

# TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES CON LA LEY 44/2015, DE 14 DE OCTUBRE, DE SOCIEDADES LABORALES Y PARTICIPADAS

Miguel Gutiérrez Bengoechea<sup>1</sup>

**Resumen:** Las sociedades laborales desempeñan un papel crucial en la economía española porque crean empleo desde su constitución. Además, como entidades de economía social, facilitan constitucionalmente el acceso de los socios trabajadores a los medios de producción. La reciente Ley de sociedades Laborales suaviza los requisitos mercantiles para acceder a los beneficios fiscales regulados tanto en las normas mercantiles como tributarias aunque se ven perjudicadas por la derogación en el Impuesto sobre Sociedades de la deducción de los gastos en formación y capacitación de los trabajadores.

**Palabras claves:** Sociedad laboral. Beneficio fiscal. Economía social. Tributación.

**Abstract:** Labor societies have a crucial role in the Spanish economy because they create employment from its legal constitution. In addition, as these are entities of the social economy they facilitate the access of working partners to the means of production. The recent law of labor societies make it easier for commercial requirements in obtaining tax benefits regulated both in tax and commercial rules, although adversely affected by the repeal of the costs of education and training of workers.

**Keywords:** Labor society. Tax profit. Social economy. Taxation.

## 1 CONSIDERACIONES PREVIAS

La forma jurídica de sociedad laboral aparece en nuestro ordenamiento tributario en la década de los ochenta con la Ley 15/1986, de 25 de abril, de *Sociedades Anónimas Laborales* que posteriormente fue derogada por la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de *Sociedades Laborales*, ley que regulaba las sociedades laborales, debido a la aprobación de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de *reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a la Directiva de la Comunidad Económica Europea* y a la aprobación de la ley 2/1995, de 23 de marzo, de *Sociedades de Responsabilidad Limitadas*. Actualmente, las sociedades laborales se regulan por la Ley 44/2015, de 14 de octubre, de *Sociedades laborales y participadas* (en adelante LSLP).

El artículo 1 LSLP establece el concepto de sociedad laboral y los rasgos esenciales que la caracterizan entre las que se encuentran la exigencia de que la mayoría del capital social sea propiedad de los trabajadores que presten en ella servicios retribuidos de forma personal y directa en virtud de una relación laboral por tiempo indefinido, sin que ningún socio pueda tener acciones o participaciones que representen más de la tercera parte del capital social. Se establecen también las excepciones a estas exigencias como la posibilidad de constituir sociedades laborales con dos socios, siempre que ambos sean trabajadores y tengan distribuidas de forma igualitaria su participación en la sociedad.

Las sociedades laborales, por tanto se enmarcan dentro de las “entidades de economía social”, porque son entidades que además de perseguir un fin de lucro por su actividad mercantil realizan actividades de interés general, por este motivo la Ley 5/2011, de 29 de marzo, de economía social, las considera expresamente como entidades de economía social.

Por su configuración, estas sociedades laborales persiguen un interés general en la medida en que su objetivo es satisfacer el interés de un grupo social, como son los trabajadores. Así, la generación de empleo desde su constitución y su posterior autogeneración para terceros se considera de interés general si el empleo es generado por los propios trabajadores al constituir la entidad bajo esa forma

---

<sup>1</sup> Professor Titular da Universidade Faculdade de Direito de Málaga (España).

social<sup>2</sup>. Además, el fin social que persiguen estas entidades privadas tiene su justificación en el artículo 129 de la Constitución Española, ya que promueven el acceso de los trabajadores a los medios de producción, lo que justifica que el legislador pueda favorecer fiscalmente a las sociedades laborales frente al resto de sociedades en general<sup>3</sup>. A nivel Europeo la recomendación del Consejo, de 27 de julio de 1992, relativa al fomento de la participación de los trabajadores en los beneficios y resultados de la empresa, invitaba a los estados miembros a reconocer los posibles beneficios de fomentar la participación de los trabajadores en la empresa y en los beneficios de la misma.

En este sentido, destaca también el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre “participación financiera de los trabajadores en Europa” de 21 de octubre de 2010, que establece que la participación financiera de los trabajadores representa una posibilidad de hacer participar más y mejor a las empresas y a los trabajadores, así como a la sociedad en su conjunto, en el éxito de la creciente europeización de la actividad económica.

Además, con la estrategia “Europa 2020” la participación de los trabajadores puede constituir uno de los mecanismos para fortalecer la competitividad de las Pymes europeas, ya que aumenta la identificación con ellas y la vinculación de sus trabajadores vinculados cualificados. De esta forma se garantiza un futuro sostenible.

El hecho de que estas actividades de interés general encuentren también su apoyo en los principios rectores de la política económica y social de la Constitución Española y no sean asumidas por los entes públicos y sí a través de estas entidades privadas como en nuestro estudio, las sociedades laborales, las hace merecedoras de cierta protección jurídica.

Esta protección legal deriva desde nuestro sistema tributario en ciertos beneficios fiscales, que aunque dispersos en las leyes tributarias, constituyen importantes ventajas fiscales a las que podrían optar estas sociedades mercantiles siempre que en su constitución cumplan con los requisitos legales para ser consideradas como sociedades laborales y mantengan tal condición durante el desarrollo de su objeto social.

El trabajo se dirige a la tributación de las sociedades laborales incidiendo en el estudio de los incentivos fiscales que tanto en la norma mercantil reguladora de las sociedades laborales como en la ley del Impuesto sobre Sociedades apoyan o favorecen a estas entidades jurídicas. No obstante, al gozar estas sociedades laborales de beneficios fiscales específicos, entramos en el terreno de las normas jurídicas con fines extrafiscales<sup>4</sup>.

## 2 SUBJETIVIDAD TRIBUTARIA DE LAS SOCIEDADES LABORALES

Las sociedades laborales, al ser entidades jurídicas que desarrollan actividades mercantiles, son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Estas entidades, aunque son consideradas como entidades de economía social, no están acogidas a un régimen especial de los que regula el Impuesto sobre Sociedades.

Sin embargo, pueden acceder a un beneficio específico en la LSLP que no es incompatible con otros beneficios fiscales regulado en la normativa del Impuesto sobre Sociedades siempre que cumplan determinados parámetros fijados en esta norma fiscal. Así, por ejemplo, en función de la facturación neta de la sociedad laboral, éstas podrían optar por aplicar los beneficios fiscales de las empresas de reducida dimensión. Asimismo, las sociedades laborales podrían beneficiarse del régimen de diferimiento del gravamen de las plusvalías tácitas en los supuestos de reestructuración de sociedades mercantiles.

2 Cfr. CALVO ORTEGA, R. “Fiscalidad de las entidades de Economía Social” en AA.VV. Fiscalidad de las entidades de economía Social, Civitas, Navarra, 2005, p. 35.

3 Las sociedades laborales, no sólo van a generar empleo en la economía española sino que además, no dejan de ser una vía para crear riqueza y bienestar social.

4 Cfr. GARCIA LUQUE, E., “Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales” Palau 14, n. 30, 1997, p. 76-77.

## 2.1 EL DOBLE ORIGEN LEGAL, MERCANTIL Y TRIBUTARIO, DE LOS BENEFICIOS FISCALES

De una simple lectura de la normativa mercantil reguladora de las sociedades laborales observamos que la finalidad perseguida por éstas, es la creación de empleo. Para ello, se instrumentan determinados beneficios fiscales que afectarán a distintas normas tributarias con el propósito de crear empleo.

El primer grupo de beneficios fiscales, que denominaremos generales, hacen referencia a aquellas normas que incentivan la contratación y formación de los trabajadores.

El calificar a estos beneficios fiscales como generales significa que pueden acceder todas aquellas entidades jurídicas que cumplan con los requisitos establecidos en los distintos preceptos de las normas que lo regulan, sin que estén dirigidos exclusivamente para las sociedades laborales.

Al tener este tipo de beneficio fiscal un fuerte carácter subjetivo, el legislador lo ha ido introduciendo en todas las reformas tributarias desde 1978 atendiendo, sobre todo, al mandato constitucional que persigue la creación de empleo, pero también sopesando las circunstancias económicas y políticas por la que iba atravesando España. No obstante, en la década de los años 90 y particularmente en los últimos años, el legislador ha sido consciente de incentivar no sólo la creación directa de empleo sino también la formación del trabajador, que a medio plazo se traducirá en una mayor competitividad de la empresa, con lo que se asegura no sólo el mantenimiento de la plantilla de trabajadores sino su incremento, pues seguramente, la mayor competitividad y eficiencia ampliará la estructura empresarial, y con ello los factores de producción, incluido el humano.

Desde el punto de vista del socio laboral, el IRPF establece la exención para las prestaciones por desempleo reconocida por la entidad gestora cuando se perciba en la modalidad de pago único siempre que las cantidades percibidas se destinen a las finalidades establecidas en el RD 1044/1985, de 19 de julio.

Esta exención está condicionada al mantenimiento de la acción o participación durante el plazo de cinco años en el supuesto de que el contribuyente se hubiera integrado en sociedades laborales o cooperativas de trabajo asociado o hubiera realizado una aportación al capital social de una entidad mercantil, o al mantenimiento, durante idéntico plazo, de la actividad, en el caso del trabajador autónomo.

En relación con lo expuesto anteriormente y entrando en la Exposición de Motivos de la norma mercantil observamos que su fin principal es conseguir nuevos métodos de creación de empleo, fomentando la participación de los trabajadores en la empresa, de acuerdo con el mandato recogido en el artículo 129.2 de la Constitución Española<sup>5</sup>.

De la literalidad del precepto constitucional se infiere que corresponderá a los poderes públicos, especialmente al legislativo, establecer normas que favorezcan y faciliten no sólo el empleo, sino además, un empleo incentivado, es decir, que el trabajador vea en su actividad laboral no sólo un medio para obtener una remuneración por su trabajo por cuenta ajena sino que también esté motivado por su participación en el capital de la empresa en su condición de socio o partícipe.

