

3. La Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas: expectativas y reflexiones sobre la situación generada

Capítulo VIII. Régimen fiscal de las sociedades laborales (MARÍA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO)

II. Las sociedades laborales como sujetos de protección fiscal

3. La Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas: expectativas y reflexiones sobre la situación generada

0

Capítulo VIII

Régimen fiscal de las sociedades laborales

MARÍA DEL CARMEN PASTOR DEL PINO

Profesora Contratada Doctora de Derecho Financiero y Tributario.
Universidad Politécnica de Cartagena

Sumario:

- [I. Las sociedades laborales como sujetos de tributación en nuestro ordenamiento jurídico](#)
- [II. Las sociedades laborales como sujetos de protección fiscal](#)
 - [1. Medidas de beneficio en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales y en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades](#)
 - [1.1. Análisis de las medidas previstas en la Ley 4/1997 y problemas suscitados](#)
 - [1.2. Medidas reguladas en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Referencia a la exención del artículo 7 n\) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas](#)
 - [2. Propuestas de reforma del régimen fiscal](#)
 - [3. La Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas: expectativas y reflexiones sobre la situación generada](#)
- [III. Bibliografía](#)

I. LAS SOCIEDADES LABORALES COMO SUJETOS DE TRIBUTACIÓN EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

El artículo 1 de la vigente Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas (en adelante, LSLP) define las sociedades laborales, en términos parecidos a su predecesora, la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales (en adelante, LSL), considerándolas como aquellas sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que se someten a una serie de preceptos y límites establecidos en la propia ley. La calificación jurídica de «sociedad laboral», otorgada por la administración competente previa solicitud y cumplimiento de una serie de requisitos formales y sustantivos, se obtiene de este modo en atención a la forma de la sociedad, pero también en función del interés colectivo de sus integrantes y/o los objetivos de interés general a alcanzar por este tipo social, y que la obligan a ajustarse a determinados límites de organización interna y de operatividad o actuación externa. Podemos decir así que las sociedades laborales son sociedades de capital por su forma, y entidades de economía social por sus fines y principios orientadores¹).

Esta doble naturaleza de las sociedades laborales condiciona su regulación fiscal. De este modo y por un lado como sociedades mercantiles están sujetas a los tributos que las gravan como personas jurídicas, en los mismos términos que cualquier otra sociedad de capital. Pero al mismo tiempo, y en consideración a los fines propios que las caracterizan como peculiar modelo social, estas sociedades disponen de ciertas medidas de beneficio tributario previstas en la normativa general tributaria y en la específica reguladora de este tipo societario, que han sido objeto de una importante controversia por su insuficiencia para conseguir el objetivo de estímulo. Antes de adentrarnos en la revisión de tales medidas, abordaremos una importante cuestión que permite centrar el objeto de estudio desde la perspectiva crítica de la efectiva concordancia entre el querer y el hacer público financiero-tributario.

La sociedad laboral constituye una figura societaria peculiar que refleja en un solo modelo económico dos realidades diferentes, lo que condiciona su constitución y funcionamiento y, especialmente, las políticas públicas de actuación y fomento. Como hemos indicado estamos ante una sociedad de capital que se ajusta a la forma de sociedad anónima o limitada, sujeta a la legislación mercantil común como supletoria, pero que no busca, en principio, la rentabilidad

«especulativa» en términos de retribución del capital invertido, dado que su objetivo prioritario es la creación y el mantenimiento de trabajo estable, a través de la participación de los trabajadores en la empresa²). De acuerdo con ello son dos las circunstancias específicas que han de darse en la sociedad laboral, y que la aproximan a una entidad de economía social: en concreto, los trabajadores fijos han de tener acceso a la condición de socios y, además, el control de la sociedad ha de estar en manos del conjunto de los trabajadores³). Tales circunstancias la integran legalmente como modelo de economía social, por su ajuste a sus principios inspiradores⁴).

Esta doble peculiaridad de la sociedad laboral condiciona las actuaciones públicas de regulación y fomento. Por un lado, no cabe duda de que las sociedades laborales persiguen objetivos dignos de protección y estímulo al constituir un instrumento eficaz de creación y mantenimiento de puestos de trabajo de calidad, y contribuir de forma atípica a la participación de los trabajadores en el capital social, atípica en cuanto que ésta se integra en la propia estructura social a diferencia de otros instrumentos usuales de participación, constituyendo además una verdadera vía de acceso a la propiedad de la empresa⁵). Este último fin de interés general, reconocido como mandato constitucional en el artículo 129.2 de nuestra Ley Fundamental, obliga a los poderes públicos a «facilitar» por todos los medios posibles «el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción». Y entre esos medios, resulta incuestionable, se encuentran los referidos a su ajuste a una fiscalidad adecuada.

Nuestra Constitución incluye el fomento de la economía social y el de las sociedades laborales como manifestación de ésta, en un mismo precepto, el referido 129, ordenando a los poderes públicos la promoción eficaz de las diversas formas de participación en la empresa y, en concreto, «fomentar las sociedades cooperativas y establecer los medios necesarios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción». Es cierto que el precepto no contiene una referencia expresa a las sociedades laborales, pero también lo es que éstas responden perfectamente en su esencia al modelo deseable de participación de los trabajadores en la propiedad de los medios de producción.

El hecho de no referirlas explícitamente, algo lógico dada su existencia como figura jurídica en fecha posterior a la aprobación del texto constitucional⁶⁾, lejos de resultar intrascendente, ha llevado a la existencia en nuestro ordenamiento de distintos niveles de promoción de las entidades de economía social, en atención a la forma jurídica que ostentan, y no en función de esos fines u objetivos a alcanzar, por análogos que pudieran ser para éstas. Es lo que ocurre precisamente con relación a las cooperativas de trabajo asociado y las sociedades laborales, entre las que existe una clara equiparación de fines, pero no de regímenes, disponiendo las primeras de un régimen tributario propio (el previsto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Cooperativas), mucho más beneficioso en la comparativa que el previsto para las segundas, que carecen de régimen especial, y que queda limitado, como luego veremos, a concretos beneficios previstos en la normativa del Impuesto sobre Sociedades y en la específica de las sociedades laborales, relacionado con el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados.

El verdadero problema, en cualquier caso, no viene dado por la existencia o no de referencia explícita en el texto constitucional de los distintos modelos económicos a promocionar, sino por la inexistencia de un modelo único de entidad de economía social, tanto a nivel estatal como comunitario, que permita homogeneizar el impulso de las distintas administraciones públicas. La publicación de la LES supone un avance en este sentido, al considerar a las sociedades laborales expresamente como entidades de economía social, pero no ha supuesto cambio alguno en la regulación tributaria, entre otras razones, por el anclaje del legislador tributario en postulados tradicionales de tributación según tipos societarios y los problemas de competencia desleal que la aproximación de modelos plantea desde el ámbito comunitario⁷⁾.

Y es aquí donde se da una importante paradoja. Las políticas de estímulo al desarrollo de la llamada «economía social», se han centrado tradicionalmente en el intento de encontrar la consideración peculiar de estos sectores de la realidad socioeconómica, a fin de identificar lo que tienen en común desde la perspectiva del interés general al que apela el legislador, para arbitrar medidas de fomento asociadas a estos sectores globalmente considerados. Pese a ese intento, lo cierto es que la propia LES ya adelanta la complejidad del enfoque conjunto, cuando en su artículo 1, alude a «la necesidad de establecer un marco jurídico común

para el conjunto de entidades que integran la economía social», si bien, «con pleno respeto a la normativa específica aplicable a cada una de ellas», debiéndose determinar las «medidas de fomento a favor de las mismas en consideración a los fines y principios que les son propios».

En el ámbito tributario tal regulación conjunta no sólo es inexistente, dada la heterogeneidad y disparidad de las entidades englobadas en el concepto de economía social, sino que además presenta importantes incoherencias al prever tratos diferentes entre entidades que persiguen los mismos fines y están sujetas a los mismos principios, pero que se ajustan a modelos jurídicos de organización diferenciados. El legislador tributario estatal, condicionado por los postulados mantenidos por la Comisión europea que atienden al carácter selectivo de aquellas medidas de estímulo o incentivo en tanto constituyen una ventaja fiscal circunscrita a una determinada forma de empresa, y no a otras, se limita a mantener un régimen fiscal específico para aquellas entidades de base mutualista que se ajusten a los rígidos parámetros alejados de cualquier aperturismo que les aproxime a sociedades de capital⁸). Así, las demás entidades que aun siendo consideradas entidades de economía social, no se sustentan directamente en esa base mutualista, están sujetas a los regímenes generales de tributación, sin perjuicio de la existencia de puntuales medidas de beneficio tributario previstas en éstos no en atención a su carácter de entidad de economía social, sino a la consecución a través de ellas de alguno o algunos objetivos concretos dignos de protección constitucional o comunitaria. Esto es precisamente lo que ocurre con las sociedades laborales, cuyos beneficios se justifican teóricamente en atención a la consecución de los objetivos de contribución a la creación y mantenimiento de empleo y de fomento de la participación de los trabajadores en el capital social, aunque como luego veremos en la práctica los instrumentos empleados para ello, no permitan realmente el logro de tales objetivos.

La regulación fiscal en nuestro país se mantiene, en definitiva, sobre un incongruente e ineficiente planteamiento de distinción entre forma jurídica y fines y objetivos a alcanzar, que condiciona el tratamiento tributario de los distintos sujetos que desarrollan actividades mercantiles. De este modo será la forma jurídica adoptada, la única que delimita el régimen a aplicar, con independencia de que los fines que justifican éste pudieran ser alcanzados por otros tipos societarios⁹). Así podría darse la situación de sociedades de capital que previeran en sus

estatutos la reconducción hacía las exigencias de las de la economía social, y que pudieran alcanzar los objetivos y fines de éstas, entre ellos los de facilitar la participación de los trabajadores en el capital social, pero que no gozaran de ninguna clase de beneficio fiscal por ello, o incluso supuestos de cooperativas o sociedades laborales que gozaran en principio de los correspondientes beneficios, pero que los perdieran o renunciaran a ellos, no por no alcanzar tales fines, sino simplemente por superar alguno de los límites o incurrir en alguna de las causas previstas por la normativa mercantil o por la fiscal para producir dicha pérdida¹⁰).

