

**BENEFICIOS FISCALES DE LAS SOCIEDADES LABORALES EN
LA LEY 44/2015, DE 14 DE OCTUBRE, DE SOCIEDADES
LABORALES Y PARTICIPADAS**

***FISCAL BENEFITS OF LABOR COMPANIES IN LAW 44/2015, OF
OCTOBER 14, ABOUT LABOR AND PARTICIPATED COMPANIES***

IRUNE SUBERBIOLA GARBIZU

*Profesora Adjunta
Universidad del País Vasco-Euskal Herriko Unibertsitatea*

RESUMEN

Este trabajo resume el tratamiento tributario contenido en la nueva regulación de las sociedades laborales operada por Ley 44/2015 de 14 de octubre, valorando la misma desde un punto de vista crítico y realizando una evaluación de sus posibles consecuencias.

PALABRAS CLAVE: Sociedades Laborales, beneficios fiscales, Ley 44/2015.

ABSTRACT

This paper summarizes the tax treatment contained in the new regulation of labor societies operated by Law 44/2015 of October 14, valuing it from a critical point of view and conducting an evaluation of its possible consequences.

KEY WORDS: Labor Societies, tax benefits, Law 44/2015.

SUMARIO

I.- INTRODUCCIÓN.

II.-CAPÍTULO I DE LA LEY 44/2015. RÉGIMEN SOCIETARIO.

III.- CAPÍTULO II DE LA LEY 44/2015. BENEFICIOS FISCALES.

1. Requisitos exigidos.

2. Beneficios aplicables.

2.1. Antecedentes.

2.2. Bonificación del 99% de las cuotas devengadas por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

2.3. Otros beneficios.

IV.- CONCLUSIONES

I. INTRODUCCIÓN

Si bien no de manera explícita, no al menos como lo son las cooperativas, la importancia de las sociedades laborales es constitucionalmente reconocida en el artículo 129.2 de nuestra Carta Magna con un mandato expreso que ordena a los poderes públicos la promoción de las diversas formas de participación en la empresa y el establecimiento de las medidas que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción.

Pese a ser sociedades de capital, al igual que las cooperativas, las sociedades laborales son, por sus fines y principios orientadores, entidades de la economía social, y por tanto, deben ser acreedoras de sus políticas de promoción, lo que obliga a las administraciones a crear un entorno que fomente su desarrollo e implantación, un entorno en el que las medidas tributarias adoptadas al efecto deben coadyuvar en la consecución de dicho objetivo.

Tras su creación en los años setenta del siglo pasado como método de autoempleo colectivo por parte de los trabajadores, y su posterior reconocimiento constitucional, la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de sociedades laborales, introdujo un importante avance en su regulación y permitió un gran desarrollo de esta fórmula societaria. Ello no obstante, las reformas legislativas que han afectado a las sociedades de capital, entre otras: la Ley 22/2003, de 9 de julio, concursal; la Ley 2/2007, de 15 de marzo, de sociedades profesionales; la Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles, o el propio texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio han puesto de manifiesto la necesidad de que sea adaptada a esta nueva coyuntura de suerte que pueda llegar a constituirse como un instrumento válido que promueva la participación de los trabajadores en la empresa y facilite el acceso a su propiedad.

Precisamente, con el objetivo de promocionar la renovación normativa y el impulso de esta figura, la disposición adicional séptima de la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de economía social, ordenaba al Gobierno que remitiera a las Cortes un proyecto de ley que actualizase y revisase la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

Casi un lustro más tarde, la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas pretende dar respuesta a la necesaria adecuación de la regulación en la materia al nuevo marco normativo, dotándola de una sistematización de sus normas más acorde con la establecida en la ley de sociedades de capital, al integrar, en un mismo texto, la regulación de la sociedad anónima y de la sociedad de responsabilidad limitada laboral.

Entre las medidas adoptadas para en cumplimiento del mandato constitucional antes referido, la Ley 44/2015 (que se divide en tres capítulos de los que únicamente analizaremos los dos primeros) recoge, en su Capítulo II, un único artículo que hace referencia a los beneficios fiscales que le son aplicables a esta figura de la economía social.

Las presentes líneas analizan el alcance de dichos beneficios fiscales así como el reflejo que la configuración sustantiva de esta figura societaria pueda tener desde un punto de vista tributario.

II. CAPÍTULO I DE LA LEY 44/2014. RÉGIMEN SOCIETARIO

La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social recoge, en su Disposición adicional séptima, la obligación de que el Gobierno remita a las Cortes un proyecto de ley que actualice y revise la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

Pues bien, tal y como indica su exposición de motivos, la regulación contenida en la Ley 44/2015¹, no solo actualiza, moderniza y mejora el contenido de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, sino que, en cumplimiento de la previsión contenida en la Ley 5/2011, refuerza la naturaleza, función y caracterización de la sociedad laboral como entidad de la economía social, poniendo en valor sus especificidades.

En este sentido, su capítulo I establece el régimen societario de aquellas sociedades anónimas o de responsabilidad limitada que pueden recibir el calificativo de “sociedad laboral”, regulando, en un único artículo, el concepto de sociedad laboral y los rasgos esenciales que la caracterizan, entre los que, en esencia, se encuentran los siguientes:

- Que al menos la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ella servicios retribuidos de forma personal y directa, en virtud de una relación laboral por tiempo indefinido;
- Que ninguno de los socios sea titular de acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social, salvo que la sociedad laboral se constituya inicialmente por dos socios trabajadores con contrato por tiempo indefinido² o que se trate de socios que sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de la Economía Social, en cuyo caso la participación podrá superar dicho límite, sin alcanzar el cincuenta por ciento del capital social.³
- Que el número de horas-año trabajadas por los trabajadores contratados por tiempo indefinido que no sean socios no sea superior al 49% del cómputo global de horas-año trabajadas en la sociedad laboral por el conjunto de los socios trabajadores, no computándose para el cálculo de este límite el trabajo realizado por los trabajadores con discapacidad de cualquier clase en grado igual o superior al 33%⁴.

¹ En adelante, indistintamente LSL o Ley 44/2015.

² Supuesto en el que tanto el capital social como los derechos de voto estarán distribuidos al 50%, con la obligación de que en el plazo máximo de 36 meses se ajusten al límite general establecido en la norma.

³ En los supuestos de transgresión sobrevenida de los límites anteriormente indicados la sociedad queda obligada a acomodar a la ley la situación de sus socios, en el plazo de dieciocho meses a contar desde el primer incumplimiento

⁴ En el hipotético caso de que se superaran dichos límites la sociedad deberá alcanzarlos, de nuevo, en el plazo máximo de doce meses. El órgano del que dependa el Registro de Sociedades Laborales podrá conceder a tal efecto hasta dos prórrogas, por un plazo máximo de doce meses cada una, siempre que se acredite en cada solicitud de prórroga que se ha avanzado en el proceso de adaptación a los límites

Observemos, pues, cómo se amplían las excepciones a las exigencias generales en cuanto a la composición inicial del capital social, y cómo se flexibiliza el marco de contratación de trabajadores no socios y los plazos de adaptación en los supuestos de transgresión de los límites de capital y contratación de trabajadores no socios exigidos para no perder la condición de sociedad laboral.