Si avanzamos en el articulado de la norma legal de las sociedades laborales, observamos que su artículo 1 define el concepto de sociedad laboral, el cual dispone, que son “las sociedades anónimas o de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social sea propiedad de trabajadores que presten en ellas servicios retribuidos de forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido”.

Del precepto reseñado se deduce que con la constitución de este tipo de empresas sociales la creación de empleo funciona, *ab initio*, pues constituye un requisito constitutivo de estas entidades que al menos el 50.1% del capital de la sociedad pertenezca a socios que a la vez estén contratados por la entidad con contrato fijo e intervengan en el desarrollo del objeto social de forma personal y directa.

<sup>5</sup> El citado precepto constitucional, dispone literalmente que: “Los poderes públicos promoverán eficazmente las distintas formas de participación en la empresa y fomentarán, mediante una legislación adecuada las sociedades cooperativas. También establecerá los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción”.

Además, en la propia Exposición de Motivos de la LSLP se dice que una de las diferencias de las sociedades laborales con las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada es la relativa al derecho de adquisición preferente en caso de transmisión de acciones o participaciones de la clase laboral que se configura con carácter legal y que pretende, en primer lugar, el aumento del número de socios trabajadores en beneficio de los trabajadores no socios y, en segundo lugar, que no disminuya el número de socios trabajadores.

En este sentido, para todas las sociedades mercantiles, es el Impuesto sobre Sociedades el que principalmente contiene preceptos que van dirigidos a incentivar de forma directa o indirecta la creación de empleo<sup>6</sup>.

Centrando el estudio en el Impuesto sobre Sociedades, el legislador siempre ha sido proclive a establecer preceptos en este impuesto que incentiven la creación de empleo y la formación del trabajador<sup>7</sup>. En la Ley del Impuesto sobre Sociedades (en adelante LIS) los beneficios fiscales que van dirigidos a incrementar la contratación se fundamentan en gastos que van a ser deducibles de los ingresos tributarios y en deducciones fiscales, donde la minoración de la cuota tributaria responde a criterios totalmente subjetivos.

Los incentivos fiscales generales del primer grupo (dirigidos a la contratación de trabajadores) se materializan jurídicamente en deducciones en la cuota tributaria, al igual que los beneficios fiscales dirigidos a la formación de los trabajadores que actualmente la LIS no los regula.

No obstante, también existen beneficios tributarios específicos para las sociedades laborales. En este sentido, tendríamos que diferenciar los beneficios regulados en la LSLP, que exoneran total o parcialmente de la carga tributaria en determinados hechos impositivos del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante ITPAJD), del beneficio fiscal específico para las sociedades laborales regulado en el Impuesto sobre Sociedades en relación a la libertad de amortización de activos fijos.

Los requisitos que con carácter general debían cumplir las sociedades laborales según el artículo 20 Ley 4/1997 para disfrutar de los beneficios fiscales eran:

- a) Tener la calificación de sociedad laboral; y
- b) Destinar al Fondo especial de reserva en el ejercicio en que se realice el hecho imponible, un 25% de los beneficios líquidos.

Estos requisitos, en nuestra opinión, se referían exclusivamente a que la sociedad pueda optar a los beneficios fiscales específicos regulados en la Ley 4/1997, es decir, a los que incidan, en los hechos impositivos regulados en el ITPAJD. Sin embargo, para el beneficio fiscal específico de la libertad de amortización, regulado exclusivamente en el Impuesto sobre Sociedades, bastaría con que la sociedad adquiriese la calificación administrativa de laboral, pues así lo regulaba la norma impositiva y esa condición se adquiere cumpliendo con lo dispuesto en el artículo 14 Ley 4/1997, es decir, destinando un 10% de los beneficios líquidos al Fondo Especial de Reserva.

Actualmente la LSLP en el artículo 14 establece que “Además de las reservas legales o estatutarias que procedan, las sociedades laborales están obligadas a constituir una reserva especial que se dotará con el 10 % del beneficio líquido de cada ejercicio, hasta que alcance al menos una cifra superior al doble del capital social”.

---

<sup>6</sup> No obstante, existen otras figuras impositivas como el IAE que en el artículo 88.2 del TRLHL se posibilita que los Ayuntamientos de forma potestativa establezcan una bonificación del 50% de la cuota que corresponda a los sujetos pasivos que hayan incrementado el promedio de su plantilla de trabajadores con contrato indefinido.

<sup>7</sup> Con la derogada Ley 61/1978 reguladora del Impuesto sobre Sociedades se establecía en su artículo 26 que aquellas sociedades que incrementasen su plantilla de personal y mantuvieran el incremento durante dos ejercicios consecutivos tenían derecho a una deducción del 25% del importe del sueldo, salarios y cargas sociales que por un período de dos años abonasen en relación con el nuevo personal. No obstante, a partir de las leyes de presupuesto para 1985 se modificó la técnica para incentivar la creación de empleo ya que no se deduce un porcentaje sobre el nuevo coste de personal sino una cantidad fija por cada nuevo puesto de trabajo siempre que se mantenga durante dos años el incremento de la plantilla.

Del precepto se desprende la obligación de una cantidad fija hasta alcanzar la reserva especial un determinado montante a partir de ese momento tan sólo tendría que mantener ese montante cifrado en el doble del capital social para no perder la condición de sociedad laboral<sup>8</sup>.

A diferencia de la Ley 4/1997 la nueva normativa no establece una especial dotación a la reserva especial para disfrutar de los beneficios tributarios, tan sólo se necesita que la sociedad laboral vaya cumpliendo con el requisito mínimo de ir dotando un 10 % de los beneficios líquidos aun cuando no haya alcanzado la reserva especial el doble del capital social<sup>9</sup>. Hay que puntualizar que si la sociedad laboral en un ejercicio fiscal tuviese pérdidas y no pudiera dotar la correspondiente reserva especial, no perdería en mi opinión, el beneficio fiscal señalado.

### 2.1.1 Las reservas de capitalización y nivelación en la sociedades laborales

Una de las novedades que contempla la LIS es la incorporación de dos nuevas reducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Las sociedades laborales, como cualquier entidad jurídica sometida al tipo impositivo del 25%, podrían optar por aplicar estos beneficios fiscales, que además de reducir significativamente su coste fiscal porque inciden directamente en la base imponible les incentivará a prescindir en la medida de lo posible de las fuentes de financiación ajena. Esta medida parece adecuada en una situación económica como la actual, en la que aún estamos inmersos en una crisis económica y donde el acceso al mercado financiero es complicado por las garantías financieras que exigen las entidades financieras así como el endeudamiento, en el mejor de los casos, que supone para estas entidades de economía social.

Con estas medidas se pretende favorecer la capitalización empresarial de forma que las empresas disminuyan su nivel de apalancamiento financiero y modifiquen la relación entre las fuentes de financiación ajena y propia.

#### 2.1.1.1 Reserva de capitalización

La reserva de capitalización viene a sustituir la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios y a la deducción por inversión de beneficios. Sin embargo, la reducción por la dotación a dicha reserva no exige que se realice ninguna inversión en bienes y derechos que se afecten a la actividad de la empresa.

La parte de beneficios que se aplique al incremento de fondos propios y la propia reserva de capitalización que se constituya se puede utilizar para el desempeño de la actividad económica mediante la inversión en bienes de capital o el pago de gastos corrientes e incluso dichos importes podrían mantenerse en las cuentas bancarias de la entidad sin que resulte necesaria su inversión o gasto ya que las condiciones que se exigen para el disfrute de la reducción son el incremento de los fondos propios en los términos regulados en la ley y la creación de una reserva indisponible.

La regulación de este beneficio tributario se encuentra en el artículo 25.1 LIS que dispone: "Los contribuyentes que tributen con arreglo al apartado 1 del artículo 29 que regula el tipo impositivo general del 25 por ciento tendrán derecho a una reducción en la base imponible del 10 por ciento del importe del incremento de sus fondos propios siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- 1) Que los fondos propios de la entidad se mantengan durante un plazo de 5 años desde el cierre del período impositivo al que corresponde esta reducción salvo por la existencia de pérdidas contables en la entidad.
- 2) Que se dote una reserva por el importe de la reducción que deberá figurar en el balance con absoluta separación y título apropiado y será indisponible durante el plazo previsto en la letra anterior"

<sup>8</sup> Vid artículo 15.2 LSL.

<sup>9</sup> Las sociedades laborales con el objeto de cumplir el requisito del artículo 14 de la LSLB se constituirán con el capital social mínimo.

Esta reducción en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades tiene un límite máximo que en su aspecto cuantitativo nunca podrá ser superior al 10% de la base imponible del período impositivo previa a esta reducción. No obstante, en el caso de insuficiente base imponible para aplicar la reducción, las cantidades pendientes podrán ser objeto de aplicación en los dos años inmediatos y sucesivos conjuntamente con la reducción que pudiera corresponder, en su caso, por aplicación de lo dispuesto en este artículo en el período impositivo correspondiente y con el límite previsto en el párrafo anterior<sup>10</sup>.

Los fondos propios determinan la magnitud básica sobre la que se aplicará el porcentaje para determinar el *quantum* reducible. No obstante, la propia norma tributaria deja claro que el incremento de fondos propios vendrá determinado por la diferencia positiva entre los fondos propios existentes al cierre del ejercicio sin incluir los resultados del mismo y los fondos propios existentes al inicio del mismo sin incluir los resultados del ejercicio anterior<sup>11</sup>.

En el supuesto de que no se mantenga el incremento del patrimonio neto durante el plazo de los cinco años, el sujeto pasivo tendrá que regularizar las cantidades indebidamente reducidas, así como los intereses de demora devengados.

La cuestión que se plantea es si la regularización que deba practicarse es siempre por la totalidad del beneficio fiscal aplicado, o bien, en proporción a la disminución de los fondos propios.

La norma no deja claro este aspecto; sin embargo, desde la equidad tributaria sería correcto que el ajuste se aplicase teniendo en consideración la parte proporcional del descenso de los fondos propios.

#### 2.1.1.2 Reserva de nivelación

La LIS establece para las empresas de reducida dimensión la creación de una reserva de nivelación en la que podrán emplear su beneficio no distribuido con el objeto de constituir fondos propios que dejarían de tributar cinco años para compensar posibles pérdidas que tuviese la entidad en el futuro.

