

Régimen tributario de las sociedades laborales. Propuestas de reforma

Irune SUBERBIOLA GARBIZU

Profesora de Derecho Financiero y Tributario
UPV/EHU

Fecha de entrada: 03/12/2012

Fecha de aceptación: 29/03/2013

Sumario: I. Introducción. II. Configuración legal de las sociedades laborales en la LSL. III. Fundamento constitucional de los beneficios fiscales de las sociedades laborales. III.1. Constitución Española. III.2. Constitución Europea. IV. Régimen fiscal de las sociedades laborales. IV.1. Introducción. IV.2. Requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la norma. IV.2.1. Calificación de Sociedad Laboral. IV.2.2. Dotación al Fondo Especial de Reserva del 25% del beneficio líquido. IV.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. IV.3.1. Operaciones societarias. IV.3.2. Transmisiones Patrimoniales Onerosas. IV.3.3. Actos Jurídicos Documentados. IV.4. Impuesto sobre Sociedades. IV.5. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. IV.6. Impuesto sobre el Patrimonio. IV.7. Impuesto sobre el Valor Añadido. IV.8. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. V. Situación actual de las sociedades laborales, referencia a sus necesidades tributarias propuesta para su resolución.

Resumen:

Las sociedades laborales encuentran su fundamento constitucional en el artículo 129.2 de la C.E. que obliga a los poderes públicos a fomentar la participación de los trabajadores en las empresas así como su acceso a la titularidad de los medios de producción. Entre las distintas medidas capaces de realizar este impulso, las tributarias debieran ser de las más importantes. El régimen fiscal de las sociedades laborales se contiene tanto en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, como en las distintas normas que vertebran el sistema tributario español. Este artículo pretende analizar el grado de cumplimiento del referido mandato constitucional y ofrecer alternativas que coadyuven en la obtención de los objetivos que como entidades de economía social se les suponen a las sociedades laborales.

Palabras clave:

entidades de economía social, sociedades laborales, fiscalidad.

Abstract:

Labour companies find their constitutional basis in Article 129.2 of the Spanish Constitution,, which obliges public authorities to encourage worker participation in companies and their access to the ownership of the means of production. Among the various measures capable of achieving this aim, imposition should an important one. The taxation of labor companies is contained in Law 4/1997, of March 24, as in several duty laws which underpin the Spanish tax system. This article analyzes the degree of compliance with said constitutional mandate and offers alternatives that may help in achieving the objectives that, as social economy entities are supposed, to labor societies.

Keywords:

social economy entities, labour companies, Taxation.

Laburpena:

Lan sozietateen oinarri konstituzionala Espainiar Konstituzioko 129.2 artikuluan aurkitzen dugu, zeinak botere publikoei langileen parte hartzea nahiz produkzio bideen jabetzara ailegatzeko bideen sustatzea eskatzen dien. Erabili daitezkeen baliabideen artean, tributuen garrantzitsuenetako bat dugu. Lan sozietateen tributu arauaketa martxoaren 24ko 4/1997 legea nahiz espainiar tributu sistema eraikitzen duten zerga arau ezberdinetan aurkitzen da. Artikulu honek, arau horien bitartez arestian aipatutako agindu konstituzionala betetzen ote den aztertzen du bere kasuan dagozkion aukerak eskainiz erakunde hauei, tributuek gizarte ekonomiako erakunde gisa lan sozietateei suposatzen zaizkien helburuak betetzen lagundu dezaten.

Hitz gakoak:

gizarte ekonomia erakundeak; lan sozietateak, zergak.

ECONLIT

K340; H320, H230.

I. Introducción

La actual coyuntura económica y social nos obliga a reflexionar sobre los instrumentos de los que dispone nuestro ordenamiento para facilitar la creación de empleo duradero y el establecimiento de empresas sostenibles y socialmente responsables.

Las entidades de economía social, gracias a su gestión democrática y participativa, a que orientan su actividad a la satisfacción de las necesidades de las personas y a que contribuyen a la mejora de la sociedad mediante la generación de empleo estable, han demostrado a lo largo de su historia ser unas excelentes herramientas para la consecución de dichos fines.

Aún cuando en la actualidad ya no nacen mayoritariamente de empresas de crisis sino que constituyen una fórmula de autoempleo, entre los distintos modelos que forman parte de la economía social, destacan, como instrumentos que en situaciones de crisis han facilitado la generación de empleo, las sociedades laborales¹.

En efecto, históricamente, el nacimiento de esta figura se ha ligado a circunstancias económicas adversas en las que los poderes públicos se han visto obligados a generar nuevas formas jurídicas que permitan la creación de puestos de trabajo.

Ya en los años 60, en una época de crisis para numerosas empresas industriales, la Administración se ve forzada a arbitrar una serie de medidas de ayuda para el reflotamiento de las empresas por sus propios trabajadores, haciendo que éstos al verse avocados al desempleo, asuman el doble papel de empresarios y trabajadores, compren los activos de las empresas, inicien procesos de modernización y, en la medida de sus posibilidades, acometan las inversiones necesarias para la continuidad su negocio.

Estas ayudas, se canalizan inicialmente a través del Fondo Nacional de Protección al Trabajo² dedicado, entre otros fines, a «*conceder auxilios necesarios a aquellos trabajadores que, de acuerdo con la legislación vigente, cesen en su relación laboral por aplicación de los planes que para una mayor racionalización del trabajo y para el desarrollo y mejoramiento de sus instalaciones, presenten las empresas o sectores completos de una rama industrial y sean aprobados por el gobierno*».

Este fondo, concebido inicialmente para financiar a los trabajadores que se adscriben a una cooperativa, permite paulatinamente otorgar préstamos a aquellos otros que entran a formar parte de una empresa en régimen asociativo, aplicándose con posterioridad a las denominadas empresas asociativas laborales y finalmente a las sociedades laborales.

El germen de las sociedades laborales se encuentra, por tanto, en este fondo, ya que, lo que hoy conocemos como sociedad laboral se gesta a partir de la idea de una sociedad a la que se le impone un funcionamiento es-

¹ En su evolución histórica, el destino de la sociedad laboral ha ido derivando hacia una forma social alternativa en el que se ha optado por una autogestión o sistema de gestión participado por los trabajadores.

² Organismo del Ministerio de Trabajo nacido al amparo de la Ley 45/1960, de 21 de julio.

pecial como contrapartida a la concesión de una financiación específica por parte del sector público.

Desde ese momento, y hasta la regulación legal de esta figura a mediados de los años 80, la sociedad laboral se configura a través de referencias en normas de distinto rango como la Disposición Final Segunda de la Ley de Cooperativas de 1974,³ la Orden Ministerial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 12 de enero de 1979⁴ o la Orden Ministerial del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 25 de enero de 1980.

Precisamente, con el ánimo de aglutinar y racionalizar las distintas disposiciones administrativas aplicables a este modelo social, se promulga la Ley 15/1986, de 25 de abril, de Sociedades Anónimas Laborales⁵, ley que como su nombre indica, parte del un tipo específico, la sociedad anónima, al que impone unas especialidades de funcionamiento socio-laboral y al que confiere una serie de beneficios fiscales cuya aplicación se somete al cumplimiento de los requisitos establecidos en el Real Decreto 2696/1986, de 19 de diciembre.

Modificaciones en el régimen de las sociedades de capital⁶, así como la creación de las Sociedades de Responsabilidad Limitada⁷, obligan finalmente a la publicación de lo que se ha venido a denominar el último «hito legislativo» en la regulación de estas entidades⁸, la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales⁹ y Reglamento del Registro de Sociedades Laborales¹⁰ que mantienen la estructura y principios básicos de la LSAL y pretenden introducir perfecciones técnicas en su regulación.

Llegados a este punto, conviene recalcar que toda esta normativa no ha hecho sino subrayar el eminente carácter social de las sociedades laborales, carácter social que las circunscribe, mediante el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, la generación de autoempleo y

³ En la que se aplican a las sociedades laborales los beneficios fiscales de las cooperativas.

⁴ En la que se utiliza por primera vez el término y señala los requisitos que se deben cumplir para tener esa calificación, se establecen restricciones a la circulación de acciones o participaciones sociales, se fiscaliza el Fondo Nacional para la Protección del empleo y se recoge la existencia de socios capitalistas no trabajadores en supuestos de adquisición sobrevenida de la condición de laboral.

⁵ En adelante LSAL.

⁶ Llevada a cabo por la Ley 19/1989, de 25 de julio, de adaptación de las sociedades de capital a las Normas Comunitarias.

⁷ Mediante Ley 2/1995, de 23 de marzo.

⁸ VALPUESTA GASTAMINZA, E.M. (1998): *Las Sociedades Laborales, Aspectos Societarios, Laborales y Fiscales*, Aranzadi, Pamplona.

⁹ En adelante LSL.

¹⁰ R.D. 2114/1998, de 2 de octubre.

la participación democrática en la toma de decisiones de la empresa, sin lugar a dudas, en las figuras de economía social.

Dentro del elenco de las entidades que componen la economía social, a diferencia de lo que ocurre con otras entidades como las cooperativas o las fundaciones, las sociedades laborales no tienen un reconocimiento constitucional expreso.

Ello no obstante, la exposición de motivos de la LSL, recoge el testigo del mandato contenido en el artículo 129.2 de la Constitución como fundamento para su promulgación y alude expresamente a su finalidad social como soporte para los supuestos beneficios fiscales que en ella se les confieren.

En esta tesitura, este trabajo pretende poner de manifiesto la necesaria reforma de los aspectos tributarios contenidos en la vigente LSL precisamente para que las sociedades laborales puedan desplegar todas las bondades que, como entidades de economía social que son, se les suponen en la Carta Magna.

Así las cosas, a modo de introducción, el presente análisis parte de las características esenciales de esta figura y continúa con estudio del fundamento constitucional y comunitario de los beneficios fiscales de las sociedades laborales. Después de este análisis, pasaremos a detallar la actual configuración del «régimen tributario» contenido en el artículo 19 de la LSL y finalmente, consideraremos las propuestas de modificación de la ley que se han llevado a cabo en distintos foros.

Conviene, pues, subrayar que el objeto de este trabajo no es realizar un análisis multidisciplinar de esta figura societaria sino estrictamente examinar los aspectos tributarios que afectan a las sociedades laborales obviando las condiciones laborales o mercantiles que por razones de distinta índole quedan fuera del alcance y pretensiones de quien suscribe.

II. Configuración legal de las sociedades laborales en la LSL

Tal y como se ha manifestado en el apartado precedente, la configuración actual de las sociedades laborales es fruto de un proceso normativo que culmina en 1997 con la LSL.

En esencia, el texto respeta las líneas maestras del concepto de sociedad laboral y establece las notas esenciales que permiten configurar determinadas entidades dentro de esta concepción.

El propio artículo 1.1 de la Ley, señala que *«las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido, podrán obtener la ca-*

lificación de «Sociedad Laboral» cuando concurran» ciertos requisitos establecidos en la misma.

Resulta por tanto, que para la calificación de una sociedad como laboral, es necesaria la vigencia de dos negocios jurídicos simultáneos el contrato de sociedad capitalista y el contrato de trabajo, negocios que se sustancian en un mismo requisito, que **la mayoría del capital pertenezca al conjunto de trabajadores que prestan en ella servicios retribuidos en forma personal y directa**, siendo, además, que su relación laboral con la empresa lo es **por tiempo indefinido**. En adición a este requerimiento, el punto 2 del mismo artículo¹¹ fija un **límite al conjunto de los trabajadores no socios contratados por tiempo indefinido**¹², restringiendo el número de horas trabajadas por trabajadores indefinidos no socios al 15% (25% si la sociedad emplea a menos de 25 trabajadores)¹³.

Asimismo, en cuanto al capital social, el artículo 6 de la Ley establece una **dualidad de acciones o participaciones**, distinguiendo entre las de clase laboral, es decir, aquellas que son propiedad de los trabajadores cuya relación laboral lo es por tiempo indefinido y las restantes, a las que denomina de clase general. Como consecuencia de esta dualidad, aún cuando la sociedad presenta una estructura societaria unitaria¹⁴, la configuración legal de este tipo societario permite la coexistencia en su seno de hasta tres tipos distintos de socio; socio trabajador; socio no trabajador y socio institucional (público o privado).

En línea con lo anterior, el artículo 5, en su apartado 3.º establece **límites de participación en el accionariado social** fijando el porcentaje máximo que puede poseer cada socio en la tercera parte del capital social¹⁵, lo que implica un mínimo de tres socios salvo que alguno de ellos sea un socio institucional, en cuyo caso su porcentaje se reduciría a un mínimo de dos.

Siguiendo con las acciones o participaciones de clase laboral, se establece un **derecho de adquisición preferente** en caso de transmisión voluntaria inter vivos de las mismas que, a priori no parece que sirva para alcanzar uno de los objetivos confesos de la LSL cual es el aumento del número

¹¹ Modificado por el número 1 del artículo 45 de Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de medidas fiscales, administrativas y del orden social («B.O.E.» 31 diciembre).