Los artículos 2 y 4 de la Ley 44/2015 mantienen la competencia administrativa para la calificación de las sociedades laborales en los mismos términos recogidos en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, simplificando la documentación necesaria para su constitución en los supuestos de sociedades preexistentes; incorporando la necesidad de armonización y colaboración entre los distintos registros administrativos estatal y autonómicos y el Registro Mercantil; posibilitando la implantación de medios electrónicos y telemáticos para obtener la calificación e inscripción; y, reduciendo determinadas obligaciones administrativas como la exigencia de comunicar periódicamente al registro administrativo las transmisiones de acciones o participaciones, al limitarla a los casos en los que se alteren los límites exigidos para obtener la calificación de laboral.

Por su parte, la nueva regulación mantiene la dualidad de las clases de acciones y participaciones tradicionalmente existentes, laborales y generales, en función de que su propietario sea o no socio trabajador. Así, con el fin de facilitar la gestión y transmisión de las mismas se exige que sean de igual valor nominal y que confieran los mismos derechos, lo que permite evitar posibles divergencias entre la propiedad del capital y el control efectivo de la sociedad. En este sentido, de acuerdo con lo establecido por el artículo 5 de la LSL, el capital social queda dividido en acciones nominativas o en participaciones sociales. Las acciones y participaciones, sean de la clase que sean, deben tener el mismo valor nominal y confieren los mismos derechos económicos, sin que sea válida la creación de acciones o participaciones privadas del derecho de voto.

Por otro lado, las acciones y participaciones de las sociedades laborales se dividen en dos clases, las que son propiedad de los trabajadores cuya relación laboral lo es por tiempo indefinido y las restantes. La primera clase se denomina "clase laboral" y la segunda "clase general", pudiendo la sociedad laboral ser titular de acciones y participaciones de ambas clases.⁵

previstos, siendo el plazo de adaptación en los casos de subrogación legal o convencional de trabajadores de treinta y seis meses y pudiendo solicitarse igualmente las prórrogas previstas en este apartado.

⁵ En aquellos supuestos de transmisión de acciones o participaciones que supongan un cambio de clase por razón de su propietario los administradores, sin necesidad de acuerdo de la Junta General, han de proceder a formalizar la modificación del artículo o artículos de los estatutos a los que ello afecte, otorgando la pertinente escritura pública que se inscribirá en el Registro Mercantil, una vez inscrita en el Registro de Sociedades Laborales. A tal efecto la memoria anual de las sociedades laborales ha de recoger las variaciones de capital social que haya experimentado dicha sociedad durante el ejercicio económico de referencia.

A los efectos que más adelante se señalarán, resulta importante el contenido del artículo 7 que regula la valoración de las acciones y participaciones, en la transmisión y amortización de las mismas, permitiendo que su valoración pueda referirse a un sistema previsto estatutariamente.

A tenor de lo dispuesto en dicho artículo, el precio de las acciones o participaciones, la forma de pago y demás condiciones de la operación serán, en primer lugar, los convenidos y comunicados al órgano de administración por el socio transmitente.

Si la transmisión proyectada fuera a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito, el precio de adquisición será el fijado de común acuerdo por las partes. En su defecto, el precio de adquisición será el valor razonable de las acciones o participaciones el día en que hubiese comunicado al órgano de administración de la sociedad el propósito de transmitir, entendiéndose por tal el que determine un experto independiente, distinto al auditor de la sociedad, designado a este efecto por los administradores.

Este valor razonable fijado será válido para todas las enajenaciones que tengan lugar dentro de cada ejercicio anual. En cualquier caso, dentro del mismo ejercicio anual, si en las enajenaciones siguientes el transmitente o adquirente no aceptasen tal valor razonable se podrá practicar nueva valoración a su costa⁶.

Ahora bien, según comentábamos, los socios de la sociedad laboral podrán acordar en los estatutos sociales los criterios y sistemas de determinación previa del valor de las acciones o participaciones para los supuestos de su transmisión o amortización, en cuyo caso prevalecerá este valor.⁷

El régimen de la transmisión de acciones y participaciones continúa en el artículo 9 con su regulación en los supuestos de extinción de la relación laboral, una regulación que amplía los casos en los que pueden establecerse normas especiales e incorpora como novedad que en los supuestos de embargo de acciones o participaciones de la sociedad o de ejecución en prenda sobre las mismas, las notificaciones previstas en el artículo 109 del texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, se hagan también a los trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido.

Finalmente, el régimen de transmisión de acciones y participaciones se completa en el artículo 10 con los supuestos de transmisión mortis causa. En este sentido, la adquisición de alguna acción o participación social por sucesión hereditaria confiere al adquirente, ya sea heredero o legatario del fallecido, la condición de socio. Ello no obstante, para el caso de muerte del socio trabajador, los Estatutos sociales podrán

⁶ Por lo general los gastos del experto independiente son por cuenta de la sociedad.

⁷ Si se incorpora esta posibilidad una vez constituida la sociedad, no será de aplicación a los socios que no votaron a favor del acuerdo de modificación de los estatutos.

reconocer un derecho de adquisición sobre las acciones o participaciones de clase laboral, el cual se ejercerá por el valor razonable o, en su caso, el establecido conforme a los criterios de valoración previstos estatutariamente. En cualquier caso, no podrá ejercitarse el derecho estatutario de adquisición preferente si el heredero o legatario fuera trabajador de la sociedad con contrato de trabajo por tiempo indefinido. Finalmente, las transmisiones de acciones o participaciones, cualquiera que sea su clase, quedan sometidas al consentimiento de la sociedad si con las mismas se pudieran superar los límites previstos en el art. 1 de la Ley.

La ley también regula el régimen aplicable al ejercicio del derecho de suscripción preferente. Así en toda ampliación de capital con emisión de nuevas acciones o con creación de nuevas participaciones sociales, ha de respetarse la proporción existente entre las pertenecientes a las dos clases con que puede contar la sociedad, excepto cuando el aumento de capital tenga como objeto la acomodación del capital a los límites a que se refiere el art. 1, 2.a) y b) de la Ley. En estos casos el aumento de capital podrá adoptarse por acuerdo de la Junta General con la mayoría ordinaria establecida para las sociedades de responsabilidad limitada en el art. 198 del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital y con el quórum de constitución y las mayorías establecidas para las sociedades anónimas en los arts. 193 y 201 de dicho texto legal. Los titulares de acciones o de participaciones pertenecientes a cada una de las clases tienen derechos de preferencia para suscribir o asumir las nuevas acciones o participaciones sociales pertenecientes a la clase respectiva.

Las acciones o participaciones no suscritas o asumidas por los socios de la clase respectiva se ofrecerán a los trabajadores con contrato por tiempo indefinido⁸. Por su parte, pese a que la exclusión del derecho de preferencia se ha de regir por la normativa vigente que resulte aplicable al tipo de sociedad, cuando la exclusión afecte a las acciones o participaciones de la clase laboral, la prima será fijada libremente por la Junta General siempre que la misma apruebe un Plan de adquisición de acciones o participaciones por los trabajadores de la sociedad con contrato por tiempo indefinido, y que las nuevas acciones o participaciones se destinen al cumplimiento del Plan e imponga la prohibición de enajenación en un plazo de cinco años.

En el mismo orden de asuntos, según reconoce la exposición de motivos de la ley 44/2016, su artículo 12 regula de forma novedosa la adquisición por la sociedad de sus propias acciones y participaciones, dirigida a facilitar su transmisión en el plazo máximo de tres años a los trabajadores con contrato por tiempo indefinido. Asimismo, la ley incorpora por primera vez la posibilidad de que la sociedad facilite asistencia financiera a los trabajadores para la adquisición de capital social, permitiendo anticipar fondos, conceder créditos o préstamos, prestar garantías para la adquisición de sus propias acciones o participaciones por los trabajadores de la sociedad con contrato por tiempo indefinido que no sean socios.

