

ALGUNAS REFLEXIONES A LA PROPUESTA DE REFORMA DE LA LEY DE SOCIEDADES LABORALES 4/1997, EN MATERIA FISCAL

José Manuel de Luis Esteban

Inspector del Cuerpo Superior de
Hacienda del Estado

1. INTRODUCCIÓN

Cualquier reflexión a la reforma de la Ley de Sociedades Laborales propuesta por la Confederación Empresarial de Sociedades Laborales de España debe partir, como así se ha hecho, del análisis de la evolución de estas sociedades en la realidad económica, de los cambios de las normas mercantiles, laborales y fiscales en las que se apoyan y que, de alguna manera, condicionan su constitución, el funcionamiento posterior y sus resultados, para buscar soluciones a los problemas que entonces se presentaron y que, sin duda, volverán a repetirse al intentar de nuevo una reforma que, por otro lado, se presenta como necesaria en los momentos actuales. La pregunta a la que tendríamos que dar respuesta es si la reforma presentada en estas jornadas es coherente y adecuada.

Nos encontramos ante una realidad cambiante, plural por las competencias de las Comunidades Autónomas sobre esta materia, y fuertemente sectorializada, por lo que parece obligado, para sacar conclusiones, compararla con otras políticas destinadas al fomento del empleo a través de la participación de los trabajadores en la estructura de la empresa que, con forma jurídica diferente, cumplen los mismos fines y disfrutan actualmente de mayores beneficios fiscales que las sociedades laborales. Me refiero a las cooperativas de trabajo asociado.

Cuando se elaboró el denominado "*Libro blanco de la Economía Social en España*" se aconsejaba en el mismo comenzar a desarrollar un proceso de convergencia en una sola forma jurídica que, al no concretarse, nada más sirvió para el enfrentamiento de sus estructuras representativas.

Entiendo que podía ser esta una buena ocasión para reflexionar de nuevo para lograr la mayor aproximación posible, tomando como punto de partida aquello que las une, el fondo y los fines, y dejar al lado las diferencias que las separa, pues todos conocemos que la forma jurídica, cooperativa o mercantil, son distintas, con la finalidad de coordinar acciones comunes en busca de la mayor aproximación entre ambas en defensa, al menos, de una fiscalidad más adecuada. Por eso, en esta breve exposición, me van a permitir y perdonar, que haga comparaciones para suscitar dudas, tomando como referencia obligada las cooperativas, que pudieran plantearse ante el posible cambio en el régimen tributario que se propone y que considero necesario. Entiendo, se trata de una opinión personal y como tal muy discutible, que en lo fundamental son mayores y más importantes las coincidencias que las diferencias por lo que la pregunta es si existen razones y cuáles son para encontrarnos con un tratamiento fiscal tan distinto.

Porque si analizamos la Ley del Impuesto de Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto) vemos que en la Disposición final segunda a las cooperativas se le reconoce un régimen especial: *“ las cooperativas tributarán de acuerdo con lo establecido en la Ley 20/ 1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas”*; en cambio la referencia que hace la Ley a las Sociedades Laborales aparece en un solo artículo, el 11.2, en el que se regula la libertad de amortización, *“ Podrán amortizarse libremente: a) los elementos del inmovilizado material e inmaterial 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....”*; se trata solamente de un mecanismo legal para diferir el pago del impuesto mediante un ajuste negativo de carácter temporal al resultado contable en los ejercicios iniciales y que en los periodos impositivos posteriores revertirá a la base imponible mediante ajustes positivos con ocasión de la amortización del elemento o de su transmisión.

El Impuesto de Sociedades es muy importante para cualquier sociedad y afecta de forma directa a su funcionamiento

Ante la nueva propuesta, en la que se pretende modificar el régimen fiscal de las Sociedades Laborales, difícilmente el legislador fiscal resistiría la tentación de compararla con la situación existente, desde hace años, para las Cooperativas de Trabajo Asociado (desde mayo de 1969 en que se aprueba el Estatuto Fiscal de Cooperativas hasta la ley 20/1990 en la que se regula el régimen fiscal vigente)

Es cierto, que esta última ley necesita también un cambio importante para recoger, al menos, las novedades introducidas en las leyes cooperativas sustantivas mas avanzadas, tanto del Estado como de las Comunidades Autónomas; para eliminar las contradicciones y desajustes actualmente existentes y regular de forma satisfactoria la admisión de operaciones con terceros no socios sin pérdida de la protección, previa dotación a fondos solidarios de una parte de los resultados, e iniciar, de este modo, un proceso de convergencia con otras formas sociales ubicadas en el sector de la “Economía Social”, que proponemos también como necesaria.