¹² La Ley no hace referencia a si se trata de trabajadores indefinidos con contrato de media jornada o jornada completa.

¹³ Para la fijación de estos porcentajes no se tienen en cuenta los trabajadores con contrato de duración determinada.

¹⁴ Que no resulta alterada por la posibilidad de optar por dos modelos societarios alternativos como son las Sociedad Anónima Laboral y las Sociedad de Responsabilidad Limitada Laborales.

¹⁵ Excepcionalmente, este límite podrá elevarse hasta el 50% del capital social en el caso de que se trate de socios institucionales.

de socios trabajadores con nuevos trabajadores y evitar que disminuya el número de trabajadores socios.

Así, el artículo 7 de la LSL fija el siguiente orden de prioridad en su adquisición voluntaria inter vivos 1) trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido 2) trabajadores con contrato indefinido que sean socios de la sociedad 3) socios titulares de acciones y participaciones de clase general 4) trabajadores cuyo contrato no sea por tiempo indefinido y por fin 5) la propia sociedad.¹⁶

En este sentido, como bien apunta, CALVO VERGEZ¹⁷ tal vez hubiera sido más apropiado que la sociedad estuviera en primer lugar para poder hacerse con una cartera de acciones o participaciones que permita facilitar la inclusión como socios de nuevos trabajadores, ya que en el caso de las sociedades anónimas laborales¹⁸, únicamente se admiten acciones en cartera siempre que no excedan el 10% del capital representado por el total de las acciones de esta clase¹⁹.

Junto con las anteriores, otra nota esencial de las sociedades laborales es la necesaria constitución de un **Fondo Especial de Reserva**²⁰ que según señala el art. 14.2 de la LSL, *sólo podrá destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin*.

En efecto, el artículo 14.1 de la LSL dispone que *además de las reservas legales o estatutarias que procedan, las sociedades laborales están obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva, que se dotará con el 10 por 100 del beneficio líquido de cada ejercicio*.

Con anterioridad a la LSL, el artículo 17 de la LSAL establecía que este fondo tenía carácter irreplicable excepto en el caso de liquidación²¹. Sin embargo, según hemos comentado, la dicción literal de la norma no establece en la actualidad el destino del fondo, únicamente determina que el

¹⁶ Las acciones sobre las que no se aplique el derecho de adquisición preferente pueden transmitirse libremente.

¹⁷ En el capítulo «Régimen fiscal de las sociedades laborales» de la obra colectiva *Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Editorial Aranzadi, Cizur Menor, 2005, pág. 295.

¹⁸ A diferencia de la sociedad de responsabilidad limitada laboral que tiene vedada la autocartera.

¹⁹ Lo que facilita, en cierta medida facilita la transmisión directa de acciones a los trabajadores así como su reserva para este fin sin tener que modificar el capital social de la entidad.

²⁰ En adelante Fondo Especial de Reserva o indistintamente FER

²¹ Hay autores, como CALVER VERGEZ, *op. cit.*, pág. 297, que afirman que este fondo es irreplicable y sólo puede utilizarse para la compensación de pérdidas, de suerte que si un socio causa baja no tiene derecho al reembolso de la parte que le correspondería en el mismo, tampoco sirve para incrementar la cifra de capital y sólo se reparte en caso de liquidación.

FER sólo puede utilizarse para compensar pérdidas en el caso de que no existan reservas disponibles suficientes para esa finalidad.²²

Como veremos en epígrafes posteriores al analizar las características tributarias de este tipo de entidades de economía social, la función del FER es clara, reforzar la solvencia de las sociedades laborales.

Por fin, un último requisito para la calificación de las sociedades laborales como tales es precisamente el otorgamiento de la **calificación de sociedad laboral** por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, por las Comunidades Autónomas que hayan recibido los correspondientes trasposos de funciones y servicios. Para ello, obviamente, será necesaria la previa comunicación al registro de sociedades laborales de dicha solicitud en los términos previstos en el artículo 2.2 de la LSL.

III. Fundamento constitucional de los beneficios fiscales de las sociedades laborales

III.1. *Constitución Española*

La importancia de los objetivos sociales reflejados en la Constitución se demuestra en que en su frontispicio, en el propio artículo 1.1, se instituye España como un Estado Social y Democrático de Derecho.

En respuesta a esta idea de construir un Estado Social, la Constitución recoge una serie de valores cuyo contenido constituye un verdadero mandato para todos los poderes públicos.

En este sentido, tal y como señala RODRIGO RUIZ, no se trata de una mera declaración programática, sino que recoge los objetivos, los fundamentos que debe cumplir nuestro ordenamiento.²³

Estos valores instauran una condición de la validez de las normas jurídicas, no son únicamente límite de los poderes públicos sino que, además, les exigen una actuación proactiva para su efectiva consecución.

Dentro de estos valores, podemos diferenciar dos niveles. El primero de ellos, aquel que goza de protección absoluta, está constituido por los derechos y libertades fundamentales contenidos en la Sección Primera del Capítulo Segundo del Título Primero de la Constitución.

²² Por lo que, en caso de compensación de pérdidas el FER se utilizaría antes de la reserva legal que no es una reserva disponible, aunque se disponga de ella con el fin de compensar pérdidas.

²³ RODRIGO RUIZ, M.A. (2003) «Mandato constitucional de Fomento y Fiscalidad de las Cooperativas», *CIRIEC-España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, n.º 47, págs. 199-219.

El segundo, bajo el Capítulo Tercero del mismo Título, «Principios rectores de la política social y económica», recoge lo que podríamos definir como «mandatos de optimización» o directrices dirigidos a los poderes públicos; protección y ayuda a la familia; Seguridad Social; vivienda; medio ambiente; protección de la salud; formación y conocimiento; solidaridad... Estos valores, no gozan de la protección absoluta de los primeros, pero ello no es óbice para que en cualquier caso obliguen igualmente a los poderes públicos en su consecución.

Como muestra de ese Estado Social al que hemos hecho referencia, la C.E. incluye menciones a las diversas formas jurídicas en las que pueda personificarse la economía social. Así las cosas, el art. 22 menciona el derecho de asociación, el 34 el derecho de fundación y fuera de los «principios rectores de la política social y económica, en el Título VII, el artículo 129.2 menta expresamente a las cooperativas.

En concreto, el art. 129.2 reza «*los poderes públicos promoverán eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada, las sociedades cooperativas. También establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*».

Se trata, pues, de una orden explícita de carácter imperativo que exhorta a los poderes públicos a fomentar la participación y el acceso de los trabajadores en la propiedad de los medios de producción.

Según se observa, el artículo art. 129.2 contiene un doble mandato. Por un lado, establece una directriz promocional²⁴, empuja a los poderes públicos a promover eficazmente formas de participación en la empresa que pudieran ser de diversa índole, *v. gr.* facilitando información, promoviendo la participación democrática o financiera, estableciendo distintos mecanismos consultivos, sustantivos, representativos o cooperativos, impulsando la autogestión...

Por otro, y con un mandato específico los obliga a establecer los instrumentos que faciliten *el acceso de los trabajadores a los medios de producción*, exigiéndoles, en relación con los artículos 40, 33.1 o 9.2 C.E., una actitud mucho más activa, esencialmente inductora.

La referencia a las cooperativas es expresa, y la profusión con la que tanto el legislador estatal como el autonómico²⁵ han cumplido este mandato queda demostrada por las treinta y cuatro leyes y decretos tanto estatales como autonómicos que desarrollan esta figura.

²⁴ ALGUACIL MARÍ, M.P. (2007): *La Tributación de las Sociedades Laborales*, Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

²⁵ La mayoría de las Comunidades Autónomas han asumido competencias en la materia en aplicación del artículo 149.3 C.E.

Por el contrario, la expresión «*el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*» requiere una reflexión sobre la identidad de la figura a la que se refiere.

En lo relativo a este segundo mandato, desde un punto de vista subjetivo, las formas de acceso de los trabajadores a los medios de producción pueden substanciarse en distintas entidades y de diversas formas.

Incluso antes de la promulgación de la Constitución, en pleno proceso constituyente, autores como MERINO MERCHÁN,²⁶ mencionan dentro de las entidades en las que puede materializarse el acceso a los trabajadores a los medios de producción, en general, las sociedades comunitarias, en particular, las entidades de régimen asociativo laboral, y, en especial, las conocidas como sociedades anónimas laborales.

CALVO ORTEGA²⁷ entiende que nuestro ordenamiento tal figura sólo puede referirse a las sociedades laborales ya que la falta de esta denominación concreta en el artículo 129.2 C.E. obedece a que la creación y regulación específica de estas sociedades en España se hace por Orden Ministerial de 12 de enero de 1979, es decir, con posterioridad a la promulgación de la Carta Magna.

Sin embargo, compartimos con ALGUACIL MARÍ²⁸, que el mandato para facilitar el acceso de los trabajadores a los medios de producción no tiene por qué requerir necesariamente un tipo social específico, ni siquiera una entidad de las encuadradas en la Economía Social. Basta únicamente con que se trate de una entidad en la que la propiedad de los medios de producción se les otorgue a los trabajadores con ciertas facultades de gestión, ya que, lo contrario implicaría una mera participación financiera, una simple propiedad de acciones o participaciones, algo limitado para la ambiciosos objetivos manifestados por el constituyente en el artículo 129.2.²⁹

Ello no obstante, conviene reconocer que la sociedad laboral constituye un tipo societario idóneo para la consecución de dichos objetivos; facilita la participación en la empresa, con lo que se cumple la primera directriz del artículo 129.2, al tiempo que permite el acceso de los trabajadores a la titularidad de los medios de producción, dando observancia a su segundo requerimiento.

²⁶ MERINO MERCHÁN, J.F. (1978) «El Estado y el movimiento cooperativo», *Revista de Administración Pública*, n.º 86, 181-235.

²⁷ CALVO ORTEGA, R. (2005): *La fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson Civitas, Cizur Menor.

²⁸ *Op. cit.*, pág. 39.

²⁹ Lo que se ha venido a conocer como capitalismo obrero, accionariado obrero, o simplemente los planes de participación accionarial de los trabajadores resultan escasos para las pretensiones del artículo, que, como hemos dicho pretende

Así las cosas, la sociedad laboral involucra al trabajador en la toma de decisiones y permite, además, una intervención financiera que le proporciona una participación en los beneficios de la empresa a través del dividendo. Esta participación se enmarca, en cualquier caso, dentro de una limitación de las facultades dominicales³⁰ del accionariado que impone cierto carácter igualitario y naturaleza personalista³¹ a los títulos nominativos del capital social y condiciona su transmisibilidad.

Si bien es cierto que las sociedades laborales no son sociedades de base mutualista, responden a una finalidad de promoción social que pretende facilitar el acceso de los trabajadores de la empresa a la titularidad de su capital social

En este sentido, las sociedades laborales gozan de una serie de particularidades que las convierten en instrumentos extraordinarios en la consecución de los objetivos sociales de interés general fijados en la Constitución, por un lado generan y mantienen puestos de trabajo estables y por otro facilitan la participación de los trabajadores en el capital de la empresa de una forma peculiar que enlaza directamente con las características inherentes a la Economía social.

En efecto, el artículo 5.1 de la Ley 5/2011, de 29 de marzo de Economía Social menciona a las sociedades laborales dentro del catálogo de entidades de la economía social.

A mayor abundamiento, las sociedades laborales recogen los principios orientadores contemplados en el artículo 4 de dicha ley, en la medida en que 1) la primacía de las personas que componen su accionariado y el fin social de estas entidades se concreta en una gestión autónoma, transparente, democrática y participativa³²; 2) en que se aplican los resultados obtenidos de la actividad económica al fin social objeto de la entidad; 3) se promueve la solidaridad interna y con la sociedad mediante el impulso de la cohesión social, la generación de empleo estable y de calidad y 4) se mantiene una independencia respecto a los poderes públicos.

En línea con lo anterior, habida cuenta de su carácter eminentemente social y del mandato explícito contenido en el artículo 129.2 de la C.E.

³⁰ Aún cuando las limitaciones en las facultades de gestión, en la participación en el capital y el derecho a participar en los beneficios sociales en las sociedades laborales son menores que en el resto de las entidades de economía social, son importantes ya que, por ley, la mayoría del capital es propiedad de los trabajadores, se limita las horas trabajadas por trabajadores indefinidos no socios, el socio tiene una limitación en la participación del capital, se limita la transmisión de las acciones y participaciones y se obliga a la constitución de un fondo especial de reserva adicional a las reservas establecidas para cualquier otra sociedad mercantil.

³¹ Aunque este extremo es discutido por autores como ALONSO RODRIGO, *op. cit.*, pág. 69.

³² El voto democrático y el reparto del excedente son opcionales en las sociedades laborales.

respecto a la promoción de este tipo de entidades por parte de los poderes públicos, parece lógico que éstos estén obligados a promocionar la participación y el acceso de los trabajadores a los medios de producción, entre otras, a través de las sociedades laborales.