En concreto, durante el período de cinco años en que la citada reserva esté operativa se podrán compensar bases imponibles negativas hasta el importe de la reserva y el sobrante revertirá al final, es decir, al quinto año. En el supuesto de que las PYMES apliquen tanto la reserva de capitalización como la de nivelación, ya que ambas son compatibles, podrían rebajar el tipo impositivo en el 20 por ciento, mientras que si sólo aplica la reserva de nivelación el tipo positivo quedaría fijado en el 22.5 por ciento.

En cualquier caso, la dotación de esta reserva de nivelación puede ocasionar para las empresas de reducida dimensión un coste de oportunidad, ya que podría suponer mucho esfuerzo acumular beneficios no distribuidos en menoscabo de la financiación del circulante.

---

10 Desde el punto de vista contable la reducción no aplicada se recogerá en un asiento en el que el beneficio fiscal no aplicado se contabiliza en la cuenta de Derechos por deducciones y bonificaciones pendientes de aplicar con abono a la cuenta de impuesto diferido.

11 Para determinar el incremento de los fondos propios no se tendrá en cuenta:

- 1) Los resultados del ejercicio anterior
- 2) Las aportaciones de socios
- 3) Las ampliaciones de capital o fondos propios
- 4) Las reservas de carácter legal o estatutario
- 5) Las reservas indisponibles que se doten por aplicación de lo dispuesto en el artículo 105 de esta Ley y en el artículo 27 de la Ley 19/1994 de 6 de junio, de modificación del Régimen Económico y Fiscal de Canarias
- 6) Los fondos propios que correspondan a una emisión de instrumentos financieros compuestos
- 7) Los fondos propios que se correspondan con variaciones en activos por impuesto diferido de una disminución del tipo de gravamen de este impuesto.

A tenor del artículo 105 de la LIS, las entidades consideradas fiscalmente como empresas de reducida dimensión (entre las que pueden incluirse las sociedades laborales), siempre que apliquen el tipo impositivo del 25% del Impuesto sobre Sociedades podrán minorar su base imponible positiva hasta el 10% de su importe.

Se impone un límite máximo a este beneficio fiscal que está fijado en un 1.000.000 de euros<sup>12</sup>.

Las cantidades minoradas se adicionarán a la base imponible de los períodos impositivos que concluyan en los cinco años inmediatos y sucesivos a la finalización del período impositivo en que se realice dicha minoración, siempre que el contribuyente tenga una base imponible negativa, y hasta el importe de la misma. En el supuesto que la sociedad laboral no haya podido compensar lo dotado a la reserva de nivelación durante los cinco años sucesivos, lo harán en el último año añadiendo a la base imponible del ejercicio su importe.

En realidad con este sistema se pretende un diferimiento durante un plazo de cinco años del pago del impuesto en un porcentaje del 10%.

Desde el punto de vista contable hay que dotar la reserva con cargo a la cuenta de resultado, abonando su importe a la cuenta de reserva de nivelación. Cuando se vaya reintegrando su importe por la existencia de base imponible negativa o porque hayan transcurrido los cinco años sin poder compensar las cantidades dotadas, habrá que realizar un asiento contable que consiste en cargar la cuenta de reserva de nivelación con abono a la cuenta de reserva voluntaria, con lo cual, la reserva indisponible pasa a ser disponible.

## 2.2 BENEFICIOS TRIBUTARIOS DIRIGIDOS A LA CONTRATACIÓN Y FORMACIÓN DE LOS TRABAJADORES

El artículo 37 de la LIS regula una deducción en la cuota tributaria por creación de empleo a la que podrán acceder las sociedades laborales al igual que cualquier otra entidad jurídica.

La deducción se basa fundamentalmente en la contratación de trabajadores con contrato laboral indefinido aunque en el caso de trabajadores con contrato laboral temporal también computan. Con esta medida se pretende dar estabilidad laboral a las personas físicas que entren a formar parte de las plantillas de las empresas.

En primer lugar se regula una deducción de 3000 euros en la cuota íntegra de la entidad por el primer trabajador con contrato indefinido de apoyo a los emprendedores siempre que sea menor de 30 años.

Por otra parte, aquellas entidades que cuenten con una plantilla inferior a 50 trabajadores y contraten de forma indefinida a personas desempleadas para beneficiarios de la prestación contributiva por desempleo, podrán deducir de la cuota íntegra de la menor de los siguientes importes:

- a) El importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de recibir en el momento de la contratación;
- b) El importe correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo que tuviera reconocida.

Esta deducción será de aplicación respecto de aquellos contratos hasta alcanzar la plantilla de los 50 trabajadores y, siempre que se produzca respecto a cada trabajador un incremento de la plantilla media total de la entidad en al menos, una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.

<sup>12</sup> En el supuesto de que el período impositivo sea inferior al año. El importe de la minoración no podrá superar el resultado de multiplicar 1000000 de euros por la proporción existente entre la duración del período impositivo respecto del año.

La aplicación de la deducción está condicionada a que el trabajador contratado hubiera percibido la prestación durante tres meses antes de iniciar la relación laboral<sup>13</sup>.

Esta deducción por creación de empleo se empezará a aplicar en la cuota íntegra del período impositivo en que finalice el período de prueba de un año exigido en el correspondiente contrato laboral y estará condicionado por otra parte al mantenimiento de la relación laboral durante un plazo de 3 años desde el inicio.

En el supuesto en que la entidad disfrute de este beneficio fiscal pero incumpla las condiciones para aplicar el mismo, tendrá que regularizar la aplicación indebida de esta deducción fiscal<sup>14</sup>.

Esta deducción es incompatible con la amortización acelerada del artículo 102 de la LIS.

Actualmente se mantiene la deducción por creación de empleo para personas minusválidas que desarrollen una actividad laboral en la empresa. Este beneficio fiscal se consolida a partir de principios del ejercicio 1997 a raíz del Tratado de Ámsterdam del 2 de octubre de 1997, que recogía dentro de sus orientaciones sociales prioritarias en el ámbito comunitario, la integración de las personas excluidas del mercado laboral.

En el derogado artículo 41 TRIS se regulaba este beneficio fiscal al que podían optar todas las sociedades mercantiles, siempre que las empresas contraten de acuerdo con el artículo 39 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de *Integración Social de Minusválidos*, personas que tengan una discapacidad física o psíquica como mínimo del 33%.

La norma tributaria establecía unos requisitos constitutivos a las sociedades para que puedan aplicar la deducción por creación de empleo. Así pues, se exigía que el contrato laboral fuese por tiempo indefinido y siempre que la plantilla media del ejercicio económico en que se haya contratado al trabajador con minusvalía experimente un aumento respecto de la plantilla media de trabajadores minusválidos del ejercicio inmediatamente anterior.

Por tanto, nos podríamos encontrar supuestos en que la contratación media hubiera experimentado un ascenso respecto del ejercicio anterior y sin embargo, la sociedad no poder aplicar el beneficio fiscal de 6.000 euros por incremento de la plantilla de trabajadores, bien por no tener el trabajador discapacidad física o psíquica o tenerla inferior al 33%, o porque siendo trabajadores minusválidos, estén contratados a tiempo parcial o temporal.

Actualmente, la LIS en su artículo 38 dispone que: "Será deducible de la cuota íntegra la cantidad de 9000 euros por cada persona año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 33 % e inferior al 65 %, contratados por el contribuyente experimentado durante el período impositivo, respecto de la plantilla media de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior".

En este primer supuesto del precepto, mejora la deducción en la contratación de trabajadores con minusvalía, ya que aumenta la cantidad objeto de deducción en 3000 euros.

El precepto habla del concepto de discapacidad en sentido amplio luego hay que entender que la discapacidad es tanto física como psíquica.

El precepto además establece que la deducción podrá ser de 12.000 euros por cada persona año de incremento de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65 % contratado por el contribuyente, experimentado durante el período impositivo, respecto a la plantilla de trabajadores de la misma naturaleza del período inmediato anterior.

---

13 El trabajador está obligado a proporcionar a la entidad un certificado del Servicio Público de Empleo Estatal sobre el importe de la prestación pendiente de percibir en la fecha prevista de inicio de la relación laboral.

14 No se entenderá incumplida la obligación del mantenimiento del empleo cuando el contrato de trabajo se extinga, una vez transcurrido el período de prueba por causas objetivas o despido disciplinario cuando uno y otro sea declarado o reconocido como procedente, dimisión, muerte, jubilación o incapacidad permanente total, absoluta o gran invalidez del trabajador.



La única limitación que tiene este beneficio fiscal es que aquellos trabajadores que dieran derecho a la deducción prevista en este artículo no se computarán a efectos de la libertad de amortización con creación de empleo regulado en el artículo 102 de la LIS.

Centrando el estudio en las sociedades laborales, al ser éstas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades pueden optar por aplicar los beneficios de dicho tributo si cumplen los requisitos exigidos por la norma; por ello, este tipo de entidad podría perfectamente aplicar la deducción por creación de empleo para minusválidos si en su plantilla existe un incremento de la plantilla de estos trabajadores respecto de los años anteriores. Así lo pone de manifiesto la Resolución de la DGT de 26/4/2000; sin embargo, en las sociedades laborales se da la particularidad de que en su constitución puede haber socios trabajadores minusválidos que contribuyan al capital social exigido como mínimo por la LSL para esta categoría de socios trabajadores. Si se diera este supuesto, la sociedad puede plantearse la aplicación de la deducción por creación de empleo para minusválidos siempre que tome como personal contratado en el año precedente (en la que todavía no se había constituido la sociedad) la cantidad cero.

Esta tesis suscitó cierto recelo por parte de la Administración tributaria, pero diversas resoluciones de la DGT proclives a esta consideración, han forzado a la Administración a aceptar la posibilidad de que las sociedades mercantiles puedan optar por estos beneficios fiscales cuando se tome como referencia ejercicios anteriores y estos fuesen inexistentes porque la sociedad ni siquiera estuviera constituida.