2. SOCIEDADES LABORALES Y COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO: IDENTIDAD DE FINES

Las sociedades laborales y las cooperativas de trabajo constituyen sectores empresariales importantes en el ámbito de la Economía Social, tanto por el volumen de empleo que generan como por la creación de valor añadido. Dentro de este contexto la sociedad laboral se presenta además como una figura societaria propia del ordenamiento jurídico español que ya ha tenido réplica en algunos países europeos y las cooperativas disfrutaban también en España de un régimen fiscal singular, también novedoso y diferente al de otros países de la U. E.

Circunstancias tales como el crecimiento del desempleo y la incapacidad de las políticas tradicionales para resolver de manera satisfactoria los graves desequilibrios del mercado de trabajo, sobre todo en los momentos de crisis económica, han proporcionado a las cooperativas, desde siempre, y a las sociedades laborales más recientemente, una atención creciente de los poderes públicos como instrumentos útiles que son para la creación de nuevos puestos de trabajo, así como también para dotar de una mayor estabilidad y calidad la incorporación al mercado de trabajo de diversos colectivos de personas situados por debajo del llamado "umbral de empleabilidad". Ambas entidades, cooperativas de trabajo y sociedades laborales, son una realidad empresarial con un balance creciente en número de empresas y en creación de empleo. Esta es, sin duda, la justificación última de una regulación propia y especial.

Se trata, además, de dos fórmulas societarias que en la organización del trabajo dan especial protagonismo a las PYMES superando los obstáculos que la Comisión Europea ha puesto de manifiesto para utilizar sistemas de participación de los trabajadores en la empresa, que hacen realidad el mandato recogido en el Artículo 129. 2 de la Constitución española, en el que se indica *que los poderes públicos establecerán los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*, y funcionan como un vehículo de participación de los trabajadores en el capital y en el gobierno de la sociedad.

Como diferencias esenciales con otras formas de participación de los trabajadores en los beneficios de la empresa, encontramos que la participación se contiene en la propia estructura de la sociedad, son una vía de acceso a la propiedad y al gobierno de la sociedad y no un simple mecanismo económico de participación en los beneficios

Por lo que a la hora de plantearse la modificación de una ley y un mayor acercamiento a la existente para otras formas sociales debe tenerse en consideración los rasgos esenciales que caracterizan estas figuras; es, precisamente, lo esencial lo que hay que conservar y proteger con una regulación adecuada o mediante la remisión por ley a la voluntad de los socios manifestada en los estatutos sociales. Al intentar compararlas hay que fijarse en los fines y en los mecanismos jurídicos aplicables para su consecución, así como en la diferencia en los beneficios fiscales que se conceden para su promoción y desarrollo, aunque debemos partir del hecho cierto de que su forma jurídica es distinta.

Comparto con la Profesora Fajardo García la opinión, brillantemente expuesta en el trabajo presentado en este congreso, de que las notas esenciales de las sociedades laborales se reducen a dos:

- a) Que los trabajadores fijos tengan acceso a la condición de socios
- b) Que el control de la sociedad esté en manos del conjunto de los trabajadores

Para lograr estos fines el legislador regula los mecanismos jurídicos adecuados: el derecho de adquisición preferente, los 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, límites a la participación en el capital de los no trabajadores y de los socios individualmente considerados.

Como mecanismos o instrumentos que son, hay que valorarlos en función de que sirvan o no para cumplir los fines a los que se destinan, porque es en función de los resultados como deben aplicarse y justificarse los incentivos fiscales.

Vemos, en seguida, si tomamos en consideración las diferentes leyes cooperativas en España y observamos lo que, en mayor o menor medida, configura un contenido común en los sistemas jurídicos nacionales aplicables en la U. E., que estos mismos fines son los que en su día justificaron, actualmente también, la existencia y protección de las cooperativas de trabajo asociado.

Como características generales destacamos que:

- La mayoría están inscritas en un registro público y tienen personalidad jurídica propia.
- El capital está al servicio de los socios de trabajo
- La finalidad de su constitución consiste en la promoción de los socios de trabajo.
- Esta dirigida por representantes elegidos por estos socios.