Conforme a todo lo expuesto podemos decir que las sociedades laborales se sujetan a tributación en nuestro país no por su carácter de entidad de economía social, sino por el de sociedades de capital, que permiten alcanzar eso sí, por su propia configuración y organización interna, objetivos concretos dignos de protección constitucional, atribuyéndoles por ello el disfrute de puntuales beneficios. Desde esta consideración tributaria se justifican las diferencias de trato, por ejemplo, entre aquéllas y las cooperativas de trabajo asociado, pese a la similitud de sus fines¹¹).

Siendo ésta la realidad de nuestro ordenamiento jurídico son muchas las voces que aluden a las incongruencias que refleja las diferentes regulaciones, y que reclaman tratos equiparables entre las distintas entidades de la economía social¹²). Esto es lo que ocurre con relación a las sociedades laborales que están sujetas al régimen general de tributación, con concretos aunque insuficientes beneficios fiscales, alejado, no obstante, del específico previsto para las sociedades cooperativas. En este sentido, son diversos los argumentos mantenidos para justificar la desaparición de tal diferenciación. Así, hay autores que aluden a la inexistencia en la práctica de diferencias entre ambos tipos sociales, siendo éstas más aparentes que reales, dados los condicionamientos impuestos a las normas mercantiles por las que se rigen las sociedades laborales, a través de mecanismos que tienen un fuerte contenido mutuo, al ser los trabajadores el fin jurídico protegido¹³). Desde otro planteamiento se alude también a la igualdad en la ley como fundamento de un trato fiscal favorable y coherente a las sociedades laborales como entidades de economía social, que las permita verdaderamente alcanzar sus fines, que no podemos olvidar gozan del oportuno respaldo constitucional¹⁴).

En cualquier caso, y sea cual sea el argumento esgrimido para justificar un adecuado trato fiscal, podemos decir, en definitiva, que este trato fiscal favorable a las sociedades laborales puede sustentarse: bien directamente en la protección constitucional de determinados valores como el de la igualdad real; o bien indirectamente, por su contribución al alcance de concretos objetivos constitucionales como el de fomento de la participación de los trabajadores en la gestión de la empresa y en la propiedad de los medios de producción, lo que bastaría por sí mismo para justificar tales actuaciones públicas.

Las sociedades laborales conjugan el modelo de sociedad de capital con los valores propios de la economía social, formando parte así del modelo de crecimiento económico que se debe impulsar para dar cumplimiento, directa o indirectamente a los mandatos constitucionales. Pero este reconocimiento no sólo se circunscribe al ámbito interno. Y es que las sociedades laborales son también un modelo de creación de empleo, inclusivo y de calidad, y elemento clave de crecimiento económico sostenible y responsable que se persigue con la Estrategia UE 2020¹⁵). En este sentido, de acuerdo con las Recomendaciones de la Comisión europea plasmadas en su Comunicación relativa a un marco para la participación financiera de los trabajadores, de julio de 2002, las sociedades laborales podrían quedar encuadradas dentro de los sistemas de la participación de los trabajadores que se quiere potenciar desde las instituciones comunitarias, en los que no existe distinción de colectivos en la referida promoción (broad-based), frente a aquellos otros sistemas de participación que se centran sólo en un concreto grupo de trabajadores (narrow-based). Así, los primeros serían los únicos recomendados por la Unión Europea para ser incentivados fiscalmente, al ser los más eficaces en el cumplimiento de su objetivo¹⁶). Las sociedades laborales se integrarían así como modelo económico que se ajusta a dicho perfil y que se habría de potenciar desde tales instituciones.

Respecto a los mecanismos de incentivación, la propia Comisión realiza en sus Recomendaciones, tras la revisión efectuada por un conjunto de expertos independientes sobre la situación de estos tipos societarios, una serie de exigencias básicas que debe cumplir el tratamiento fiscal de las sociedades laborales. De este modo se indica que dicha regulación debe: en primer lugar, adaptarse a los principios que la Comisión considera que debe reunir un esquema de participación

financiera de los trabajadores; en segundo lugar, aproximarse a la idiosincrasia de las pequeñas y medianas empresas (PYMES); en tercer lugar, equipararse a los mecanismos legales más exitosos del entorno; y, finalmente, adecuarse, claro está, a las exigencias del Derecho europeo en materia de prohibición de ayudas de Estado incompatibles con el Tratado (art. 87 del TUE)[17](#)).

Llegados a este punto, debemos detenernos en la revisión de la regulación fiscal prevista para las sociedades laborales en nuestro ordenamiento. Para ello, analizaremos el conjunto de medidas tributarias existentes en la LSL para fomentar la creación y el mantenimiento de tales sociedades, concretando los principales problemas suscitados con estas medidas, para revisar a continuación los términos en que se redactaron las oportunas propuestas de reforma conforme a las directrices de los expertos. Todo ello para comprobar si finalmente se han seguido o no éstas, y cómo han sido plasmadas en su caso en la reciente LSLP.

II. LAS SOCIEDADES LABORALES COMO SUJETOS DE PROTECCIÓN FISCAL

Hablamos de regímenes fiscales específicos cuando identificamos un conjunto sistemático de normas tributarias dirigidas a la regulación de un determinado sector de la realidad económica o social, siendo precisamente las peculiaridades de tales sectores las que justifican y condicionan todas y cada una de las diferentes medidas tributarias que lo conforman. Tales regímenes pueden contenerse bien en normas sustantivas reguladoras de cada realidad económica (como el previsto en la LRFC, para las sociedades cooperativas, o en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre para las entidades sin fines lucrativos), o bien integrado en la normativa específica de algún impuesto (así, los regímenes especiales previstos en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre del Impuesto sobre Sociedades (LIS), entre otros, para entidades de reducida dimensión), previstos en atención, a la naturaleza de los contribuyentes afectados o por razón de la naturaleza de los hechos, actos u operaciones de que se trate[18](#)). Por lo demás, en estos regímenes fiscales se conjugan, por lo general, dos tipos de medidas: las de mero ajuste, que permiten adecuar el gravamen a la verdadera capacidad económica mostrada, dadas las exigencias sustantivas y las

limitaciones de las que se puede partir en cada caso; con otras, de mero incentivo o estímulo fiscal, que tratan de beneficiar y potenciar concretas realidades, en atención a los objetivos y fines de protección constitucional que con ellas se puede alcanzar. En ambos casos las medidas han de ser coherentes con el objetivo que persiguen.

Las sociedades laborales pueden considerarse como uno de esos sectores que pueden justificar la existencia de un régimen fiscal específico, dada la función social que desempeñan, reconocida tanto en nuestro ordenamiento interno como comunitario. Dicho régimen debe contener para ser realmente eficaz los dos tipos de medidas antes referidas: de incentivo y de ajuste. De este modo, junto medidas de beneficio tributario que permitan impulsar el cumplimiento de la finalidad que justifica su existencia como tipo social, deben preverse además otras que permitan compensar las específicas dificultades que padecen, como consecuencia precisamente del régimen jurídico que les permite cumplirla. Solo así, si se ajustan técnicamente de modo que permitan el logro del objetivo perseguido pueden quedar verdaderamente justificadas desde la perspectiva de su adecuación al principio de igualdad antes referido [19](#)).

Pese a todo lo dicho, lo cierto es que las sociedades laborales no han gozado en nuestro ordenamiento de un régimen fiscal específico propiamente dicho, limitándose a establecer sucesivamente determinadas medidas de beneficio diseminadas en algún impuesto, y en la propia LSL, con una limitadísima eficacia [20](#)). Comprobemos este aspecto efectuando una revisión crítica de dicho régimen, desde la LSL hasta la reciente LSLP.

1. MEDIDAS DE BENEFICIO EN LA LEY 4/1997, DE 24 DE MARZO, DE SOCIEDADES LABORALES Y EN LA LEY 27/2014, DE 27 DE NOVIEMBRE DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

1.1. Análisis de las medidas previstas en la Ley 4/1997 y problemas suscitados

Se indica en la Exposición de Motivos de la Ley 4/1997, de Sociedades Laborales (LSL), que «se atribuye a este tipo societario determinados beneficios fiscales en atención a su finalidad social, además de la económica, que su creación y existencia lleva consigo». De acuerdo con

ello, dos artículos, el 19 y 20 contenían los referidos beneficios, estableciendo el primero las medidas técnicas concretas, y el segundo, los requisitos para poder disfrutar de las mismas.

El artículo 19 sólo establece beneficios fiscales con relación a un impuesto: el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPyAJD). Y así, dispone que: «Las sociedades laborales que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 20 gozarán de los siguientes beneficios en el referido impuesto:

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 90 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».

Por su parte, y como precisa el artículo 20: «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».

Analicemos la problemática que planteaba cada precepto.

El ITPyAJD, regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, tiene, como bien es sabido, tres modalidades de gravamen: transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados. El artículo 19 preveía una exención, para determinadas operaciones societarias, y tres bonificaciones, para concretos supuestos de transmisión patrimonial onerosa y de actos jurídicos documentados.

Así, en su apartado A) se establece la exención en la cuota en la modalidad de Operaciones Societarias, en primer lugar, en la «constitución y ampliación de capital». Además de la incorrección técnica que supone la alusión a una «exención de cuota», debiendo referirse a la exención del hecho imponible, son muchas las voces que reclamaban la extensión del beneficio a otras actuaciones análogas para aumentar su efecto, tales como las aportaciones de los socios para reposición de pérdidas sociales, o las ampliaciones realizadas con cargo a reservas constituidas exclusivamente por primas de emisión de acciones²¹). Por lo demás, también incluía el precepto en la exención a la «transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades limitadas laborales, así como la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley (LSL)». La deficiencia técnica en la redacción del precepto y las incoherencias de sus posibles interpretaciones llevaba a la exigencia de la modificación oportuna que proporcionara al beneficio el sentido necesario, no entendiéndose las referidas «transformaciones» exentas, sino no lo eran con relación a todas las operaciones necesarias para convertir cualquier sociedad preexistente (laboral o no) en sociedad laboral²²).