⁸ Salvo acuerdo de la Junta General que adopte el aumento del capital social.

El artículo 13 regula el órgano de administración, y el artículo 14, referente a la reserva especial, amplía los fines a los que se puede destinar ya que además de compensar pérdidas, podrá aplicarse a la adquisición de autocartera por parte de la sociedad con el objeto de facilitar su posterior enajenación por los trabajadores, todo ello en línea con uno de los objetivos principales de la ley que es la articulación de mecanismos para procurar el acceso de los trabajadores a la condición de socios.

En este sentido, la reserva especial se dotará con el diez por ciento del beneficio líquido de cada ejercicio, hasta que alcance al menos una cifra superior al doble del capital social.

El artículo 15 regula la pérdida de la calificación de la sociedad como laboral, e indica, junto con el procedimiento pertinente para esta descalificación, como causas legales de éste hecho 1) la superación de los límites establecidos en el art. 1 de la Ley, sin perjuicio de las excepciones previstas en el mismo; 2) la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida de la reserva especial; y 3) el acuerdo de la Junta General, adoptado con los requisitos y las mayorías establecidas para la modificación de los Estatutos.

Esta descalificación de la sociedad 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 el que la sociedad incurra en la causa de descalificación, pudiendo establecer los Estatutos sociales como causa de disolución la pérdida de la condición de "Sociedad Laboral" de la sociedad.

Para terminar, el artículo 16 establece los supuestos de separación y exclusión de socios entre los que se encuentran algunos no regulados hasta la fecha. Así, pese a que la pérdida de la calificación de la sociedad como laboral podrá ser causa legal de separación por parte del socio, si la descalificación fuera consecuencia de un acuerdo adoptado en Junta General el derecho de separación corresponderá únicamente a los socios que no votaron a favor del acuerdo.

El derecho de separación en caso de distribución de dividendos previsto en el art. 348 bis del Texto Refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio no será de aplicación a los socios trabajadores de la sociedad laboral.⁹

Las acciones o participaciones de los socios separados o excluidos tienen que ser ofrecidas a los trabajadores de la sociedad con contrato de trabajo por tiempo indefinido. Y, por lo que respecta a las acciones o participaciones no adquiridas, éstas deberán ser amortizadas mediante reducción del capital social.

⁹ Asimismo, la sociedad laboral podrá excluir al socio que incumpla las obligaciones previstas al efecto en materia de transmisión de acciones y participaciones o que realice actividades perjudiciales para los intereses de la sociedad y por las que hubiera sido condenado por sentencia firme a indemnizar a la sociedad los daños y perjuicios causados

Por otro lado dentro de un plazo máximo de cuatro meses a partir de la recepción del escrito por el que el socio comunica que ejercita su derecho de separación, así como del acuerdo de la Junta General por el que se decide la exclusión del socio o de la notificación de la resolución judicial firme dictada al respecto, el socio separado o excluido tendrá derecho a obtener en el domicilio social el valor de sus acciones o participaciones, transmitidas o amortizadas.

III. CAPÍTULO II DE LA LEY 44/2015. BENEFICIOS FISCALES

1. Requisitos exigidos

Con el título “Beneficios fiscales”, el segundo capítulo de la Ley 44/2015 instituye, en un único artículo, (el artículo 17), que *“las sociedades que sean calificadas como laborales gozarán, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados¹⁰, de una 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.”*

El artículo viene a sustituir el denostado tratamiento fiscal que, bajo el poco apropiado nombre de “régimen tributario”, se regulaba en el Capítulo II de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales.

Recordemos que la derogada norma supeditaba la aplicación de sus pretendidos beneficios fiscales a dos requisitos 1) tener la calificación de “Sociedad Laboral” y 2) destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produjera el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos.

Pues bien, a tenor de lo dispuesto en el artículo 16 de la vigente Ley de Sociedades Laborales, en la actualidad, la aplicación de la bonificación del 99 por 100 de las cuotas del ITPAJD devengadas por transmisiones patrimoniales onerosas derivadas de la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la entidad, no exige ningún requisito más que el ser calificado como sociedad laboral.

En este sentido podríamos decir que la ley 44/2015 no hace sino seguir el camino marcado por la ley 4/1997 en cuanto a la simplificación de los requisitos exigidos para la aplicación de los beneficios fiscales de las sociedades laborales, toda vez que, esta última, también suprimía la limitación temporal de las exenciones y bonificaciones contempladas en el art. 20.3 de la LSAL y la solicitud y reconocimiento previo de las mismas por parte de la Administración recogida en Real Decreto

¹⁰ En adelante indistintamente ITPAJD, o ITP Y AJD según la modalidad de que se trate.

2696/1986, de 19 de diciembre, sobre tramitación de la concesión de beneficios tributarios a las Sociedades anónimas laborales.

Por otro lado, la supresión del requisito de una dotación adicional al fondo especial de reserva para poder acogerse a los beneficios tributarios elimina la disonancia que existía dentro de la propia LSL entre las exigencias mercantiles del fondo de reserva (artículo 14, 10%) y las derivadas de los requisitos tributarios (artículo 20, 25%).

En efecto, este requisito fiscal, incoherente con la dotación que desde un punto de vista mercantil se exigía en el artículo 14 de la LSL, recogía el testigo de lo dispuesto en el artículo 21.1.b de la LSAL, que fijaba en un 50% el porcentaje de los beneficios líquidos del ejercicio a destinar al FER11.

Desde un punto de vista técnico, la supresión de dicho requisito solo puede calificarse como acertada y ello porque al tratarse el ITPAJD de un impuesto instantáneo, resultaba difícil conjugar su características con la exigencia de la dotación al FER en un momento en el que el ejercicio económico en el que se pudiera producir el hecho imponible podía no haber terminado y, en consecuencia, difícilmente podría probarse la idoneidad de la dotación¹².

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

Efectivamente, esta carga reducía el beneficio del socio y no guardaba relación con el escaso beneficio fiscal disfrutado ni con la función social de las sociedades laborales como creadoras de empleo y vehículos de participación de los trabajadores en la empresa y en su capital.

Asimismo, desde un punto de vista práctico, tampoco resultaba eficaz, ya que, como veremos en epígrafes posteriores, en la LSL de 1997, por un lado, los beneficios fiscales sólo se concretaban en la modalidad de actos jurídicos documentados del ITPAJD por la escrituración de préstamos cuyos fondos se destinaran a la compra de activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social, y, por otro, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades resultaba ineficaz, pues, la exigencia del 25% tampoco se aplicaba a la libertad de amortización que más adelante comentaremos.

Por su parte, la supresión de la exigencia de dotación al FER sobre los beneficios líquidos obtenidos por la sociedad en el ejercicio en que se produce el hecho imponible

¹¹ Incluso en la tramitación parlamentaria de la LSL se llegó a solicitar, mediante enmienda presentada por el PNV que la dotación se mantuviera en el 50% a los efectos de reforzar financieramente la sociedad.

¹² Así, en vista de que se adelanta el devengo del beneficio al cumplimiento del requisito, autores como DE LA HUCHA CELADOR (2000): 355, señalan que dicha incongruencia podía soslayarse mediante la presentación de un escrito en el que la sociedad se comprometiera a aplicar el 25% del beneficio líquido al FER para que, una vez terminado el ejercicio la administración pudiera comprobar la efectiva dotación.

exento o bonificado evita las eventuales discriminaciones que desde un punto de vista teórico pudieran derivarse de la inaplicación del beneficio fiscal por existencia de pérdidas en la empresa¹³.