Las cooperativas de trabajo, como su nombre indica, asocian ante todo a trabajadores para la producción de bienes y servicios.

El artículo 80 de la Ley General de Cooperativas regula cual es su objeto y las normas de funcionamiento:

“Son cooperativas de trabajo asociado las que tienen por objeto proporcionar a sus socios puestos de trabajo, mediante el esfuerzo personal y directo, a tiempo parcial o completo, a través de la organización en común de la producción de bienes o servicios para terceros. También podrán contar con socios colaboradores. La relación de los socios trabajadores con la cooperativa es societaria.

Y, en el número 7 del mismo artículo, se limita el número de trabajadores por cuenta ajena que pueden prestar servicios en la Cooperativa:

“El número de horas/años realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no podrá ser superior al 30 por 100 del total de horas / año realizadas por los socios trabajadores”

El artículo 45.6, de la misma Ley, limita las aportaciones de cada socio en el capital social:

“En las cooperativas de primer grado el importe total de las aportaciones de cada socio no podrá exceder de un tercio del capital social excepto cuando se trate de

sociedades cooperativas ,entidades sin ánimo de lucro o sociedades participadas mayoritariamente por las cooperativas “

Cuando en ley de Cooperativas anterior(L3/1987) se admite la posibilidad de realizar operaciones con terceros, la doctrina de entonces se escandalizó y preguntaba por su justificación al amparo de los principios cooperativos y del espíritu constitucional; la respuesta de entonces fue que la mutualidad debiera entenderse referida no solo a la entrega de bienes y prestación de servicios a los socios, sino también como un concepto más amplio que podíamos calificar o denominar como “solidaridad mutual”, mediante la dotación, con cargo a los resultados obtenidos ordinarios o extraordinarios, de fondos afectos al cumplimiento del fin social; se refuerza con estas dotaciones la estructura financiera de la cooperativa y la oportunidad de ser más competitiva en el mercado, de aquí la necesidad de las dotaciones obligatorias a reservas especiales.

Estas limitaciones y la justificación de la existencia de una reserva especial, con distinto alcance y contenido, las encontramos también en las leyes de sociedades laborales de 1986 y la, actualmente vigente, de 1997 que se pretende reformar; por lo que, antes de analizar la propuesta de reforma fiscal, conviene recordar que los límites de tolerancia y las reservas de solidaridad en las cooperativas han servido para justificar los beneficios tributarios que se regulan en su régimen especial.

Se suele señalar, como diferencias esenciales, que las cooperativas son sociedades de base mutualista en cuanto se rigen por principios cooperativos y las sociedades laborales no lo son, aunque responden igualmente a una finalidad de promoción social al facilitarle el acceso de los trabajadores a la titularidad del capital social o al gobierno de la empresa. Quizá, esta sea la diferencia más importante a la hora de justificar la aplicación de beneficios tributarios distintos; aunque considero que, aún reconociendo que existen diferencias, en la práctica pueden ser más aparentes que reales, por que las normas mercantiles por las que se rigen las sociedades laborales aparecen muy recortadas por mecanismos que tienen un fuerte contenido mutua, al ser los propios trabajadores el fin jurídico protegido en la norma reguladora de estas sociedades, pues de lo contrario perderían su razón de ser.

3. LAS RELACIONES CON TRABAJADORES NO SOCIOS

No conviene olvidar que la estructura fiscal de protección de las cooperativas: requisitos exigibles, causa de pérdida de la protección y beneficios concedidos, que con acierto se recoge en la propuesta de reforma, traen, como causa o motivo principal, la realización de operaciones con terceros que, en las cooperativas de esta clase, nos lleva como referencia obligada a los trabajadores no socios.

Los elementos propios de una sociedad de personas, como son las cooperativas, deben vivir en armonía con las exigencias del mercado; de otra forma el mundo cooperativo se encontraría en una situación de divorcio entre la realidad y el derecho. Es, posiblemente, en esta situación de divorcio donde encontremos parte del origen de muchas sociedades laborales. Las cooperativas necesitan una mayor apertura

para ser competitivas, ello conlleva, una aproximación a las sociedades laborales como empresas de economía social más próximas; las sociedades laborales, a su vez, por el cumplimiento de fines sociales más comprometidos que el resto de las PYMES, buscan para lograrlos, de manera más eficaz, una parte de los incentivos fiscales que tradicionalmente se han concedido a las cooperativas.