Es cierto que la fiscalidad no es la única forma de favorecer estas entidades, ya que podrían promocionarse por ejemplo mediante de subvenciones o a través de cualquiera de las medidas contenidas en el artículo 8 de la Ley de Economía Social, pero sí es una muy importante.

Como sabemos, en el ámbito tributario, el artículo 31 de la Constitución establece el deber general de contribución al sostenimiento de los gastos públicos, reconociendo, a su vez la existencia de exenciones fiscales por la realización de determinadas actividades de interés general que los poderes públicos deban fomentar o proteger.

Así las cosas, es precisamente en el segundo mandato del art. 129.2, en el interés general que obliga a los poderes públicos a la promoción de la participación y el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, donde radica la legitimidad constitucional de la protección fiscal a este tipo social, la sociedad laboral.

La participación del trabajador en las sociedades laborales se produce mediante una triple vía. En primer lugar, y aún cuando en las sociedades laborales la voluntad democrática es menor que en las cooperativas³³ dado que el artículo 5 de la LSL prohíbe la creación de acciones o participaciones de clase laboral sin derecho a voto, a través del derecho de voto que posee como socio.

En segundo lugar, mediante la propiedad indirecta de los medios de producción, en cuanto a que el capital social de este tipo de entidades debe estar mayoritariamente en manos de socios trabajadores. El trabajador es dueño de los medios de producción en tanto que socio aportante del capital y dueño de la empresa.

Y por fin, en tercer lugar, en la medida en que el reparto de dividendos está muy limitado en su cuantía, el trabajador participa en la toma de decisiones de la empresa como estrategia de mantenimiento de la misma en condiciones que le permitan, a su vez mantener también su puesto de trabajo.³⁴

Por todo lo anterior, es obvio que las sociedades laborales contribuyen a un aumento de la productividad y competitividad a través de la realización profesional y personal de su accionariado, favorecen la generación y

³³ No hay que olvidar que nos encontramos ante una sociedad de capital en la que no rige el principio «un hombre un voto» propio de las cooperativas.

³⁴ ALONSO RODRIGO, E. (2001), *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*, Generalitat de Catalunya, Barcelona.

mantenimiento de empleo estable³⁵, y que como sujetos privados a quienes, además, se les limitan sus facultades dominicales, culminan un interés general³⁶.

En este sentido, el papel que estas sociedades cumplen en la creación y sostenimiento de puestos de trabajado junto con sus especiales dimensiones y su menor capacidad económica³⁷, justifican un tratamiento fiscal beneficioso que permita la constitución de sociedades laborales y fomente su desarrollo.

III.2. *Constitución Europea*

Por otro lado, habida cuenta del contexto europeo en el que se enmarca nuestra normativa, debemos examinar la idoneidad del establecimiento de un régimen tributario especial para las sociedades laborales desde una perspectiva comunitaria, es decir, debemos analizar si la protección constitucional de esta figura se enlaza con los objetivos y principios recogidos en los Tratados de la Comunidad Europea.

Respecto a estos últimos se aprecia una evolución en cuanto que la Comunidad nace de una unión de base económica que se desarrolla hasta una unión basada en la cohesión social. En efecto, mientras que en el Tratado de Roma los aspectos sociales siguen atribuyéndose a los Estados Miembros, el Acta Única Europea integra esta materia en el Derecho Originario, de suerte que el artículo 2 del TCE, menciona entre los objetivos de la Unión Europea la obtención de un alto nivel de empleo y protección social.

En línea con lo anterior, el Tratado de Maastricht establece como uno de los tres pilares sobre los que se asienta la construcción europea la cohesión económica y social, reconociéndola como uno de los objetivos políticos más importantes de la Unión.

Más adelante, el Tratado de Amsterdam, que integra el Acuerdo sobre política social en el texto del Tratado Constitutivo de la Comunidad Euro-

³⁵ 67.445 personas a 31 de diciembre de 2012, según datos facilitados por el Observatorio de Economía Social.

³⁶ Un interés general cuya aplicación a las entidades dedicadas al fomento de la economía social fue ya instituido, bastante antes de la aprobación de la Ley de Economía social por Ley 48/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

³⁷ Como veremos en epígrafes subsiguientes la mayoría de las sociedades laborales son PYMES que adolecen de las dificultades de financiación propias de las empresas de reducidas dimensiones.

pea (artículo 137, en la actualidad 153 TFUE) consagra el modelo social europeo y reivindica, como objetivos prioritarios de la Unión, los aspectos sociales. La redacción del Título VIII, referido al empleo, o el Título XI, sobre política social, educación, formación profesional y juventud, dan cuenta de ello.

Por su parte, las altas cotas de paro han consagrado las políticas para el fomento del empleo como instrumentos al servicio de los principios comunitarios, entre ellos, el principio de cohesión social, y ello en la medida en que siendo ésta un objetivo común de la Unión, las políticas de empleo se erigen en herramientas para la instauración de un bienestar social mínimo de forma uniforme en todo el ámbito de la Comunidad.

Así las cosas, se pone de manifiesto la instrumentalidad de la política de empleo para la consecución del objetivo de dicha cohesión, que se enlaza con la política social y la de empleo y en particular con la promoción del denominado «capital social».

En esta relación entre objetivos sociales y económicos, ya en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea (2010/C 83/02), los derechos sociales no se instituyen como meras directrices políticas ni, tampoco, como derechos, pero sí como principios rectores que se integran en un régimen jurídico diferente del resto de los derechos³⁸.

En este sentido, estos principios rectores, entre los que, como hemos visto se incluyen los derechos sociales³⁹, se constituyen como un elemento de interpretación del resto del ordenamiento, un baremo que juzga el cumplimiento los mismos y un mandato de promoción tanta para la Unión como para los Estados Miembros.

En esta tesitura, en la que hemos venido mencionando los derechos sociales como principios rectores del Derecho Europeo, hay que recordar que la Comunidad no posee competencias específicas en materia de economía social, por lo que, en virtud del principio de subsidiariedad, la Comisión no puede hacerla objeto de una política creada específicamente con esta finalidad.

Sin embargo lo que puede hacer es fomentarla en el marco de una política en la sí que posea competencias. Gracias a ello, ha sido posible constatar en diversas ocasiones los beneficios aportados por las entidades de economía social en el ámbito de distintas políticas comunitarias, haciendo hincapié en su responsabilidad social y en los beneficios que implica la participación de los trabajadores en el capital de las empresas.

³⁸ Al igual que ocurre, como hemos visto, en nuestra Constitución, con los derechos fundamentales y libertades públicas y los principios rectores de la política social y económica.

³⁹ Bajo el título IV «Solidaridad».

Como fruto de este trabajo nos encontramos con diversas directivas que en materia de promoción del diálogo social, de información y consulta de los trabajadores, así como de su implicación en la Sociedad Europea y la Sociedad Cooperativa Europea⁴⁰ fijan las disposiciones mínimas que han de transponerse paulatinamente a la normativa nacional de los estados miembros.

En todas ellas y en instrumentos como los diferentes planes de promoción de la participación de los trabajadores en los resultados y beneficios de las empresas⁴¹, los diversos documentos de trabajo que se han suscitado así como en las distintas comunicaciones en la materia, se subraya una misma evidencia, la importancia de la participación financiera de los trabajadores en las empresas en cuanto que facilita su responsabilidad social y fomenta la mejora la productividad, la cohesión social y las normas sociales. Asimismo, también se recoge otra obviedad, las dificultades específicas que en materia de financiación afectan a las pequeñas y medianas empresas.

A este respecto, la Comunicación relativa a un marco para la participación financiera de los trabajadores elaborada por la Comisión en julio de 2002⁴², admite, en función de su diseño concreto, el establecimiento de ventajas específicas para que las PYME pueda solventar este problema de financiación. En idénticos términos la Comunicación la Comunicación de la Comisión de 23 de febrero de 2004 sobre el fomento de las cooperativas en Europa⁴³ admite la implantación de ventajas fiscales para este tipo de entidades.

De lo antedicho podemos inferir varias conclusiones:

1. Al igual que en el ámbito nacional, en la normativa europea se recogen una serie de fundamentos sociales que sirven de parámetro para la interpretación de la validez del resto de normas.

⁴⁰ Directiva 75/129/CEE del Consejo, de 17 de febrero de 1975, referente a los despidos colectivos, modificada por las Directivas 92/56/CEE y 98/59/CE del Consejo; Directiva 2001/23/CE del Consejo, de 12 marzo de 2001, relativa al mantenimiento de los derechos de los trabajadores en caso de traspasos de empresas, de centros de actividad o de partes de empresas o de centros de actividad (consolidación de las Directivas 77/187/CEE y 98/50/CE del Consejo); Directiva 2011/35/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 5 de abril de 2011, relativa a las fusiones de las sociedades anónimas; Directiva 2002/14/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de marzo de 2002, por la que se establece un marco general relativo a la información y a la consulta de los trabajadores en la Comunidad Europea; Directiva 2004/25/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 21 de abril de 2004, relativa a las ofertas públicas de adquisición.

⁴¹ Planes PEPPER.

⁴² COM (2002) 0364 final.

⁴³ COM (2004) 18.

2. En la consecución de dichos objetivos sociales, juegan un papel fundamental las empresas de economía social como instrumentos que impulsan la creación de empleo, la mejora de la productividad y la cohesión social.
3. Con el propósito de dar cumplimiento a estos objetivos y en atención a las especiales circunstancias que concurren en este tipo de entidades, en determinadas condiciones es admisible la creación de ventajas que impulsen su creación y funcionamiento.
4. Como una más de estas ventajas, los Estados Miembros pueden crear un contexto fiscal que les sea favorable, teniendo, como no, en cuenta lo que al respecto establezcan las disposiciones del Tratado relativas a las ayudas de Estado y las políticas de la UE sobre competencia fiscal perniciosa.

Llegados a este punto, nuestra labor es pues clara, analizar si la normativa fiscal contenida en la LSL cumple con el mandato constitucional arriba referenciado y si, al hacerlo coadyuva en la consecución de los fundamentos sociales que inspiran la normativa europea.

IV. Régimen fiscal de las sociedades laborales

IV.1. *Introducción*

Según hemos comentado, a la hora de analizar el régimen fiscal aplicable a las sociedades laborales, no podemos olvidar que la aplicación de los beneficios fiscales que se les suponen se justifica por el mandato constitucional que obliga a los poderes públicos a promover la participación de los trabajadores mediante el acceso a la titularidad de los medios de producción.

En coherencia con lo anterior, dicho régimen debe ayudar a las sociedades laborales en el cumplimiento de los objetivos que les son propios y que resultan de interés general; permitiendo la creación de un empleo estable y de calidad, fomentando la participación en el capital social de los trabajadores, dotándoles de instrumentos que faciliten su financiación, y situándoles en igualdad de condiciones respecto a empresas de dimensiones superiores.

Tal y como hemos mencionado previamente, la propia exposición de motivos de la LSL recoge esta obligación y justifica la existencia de un régimen fiscal especial para las sociedades laborales precisamente en la obligación *promoción y desarrollo de este tipo de sociedad*.

Para ello, el Capítulo II de la Ley 4/1997, bajo la denominación «Régimen Tributario» recoge tres artículos (19-21) que pretenden establecer cier-

tos beneficios fiscales, y que se completaban originalmente con la Disposición transitoria 3.^a y el segundo párrafo de la Disposición Adicional 4.^a⁴⁴ de la LSL.

Sin embargo, pese al título utilizado, esta denominación no puede ser más desacertada. No se trata de un verdadero régimen, pues los beneficios contemplados se limitan a un único impuesto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁴⁵ ni todos sus artículos tienen carácter tributario, ya que debido a lo que sin duda es una incorrección técnica del legislador⁴⁶ el artículo 21 regula el encuadramiento de los socios trabajadores en el Sistema de la Seguridad Social.

Como hemos mencionado, la LSL no recoge un tratamiento fiscal integral de esta figura, no contempla, un régimen fiscal de las sociedades laborales en la imposición sobre la renta tanto de los socios personas físicas como de la propia entidad. Por ejemplo, tras la derogación del segundo párrafo de la Disposición Adicional 4.^a, al margen del régimen transitorio contenido en la D.T. 3.^a la única referencia a la libertad de amortización aplicable a esta figura, viene recogida en el texto refundido de la Ley de Impuesto sobre Sociedades, no en la LSL. Tampoco se hace referencia al tratamiento fiscal que debieran tener las transmisiones de acciones o participaciones sociales de una sociedad laboral; no se recogen beneficios fiscales que fomenten la participación de los trabajadores como socios en la sociedad...

En definitiva, a la luz de la omisión de alguna de las figuras impositivas más importantes, y, como veremos, de las deficiencias técnicas de las que adolece este Capítulo II, parece difícil que el referido mandato del artículo 129.2 de la Constitución llegue a cumplirse, al menos, desde un punto de vista tributario. En este sentido, los beneficios fiscales que contempla la norma para las sociedades laborales son tan exiguos, que difícilmente no cabe ni plantearse si conculcan el artículo 87 del TCE.