El apartado B) del artículo 19 aludía a la bonificación de 99 por ciento en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas «para la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral». Este beneficio presenta también incoherencias y una limitada eficacia. En primer lugar, porque parece limitarse a la adquisición de inmuebles,

puesto que si se trata de otros elementos empresariales la adquisición está sujeta en principio al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), y no al ITPO, sin perjuicio de lo dispuesto en su artículo 7.1 y 20.1.20 y 22 de la Ley del Impuesto sobre el Valor del Impuesto²³). Además, si su objetivo era como parece facilitar la capitalización de la sociedad en sus primeros años de ejercicio de actividad, no se entiende la limitación práctica sólo a los inmuebles, y además procedentes de un sólo origen, de las empresas de las que viniesen los socios trabajadores. Se apuntaba así a la necesidad de extender el beneficio a otros elementos necesarios para la puesta en marcha de la empresa, y hacerlo además durante un periodo de tiempo razonable, si aquél era realmente el objetivo a perseguir²⁴).

Finalmente preveía el precepto dos bonificaciones del 99 por ciento en la cuota gradual de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del impuesto, devengadas «por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas» (apartado C), y «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» (apartado D). Estamos nuevamente ante supuestos de muy limitada eficacia: en el primer caso, por sus efectos sólo en el supuesto de transformación de una sociedad no laboral en laboral, dado que en los demás casos estaríamos ante una simple modificación de estatutos; en el segundo, por su aplicación tan sólo en el supuesto de préstamos hipotecarios, dadas las exenciones previstas por la normativa para los demás tipos de préstamos²⁵).

Si de la revisión técnica de las medidas se extraen ya serias dudas sobre su eficacia como verdaderos instrumentos de estímulo, el pretendido régimen fiscal beneficioso quedaba absolutamente en entredicho cuando se analizan los requisitos exigidos para poder optar a él. Indicaba el artículo 20, que para poder acogerse a los beneficios tributarios previstos, las sociedades laborales debían: A) tener la calificación de «sociedad laboral» y, B) destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por ciento de los beneficios líquidos. Cada uno de estos requisitos plantea una problemática propia.

Señala el referido artículo que para poder disfrutar de los oportunos beneficios la sociedad debía haber obtenido la calificación de «sociedad laboral». La calificación es un acto administrativo que, como indican los artículos 2 y 4 de la LSL, se obtiene previa solicitud de la sociedad y presentación por ésta de la documentación preceptiva, entre la que se encuentra la escritura de constitución. Se producía aquí un conflicto irresoluble entre exigencias: dado que el devengo de la Operación Societaria se produce por el simple acto de la emisión de la escritura, era imposible gozar entonces de la oportuna exención del artículo 19 A) al no haberse podido obtener aun tal calificación. Además, el pago del impuesto o la acreditación de la procedencia de la exención es la condición que se exige para proceder a la propia inscripción en el Registro Mercantil que le otorga tal condición. La única interpretación posible que permitía solventar el problema era considerar la posibilidad de cumplimiento del requisito con posterioridad a la obtención de la calificación, de no ser así, la obtención del beneficio resultaría imposible²⁶).

Del mismo modo que la sociedad laboral adquiere el derecho al disfrute de los beneficios desde que ostenta su calificación como tal, lo perdía al incurrir en alguna de las causas legales previstas para ello. Así, lo indicaba la LSL, de forma incoherente en el artículo 16.4, es decir, en un artículo integrado en el Cap. I de Régimen societario, y no en el Cap. II, referido al Régimen tributario, precisando que «la descalificación antes de 5 años desde su constitución o transformación conllevará la pérdida de los beneficios fiscales». Pese a lo confuso y desubicado del precepto parece querer exigirse la devolución del importe del beneficio disfrutado indebidamente, tratando de garantizar el verdadero objetivo del beneficio de constitución de este tipo social, y evitando así incentivar una utilización fraudulenta de éste. Transcurridos esos 5 años nada indicaba el precepto expresamente, por lo que la pérdida de la condición de laboral de la sociedad conllevaría simplemente la imposibilidad de aplicar en adelante los beneficios que permitan tal posibilidad²⁷).

Por lo que respecta a las causas concretas de pérdida de la calificación, el artículo 16 refiere como tales: 1.ª sobrepasar los límites establecidos en los artículos 1 y 5, apartado 3, y 2.ª la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva. Con relación a la primera de ellas sólo indicaremos que lógicamente se perdía la condición de laboral, si se incumplen los límites previstos por

la LSL relacionados con la participación de los trabajadores en el capital social, condición que le da razón de ser²⁸). No obstante, y tal y como están configurados en algún caso tales límites, se aludía a su constitución como un verdadero obstáculo al crecimiento de la sociedad y a la creación de empleo de calidad, al menos por lo que se refiere a las limitaciones de uso de mano de obra asalariada con carácter indefinido, pareciendo lógica su desaparición como requisito sustantivo y, por supuesto, como condicionante del derecho a la obtención de los beneficios tributarios²⁹).

Respecto a la segunda de las causas de pérdida de la calificación, la falta de dotación o dotación insuficiente del Fondo Especial de Reserva, además de las incongruencias de exigirse en cuantía diferente en distintos artículos del texto normativo: así en el artículo 14 que contempla el régimen societario es del 10 por ciento de los beneficios, mientras que en el 20 B) que regula el tributario se exige la dotación del 25 por ciento, han sido muchas las críticas vertidas sobre su absoluta inadecuación para lograr su pretendido objetivo de fomento de la autofinanciación, incidiendo negativamente en la atracción de capital, en la medida que reduce los beneficios repartibles a los socios³⁰).

Por lo demás, cabe destacar las dificultades que producía la previsión final contenida en el propio artículo 16, puesto que si se incurriera en alguna de las causas de pérdida referidas, cabría no obstante la posibilidad de requerir a la sociedad para que eliminara la causa en plazo no superior a seis meses, transcurrido el cual sin haberlo hecho se procedería entonces a la descalificación, ordenando su baja en el Registro de Sociedades Laborales³¹). Se planteaba entonces la duda de que ocurriría con los posibles beneficios fiscales a que tuviera derecho la sociedad (que no deriven directamente de su constitución) en ese lapso de tiempo en el que la ésta no reúne los requisitos, por la «descalificación temporal», sobre todo teniendo en cuenta que aquéllos se producen con relación a impuestos instantáneos (ITPOyAJD).

Pero tener la calificación administrativa de «sociedad laboral» y no perderla por incurrir en alguna de las causas referidas, era sólo el primero de los requisitos previstos por la LSL. Junto a esta exigencia el artículo 20 establecía otra más, consistente en «destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por ciento de los beneficios líquidos». Han sido muchas

las críticas vertidas a esta exigencia. En primer lugar, las relativas a su configuración técnica: así, puesto que los beneficios están previstos en un impuesto de hecho imponible instantáneo (ITPOyAJD), difícilmente se podría comprobar el cumplimiento en plazo de aquél aspecto. Se aludía así mismo a su limitada aplicación: por un lado, al requerir la existencia efectiva de beneficios en la sociedad, no pudiendo exigirse en los supuestos de inexistencia de éstos, no resultando de este modo aplicable a todos los supuestos de beneficio del artículo 19, sino tan sólo a aquellos en los que su presupuesto de hecho implica ya la existencia en la sociedad de beneficios líquidos: piénsese, supuestos de ampliación de capital de la letra a) o préstamos para compras de inmovilizado del apartado d). Por otro lado, la dotación se exigía sólo en el ejercicio en que se produzca el correspondiente hecho imponible, no en los anteriores o posteriores, dado el carácter instantáneo del impuesto sobre el que se articulan las exenciones y bonificaciones, lo que hacía perder en parte la lógica del requisito³²). Todo ello se entiende sin perjuicio de los efectos negativos que le suponía a la sociedad ese «extra» de dotación sobre el exigido previamente para alcanzar la calificación de sociedad laboral, absolutamente desincentivador, y con ninguna relación ni con la naturaleza ni con la cuantía del beneficio tributario recibido.

Después de revisar y analizar críticamente los cuatro beneficios tributarios previstos en el artículo 19 de la LSL con relación al ITPyAJD, podemos extraer dos conclusiones evidentes. La primera de ellas es la relativa a las importantes deficiencias técnicas que existían en la configuración de las diferentes medidas de beneficio, resultando en ocasiones inaplicables, faltos de coherencia, o de dudosa interpretación. La segunda, es la absoluta incongruencia entre los fines que justificaban el específico tratamiento fiscal de las sociedades laborales, y las medidas tributarias empleadas, no consiguiendo realmente éstas el objetivo de fomentar la sociedad laboral como modelo social específico de participación de los trabajadores en el capital, y limitándose a actuar si cabe, como simples medidas que podían encauzar inicialmente la actuación de trabajadores provenientes de empresas en crisis.

El régimen tributario expuesto hasta ahora colocaba a las sociedades laborales en una difícil situación. Y ello no sólo por los exigentes requisitos previstos por la LSL para el disfrute de los exiguos beneficios tributarios, existiendo una absoluta desproporción al respecto, sino

además por la situación en la que quedaba en la comparativa con otros modelos sociales análogos, como las cooperativas de trabajo asociado o, incluso, con sociedades anónimas o limitadas no laborales, que sin las limitaciones impuestas a aquéllas, pero por su condición de PYMES, puedan disfrutar de la regulación y de los beneficios fiscales previstos para éstas en el Impuesto sobre Sociedades³³).

1.2. Medidas reguladas en la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Referencia a la exención del artículo 7 n) de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

La Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), establece en su artículo 12.3 a) otro beneficio fiscal para las sociedades laborales. Dispone este precepto que «podrán amortizarse libremente 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». Aunque se trata sin duda de una medida favorable, lo cierto es que no se trata más que de un mecanismo de diferimiento del pago del Impuesto que se articula mediante un ajuste negativo de carácter temporal al resultado contable, que se revertirá a la base imponible en los periodos impositivos posteriores, por lo que sus efectos son limitados.