El principio de eficacia económica, antes invocado, ha supuesto que, dentro de determinados límites, las cooperativas pueden contratar no sólo con sus socios, sino también con terceros. (De Luis Esteban: *Reflexiones sobre el futuro fiscal de las Cooperativas. Fiscalidad de las entidades de economía social*, págs. 195 a 202 Thomson / Cívitas. 2005).

Aunque hay que partir de la idea de que el principio de mutualidad cooperativa no es esencial ni es un elemento estructural de las cooperativas; no es excluyente ni es exclusivo. No es exclusivo del cooperativismo al ser compartidos por otras formas asociativas dentro de la economía social de base y funcionamiento mutuo (Mutuas de Seguros, Mutualidades de Previsión Social, Mutuas de Accidentes de Trabajo, Sociedades de garantía recíproca etc.) ni, lo que es más importante, es excluyente al permitirse realizar operaciones con terceros, aunque por lo general se admite que tales operaciones debieran ser complementarias.

La profesora Vérguez Sánchez entiende que la contratación de las cooperativas con terceros no solamente no representa un obstáculo a su función social, sino que puede constituir un factor de estímulo para nuevos socios (*El derecho de las cooperativas y su reforma* págs. 60 y ss)

Las limitaciones a las operaciones con terceros tienen un origen fundamentalmente fiscal, cuando la finalidad era compensar por esta vía la falta de competitividad en comparación con otras sociedades capitalistas.

Es cierto, como dice la profesora Alguacil Mari, (*Beneficios tributarios de las cooperativas tras la Ley estatal 27/1999*, Revista de derecho Financiero y Hacienda pública, núm. 202/2001, págs. 956 y 957) que la mutualidad entendida en sentido riguroso puede llevar a asfixiar a las cooperativas, al hacerlas menos competitivas, y éste es un resultado que parece incompatible con el artículo 129,2, respecto del fomento del cooperativismo con una legislación adecuada. Considero, compartiendo la doctrina anteriormente citada, que igualmente lo sería referida a una interpretación rigurosa de las limitaciones legalmente establecidas en la actualidad para las sociedades laborales; por lo que, al final, nos encontramos con la siguiente duda: ¿por qué no seguir avanzando al menos en materia tributaria para lograr una mayor aproximación entre las empresas laborales de economía social?

4. NIVELES DE PROTECCIÓN: REQUISITOS Y BENEFICIOS

La calificación jurídica de “cooperativas fiscalmente protegidas” se sitúa a dos niveles o grados, tanto por lo que se refiere a los requisitos o condiciones exigidas como, lógicamente y a ello obedece la distinción, a la mayor o menor amplitud de

los beneficios fiscales que concede la Ley a las cooperativas de una y otra clase: Cooperativas protegidas y Cooperativas especialmente protegidas.

La división en grados o niveles se introduce por vez primera en la Ley 19/90, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas. El esquema seguido puede ser útil para aplicarlo a las Sociedades laborales en la reforma fiscal que se pretende.

Los beneficios, que serían diferentes en cada nivel, se conceden en aquellos impuestos que dificultan la decisión de constituir la sociedad laboral o el funcionamiento posterior de la misma, previo cumplimiento de determinados requisitos que guardan relación con los incentivos fiscales que se pretenden conseguir, con la finalidad de que se cumpla el fin esencial de que los trabajadores puedan acceder a la condición de socios mediante la creación de empresas, dando estabilidad a las existentes y mantener el control de la sociedad a través de la mayoría de votos.

El protagonismo, en las leyes especiales de las sociedades laborales, lo tienen los propios trabajadores. A la norma fiscal le corresponde, exclusivamente, valorar el esfuerzo realizado en la consecución de sus fines ya que no todas las sociedades laborales funcionan de la misma manera, aunque inicialmente en su constitución y en los primeros años pudieran ser iguales. Parece acertada la distinción en periodos diferentes de la vida de la sociedad: el inicial, constitución, transformación y puesta en funcionamiento (nivel primero) y el de su funcionamiento posterior, de consolidación de la sociedad (nivel segundo).

5. LA LIMITACIÓN DEL NÚMERO DE TRABAJADORES NO SOCIOS

En la propuesta de reforma de la Ley se elimina el número 2 del artículo 1 de la Ley 4/ 1997 y por remisión también al artículo 16 donde se recogen las causas de pérdida de la calificación. El fijar un límite máximo para contratar trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido era un mecanismo legal para favorecer la conversión en socios a los trabajadores que no lo son, objetivo principal de la sociedad laboral. En la propuesta de reforma se justifica su eliminación por la complejidad en su aplicación y por las dificultades que tienen muchas sociedades laborales para mantener la calificación de "laboral", entre otras razones.