Pasemos, en cualquier caso, a analizar los requisitos que se exigen en la LSL para que se puedan aplicar los exiguos beneficios fiscales aplicables a las sociedades laborales.

⁴⁴ Derogado por la letra e) del número 1 de la disposición derogatoria única del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

⁴⁵ En adelante ITPAJD.

⁴⁶ Salvo que se considere que la afiliación a la Seguridad Social es un requisito necesario para la aplicación de los beneficios fiscales cuya pérdida implica también la pérdida de cualquier ventaja tributaria.

IV.2. *Requisitos para la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la norma*

Junto con los requisitos exigidos a lo largo de su articulado para que una determinada sociedad reciba el calificativo de «laboral», la LSL exige otras circunstancias adicionales para que a dicha sociedad le sea aplicable el «régimen» fiscal contemplado en la norma.

En este sentido, el artículo 20 de la LSL señala que para poder acogerse a los beneficios tributarios, las sociedades laborales habrán de reunir los siguientes requisitos:

- a) *Tener la calificación de «Sociedad Laboral».*
- b) *Destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos.*

Por tanto, respecto a la regulación anterior, se suprime la limitación temporal de las exenciones y bonificaciones contempladas en el art. 20.3 de la LSAL y la solicitud y reconocimiento previo de las mismas por parte de la Administración que disponía Real Decreto 2696/1986, de 19 de diciembre, sobre tramitación de la concesión de beneficios tributarios a las Sociedades anónimas laborales.

Analicemos individualmente cada uno de los requisitos.

IV.2.1. CALIFICACIÓN DE SOCIEDAD LABORAL

Tal y como señala el apartado a) del artículo 20 antes reflejado, para la aplicación de los beneficios fiscales contemplados en la LSL, es necesario que la sociedad que pretenda aplicarlos tenga la calificación de «laboral». Es decir, no basta con que se cumplan los requisitos necesarios para encuadrarse dentro de este tipo de sociedades sino que, además, se requiere de un acto administrativo que aprecie esta circunstancia.

Este requisito, ya se contemplaba en el artículo 21.1 de la LSAL en la medida en que exigía a las sociedades laborales que pretendieran aplicarse los beneficios tributarios en ella contemplados «*estar inscritas y no descalificadas en el Registro oficial que para estas entidades se crea en el Ministerio de Trabajo y Seguridad Social, así como cumplir los demás requisitos establecidos en la presente Ley*». Parece, por tanto, que el incumplimiento de cualquier requisito, aún cuando no fuera imprescindible para la calificación de la entidad como laboral impedía la aplicación de toda ventaja fiscal.

Ahora en cambio, la dicción literal del vigente artículo 16 de la LSL, no invita siquiera a plantearse esta duda, sólo la pérdida de la condición de laboral por las causas previstas en este artículo 16 determina la pérdida de dichos beneficios. Volveremos sobre este artículo más adelante.

A simple vista, se trata, pues, de una obviedad, una tautología, que no entraña dificultad alguna, es lógico que sólo las sociedades que son sociedades laborales puedan disfrutar de las ventajas fiscales para ellas concebidas.

Sin embargo, el requisito contemplado en el artículo 20 de la LSL hay que ponerlo en relación con lo recogido en su artículo 4, en virtud del cual, la sociedad sólo disfruta de la calificación de «laboral» una vez se inscribe en el Registro de Sociedades Laborales, algo que en la práctica pudiera acarrear ciertas dificultades.

Al respecto, el punto segundo de este último artículo reza *«la sociedad gozará de personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro Mercantil, si bien, para la inscripción en dicho Registro de una sociedad con la calificación de laboral deberá aportarse el certificado que acredite que dicha sociedad ha sido calificada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o por el órgano competente de la respectiva Comunidad Autónoma como tal e inscrita en el Registro Administrativo a que se refiere el párrafo anterior»*.

Es precisamente este hecho el que pone de manifiesto otra de las deficiencias técnicas de esta norma ya que supone una incongruencia cronológica el que se pretenda aplicar, como veremos, una beneficio fiscal sobre la constitución de una sociedad cuando ésta, aunque constituida, no recibirá el calificativo de laboral hasta su inscripción en el registro administrativo pertinente, algo que acaece con posterioridad en el tiempo.⁴⁷

La siguiente duda que puede suscitar este requisito enlaza con lo que pueda ocurrir en el caso de que la sociedad deje de cumplir las condiciones necesarias para recibir el calificativo de «laboral».

Según hemos comentado, el artículo 16 de la LSL establece una serie de circunstancias que abocan a la pérdida de dicha calificación. A tenor de este artículo, estas causas concurren cuando:

- a) La mayoría del capital social deja de estar en manos de socios trabajadores.
- b) Alguno de los socios posea acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social, salvo que se trate de sociedades laborales participadas por el Estado, Comunidades Autónomas, Entidades locales o sociedades públicas participadas por cualquiera de tales instituciones.
- c) El número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios, es superior al 15 por ciento del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores.

⁴⁷ Es por ello que hay autores que entienden que nos encontramos ante un requisito ocioso y perturbador y proponen entender que el requisito actúa a posteriori consolidando la exención definitivamente o convirtiéndola en improcedente si no se alcanza la calificación de laboral.

Tratándose de sociedades de menos de 25 socios trabajadores, si el referido porcentaje es superior al 25 por ciento del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores.

- d) No se efectúa la dotación, se dota en cuantía insuficiente o se realiza una aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva.

Estas dos últimas circunstancias merecen una reflexión. En cuanto a la transgresión del límites de las horas-año trabajadas por trabajadores indefinidos no socios, porque la pérdida de calificación por este motivo constituye un obstáculo a la contratación de nuevo personal asalariado, lo que, sin duda, contraviene los objetivos de los beneficios fiscales aplicables a este tipo de sociedades.

Por otro lado, la falta de dotación, dotación insuficiente o aplicación indebida del FER, también requiere una consideración a la luz de la falta de consonancia existente dentro de la propia LSL entre las exigencias mercantiles del fondo de reserva (artículo 14, 10%) y las derivadas de los requisitos tributarios (artículo 20, 25%).

En este apartado hay que recordar que la finalidad del FER es dotar a la sociedad laboral de una mayor capacidad de autofinanciación y que LSL no establece el destino del mismo. En este sentido, pese a que se entiende que la voluntad del legislador es impedir que el socio se enriquezca mediante el reparto de unos dividendos generados en aplicación de los incentivos fiscales que se les suponen a las sociedades laborales,⁴⁸ el tenor literal de la LSL únicamente prohíbe utilizarlo para compensar pérdidas salvo que se hayan agotado el resto de reservas disponibles, por lo que parece difícil incumplir este requisito por que se haya utilizado el FER para otro fin.

En cualquier caso, dado que el segundo requisito para la aplicación de los beneficios fiscales, el contemplado en el apartado B) del artículo 20 es precisamente éste, la dotación del 25% del beneficio líquido del ejercicio al FER procederemos a su estudio pormenorizado en el siguiente apartado.

Sea por el motivo que fuere, si la sociedad pierde la calificación de laboral, los efectos que esta descalificación pudiera tener respecto a los beneficios fiscales de la entidad varían en función del momento en el que se ha producido dicha descalificación.

Así las cosas, según dispone el artículo 16.4, «*la descalificación antes de cinco años desde su constitución o transformación conllevará para la Sociedad Laboral la pérdida de los beneficios tributarios*». De su lectura parece desprenderse que sólo la descalificación producida antes de que hayan transcurrido cinco años desde la constitución o transformación de la entidad,

⁴⁸ Configurando el FER como una reserva irrepartible, al igual que ocurre con el fondo de reserva obligatorio de las cooperativas.

conlleva la pérdida de los beneficios tributarios aplicados hasta la fecha. Por el contrario, si la pérdida de la calificación se produce transcurridos cinco años desde la constitución o la transformación de la misma, los efectos serán ex nunc y únicamente se verán afectados los beneficios fiscales que le pudieran ser aplicables a futuro, consolidándose los que le hubieran sido de aplicación hasta entonces.

En esta tesitura la mención tributaria contenida en el artículo 16.4 de la LSL cosecha una doble consideración negativa. Por un lado, porque desde un punto de vista técnico resulta poco acertado que un precepto de tan importantes consecuencias fiscales esté fuera del Capítulo II de la LSL. Por otro, porque tras la reducción del plazo de prescripción operada inicialmente por la disposición final primera de la Ley 1/1998, de 26 de febrero, de Derechos y Garantías de los Contribuyentes, y, con posterioridad, por la vigente Ley General Tributaria 58/2003, de 17 de diciembre, el plazo de 5 años establecido en la norma mercantil supera el de prescripción del tributo.

Llegados a este punto, se suscita, además, otra cuestión, ¿a qué beneficios fiscales afecta la pérdida de la calificación mencionada en el artículo 16.4, únicamente a los contemplados en la LSL o también a la libertad de amortización recogida en el TRLIS? Una cuestión, que por otra parte no es ajena al resto de requisitos contemplados en el artículo 20 de la LSL y que, por tanto, merece ser considerada en conjunto con la dotación al FER. Hagamos un poco de historia para poder resolverla.

El artículo 20.2 de la LSAL, recogía entre los beneficios fiscales aplicables a las sociedades anónimas laborales la libertad de amortización de los elementos afectos a la actividad adquiridos durante los primeros cinco ejercicios desde la constitución de la entidad, conectando el disfrute de la misma con el cumplimiento de la dotación al fondo de reserva contemplado el 21.1.b.

Ello no obstante, la ley 43/1995 de 27 de diciembre, del Impuesto de Sociedades, deroga expresamente los apartados 2 y 3 del artículo 20 de la LSAL incorporando la libertad de amortización en su propio artículo 11.2.a y exigiendo únicamente que se trate de sociedades anónimas laborales⁴⁹ sin demandar ningún otro requisito mercantil. Por otra parte, según hemos comentado, dos años más tarde, cuando se aprueba la LSL, el legislador omite cualquier referencia al Impuesto sobre Sociedades y dentro de los beneficios fiscales atribuidos a las sociedades laborales alude exclusivamente al ITPAJD.

En línea con lo anterior, y aún cuando la dicción literal de su apartado reza «en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible» dando a entender

⁴⁹ Por ser las únicas existentes hasta entonces.

que se pueda referir a cualquier impuesto y no solo a los instantáneos que integran el ITPAJD, lo cierto es que el encabezamiento del artículo 20 de la LSL no limita los beneficios tributarios a los contemplados en la propia LSL ni, como bien indica CALVO VERGEZ⁵⁰, hace alusión alguna a que los requisitos en ella contemplados tengan que proyectarse sobre cualquier impuesto para la consecución de otras ventajas fiscales.

En definitiva, esta evolución normativa nos invita a pensar que los requisitos exigidos para favorecerse de los beneficios fiscales contemplados en la LSL se aplican únicamente para el ITPAJD. En lo que se refiere a la libertad de amortización reconocida en el Impuesto sobre Sociedades parece que basta con el hecho de que la sociedad sea laboral. Y, si esto es así en lo que atañe al porcentaje de dotación de los beneficios líquidos del ejercicio al FER, no debiera ser menos respecto a la condición temporal impuesta en el artículo 16.4 de la LSL, de suerte que el plazo de 5 años únicamente debería afectar a la pérdida de beneficios del ITPAJD y no a la libertad de amortización contemplada en el artículo 11.2.a) del TRLIS.

Sin embargo, no podemos dejar de mencionar que la doctrina administrativa parece no haberse imbuido de esta tesis, y que sin duda alimentada por una inoportuna coincidencia en el período temporal de los artículo 16.4 de la LSL y el 11 del TRLIS, en contestación a la consulta vinculante V2745-09 de 11 de diciembre de 2009, al hilo de la aplicabilidad de la libertad de amortización contemplada en el TRLIS por una sociedad que por causas sobrevenidas pierde su condición de laboral antes de que transcurran 5 años desde su calificación, la DGT sentencia la pérdida de dicho beneficio por incumplimiento de los requisitos establecidos en la Ley 4/1997⁵¹.

IV.2.2. DOTACIÓN AL FONDO ESPECIAL DE RESERVA DEL 25% DEL BENEFICIO LÍQUIDO

Como hemos apuntado, el segundo requisito contemplado en el artículo 20 de la LSL impone una dotación del 25% de los beneficios líquidos al Fondo Especial de Reserva para aplicar el régimen tributario contemplado en la misma. En este sentido, el porcentaje del 25%, sólo se requiere para el ejercicio en que produzca el hecho imponible y nazca la obligación tributaria a cuya cuantía se quiere aplicar el beneficio fiscal, no tiene por qué mantenerse durante los siguientes ejercicios.

⁵⁰ *Op. cit.*, pág. 313.

⁵¹ Autores de la talla de DE LA HUCHA CELADOR (en *Comentario al Régimen Legal de las Sociedades Mercantiles*, tomo XV Sociedades Laborales, Civitas, Madrid 2000, pág. 327); comparten esta opinión, al menos en lo que se refiere a la inclusión de la libertad de amortización entre los beneficios fiscales contenidos en el artículo 16.4 de la LSL.