Un importante cuestión que surge con relación a este beneficio es la de si resulta o no condicionado por las exigencias derivadas de la LSL y posteriormente de la LSLP. El precepto alude al disfrute de la libertad de amortización durante los 5 primeros años a contar desde de su calificación como sociedad laboral, resultando necesaria la obtención de la calificación administrativa prevista en la LSL y después y como ahora veremos en la LSLP, al ser la única norma que regula esta condición.

Puesto que nos encontramos ante un impuesto periódico, pueden surgir dudas relacionadas con el cómputo del periodo de disfrute, 5 primeros años (que no ejercicios o periodos impositivos) a partir de la fecha de su calificación. Se trata de un derecho que 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 período³⁴). Mayores dudas

planteaba el resto de requisitos exigidos en la LSL: así, sí resulta necesaria o no la oportuna dotación de los beneficios al Fondo Especial de Reserva, y si se pierde el derecho al beneficio por incurrir en causa de pérdida de la calificación. Entendemos que no resultaba aplicable al menos el segundo de los requisitos, puesto que para poder considerarlos exigibles debería haberse incluido en la normativa reguladora de este tipo societario la referencia indirecta al beneficio previsto en la LIS. Al no haberlo hecho, su tratamiento ha de ser acorde con la normativa sustantiva que los contempla³⁵). Veremos posteriormente si la nueva LSLP ha resuelto estos problemas.

Por lo demás, las sociedades laborales pueden acogerse al régimen especial de las empresas de reducida dimensión regulado en la LIS, si se ajustan a su configuración. En este sentido, y dado que no existe precepto de incompatibilidad parece que podrían disfrutar también de la libertad de amortización prevista para activos nuevos, y de los demás beneficios previstos en la misma³⁶). En cualquier caso sería deseable una vez más la referencia explícita del legislador al respecto, efectuándose la integración de todos los beneficios en un texto único, por razones de claridad y seguridad jurídica.

Por otra parte debemos detenernos brevemente en uno de los instrumentos más favorables previstos por la normativa fiscal en fomento del autoempleo, dirigida, aunque no sólo, a las sociedades laborales: nos referimos a la exención prevista en la letra n) del artículo 7 de la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Dispone el citado artículo que estarán exentas: «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, siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades y en los casos previstos en la citada norma». Esta exención, continúa el precepto «estará condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años, en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo»³⁷).

Se trata como podemos comprobar de una exención dirigida al fomento del autoempleo, al permitir la capitalización de las prestaciones por desempleo, actuando como medida de beneficio, compatible con otras ayudas que pudieran obtenerse, en su caso, para la constitución o integración en cooperativas o sociedades laborales. Ahora bien, como consecuencia de la reforma operada por la Ley 11/2013, de 26 de julio, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo, ya no queda limitado el beneficio como ocurría con anterioridad a las sociedades laborales, sino que conforme a aquélla se amplían las posibilidades de aplicación de la capitalización del desempleo a otras situaciones, limitando su efecto directamente estimulador del tipo societario que nos ocupa. De acuerdo con ello, el beneficio se extiende así también a los beneficiarios de la prestación por desempleo de nivel contributivo menores de treinta años, que capitalicen la prestación para destinar hasta el 100 por cien de su importe a realizar una aportación al capital social de una entidad mercantil de nueva constitución o constituida en un plazo máximo de doce meses anteriores a la aportación, siempre que desarrollen una actividad profesional o laboral de carácter indefinido respecto a la misma, e independientemente del régimen de la Seguridad Social en el que estén encuadrados³⁸).

2. PROPUESTAS DE REFORMA DEL RÉGIMEN FISCAL

De acuerdo con todo lo expuesto, la necesidad de emprender una reforma del régimen fiscal de las sociedades laborales resultaba evidente. Y ello no sólo por los defectos ya expuestos de las medidas previstas en la LSL, sino también por la necesaria adaptación de este régimen a los cambios laborales y mercantiles producidos.

Las propuestas de reforma del régimen tributario desarrolladas principalmente desde la Confederación Empresarial de Sociedades Laborales de España (CONFESAL), han tratado así de elaborar un conjunto coherente de medidas sistematizadas que corrigiendo los defectos de la LSL, coadyuvaran realmente al cumplimiento de los objetivos propios de las sociedades laborales, a la vez que paliaran las limitaciones de su propia configuración como modelo social³⁹). En ese sentido, se propone incentivar no sólo la constitución y puesta en funcionamiento de este tipo de sociedades, sino además su financiación, mediante la dotación a reservas, instrumentando

mecanismos que puedan utilizarse para aumentar la cifra de capital social, mejorando las posibilidades de acceder a financiación externa. También se persigue fomentar fiscalmente la existencia de planes de adquisición de acciones por los trabajadores que pueden implicar, entre otros objetivos, que éstos financien a la sociedad en las inversiones que ésta realice⁴⁰). Por otro lado, se trataría de incentivar la participación de los trabajadores indefinidos en el capital social, sustituyendo así el establecimiento de límites a la contratación de este tipo de trabajadores previsto en la LSL. La eliminación de este límite se trataría de compensar con una serie de medidas destinadas a estimular acciones o participaciones disponibles, de modo que la sociedad financiara parte de su adquisición, suscripción o asunción. También se trataría de incentivar la inversión realizada por el promotor o el trabajador.

Todas estas propuestas se realizan por sus autores teniendo en cuenta las Recomendaciones de la propia Comisión europea, plasmadas en su Comunicación de 2002 de fomento de la participación financiera de los trabajadores, tratando de adecuarse, en lo posible, a los incentivos más eficaces que se establecen en los países de nuestro entorno, así como a las exigencias del Derecho europeo en materia de prohibición de ayudas de Estado incompatibles con el Tratado⁴¹).

De acuerdo con todo ello, la reforma del régimen tributario de las sociedades laborales que se propone intenta conjugar coherentemente, y como no puede ser de otro modo, el esfuerzo y logro en la consecución de los objetivos sociales, con la aplicación de los beneficios tributarios, de modo que a medida que la sociedad se ajuste a las exigencias en cada caso previstas y alcance los referidos objetivos, pueda disfrutar de diferentes medidas tributarias, de intensidad creciente⁴²). Las distintas medidas tributarias deberían integrarse así en un texto normativo único, en apartado específico, que incluiría en su articulado y, en primer lugar, los requisitos en cada caso previstos, a través de tres niveles de exigencia: ostentar la calificación administrativa de «sociedad laboral»; dotar la Reserva Especial prevista en la Ley; y, finalmente, efectuar esta dotación pero en un porcentaje mayor de ésta, con destino a facilitar el acceso de los trabajadores indefinidos en el capital social⁴³).

Acorde con estos tres niveles de exigencia, se prevén los distintos beneficios fiscales dirigidos a la sociedad laboral, así como a los propios

trabajadores no socios y socios trabajadores para estimular su mayor participación en el capital social. Para la sociedad se contemplarían dos beneficios para el caso de ajustarse al primer nivel de exigencia: la exención en el ITPOyAJD, para sus tres modalidades de gravamen, con relación a las distintas operaciones que se podrían incluir; así como la exoneración de la obligación de realizar pagos fraccionados del Impuesto sobre Sociedades (IS) durante los primeros años de constitución o calificación⁴⁴). Si el nivel de exigencia fuera mayor, y se hubieran efectuado las dotaciones correspondientes en cada caso, se podrían obtener beneficios adicionales en el IS consistentes: en el primer caso, en la deducción de la base imponible en el ejercicio de su obtención de los beneficios que se reinvirtieran en elementos de inmovilizado, así como la libertad de amortización del inmovilizado material e inmaterial afecto a la actividad; y, en el segundo, en una reducción del tipo impositivo aplicable, que sería del 20 por ciento⁴⁵).

Por lo demás, y con el objeto de estimular la participación en el capital social tanto a trabajadores no socios como a socios trabajadores, se recomendaban otras medidas. Así, por ejemplo, la no consideración como retribución en especie en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF), de la entrega a los trabajadores con contrato indefinido que no fueran socios, de acciones o participaciones de la sociedad, de forma gratuita o por precio inferior al normal del mercado; o, la no sujeción en su caso de las cantidades abonadas por la sociedad para contribuir a su adquisición. Así mismo, la deducción en la cuota de impuesto por la inversión efectuada por los trabajadores indefinidos para la adquisición o suscripción de participaciones, así como por la efectuada para su constitución por los promotores de una sociedad laboral. O del mismo modo, podría regularse la exención en el IRPF o en IS de los dividendos distribuidos a los socios que se reinvirtieran en la adquisición de nuevas acciones o participaciones. Medidas que en algún caso se han incorporado a la normativa vigente, si bien no directamente dirigidas a las sociedades laborales⁴⁶).

Todas estas medidas tratarían de dar forma a un verdadero régimen tributario de las sociedades laborales, sistematizado desde luego en un único cuerpo legal, aunando las exigencias requeridas de certeza y seguridad jurídica, y de coherencia y eficacia. Debemos entrar a conocer el resultado final de los debates surgidos y las propuestas de reforma, tras la aprobación de la ansiada LSLP.

3. LA LEY 44/2015, DE 14 DE OCTUBRE, DE SOCIEDADES LABORALES Y PARTICIPADAS: EXPECTATIVAS Y REFLEXIONES SOBRE LA SITUACIÓN GENERADA

La Ley 44/2015 (LSLP) nace con dos objetivos claros, tal y como se desprende de su propio Preámbulo. Por un lado, adaptar la ley de sociedades laborales a los cambios mercantiles producidos, efectuando una sistematización más adecuada de su regulación sustantiva por lo que respecta a su carácter de sociedad de capital, poniendo en valor al mismo tiempo sus especificidades como entidad de economía social. Y por otro, articular los mecanismos apropiados para lograr la efectiva participación de los trabajadores en el capital social, todo ello acorde con las últimas Recomendaciones y Dictámenes de las instituciones comunitarias, que demandan las diversas formas de participación de los trabajadores en la empresa como instrumento de fortalecimiento de la competitividad de las pymes europeas⁴⁷).