Es cierto, que adquirir la condición de socio no siempre es posible y son varios los factores que deben converger para que lo sea. Se suelen invocar:

- a) Falta de voluntad del trabajador para incorporarse como socio.
- b) Ausencia de voluntad social de admitir nuevos socios, o bien por estimar que al incorporarse como socios deben hacerlo adquiriendo un paquete de acciones importante.
- c) No disponibilidad de acciones o participaciones o falta de recursos económicos de los trabajadores.

El apartado A) sería una causa de excepción fácilmente justificable.

El apartado B) podría ser un motivo claro de descalificación de la sociedad

El problema que se presenta al legislador, y al que debe dar respuesta, es cuando el trabajador quiere ser socio y no puede por falta de acciones disponibles o por la falta de recursos económicos de los trabajadores.

La medida que limita el número máximo de trabajadores no socios en una sociedad laboral, aunque no sea indispensable, contribuye al fin esencial de la sociedad y es un requisito importante. En su defecto, antes de eliminarlo, hay que buscar otro mecanismo que lo sustituya o pensar en una aplicación del mismo de la forma más adecuada y flexible.

Si una sociedad laboral es controlada por los trabajadores y está abierta a nuevos trabajadores no socios, porque éstos tienen preferencia de acceso cuando haya acciones o participaciones disponibles, no debería descalificarse por falta de disponibilidad de éstas o por falta de disposición de los trabajadores no socios a adquirirlas; habría que demostrar de alguna manera la excepcionalidad de la situación. Y para evitar que se den tales circunstancias excepcionales, cuya interpretación siempre será dudosa, el legislador debería articular las medidas adecuadas para incrementar las posibilidades de disposición de acciones y participaciones para facilitar su adquisición por los trabajadores e incentivar a las sociedades que hacen posible la conversión de sus trabajadores en socios.

Entre las medidas que facilitarían una mayor disponibilidad de acciones y participaciones, se recomienda que la sociedad tenga un derecho preferente en la transmisión de acciones o participaciones para su adquisición, con el fin de poderlas transmitir a éstos en el momento más oportuno.

Limitar las restricciones en la transmisión al mínimo implica reconocer legalmente un derecho preferente a favor, exclusivamente, de los trabajadores y de la sociedad para su transmisión posterior a los trabajadores no socios.

También facilitaría el acceso de los trabajadores a la condición de socio, cuando los mismos carecen de recursos, si la sociedad cuenta con reservas especiales para cubrir una parte del coste que el trabajador de abonar al adquirir las acciones o participaciones.

En definitiva, los socios de una sociedad siempre pueden, atendiendo a sus intereses, estipular en sus estatutos sociales unas u otras limitaciones si quieren favorecer una sociedad cerrada, o una sociedad integradora de sus trabajadores (fijos o temporales).

6. PROPUESTA DE REFORMA DE LA TRIBUTACIÓN

6.1. Consideraciones previas

En primer lugar, coincido con los autores de la propuesta de reforma que en la ley actual se perdió la oportunidad de diseñar un tratamiento acorde con el fin que se pretende alcanzar: contribuir a la promoción y desarrollo de este tipo de sociedades, y que las leyes reguladoras (15/ 1986, de 25 de abril y 4/ 1997, de 14 de marzo) más preocupadas por aspectos mercantiles y laborales y por las numerosas descalificaciones, como consecuencia de las innovaciones en estas materias, presentan defectos técnicos que inducen a confusión sobre el régimen aplicable; y, también, en que parecen suponer un mayor nivel de incentivos del que realmente existe.

Hay defectos de estructura de la norma que puede inducir a confusión al incluirse causas de pérdida de la calificación en el capítulo destinado al régimen societario y no hacerse mención alguna al regular el régimen tributario. La cuantía del fondo de reserva especial (FRE), que se regulan en ambos capítulos, es diferente (en los artículos 14 y 24) por lo que incumplimiento de un requisito exigido para funcionamiento de la sociedad puede anular los beneficios aplicados en el momento de su constitución.