Este requisito fiscal, incoherente con la dotación que desde un punto de vista mercantil se exige en el artículo 14 de la LSL, recoge el testigo de lo dispuesto en el artículo 21.1.b de la LSAL, que fijaba en un 50% el porcentaje de los beneficios líquidos del ejercicio a destinar al FER⁵².

Desde un punto de vista técnico, podemos calificar la instauración de este requisito como deficiente, y ello porque no se puede comprobar el cumplimiento del requisito en un impuesto que, como el ITPAJD, es un impuesto instantáneo, ya que el ejercicio económico en el que se haya producido el hecho imponible no habrá terminado y en consecuencia no podrá probarse la idoneidad de la dotación.

Así, en vista de que se adelanta el devengo del beneficio al cumplimiento del requisito, autores como DE LA HUCHA CELADOR⁵³ señalan que dicha incongruencia pudiera soslayarse mediante la presentación de un escrito en el que la sociedad se compromete a aplicar el 25% del beneficio líquido al FER para que, una vez terminado el ejercicio la administración pueda comprobar efectiva dotación.

Pero, además de esta incorrección técnica, la dotación del 25% del beneficio líquido al FER adolece de otra deficiencia cual es la de que no sirve para lograr uno de los objetivos de la sociedad laboral como entidad de economía social, proteger la forma social fomentando su autofinanciación.

En definitiva, esta carga que reduce el beneficio del socio y no guarda relación con el escaso beneficio fiscal disfrutado ni con la función social que tienen las sociedades laborales como creadoras de empleo y vehículos de participación de los trabajadores en la empresa y en su capital, parece más bien un mecanismo que evita que los beneficios fiscales aplicados a la sociedad se repartan entre los socios como dividendo.

Indudablemente, la empresa no ve compensado su esfuerzo ahorrador con los exiguos beneficios fiscales contemplados en la LSL, ya que, como veremos en epígrafes posteriores, en esencia sólo se concreta en la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD por la escrituración de préstamos cuyos fondos se destinen a la compra de activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social. A mayor abundamiento, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades resulta ineficaz, ya que, como hemos mencionado en párrafos precedentes, la exigencia del 25% tampoco se aplica a la libertad de amortización.

Habida cuenta de lo anterior, y dado el aparente carácter irrepartible del FER, hubiera resultado más apropiado omitir cualquier referencia a

⁵² Incluso en la tramitación parlamentaria de la LSL se llegó a solicitar, mediante enmienda presentada por el PNV que la dotación se mantuviera en el 50% a los efectos de reforzar financieramente la sociedad.

⁵³ *Op. cit.*, pág. 355.

porcentaje a aplicar sobre los beneficios líquidos obtenidos por la sociedad en el ejercicio en que se produce el hecho imponible exento o bonificado, de suerte que se evitarían, de esta forma, discriminaciones consistentes en la inaplicación del beneficio fiscal por existencia de pérdidas en la empresa.

Hecha esta observación resulta encomiable que la DGT haya observado esta posible discriminación y haya aceptado la aplicación de este beneficio aún en el caso de que existan pérdidas en el ejercicio en el que se produce el hecho imponible. Efectivamente, en respuesta a la consulta vinculante V1730-08 de fecha 24 de septiembre de 2008, la Dirección General de Tributos concluye que *«el requisito de destinar el 25 por 100 de los beneficios líquidos al Fondo Especial de Reserva, sólo es exigible si existen beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, pero no se incumple por el hecho de que en dicho ejercicio no existan tales beneficios líquidos»*.

En resumen, según está planteado el requisito, la sociedad laboral sólo deberá dotar el fondo con el 25% de sus beneficios en los ejercicios en que se plantee un préstamo para la compra de inmovilizado o para ampliar capital. Fuera de estos casos, parece inútil realizar dicha dotación pues no acarrea ningún beneficio.

IV.3. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*

Según se ha mencionado, el artículo 19 de la LSL recoge una serie de beneficios fiscales que, en esencia, se reducen al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El contenido literal del artículo es el siguiente, *«las sociedades laborales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20 gozarán de los siguientes beneficios en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados:*

- a) *Exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley.*
- b) *Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.*

- c) *Bonificación del 99 por 100 de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas.*
- d) *Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social».*

Pasemos a analizar individualmente cada uno de los supuestos:

IV.3.1. OPERACIONES SOCIETARIAS

Según se observa, la letra A) del artículo 19 de la LSL contempla la exención de las cuotas⁵⁴ a abonar por las sociedades laborales por la modalidad de operaciones societarias en caso de constitución, ampliación de capital y transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades limitadas laborales así como en la adaptación de las SAL preexistentes a los preceptos de la ley.

Examinemos los casos contemplados de forma individualizada. Por un lado, la letra A) de este artículo 19 se refiere a la constitución y a la ampliación de capital de las sociedades laborales.

En la redacción originaria de la LSAL, el artículo 20.1.A) se limitaba a establecer una bonificación del 99% de la cuota del impuesto. Posteriormente, la Disposición Adicional 4.^a de la Ley 29/1991 de 16 de diciembre, de adecuación de determinados conceptos impositivos a las Directivas y Reglamentos de las Comunidades Europeas declara exentas de la modalidad operaciones societarias las operaciones de constitución, y aumento de capital de sociedades anónimas laborales.

En este sentido, si lo que se pretende es la constitución y afianzamiento de sociedades laborales, (anónimas o de responsabilidad limitada) es lógico que no estén exentas del IOS las operaciones de disminución de capital ni las de disolución, pero parece discutible que no se contemple como exento algo que en el fondo tiene el mismo significado que una ampliación de capital, la posibilidad de que los socios realicen aportaciones para reponer pérdidas sociales, ya que, al fin y al cabo, la finalidad es la misma, favorecer la consolidación de las sociedades, evitar que

⁵⁴ Aún cuando una correcta técnica tributaria debiera hablar de exención del hecho imponible, no de exención de cuotas.

se pueda incurrir en una causa de disolución o que sus recursos se vean merdados.

En línea con lo anterior, tampoco se establece exención ni bonificación alguna para las cuotas devengadas por el gravamen gradual del IAJD por las primeras copias de escritura públicas que documenten ampliaciones de capital de sociedades laborales realizadas con cargo a reservas constituidas exclusivamente por prima de emisión de acciones⁵⁵.

En cualquier caso, tras la promulgación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, tanto la exención en el IOS de la constitución y ampliación de capital, como la objeción que sobre este último extremo pudiera existir respecto a las aportaciones realizadas por los socios para compensar pérdidas, queda vacía de contenido.

En efecto, la modificación del artículo 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, generaliza esta exención a todo tipo de entidades, lo que, de partida no dota a las sociedades laborales de ninguna ventaja fiscal respecto a otras realidades empresariales que nada tienen que ver con la economía social.

Por otro lado, la letra A) del artículo 19 de la LSL, contempla, también la exención por operaciones societarias de la transformación de sociedades anónimas en sociedades laborales de responsabilidad limitada y la adaptación de las antiguas SAL a la nueva regulación contenida en la Ley 4/1997.

Inicialmente, y como una mejora respecto al beneficio fiscal que en la LSAL suponía la bonificación del 99% de la cuota del IOS respecto a las cuotas devengadas por la transformación o adaptación de sociedades ya existentes en sociedades anónimas laborales, este beneficio desplegó sus efectos sobre el gravamen que por el IOS recaía sobre las operaciones de transformación⁵⁶.

En cualquier caso, sobre este respecto, lo primero que debemos puntualizar es que como consecuencia de la adecuación a la Directiva 69/335/CEE, realizada por ley 20/1991 de 16 de diciembre, la transformación no

⁵⁵ Algo por otro lado lógico ya que capital y reservas están sometidos a distinto régimen y con esta operación tampoco se produce un incremento de los recursos propios de la entidad.

⁵⁶ La LSAL concedía, además, un plazo de un año para que las sociedades que tenían la consideración de laborales en virtud de la normativa administrativa hasta entonces en vigor, adaptasen sus estatutos a los preceptos de la Ley, extendiendo la bonificación contemplada para el IOS a los actos de adaptación de las antiguas sociedades laborales a la nueva ley así como a los actos de transformación o adaptación de sociedades ya existentes en SAL.

se incluye en el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por lo que, difícilmente va a poder beneficiarse de un exención que no le corresponde.

Así las cosas, después de esa modificación, la no sujeción de este tipo de operaciones a la modalidad del IOS generó la sujeción de la operación al ITPAJD por la modalidad de la cuota variable del AJD. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 3 de noviembre de 1997⁵⁷, consideró que someter este tipo de operaciones al IAJD era contrario a la mencionada Directiva por entender que se trataba éste de un impuesto indirecto que presenta las mismas características que el que recae sobre las aportaciones de capital. Por fin, esta posición doctrinal del Tribunal Supremo fue refrendada con posterioridad por el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas en Sentencia de 5 de marzo de 1998, *Solred*, al declarar que dicha prohibición afecta, también a la modalidad gradual del AJD, por lo que finalmente desaparece del texto reglamentario la mención relativa a la transformación a los efectos del cambio de naturaleza o forma de la sociedad.

Sobre este extremo incidiremos más adelante, en el epígrafe 3.3 al tratar los beneficios fiscales que se les otorgan a las sociedades laborales en la variedad de AJD.

Por fin, para terminar con la modalidad de operaciones societarias, llama la atención que no se haga referencia a las operaciones de fusión y escisión de sociedades labrales, algo por otra parte normal, si se tiene en cuenta que se someten al régimen especial del IS y que están exentas del IOS de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 45.I.B) 10 TRITPAJD.

IV.3.2. TRANSMISIONES PATRIMONIALES ONEROSAS

Tal y como hemos transcrito, el apartado B del artículo 19 de la LSL establece una bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

En este beneficio, contenido previamente en el art. 20.1.C de la Ley 15/1986, la LSL introduce dos matices. Por un lado concreta a qué concepto de modalidad impositiva se aplica dicha bonificación. Por otro, amplía el ámbito material de la misma al referirse, además de a la adquisición de bienes también a los derechos provenientes de las empresas de la que proceden la mayoría de los trabajadores.

⁵⁷ En doctrina reflejada en sentencias posteriores.

Pese a que son numerosos los casos en los que las sociedades laborales se crean como consecuencia de la implicación de trabajadores de entidades extintas que adquieren sus medios de producción para la creación de una nueva empresa, la verdad es que este beneficio fiscal resulta escasamente operativo.

Como sabemos, y aún teniendo en cuenta que el legislador está pensando en la creación de una sociedad a partir de una empresa anterior, y, por consiguiente, en la adquisición de un conjunto de elementos que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, para que el beneficio sea aplicable es necesario que dicha adquisición esté sujeta y no exenta al ITP.

Así las cosas, para ver el verdadero alcance de su operatividad, debemos analizar los distintos supuestos en los que entra en juego la relación Impuesto sobre el Valor Añadido-Impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

En este sentido, en aplicación del artículo 7.1.a de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido⁵⁸, tratándose de transmisiones de bienes y derechos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la operación no está sujeta al IVA.

Ello no obstante, este hecho no significa que la adquisición esté sujeta automáticamente al ITP, pues el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados⁵⁹ dispone que las transmisiones y demás operaciones que integran el hecho imponible del ITP no quedan sujetas al mismo cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional. Es más, según el art. 4.2. b de la LIVA, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, y por tanto no sujetas a ITP, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

En el caso que nos ocupa, tras la modificación operada por el número tres del artículo quinto de la Ley 4/2008, de 23 de diciembre, en cuanto a los supuestos de no sujeción al IVA, debemos fijarnos en qué elementos se sustancia la adquisición efectuada a la entidad de la que provienen la mayoría de los socios trabajadores.

⁵⁸ En adelante también LIVA.

⁵⁹ En adelante TRITPAJD.

En este sentido, habida cuenta de que ya no se requiere que se efectúe la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial sino de «*un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional*» para que se trate de una operación no sujeta al IVA y por tanto para que la sociedad laboral se pueda eventualmente beneficiar de la bonificación que contempla para el ITP el artículo 19.B) de la LSL en el único caso que luego mencionaremos, deberemos analizar si la adquisición efectuada se engloba dentro del supuesto contemplado en el art. 7.1 LIVA.

Así las cosas, si lo que se transmite es un elemento aislado⁶⁰, incapaz por sí mismo de constituir una unidad económica apta para desarrollar la actividad, la transmisión estará sujeta a IVA y por tanto no operará dicho beneficio.

Por el contrario, si como parece lógico para el caso que nos ocupa⁶¹, se realiza una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de elementos corporales e incorporales que constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional, la transmisión tampoco quedaría sujeta ni al IVA (por mor del art. 7.1 LIVA) ni al ITP (en virtud del artículo 7 del TRITPAJD), salvo que, como dispone su número 5, queden sujetas por tratarse de «*entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido*».

