

SOCIEDADES LABORALES: PROBLEMAS ACTUALES Y JUSTIFICACIÓN CIENTÍFICA DE UNA FISCALIDAD ADECUADA

Rafael Calvo Ortega

Presidente de la Fundación Iberoamericana de la Economía Social

I. LA CONSTITUCIÓN DE ESPAÑA COMO ESTADO SOCIAL Y LA FIJACIÓN DE LA IGUALDAD COMO VALOR SUPERIOR DEL ORDENAMIENTO

La incorporación a la Constitución Española de 1978 (CE) de la cláusula Estado Social fue una de las grandes afirmaciones de este texto. España, dice su artículo 1.1, “*se constituye en un Estado Social y Democrático de Derecho (...)*”. Esta declaración supone tener presente todas las aportaciones constitucionales, doctrinales y jurisprudenciales que se han hecho sobre el concepto y contenido de este tipo de Estado desde su incorporación a la Ley Fundamental de Bonn. El Estado Social es un objetivo que los poderes públicos deben tener siempre presente y que actúa sobre ellos como un mandato permanente del poder constituyente que debe ser atendido dentro del círculo de posibilidades y del contexto y circunstancias de cada momento.¹

1. Me remito a mi trabajo “Reflexiones sobre los principios rectores de la política social y económica en la Constitución”, *Anales de la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación*, Madrid, 2007, págs. 624 y ss.

La CE no se limitó a constituir España como un Estado Social, sino que estableció sus bases en el Capítulo III del Título I, bajo el rótulo “Principios rectores de la política social y económica”. En varios artículos, del 39 al 52, fue estableciendo uno a uno tales principios en forma imperativa, es decir, con una técnica de mandato con efectos jurídicos². Estos preceptos establecen grandes bloques de protección y ayuda: a la familia, avance en el bienestar de los ciudadanos (Seguridad Social, medio ambiente, vivienda, protección de la salud, etc.), formación y conocimiento (investigación, enseñanza, deporte, educación física, enriquecimiento del patrimonio artístico, etc.), solidaridad (ayuda al desempleo, apoyo a las personas discapacitadas, defensa de los consumidores, etc.). En definitiva, un conjunto de mandatos a los poderes públicos que ordenan a éstos el avance, la extensión y la mejora en la calidad de los bienes y servicios que deben ser ofrecidos y prestados a los ciudadanos.

La CE no incluyó en este Capítulo III del Título I el fomento de la economía social y, concretamente, de las sociedades laborales (SS.LL.) como una de las manifestaciones de ésta. Sí lo hizo, en cambio, en su Título VIII, cuyo art. 129.2, bien conocido, ordenó a los poderes públicos promover eficazmente las diversas formas de participación en la empresa y, concretamente, fomentar las sociedades cooperativas y establecer los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción. Es cierto que esta norma constitucional de promoción de la economía social no está incluida en el Capítulo III, Título I, antes citado, junto con los principios rectores de política social y económica, pero responde a la misma idea de construir el Estado Social que se constituye en el artículo 1º de la Ley Fundamental. Tampoco hay una referencia expresa a las sociedades laborales, aunque su idea y esencia responde perfectamente al “*acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*”.³

En resumen, las distintas figuras de la economía social constituyen una parte del Estado Social creado, como hemos dicho, por la CE en su artículo 1º. Entre ellas destacan, a los efectos que aquí interesan, las empresas asociativas: cooperativas de trabajo y SS.LL.

2. El Estado Social va más allá de una redistribución de la riqueza, obra de las políticas sociales. Supone también la oferta de bienes y servicios por los entes públicos, con una finalidad de promoción, bienestar o solidaridad de los ciudadanos. La reducción del Estado Social a la redistribución fiscal puede verse en GARCÍA PELAYO, M., *Las transformaciones del Estado Contemporáneo*, Alianza Editorial, Madrid, 1994, pág. 33. En relación con el mandato del art. 129.2 de la Constitución (al que nos referiremos *in extenso* en este trabajo), dice RODRIGO RUIZ, M. A., que se incardina en el Estado Social (“Mandato Constitucional de Fomento y Fiscalidad de las Cooperativas”, *Constitución y Economía Social*, Ciriec, 2003, pág. 208).