Los requisitos fiscales exigidos no están bien regulados porque se puede tener la calificación jurídica de sociedad laboral y, en determinados casos, pudiera no ser suficiente (cuando, por el incumplimiento de los requisitos exigibles, pudieran encontrarse en situación de pérdida de dicha calificación).

La dotación al FRE establecida en la Ley no guarda relación con el cumplimiento de los fines sociales que se pretenden ni son proporcionales a los beneficios concedidos.

6.2. Las líneas básicas que sirven para justificar los cambios previstos son correctas y hacen referencia a:

1ª.- La adecuación de la norma especial a la realidad social del momento y a los cambios realizados en normas laborales y mercantiles.

2ª.- La vinculación de los incentivos fiscales al cumplimiento de los objetivos de creación y mantenimiento de puestos de trabajo y estímulo a la participación de los trabajadores en las decisiones de la empresa. Para lograrlo, se establecen distintos niveles de protección y beneficios especiales en el funcionamiento de las mismas que se concretan en el Impuesto de Sociedades.

3ª.- Se refuerza el papel de estas sociedades como PYMES en el sentido de la definición que hace la comisión europea en su recomendación de 6 de mayo de 2003. Pero, con acierto, se insiste en el hecho diferencial con el resto de las PYMES al estar estas sociedades al servicio de los trabajadores para facilitar la incorporación de los trabajadores a la condición de socios por lo que dado el cumplimiento de finalidades socialmente más comprometidas los beneficios ligados a la creación y ampliación de las sociedades laborales se vinculan a su condición de PYMES con mayores dificultades y una función social distinta.

Es así, como cobra sentido la aplicación de un régimen fiscal que contribuya a la promoción y desarrollo de estas empresas laborales, teniendo en cuenta la política de fomento proclamada en la constitución y que a nivel europeo aparecen definidas e incentivadas en las directivas comunitarias.

6.3. Justificación

El principio de igualdad nunca será un obstáculo a la existencia de una norma fiscal más favorable, sino todo lo contrario, porque la Constitución hace un reconocimiento expreso a la necesidad de su protección. No conviene olvidar, que las

normas fiscales generales se elaboran pensando en formas sociales distintas a las sociedades laborales que persiguen fines distintos, y se deben evitar los efectos discriminatorios negativos que pueden producirse por aplicación del régimen general. Entiendo que este planteamiento es también adecuado a las exigencias del derecho europeo en materia de prohibición de ayudas de Estado incompatible con el tratado.

Como consecuencia de la aplicación del principio de no discriminación negativa, la sociedad laboral no debe ser excluida y tiene derecho a disfrutar de otros beneficios en materia fiscal como los que se reconocen al resto de las PYMES o cualquier otro de naturaleza sectorial, como actualmente sería, por poner un ejemplo, los incentivos fiscales a las Empresas de Reducida Dimensión a las que se conceden, entre otros beneficios, la posibilidad un tipo de gravamen distinto en el Impuesto de Sociedades. Lo que interesa destacar, más que el ejemplo, es que estas formas sociales especiales son compatibles con otras calificaciones jurídicas y económicas con trascendencia tributaria en función de la dimensión, de la actividad realizada o de su localización geográfica.

6.4. Estructura: clases, requisitos y beneficios

6.4.1. Clases: En la propuesta se diseña un régimen fiscal para las Sociedades laborales en niveles o grados, tres clases de niveles, y una propuesta de beneficios fiscales adicionales a trabajadores inversores en la Sociedad Laboral, que se aplicaría a los mismos en el IRPF. La diferenciación de las sociedades por niveles, a efectos fiscales, entiendo que es útil y practica, y permite a estas sociedades la posibilidad de ejercer la opción fiscal por una u otra clase, en distintos momentos y con obligaciones diferentes.

6.4.2. Antecedentes: Como veíamos anteriormente, esta estructura tiene sus antecedentes en la Ley Fiscal de Cooperativas y ha sido una fórmula muy poco conflictiva, que ha servido para aplicar con cierta estabilidad su régimen especial. La calificación jurídica de “cooperativas fiscalmente protegidas” se sitúa a dos niveles o grados.

La protección básica se otorga de forma generalizada a todas las cooperativas. La “especial protección” es un paso más avanzado sobre la protección básica y, por tanto, se aplica de manera restrictiva solamente a algunas cooperativas por causas o razones debidamente justificadas

6.4.3. Requisitos:

a) El primer nivel o grado se aplicaría a la constitución, transformación y puesta en funcionamiento de la sociedad laboral.