2. Beneficios aplicados

2.1. Antecedentes

Según comentábamos, el artículo 17 de la vigente LSL, recoge un único beneficio fiscal que se concreta en una bonificación del 99 por 100 de las cuotas del ITPAJD 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.

En apariencia, pudiera parecer que se reducen los beneficios fiscales contemplados en el artículo 19 de la antigua LSL, que, respecto al mismo impuesto recogía los siguientes:

- 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 la LSL de 1997;
- 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.
- 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.
- Bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las

¹³ Hecha esta observación resulta encomiable que la DGT observara esta posible discriminación aceptando la aplicación de este beneficio aún en el caso de que existieran pérdidas en el ejercicio en el que se producía el hecho imponible. Efectivamente, en respuesta a la consulta vinculante V1730-08 de fecha 24 de septiembre de 2008, la Dirección General de Tributos concluyó que *“el requisito de destinar el 25 por 100 de los beneficios líquidos al Fondo Especial de Reserva, sólo es exigible si existen beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, pero no se incumple por el hecho de que en dicho ejercicio no existan tales beneficios líquidos”*.

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.

Sin embargo, en la práctica, la aplicabilidad de los beneficios tributarios contemplados en la LSL de 1997 no llegaba a ser efectiva.

En primer lugar, en lo que se refiere a la modalidad de operaciones societarias, porque, tras la promulgación del Real Decreto-ley 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y la creación de empleo, la exención en de la constitución y ampliación de capital, quedó vacía de contenido. En efecto, la modificación del artículo 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, generaliza esta exención a todo tipo de entidades, lo que, de partida no dotaba a las sociedades laborales de ninguna ventaja fiscal respecto a otras realidades empresariales que nada tienen que ver con la economía social.

Por otro lado, la letra A) del artículo 19 de la LSL de 1997, contemplaba la exención por operaciones societarias de la transformación de sociedades anónimas en sociedades laborales de responsabilidad limitada y la adaptación de las antiguas SAL a la nueva regulación contenida en la Ley 4/1997. Tampoco aquí resultaba operativa la exención, pues, como consecuencia de la adecuación a la Directiva 69/335/CEE, realizada por ley 20/1991 de 16 de diciembre, la transformación no se incluye en el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por lo que, difícilmente podía beneficiarse de una exención no correspondiente a este hecho imponible¹⁴.

En segundo lugar, en cuanto a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, la extinta LSL contemplaba, en idéntica redacción al vigente artículo 17 LSL, una bonificación del 99% de las cuotas que devengadas 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. Al tratarse de un artículo redactado en términos similares, analizaremos su contenido en el epígrafe 2.2, haciendo extensible las críticas allí recogidas al contenido de artículo 19.B de la LSL de 1997.

¹⁴ Recordemos al respecto que Así las cosas, después de esa modificación, la no sujeción de este tipo de operaciones a la modalidad del IOS generó la sujeción de la operación al ITPAJD por la modalidad de la cuota variable del AJD. Sin embargo, el Tribunal Supremo, en sentencia de 3 de noviembre de 1997¹⁴, consideró que someter este tipo de operaciones al IAJD era contrario a la mencionada Directiva por entender que se trataba éste de un impuesto indirecto que presenta las mismas características que el que recae sobre las aportaciones de capital. Por fin, esta posición doctrinal del Tribunal Supremo fue refrendada con posterioridad por el Tribunal de Justicia de la Comunidades Europeas en Sentencia de 5 de marzo de 1998, *Solred*, al declarar que dicha prohibición afecta, también a la modalidad gradual del AJD, por lo que finalmente desaparece del texto reglamentario la mención relativa a la transformación a los efectos del cambio de naturaleza o forma de la sociedad.

En tercer lugar, en lo que se refiere a la modalidad de actos jurídicos documentados, según comentábamos, tras la modificación operada por ley 20/1991 de 16 de diciembre para la adecuación de la normativa estatal a la Directiva 69/335/CEE, la transformación no se incluye en el hecho imponible de la modalidad de operaciones societarias del ITPAJD, por lo que, los supuestos de transformación de sociedades anónimas laborales en sociedades laborales de responsabilidad limitada contemplados en el apartado A) del artículo 19 de la derogada LSL, se subsumieron dentro de la modalidad de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto. Sin embargo, y tras la jurisprudencia que al respecto ha ido estableciendo el Tribunal Supremo,¹⁵ no se podía entender que acaeciera el hecho imponible de la modalidad gradual del IAJD en el supuesto de transformación, por ejemplo de una SAL en una SLL.

Por otro lado, si tenemos en cuenta que en virtud del artículo 4.4. LSL de 1997, la mera adaptación de una SAL a la ley del 97 o la adaptación de una sociedad no laboral en laboral no era considerada transformación societaria sino una modificación de estatutos, esta “transformación” sí que podría someterse a la modalidad de AJD en cuanto que se instrumenta en escritura pública y pudiera ser valuable, circunstancia en la que no estaría exenta, aunque sí bonificada por mor del apartado C) del artículo 19 de la LSL de 1997.

En definitiva, teniendo en cuenta que el apartado A) del artículo 19 sólo exoneraba la transformación o adaptación de sociedades laborales preexistentes y no la adaptación de sociedades no laborales en laborales¹⁶ sin duda se penalizaba uno de los objetivos de la LSL cual era, y es, el fomento de la creación de nuevas sociedades laborales.

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

Así las cosas la bonificación de la transformación de los supuestos 3 y 4, es decir, de SAL en SLL o viceversa resultaba del todo inútil por no estar, como hemos visto, sujeta al impuesto. Por otro lado, en lo que se refiere a la “transformación” de sociedades no laborales en laborales, cabe hacer una apreciación de otra de las deficiencias técnicas de la antigua LSL.

¹⁵ Entre otras en SSTTS de 3 de noviembre de 1997, 2 de enero de 2001 y 18 de noviembre de 2002

¹⁶ Tal y como hacía el artículo 20.1.A) de la LSAL

Según disponía el artículo 4.4 de la LSL de 1997, *la obtención de la calificación como laboral por una sociedad anónima o de responsabilidad limitada no se considerará transformación social ni estará sometida a las normas aplicables a la transformación de sociedades*. En consecuencia, la conversión de una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada en sociedad anónima laboral o en sociedad de responsabilidad limitada laboral no podía ser considerada como transformación societaria ya que la sociedad laboral no constituye una forma social propia e independiente sino que se trata de una sociedad anónima o limitada en la que se cumplen determinados requisitos que no alteran de forma alguna su naturaleza. No se trata, pues, de una verdadera transformación sino de una mera modificación de estatutos para adaptarlos a las especificidades de este tipo de entidad de la economía social.

En resumen, los supuestos 1 y 2, esto es, aquellos en los que se contemplaba la “transformación” de una sociedad no laboral en laboral, podrían estar sometidos a AJD siempre que fueran del mismo tipo social, ya que no nos encontraríamos ante una transformación sino ante una modificación de estatutos donde, como hemos visto, la bonificación sí podría llegar a surtir efectos.

Siguiendo con el IAJD, el apartado D) del artículo 19 de la LSL de 1997, recogía una *“bonificación del 99 por 100 de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social”*¹⁷.

Pues bien, la LSL concretaba la bonificación en el gravamen gradual del IAJD, pero lo hacía de forma totalmente inútil, pues, si el préstamo era realizado por particular, estaba sometido a la modalidad de TPO pero a su vez exento en virtud del artículo 45.1.B.15 del TRITPAJD. A mayor abundamiento, dicha sujeción implicaba el no sometimiento a la modalidad de AJD¹⁸ por lo que, en este caso, la bonificación de la letra D) del artículo 19 LSL resultaba totalmente inocua.