3. Hay que tener en cuenta para explicar este silencio en relación con las SS.LL. que estas no se crean hasta el 12 de enero de 1979. Aunque el Proyecto del Ministerio de Trabajo estaba terminado con anterioridad a la aprobación de la Constitución, no había sido aprobado y publicado. Ello hizo que las Cortes Constituyentes ofrecieran alguna resistencia a citar expresamente una figura que no era una realidad jurídica. Justamente lo contrario que sucedía con las cooperativas, con una larga tradición en nuestro ordenamiento.

Muy próxima a la fundación y construcción del Estado Social está el establecimiento de la igualdad como uno de los valores superiores del ordenamiento. El mismo artículo 1º de la CE propugna *“como valores superiores del ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*.

La interpretación del valor “igualdad” es siempre un tema difícil. La igualdad ante la ley está delimitada y concretada por el artículo 14 de la CE como ausencia de discriminación negativa: *“Los españoles son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión, opinión o cualquiera otra condición o circunstancia personal o social”*. Este tipo de igualdad ante la ley es el que ofrece menos problemas, dada la plasticidad de la discriminación negativa y el rechazo que ésta tiene en los Estados democráticos. Se trata de una desigualdad (discriminación) imputable normalmente al Poder Ejecutivo y, dentro de él, a las Administraciones Públicas.

Mayores dificultades ofrece la igualdad en la ley, es decir, la que deriva directamente del propio texto legislativo y que es obra del legislador mismo. Su trasgresión puede adoptar tres formas distintas: se trata desigualmente lo que es igual. Se trata de manera idéntica lo que es desigual. Finalmente, se reduce el campo de la igualdad a determinadas materias y no se contempla a otras. Este último supuesto es el que interesa a las empresas asociativas de la economía social y, específicamente, a las SS.LL.⁴

Para centrar la reflexión hay que tener en cuenta que la CE no solo establece la igualdad como un valor superior del ordenamiento, sino que ordena, en su art. 9º.2, promover las condiciones para que la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas, y remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud.

La realidad social pone de manifiesto que la igualdad en la ley se centra en determinadas materias: la educación, a través de la gratuidad de la enseñanza y de las becas. La salud, mediante el establecimiento de un sistema de sanidad universal. La vivienda, mediante la oferta de las calificadas de protección oficial, limitadas a personas de capacidad económica reducida. La defensa de los consumidores y usuarios mediante su educación y el fomento de sus organizaciones, principalmente. Hay que destacar, dada la naturaleza y efectos de estos preceptos constitucionales, que no estamos ante declaraciones retóricas o normas programáticas que se limitan a señalar una pauta a los poderes públicos y, específicamente, al legislador ordinario. Se trata de normas jurídicas, como reconoce hoy toda la doctrina y el Tribunal Constitucional. El artículo 9º.1 de la propia Constitución no deja lugar a dudas: *“Los ciudadanos y los poderes públicos están sujetos a la Constitución y al resto del orde-*

4. Sobre los conceptos de igualdad ante la ley, igualdad en la ley y la discriminación por indiferenciación me remito a mi monografía *Las actividades de colaboración de los privados con la Administración Tributaria: en torno a un nuevo ordenamiento*, Real Academia de Jurisprudencia y Legislación, Dykinson, Madrid, 2006, págs. 157 y ss.

namiento jurídico". Todos estos mandatos constitucionales han tenido un desarrollo legislativo, por lo que su plenitud jurídica es total.

Aquí interesa denunciar que esta igualdad se da muy escasamente en el campo de la actividad empresarial. Solo las subvenciones concedidas por las Comunidades Autónomas por la creación de puestos de trabajo o incorporación de nuevos socios pueden inscribirse en este capítulo. Son subvenciones reducidas que tienen un carácter complementario de las aportaciones de los socios o de la capitalización de la prestación por desempleo. De cualquier manera, conviene recordar que la ayuda para iniciar una actividad empresarial (en este caso la creación de una sociedad laboral) se basa fundamentalmente en el principio de igualdad, máxime considerando que estamos ante una situación y actividad básica para el individuo.

En otras palabras, no solo pueden crear una empresa las personas que tengan una capacidad económica suficiente, sino todas aquellas que racionalmente puedan desarrollar un proyecto, aunque necesiten la ayuda de las Administraciones Públicas para ello.