En consecuencia, en vista de lo anterior, aparentemente sólo quedan sometidas al ITP y les es de aplicación la bonificación del 99% las entregas de los inmuebles que provengan de la empresa que procedan la mayoría de los trabajadores.

Ello no obstante, la reducida aplicación de la bonificación contemplada en el artículo 19.B) pudiera limitarse aún más en el caso de que la empresa transmitente renunciara a la exención del IVA⁶², ya que la transmisión quedaría entonces sometida al IVA y a la modalidad gradual del IAJD por la primera copia de la escritura pública a través de la cual se documenta la transmisión. Llegados a este extremo, la sociedad laboral debería satis-

⁶⁰ Salvo que se trate de la segunda transmisión de un inmueble y no se renuncie a la exención del artículo 20.Uno.21 LIVA.

⁶¹ Por ser la sociedad laboral una figura típica a la que se acogen los trabajadores de empresas en crisis que pretenden asegurarse un puesto de trabajo mediante la compra de los medios de producción pertenecientes a las empresas para las que previamente trabajaban.

⁶² Artículo 20.dos LIVA.

facier este último impuesto en su totalidad ya que la bonificación del artículo 19.B) se proyecta exclusivamente sobre el ITP⁶³.

En definitiva, como se puede observar, se trata de un beneficio fiscal extremadamente limitado que en las condiciones antedichas sólo surte efecto respecto de los inmuebles que provengan de la empresa que procedan la mayoría de los trabajadores.

Por otra parte tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, es un beneficio de escasa utilidad para cuya aplicación se aboca a la sociedad laboral al supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 42.1.c de la Ley General Tributaria. Aunque parece lógico que sean motivos distintos al beneficio aquí comentado los que inviten a la sociedad laboral a la adquisición de sus activos, hay que tener presente que, como hemos comentado, no son extraños los casos de sociedades laborales constituidas a partir de empresas en crisis que arrastran deudas, fundamentalmente con administraciones públicas, entre ellas la Tributaria. El hecho de que el beneficio fiscal de la letra B del artículo 19 sólo se pueda aplicar en estos casos, resulta, cuando menos, sorprendente.

A mayor abundamiento, se trata de un beneficio fiscal que a la luz de los objetivos contemplados en el artículo 129.2 de la Constitución respecto a la promoción de las sociedades laborales y el fomento del acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, merece, al menos, alguna reflexión.

La primera deriva de la limitación que en la práctica se da en la aplicación de este beneficio únicamente a la adquisición de inmuebles, inmuebles que, por otro lado sólo pueden provenir de una empresa de en la que previamente hayan trabajado la mayoría de los socios trabajadores.

En este sentido, cabría hacerse distintas preguntas ¿por qué limitar este beneficio únicamente a la adquisición de inmuebles y no extenderlo a la adquisición de otros elementos del inmovilizado? ¿Por qué limitarlo a los inmuebles que se adquieran a la empresa de la que provienen la mayoría de los socios trabajadores? ¿Y si se trata de una sociedad laboral en la que la procedencia del accionariado se encuentra atomizada, o simplemente se

⁶³ Este hecho no se producía en la anterior redacción de la LSAL ya que su artículo 20.1.C de la bonificaba de forma genérica las cuotas que se devengasen por la adquisición de los bienes de la sociedad de la que procediesen la mayor parte de los socios trabajadores de la SAL sin concretar expresamente la modalidad impositiva a la que este beneficio se aplicaba, por lo que podía afectar tanto a las cuotas del ITP (por la transmisión de inmuebles exentos o no sujetos a IVA) como a las del gravamen gradual del IAJD (por la primera copia de escrituras públicas a través de las cuales se transmitieran inmuebles sujetos y no exentos de IVA o exentos del mismo pero con renuncia a la exención.

trata de socios trabajadores que se incorporan por primera vez al mercado laboral, la imposición de esta limitación no resulta acaso discriminatoria?

IV.3.3. ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

Según hemos comentado en el epígrafe 3.1 precedente, tras la modificación operada por Ley 20/1991, de 16 de diciembre, para la adecuación de la normativa estatal a la Directiva 69/335/CEE, la transformación no se incluye en el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por lo que, los supuestos de transformación de sociedades anónimas laborales en sociedades laborales de responsabilidad limitada contemplados en el apartado A) del artículo 19, se subsumieron dentro de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto.

Sin embargo, y tras la jurisprudencia que al respecto ha ido estableciendo el Tribunal Supremo,⁶⁴ parece obvio que éste no es el caso, y que no se puede entender que acaezca el hecho imponible de la modalidad gradual del IAJD en el supuesto de transformación, por ejemplo de una SAL en una SLL.

Hecha esa puntualización, parece obvio que la mención en el punto A) a las operaciones de transformación que deban realizar las sociedades anónimas ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada obedece a un doble desliz del legislador, que por un lado transcribe la dicción literal del artículo 20.1.A) de LSAL en la LSL y que por otro, no ha trasladado al vigente artículo 19.A) los efectos de la evolución normativa y jurisprudencial arriba mencionada.

Para solventar el problema, autores como LOZANO SERRANO⁶⁵ plantean la posibilidad de que el término «transformación» sea utilizado no en su sentido técnico-jurídico sino para hacer referencia a cualquier operación que realice una sociedad anónima laboral preexistente para transformarse en sociedad de responsabilidad limitada o para adaptarse a la nueva normativa. En este sentido, lo que estaría exenta no es la «cuota» derivada de la transformación sino el conjunto de operaciones que se originan como consecuencia de ésta.

Por otro lado, si tenemos en cuenta que en virtud del artículo 4.4. LSL, la mera adaptación de una SAL a la ley del 97 o la adaptación de una sociedad no laboral en laboral no es transformación societaria sino una modificación de estatutos, esta «transformación» sí que podría someterse a la

⁶⁴ Entre otras en SSTs de 3 de noviembre de 1997, 2 de enero de 2001 y 18 de noviembre de 2002.

⁶⁵ LOZANO SERRANO (2008). «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», *Quincena Fiscal*, n.º 22.

modalidad de AJD en cuanto que se instrumenta en escritura pública y pudiera ser valuable, circunstancia en la que no estaría exenta, aunque sí bonificada por mor del apartado C) del artículo 19.

Teniendo en cuenta que el apartado A) del artículo 19 sólo exonera la transformación o adaptación de sociedades laborales preexistentes y no la adaptación de sociedades no laborales en laborales⁶⁶ sin duda se penaliza uno de los objetivos de la LSL cual es el de fomentar la creación y el número de nuevas sociedades laborales. En este sentido, la interpretación de LOZANO SERRANO de la que nos hemos hecho eco, aquella consistente en entender que están exentas las operaciones necesarias para el cambio, es la única en la que el precepto no resulta baldío, y ello aún cuando no se trate de operaciones societarias en sentido jurídico técnico.

Por su parte, la letra C del artículo 19 LSL establece una bonificación del 99 por 100 de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas. Nos encontramos, pues, con cuatro posibles supuestos de transformación 1) de sociedad anónima en sociedad anónima laboral 2) de sociedad limitada a sociedad limitada laboral, 3) de sociedad anónima laboral en sociedad limitada laboral y 4) de sociedad limitada labora a sociedad anónima laboral.

Según hemos mencionado con anterioridad, la bonificación de la transformación de los supuestos 3 y 4, es decir, de SAL en SLL o viceversa resulta del todo inútil por no estar, como hemos visto, sujeta al impuesto.

Por otro lado, en lo que se refiere a la «transformación» de sociedades no laborales en laborales, cabe hacer una apreciación de otra de las deficiencias técnicas de la LSL.

Según dispone el artículo 4.4. de la LSL, *la obtención de la calificación como laboral por una sociedad anónima o de responsabilidad limitada no se considerará transformación social ni estará sometida a las normas aplicables a la transformación de sociedades.*

Por tanto, la conversión de una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima laboral o en sociedad de responsabilidad limitada laboral no puede ser considerada como transformación societaria ya que la sociedad laboral no constituye una forma social propia e independiente sino que se trata de una sociedad anónima o limitada en la que se cumplen determinados requisitos o especialidades que no alteran de forma alguna su naturaleza. No nos encontramos, pues, ante una verdadera transformación sino ante una mera modificación de estatu-

⁶⁶ Tal y como hacía el artículo 20.1.A) de la LSAL.

tos para adaptarlos a las especificidades de este tipo de entidad de la economía social.

Así las cosas los supuestos 1 y 2, esto es, aquellos en los que se contempla la «transformación» de una sociedad no laboral en laboral podrían estar sometidos a AJD siempre que sean del mismo tipo social, ya que no nos encontraríamos ante una transformación sino ante una modificación de estatutos donde, como hemos visto, la bonificación sí podría llegar a surtir efectos.

Siguiendo con el IAJD, el apartado D) del artículo 19 de la LSL recoge una *«bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social»*.

Se trata de una bonificación ya recogida en el artículo 20.1.B⁶⁷ de la Ley 15/1986 aunque en términos mucho más imprecisos a como lo establece la Ley vigente. En aquella ocasión, se aludía en general a las cuotas que se devengasen por las operaciones de constitución de préstamos sin especificar a cuál de los tres impuestos que integran el ITPAJD se refería el beneficio.

Como podemos observar, la LSL concreta la bonificación en el gravamen gradual del IAJD, pero lo hace de forma totalmente inútil.

En efecto, si el préstamo es realizado por particular, está sometido a la modalidad del TPO pero a su vez exento en virtud del artículo 45.1.B.15 del TRITPAJD. A mayor abundamiento, dicha sujeción implica el no sometimiento a la modalidad de AJD⁶⁸ por lo que, en este caso, la bonificación de la letra D) del artículo 19 LSL resulta totalmente inocua.

En otras palabras, si se trata de un préstamo no empresarial al estar sujeto (pero exento) al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la escritura que lo documenta nunca devenga cuota por el gravamen gradual del IAJD pues no cumple uno de los requisitos exigidos para ello, que la escritura contenga un acto o contrato no sujeto al ITP. En consecuencia la sujeción a TPO implica el no sometimiento a la modalidad de AJD, lo que impide la operatividad de la bonificación objeto de estudio en este epígrafe.

Por otro lado, los préstamos concedidos por empresarios pero que no están documentados en escritura pública, están sujetos y exentos del Im-

⁶⁷ *«Igual bonificación (99%) para las que se devenguen por operaciones de constitución de préstamos, incluso los representados por obligaciones, cuando su importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo de su actividad».*

⁶⁸ Por aplicación del artículo 31.2 del TRITPAJD.

puesto sobre el Valor Añadido⁶⁹. En línea con lo anterior, al no ser inscribibles en el Registro según dispone el artículo 74.2 del Reglamento del ITPAJD, tampoco estarían sometidos a la modalidad de AJD.

Llegados a este punto, conviene hacer dos puntualizaciones respecto a dos supuestos de préstamos concedidos por empresarios.

El primero de ellos, el constituido por los empréstitos representados por obligaciones y títulos análogos que, como consecuencia de la Directiva 69/335/CEE y las adaptaciones normativas llevadas a cabo tras las correspondientes decisiones del Tribunal Supremo y el TJCE, sabemos están exentos de IVA y en todo caso, de TPO y AJD.⁷⁰

El segundo, es aquel que se refiere a los préstamos empresariales sujetos al IVA (aunque estén exentos) y documentados en escritura pública, en concreto el que se refiere a préstamos hipotecarios⁷¹ en los que por mor del artículo 74.2 del Reglamento del ITPAJD no opera la exención de AJD aún cuando el préstamo o la operación en cuestión estén sujetos al IVA. El Tribunal Supremo ha venido señalando en distintas sentencias⁷² su rechazo a la aplicación de la exención del artículo 45.I.B) al AJD, y ello aún cuando la doctrina ha expresado mayoritariamente que estos préstamos también están exentos en virtud del mismo artículo.

Este, el de la concesión de préstamos documentados en escritura pública y más específicamente el de los préstamos hipotecarios, sería, por tanto, el único caso en el que podría aplicarse la bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados.

IV.4. *Impuesto sobre Sociedades*

Tal y como hemos comentado, la LSL no recoge la totalidad de los impuestos que pueden gravar la actividad de las sociedades laborales, ni siquiera los más importantes, aquellos que mediante la imposición de la renta configuran la columna vertebral de nuestro sistema tributario.

⁶⁹ Artículo 20.1.18 LIVA.

⁷⁰ Recordemos que el artículo 11 de la anteriormente mentada Directiva 69/335/CEE prohíbe a los estados miembros someter a imposición los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros títulos no negociables y que el no sometimiento a la cuota proporcional de AJD de estos empréstitos quedo claro en la también mencionada STS de 3 de noviembre de 1997.

⁷¹ Concedidos por empresarios o personas que no tengan tal condición.

⁷² Entre otras muchas las SSTS de 2 de octubre de 1989; 9 de octubre de 1992; 24 de febrero de 1996; 22 de noviembre de 1996; 20 de enero de 2006...