En otras palabras, si se trataba de un préstamo no empresarial al estar sujeto (pero exento) al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, la escritura que lo documentaba nunca devengaba cuota por el gravamen gradual del IAJD pues no cumplía uno de los requisitos exigidos para ello, que la escritura contenga un acto o contrato no sujeto al ITP. En consecuencia la sujeción a TPO implicaba el no sometimiento a la modalidad de AJD, lo que impedía la operatividad de la bonificación objeto de estudio.

¹⁷ Se trataba de una bonificación ya recogida en el artículo 20.1.B¹⁷ de la Ley 15/1986 aunque en términos mucho más imprecisos. En aquella ocasión, se aludía en general a las cuotas que se devengasen por las operaciones de constitución de préstamos sin especificar a cuál de los tres impuestos que integran el ITPAJD se refería el beneficio.

¹⁸ Por aplicación del artículo 31.2 del TRITPAJD.

Por otro lado, los préstamos concedidos por empresarios pero no documentados en escritura pública, están sujetos y exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido¹⁹. En línea con lo anterior, al no ser inscribibles en el Registro según dispone el artículo 74.2 del Reglamento del ITPAJD, tampoco estaban sometidos a la modalidad de AJD.

En cuanto a los préstamos concedidos por empresarios conviene hacer dos puntualizaciones para identificar el ámbito de aplicación de la exención objeto de estudio.

En primer lugar debemos recordar que los empréstitos representados por obligaciones y títulos análogos, como consecuencia de la Directiva 69/335/CEE y las adaptaciones normativas llevadas a cabo tras las correspondientes decisiones del Tribunal Supremo y el TJCE, están exentos de IVA y en todo caso, de TPO y AJD.²⁰

En segundo lugar debemos traer a colación aquellos préstamos empresariales sujetos al IVA (aunque estén exentos) y documentados en escritura pública, en concreto aquellos préstamos hipotecarios²¹ en los que por mor del artículo 74.2 del Reglamento del ITPAJD no opera la exención de AJD aun cuando el préstamo o la operación en cuestión estén sujetos al IVA. El Tribunal Supremo ha venido señalando en distintas sentencias²² su rechazo a la aplicación de la exención del artículo 45.I.B) al AJD, y ello aun cuando la doctrina ha expresado mayoritariamente que estos préstamos también están exentos en virtud del mismo artículo.

Pues bien, éste, el de la concesión de préstamos documentados en escritura pública y más específicamente el de los préstamos hipotecarios, sería, el único caso en el que podría aplicarse la bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados en aplicación del artículo 19 de la antigua LSL.

En definitiva, pese a que el contenido del artículo 19 de la LSL de 1997 era más extenso que el recogido en el artículo 17 de la vigente ley, podemos observar como en la práctica su aplicación únicamente se limitaba a la bonificación del 99% de las cuotas devengadas por la modalidad gradual de AJD en los términos antes comentados. Pasemos, pues, a analizar si la nueva regulación ofrece algún tipo de avance respecto a la anterior.

2.2. Bonificación del 99% de las cuotas devengadas por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas, por la adquisición de bienes y derechos

¹⁹ Artículo 20.1.18 LIVA

²⁰ Recordemos que el artículo 11 de la anteriormente mentada Directiva 69/335/CEE prohíbe a los estados miembros someter a imposición los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones su otros títulos no negociables y que el no sometimiento a la cuota proporcional de AJD de estos empréstitos quedo claro en la también mencionada STS de 3 de noviembre de 1997.

²¹ Concedidos por empresarios o personas que no tengan tal condición.

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

provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

Según comentábamos en apartados precedentes, el artículo 17 de la vigente LSL contiene un único beneficio fiscal redactado en idénticos términos a los recogidos en el artículo 19.B, de la LSL de 1997.

En este sentido, pudiéramos decir que es, junto con la anterior, heredera del beneficio contenido previamente en el artículo 20.1.C de la Ley 15/1986, con dos matices, pues, concreta a qué concepto de modalidad impositiva se aplica dicha bonificación y, amplía el ámbito material de la misma al referirse, además de a la adquisición de bienes también a los derechos provenientes de las empresas de la que proceden la mayoría de los trabajadores.

Pese a que son numerosos los casos en los que las sociedades laborales se crean como consecuencia de la implicación de trabajadores de entidades extintas que adquieren sus medios de producción para la creación de una nueva empresa, podemos realizar la misma crítica que en su día hicieramos al contenido del artículo 19.B) de la LSL de 1997²³, pues, la verdad es que este beneficio fiscal resulta escasamente operativo.

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

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

En este sentido, en aplicación del artículo 7.1.a de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido²⁴, tratándose de transmisiones de bienes y derechos que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, la operación no está sujeta al IVA.

Ello no obstante, este hecho no significa que la adquisición esté sujeta automáticamente al ITP, pues el artículo 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados²⁵ dispone que las transmisiones y demás operaciones que integran el hecho imponible del ITP no quedan sujetas al mismo cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial y profesional. Es más, según el art. 4.2. b de

²³ Ver al respecto SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2013).

²⁴ En adelante también LIVA

²⁵ En adelante TRITPAJD

la LIVA, se entienden realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional, y por tanto no sujetas a ITP, las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al impuesto.

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

Habida cuenta de que ya no se requiere que se efectúe la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial sino de *“un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional”* para que se trate de una operación no sujeta al IVA y por tanto, para que la sociedad laboral se pueda eventualmente beneficiar de la bonificación que contempla para el ITP el artículo 17 de la LSL, deberemos analizar si la adquisición efectuada se engloba dentro del supuesto contemplado en el art. 7.1 LIVA.

Así las cosas, si lo que se transmite es un elemento aislado²⁶, incapaz por sí mismo de constituir una unidad económica apta para desarrollar la actividad, la transmisión estará sujeta a IVA y por tanto no operará dicho beneficio.

Por el contrario, si como parece lógico para el caso que nos ocupa²⁷, se realiza una transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o de elementos corporales e incorporales que constituyen una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional, la transmisión tampoco quedaría sujeta ni al IVA (por mor del art. 7.1 LIVA) ni al ITP (en virtud del artículo 7 del TRITPAJD), salvo que, como dispone su número 5, queden sujetas por tratarse de *“entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido”*.

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

²⁶ Salvo que se trate de la segunda transmisión de un inmueble y no se renuncie a la exención del artículo 20.Uno.21 LIVA.

²⁷ Por ser la sociedad laboral una figura típica a la que se acogen los trabajadores de empresas en crisis que pretenden asegurarse un puesto de trabajo mediante la compra de los medios de producción pertenecientes a las empresas para las que previamente trabajaban.

Ello no obstante, la reducida aplicación de la bonificación contemplada en el artículo 17 pudiera limitarse aún más en el caso de que la empresa transmitente renunciara a la exención del IVA²⁸, ya que la transmisión quedaría entonces sometida al IVA y a la modalidad gradual del IAJD por la primera copia de la escritura pública a través de la cual se documenta la transmisión. Llegados a este extremo, la sociedad laboral debería satisfacer este último impuesto en su totalidad ya que en la actualidad no se contempla ninguna bonificación en la modalidad gradual del IAJD.²⁹

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

Por otra parte, tras la entrada en vigor de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, es un beneficio de escasa utilidad para cuya aplicación se aboca a la sociedad laboral al supuesto de responsabilidad solidaria contemplado en el artículo 42.1.c de la Ley General Tributaria.