La invocación del principio de igualdad quiere señalar la raíz y el cimiento de estas ayudas. No quiero, con ello, restar valor al conocido artículo 129.2 de la Ley Fundamental, que es también un precepto de apoyo constitucional. Una norma de legitimación para la petición y recepción de ayudas y que puso de manifiesto, una vez más, la sensibilidad social de las Cortes Constituyentes. Sí deseo abrir este nuevo planteamiento. Hoy que tanto se habla (afortunadamente) de igualdad hay que poner sobre la mesa la igualdad ante la actividad empresarial y promocionarla cuando un proyecto tenga la suficiente racionalidad. Lo mismo que un proyecto de educación, de formación y defensa de los consumidores y usuarios, etc., para un proyecto de actividad empresarial puede invocarse el principio de igualdad y los poderes públicos deben remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, según dispone el art. 9º.2 de la Ley Fundamental.

II. LAS ESENCIAS DE LAS SOCIEDADES LABORALES Y SU RELACIÓN CON EL CAPITALISMO POPULAR Y EL ACCIONARIADO OBRERO

El fenómeno de que los trabajadores participen en el capital de la empresa en la que actúan de forma personal y directa no es, obviamente, nuevo. Con independencia de las participaciones que libremente pueda decidir cada trabajador, ha sido bastante normal la oferta y entrega de acciones en condiciones favorables a tales trabajadores. Unas veces, no ligada a ningún comportamiento de éstos y, en otras ocasiones, vinculada a comportamientos genéricos de la plantilla laboral⁵. Este fenó-

5. Recientemente la aseguradora AXA ha anunciado una entrega gratuita de acciones a sus empleados ligada a dos hechos: un determinado aumento de los beneficios sociales y un incremento también concreto del índice de satisfacción de sus clientes (*Le Monde*, 14 de junio de 2008). El supuesto de no vinculación a un comportamiento más conocido en los últimos tiempos es la entrega de acciones gratuitas por el Banco de Santander a sus empleados, motivo de la celebración de una efemérides de esta entidad financiera.

meno ha sido conocido de manera impropia con el nombre de capitalismo popular, aunque el término ha sufrido una desnaturalización al pasar a hacer referencia, en muchos casos, a la propiedad de acciones por personas de capacidad económica reducida y no habituales de la posesión de estos títulos y sin relación laboral con la sociedad emisora de las acciones. De aquí que la similitud haya que buscarla con el accionariado obrero, figura más concreta y próxima a la que aquí estudiamos.

Las sociedades laborales tienen algún aspecto en común con el accionariado obrero. Concretamente, la propiedad de las acciones por los trabajadores de la empresa y el hecho de que estén unidos a ella por una relación laboral personal y directa. No obstante, las diferencias son no sólo importantes sino esenciales. En las SS.LL. los trabajadores tienen la mayoría del capital social (no basta cualquier participación). Además ninguno de ellos (de los socios trabajadores) puede poseer acciones o participaciones que representen más de la mitad del capital social. Finalmente, en los casos de transmisión voluntaria *inter vivos* hay un derecho de adquisición preferente a favor de trabajadores no socios, socios y finalmente de la propia sociedad, e igualmente en el caso de transmisión *mortis causa* (cuando así, en este caso, lo hayan establecido los estatutos sociales).

La comparación de las SS.LL. con la figura del accionariado obrero es difícil, ya que este es un concepto ambiguo en el sentido de que no concreta con exactitud los efectos jurídicos de las situaciones subjetivas de los trabajadores⁶. Si accionariado obrero es la participación de los trabajadores en el capital de la sociedad las SS.LL. serían efectivamente un caso de este tipo de participación accionarial. Pienso, no obstante, que las sociedades a que nos referimos van más allá de una participación y tienden a constituir una persona jurídica con unas características y efectos duraderos. Son las que hemos denominado esencias de la sociedad laboral.

En definitiva, hay importantes diferencias en el caso de las SS.LL. en la línea de una mayor exigencia a éstas. Consecuencia de este conjunto de requisitos es el régimen de calificación administrativa según la Ley 4/1997, de 24 de marzo, que regula las Sociedades Laborales⁷. En resumen, frente al fenómeno del accionariado

6. La figura más próxima es, probablemente, el Plan de Participación Accionarial de los Trabajadores, que busca repartir más riqueza. Un resumen de esta figura y de sus resultados hecho por FRED FREUNDLICH puede verse en el "Debate de las empresas guipuzcoanas sobre la participación de los trabajadores en la empresa", *Revista Gatzka*, enero 2006.

