 11-3-1986; 16-9-1987; 18-12-1988; ...).

La contratación de trabajadores fijos o periódicos de carácter discontinuo por la **naturaleza indefinida de la relación laboral**, genera en el empresario el derecho al beneficio fiscal de deducción en cuota.

VI. LA TRANSFORMACIÓN, SUBROGACIÓN, SUSTITUCIÓN EN LA RELACIÓN LABORAL. SU INCIDENCIA EN EL BENEFICIO FISCAL

La relación laboral y su expresión externa -el contrato de trabajo- pueden sufrir durante su vigencia algunas modificaciones con consecuencias diferentes en sus efectos jurídicos laborales o tributarios.

1. La transformación creadora de empleo.

Al exponer las modalidades de contratación por razón del tiempo o duración, se ha aludido a la **transformación** de iniciales contratos en otros diferentes.

Las normas laborales reconocedoras de incentivos = subvenciones a la contratación, los condicionan a la existencia de incrementos de plantilla o de empleo. Y para el cómputo de este incremento se admite la ulterior **transformación** de los contratos como algo diferente de la **contratación**

inicial. Así, el contrato en prácticas -que inicialmente no tiene derecho al beneficio- transformado o sustituido en contrato **indefinido**, se computa, en el orden laboral, para el incremento de plantilla condicionante del derecho a la subvención.

En el orden tributario, cuyos beneficios giran en torno a la **creación** de empleo y no a su **mantenimiento** como veremos más adelante, y en una interpretación rigurosa del término legal, parece que esta modificación del contrato laboral no generaría el derecho del beneficio fiscal. Sin embargo, la **transformación-creadora** de empleo, es decir, la mutación de un contrato temporal en/por otro indefinido que, aunque mantiene el empleo, transmuta su naturaleza de temporal en indefinido, se debe computar como apta para el reconocimiento y aplicación del beneficio fiscal. En estos supuestos se produce la extinción por el transcurso del tiempo del elemento objetivo (prestación) de la relación laboral y el nacimiento de **otra nueva** -novación extintiva- de naturaleza y contenido totalmente diferente en cuanto a su duración.

Lo que, en otro orden, parece lógico, teniendo en cuenta la finalidad incentivadora común del legislador laboral y tributario en la creación de empleo, aunque emplean técnicas diversas propias del ordenamiento jurídico al que pertenecen.

2. La subrogación de trabajadores de otras empresas.

Otra **variación** de los elementos de la relación laboral, pero no del contrato, se pierden en los supuestos de **subrogación** de trabajadores de otras empresas. En estos casos, la modificación afecta a uno de los elementos subjetivos de la relación -al empresario- quedando idénticos los demás (novación subjetiva). La relación laboral en su elemento objetivo (prestación) y parcialmente subjetiva (trabajador) no varía; el contrato inicialmente celebrado, con o sin derecho a beneficio laboral o fiscal, no se modifica.

La subrogación se justifica en el principio de estabilidad en el empleo, e implica una simplificación operativa al evitar extinguir una serie de contratos de trabajo para posteriormente suscribirlos; es, en el fondo y en la forma, una técnica legal garantista del **mantenimiento** del empleo, **pero no** de su **creación**.

No se crea empleo, y por ello, no se genera derecho al beneficio fiscal de deducción en cuota.

La intención del legislador laboral y tributario es clara: **crear, aumentar** la plantilla fija o de trabajadores con contrato indefinido o minusválidos. Así se deduce del tenor literal de la norma comentada, como de los precedentes legislativos -Leyes de los Presupuestos Generales del Estado- que reiteradamente y con carácter general han expresado: que por **el mero hecho** de cambiar el tipo de contrato no surge el derecho a la deducción; que la deducción... resulta de aplicación a las empresas de **nueva creación** y no a las que resulten de la transformación de otras...; que... se exige que se trate de **nuevas contrataciones** de trabajadores, excluyendo aquellos otros casos en los que éstos ya venían prestando sus servicios en la actividad económica realizada; cuando se trata de una transfor-

mación o cambio de titular en la explotación anterior que ya venía funcionando, no surge el derecho a la deducción por creación de empleo; porque el origen último del estímulo fiscal a la creación de empleo ha de buscarse en la denominada por algunos autores «teoría de la absorción del paro».

Lo que no podía ser de otra manera. El Impuesto sobre Sociedades es de naturaleza económica, y en la subrogación (por fusión, absorción, transformación empresarial o adjudicataria del servicio,...) la empresa entrante sustituye a la saliente en esa misma explotación económica, por lo que existe una situación previa (laboral) que el nuevo titular continúa. En otro caso, un mismo contrato indefinido o con los requisitos del beneficio fiscal, podrá generar derecho al mismo en forma sucesiva.