Aunque parece lógico que sean motivos distintos al beneficio aquí comentado los que inviten a la sociedad laboral a la adquisición de sus activos, hay que tener presente que, como hemos comentado, no son extraños los casos de sociedades laborales constituidas a partir de empresas en crisis que arrastran deudas, fundamentalmente con administraciones públicas, entre ellas la Tributaria. El hecho de que el beneficio fiscal del artículo 17 sólo se pueda aplicar en estos casos, resulta, cuando menos, sorprendente.

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

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

Asimismo, cabría también plantear distintas cuestiones ¿por qué limitar este beneficio únicamente a la adquisición de inmuebles y no extenderlo a la adquisición de

²⁸ Artículo 20.dos LIVA.

²⁹ Incluso con la anterior bonificación del artículo 19.B) se proyectaba exclusivamente sobre el ITP, hecho que no se producía en la redacción de la LSAL ya que su artículo 20.1.C de la bonificaba de forma genérica las cuotas que se devengasen por la adquisición de los bienes de la sociedad de la que procediesen la mayor parte de los socios trabajadores de la SAL sin concretar expresamente la modalidad impositiva a la que este beneficio se aplicaba, por lo que podía afectar tanto a las cuotas del ITP (por la transmisión de inmuebles exentos o no sujetos a IVA) como a las del gravamen gradual del IAJD (por la primera copia de escrituras públicas a través de las cuales se transmitieran inmuebles sujetos y no exentos de IVA o exentos del mismo pero con renuncia a la exención).

otros elementos del inmovilizado? ¿Por qué limitarlo a los inmuebles que se adquieran a la empresa de la que provienen la mayoría de los socios trabajadores? ¿Y si se trata de una sociedad laboral en la que la procedencia del accionariado se encuentra atomizada, o simplemente se trata de socios trabajadores que se incorporan por primera vez al mercado laboral, la imposición de esta limitación no resulta acaso discriminatoria?

2.3. Otros beneficios

2.3.1. Impuesto sobre Sociedades

Como ocurriera con la LSL de 1997, el tratamiento tributario de las sociedades laborales no se agota en su propia ley sino que se extiende a la regulación de figuras impositivas tan importantes como el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, la LSL no recoge la totalidad de los impuestos que pueden gravar la actividad de las sociedades laborales, ni siquiera los más importantes, aquellos que mediante la imposición de la renta configuran la columna vertebral de nuestro sistema tributario.

Dentro de estas ausencias, la más importante es la del Impuesto sobre Sociedades, al que los beneficios fiscales del Capítulo II de la LSL no hacen referencia. A diferencia del artículo 20 de la Ley 15/1986, en su número 2 que establecía como beneficio fiscal de carácter rogado, la posibilidad de acogerse a la libertad de amortización de los elementos del activo afectos a la actividad durante los primeros cinco años improrrogables a partir de su constitución, ni la LSL de 1997, ni la de 2015 hacen referencia a este impuesto.

Años más tarde, la Ley 43/1995 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades sustrae este beneficio de la LSAL y lo incorpora a su cuerpo normativo al establecer en su artículo 11.2.a) la posibilidad de amortizar los elementos del activo afectos a la actividad adquiridos dentro de los 5 años a contar, no ya desde la constitución de la sociedad sino desde la adquisición de la condición de sociedad laboral.³⁰

En cuanto a la LSL de 1997, pese a que la proposición de ley presentada por el Grupo Socialista recogía este beneficio en el apartado 2 del artículo 19, finalmente fue suprimido por la enmienda número 88 del Grupo Popular pasando a plasmarse en el párrafo segundo de la Disposición Adicional 4ª que, al respecto, extendía la libertad de amortización contemplada para las SAL en el artículo 11.2.a) de la Ley 43/1995 también a las SLL. En el proyecto y redacción final de la vigente LSL, ni siquiera llegó a plantearse esta posibilidad, por lo que la regulación de la libertad de amortización aplicable a las sociedades laborales queda subsumida en lo que al respecto pueda decir la Ley 27/2014.³¹

³⁰ Hitos en la vida de la sociedad que, como sabemos, no necesariamente tienen por qué coincidir.

³¹ Por no recoger, no recoge ni una disposición transitoria que, al igual que hiciera la Disposición Transitoria Tercera de la LSL de 1997 mantenía el beneficio contemplado en la Ley 43/1995 para aquellas SAL que lo tuvieran concedido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley 4/1997 al indicar

Así las cosas, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, permite que las sociedades laborales puedan disfrutar de la libertad de amortización de las inversiones gracias a que, tras la introducción de la Enmienda número 86, por parte del Ministerio de Empleo, el artículo 12.3 consiente la libre amortización de *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.*

En cualquier caso, llegados a este punto conviene hacer ciertas apreciaciones. Al día de la fecha la libertad de amortización es un derecho que a diferencia de lo que acaecía en aplicación de la LSAL, ya no es un derecho rogado. Además, puesto que no se indica lo contrario, a diferencia de la libertad de amortización contemplada para las empresas de reducida dimensión en el artículo 102 de la vigente LSL, además de no estar sujeta a condicionamientos de mantenimiento de plantilla, se aplica a todos los elementos del inmovilizado, nuevos o usados, que estando afectos a la actividad hayan sido adquiridos durante los 5 primeros años (que no ejercicios o periodos impositivos) a partir de la fecha de su calificación y no desde su constitución, como sucedía con la Ley 15/1986.

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

Al respecto, aún cuando en respuesta a una consulta vinculante realizada al amparo de la normativa anterior³², es decir, la DGT establece que *“El incentivo a que se refiere el artículo 11.2.a) del TRLIS no supone que la libertad de amortización deba aplicarse en los primeros cinco años contados desde la fecha en que la sociedad adquiere la calificación de laboral, sino que tendrán libertad de amortización aquellas inversiones realizadas en los cinco años contados desde la fecha de calificación de la entidad, y no las inversiones realizadas fuera de dicho plazo”*.

Por otro lado, el artículo 15.5 de la vigente LSL establece, de forma genérica, que la descalificación de la entidad como laboral conlleva la pérdida y el reintegro de los beneficios y ayudas públicas, adquiridos como consecuencia de su condición de sociedad laboral desde el momento en el que la sociedad incurra en la causa de

que *“las Sociedades Anónimas Laborales que actualmente tengan concedido el beneficio de libertad de amortización a que se refiere el punto 2 del artículo 20 de la Ley 15/1986, de 25 de abril, continuarán disfrutando de dicho beneficio hasta la finalización del plazo y en los términos autorizados”*.

³² Consulta vinculante V0957-08 de 13 de mayo de 2008 y en idénticos términos la consulta vinculante V2745-09 de 11 de diciembre de 2009.

descalificación. En este sentido, bien podríamos considerar que entre los beneficios mencionados se contempla, también, el de la libertad de amortización.³³

Según señala el CALVO VERGEZ³⁴ la previsión de la normativa mercantil, al contener una referencia genérica a los beneficios tributarios sin concretarlos en ningún impuesto, resulta lo suficientemente amplia como para poder defender su aplicación a cualquier incentivo fiscal, ya sean los contemplados en la propia ley de sociedades laborales o los dispuestos en la LIS.

En contra de lo anterior, en opinión de DE LA HUCHA CELADOR, el problema debe resolverse a favor de los intereses de la sociedad laboral ya que ésta no puede verse privada de los beneficios contemplados en el Impuesto sobre Sociedades en aquellos períodos impositivos en los que tuvo la calificación de laboral y ello aunque la descalificación administrativa se produzca dentro del plazo de prescripción del impuesto³⁵.