7. Estas esencias están ya en la Orden del Ministerio de Trabajo de 12 de enero de 1979, que procede a la creación de esta figura asociativa con carácter general y abstracto. Además se trata de sociedad laboral, lo que supone una relación directa socio-sociedad y no a través de una persona jurídica interpuesta y, concretamente, de una fundación, como habría sido el precedente que se manejaba en la doctrina. La responsabilidad de los socios es aquí directa, como corresponde a una sociedad. El nacimiento de las sociedades laborales responde a la voluntad política concreta de ofrecer un tipo de empresa asociativa más ágil en su creación y funcionamiento que la cooperativa de trabajo asociado, aun reconociendo la mayor pureza de ésta en la realización de los principios de democracia y puerta abierta. Pero lo que se buscaba por el Gobierno era una empresa asociativa ágil. Sobre la importancia de esta Orden del Ministerio de Trabajo de 12 de enero de 1979 en la creación de las SS.LL. puede verse la rigurosa monografía de SAENZ GARCÍA DE ALBIZU, GOÑI SEIN, DE LA HUCHA CELADOR y PERDICES HUETOS, *Las Sociedades Laborales*, Madrid, 2000, págs. 19 y 30.

obrero, que tiene una vertiente sociológica y política (además de económica), las SS.LL. tienen un marcado acento jurídico que termina en la calificación administrativa y en la inscripción en el Registro de Sociedades Laborales correspondiente.

III. LA CREACIÓN DE CONDICIONES PARA EL DESARROLLO DE LAS SOCIEDADES LABORALES. REFLEXIONES SOBRE LA ACTUACIÓN DE LOS PODERES PÚBLICOS

1. Importancia del conocimiento de este tipo social. Necesidad de difusión

La primera condición para el crecimiento de este tipo de sociedades es su conocimiento por los trabajadores, estudiantes y, en algunos casos, por los consultores jurídicos. Frente a la difusión amplísima de las sociedades privadas y públicas, las laborales son unas grandes desconocidas. Su enseñanza es muy limitada o inexistente en las Universidades y menos aún en los centros o cursos de enseñanza para trabajadores demandantes de empleo. La primera tarea pública y de los responsables institucionales (agrupaciones y federaciones de estas sociedades) es la difusión de la figura social a que nos referimos. Una difusión que debe llegar a los despachos profesionales o a algunos de ellos que intervienen en la constitución de empresas. El reciente Reglamento General de Exención por Categorías (RGEC) aprobado por la Comisión Europea y que exige de la obligación de comunicar determinadas ayudas incluye entre estas *“los servicios de consultoría de las Pymes”*. Me parece, en la línea que vengo defendiendo, un gran acierto.

2. El conocimiento por los trabajadores de las sociedades laborales y de su conveniencia en el proceso de creación de empleo

Entramos, en este caso, en el círculo de las SS.LL. propiamente dicho. Se está ante la decisión de un grupo de trabajadores o de algunos de ellos que tiene carácter esencial. ¿Por qué la constitución de una empresa propia? ¿Por qué la asunción del riesgo propio de un accionista o partícipe? ¿Por qué la asunción de una responsabilidad especial derivada del liderazgo de una actividad empresarial?

Todas estas preguntas traen causa de la resistencia a asumir una responsabilidad empresarial derivada del mayor protagonismo que se da en una sociedad laboral en relación con una capitalista. Ahora bien, también esta mayor implicación ofrece aspectos positivos. En primer lugar, una mayor aproximación a la toma de decisiones de la empresa, lo que produce una satisfacción personal y profesional evidentes. Pero, además, supone una mejor información recíproca de ambas partes (responsable empresarial y trabajador), una decisión adoptada con mayores garantías y que contribuirá a un aumento de la productividad y a un mejor producto o servicio. En segundo término, la mayor estabilidad en el empleo consecuencia, muchas veces, de esta mayor participación. En tercer lugar, una mayor flexibilidad ante los problemas empresariales y laborales, que puede contribuir a soluciones más equitativas.