3. La sustitución de trabajadores sin derecho al beneficio.

Los incentivos laborales (subvenciones) y beneficios fiscales (deducción) se condicionan a la **creación** mantenida del empleo. Para el cumplimiento de este requisito reconocen la posible **sustitución** de trabajadores; se pueden sustituir bajas por altas sin pérdida del derecho a los beneficios legales, pero el contrato de alta -con los requisitos legales- sustitutivo de otro en baja que generó derecho al beneficio, no puede generarlo de nuevo.

4. La prueba del derecho al beneficio fiscal.

En cualquier caso, se hace preciso probar la existencia y naturaleza del contrato laboral o sus variaciones sucesivas. En principio, es válido cualquier medio de prueba admitido en Derecho. Lo que parece una **novedad** de los artículos del Real Decreto-Ley 7/1996, de 7 de junio, que comentamos. Porque en el régimen anterior del beneficio fiscal, del tenor literal de las normas reguladoras que lo reconocían, al recoger los términos «en contrato ...», parece que se exigía la existencia de una determinada **forma** de contrato por su duración; la nueva normativa se refiere a la **acción de contratar**, a probar por el sujeto pasivo mediante cualquier medio admitido en Derecho.

VII. CONCLUSIONES

Primera. La norma y el precepto comentado se sitúa, a efectos de interpretación aplicativa, en el marco de la política económica incentivadora del fomento al empleo.

Segunda. La identidad en los fines que pretenden las subvenciones en el orden laboral, y los beneficios fiscales (deducción en cuota) en el orden tributario, no impide su compatibilidad simultánea, aun reconociendo su distinta naturaleza jurídica y la exigencia para su aplicación de iguales o diferentes requisitos legales.

Tercera. La causa, origen, razón de ser última del beneficio tributario es incentivar la creación de empleo a través de un comportamiento o conducta finalista del sujeto pasivo empresario pre-determinada en la propia norma.

Cuarta. La tendencia legislativa tradicional de condicionar el beneficio fiscal a la existencia de una modalidad o forma concreta de contrato laboral, ha sido sustituida por la acción de contratar trabajadores bajo cualquier forma o modalidad de contrato de duración indefinida en la prestación jurídica convenida, y cumplir, además, otros requisitos legales garantistas de la estabilidad en el empleo.

Quinta. El principio socio-laboral de la estabilidad en el empleo y su consecuente contratación indefinida, ha dejado de ser el inspirador y rector de nuestro sistema económico, por la multiplicidad de contratos de duración limitada, ciertos o en fraude de ley.

Sexta. La concertación de un período de prueba en un contrato laboral de duración indefinida, no hace perder a éste tal carácter de indefinido, a resultas de los efectos positivos o negativos del pacto a prueba incorporado.

Séptima. El contrato de trabajo de duración indefinida y a jornada completa por excelencia -aunque no el único- es el común u ordinario. La expresión intencional del legislador a la acción de contratar por tiempo indefinido, incluye cualquier modalidad de contratación laboral con efectos indefinidos, iniciales o sobrevenidos, en el tiempo de la prestación. Basta probar su existencia por cualquier medio admitido en Derecho.

En el Sumario y texto del comentario, se señalan los contratos y sus condicionantes componentes que pueden o no generar el derecho al beneficio fiscal.

Octava. Las Empresas de Trabajo Temporal tienen la posibilidad de acceder al beneficio, en aquellos casos en que contraten trabajadores por tiempo indefinido para ponerlos a disposición, de manera sucesiva, a varios de sus clientes.

Novena. Los contratos fijos o periódicos de carácter discontinuo tienen la naturaleza de indefinidos, porque el tiempo de la duración afecta al trabajo o prestación material a realizar por el trabajador, pero no al contrato laboral. Y por tanto, generan el derecho al beneficio fiscal de deducción en cuota.

Décima. El beneficio fiscal pretende fomentar conjuntamente, mediante la contratación indefinida, la creación y el mantenimiento de empleo o de plantilla, pero no sólo el mantenimiento de ésta.

De ahí que no es obstáculo para el nacimiento del derecho al beneficio tributario, cualquier técnica que lo permita, como la **transformación** del elemento tiempo de los contratos laborales durante su vigencia. Lo mismo sucede con la **sustitución** de trabajadores sin pérdida del derecho al beneficio obtenido. Cualquier otra variación de los elementos (particularmente subjetivos de orden activo-empresario) de la relación laboral distintos a su duración, como la **subrogación** de trabajadores de otras empresas, aunque mantiene en el plano económico la plantilla, en el plano jurídico no crea empleo. Y por ello, no puede dar lugar al beneficio fiscal.