Como colofón a la aplicación de este beneficio fiscal habría que considerar el hecho de que la sociedad laboral que tenga la posibilidad de aplicar la deducción estudiada no pueda hacerlo por tener pérdidas o insuficiencia de cuota íntegra.

Esta situación se corrige a tenor del artículo 39 LIS, según el cual las cantidades correspondientes al periodo impositivo no deducibles podrán aplicarse en las liquidaciones de los periodos impositivos que concluyan en los 15 años inmediatos y sucesivos. Además, el mismo precepto establece que si la sociedad laboral es de nueva creación o ha intentado sanear pérdidas de ejercicios anteriores mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, el cómputo de los plazos para la aplicación de la deducción por creación de empleo podrá diferirse hasta el primer ejercicio en que, dentro del periodo de prescripción, se produzcan resultados positivos. Así, el horizonte temporal de que disponen las sociedades para la aplicación de este beneficio podría ampliarse hasta 19 años.

Este importante incentivo fiscal ha sido suprimido por la nueva norma tributaria sin una justificación convincente porque si una entidad hace el esfuerzo de realizar contrataciones de personal, una de los objetivos que tiene que hacer la entidad es seguir invirtiendo en ese capital humano tendente a actualizarlo en el manejo de las nuevas herramientas informáticas, económicas, jurídicas o social. Hay que pensar que las empresas compiten en un mundo totalmente globalizado y esa cuestión exige que todas las entidades tengan que adecuar sus estructuras empresariales y de personal a dicha circunstancia. Por este motivo, de *lege ferenda*, el legislador debería reintroducir este beneficio fiscal.

Hay que destacar la modificación del Impuesto sobre Sociedades dada por la LIRPF, que, como objetivo principal, recoge una eliminación progresiva de casi todas las deducciones y bonificaciones, pero en contrapartida, se reducen los tipos de gravamen<sup>15</sup>.

Este es el motivo por el que voy a exponer como se regulaba este beneficio tributario.

Los gastos en formación estaban regulados en el Impuesto sobre sociedades (TRIS) e incidía directamente en el empleo a través de la deducción a la que pueden optar las sociedades mercantiles cuando inviertan en capital humano, es decir, cuando destinen parte de sus fondos a formar y capacitar a sus trabajadores. Este beneficio fiscal ha estado condicionado por el Reglamento nº 68/2001, de 12/1/2001 de

15 En la Disposición final segunda de la LIRPF se reduce de forma gradual el tipo general del Impuesto sobre Sociedades de forma que para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2007 queda fijado en un 32.5% y para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 2008 el tipo queda fijado en un 30%. Si la empresa es de reducida dimensión, entonces para los periodos impositivos que se inicien a partir del 1 de enero de 2007 aplicarán el tipo impositivo del 25% a la parte de la base imponible comprendida entre 0 y 120202.41 euros y para la parte restante de base imponible se le aplicará un 30%.

la Comunidad Económica Europea dirigido a incentivar la formación del trabajador. En la citada norma comunitaria, en su artículo dos, se recogen dos tipos de formación a la que pueden acceder los trabajadores: una específica, que incluiría una enseñanza teórica y práctica aplicable directamente en el puesto de trabajo actual o futuro del trabajador y otra general, en la que la formación no es la única o principalmente aplicable en el puesto de trabajo actual o futuro del trabajador en la empresa beneficiaria

Centrando el estudio en este beneficio fiscal, hay que decir que el Impuesto sobre Sociedades incentivó especialmente la formación específica de los trabajadores, de forma que el artículo 40 TRIS disponía que: “La realización de actividades de formación empresarial dará derecho a practicar una deducción de la cuota íntegra del 5% de los gastos efectuados en el periodo impositivo, minorados en el 65% del importe de las subvenciones recibidas para la realización de dichas actividades e imputables como ingreso en el período impositivo”.

En el caso de que los gastos efectuados en la realización de actividades de formación profesional en el período impositivo sean mayores que la media de los efectuados en los dos años anteriores, se aplicará el porcentaje del 5% hasta dicha media y el 10% sobre el exceso respecto a la media”.

El objetivo de este beneficio era potenciar la capacitación de los trabajadores con el fin de conseguir una mejora en la competitividad empresarial al mejorar la cualificación de los trabajadores de la empresa.

Sin embargo, no todo el gasto en que incurría la empresa en formar a sus trabajadores daba derecho a esta deducción por formación profesional, ya que la empresa puede formar a los trabajadores bien por cuenta propia o a través de empresas en materias técnicas que no estén relacionadas directamente con el objeto social de la empresa.

La exclusión de estos gastos empresariales dirigidos a la formación, que no originan derecho a deducir en la cuota, hay que buscarla en el beneficiario de la formación.

No hay dudas de que el beneficiario directo del gasto en formación siempre iba a ser el trabajador, pero la cuestión a dilucidar es en qué medida va a repercutir dicha formación en la sociedad laboral, es decir, si la empresa iba a ver incrementada sus expectativas empresariales como consecuencia de la formación que estaba sufragando a sus trabajadores.

La cuestión se dilucida a tenor de lo dispuesto en el apartado segundo del artículo 40 TRIS el cual, establecía que son gastos de formación profesional los dirigidos a la actualización, capacitación o reciclaje de su personal y exigido por el desarrollo de sus actividades o por las características de los puestos de trabajo, sin que estos gastos tengan la consideración de rendimientos del trabajo personal. De este apartado del precepto se infiere con meridiana claridad que el gasto en formación en que incurre la empresa debe estar enfocado a que los trabajadores se actualicen o mejoren en las actividades que constituya el tráfico mercantil de la sociedad y, por tanto, no sea invertido en beneficio propio y único del trabajador.

Sin embargo, la segunda cuestión pendiente es que ese gasto en beneficio del trabajador no esté gravado como rendimiento del trabajo personal, o lo que es lo mismo, que la retribución en especie dada por la empresa a sus empleados, con independencia del tipo de contratación que tengan, no sea gravada por el IRPF.

En este sentido, el artículo 44 del Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, *por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas* dispone que: “No tendrán la consideración de retribución en especie a efectos de lo previsto en el artículo 42.2.b de la Ley del Impuesto los estudios dispuestos por instituciones, empresas o empleadores y financiados directamente por ellos para la actualización capacitación o reciclaje del personal cuando vengan exigidos por el desarrollo de sus actividades o las características de sus puestos incluso cuando su prestación efectiva se efectúe por otras personas o entidades especializadas”.

De ahí se colige que la formación que financia la empresa a sus trabajadores debe estar dirigida a mejorar la productividad empresarial de la sociedad, lo que no obsta para que el trabajador haya adquirido una cualificación y un beneficio. *A sensu contrario*, cuando la formación que recibe el trabajador es de

tipo general y no está vinculada al objeto social de la entidad, no es posible aplicar el beneficio fiscal estudiado y además para el trabajador ese beneficio formativo que recibe es considerado como retribución en especie en el IRPF Asimismo, cualquier gasto relacionado con la actividad de formación que tenga la consideración de accesorio como pueden ser los gastos de manutención o desplazamiento de los trabajadores no van a formar parte de la base de deducción<sup>16</sup>.

El apartado tercero del artículo 40 TRIS incorporó un componente a la base de deducción que, en nuestra opinión, es una ficción jurídica, ya que considera dentro de la base de deducción en gastos de formación los efectuados para habituar a los trabajadores al acceso a las nuevas tecnologías, incluyéndose dentro de los mismos los gastos que posibiliten el acceso a internet de los trabajadores, así como de los derivados de la entrega gratuita o a precios rebajados de equipos y terminales necesarios para acceder a internet, con su software y periféricos asociados, así como la concesión de préstamos y ayudas para la adquisición de estos equipos<sup>17</sup>.

Hay que establecer algunas precisiones respecto a estos gastos en que pueden incurrir las sociedades cuando inicien actividades formativas. En primer lugar, si los equipos necesarios para desarrollar la formación están financiados con préstamos, no forma parte de la deducción los gastos financieros asociados a dichas adquisiciones de activos fijos, pues no están directamente relacionados con la actividad formativa. En segundo lugar, si se adquiere inmovilizado material afecto total o parcialmente a la actividad formativa, sólo forma parte de la base de deducción la amortización de dicho inmovilizado<sup>18</sup>. Además, a este inmovilizado afecto a la actividad económica se le exige una condición de permanencia en el patrimonio empresarial. Así, el artículo 44.3 TRIS aclaraba que los elementos patrimoniales afectos (en nuestro caso a las actividades de formación) deberán permanecer en funcionamiento durante cinco años o tres años, si se trata de bienes muebles, o durante su vida útil si fuera inferior.

En las sociedades laborales se da la particularidad de que al poder beneficiarse de la libertad de amortización, el gasto fiscal se podrá imputar en un solo ejercicio. Sin embargo, aunque fiscalmente esté amortizado, el inmovilizado deberá permanecer en funcionamiento en la empresa durante cinco o tres años, o bien durante su vida útil si es inferior, si no se quiere perder el beneficio fiscal aplicado y, además, satisfacer los intereses de demora.

## 2.3 BENEFICIOS ESPECÍFICOS PARA LAS SOCIEDADES LABORALES

### 2.3.1 La libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades

Este beneficio fiscal permite que las sociedades recuperen fiscalmente el valor de sus inversiones de forma acelerada. La forma contable en que las empresas contabilizan esta recuperación del valor de los activos es a través de la cuenta de amortizaciones, que por pertenecer al grupo seis del Plan General de Contabilidad, constituye un gasto deducible para la empresa a la hora de determinar la cuenta de pérdidas y ganancias. La libertad de amortización regulada exclusivamente en la normativa tributaria casi siempre va a originar diferencias temporales, es decir, ajustes extracontables en la cuenta de pérdidas y ganancias para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. El hecho de que se produzcan estos ajustes fiscales se deben a que fiscalmente el bien de inversión se va a amortizar de forma más rápida que la vida útil del propio activo, criterio que sigue la contabilidad. Pero, desde luego, no cabe duda de que a las sociedades les interesa este sistema de amortización pues van a minorar los ingresos fiscales obtenidos de forma notable y sin la exigencia de la inscripción contable.