La cuestión es que las ventajas y, en definitiva, la conveniencia de las sociedades laborales requiere una pedagogía y, por ello, un debate con las personas que puedan estar interesadas en integrarse en una entidad de esta naturaleza. No se trata de buscar una mayor *afectio societatis*, sino de discutir posibilidades, ventajas, inconvenientes y riesgos y ayudar a la toma de decisiones por los trabajadores mismos.

El resumen de todo lo anterior es que la información y la formación son en el campo de las sociedades laborales aspectos más esenciales que en la mayor parte de las actividades productivas. Recordar que hay más campos empresariales que el privado (capitalista) y el público es el primer paso. Demostrar las ventajas indicadas de esta forma social y, en definitiva, de la personalización de las relaciones de producción es la segunda fase.

La información y la formación a que nos referimos requieren un centro gestor que emita desde una base razonablemente amplia. Este núcleo deberían ser las Administraciones Públicas (principalmente la estatal y las autonómicas), que darían así cumplimiento al mandato constitucional de facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción (art. 129.2). Las dos Administraciones tienen mecanismos y normas jurídicas que les permiten operar en este campo sin mayores problemas. Los ejemplos de universidades, centros de formación empresarial, institutos, escuelas de formación profesional, enseñanzas en centros públicos para trabajadores desempleados, actividades financiadas por el Fondo Social Europeo, etc., son bien elocuentes. Sólo es precisa la voluntad política de llevarlo a cabo.

La otra gran área de información y formación deberían ser las asociaciones de estas sociedades laborales que estudiamos. Más aún si, como veremos posteriormente, este tipo de entidades tiene un régimen fiscal favorable o debe de tenerlo, lo que parece atribuirle una cierta responsabilidad social en estas tareas básicas de información y formación para las que están especialmente dotadas, ya que básicamente constituyen una transmisión de experiencias. La Ley 4/1997, de Sociedades Laborales, antes citada, dispone que estas sociedades podrán organizarse en asociaciones o agrupaciones específicas y podrán organizar "*servicios de asesoramiento, formación, asistencia jurídica y técnica y cuantos sean convenientes a los intereses de sus socios*" (Disposición Adicional Segunda).

IV. IMPORTANCIA Y ESPECIALES CIRCUNSTANCIAS DE LA FINANCIACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES

La capitalización de estas entidades proviene de las aportaciones de sus socios. Si son socios trabajadores la cuantía de las cantidades aportadas por éstos no es elevada ya que, normalmente, se trata de personas de una capacidad económica reducida. Habría que confiar en las aportaciones de los socios no trabajadores que normalmente tampoco son importantes, ya que la mayoría del capital va a pertenecer a los trabajadores unidos a la empresa por una relación personal y directa.

La capitalización de las prestaciones de desempleo es una fórmula aceptable, más aún si se tiene en cuenta que su percepción hasta el límite de 12.020 euros está exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) si el percceptor pasa a integrarse en una sociedad laboral o cooperativa de trabajo asociado.

Para cerrar el círculo de esta financiación inicial hay que referirse a las subvenciones que otorgan las Administraciones Públicas (principalmente las autonómicas) por la constitución de sociedades laborales, por la creación de puestos de trabajo, incorporación de nuevos socios, etc.

La necesidad de financiación de las sociedades laborales no se agota obviamente en su constitución. La obtención de recursos financieros es necesaria en su funcionamiento, sin que normalmente sea suficiente la aplicación de los excedentes sociales. En esta fase la financiación se encuentra con dificultades que han incidido negativamente en el desarrollo de estas sociedades. Su acceso al mercado de capitales es muy difícil por su tamaño pequeño y medio e incluso por su naturaleza. Su relación bancaria es normal aunque la facilidad de obtención de crédito sea, probablemente, más difícil que en el caso de las sociedades capitalistas, con mayores dificultades de aval por parte de sus socios. Quedaría la posibilidad de recurrir a garantías reales (mobiliarias e inmobiliarias) costosas, lentas y probablemente más propias del tráfico civil que del mercantil.⁸