Por otro lado, llama la atención que fuera de lo dispuesto en el referido artículo 12.3 la propia LIS no recoja un régimen especial para las sociedades laborales, ni siquiera un tipo impositivo específico.

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

Ello no obstante, dadas las características económicas que normalmente acompañan a las sociedades laborales, resulta reseñable que frecuentemente se pueden acoger a los beneficios recogidos para las empresas de reducida dimensión, en el Capítulo XI del Título VII de la LIS, beneficios entre los que destacan, en el artículo 102, la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias adquiridas bajo determinadas circunstancias, como son, que los bienes adquiridos entren en funcionamiento durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo, que la plantilla media total de la empresa se incremente respecto de la plantilla media de los 12 meses anteriores, que dicho

³³ El artículo 16.4 de la antigua LSL establecía que *“la descalificación antes de cinco años desde su constitución o transformación conllevará para la Sociedad Laboral la pérdida de los beneficios tributarios”*, entre ellos, la libertad de amortización. Así las cosas, cuando la descalificación se produjera transcurridos 5 años desde la constitución de la entidad, no habría problema en cuanto a libertad de amortización hasta entonces aplicada, no habrían de devolverse los beneficios hasta entonces aplicados. En cualquier caso, como bien indicaba DE LA HUCHA CELADOR (2018): 327, en ocasiones la casuística podía brindarnos situaciones conflictivas, pudiendo suceder que en determinadas circunstancias una sociedad perdiera el calificativo de laboral antes de que transcurrieran 5 años desde su calificación, pero después de transcurridos 5 años de su constitución.

³⁴ CALVO VERGEZ, J. (2005): 330.

³⁵ En sentido contrario la respuesta a la consulta vinculante V2745-09 de 11 de diciembre de 2009

incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses, y que la cuantía de la inversión que puede beneficiarse del régimen de libertad de amortización sea la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales.

Llaman la atención varios extremos, el primero, que la libertad de amortización del régimen especial de las empresas de reducida dimensión opera únicamente sobre activos nuevos frente a los activos de cualquier clase (nuevos o de segunda mano) sobre la que opera la libertad de amortización de las sociedades laborales; segundo, que la libertad de amortización se contempla en ambos casos como voluntaria; tercero, que a diferencia de lo que ocurre en el artículo 102 LIS, la libertad de amortización de las sociedades laborales se limite únicamente a los elementos adquiridos en un determinado período de tiempo; y finalmente, que no existe precepto que sienta la incompatibilidad entre la libertad de amortización contemplada en el artículo 12.3 de la Ley 27/2014 para las sociedades laborales y la regulada para las empresas de reducida dimensión.

En cualquier caso, como bien apunta DE LA HUCHA CELADOR, habida cuenta de su especificidad, ha de permitirse a las sociedades laborales de reducida dimensión acogerse al régimen especial de las PYME en aquellos aspectos que no atañen a la libertad de amortización, de suerte que puedan aplicar la regulada en el artículo 12.3 del LIS así como el resto de beneficios que les puedan atañer por su tamaño. Lo contrario implicaría un régimen especial para las sociedades laborales de reducida dimensión frente a otro general que, sin duda, no responde a los objetivos que se pretenden fomentar con este tipo de sociedades.³⁶

En definitiva, como ocurriera con la legislación anterior, en cuanto a la imposición directa de la renta generada por las sociedades laborales su actual configuración adolece de una falta de rigor técnico que se traduce en la ausencia de consideración de sus características específicas como empresa de economía social, y ello no sólo dentro de la LSL, sino también en la LIS.

En este sentido, el principal objetivo de la misma debiera ser la mejora del régimen jurídico de estas entidades con nuevas medidas que tiendan a asegurar el control de la empresa por parte de los trabajadores. Asimismo, y haciendo nuestras las palabras de CALVO VÉRGEZ,³⁷ *la regulación contenida en Ley 27/2014 ha de servir para flexibilizar las condiciones requeridas para constituir sociedades laborales, al objeto de que los trabajadores accedan al estatus de socio y al accionariado de las compañías o para poder modificar las horas de trabajo de los no socios.*

2.3.2. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

Según hemos podido observar, la LSL limita los beneficios tributarios de las sociedades laborales al ITPAJD. Por su parte, el Impuesto sobre Sociedades menciona a

³⁶ Op. Cit. 330

³⁷ CALVO VÉRGEZ, J. (2016).

las sociedades laborales en cuanto a la libertad de amortización. Nada se dice, por tanto, respecto a las consideraciones que, esta figura mercantil merece, en cuanto que sociedad participada por personas físicas, para el IRPF.

En cualquier caso, una pausada lectura de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio, tampoco ofrece alternativa normativa, ya que las menciones a las sociedades laborales se reducen a la letra n) del artículo 7 que al respecto condiciona la exención en sede del IRPF³⁸ de las prestaciones por desempleo reconocidas por la respectiva entidad gestora, cuando se perciban en la modalidad de pago único establecida en el Real Decreto 1044/1985, de 19 de junio, a que las cantidades percibidas se destinen a la adquisición de acciones o participaciones de sociedades laborales y se mantengan las mismas durante el plazo de cinco años.

Respecto a ésta podemos observar que no es exclusiva de las sociedades laborales, ni siquiera de las entidades de economía social (como las cooperativas, para cuyos socios resulta igualmente de aplicación), ya que, también se aplica a cualquier otra persona que, sin formar parte de este tipo de entidades haya capitalizado en la modalidad de pago único el desempleo realizando *una aportación al capital social de una entidad mercantil*, o que mantenga, durante el mismo plazo, la actividad en el caso de que se trate de un trabajador autónomo.³⁹

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

En efecto, en el vigente TRLIRPF y así como en la normativa que lo desarrolla, falta un tratamiento tributario que fomente la intervención de los trabajadores en el capital de estas sociedades; a modo de ejemplo, no se consideran las especiales circunstancias que limitan la transmisibilidad de las acciones o participaciones que recogiendo en los artículo 8 y siguientes de la LSL pueden llegar a modular su valor; la adquisición de acciones o participaciones mediante su otorgamiento por la sociedad sigue considerándose retribución en especie; no se contempla deducción alguna por las cantidades invertidas en la adquisición de las mismas; tampoco existe una deducción

³⁸ Al menos en la redacción dada al precepto, con efectos desde 1 de enero de 2013, por el apartado uno del artículo 8 del R.D.-ley 4/2013, de 22 de febrero, de medidas de apoyo al emprendedor y de estímulo del crecimiento y de la creación de empleo.

³⁹ Resulta en cualquier caso encomiable que se haya suprimido límite de la cuantía sobre la que operaba la exención. En efecto, tras la modificación introducida por el apartado uno del artículo 8 del Real Decreto Ley 4/2013, de 22 de febrero, se elimina cualquier mención al importe de la cuantía exenta³⁹, lo que, sin duda, favorece la creación de este tipo de entidades por cuanto que facilita la utilización de la prestación de desempleo para la aportación al capital de la sociedad laboral al resultar ésta fiscalmente neutra para el socio aportante

por “cuenta ahorro sociedad laboral”⁴⁰;... Ejemplos todos ellos que al fin y al cabo, permitirían dicha participación y que requerirían la anuencia del legislador tributario.