Dentro de estas ausencias, la más notoria es la del Impuesto sobre Sociedades, al que el pretendido «régimen tributario» que contempla el artículo 19 de la LSL no hace ninguna referencia salvo en disposiciones anejas a su articulado que hoy en día resultan de escasa aplicación.

Su precedente inmediato, el artículo 20 de la Ley 15/1986, establecía en su número 2 como beneficio fiscal de carácter rogado, la posibilidad de acogerse a la libertad de amortización de los elementos del activo afectos a la actividad durante los primeros cinco años improrrogables a partir de su constitución.

Con posterioridad, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades sustrae este beneficio de la LSAL y lo incorpora a su cuerpo normativo al establecer en su artículo 11.2.a) la posibilidad de amortizar los elementos del activo afectos a la actividad adquiridos dentro de los 5 años a contar, no ya desde la constitución de la sociedad sino, desde la adquisición de la condición de sociedad laboral.⁷³

En cuanto a la LSL, pese a que la proposición de ley presentada por el Grupo Socialista recogía este beneficio en el apartado 2 del art. 19, finalmente fue suprimido por la enmienda número 88 del Grupo Popular pasando a plasmarse en el párrafo segundo de la Disposición Adicional 4.^a que, al respecto, extendía la libertad de amortización contemplada para las SAL en el artículo 11.2.a) de la Ley 43/1995 también a las SLL.

En cualquier caso, cabe destacar que tras la derogación del Párrafo 2.º de la Disposición Adicional cuarta operada por la letra e) del número 1 de la Disposición Derogatoria Única del R.D. Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se prueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades⁷⁴, es el TRLIS el único texto normativo que, de forma no transitoria, contempla la libertad de amortización para «*los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales*».

Por su parte, y en relación con la normativa vigente con anterioridad a la LSL, su Disposición Transitoria Tercera mantiene el beneficio contemplado en la Ley 43/1995 para aquellas SAL que lo tuvieran concedido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 4/1997 al indicar que «*las Sociedades Anónimas Laborales que actualmente tengan concedido el beneficio de libertad de amortización a que se refiere el punto 2 del artículo 20 de la*

⁷³ Hitos en la vida de la sociedad que, como sabemos, no necesariamente tienen por qué coincidir.

⁷⁴ En adelante TRLIS.

Ley 15/1986, de 25 de abril, continuarán disfrutando de dicho beneficio hasta la finalización del plazo y en los términos autorizados».

Así las cosas, en aplicación de dicha Disposición Transitoria Tercera, deben distinguirse dos supuestos. Por un lado estarían las SAL calificadas como tales antes de la LIS y que teniendo reconocido con anterioridad a la entrada en vigor de la citada ley el beneficio de la libertad de amortización al amparo del art. 20.2 de la Ley 1986, son las únicas afectadas por el mandato de la DT 3.^a de la LSL. Por otro, aquellas otras sociedades anónimas laborales que, con independencia de la fecha de su constitución y calificación, no tienen reconocido ese beneficio en el momento de la entrada en vigor de la norma y a las que, al no estar amparadas por la citada disposición se les aplica el beneficio de la libertad de amortización contemplado en el TRLIS.

En otras palabras, en aplicación de lo dispuesto en la Disposición Transitoria Tercera de la LSL; las sociedades laborales que a la entrada en vigor de la misma tuvieran concedido el beneficio fiscal a que se refería el punto 2 del art. 20 de la Ley 15/1986, de 25 de abril, pueden continuar disfrutando del mismo en los términos que les fue autorizada hasta la finalización del plazo. Por el contrario, las sociedades que adquieran activos a partir de la entrada en vigor de la ley 43/1995 se rigen por el art. 11.2.a de TRLIS.

Llegados a este punto conviene hacer ciertas apreciaciones. Al día de la fecha la libertad de amortización es un derecho que a diferencia de lo que acaecía en aplicación de la LSAL, ya no es un derecho rogado. Además, puesto que no se indica lo contrario, a diferencia de la libertad de amortización contemplada para las PYMES se aplica a todos los elementos del inmovilizado, nuevos o usados, que estando afectos a la actividad hayan sido adquiridos durante los 5 primeros años (que no ejercicios o periodos impositivos) a partir de la fecha de su calificación y no desde su constitución, como sucedía con la Ley 15/1986.

En este sentido, como derecho que es, la libertad de amortización puede utilizarse como mejor convenga a la sociedad, incluso, después de haber transcurrido los cinco primeros ejercicios desde su calificación siempre que el inmovilizado haya sido adquirido en ese período.

Al respecto en respuesta a consulta vinculante V0957-08 de 13 de mayo de 2008⁷⁵, la DGT establece que *«El incentivo a que se refiere el artículo 11.2.a) del TRLIS no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización*

⁷⁵ En idénticos términos la consulta vinculante V2745-09 de 11 de diciembre de 2009.

aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo».

Por otro lado, y obviando cuestiones previamente tratadas como el porcentaje a dotar al FER para la aplicabilidad de la libertad de amortización, según hemos comentado en epígrafes precedentes al hilo de la pérdida de la condición de laboral y las consecuencias que desde un punto de vista tributario ella pueda acarrear, conviene recordar que el artículo 16.4 de la LSL establece que *«la descalificación antes de cinco años desde su constitución o transformación conllevará para la Sociedad Laboral la pérdida de los beneficios tributarios»*, entre ellos, la libertad de amortización. Así las cosas, si la descalificación se produce transcurridos 5 años desde la constitución de la entidad, no habría problema en cuanto a libertad de amortización hasta entonces aplicada, no habrían de devolverse los beneficios hasta entonces aplicados.

En cualquier caso, como bien apunta DE LA HUCHA CELADOR⁷⁶, en ocasiones la casuística puede brindarnos situaciones conflictivas. Puede suceder que en determinadas circunstancias una sociedad pierda el calificativo de laboral antes de que transcurran 5 años desde su calificación, pero después de transcurridos 5 años de su constitución.

En estos casos, y en línea con el anterior, según señala el CALVO VERGEZ⁷⁷ *la previsión de la normativa mercantil, al contener una referencia genérica a los beneficios tributarios sin concretarlos en ningún impuesto resulta lo suficientemente amplia como para poder defender su aplicación a cualquier incentivo fiscal, ya sean los contemplados en la propia ley de sociedades laborales o los dispuestos en la LIS.*

En opinión del primero de los autores, gracias a que las cláusulas utilizadas por la LSL son lo suficientemente amplias y a que el RDLeg 4/2004 no especifica sus términos, el problema se resuelve a favor de los intereses de la sociedad laboral ya que ésta no puede verse privada de los beneficios contemplados en el TRLIS en aquellos períodos impositivos en los que tuvo la calificación de laboral y ello aunque la descalificación administrativa se produzca dentro del plazo de prescripción del impuesto⁷⁸. En este sentido, sólo nos queda recordar que este escollo quedaría resuelto si se entendiera, como se ha propuesto, que la limitación temporal del artículo 16.4 no afecta a la libertad de amortización del Impuesto sobre Sociedades.

Por otro lado, dejando al margen las escasas menciones que dentro de la LSL se le hacen a los eventuales beneficios fiscales que les pudieran ser de

⁷⁶ *Op. cit.*, pág. 327.

⁷⁷ *Op. cit.*, pág. 330.

⁷⁸ En sentido contrario la respuesta a la consulta vinculante V2745-09 de 11 de diciembre de 2009.

aplicación a las sociedades laborales dentro del Impuesto sobre Sociedades, llama la atención que fuera de lo dispuesto en el referido artículo 11.2.a) el propio TRLIS no recoja un régimen especial para las sociedades laborales, ni siquiera un tipo impositivo específico.

En efecto, estas omisiones ponen de manifiesto que la intención del legislador tributario es someter a este tipo de entidades de la economía social a un régimen fiscal análogo al que se ven sometidos los sujetos pasivos del régimen general del impuesto, algo que, además de contrastar con el especial tratamiento que se les da a otras figuras sociales como las cooperativas fiscalmente protegidas, contraviene los objetivos que debiera cumplir a la luz del artículo 129.2 de la C.E.

Ello no obstante, dadas las características económicas que normalmente acompañan a las sociedades laborales, resulta reseñable que frecuentemente se pueden acogerse al régimen especial de las empresas de reducida dimensión regulado en el Capítulo XII del Título VII del TRLIS, régimen tributario que, entre otros beneficios contempla, en su artículo 109, la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridas bajo determinadas circunstancias.

En este sentido, llaman la atención varios extremos, el primero, que la libertad de amortización del régimen especial de las empresas de reducida dimensión opera únicamente sobre activos nuevos frente a los activos de cualquier clase (nuevos o de segunda mano) sobre la que opera la libertad de amortización de las sociedades laborales; segundo, que la imperatividad del régimen de las PYME contrasta con la voluntariedad del art. 11.2.a; tercero, que a diferencia de lo que ocurre en el artículo 109 TRLIS, la libertad de amortización de las sociedades laborales se limite únicamente a los elementos adquiridos en un determinado período de tiempo; y cuarto, que no existe precepto que sienta la incompatibilidad entre la libertad de amortización contemplada en el artículo 11.2.a) TRLIS para las sociedades laborales y la regulada para las empresas de reducida dimensión.

En cualquier caso, como bien apunta DE LA HUCHA CELADOR, habida cuenta de su especificidad, ha de permitirse a las sociedades laborales de reducida dimensión acogerse al régimen especial de las PYME en aquellos aspectos que no atañen a la libertad de amortización, de suerte que puedan aplicar la regulada en el artículo 11.2.a del TRLIS así como el resto de beneficios que les puedan atañer por su tamaño. Lo contrario implicaría un régimen especial para las sociedades laborales de reducida dimensión frente a otro general que, sin duda, no responde a los objetivos que se pretenden fomentar con este tipo de sociedades.

En definitiva, en cuanto a la imposición directa de la renta generada por las sociedades laborales su actual configuración adolece de una falta de rigor técnico que se traduce en la ausencia de consideración de sus caracte-

rísticas específicas como empresa de economía social, y ello no sólo dentro de la LSL, sino también en el TRLIS.

IV.5. *Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*⁷⁹

Tal y como hemos mencionado, la LSL limita los beneficios tributarios de las sociedades laborales a dos impuestos, el ITPAJD, y el impuesto sobre sociedades en cuanto que se menciona⁸⁰ la libertad de amortización. Nada se dice, por tanto, respecto a las consideraciones que, esta figura mercantil merece, en cuanto que sociedad participada por personas físicas, para el IRPE.

En cualquier caso, una pausada lectura de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, tampoco ofrece alternativa normativa, ya que las menciones a las sociedades laborales se reducen a la letra n) del artículo 7 que al respecto condiciona la exención en sede del IRPF⁸¹ de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora, cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, a que las cantidades percibidas se destinen a la adquisición de acciones o participaciones de sociedades laborales y se mantengan las mismas durante el plazo de cinco años.

Respecto a esta exención podemos hacer dos observaciones. La primera, para decir que no es exclusiva de las sociedades laborales, ni siquiera de las entidades de economía social (como las cooperativas, para cuyos socios resulta igualmente de aplicación), ya que, también se aplica a cualquier otra persona que, sin formar parte de este tipo de entidades haya capitalizado en la modalidad de pago único el desempleo realizando *una aportación al capital social de una entidad mercantil*, o que mantenga, durante idéntico plazo, de la actividad en el caso de que se trate de un trabajador autónomo.

Podríamos decir, por tanto, que esta exención no es fruto de la voluntad del legislador de fomentar este tipo de entidades sino de generar puestos de trabajo, algo que constituye solamente uno de los objetivos de las sociedades laborales. En este sentido, el legislador estaría cumpliendo con los objetivos contemplados en el artículo 129.2 C.E. sólo tangencialmente.

⁷⁹ En adelante, IRPE.

⁸⁰ Al menos originariamente.

⁸¹ Al menos en la redacción dada al precepto, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno del artículo 8 del R.D.-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

La segunda observación, para subrayar el acierto que, a nuestro juicio, supone la supresión del límite de la cuantía sobre la que operaba la exención. En efecto, tras la modificación introducida por el apartado uno del artículo 8 del Real Decreto Ley 4/2013, de 22 de febrero, se elimina cualquier mención al importe de la cuantía exenta⁸², lo que, sin duda, favorece la creación de este tipo de entidades por cuanto que facilita la utilización de la prestación de desempleo para la aportación al capital de la sociedad laboral al resultar ésta fiscalmente neutra para el socio aportante.

En cualquier caso, puesto que las referencias en el IRPF a las sociedades laborales se limitan a esta exención, se echa en falta una regulación específica que tome en consideración las características de éstas y que culmine así de forma efectiva el mandato constitucional antes referenciado.