<sup>16</sup> Vid. Resolución de la DGT de 20/7/1998.

<sup>17</sup> En nuestra opinión puede ser más beneficioso para la empresa cuando se trate de invertir en formación para el aprendizaje de nuevas tecnologías aplicar la deducción del artículo 36 TRIS dirigida al fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación cuyo porcentaje es fijo del 10%, es decir, 5 puntos superior a la deducción por gastos de formación profesional.

<sup>18</sup> En el supuesto de que el activo esté afecto parcialmente sólo se integrará en la base de deducción la amortización que corresponda a la parte del activo que esté afecto a la actividad formativa.

Este beneficio fiscal se presenta para las sociedades laborales de forma específica y de forma general<sup>19</sup>. En este sentido, la libertad de amortización de forma exclusiva o específica, encuentra su regulación en el artículo 12.3 LIS en el que se dispone que: "Podrán amortizarse libremente, los elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias de las sociedades anónimas laborales y de las sociedades limitadas laborales afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales"<sup>20</sup>.

En nuestra opinión, esta partida deducible regulada en la normativa del Impuesto sobre Sociedades va a incidir en la constitución de sociedades con forma jurídica de anónima o limitada laboral comportando la creación de empleo.

La libertad de amortización se aplica tanto a los elementos del inmovilizado material como inmaterial dentro del plazo de cinco años desde que la entidad adquiera la calificación de laboral<sup>21</sup>.

Hay que destacar la amplitud de este beneficio fiscal aplicado a las sociedades laborales, pues la amortización acelerada se puede aplicar a todo activo de la empresa, sea nuevo o usado, siempre que sea susceptible de ser amortizado y que esté afecto a la explotación económica, sin restringir su aplicación a su consideración como elemento material o inmaterial ni tampoco en atención a la naturaleza del activo fijo<sup>22</sup>.

El mismo precepto regula la posibilidad de que las empresas que trabajen en proyectos de investigación y desarrollo apliquen si lo desean la libertad de amortización a los elementos del inmovilizado material e inmaterial afecto a tales proyectos, sin embargo, restringen la aplicación del beneficio fiscal a los edificios afectos a los gastos de investigación y desarrollo, restricción que no es aplicable a las sociedades laborales<sup>23</sup>.

Hay que ser meticuloso cuando se interpreta el precepto en cuestión porque la aplicación de la libertad de amortización no supone necesariamente que deba aplicarse el incentivo en el plazo de cinco años, ya que sólo es predicable respecto de las inversiones realizadas dentro del mismo, de manera que dichas inversiones son las que pueden amortizarse libremente en la forma que desee el sujeto pasivo. Por el contrario, las inversiones realizadas fuera de ese plazo no podrán amortizarse libremente<sup>24</sup>.

Para disfrutar de los beneficios fiscales de la LSL ya no se exige como se ha expuesto que la dotación a esta reserva en el ejercicio en que se realiza el hecho imponible sea del 25 % en lugar del 10 % sino simplemente que se vaya dotando la cantidad del 10 % de los beneficios líquidos hasta alcanzar el doble del capital social.

Esta opción de legislador puede deberse a impedir que las cantidades ahorradas por la sociedad como consecuencia de la exención se repartan entre los socios vía dividendos. Aunque también el beneficio fiscal se justifica por el esfuerzo que realiza la sociedad guardando esas cantidades para garantizar su vida y estabilidad, lo que conlleva a garantizar los puestos de trabajo de la sociedad laboral.

---

19 El beneficio fiscal de la libertad de amortización específica solamente la podrán aplicar las sociedades laborales que cumplan con los requisitos mercantiles exigidos de forma constitutiva, mientras que la libertad de amortización regulada en el régimen especial de empresas de reducida dimensión, podrá optar todas las entidades, que cumplan con los requisitos del artículo 101 LIS de la LIS en el que se dispone que "Los incentivos fiscales establecidos se aplicarán siempre que el importe neto de la cifra neta de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros".

20 En primer lugar hay que mencionar que este incentivo fiscal estaba articulado en la anterior normativa reguladora de las sociedades laborales (Ley 15/1986), sin embargo desaparece con la Ley 4/1997 incorporándose de forma autónoma a la norma fiscal.

21 Al establecerse la temporalidad del incentivo en años y no, en períodos impositivos, el cómputo del mismo debe hacerse de fecha a fecha.

22 Según el Plan General de Contabilidad no serían amortizables los terrenos o solares sin perjuicio de que se puedan provisionar ante una pérdida de valor reversible.

23 El artículo 11.2, c) dispone que: "Podrán amortizarse libremente los elementos del inmovilizado material e inmaterial, excluidos los edificios, afectos a las actividades de investigación y desarrollo".

24 No obstante, aunque la sociedad laboral no aplicase la libertad de amortización propia del artículo 11.2 TRIS, podía aplicar la amortización acelerada del régimen de las empresas de reducida dimensión siempre que su facturación neta tomando como referencia el año anterior sea inferior a ocho millones de euros.

Si durante los cinco primeros años desde su constitución en los que la sociedad laboral debe tener la calificación administrativa de laboral se produjese su descalificación, en nuestra opinión, la sociedad se verá obligada a realizar una declaración complementaria en la que tendrá que reintegrar el disfrute indebido de la libertad de amortización junto con los intereses de demora<sup>25</sup>. De otra forma propiciaría, el abuso de las formas jurídicas, es decir, podría la sociedad obtener la calificación administrativa de laboral, amortizar libremente en un solo período impositivo todo su inmovilizado pudiendo generar de forma mediata un derecho de crédito frente a la Administración tributaria y después, proceder a su descalificación administrativa<sup>26</sup>.

Con la anterior normativa de las sociedades laborales podían surgir problemas con la aplicación temporal de la libertad de amortización fruto de la divergencia entre la normativa tributaria y la mercantil. Así, el artículo 16.4 Ley 4/1997 disponía que “La descalificación antes de cinco años desde su constitución o transformación conllevará para la sociedad laboral la pérdida de los beneficios tributarios” y, sin embargo, la norma fiscal se refiere a los cinco años desde su calificación administrativa.

También podía suceder que la calificación administrativa de sociedad laboral sea posterior a la constitución mercantil de la entidad, lo que implicaba que la libertad de amortización regulada en el Impuesto sobre Sociedades no podrá aplicarse hasta obtener dicha calificación. Además, como es *condictio sine qua non* para obtener la personalidad jurídica, la inscripción de la sociedad laboral en el registro mercantil, la entidad quedaría hasta entonces como una sociedad irregular sometida a la atribución de rentas<sup>27</sup>.

La razón por la cual se exige con carácter general la inversión dentro de los cinco primeros años, aunque después el beneficio fiscal se difiera en el tiempo, se puede deber a evitar los supuestos en que estas sociedades mercantiles al iniciar sus actividades económicas tengan bases imponibles negativas y no tenga operatividad la libertad de amortización. No obstante, aunque estas sociedades difieran la aplicación de la amortización acelerada, en nuestra opinión tendría como límite de su aplicación el número de períodos impositivos en que se amortizaría el bien de inversión según su vida útil, que es la que marca la operatividad funcional del activo dentro de la empresa.

Si la vida útil del bien de inversión es corta y suponiendo que la sociedad tuviese bases imponibles negativas a compensar, la opción más congruente sería aplicar al ajuste extracontable negativo correspondiente a la libertad de amortización y engrosar aún más el saldo negativo de la base imponible de la sociedad laboral.

Esta posibilidad permite alargar en el tiempo el disfrute del beneficio fiscal de la libertad de amortización, pues el plazo para compensar las bases imponibles negativas ya no tiene un límite temporal. En este sentido y a tenor del artículo 26.1 de la LIS las bases imponibles negativas que hayan sido objeto de liquidación o autoliquidación podrán ser compensadas con las rentas positivas de los períodos impositivos siguientes con el límite del 70 % de la base imponible previa a la compensación y previa a la reducción por la reserva de capitalización.

En todo caso, siempre se podrá compensar en el período impositivo bases imponibles por importe de 1 millón de euros.

25 En este sentido, tal como expresa CALVO VERGEZ, J., “La tributación de las sociedades laborales en el Impuesto sobre Sociedades” C.E.F., 2010, nº 283, p. 66, 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 defender su aplicación a cualquier incentivo fiscal, ya sean los contemplados en la propia ley de Sociedades laborales o los dispuestos en la regulación normativa del Impuesto sobre Sociedades.

26 Como expresa HINOJOSA TORRALVO, J.J., Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español, Cedecs, 1995, p. 224 aunque en el Derecho comparado se utilice la expresión de crédito de impuesto para las cantidades a deducir, nuestro sistema tributario el concepto de crédito de impuesto nace cuando hay una exacción previa y surge la obligación de reequilibrar el patrimonio del sujeto pasivo.

27 El artículo 4.2 Ley 4/1997 dispone que: “La sociedad gozará de personalidad jurídica desde su inscripción en el Registro Mercantil, si bien, para la inscripción en dicho Registro de una sociedad con la calificación de laboral deberá aportarse el certificado que acredite que dicha sociedad ha sido calificada por el Ministerio de Trabajo y Asuntos sociales o por el órgano competente de la respectiva Comunidad autónoma como tal e inscrita en el Registro Administrativo”.

Además, en el caso de entidades de nueva creación el artículo 26.3 LIS establece que no será de aplicación el límite del 70 % de la base imponible en los tres primeros años en que se genere una base imponible positiva previa a su compensación.

En un plano diferente, pero con el mismo objetivo, las sociedades laborales podrán optar por aplicar el beneficio fiscal de la libertad de amortización que con carácter general se regula para todas aquellas sociedades que cumplan con los requisitos establecidos en el régimen especial de empresas de reducida dimensión regulado en el Impuesto sobre sociedades.