El requisito exigido se concreta a tener la calificación jurídica de sociedad laboral y su inscripción en el registro de sociedades laborales, que se condiciona a lo que digan las leyes sustantivas aplicables; y los beneficios guardan relación con deter-

minados impuestos aplicables a las cooperativas en los momentos iniciales próximos o posteriores a la constitución o transformación de la sociedad y se concretan los impuestos afectados (especialmente el ITP y AJD), y la no exigencia de los pagos a cuenta de Impuesto de Sociedades; al ser temporal, se concreta el tiempo de duración del beneficio.

En coherencia con las propuestas de reforma, la única causa de pérdida de la calificación como sociedad laboral sería la superación de los límites que impone la Ley al control de la sociedad, y que vendrían establecidos en el artículo 1 propuesto; esto es, que la mayor parte de los derechos de voto estuvieren en manos de quienes no son trabajadores con contrato por tiempo indefinido, y que alguno de los socios tuviera más de la tercera parte de esos derechos o el 50% o más en el caso de entidades públicas, entidades no lucrativas, o de capital riesgo.

Se trata de un requisito mínimo, diríamos que elemental y de fácil cumplimiento. Dicha calificación deberá mantenerse al menos durante los 5 primeros años desde la constitución o transformación para mantener los beneficios disfrutados durante dicho periodo. Entiendo, en todo caso, que sin perjuicio de la prescripción de los impuestos a los que se aplican los beneficios tributarios

Se trata de eliminar las dificultades iniciales que la fiscalidad puede añadir a la creación o transformación de estas empresas.

b) El segundo y tercer nivel afecta al funcionamiento de la sociedad laboral y los beneficios se concretan al Impuesto de Sociedades. En ambos niveles se trataría de eliminar las dificultades que en su funcionamiento posterior pueden encontrar las sociedades laborales para cumplir sus fines; es decir, que se concede a algunas no a todas las sociedades por causas y razones determinadas. Los requisitos que se establecen son de dos clases y los beneficios en el impuesto de Sociedades son también diferentes:

En el segundo nivel los requisitos se justifican buscando una mayor autofinanciación de la empresa, al establecerse la obligatoriedad de constituir y dotar el Fondo de Reserva Especial (FRE), que se dotará, al menos, con el 10% del beneficio líquido de cada ejercicio hasta que el fondo alcance el importe del capital suscrito.

Los beneficios a este nivel hace se concretan en la libertad de amortización y la deducción por reinversión de beneficios ordinarios para inmovilizado.

A las sociedades que se encuentren en el nivel tercero se aplicaría, además de los anteriores, el tipo de gravamen especial del 20% en el Impuesto de Sociedades. Para ello se exige que la sociedad se obligue a dotar, al menos, el 25 % al Fondo de Reserva Especial (FRE) que se destinará a facilitar a los trabajadores no socios el acceso al capital, con arreglo a un plan de adquisición de acciones o participaciones de estos.

6.4.4. Beneficios de la sociedad.

A modo de resumen, quisiera decir, que en relación con los beneficios concedidos en ITP/AJD se sigue una línea continuista, se conceden alguna nueva exención y se hace una mejora técnica importante en su redacción y en su generalización a las sociedades laborales, que se encuentren en el primer nivel.

La libertad de amortización se sitúa entre los beneficios aplicables a las del segundo nivel (a lo mejor sería más adecuado situarla en el primero) además de una deducción por reinversión de beneficios ordinarios para inmovilizado

El tipo de gravamen del 20 por ciento se reserva como beneficio aplicable a las sociedades laborales que se encuentren que en el tercer nivel de protección.

Al articularse la protección en tres niveles cuando se aplican todos, se tiene que hacer de forma simultánea, están interrelacionados y son complementarios.