En otras palabras la regulación contenida en el TRLIRPF no es fruto de la voluntad del legislador de fomentar este tipo de entidades sino de generar puestos trabajo, algo que constituye solamente uno de los objetivos de las sociedades laborales. En este sentido, el legislador estaría cumpliendo con los objetivos contemplados en el artículo 129.2 C.E. sólo tangencialmente.

2.3.4. Impuesto sobre el Patrimonio

Con efectos de 1 de enero de 2016 y vigencia indefinida, el artículo 66 de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2016, modifica el apartado segundo del artículo único del Real Decreto-ley 13/2011, de 16 de septiembre, por el que se restablece el Impuesto sobre el Patrimonio

Por ello, haremos una somera referencia al tratamiento que en el mismo se contempla para las sociedades laborales. Decimos somera porque, en línea con lo que acaece con otros impuestos, tampoco el Impuesto sobre el Patrimonio contempla una regulación específica para este tipo de sociedades.

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

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

2.3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido

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

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

⁴⁰ Similar a la establecida en el punto 6 del artículo 68 del TRLIRPF.

Razones de tiempo y espacio, nos impiden detenernos en las especificidades de este tributo que, de una u otra forma, como en el caso de que sean beneficiarias de distintos tipos de subvenciones⁴¹, inciden en el funcionamiento de las sociedades laborales.

En consecuencia, únicamente nos remitiremos al estudio de las especiales circunstancias que atañen a las sociedades laborales cuando adquieren elementos que, formando parte del patrimonio empresarial o profesional de la empresa de la que provienen la mayoría de los trabajadores que crean la sociedad, constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial, extremo al que nos hemos referido al analizar las consecuencias del beneficio fiscal contemplado en el artículo 17 de la LSL.

2.3.5. Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

En aplicación del artículo 3 de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones⁴², la transmisión a título lucrativo, tanto *mortis causa* como *intervivos*, de acciones o participaciones de una sociedad laboral a favor de una persona física constituye hecho imponible del Impuesto.

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

Sin embargo, hay que señalar que la tributación de estas transmisiones puede verse afectada por el contenido de la LSL en cuanto que, como hemos visto, sus artículos 6 y 10 establecen la forma en la que, con ocasión de la regulación del derecho de adquisición preferente de las acciones o participaciones sociales a favor de determinados sujetos o del ejercicio de este derecho a la muerte de un socio trabajador, indican el modo en el que se debe fijar el valor real de dicha adquisición.

En este sentido, autores como CALVO VERGEZ⁴³ entienden que aún cuando el mencionado artículo 9 de la LISD establece la forma de valorar los bienes cuya transmisión constituye el hecho imponible del impuesto, si lo que se transmite es una clase concreta de bienes, en nuestro caso las acciones o participaciones de sociedades laborales, hay que estar a lo que la norma que específicamente regula ese tipo de bienes, esto es la LSL, dispone respecto a su valoración, siendo que el criterio de valoración por ella fijado también pueda ser considerado válido a los efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

IV. CONCLUSIONES

⁴¹ Hecho, por otra parte, relativamente frecuente que, en función del caso, daría lugar a la aplicación de las reglas de la prorrata y a su inclusión en la base imponible del impuesto.

⁴² En adelante LISD

⁴³ Op. Cit. pág. 352

Comentábamos que el artículo 129 de la C.E. vincula a los poderes públicos en el fomento de la participación de los trabajadores en el capital y en los medios de producción.

El preámbulo de la Ley 44/2015 recuerda que las sociedades laborales también son por sus fines y principios orientadores entidades de la economía social siendo por tanto acreedoras de sus políticas de promoción, entre las que figura el mandato a los poderes públicos de crear un entorno que fomente el desarrollo de iniciativas económicas y sociales en este marco.

En este sentido, pese a que desde un punto de vista sustantivo la Ley 44/2015 supone un avance respecto a su antecesora, la Ley 4/1997, lo cierto es que desde un punto de vista tributario se le pueden hacer prácticamente las mismas críticas que en su día se le hicieran a esta última⁴⁴.

El texto aprobado no recoge un régimen tributario que proporcione un clima propicio para la constitución de este tipo de sociedades. El único beneficio fiscal contemplado, es un beneficio fiscal ya existente en la derogada LSL, que, como hemos visto, por otra parte tiene una escasa incidencia práctica.

Por su parte, la no inclusión de referencias expresas en las recientes reformas tributarias operadas en sede del Impuesto sobre Sociedades, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el Impuesto sobre el Patrimonio o el Impuesto sobre el Valor Añadido más allá de las comentadas, hacen que, partiendo de un punto de vista tributario, podamos calificar como insuficiente la promoción que tanto desde el legislador como desde el propio gobierno se ha hecho de este tipo de figuras.

En este sentido, la Ley 44/2015 solo puede merecer, desde este prisma, una valoración negativa. Nos encontramos ante una oportunidad claramente perdida en la que los poderes públicos soslayan el mandato constitucional del artículo 129 C.E. y evitan dar respuesta a los requerimientos realizados por el propio sector⁴⁵ y por las voces más reconocidas en la materia.⁴⁶

V. BIBLIOGRAFÍA

⁴⁴ Ver al respecto ALGUACIL MARÍ, M^a P. (2008); ALGUACIL MARÍ, M. P. (2010); ALGUACIL MARÍ, M. P. (2007).

⁴⁵ A través de su patronal, CONFESAL.

⁴⁶ Además de las anteriores, ver, por todos ellos CHAVES ÁVILA, R., & SAVALL MORERA, T. (2013). La insuficiencia de las actuales políticas de fomento de cooperativas y sociedades laborales frente a la crisis en España. *REVESCO: Revista De Estudios Cooperativos*, (113), 61-91; ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2009).; GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. A. (2008).

ALGUACIL MARÍ, M^a P. (2008), Reforma de la tributación de las sociedades laborales, CIRIEC N^o 19.

ALGUACIL MARÍ, M. P. (2010). La tributación de las empresas de participación de los trabajadores (cooperativas de trabajo y sociedades laborales): Apuntes para una reforma. *REVESCO: Revista De Estudios Cooperativos*, (102), 24-53.

ALGUACIL MARÍ, M. P. (2007). *La tributación de las sociedades laborales* Thomson Aranzadi, Cizur Menor.

ALFONSO SÁNCHEZ, R. (2009). La legislación española sobre cooperativas y sociedades laborales: ¿una respuesta adecuada a las necesidades del sector? *CIRIEC - España. Revista Jurídica De Economía Social y Cooperativa*, (20), 9-42.

CALVO VERGEZ, J.(2005) “Sociedades Laborales consideraciones tributarias”, en CALVO ORTEGA, R.(dir.): *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, Madrid, p. 289-394.

CALVO VÉRGEZ, J. (2016) En defensa de las sociedades laborales: la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de Sociedades Laborales y Participadas, y la creación de un nuevo marco jurídico destinado al fortalecimiento de estas entidades. *Revista Aranzadi Doctrinal*, número 5, p. 73-98.

CHAVES ÁVILA, R., & SAVALL MORERA, T. (2013). La insuficiencia de las actuales políticas de fomento de cooperativas y sociedades laborales frente a la crisis en España. *REVESCO: Revista De Estudios Cooperativos*, (113), 61-91.

DE LA HUCHA CELADOR (2000) “Beneficios fiscales de las sociedades laborales”, en AAVV *Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles*, Tomo XV, Civitas, Madrid.

GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M. A. (2008). Beneficios fiscales de las sociedades laborales. *Nueva Fiscalidad*, (2), 77-113.

SUBERBIOLA GARBIZU, I. (2013) Régimen tributario de las sociedades laborales, *Revista Vasca de Economía Social*, (10), 7-52.