Dentro del régimen de empresas de reducida dimensión, las sociedades laborales podrían aplicar la libertad de amortización para las inversiones con creación de empleo establecida en el artículo 102 LIS que dispone: “Los elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, puesto a disposición del contribuyente en el período impositivo en el que se cumplan las condiciones del artículo anterior, podrán ser amortizados libremente siempre que, durante los 24 meses siguientes a la fecha del inicio del período impositivo en que los bienes adquiridos entren en funcionamiento, la plantilla media total de la empresa se incrementen respecto de la plantilla de los 12 meses anteriores, y dicho incremento se mantenga durante un período adicional de otros 24 meses”.

Este incentivo fiscal podrán aplicarlo las sociedades laborales que tengan la calificación jurídica de reducida dimensión, siempre que no se hayan beneficiado total o parcialmente de la libertad de amortización específica para dichas entidades. En este sentido, es evidente que si la sociedad laboral ha aplicado la libertad de amortización específica de forma total, no podrá beneficiarse de éste incentivo fiscal ya que llevaría a una desimposición al duplicar el gasto fiscal por amortizaciones. Sin embargo, tampoco se admite que amorticemos un porcentaje del valor del bien de inversión con el sistema de amortización específico para las sociedades laborales y el resto del valor con la libertad de amortización, con creación de empleo, o con cualquier otro método establecido en el régimen de empresas de reducida dimensión.. Este régimen de amortización se aplica a elementos del inmovilizado material nuevos, pero sin necesidad de afectación a su actividad, es suficiente que la inversión forme parte del inmovilizado de la empresa.

Este sistema de amortización está limitado. Así, tal como dispone el artículo 102.1 LIS: “La cuantía de la inversión que podrá beneficiarse del régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el referido incremento calculado con dos decimales”. En nuestra opinión, no será frecuente que las sociedades laborales apliquen este sistema de amortización debido a que como hemos expuesto, al constituirse la sociedad laboral, la LSLP le exige una proporción alta de socios laborales con contratos indefinidos, por lo que nuevas contrataciones serán menos frecuentes ya que hay que contar con que habrá socios capitalistas, dejando poco margen para el personal contratado laboral que no tengan la condición de socio<sup>28</sup>. De otro lado, los trabajadores minusválidos contratados solamente serán computados para la aplicación de la libertad de amortización si no dan derecho a la aplicación de la deducción por creación para trabajadores minusválidos<sup>29</sup>.

Existen otros sistemas de amortización acelerada al que podrían acceder las sociedades laborales. En este sentido el artículo 12.3.e.LIS regula un sistema de amortización acelerada para los elementos del inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 300 euros hasta el límite de 25000 euros referido al período impositivo. Este sistema de amortización lo podrán aplicar las sociedades laborales y a efectos fiscales minorarán el valor de los elementos amortizados.

Al aplicar este sistema de amortización acelerada, el gasto contable recogido a través de la cuenta de amortizaciones sólo tiene en cuenta la depreciación de los elementos del inmovilizado por su utilización en la empresa razón por la cual el exceso de amortización fiscal sobre la contable no estará contabilizada.

---

<sup>28</sup> Tan sólo sería viable esta opción en empresas que fuesen creciendo en cifras netas de negocio y, como consecuencia de ello, contraten a nuevo personal.

<sup>29</sup> Vid. Artículo 41 TRIS.

No obstante, aunque no esté contabilizada procede la deducción al determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades ya que el LIS prevé expresamente una excepción al principio de inscripción contable para los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente.

Desde la mecánica de la autoliquidación del Impuesto sobre Sociedades se van a generar diferencias temporales que conllevarán inicialmente ajustes negativos al resultado contable para con posterioridad aplicar ajustes positivos. Asimismo, las sociedades laborales podrán optar por aplicar un sistema de amortización acelerada para los elementos del inmovilizado material nuevo y del inmovilizado inmaterial puestos a disposición de estas entidades siempre que en dicho período impositivo cumplan las condiciones para ser considerada empresa de reducida dimensión. Este incentivo fiscal compatible con cualquier beneficio fiscal en relación a los elementos patrimoniales que se amortizarán consiste, tal como dispone el artículo 103 LIS, en amortizar con un coeficiente que se obtiene de multiplicar dos por el coeficiente de amortización lineal máximo previstos en las tablas de amortización oficialmente aprobadas<sup>30</sup>. Asimismo, cuando se trate de determinados elementos del inmovilizado inmaterial como fondos de comercio, marcas, derechos de traspaso, podrán amortizarse fiscalmente en un 150 %.

### 2.3.2 Exención de las cuotas devengadas en la constitución y aumento de capital en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y actos Jurídicos Documentados

La Ley 4/1997 tan sólo regulaba de forma expresa los beneficios fiscales en relación al ITPAJD, al contrario de otros beneficios fiscales a los que había que recurrir examinando las distintas normas tributarias. Con la normativa vigente, los beneficios mercantiles están reguladas en el ITPAJD.

Centrando el estudio de los incentivos fiscales en el ITPAJD, el artículo 19 de la Ley 4/1997 recogía cuatro casos en los que se aplican exenciones y bonificaciones a las sociedades laborales siempre que cumplan con los requisitos del artículo 20 de la susodicha norma.

El primer incentivo regula la exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias de constitución y aumento de capital y de las que se originen por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta ley.

Este beneficio fiscal conllevó que determinadas operaciones societarias reguladas en el artículo 19 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, *por el que se aprueba el Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* (en adelante, TRITPAJD) queden exentas de tributación.

En concreto, quedaban exentas: a) las operaciones de constitución de la sociedad y ampliación de capital. Estas operaciones son de gran importancia para las sociedades laborales puesto que coinciden con el inicio de su actividad en el caso de la constitución o bien cuando quieren agrandar su dimensión para dar entrada a nuevos socios o como fuente de financiación en los supuestos de ampliación de capital<sup>31</sup>.

<sup>30</sup> Este sistema de amortización acelerada se puede aplicar a los elementos encargados en virtud de un contrato de ejecución de obra suscrito en el período impositivo, siempre que su puesta a disposición sea dentro de los 12 meses siguientes a su conclusión. De igual manera se pueden beneficiar de éste sistema de amortización los elementos del inmovilizado material o inmaterial construidos o producidos por la propia empresa.

<sup>31</sup> Hay que señalar que este incentivo fiscal supone un ahorro significativo para estas entidades que se cuantificará, por el resultado de aplicar al importe nominal del capital constituido más las primas de emisión el tipo impositivo del 1%.

Habría que hacer algunas observaciones a esta exención. En nuestra opinión, el precepto cuando transcribe la exención hace referencia a las cuotas que se devenguen por las operaciones societarias, luego se limita únicamente a las cuotas que se devenguen por operaciones societarias y no a las posibles cuotas por actos jurídicos documentados asociadas a tales operaciones societarias. No obstante, al estar estas operaciones sujetas y exentas de operaciones societarias eran incompatibles con la cuota gradual del ITPAJD<sup>32</sup>.

La norma presentaba un defecto técnico al vincular la exención total a la cuota tributaria y no al hecho imponible<sup>33</sup>.

Se plantea la cuestión sobre el posible gravamen en las ampliaciones de capital con cargo a reserva constituida por prima de emisión que como dispone el artículo 19.3 es una operación no sujeta a operaciones societarias y, por lo tanto, podría quedar sujeta al gravamen de la cuota gradual del documento notarial<sup>34</sup>.

Dentro de este primer grupo de beneficios fiscales extrañaba que tan sólo se pudieran acoger las operaciones de constitución y ampliación de capital y no, por ejemplo, las operaciones societarias de fusión, escisión y disolución de sociedades, las aportaciones de socios para reponer pérdidas sociales y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea, o en éstos, la entidad no hubiese sido sometida a un impuesto similar.

La situación respecto a las operaciones societarias cambió con la aprobación del RDL 13/2010, de 3 de diciembre, de actuaciones en el ámbito fiscal, laboral y liberalizadoras para fomentar la inversión y creación de empleo, en la cual se establece la exoneración del gravamen por la modalidad de operaciones societarias de todas las operaciones dirigidas a la creación, capitalización y mantenimiento de las empresas, al entenderse que en la actual coyuntura económica es conveniente suprimir los obstáculos que dificulten el logro de tales fines.

Con esta norma se da una nueva redacción al artículo 45.I.B). 11 TRLITPAJD el cual dispone que están exentas:” La constitución de sociedades, el aumento de capital, las aportaciones que efectúen los socios que no supongan aumento de capital y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea.

Al estar estas operaciones sujetas a operaciones societarias, al otorgar la escritura pública, estas operaciones no estarán sujetas a la cuota gradual del AJD aunque sí estarán gravados estos actos con la cuota fija del AJD.

Las sociedades laborales también pueden estar inmersas en operaciones de reestructuración empresarial para adecuar, por ejemplo, su estructura empresarial a la cuota de mercado.

---

32 El artículo 31.2 del TRITPAJD dispone que: “Las primeras copias de escrituras y actas notariales, cuando tengan por objeto cantidad o cosa valuable, contengan actos o contratos inscribibles en los Registros de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y de Bienes Muebles no sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, operaciones societarias ni a transmisiones patrimoniales, tributarán además, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en la Ley 21/2001, de 27 de diciembre, por la que se regulan las medidas fiscales y administrativas del nuevo sistema de financiación de las comunidades Autónomas de régimen común y Ciudades con Estatuto de autonomía, haya sido aprobado por la Comunidad Autónoma”.

33 LOZANO SERRANO, C. Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley4/1997 en el contexto de la imposición indirecta” Quincena Fiscal, n. 22,2006, p 18 y ss.

34 En nuestra opinión, como la norma mercantil hace referencia a las cuotas devengadas de las operaciones societarias hay que hacerla extensibles a los demás gravámenes del ITPAJD.



Las sociedades laborales que decidan, por ejemplo, realizar una operación de fusión para aumentar su capacidad empresarial en un determinado mercado tendrán que aplicar el régimen especial de diferimiento de las plusvalías regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, que se aplica por defecto a las operaciones de reestructuración empresarial salvo que la entidad comunique la renuncia a dicho régimen<sup>35</sup>.

La aplicación de este régimen fiscal conlleva determinados beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades.