7. CONSIDERACIONES FINALES

1ª La clasificación por grupos o niveles es adecuada, la ventaja de este sistema es que a todas las sociedades laborales regularmente constituidas se le concede algún beneficio fiscal en distintos momentos e impuestos. Con ello, se generaliza la aplicación a todas en los primeros momentos y, posteriormente, se hace una graduación distinta en función del compromiso de cumplir los fines sociales esenciales que faciliten el acceso de los trabajadores a la condición de socios. Sobre los niveles propuestos y las condiciones exigibles me voy a permitir hacer, no una crítica porque entiendo que la propuesta de reforma fiscal esta bien estructurada, documentada y goza del respaldo de gran parte de la doctrina; se trata de hacer solamente, y a modo de conclusión, unas consideraciones finales

2ª En la propuesta de reforma se elimina el número 2 del artículo 1 de la Ley 4/1997 y por remisión también el artículo 16 donde se recogen las causas de pérdida de la calificación. El fijar un límite para contratar trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido era una medida legal que pretendía favorecer el acceso de los trabajadores no socios y cumplir el objetivo principal de la sociedad. Es cierto, que muchas sociedades laborales han tenido serios problemas al sobrepasar los límites e intentar mantener la calificación de laboral, posiblemente por la rigidez de los límites vigentes (del 15% o 25%, según los casos) y por la fórmula y el cómputo de horas-año utilizada como referencia. Pero, entiendo, se trata de una opinión personal, que la medida que limita el número máximo de trabajadores no socios en una sociedad laboral, aunque no sea indispensable, contribuye al fin esencial de la sociedad y es un requisito importante aunque pudiera tener efectos colaterales negativos y que, sin ninguna clase de limitaciones, será difícil justificar los incentivos fiscales (especialmente el tipo del 20%). Habría que buscar otras limitaciones (legales y/ o estatutarias) mas flexibles y sencillas no solo referidas a la participación en el capital social sino también a la relación que debiera existir entre el número de trabajadores socios y no socios; por ejemplo, y por aventurar un porcentaje, “al menos el 50%” de los trabajadores tienen que ser socios, (nos encontramos de nuevo, sin pretenderlo, con el problema no resuelto de las operaciones con terceros, en este caso los trabajadores no socios). La protección fiscal exigirá alguna garantía del cumplimiento del fin social mediante los mecanismos o instrumentos jurídicos, que deberían ser sencillos y adecuados a las dimensiones de estas empresas.

3ª Como hemos visto, la formula utilizada en la propuesta de reforma fiscal para aplicar a las sociedades laborales que lleguen a el tercer nivel el tipo del 20% exige como condición una dotación reforzada del FRE 25% con destino a un plan de adquisición de acciones.

Entre las sociedades a las que se les puede aplicar los incentivos del tercer nivel se deben incluir aquellas que no necesitan el plan de adquisición de acciones porque tienen un porcentaje elevado de trabajadores que ya son socios, y superan los límites establecidos en la Ley actualmente vigente (porcentaje de horas contratadas trabajadores socios y no socios) y posiblemente también los seguirán cumpliendo en el futuro. Entiendo, que en estos casos con mayor justificación, se aplicarán los beneficios fiscales (tipo del 20 % en el Impuesto de Sociedades) correspondientes a las del último nivel, sin necesidad de realizar la dotación reforzada al FRE ni, en consecuencia, el plan de adquisición de acciones o participaciones exigible. Este debería ser un mecanismo que, en todo caso, vendría a sustituir o completar las limitaciones legales o voluntarias que ayudan a que los trabajadores no socios accedan a esta condición.

Para ello, propondría la alternativa voluntaria de cumplir un límite (¿?) o la obligación de una dotación mayor al FRE ("solidaridad mutua", como anteriormente la hemos denominado) y la obligatoriedad de constituir un plan de adquisición de acciones en un periodo de tiempo determinado, que se debería precisar y prever las consecuencias de su incumplimiento.

4ª Considero que más de dos niveles (en la propuesta de reforma en materia fiscal se establecen hasta tres niveles), con los correspondientes requisitos, puede crear una estructura fiscal rígida y más compleja que puede inducir a confusión a las pequeñas y medianas sociedades laborales, que necesitan normas sencillas y de fácil aplicación práctica. La justificación económica o jurídica que sirve de fundamento al cambio que se propone sería la misma.

5ª Por último, en relación con la propuesta de beneficios fiscales a trabajadores inversores en la Sociedad Laboral me parece que es coherente y esta bien documentada, aunque entiendo que, en materia de fomento y, en última instancia, la protección fiscal, debe otorgarse a la entidad asociativa constituida bajo la forma legal especial y no a sus socios que, en su calidad de personas físicas o jurídicas, deben recibir en estos impuestos el trato que le corresponda según la naturaleza de las inversiones realizadas que se quieran incentivar en cada momento. (Encajarían mejor en las reformas legales del IRPF o en otras leyes de medidas fiscales, administrativas y de orden social).