De acuerdo con esta enunciación de propósitos, y con la experiencia acumulada de las deficiencias detectadas en la LSL, se esperaba de la nueva LSLP una regulación sistematizada de medidas tributarias que compensara eficazmente la adecuación de la sociedad laboral a los requisitos y limitaciones de su propio funcionamiento, a la vez que la impulsara como modelo específico de participación de los trabajadores en la empresa.

Se pedía de la nueva regulación que proporcionara la seguridad jurídica de que adolecía la anterior, recogiendo en su articulado de forma conjunta, lógica y secuencial las distintas medidas tributarias. Tales medidas, debían ser configuradas técnicamente de forma coherente y proporcional con el objetivo a alcanzar por cada una de ellas, eligiendo el tributo y el instrumento técnico-jurídico más apropiado para ello, para conjugar la eficacia y la eficiencia que se le debe exigir a toda medida de beneficio tributario⁴⁸).

Pues bien, todas estas expectativas de mejora desaparecen con la Ley 44/2015. La LSLP reproduce las deficiencias de sistematización de la regulación previa, elimina requisitos y tres de los cuatro beneficios previstos en la LSL, y mantiene sólo la bonificación referida al ITPO en los mismos términos limitativos que contenía la anterior regulación. No incorpora ninguna otra medida dirigida a fomentar la constitución ni el

funcionamiento de la sociedad, como tampoco prevé medida alguna de beneficio tributario dirigida a estimular la participación de los trabajadores en el capital social, contradiciendo así el espíritu y finalidad de la propia reforma. De este modo, se contenta con la mera eliminación de la mayor parte de los beneficios existentes en la LSL, y con ello de las limitaciones e incoherencias técnicas de que adolecían, pero sin incorporar ninguna otra actuación que permita compensar las exigencias de su propio funcionamiento, ni establecer medida alguna directamente dirigida al fomento de la participación de los trabajadores en la propiedad.

La LSLP adolece de nuevo de una falta de rigor en la sistematización de su regulación fiscal. De este modo, no recoge conjuntamente todos los aspectos que la condicionan. Por un lado, desaparece como artículo específico la referencia a los requisitos exigidos para gozar de los beneficios fiscales previstos, limitándose a señalar en su Preámbulo que los beneficios fiscales se regulan en el Capítulo II, exigiéndose tan sólo la calificación de «laboral» de la sociedad. Desaparece así como exigencia la dotación añadida al Fondo Especial de Reserva prevista en el art. 20 B) de la LSL.

Nada más se indica en la LSLP del único requisito exigido, además de la referencia en el Preámbulo, debiendo acudir a los arts. 1 y 15 para comprobar las exigencias previstas para obtener tal calificación, y las causas que originan su pérdida. Respecto a la primera cuestión, la LSLP introduce algunos cambios respecto a su predecesora, relacionados con los porcentajes de participación de los socios en supuestos concretos, y con el número de horas-año trabajadas por los trabajadores por tiempo indefinido que no sean socios, que aumentan considerablemente. En cualquier caso, resulta evidente que los requisitos previstos en el art. 1 sólo nos interesan desde la perspectiva de su incumplimiento, al ser «la superación de los límites previstos» una de las causas de pérdida de la calificación de laboral de la sociedad y, en consecuencia, de los beneficios tributarios. Antes de referirnos a esta cuestión, y con relación a las demás causas que originan la pérdida, cabe indicar que el art. 15 regula además de la superación de tales límites, «la falta de dotación, dotación insuficiente o aplicación indebida de la reserva especial», ya prevista en la LSL, añadiendo un nuevo motivo: «la pérdida de la calificación por acuerdo de la Junta General,

adoptado con los requisitos y mayorías establecidas para la modificación de los estatutos» (art.15.4).

Debemos detenernos en una de las consecuencias que se producen tras la incursión en algunas de las causas referidas, y es que tal y como indica el propio art. 15 en su apartado 5: «la descalificación como laboral conllevará la pérdida y el reintegro de los beneficios y ayudas públicas, adquiridos como consecuencia de su condición de sociedad laboral desde el momento en que la sociedad incurra en la causa de la descalificación». La LSL también preveía esta pérdida de los beneficios y su reintegro, pero lo hacía con carácter retroactivo, si se producía la causa de pérdida de la condición de laboral antes de los 5 primeros años desde su calificación. Transcurridos éstos, la pérdida sería de los posibles beneficios a obtener. La LSLP retrotrae también los efectos de la devolución de los beneficios, pero al momento efectivo en que se produce la pérdida de la condición, con independencia del tiempo que hubiera transcurrido hasta que se produce la descalificación administrativa. Nos encontramos ante una modificación que restringe en mayor medida el disfrute del beneficio tributario, que ya no se consolida al no quedar limitado en el tiempo. Esta modificación plantea sin embargo nuevas cuestiones relacionadas con los problemas de prueba que surgirán a la hora de comprobar el efectivo momento en que se origina la pérdida, momento en el que se produce la obligación de devolución.

Finalmente, y centrándonos ya en el último precepto que se refiere a aspectos tributarios en la LSLP, debemos indicar que es el art. 17, configurador del Capítulo II «Beneficios fiscales», el que regula la única medida tributaria específica prevista. Así se mantiene «la bonificación del 99 por ciento de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones onerosas en el ITPO y AJD, 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». Se trata del beneficio ya previsto en la LSL, reproducido además en todos sus términos. De este modo, y como ya indicábamos en su análisis previo, se mantienen las incoherencias y las limitaciones de su eficacia como beneficio tributario: por su concreción a la adquisición de determinados elementos, y además procedentes de un sólo origen, no habiéndose previsto la lógica extensión a otros elementos necesarios para la puesta en marcha de la sociedad.

Con este artículo finaliza la regulación fiscal prevista por la LSLP. Nada se indica sobre la libertad de amortización prevista en la LIS, ni sobre la posible aplicación del resto de beneficios para las entidades de reducida dimensión, manteniéndose así la criticada dispersión normativa. Nada se indica sobre la aplicación o no de las exigencias impuestas en la LSLP para gozar de los beneficios o perderlos, a las medidas recogidas en otros textos normativos, continuando las dudas surgidas al respecto. Como se ha podido comprobar, el legislador se limita a la corrección de las deficiencias técnicas y las incoherencias existentes en la regulación anterior, a través de una sencilla fórmula: la simple eliminación de beneficios, sin incorporar ninguna de las medidas que de forma tan sopesada y lógica se previeron en las propuestas de reforma, lo que hace dudar sobre la verdadera intención de configurar un régimen tributario específico a favor de este tipo societario.

¿En qué situación quedan las sociedades laborales? A mitad de camino entre sociedades de capital y entidades de economía social, pero sin disfrutar plenamente de ninguno de sus regímenes de funcionamiento o trato fiscal, las sociedades laborales quedan en una difícil situación como alternativa societaria, al menos desde la perspectiva de su estímulo fiscal. De este modo, seguirá siendo el modelo de sociedad por el que optar en situaciones de crisis para la regeneración de empleo, o para capitalizar las prestaciones por desempleo, perdiendo la oportunidad de convertirse, al menos con la nueva Ley, en un verdadero modelo alternativo de sociedad de fomento de la participación de los trabajadores en el capital social.

Con limitados beneficios tributarios por su condición de sociedad laboral, la elección por este tipo societario resultará atractiva, pero no desde luego por cuestiones tributarias. Todo ello se ha de tener en cuenta considerando además las últimas reformas del Impuesto sobre Sociedades relacionadas con las entidades de reducida dimensión, que han minorado el tipo de gravamen de estas entidades; minoración acentuada mediante la novedosa reserva de nivelación de bases imponibles negativas, que supone una reducción de la misma hasta un 10 por ciento de su importe⁴⁹). Y además, por la reducción del tipo de gravamen general, que pasa del 30 al 25 por ciento, de manera que España se sitúa en un nivel sustancialmente inferior de tributación en relación con países de nuestro entorno; tipo de gravamen que en el caso de entidades de nueva creación, se mantiene en el 15 por ciento

para el primer período impositivo en que obtienen una base imponible positiva y el siguiente. Con ello, las ventajas tributarias de que dispondrían las sociedades laborales vendrán dadas más por su carácter de entidad de reducida dimensión, o de entidad de nueva creación, que desde luego por su condición de tipo societario específico.

Mantenemos con ello el planteamiento relativo a la imposibilidad de seguir configurando sistemas de beneficio tributario amparados en la singularidad de la forma jurídica que pueda revestir el sujeto beneficiario, debiendo ser estimulados no los tipos societarios en sí, sino los concretos comportamientos que permitan lograr los objetivos de política económica o social, en cada caso reconocidos, ello con independencia, claro está, de que éstos puedan ser alcanzados con mayor facilidad por determinados sujetos, al formar parte aquéllos de su propia esencia o naturaleza jurídica⁵⁰).

III. BIBLIOGRAFÍA

AA.VV.; La economía social en la Unión Europea , (Chaves, R y Monzón, J. L, Dirs.), 2006-2007.

Alfonso Sánchez, R.; «La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una respuesta adecuada a las necesidades del sector?», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 20, 2009, pp. 10-33

Alguacil Marí, P.; La tributación de las sociedades laborales , Thomson Aranzadi, 2007.

- «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», Ciriec-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas , núm. 19, 2008, p. 2-17.

Calvo Ortega, R.; «Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», Ciriec-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas , núm. 19, 2008, p. 1-15,

Calvo Verger, J.; «Sociedades laborales: consideraciones tributarias», en AAVV Fiscalidad de las Entidades de Economía Social , Thomson-

Civitas, 2006.