Hay que resaltar el diferimiento de las plusvalías de fusión que se devengan al valorar los bienes y derechos a valor de mercado difieren su tributación hasta que se transmitan por la sociedad absorbente. De igual modo, las posibles bases imponibles negativas de la sociedad absorbida pueden ser compensada en la sociedad absorbente como un derecho de crédito en el que se ha subrogado<sup>36</sup>.

Desde el punto de vista del socio no se integrará en la base imponible (IRPF o IS) las rentas que se pongan de manifiesto con ocasión de la atribución de valores de la entidad adquirente a los socios de la sociedad transmitente siempre que sean residente en territorio o en el de algún Estado miembro de la Unión Europea o en el de cualquier Estado siempre que, en este último caso, los valores sean representativos del capital social de una entidad residente en territorio español<sup>37</sup>.

Sin embargo, para que este régimen fiscal sea eficaz se exige que la operación se realice con un motivo económico válido que permita desvirtuar la presunción de que la operación de reestructuración se ha hecho con el objetivo de cometer fraude o evasión fiscal.

Hay que puntualizar que el motivo económico válido es un concepto jurídico indeterminado susceptible de diversas interpretaciones pero que en cualquier caso, tan sólo debe afectar a los impuestos que incidan directamente en las operaciones de reestructuración empresarial pero no en otras figuras impositivas como podría suceder por la transmisión de inmuebles por parte de la sociedad absorbida en cuanto al gravamen por transmisiones onerosas y actos jurídicos documentados.

No obstante, actualmente estas operaciones de reestructuración empresarial a tenor del artículo 19.2 TRITPAJD están no sujetas al gravamen por operaciones societarias.

El hecho de determinar la no sujeción para las operaciones societarias dejaba abierta la posibilidad de que estas operaciones quedasen gravadas por el gravamen por transmisiones onerosas y AJD.

No obstante, para garantizar la neutralidad en las operaciones de concentración de capitales se establece la exención tributaria en los gravámenes de transmisiones patrimoniales onerosas y del AJD a través del artículo 45.1.B.10<sup>38</sup>.

---

35 Este régimen de reestructuración empresarial es, por tanto, obligatorio y la entidad está obligada a comunicar este tipo de operaciones a la Administración tributaria.

36 Vid artículo 84.2 LIS.

37 Vid artículo 81.1 LIS.

38 La nueva redacción de este precepto fue dado por la Ley 4/2008, de 23 de diciembre por la que se suprime el gravamen del Impuesto sobre el patrimonio de las Personas Físicas se generaliza el sistema de devolución mensual en el Impuesto sobre el Valor añadido y se introducen otras modificaciones en la normativa tributaria.

## 2.4 EXENCIÓN Y BONIFICACIÓN EN LAS TRANSFORMACIONES SOCIETARIAS DE LAS SOCIEDADES LABORALES

Este beneficio fiscal ya existía en la normativa precedente, es decir, en la Ley 15/1986, de 25 de abril, de *Sociedades Anónimas Laborales* se establecía una exención en la constitución y ampliación de capital de las sociedades laborales<sup>39</sup>. No obstante, con la promulgación de la Ley 29/1991, de 16 de diciembre, de *adaptación de determinados conceptos impositivos a las directivas y reglamentos de las comunidades europeas* se suprimió del articulado este supuesto del hecho imponible por lo que estas operaciones de transformación quedaban no sujetas al concepto de operaciones societarias.

El artículo 19.1 de la Ley 4/1997 regulaba la exención por las operaciones societarias devengadas por la transformación de sociedades anónimas laborales ya existentes en sociedades laborales de responsabilidad limitada, así como por la adaptación de las sociedades anónimas laborales ya existentes a los preceptos de esta Ley. La LSLP ya no regula este beneficio fiscal puesto que está regulado en el artículo 19.2,3º TRITPAJD que recoge la no sujeción tributaria de las transformaciones al gravamen sobre operaciones societarias.

En relación con el gravamen sobre actos jurídicos documentados, en la cuota gradual del documento notarial, la Ley 4/1997 recogía la bonificación del 99% de la cuota que se devengasen por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados. La norma reglamentaria del ITPAJD regulada por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, *por el que se aprueba el Reglamento del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados* en su artículo 75.3 expresa que aquellas operaciones no sujetas a la modalidad de operaciones societarias de transformación tributarán por la cuota gradual de actos jurídicos documentados sobre la base del haber líquido de la sociedad en el momento de la adopción del acuerdo<sup>40</sup>. Sin embargo, la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 1997 declaró nulo dicho artículo en lo que se refiere a la sujeción a la modalidad de la cuota gradual del ITPAJD, por lo cual, entendemos que dicha bonificación ha perdido en la actualidad todos sus efectos<sup>41</sup>. En la actualidad, el no gravamen de las transformaciones societarias (con independencia de la responsabilidad de los socios) respecto a la modalidad de las transmisiones patrimoniales onerosas y al acto jurídico documentado es resuelta definitivamente por el artículo 45.I.B.10 TRITPAJD el cual dispone que: "Las operaciones societarias de reestructuración, de traslado de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de sociedades de un Estado miembro de la Unión Europea a otro y la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos de una sociedad y, en particular, el cambio de objeto social, la transformación o prórroga del plazo de duración de una sociedad". De este precepto, queda claro que las transformaciones societarias no están sometidas a ningún gravamen excepto, quizás, la cuota fija notarial del acto jurídico documentado.

## 2.5 BONIFICACIONES EN LAS ESCRITURAS NOTARIALES QUE DOCUMENTEN LA CONSTITUCIÓN DE PRÉSTAMOS

La ley 4/1997 regulaba una bonificación del 90 % de la cuota 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 y bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos para el desarrollo del objeto social.

39 El artículo 20.1 Ley 15/1986 establecía en su artículo 20.1 una bonificación del 99% en las operaciones de constitución, ampliaciones de capital y en los actos y contratos para la transformación de sociedades.

40 Por haber líquido se entiende la diferencia entre el activo real y el pasivo exigible.

41 La citada STS de 3/11/1997 dispone que la transformación debe asimilarse al cambio de objeto social, tratándose de una alteración societaria que no afecta a ninguno de los parámetros económicos de la sociedad y en consecuencia, carece de contenido económico susceptible de gravamen. Por otra parte la citada sentencia aclara que no tiene sentido gravar con un nuevo impuesto por el sólo hecho de que una sociedad haya hecho un cambio de revestimiento cuando la sociedad ya hubiera sido gravada anteriormente con motivo de su constitución o ampliación de capital. Por otra parte, la Directiva 2008/7/CE daba los razonamientos jurídicos para la no sujeción. En concreto el artículo 5.1.d formula una prohibición taxativa que cierra la puerta a los Estados miembros para someter la transformación societaria a ninguna forma de imposición indirecta.

De la redacción del beneficio fiscal ya derogado se interpreta que los activos fijos en los que se materialice la inversión deben ser del inmovilizado material y debían quedar afectos a la explotación de la sociedad laboral<sup>42</sup>.

Uno de los defectos en que incurría la norma mercantil es que no regulaba el plazo en que debía materializarse la inversión una vez que la sociedad ha obtenido el préstamo. Este hecho provocaba inseguridad jurídica en la sociedad laboral, debido a que el devengo del impuesto se realiza con la concesión del préstamo hipotecario y, sin embargo, puede existir un diferimiento en la materialización de la inversión.

Esta situación, en opinión de DE LA HUCHA CELADOR, puede solucionarse si la sociedad proporciona un plan de inversión a la Administración sujeta a plazos y cuyo incumplimiento conllevaría a una nueva liquidación sin tener en cuenta la bonificación<sup>43</sup>.

La norma tampoco especificaba si la inversión debía ser total o parcial, es decir, si la cantidad del préstamo percibido tenía que destinarse íntegramente a la financiación del activo fijo o por el contrario se podía financiar parcialmente el activo y aplicar la bonificación en el porcentaje de la inversión hecha con la financiación ajena<sup>44</sup>.

La operación acogida al beneficio fiscal empieza normalmente por la concesión de un préstamo de una entidad bancaria a la sociedad laboral para que pueda financiar el activo fijo. Este tipo de operación financiera está sujeta al IVA pero exenta, por lo que la entidad prestamista no podrá repercutir el IVA<sup>45</sup>. Al ser una operación sujeta al IVA conllevará la no sujeción al concepto de transmisiones onerosas y sí a la cuota gradual del ITPAJD cuando se documenten notarialmente los préstamos hipotecarios. De este modo, la sociedad laboral se beneficiaba de una bonificación tal como lo recogía la Ley 4/1997 del 90% del resultado de aplicar a la cantidad garantizada, el tipo impositivo del 0.5% o del 1% dependiendo de la Comunidad Autónoma donde se formalizaba el préstamo.

En la actual norma mercantil reguladora de las sociedades laborales desaparece este beneficio fiscal por lo que habrá que ir a la norma tributaria del ITPAJD para comprobar cómo queda el gravamen de estas operaciones de financiación de activos fijos de las sociedades laborales.

En relación a la obtención de un préstamo hipotecario proveniente de una entidad financiera para la adquisición de activos fijos, no existe en el TRITPAJD un precepto que recoja la exención de esta operación salvo que sean para la adquisición de terrenos para la construcción de viviendas de protección oficial.

Si es un particular el que concede el préstamo estaría sujeto y exento del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas y sería incompatible con la cuota gradual del ITPAJD en el supuesto de formalizarse el préstamo en escritura pública.

No obstante, cabría la posibilidad de que el préstamo para la adquisición de activos se instrumentase a través de obligaciones y bonos en cuyo caso, a tenor del artículo 5.2 de la Directiva 2008/7/CE se prohíbe a los Estado miembros someter a alguna forma de imposición los empréstitos, incluidos los públicos, contratados en forma de emisión de obligaciones u otros valores negociables, sea quien fuere el emisor, y todas formalidades a ellos relativas.

42 No se aplicaría el beneficio fiscal cuando el activo fijo en que se realice la inversión quedase en el balance de la sociedad sin ningún tipo de funcionalidad.