Estos problemas financieros en la constitución y el funcionamiento de las sociedades laborales deben encauzarse a través de entidades de financiación pública que tengan por objeto la promoción de empresas pequeñas y medianas, dada su incidencia positiva en relación con el empleo (en términos comparativos), las ventajas que puede significar para su competitividad y su aportación a una mayor estabilidad empresarial y social. Si hoy la Unión Europea y los Estados Miembros hacen continuamente proposiciones y elaboran proyectos de fomento de las pymes, con la misma solicitud deben procurar mejorar la financiación de constitución y funcionamiento de las sociedades laborales que, además de pequeñas y medianas empresas, son gestionadas por sus trabajadores, se les exige una calificación administrativa específica, la inscripción en un registro también administrativo y, además, la constitución de un fondo de reserva especial que se suma a los que correspondan por exigencia de la ley o por precepto estatutario cuando éste existiese.

El reciente Reglamento de la Comisión Europea (Reglamento General de Exención por Categorías), que armoniza y consolida cinco Reglamentos anteriores y que exime a los Estados miembros de la obligación de notificar previamente la ayuda a la

8. VIDAL, ISABEL, describe con detalle y exactitud las dificultades financieras y, más concretamente, bancarias que sufren las empresas de economía social. Distingue esta autora cuatro fases de estos mayores obstáculos: dificultad en el primer acercamiento a la entidad financiera, exigencia de mayores garantías, precios superiores a los del mercado y solicitud de una mayor cantidad de documentación ("La capitalización de los proyectos en la economía social", en *La Economía Social y el tercer sector*, Escuela Libre Editorial, 2003, págs. 946 y ss.).

Comisión, corrobora lo que aquí se dice. Entre estas ayudas exoneradas están las destinadas a *“la inversión y el empleo en favor de las Pyme”*, *“las pequeñas empresas recientemente creadas por mujeres empresarias”*, *“los servicios de consultoría de las Pyme”* y *“la participación de las Pyme en ferias”*.

Mi opinión es que una parte de estas ayudas deben verter en una figura de garantía colectiva que facilite el acceso al crédito (de constitución o funcionamiento) a las pyme y, entre ellas, y de una manera especial por las razones antes indicadas, a las sociedades laborales. Reitero mi tesis de que la solución a los problemas financieros de las sociedades laborales tiene que venir a través de mecanismos de garantía colectiva que deben recibir un apoyo público. El coste de estas ayudas será probablemente menor que la subvención directa, reservando ésta para la cooperación en la puesta en marcha de la empresa o para la incorporación de nuevos socios.

La solución más ajustada a las necesidades y al desarrollo de las sociedades laborales y de la economía social en general sería la creación de sociedades de garantía recíproca o de otras figuras colectivas de garantía. Estas sociedades cuentan ya con una experiencia y resultados estimables y que la prudencia aconseja aprovechar. De una parte, el número de empresas asociativas (SS.LL. y cooperativas de trabajo asociado) es hoy considerable. De otro lado, esta homogeneidad de los socios partícipes haría más fácil la consecución de socios protectores, ya tengan estos carácter público o privado (agrupaciones, federaciones o confederaciones de sociedades laborales o, en general, de la economía social, como acabamos de indicar). Así, por ejemplo, el interés plausible que las CC.AA. muestran hacia la economía social en general y las sociedades laborales en particular podría canalizarse a la aportación a estas entidades de colectivos de garantía en su cualidad de socios protectores.

La medida consistente en que las SS.LL. se sumasen como socios partícipes a una Sociedad de Garantía Recíproca (SGR) debería ir acompañada de una reducción de la aportación al Fondo de Reserva Especial creado por la Ley 4/1997, que debería de bajar del 10 por 100 actual al 5 por 100 en tanto dure la condición de socio partícipe en la citada entidad de garantía.

V. TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES: ¿ES NECESARIO UN SISTEMA PROPIO? ¿EXISTE UN RÉGIMEN TRIBUTARIO ESPECÍFICO DE ESTAS ENTIDADES?

1. Reflexiones previas: La realización de un interés general por las SS.LL.

Las sociedades laborales realizan un interés general: facilitan que los trabajadores se responsabilicen de su propio empleo, les aproximan a la toma de decisiones en la empresa, lo que contribuye a su mayor realización profesional y personal y, en gran parte, a un aumento de la productividad y competitividad de la unidad empresarial de que se trate. Todo ello genera un empleo estable y de calidad y puede resumirse en que las sociedades laborales realizan un interés general.