Cano López, A.; Teoría jurídica de la Economía Social. La sociedad laboral: una forma jurídica de empresa de economía social , Consejo Económico y Social, 2002.

de la Hucha Celador, F.; «Beneficios fiscales de las sociedades laborales», en AAVV. Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles, Tomo XV, Sociedades Laborales , Civitas, 2000.

de la Peña Velasco, G.; «Régimen tributario de las sociedades laborales», en AAVV, Régimen jurídico de las Sociedades Laborales (ley 4/1997), Tirant lo Blanch, 1997.

de Luis Esteban, J.M.; «Algunas reflexiones a la propuesta de reforma de la Ley de Sociedades Laborales 4/1997, en materia fiscal», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 19, 2008, p.1-15.

Fajardo García, G y Senent Vidal, M.J.; «Aspectos relevantes de la investigación jurídica en economía social», Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa , núm. 56, 2006, pp. 188-223.

Fuentes Quintana, E.; Hacienda Pública. Introducción, Presupuesto y Efectos Económicos de Ingresos y Gastos Públicos , Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Universidad de Madrid, 1972.

Fuster Asensio, M.^a C.; «Razones que justifican una fiscalidad específica de las mutualidades de previsión social», Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 20, 2009, pp. 23-30.

Lejeune Varcancel, E.; «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria», AA.VV., Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario , Madrid, 1980.

Lozano Serrano, C.: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», Quincena Fiscal , núm. 22, 2006, pp. 1-19.

Millana Sansaturio, M.; «Las sociedades laborales como realidad empresarial de la economía social en España», Estudios de Juventud ,

núm. 51, 2000, p. 20-60.

Pastor del Pino, M.^a C: «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos», Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 23, 2012, pp. 97-120.

Suberbiola Garbizu, I.; «Régimen tributario de las sociedades laborales. Propuestas de reforma», Gezki, núm. 10, 2013, pp.1-43.

1

Así se indica en el Preámbulo de la LSLP, recordando como la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social (también, LES), incluye en su artículo 5 a las sociedades laborales como entidades de economía social, junto a cooperativas, mutualidades, fundaciones y asociaciones que lleven a cabo actividad económica, empresas de inserción, centros especiales de empleo, cofradías de pescadores, sociedades agrarias de transformación, y demás entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios propios recogidos en el artículo 4 de la misma Ley.

2

Para lograr tales fines se prevén mecanismos jurídicos adecuados por parte del legislador: el derecho de adquisición preferente, derechos preferentes en la ampliación de capital, las reservas especiales que faciliten la entrada y salida de socios, límites al número de trabajadores no socios, así como a la participación en el capital de los no trabajadores y de los socios individualmente considerados.

3

Estas dos circunstancias se traducen en la LSLP en la exigencia de tres requisitos ineludibles para ser calificada una sociedad como laboral. Así el artículo 1 de la referida Ley establece que: a) al menos la mayoría del capital social ha de ser propiedad de los trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos de forma personal y directa, en virtud de una relación por tiempo indefinido; b) ninguno de los socios puede ser titular de acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social (límite ampliable en dos supuestos: uno temporal, hasta 36 meses máximo, que podrá llegar al cincuenta por

ciento, para el caso de sociedades constituidas por dos socios trabajadores con contrato por tiempo indefinido, supuesto éste no contemplado en la anterior LSL; y otro, el previsto para el caso de socios que sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de economía social, que podrá ser mayor, sin alcanzar en ningún caso el cincuenta por ciento del capital social); y c) que el número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios no puede ser superior al cuarenta y nueve por ciento del cómputo global de horas-año trabajadas en la sociedad laboral por el conjunto de los socios trabajadores, sin incluir en ese cómputo el trabajo realizado por trabajadores con discapacidad de cualquier clase, igual o superior al treinta y tres por ciento (porcentaje considerablemente mayor al previsto en la anterior LSL, en la que el porcentaje máximo era de quince o del veinticinco por ciento dependiendo del número de socios trabajadores).

4

Así, y en concreto, a los principios de «primacía de las personas y del fin social sobre el capital, al de aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado o actividad realizada por socios o sus miembros o, al de generación de empleo estable y de calidad» (artículo 4 de la LES). Fajardo García, G y Senent Vidal, M.J, «Aspectos relevantes de la investigación jurídica en economía social», Ciriec. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa , núm. 56, 2006, pp. 188-223, entienden la economía social «como un sector económico que desarrolla actividades de producción o mediación de bienes o servicios al mercado pero cuya finalidad principal no es la obtención de beneficios económicos, sino prestar un servicio a sus miembros y/o a la colectividad» (p.189). De este modo, las sociedades laborales serían entidades de economía social al permitir la creación de riqueza y empleo estable, generando un importante beneficio no sólo a sus integrantes sino también al conjunto de la sociedad, como modelos de empresas de autogestión. En este sentido, Millana Sansaturio, M., «Las sociedades laborales como realidad empresarial de la economía social en España», Estudios de Juventud , núm. 51, 2000, p. 60, incide en la evolución justificativa de este tipo de sociedades en la realidad económica, que han pasado de simples formas sociales de «necesidad» en situación de crisis económica, a modelos alternativos de empresas de autogestión.

5

Así lo indica en un extraordinario trabajo la profesora Alguacil Marí, P: «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas , núm. 19, 2008, p. 2.

6

Como indica el profesor Calvo Ortega, R, en su trabajo «Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativas , núm. 19, 2008, p. 2, las sociedades laborales no se crean hasta el 12 de enero de 1979, y aunque el Proyecto del Ministerio de Trabajo estaba terminado con anterioridad, no había sido aprobado y publicado, lo que generó la reticencia de incluirlas dentro del texto constitucional, a diferencia de las cooperativas, que contaban con una larga tradición en nuestro ordenamiento (nota 3).

7

Las instituciones europeas reconocen el importante papel de dichos modelos sociales y su necesidad de fomento, incluso, a través de un tratamiento fiscal específico pero, al mismo tiempo, lo obstaculizan mediante el instrumento de la prohibición de ayudas de Estado. La Comisión europea, sobre la argumentación del carácter selectivo de las medidas y sus efectos contrarios a la libre competencia, ha ido reflejando una clara tendencia a la incompatibilidad de la mayor parte de las medidas tributarias que configuran los distintos regímenes específicos. Así, por ejemplo, con relación a las sociedades cooperativas destaca la polémica Decisión de la Comisión europea de 15 de diciembre de 2009, recurrida ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea, que orienta la posición de éste órgano hacia posturas contrarias a cualquier sistema fiscal específico que se aparte del mutualismo puro. La opción por la que parece haberse decantado la Comisión es la del mero reconocimiento mutuo de tales entidades, permitiendo sólo aquellas medidas favorables respecto de las actividades con sus propios socios, y rechazando todas aquellas que pudieran generar distorsiones en la competencia con las sociedades capitalistas.

8

Así por ejemplo, esta concepción del trato fiscal específico previsto en nuestra normativa en función de la forma y naturaleza jurídica de base mutualista de las sociedades cooperativas, genera importantes problemas de ineficacia por la rigidez de los requisitos previstos para poder gozar del mismo, produciéndose una incoherencia en las propias políticas públicas de fomento del mutualismo que inicial y presuntamente legitima tales beneficios tributarios. Y es que si conforme a lo dispuesto en la LES, las actuaciones de fomento de las entidades que se regulan y constituyen su objeto deben ir dirigidas a todas aquellas entidades que se ajusten a los principios previstos en su artículo 4, no tiene sentido alguno privar de tales beneficios a algunas de estas entidades que ajustándose a tales principios no gozan del mismo, generándose un tratamiento fiscal injustificado e incoherente, en ocasiones y aparentemente más beneficioso para determinado tipo social (cooperativas o entidades sin ánimo de lucro), y menos para otros (mutualidades de previsión social). En este sentido, Fuster Asensio, M.^a C: «Razones que justifican una fiscalidad específica de las mutualidades de previsión social», Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa, núm. 20, 2009, p. 23, sostiene la falta de justificación del trato fiscal diferencial entre entidades que presentan el mismo carácter mutual, aludiendo a la necesidad de equiparación de regímenes, si es ese el elemento legitimador. Por lo demás, la opción por la que parece haberse decantado la Comisión es la del mero reconocimiento mutual de tales entidades de economía social, permitiendo sólo aquellas medidas favorables respecto de las actividades con sus propios socios, y rechazando todas aquellas que pudieran generar distorsiones en la competencia con las sociedades capitalistas. Y es que, por ejemplo, con relación a las sociedades cooperativas parecen ser éstas objeto de protección en tanto aportan un valor social añadido derivado de su carácter mutual, y además y como consecuencia de ello, se enfrentan a unas limitaciones jurídicas que hay que compensar. Si desaparecen tales limitaciones por la equiparación de modelos económicos, parece perderse la justificación del trato específico, prevaleciendo claramente el interés económico al social.

9

Alfonso Sánchez, R.: «La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una respuesta adecuada a las necesidades del sector?», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa,

núm. 20, 2009, pp. 32-33, alude a la deficiente definición que de la «economía social», se ha efectuado en la LES, al considerarse incluidas en la misma aquellas entidades, que con independencia de su forma jurídica, asuman los principios configuradores de aquélla. Esta circunstancia deja vía abierta a la posibilidad de acceso al beneficio de cualquier entidad que se ajuste a tales principios, con independencia de la forma jurídica, lo que resulta contrario a las exigencias derivadas de fomento de la economía social, predicadas desde las instituciones comunitarias. Así, en el Informe: La economía social en la Unión Europea, 2006-2007, encargado por el Comité Económico y Social Europeo, se apuesta por el desarrollo definitivo del Estatuto Jurídico de la Economía Social, como mecanismo para evitar que ninguna organización extraña a ésta pueda beneficiarse de economías de opción jurídica y de las políticas públicas de su fomento. AA.VV, La economía social en la Unión Europea , (Chaves, R y Monzón, J. L, Dirs.), 2006-2007.

10

Con relación a este aspecto existen diferencias entre las exigencias previstas para las sociedades cooperativas y las laborales, especialmente a raíz de la aprobación de la reciente LSLP. Así, mientras que la Ley 20/1990, de Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFC), exige para poder disfrutar del mismo los requisitos exigidos por la regulación sustantiva para ser considerada como sociedad cooperativa, y además concretas exigencias que no de cumplir implican la pérdida del beneficio, la reciente LSLP, se limita a establecer como única exigencia ostentar la condición de sociedad laboral. La LSL imponía en su artículo 20, junto a la condición de ostentar la calificación de sociedad laboral, el requisito de destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por ciento de los beneficios líquidos.