En efecto, en el vigente TRLIRPF y así como en la normativa que lo desarrolla, falta un tratamiento tributario que fomente la intervención de los trabajadores en el capital de estas sociedades; a modo de ejemplo, no se consideran las especiales circunstancias que limitan la transmisibilidad de las acciones o participaciones que recogiendo en los artículo 8 y siguientes de la LSL pueden llegar a modular su valor; la adquisición de acciones o participaciones mediante su otorgamiento por la sociedad sigue considerándose retribución en especie; no se contempla deducción alguna por las cantidades invertidas en la adquisición de las mismas; tampoco existe una deducción por «cuenta ahorro sociedad laboral»⁸³;... Ejemplos todos ellos que al fin y al cabo, permitirían dicha participación y que requerirían la anuencia del legislador tributario.

IV.6. *Impuesto sobre el Patrimonio*

El Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, restablece con carácter temporal para los ejercicios 2011 y 2012 el Impuesto sobre el Patrimonio.

Por ello, aún cuando a partir de 1 de enero de 2013, desaparece nuevamente la obligación de contribuir por este impuesto, habida cuenta de que a la fecha de redacción de estas líneas debe aún presentarse la declaración del ejercicio 2012, haremos una somera referencia al tratamiento que en el mismo se contempla para las sociedades laborales.

⁸² Hasta entonces fijada en 15.500 euros y previamente en 12.020,24 euros.

⁸³ Similar a la establecida en el punto 6 del artículo 68 del TRLIRPF.

Y, decimos somera porque, en línea con lo que acaece con otros impuestos, tampoco el Impuesto sobre el Patrimonio contempla una regulación específica para este tipo de sociedades.

A diferencia de lo que ocurre con la valoración de la participación de los socios o asociados en el capital de las cooperativas, donde el artículo 16.º Tres de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre el Patrimonio establece que la valoración se determina *en función del importe total de las aportaciones sociales desembolsadas, obligatorias o voluntarias, resultante del último balance aprobado, con deducción, en su caso, de las pérdidas sociales no reintegradas*, la norma no contempla especificidad alguna para el caso de que el sujeto pasivo participe en los fondos propios de una sociedad laboral.

En consecuencia, puesto que la participación en este tipo de sociedades se somete al régimen general contemplado en el impuesto para el resto de entidades, tampoco aquí se da cumplimiento al mandato constitucional contenido en el artículo 129.2 de la C.E.

IV.7. *Impuesto sobre el Valor Añadido*

Siguiendo la estela marcada por otros impuestos, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido somete a las sociedades laborales en los mismos términos que a cualquier otro agente económico.

No se contempla un régimen tributario más favorable por sus especiales características por lo que las entregas de bienes y prestaciones de servicios que realicen este tipo de entidades tributan de forma análoga a la de cualquier otra persona física o jurídica gravada por el impuesto.

Razones de tiempo y espacio, nos impiden detenernos en las especificidades de este tributo que, de una u otra forma, como en el caso de que sean beneficiarias de distintos tipos de subvenciones⁸⁴, inciden en el funcionamiento de las sociedades laborales.

En consecuencia, únicamente nos remitiremos al estudio de las especiales circunstancias que atañen a las sociedades laborales cuando adquieran elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional de la empresa de la que provienen la mayoría de los trabajadores que crean la sociedad, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial, extremo al que nos hemos referido al analizar las consecuencias del beneficio fiscal contemplado en el apartado B) del artículo 19 de la LSL.

⁸⁴ Hecho, por otra parte, relativamente frecuente que, en función del caso, daría lugar a la aplicación de las reglas de la prorrata y a su inclusión en la base imponible del impuesto.

IV.8. *Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*

En aplicación del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁸⁵, la transmisión a título lucrativo, tanto *mortis causa* como *intervivos*, de acciones o participaciones de una sociedad laboral a favor de una persona física constituye hecho imponible del Impuesto.

Por tanto, le son de aplicación las normas de valoración contempladas para las transmisiones lucrativas de participaciones o acciones del resto de entidades en el artículo 9 y siguientes de la LISD.

Sin embargo, hay que señalar que la tributación de estas transmisiones puede verse afectada por el contenido de la LSL en cuanto que sus artículos 8 y 11 establecen la forma en la que, con ocasión de la regulación del derecho de adquisición preferente de las acciones o participaciones sociales a favor de determinados sujetos o del ejercicio de este derecho a la muerte de un socio trabajador, indican el modo en el que se debe fijar el valor real de dicha adquisición.

En este sentido, autores como CALVO VERGEZ⁸⁶ entienden que aún cuando el mencionado artículo 9 de la LISD establece la forma de valorar los bienes cuya transmisión constituye el hecho imponible del impuesto, si lo que se transmite es una clase concreta de bienes, en nuestro caso las acciones o participaciones de sociedades laborales, hay que estar a lo que la norma que específicamente regula ese tipo de bienes, esto es la LSL, dispone respecto a su valoración, siendo que el criterio de valoración por ella fijado también pueda ser considerado válido a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

V. **Situación actual de las sociedades laborales, referencia a sus necesidades tributarias propuesta para su resolución**

Si algo se infiere del análisis del deslavazado régimen tributario de las sociedades laborales hasta ahora realizado es el incumplimiento del mandato constitucional de promoción de este tipo de empresas.

En efecto, los beneficios fiscales contemplados en la LSL son nulos o de escasa aplicabilidad, no inciden en los tributos que vertebran nuestro sistema impositivo o, como en el caso de la libertad de amortización del impuesto de sociedades, si lo hacen es de forma confusa y limitada.

⁸⁵ En adelante LISD.

⁸⁶ *Op. cit.*, pág. 352.

Por otro lado, el regulador tributario, precisamente en impuestos como el Impuesto sobre Sociedades o el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no tiene en cuenta las especiales características de estas entidades creadas para el estímulo de la participación financiera de los trabajadores en la empresa.

Como hemos visto, las finalidades sociales de las sociedades laborales debieran llevarse a cabo mediante el fomento de dicha participación y acceso de los trabajadores a la titularidad de los medios de producción. Sin embargo, desde un punto de vista tanto mercantil como tributario, la legislación vigente no facilita esta circunstancia, entre otras razones porque:

- No existen incentivos fiscales específicos para la creación de este tipo de empresas.
- No se fomenta el ahorro empresarial que facilite la suscripción de acciones o participaciones en el futuro.
- Se discrimina a las sociedades laborales que se crean en función de que la proveniencia de socios sea homogénea (si provienen de una misma empresa) o heterogénea.
- La fijación de límites en cuanto a la contratación laboral de trabajadores indefinidos no socios contraviene el objetivo primordial de la creación de empleo.
- La transmisibilidad de las acciones o participaciones sociales se somete a un régimen que lastra el acceso de nuevos trabajadores al accionariado de la entidad.
- Las posibilidades de las que disponen los trabajadores para acceder al accionariado no son excesivas, no suele existir un mercado donde hacerse con acciones o participaciones sociales, y si existe es muy limitado.
- Las sociedades laborales tampoco disponen de bolsas de acciones o participaciones que, estando en manos de la propia sociedad puedan transmitir a sus operarios.
- No se apoya la instauración de un plan de adquisición de acciones, a modo de incentivos a los trabajadores, al que la sociedad pueda aportar recursos.
- Los trabajadores encuentran dificultades de financiación en la adquisición de dichas acciones o participaciones sociales.
- Estas dificultades de financiación, se extienden, también, a las mismas sociedades dado que normalmente suelen ser de reducida dimensión y comparten con el resto de PYMEs las desventajas competitivas que ello supone.
- Los requisitos establecidos en cuanto a la dotación adicional al FER, agravan, aún más si cabe esta situación.

- La transmisión de las acciones y participaciones está sometida a un régimen fiscal en el que la valoración de las mismas no se aviene a la legislación mercantil.
- No existe un régimen tributario análogo al de otras entidades de economía social como puedan ser las cooperativas.
- El tipo impositivo en sede del Impuesto sobre Sociedades las ubica en una situación de desventaja que no se corresponde con sus circunstancias.

En definitiva, nos encontramos ante un «régimen» que en ningún caso es coherente ni adecuado, no ayuda a las sociedades laborales en el cumplimiento de los objetivos que les son propios y que resultan de interés general, no contempla sus especiales circunstancias como PYMES ni facilita las finalidades sociales que se les suponen como entidad de economía social. Lo recomendable, en este sentido, sería la instauración de unos beneficios tributarios que coadyuvaran en la implantación y desarrollo de esos objetivos de interés general de suerte que se extendieran a lo largo de las distintas etapas de la vida de una sociedad laboral.

Así, por ejemplo, en el **ITPAJD**, teniendo en cuenta que tras la promulgación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, la constitución y ampliación de capital de cualquier tipo de sociedad está exenta de la modalidad de operaciones societarias del **ITPAJD**, no habría que hacer mención a la exención contenida en la letra A) del vigente artículo 19 LSL.

Sin embargo, dentro de este impuesto como paliativo de las dificultades que se encuentran los trabajadores para acceder a fuentes de financiación que les permitan hacerse con participaciones o acciones de la sociedad laboral, sería recomendable establecer algún tipo de exención por los préstamos que financien la adquisición por parte de la empresa de acciones o participaciones que posteriormente vayan a entregar a los trabajadores que quieran adquirir la condición de socios.

Al mismo tiempo, teniendo en cuenta los problemas interpretativos que genera la redacción actual de las letras A) y C) del artículo 19 LSL en cuanto a los términos transformación y modificación estatutaria, no estaría de más establecer una exención por las modificaciones estatutarias de las sociedades laborales de suerte que se entienda que no se refieren a cosa valuable a efectos de la cuantificación de la base imponible del **ITPAJD** en su modalidad de actos jurídicos documentados.

En sede del **IRPE**, para la obtención de un óptimo tratamiento tributario de la figura se requeriría, al menos:

1. Establecer un régimen de deducciones por inversiones en el capital de la sociedad y cuenta ahorro-empresa supeditado a la adquisición de acciones o suscripción de participaciones de la clase laboral

de una sociedad de este tipo. De esta forma, se suscitaría un ahorro empresarial tendente a la creación de los fondos necesarios para la creación del capital social de la empresa.

2. Definir como valor real o de mercado de las transacciones de acciones o participaciones sociales aquellas que se realicen con arreglo a los parámetros definidos para su consideración como sociedades laborales. Mediante esta medida, se solventarían las incongruencias que existen en la actualidad entre las consideraciones recogidas específicamente para las sociedades laborales en la legislación mercantil, y las contenidas genéricamente para la transmisión de acciones y participaciones en la normativa tributaria. La misma medida sería también deseable en cuanto a la consideración del valor real de las acciones y participaciones a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
3. Regular un régimen adquisición de acciones o participaciones que permita la entrega a los trabajadores de acciones o participaciones de la clase laboral por parte de la empresa sin que se considere una retribución en especie, de suerte que se potencie la participación financiera de los asalariados en la empresa sin ningún tipo de penalización.
4. Como medida tendente a reforzar la capacidad de financiación de las sociedades mediante el reforzamiento de su patrimonio neto, exceptuar del hecho imponible del impuesto los dividendos o participaciones que haya podido percibir el socio trabajador y que a su vez reinvierta en el capital social de la empresa. De esta manera, los beneficios fiscales obtenidos por la empresa no se repartirían entre los socios sino que revertirían en la propia entidad.

Por su parte, en aras a facilitar la transmisión de acciones o participaciones de las sociedades laborales, además de la consiguiente modificación de la LSL desde un punto de vista mercantil, se requeriría, también, modificar el **Impuesto sobre Sociedades** en los siguientes términos:

1. Extendiendo la libertad de amortización a los elementos del activo (nuevos o no) que se adquieran a lo largo de toda la vida de la entidad, y no únicamente durante los cinco primeros años posteriores a su calificación como laboral.
2. Considerando gasto deducible y no donativo, las entregas de participaciones o acciones que la sociedad realice a los trabajadores de forma gratuita o a precio inferior al de mercado.
3. Estableciendo la necesidad de dotar un porcentaje adicional al FER para la consecución de beneficios fiscales⁸⁷, mediante la afectación

⁸⁷ Algo que por otra parte debiera reconsiderarse.

de esta reserva al acceso de los trabajadores a la condición de socios, de forma que cuando esto ocurra se apliquen una serie de beneficios fiscales bien en forma de tipo reducido en el Impuesto de Sociedades o de una reducción en la base del mismo impuesto.

4. En el caso de que se deseche la opción anterior, aplicando a las sociedades laborales un tipo reducido en el impuesto y no únicamente por su volumen de operaciones cuando tengan la consideración de empresas de reducida dimensión sino por el mero hecho de ser entidades de economía social.

En resumen, la actual regulación tributaria de las sociedades laborales requiere una urgente revisión de su contenido. Es necesaria la adopción de medidas fiscales que impulsen y no solo de manera nominal, la finalidad social de estas sociedades. Beneficios fiscales como los planteados, bien sean dentro de una nueva Ley de Sociedades Laborales, bien a través de su inclusión en el articulado de los textos refundidos de la ley de cada impuesto podrían impulsar estos objetivos, y dar por fin, un verdadero cumplimiento al mandato constitucional contenido en el artículo 129.2 C.E.