Las finalidades de este tipo social significan la manifestación de un interés colectivo. Su conversión en interés general viene dado por el reconocimiento que de éste realiza la ley. En otras palabras, el interés colectivo es una figura sociológica que se convierte en jurídica por el reconocimiento y calificación que del mismo hace la ley.

Dentro de nuestro ordenamiento, la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de diciembre, califica de interés general, entre otras, las entidades dedicadas al fomento de la economía social. Hay ya, pues, la realización de un interés no sólo colectivo sino además general en el sentido de que ha sido reconocido expresamente por la ley.

Con una técnica menos perfecta, la Ley 4/1997, reguladora de las Sociedades Laborales, en su Exposición de Motivos, justifica los beneficios fiscales que concede en *“la finalidad social, además de la económica, que su creación y existencia lleva consigo”*. Se trata de una formulación ambigua frente a la precisión de la Ley 49/2002, encargada de definir lo que debe entenderse por interés general.

2. La concreción del mandato constitucional: art. 129.2.

Este precepto de la Ley Fundamental Española, como es bien sabido, obliga a los poderes públicos a *“facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”*. Conviene precisar que se trata de un imperativo jurídico y, como tal, con carácter vinculante. No es una norma programática que señale una pauta a los poderes públicos. Es, como acabamos de decir, un mandato.

Este acceso se puede facilitar de diversas maneras: potenciando la información, estableciendo una formación específica, mejorando el acceso a la financiación de los socios y de las sociedades, etc. También, y en lo que ahora interesa, estableciendo una carga fiscal global menor para las sociedades laborales que la fijada para las sociedades capitalistas. La concreción de esta proposición abstracta está abierta, tanto en la determinación de las figuras tributarias sobre las que se va a actuar como en su cuantía concreta. Interesa recordar aquí que facilitar supone crear una situación más favorable que la normal o, dicho con otras palabras, una fiscalidad más reducida.

3. El llamado “Régimen Tributario” de las Sociedades Laborales establecido por la Ley 4/1997.

El Capítulo II de esta Ley establece el régimen tributario al que nos referimos. La expresión “régimen” aplicada a la fiscalidad significa tanto como sistema, es decir, como un conjunto ordenado de figuras tributarias y preceptos suficientes para ser considerados en su conjunto. Y siempre, además, que entre las figuras citadas haya impuestos significativos con un peso fiscal importante y permanente. No es esto lo que significa este Capítulo, como ya ha apuntado la doctrina y sí un conjunto de

bonificaciones del 99 por ciento de la cuota en los impuestos que gravan el tráfico patrimonial.⁹

El artículo 19 de la Ley 4/1997 establece, como acabamos de decir, determinadas exenciones (entendiendo como tales las bonificaciones del 99 por 100 en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados):

- Exención en las cuotas de Operaciones Societarias de constitución y aumento de capital y en las originadas por transformación de sociedades anónimas laborales en sociedades laborales de responsabilidad limitada.¹⁰

- Bonificación del 99 por 100 en la cuota gradual de Actos Jurídicos Documentados por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, siempre que su importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

Se trata de tres exenciones lógicas, dado que afectan al arranque de la sociedad laboral, cuando más necesaria es la ayuda pública. Son tres exenciones cuantitativamente menores aunque, como acabamos de decir, de una oportunidad máxima.

-La cuarta exención del artículo 19 de la Ley que examinamos es del 99 por 100 de la cuota del Impuesto sobre 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. Es la exención cuantitativamente más importante (aunque se dé en forma esporádica), extendiendo su juego a la transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial (no sujeto a IVA) y sí a Transmisiones Patrimoniales Onerosas.

El beneficio fiscal más importante establecido a favor de las sociedades laborales es su derecho a la libertad de amortización. Según el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS), art. 11.2, podrán amortizarse libremente *“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 de un beneficio fiscal importante y oportuno, en cuanto que desarrolla sus efectos en los primeros años de actividad de la empresa e incorpora una flexibilidad estimable: el plazo de cinco años se cuenta a partir del momento de la adquisición del elemento del inmovilizado de que se trate. En definitiva, la libertad de amortización permite regular la carga tributaria por el propio contribuyente y reducir su riesgo económico. Hay, pues, que saludar esta medida,

9. DE LA PEÑA VELASCO, G., “Régimen tributario de las Sociedades Laborales”, en la obra colectiva *Régimen Jurídico de las Sociedades Laborales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 1997, pág. 176. Observaciones de interés en DE LA HUCHA DELADOR, F., “Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales”, *Comentario al régimen legal de las sociedades mercantiles*, Tomo XV, Civitas, 2000, pág. 323.