11

Destaca Alguacil Marí, P.: La tributación de las sociedades laborales , Aranzadi, Navarra, 2007, p. 67, las principales diferencias entre ambos modelos. Así, indica, mientras las cooperativas de trabajo asociado se ajustan a los principios obligatorios de la doctrina cooperativa como el voto democrático y el reparto del excedente en función de la actividad,

éstos son opcionales para la sociedad laboral; además el capital social es variable para las cooperativas, lo que les permite mantener el principio de «puertas abiertas», e integrar con más facilidad a nuevos trabajadores como socios, mientras que las sociedades laborales tienen una cifra fija de capital, lo que dificulta, en principio, la existencia de acciones o participaciones disponibles para los trabajadores.

12

Resaltamos en este sentido lo indicado en el Libro blanco La Economía Social...Retoma la iniciativa. Propuestas para hacer de la Economía Social un pilar de la Unión Europea , elaborado por la Social Economy Europe, (organización creada en el año 2000 con el objetivo de establecer un diálogo permanente con las instituciones europeas, y que en 2008 pasó a la denominación actual), cuando alude a que: «las empresas de la Economía Social esperan de las instituciones Europeas una política de fomento del desarrollo económico y social de la Unión, que las tenga en cuenta como actores fundamentales del mismo. El reconocimiento jurídico, a nivel europeo, de las diferentes empresas y organizaciones de la Economía Social, de sus modelos de funcionamiento y gobierno, es absolutamente necesario y útil, considerando la proliferación de la legislación (reglamentación) que concierne al sector. Hoy, la ausencia de un marco legal claro, para las distintas empresas y organizaciones del sector, supone una desventaja para la Economía Social y no permite una competencia justa con otras formas de empresa a nivel de la Unión Europea».

13

Así, de Luis Esteban, J.M.; «Algunas reflexiones a la propuesta de reforma de la Ley de Sociedades Laborales 4/1997, en materia fiscal», Ciriec, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 19, 2008, p.5.

14

En este sentido, Calvo Ortega, R: «Las sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada», est. cit , pp. 3-4. Se habla por el autor de igualdad en la ley, como la igualdad que deriva directamente del propio texto legislativo y que es obra del legislador mismo. Así, indica «su transgresión puede

adoptar tres formas distintas: se trata desigualmente lo que es igual, se trata de manera idéntica lo que es desigual» (...), y finalmente, «que se reduzca al campo de la igualdad a determinadas materias y no se contemple a otras». Este último supuesto es el que interesa a las sociedades laborales.

15

En el Libro blanco La Economía Social...Retoma la iniciativa. Propuestas para hacer de la Economía Social un pilar de la Unión Europea , se indica que «la Economía Social contribuye a dos de los cinco grandes ejes de la estrategia Europa 2020: empleo para el 75 por ciento de las personas entre 20 y 60 años, y una reducción drástica del número de personas en situación de pobreza o exclusión. De acuerdo con ello, las empresas de la Economía Social esperan de las instituciones europeas una política de fomento del desarrollo económico y social de la Unión, que las tenga en cuenta como actores fundamentales del mismo».

16

COM (2002) 0364 final. Como indica Alguacil Marí, P.: La tributación de las sociedades laborales, cit , p. 69.

17

Las sociedades laborales se insertan en los procesos de participación de los trabajadores en la sociedad como fin mismo de su objeto social, y no como un mero instrumento de motivación laboral. Este engarce que se produce a través de la participación del socio trabajador en la toma de decisiones a través del derecho a voto, de su participación en los beneficios de la empresa, a través del dividiendo y, mediante el acceso del socio a la propiedad de los medios de producción, convierte a este tipo social en el deseable de promoción, que lo diferencia de otras formas de participación. Por lo demás, las sociedades laborales son un ejemplo singular de PYMES específicamente dirigidas a la participación mayoritaria de los trabajadores, pero si cabe con mayores dificultades para su financiación. Así, Cano López, A.; Teoría jurídica de la Economía Social. La sociedad laboral: una forma jurídica de empresa de economía social , Consejo Económico y Social, 2002, p. 334, alude a tales dificultades, señalando como problemas: su falta de acceso directo

a los mercados de capitales, su reducida dimensión, y el hecho de que la mayoría de su capital esté en manos de aquellos que no tienen otro patrimonio que sus manos. Lo que explica su dependencia respecto de la financiación bancaria. Por ello, las sociedades laborales deben poder beneficiarse de regímenes fiscales que contrarresten las referidas limitaciones.

18

Así lo indica el artículo 42 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades.

19

Lo cual es lógico, sólo si las medidas de beneficio tributario logran el objetivo por el cual se insertan en la estructura del tributo «de forma excepcional», puede justificarse el trato desigual, puesto que esa excepcionalidad viene dada por la importante función que el sujeto que goza del beneficio puede cumplir. No debemos olvidar que el tributo es un instrumento que puede servir para la consecución de fines de política económica y social, y para ello, puede ser empleado a través del cauce ordinario ingreso-gasto, o mediante su reverso, dejando de recaudar porque el gasto ya está siendo cubierto de forma indirecta por la actuación del sujeto que se beneficia de las correspondientes medidas tributarias. Además, ese trato fiscal especial, trataría de «igualar» el distinto punto de partida de este tipo social. Respecto a este principio puede verse Lejeune Varcancel, E., «Aproximación al principio constitucional de igualdad tributaria» en AA.VV., Seis estudios sobre Derecho constitucional e internacional tributario , Madrid, 1980

20

No podemos hablar en el caso de las sociedades laborales de la existencia de un régimen tributario como tal, al no existir una regulación sistemática de normas tributarias específicamente dirigidas a un determinado sector. Así, entre otros, de la Peña Velasco, G., «Régimen tributario de las sociedades laborales», en AAVV, Régimen jurídico de las Sociedades Laborales (ley 4/1997), Tirant lo Blanch, 1997.

21

En este sentido, Lozano Serrano, C: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», Quincena Fiscal , núm. 22, 2006, pp. 18-19.

22

Al respecto, Alguacil Marí, P:, La tributación de las sociedades laborales, cit, pp. 126-128, quien recuerda, por ejemplo, que la mera adaptación de la sociedad anónima laboral a la nueva ley, o la de una sociedad no laboral en laboral, no sería transformación societaria, sino modificación de Estatutos que sí se sometería, en su caso, a Actos Jurídicos Documentados. Respecto a las incongruencias de la redacción y la única interpretación que salvaría el precepto de su incoherencia, también Lozano Serrano, C: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», est. cit, p. 48.

23

Conforme a lo dispuesto en el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (LITPyAJD): «No estarán sujetas las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las 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». Por su parte, el artículo 7 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), señala que: «No estará sujeta al impuesto: 1.º La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporeales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto

pasivo, constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente, capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte de aplicación en el ámbito de otros tributos. Por lo demás, y conforme al artículo 20.1.20 y 22 de la LIVA, estarán exentos del impuesto las segundas y ulteriores transmisiones de inmuebles, salvo que se haya renunciado a la exención. En este caso, la transmisión estaría sujeta a TPO».

24

Así Alguacil Marí, P.:, La tributación de las sociedades laborales, est. cit, p. 129, que entiende por periodo razonable, el caracterizado por los déficits de liquidez, como, por ejemplo, 2 o 3 años desde la constitución o calificación de la sociedad como laboral.

25

De este modo, los préstamos efectuados por particulares están sujetos al impuesto, pero exentos conforme el artículo 45.1b) 15 de la LTPOyAJD. Los realizados por empresarios están sometidos a IVA, pero exentos, conforme al artículo 20.18 c) de la LIVA, éstos sin embargo no están sometidos a AJD, puesto que no son inscribibles en el Registro Mercantil.

26

De este modo, Lozano Serrano, C: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», est. cit, p. 39.

27

Nada se indica en la LSL sobre la pérdida del derecho a la aplicación del otro beneficio fiscal, el previsto en el artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, si la sociedad pierde la condición de laboral. Lo lógico, dado el objetivo de este beneficio, de estímulo durante los primeros años, sería aplicar el mismo criterio que el previsto en la LSL, aunque tratándose de un tema tan relevante debería ser el legislador quién lo refiera expresamente.

28

Como señala el artículo 1 de la LSL para ser sociedad laboral es necesario que: 1. 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, y 2. el número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios, no podrá ser superior al 15 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores. Si la sociedad tuviera menos de veinticinco socios trabajadores, el referido porcentaje no podrá ser superior al 25 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios trabajadores. Para el cálculo de estos porcentajes no se tomarán en cuenta los trabajadores con contrato de duración determinada. Y el artículo 5.3 exige además que «ninguno de los socios podrá poseer 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, las Comunidades Autónomas, las Entidades locales o las sociedades públicas participadas por cualquiera de tales instituciones, en cuyo caso la participación de las entidades públicas podrá superar dicho límite, sin alcanzar el 50 por 100 del capital social. Igual porcentaje podrán ostentar las asociaciones u otras entidades sin ánimo de lucro».

29

En estos términos Alguacil Marí, P., La tributación de las sociedades laborales, est. cit, p. 120.

30

Alguacil Marí, P., La tributación de las sociedades laborales, est. cit, p. 120, quién afirma no entender el sentido de la pérdida de la calificación por la aplicación indebida del fondo, puesto que la ley no establece un destino determinado del mismo, limitándose a prohibir que se dirija a compensar pérdidas, salvo que se hubieran agotado el resto de reservas.

31

El artículo 16. 2 y 3. de la LSL indica que es el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma competente el órgano establecido al efecto.