43 Cfr. DE LA HUCHA CELADOR, F. "Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales. Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales" en AA.VV. Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles, Tomo XV, Civitas, Navarra, 2000, p. 345.

44 RAMOS PRIETO, J. en AA.VV. Estudio sobre las implicaciones laborales, mercantiles y fiscales de la modificación estructural de la sociedad laboral. Marcial Pons; 2011; p 180 ss

45 El artículo 20.1.18 de la Ley 37/1992 recoge como operación sujeta y exenta del IVA, la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente, incluso mediante efectos financieros o títulos de otra naturaleza.

En relación a la emisión de obligaciones y bonos en serie que la sociedad laboral pueda emitir para financiar sus inversiones, hay que decir que este acto mercantil realiza el hecho imponible del gravamen por actos jurídicos documentados de tipo mercantil si la emisión es por un plazo no superior a 18 meses<sup>46</sup>. No obstante, la propia norma tributaria recoge como un supuesto de exención; así lo establece el artículo 45.15 TRITPAJD en el que expresamente establece la exención en el gravamen de actos jurídicos documentados que recae sobre pagarés, bonos, obligaciones y demás títulos análogos emitidos en serie, por plazo no superior a dieciocho meses, representativos de capitales ajenos por los que se satisfaga una contraprestación por diferencia entre el importe satisfecho en la emisión y el comprometido a reembolsar al vencimiento.

## **2.6 BONIFICACIÓN EN EL GRAVAMEN DE TRANSMISIONES ONEROSAS POR LA ADQUISICIÓN DE BIENES Y DERECHOS PROVENIENTES DE LA EMPRESA DE LA QUE PROCEDAN LA MAYORÍA DE LOS SOCIOS TRABAJADORES**

El artículo 19.b de la Ley 4/1997, recogía una bonificación del 99% en el gravamen 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.

Actualmente, la LSLP mantiene como único beneficio fiscal esta bonificación para los bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios laborales.

Al no establecer el precepto de forma explícita a que tipo de mayoría se refiere, es de suponer, que haga referencia a la mayoría simple de los socios. En este sentido, si la sociedad laboral adquiriese dos empresas tan sólo podrían optar por la bonificación aquellos bienes y derechos que provengan de la empresa con mayor número de socios trabajadores que se integren en la sociedad laboral.

Es interesante subrayar la idea expuesta por Lozano Serrano, quien apunta que la bonificación del artículo 19.b de la Ley 4/1997 (actualmente artículo 17 Ley 44/2015; LSLP), no se constriñe a que exista una transmisión directa de la sociedad que cesa a la sociedad laboral sino que pueden existir hechos como la sucesión *mortis causa* en las que se transmite el patrimonio empresarial a los causahabientes y éstos, sin intención de continuar con la actividad económica deciden vender los activos de la empresa<sup>47</sup>.

En el ejemplo expuesto, se ve con palmaria claridad que el sujeto transmitente no va a tener la condición de empresario o profesional, por lo que los bienes y derechos transmitidos estarían sujetos a transmisiones patrimoniales y, en consecuencia, bonificados al 99% en la cuota del gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas. En el mismo sentido, es posible que determinados socios de una sociedad decidan separarse de una entidad o bien ésta vaya a ser liquidada. Al proceder a la liquidación de la sociedad puede que algunos socios reciban bienes inmuebles en la adjudicación societaria. Posteriormente, estos socios pueden realizar una aportación no dineraria a la Sociedad Laboral de la que formarán parte, gozando en mi opinión de la bonificación establecida en la LSLP. Incluso también cabría la posibilidad de que se adjudicase derechos de goce y disfrute sobre un determinada edificación al socio, en ese proceso de separación o incluso liquidación societaria. Si posteriormente el socio transmitiese el derecho de usufructo sobre el inmueble a la sociedad laboral se aplicaría la bonificación por la cesión de este derecho real por una persona física que no ejerce una actividad económica.

Desde la vertiente mercantil, este beneficio fiscal es un incentivo para que determinados socios de una sociedad mercantil, decidan constituir una sociedad laboral, de tal manera, que la transmisión de bienes y derechos de la sociedad originaria a la sociedad laboral podría beneficiarse del beneficio fiscal

<sup>46</sup> Vid. artículo 33.1 TRITPAJD.

<sup>47</sup> Cfr. LOZANO SERRANO, C. Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley 4/1997 en el contexto de la imposición indirecta. Quincena Fiscal, n. 22, 2006, p. 29-30.

antes descrito. A pesar de la importancia de éste beneficio fiscal, la aplicación efectiva del mismo será escasa, puesto que sabemos que todas las operaciones de entregas de bienes y prestación de servicios realizadas por las sociedades mercantiles están sujetas al IVA<sup>48</sup>.

Cuando la empresa de la que proceden la mayoría de los socios de la sociedad laboral transmita bienes y derechos, quedarán sujetas y no exentas del IVA y, por tanto, no estarán sujetos al gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas<sup>49</sup>. No obstante, existen excepciones a esta regla; así, si la empresa transmitente de donde proceden la mayoría de los socios trabajadores transmitiesen bienes inmuebles en segunda o ulterior transmisión o bien terrenos rústicos, así como la transmisión de derechos de goce y disfrute sobre los mismos, desde el punto de vista del IVA estarán sujetos y exentos. En estos supuestos, las transmisiones quedarán sujetas al gravamen de transmisiones patrimoniales y, por tanto, sería de aplicación la bonificación del 99% de la cuota de éste gravamen.

La situación descrita sólo se producirá cuando la sociedad de la que proceda la mayoría de los socios transmita a la sociedad laboral bienes inmuebles, edificaciones –en segunda o ulterior transmisión– o terrenos rústicos, y no proceda a la renuncia a la exención<sup>50</sup>. Si optase por renunciar a la exención, la operación estaría gravada por el IVA y además, por la cuota gradual del acto jurídico documentado notarial.

Otra posibilidad en la que podemos aplicar la bonificación descrita, aparece en los supuestos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo realizada a favor de un solo adquirente; así, el artículo 7 LIVA regula como supuesto de no sujeción al IVA: “La transmisión de un conjunto de elementos corporales y, en su caso, incorporales que formando parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo constituyan o sean susceptibles de constituir una unidad económica autónoma en el transmitente capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, con independencia del régimen fiscal que a dicha transmisión le resulte aplicable en el ámbito de otros tributos”. El mismo precepto aclara que no es necesario que el adquirente continúe con la misma actividad pero sí con una actividad económica con lo cual se facilita respecto a la normativa anterior la continuidad empresarial desde la imposición indirecta.

La aplicación de la citada bonificación, se produce si relacionamos el citado impuesto (IVA) con el ITPAJD, ya que éste último, en el artículo 7.5 del TRITPAJD, *in fine*, dispone que: “También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión del patrimonio no quede sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido”.

De lege ferenda, sería deseable que el legislador regulase este beneficio fiscal de una forma extensiva, es decir, la bonificación del 99 % de la cuota en el gravamen de transmisiones patrimoniales onerosas debería aplicarse a todos los bienes inmuebles que procedan de empresas a la Sociedad Laboral con independencia de qué sociedad provengan los socios laborales, pues el fin de este beneficio fiscal es capitalizar las sociedades laborales en sus primeros años de actividad.

48 El artículo 4.1 LIVA dispone que: “Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen”.

49 El artículo 4.3 LIVA dispone que: “Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al impuesto sobre transmisiones patrimoniales onerosas”.

50 El artículo 20.2 LIVA nos viene a decir que el sujeto pasivo transmitente puede optar por la renuncia a la exención en los supuestos de entregas de terrenos rústicos y edificaciones en segunda o ulterior transmisión, cuando el adquirente sea un sujeto pasivo del IVA y todas sus operaciones den derecho a deducir el IVA Soportado.

### 3 CONCLUSIONES

- 1) Las sociedades laborales al ser consideradas como entidades de economía social tendrían que tener su propia Ley tributaria al igual que las cooperativas, fundaciones etc..., concentrando todos los beneficios tributarios en esa Ley específica y no como en la legislación vigente, en la que los beneficios tributarios están dispersos en diversas normas, tanto mercantiles como tributarias.
- 2) Ante un panorama de crisis económica como la que España aún padece, el contrato laboral temporal es lo habitual en las empresas contratantes. Esta situación dificulta *ab initio* la creación de sociedades laborales donde prima como requisito legal, el trabajador con contrato indefinido.
- 3) La Ley del Impuesto sobre Sociedades incentiva de forma directa e indirecta la contratación de socios trabajadores en las sociedades laborales; bien a través de beneficios específicos para estas entidades como la libertad de amortización o bien a través de ciertos beneficios fiscales dirigidos a la contratación de trabajadores en la propia norma tributaria u optando a las amortizaciones relacionadas con el empleo en el régimen especial de empresas de reducida dimensión.

### REFERÊNCIAS

CALVO ORTEGA, R. Fiscalidad de las entidades de Economía Social. In: AA.VV. **Fiscalidad de las entidades de economía Social**, Civitas, Navarra, 2005.

CALVO VERGEZ, J. La tributación de las sociedades laborales en el Impuesto sobre Sociedades. **C.E.F.**, 2010, n. 283, p. 66.

DE LA HUCHA CELADOR, F. Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales. Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales. In: AA.VV. Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles, Tomo XV, **Civitas**, Navarra, 2000, p. 345.

GARCIA LUQUE, E. Los beneficios fiscales y el medio ambiente. Análisis de la deducción por inversiones en instalaciones medioambientales. **Palau** 14, n. 30, 1997, p. 76-77.

HINOJOSA TORRALVO, J.J. **Los Créditos de Impuesto en el Sistema Tributario Español**, Cedecs, 1995.

LOZANO SERRANO, C. Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales? La vacuidad de la Ley4/1997 en el contexto de la imposición indirecta. **Quincena Fiscal**, n. 22, 2006, p. 18.

RAMOS PRIETO, J. AAVV. **Estudio sobre las implicaciones laborales, mercantiles y fiscales de la modificación estructural de la sociedad laboral**. Marcial Pons, 2011.