10. Observaciones sobre esta exención en CALVO VÉRGEZ, J., “Sociedades Laborales: consideraciones tributarias”, en la obra colectiva *Fiscalidad de las entidades de economía social*, Thomson-Civitas, Madrid, 2005, pág. 377.

aunque el empleo de capital por las sociedades laborales sea bajo por primar en ellas el factor trabajo.

4. Resumen de la fiscalidad actual de las Sociedades Laborales. Algunas consideraciones sobre su replanteamiento.

Como hemos visto anteriormente, hay argumentos lógicos y jurídicos a favor de una tributación específica para las SS.LL. Resulta difícil, científicamente, hacer una propuesta concreta, ya que la determinación de la carga tributaria de un tipo social constituye una decisión política dentro de las coordenadas constitucionales.

En primer lugar, habría que buscar un término de comparación en el campo de tributación de las sociedades. Serían las llamadas empresas de reducida dimensión, reguladas en los artículos 108 y siguientes del TRLIS, cuyos beneficios fiscales son la libertad de amortización, la dotación por posibles insolvencias de deudores y un tipo de gravamen reducido (25 por 100) para la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros. El segundo término de comparación serían las cooperativas protegidas¹¹. En ambos casos, la comparación está justificada. En el primero, porque las SS.LL. son normalmente empresas de reducida dimensión, y en el supuesto de las cooperativas protegidas porque estas entidades realizan la misma finalidad que las SS.LL. de facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción. En definitiva, hemos de aproximarnos a ambos tipos de entidades.

Fijados los términos de comparación hay que recordar los preceptos del ordenamiento jurídico a favor de una fiscalidad específica y favorable. Nos hemos referido a las declaraciones y mandatos abstractos de la Constitución: la declaración de España como Estado Social, la consideración de la igualdad como valor superior del ordenamiento y el mandato a los poderes públicos para que establezcan los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción. En definitiva, más apoyo constitucional no cabe.

Por otra parte, y en un plano distinto, la Ley 4/1997, reguladora de las SS.LL., establece diversas cautelas para el derecho a las bonificaciones antes citadas. Primera, deben tener la calificación de sociedad laboral, lo cual es lógico. Segunda, deben *“destinar al Fondo Especial de Reserva, en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible, el 25 por 100 de los beneficios líquidos”*. Aunque habría que esperar a conocer el montante de estos beneficios fiscales para pronunciarse, parece una exigencia desproporcionada teniendo en cuenta, además, que la dotación a este Fondo de Reserva es del 10 por 100 (cifra importante) y que este fondo se suma a los ya fijados por normas legales o estatutarias.

11. No las cooperativas especialmente protegidas que tienen un régimen fiscal más favorable, como es sabido.

En resumen, la apoyatura tributaria a las SS.LL. es muy insuficiente y poco tiene que ver con el mandato constitucional específico del art. 129.2 y el reconocimiento que la Ley 4/1997 hace de sus finalidades social y económica. Debería de buscarse una medida tributaria que claramente demostrase que los poderes públicos están dispuestos a pasar de las palabras a los hechos. Hoy, como hemos dicho ya, su fiscalidad es esencialmente la misma de las empresas de reducida dimensión. Tampoco hay una actuación en el campo crediticio (como ya vimos) que compense esta ausencia de apoyo fiscal. Debería de establecerse alguna medida tributaria que significase una voluntad clara de cumplir los mandatos constitucionales. En mi opinión, el establecimiento de un tipo de gravamen del 20 por 100 vendría a probar que hay un criterio decidido de apoyar a las sociedades laborales, al mismo tiempo que se equipararía con el que hoy grava a las cooperativas protegidas. Para ser más exactos, este tipo del 20 por 100 comenzaría a aplicarse una vez terminado el período de amortización acelerada.