32

Como señala Lozano Serrano, C: «¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta», est. cit, p. 39, este requisito opera de forma global para todos los beneficios, de modo que si no se cumple se deberá proceder a la regularización correspondiente. En cambio no surtirá ningún efecto la falta de dotación respecto a ejercicios anteriores o posteriores dado el carácter instantáneo del tributo exento o bonificado. Por lo demás indica Alguacil Marí, P.: La tributación de las sociedades laborales, est. cit, p. 122, que si la intención del legislador con la introducción de este requisito era garantizar en cierto modo una transmisión del beneficio hacía una garantía de solvencia de la sociedad, el instrumento empleado para ello no parece el más acertado.

33

El capítulo XI de la LIS regula una serie de incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión, es decir aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros. El primero de los beneficios previstos (art. 102) es el de la libertad de amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, que podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses. Por su parte el artículo 103 regula la amortización de los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias y del inmovilizado intangible, afectos en ambos casos a actividades económicas, puestos a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101 de esta Ley, que podrán amortizarse en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo

previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. Por su parte, el artículo 104 permite que en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo 101, sea deducible la pérdida por deterioro de los créditos para la cobertura del riesgo derivado de las posibles insolvencias hasta el límite del 1 por ciento sobre los deudores existentes a la conclusión del período impositivo. Y, finalmente, el artículo 105 prevé para las entidades que cumplan las condiciones establecidas en el artículo 101 en el período impositivo y apliquen el tipo de gravamen previsto en el primer párrafo del apartado 1 del artículo 29 de esta Ley, la posibilidad de minorar su base imponible positiva hasta el 10 por ciento de su importe, sin que pueda superar el importe de 1 millón de euros.

34

Al respecto las consultas vinculantes V0957-08 de 13 de mayo de 2008, y V2745-09 de 11 de diciembre de 2009, en las que la Dirección General de Tributos 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».

35

Opina en este sentido, Lozano Serrano, C.: *Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta*, est. cit, pp. 38-39. Justificando las dudas al respecto Calvo Verger, J: «Sociedades laborales: consideraciones tributarias», en *AAVV Fiscalidad de las Entidades de Economía Social*, Thomson- Civitas, 2006, p. 313. En sentido contrario, Suberbiola Garbizu, I, «Régimen tributario de las sociedades laborales. Propuestas de reforma», *Gezki*, núm. 10, 2013, p.43.

36

Aunque nada se indica en la normativa, si las sociedades laborales reúnen las condiciones para ser consideradas PYMES pueden disfrutar del régimen fiscal previsto en la LIS. De lo contrario, y como indica de la Hucha Celador, F.; en «Beneficios fiscales de las sociedades laborales», en *AAVV. Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*,

Tomo XV, Sociedades Laborales , Civitas, 2000, p. 327, ello 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.

37

El Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, por el que se regula el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único por el valor actual de su importe, como medida de fomento del empleo, señala en su art. 1. «que quienes sean titulares del derecho a la prestación por desempleo del nivel contributivo, por haber cesado con carácter definitivo en su actividad laboral, podrán percibir de una sola vez, el valor actual del importe de la que pudiera corresponderles en función de las cotizaciones efectuadas, cuando acrediten ante el INEM que van a realizar una actividad profesional como socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado o sociedad que tenga el carácter de laboral según las correspondientes normas del Ministerio de Trabajo y Seguridad Social». De este modo, y como indica el art. 3. 1. «El trabajador que desee percibir su prestación de una sola vez podrá solicitarlo en la Dirección Provincial del INEM, conjuntamente con el reconocimiento de la prestación o en cualquier momento posterior, acompañando a la solicitud memoria explicativa sobre el proyecto de inversión a realizar y actividad a desarrollar, así como cuanta documentación acredite la viabilidad del proyecto. En el caso de personas que deseen incorporarse como socios a cooperativas de trabajo asociado o sociedades laborales deberán acompañar certificación de haber solicitado su ingreso en las mismas y condiciones en que éste se producirá. Si se trata de cooperativas o sociedades laborales de nueva creación deberán acompañar, además, el proyecto de estatutos de la sociedad. En estos casos el abono de la prestación en su modalidad de pago único estará condicionada a la presentación del acuerdo de admisión como socio o a la efectiva inscripción de la sociedad en el correspondiente registro». Por lo demás, y como añade el art. 6. «La percepción de la prestación por su valor actual será compatible con otras ayudas que para la constitución o integración en cooperativas o sociedades laborales pudieran obtenerse».

38

Para las personas que realicen una actividad por cuenta ajena de carácter indefinido, ésta deberá mantenerse por un mínimo de 18 meses. No se incluirán en este supuesto aquellas personas que hayan mantenido un vínculo contractual previo con dichas sociedades, ni los trabajadores autónomos económicamente dependientes que hayan suscrito con la misma sociedad como cliente un contrato registrado en el Servicio Público de Empleo Estatal.

39

Resulta extraordinariamente ilustrativa la Proposición de Ley de sociedades laborales realizada por CONFESAL en julio de 2009, para entender las exigencias de reforma y cada una de las medidas previstas.

40

Seguimos en la propuesta de reforma a la profesora Alguacil Marí, P: en «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», est. cit, p. 2.

41

Así, Alguacil Marí, P: «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», est. cit, p. 3., refiriendo como mecanismos más eficaces para promocionar la participación financiera en el capital, del lado de la sociedad, normalmente, la entrega de acciones o las contribuciones para la adquisición de éstas constituyendo gasto deducible en la base imponible del impuesto personal. Señala que en estos países «habitualmente, las contribuciones realizadas por la empresa suelen estar libres de impuestos para el trabajador, o al menos tributar a un tipo más bajo. Asimismo, es frecuente que las inversiones realizadas por el trabajador en la adquisición de acciones de su sociedad empleadora se incentive fiscalmente, usualmente considerando estas cantidades exentas de su renta personal y muy frecuentemente, también de cotizaciones a la Seguridad Social. También es usual conjugar la participación financiera en los beneficios con el posterior destino de éstos a la compra de acciones de la empresa, junto con aportaciones del propio trabajador detraídas de su salario, todo ello libre de impuestos. Estas cantidades se mantienen retenidas por un tiempo (normalmente entre 3 y 7 años) bien en un fondo interno de la empresa, bien en un Fondo externo. El sistema, pues, cumple varios objetivos:

servir de participación financiera, permitir a los trabajadores constituir un patrimonio a través del ahorro, así como participar en el capital de la sociedad para la que trabajan, y actuar de instrumento de financiación para la sociedad».

42

Reproducimos en nuestro trabajo las medidas propuestas por la profesora Alguacil Marí, P: en «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», est. cit, pp. 1-27, por su claridad y su perfecto ajuste a las exigencias de eficacia y eficiencia del gasto fiscal, que son las únicas que pueden legitimar un régimen tributario específico. Nos remitimos a su trabajo para el estudio detallado de las medidas.

43

Alguacil Marí, P: en «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», est. cit, p. 22.

44

Alguacil Marí, P: en «Reforma de la tributación de las sociedades laborales», est. cit, p. 23.

45

Mismo tipo que el aplicable a los resultados cooperativos de las cooperativas de trabajo asociado en el art. 33.2 a) de la LRFCA.

46

Algunas de estas medidas son ya una realidad y se encuentran previstas en la Ley 35/2006, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, si bien no están limitadas a las sociedades laborales. Así, el art. 42 f) se alude a la exención de tributación como renta en especie de la entrega a los trabajadores en activo, de forma gratuita o por precio inferior al normal de mercado, de acciones o participaciones de la propia empresa o de otras empresas del grupo de sociedades, en la parte que no exceda, para el conjunto de las entregadas a cada trabajador, de 12.000 euros anuales, siempre que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores de la empresa,

grupo o subgrupos de empresa, y se cumplan los requisitos previstos en el art.43 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Así mismo el art. 68.1 prevé una deducción por inversión en empresas de nueva o reciente creación, del 20 por ciento de las cantidades satisfechas en el período de que se trate por la suscripción de acciones o participaciones en empresas de nueva o reciente creación, que deben revestir la forma de Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, Sociedad Anónima Laboral o Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral. Este requisito debe cumplirse durante todos los años de tenencia de la acción o participación. La base máxima de deducción será de 50.000 euros anuales y estará formada por el valor de adquisición de las acciones o participaciones suscritas.

47

Ya la Recomendación del Consejo relativa al fomento de la participación de los trabajadores en los beneficios y los resultados de la empresa, de julio de 1992, invitaba a los estados miembros a reconocer los posibles beneficios de una utilización más extendida de las diferentes fórmulas de participación de los trabajadores en los beneficios y resultados de la empresa: bien en beneficios, accionariado, o a través de fórmulas mixtas. De acuerdo con ello, se recomendaba garantizar que las propias estructuras jurídicas permitieran la introducción de las fórmulas de participación, permitiendo la posibilidad de conceder incentivos fiscales u otras ventajas financieras para ello. En este mismo sentido, el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «Participación de los trabajadores en Europa», de octubre de 2010, en el que se animaba a elaborar un marco de referencia de fomento de esa participación. Este fomento de la participación de los trabajadores forma parte también de la estrategia «Europa 2020», para fortalecer la competitividad de las pymes europeas.

48

Fuentes Quintana, E., Hacienda Pública. Introducción, Presupuesto y Efectos Económicos de Ingresos y Gastos Públicos, Facultad de Ciencias Políticas y Económicas de la Universidad de Madrid, 1972.

49

Esta medida permite minorar la tributación de un determinado período impositivo respecto de las bases imponibles negativas que se vayan a generar en los 5 años siguientes, anticipando, así, en el tiempo la aplicación de las futuras bases imponibles negativas. De no generarse bases imponibles negativas en ese período, se produce un diferimiento durante 5 años de la tributación de la reserva constituida. Esta medida pretende favorecer la competitividad y la estabilidad de la empresa española, permitiendo en la práctica reducir su tipo de gravamen hasta el 22,5 por ciento, y, adicionada a la reserva de capitalización anteriormente señalada.

50

En este sentido, si bien con relación a las sociedades cooperativas, permítasenos referir nuestro trabajo, Pastor del Pino, M.^a C: «Competitividad de las cooperativas y régimen fiscal específico: el incentivo por objetivos», Ciriec. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa , núm. 23, 2012, pp. 97-120.