

JUAN CALVO VÉRGEZ

*Doctor en Derecho. Profesor Ayudante de Derecho Financiero
y Tributario. Universidad de León*

Extracto:

El presente trabajo analiza el régimen fiscal al que quedan sometidas las sociedades laborales en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades. Tras una delimitación inicial del concepto, la naturaleza y el régimen jurídico de la sociedad laboral, y con posterioridad a un breve análisis del mal llamado «régimen fiscal especial» susceptible de aplicarse a estas sociedades, es objeto de estudio la tributación de estas entidades en el Impuesto sobre Sociedades a la luz de cuestiones tales como su eventual calificación como empresa de reducida dimensión, el tipo de gravamen aplicable, las normas sobre operaciones vinculadas, etc.

Sumario:

- I. Concepto y naturaleza mercantil de las sociedades laborales.
- II. El llamado «régimen fiscal especial» de las sociedades laborales.
 - 1. Consideraciones previas.
 - 2. Requisitos necesarios para la aplicación del régimen fiscal especial a las sociedades laborales.
- III. La tributación de las sociedades laborales en el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y posibles alternativas.
- IV. Obligaciones fiscales de carácter formal impuestas a las sociedades laborales.

I. CONCEPTO Y NATURALEZA MERCANTIL DE LAS SOCIEDADES LABORALES

Señala el artículo 1.1 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, reguladora de las Sociedades Laborales, que «*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 en forma personal y directa, cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido podrán obtener la calificación de Sociedad Laboral cuando concurren los requisitos establecidos en la presente Ley*».

Por tanto, toda sociedad anónima o limitada de naturaleza mercantil en la que la mayoría del capital sea propiedad de trabajadores que presten sus servicios como tales y que tengan una relación laboral indefinida puede, concurriendo determinados requisitos que a continuación serán analizados, obtener la calificación de «sociedad laboral». Las sociedades laborales tendrán así las características de la citada sociedad limitada o anónima, en función de la forma que adopten, si bien con diversas peculiaridades¹.

Tres son los principales elementos que nos permiten configurar el concepto de sociedad laboral. En primer lugar, la sociedad laboral constituye una sociedad única de naturaleza mer-

¹ Acerca del concepto de sociedad laboral véanse, entre otros, los trabajos de NEILA, J.M., *Sociedades Laborales. Análisis sistemático de la Ley 4/1997*, Madrid, 1998, págs. 15 y ss, RUIZ PERIS, J.I., «Breves reflexiones en materia de sociedades laborales y acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción», en *Derecho de Sociedades. Libro Homenaje a Fernando SÁNCHEZ CALERO*, vol. IV, 2002, pág. 4.369, EMBID IRUJO, J.M., «Prólogo», en AA.VV., *Régimen jurídico de las Sociedades Laborales. Estudio sistemático de la Ley 4/1997*, 1997, págs. 8 a 17, ALONSO ESPINOSA, F.J., «Especialidades en el régimen de la posición jurídica de los socios», en AA.VV. *Régimen jurídico de las Sociedades Laborales. Estudio sistemático de la Ley 4/1997*, 1997, págs. 67 a 101, MERCADER UGINA, J. y PORTELLANO DÍEZ, P., «La Sociedad Laboral: sencillamente una sociedad especial», en *Relaciones Laborales*, n.º 12, 1997, págs. 45 y ss, CANO LÓPEZ, A., «Reflexiones acerca de un nuevo instrumento societario: la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales», en *RdS*, n.º 8, 1997, págs. 194 y ss., MAGRIÑA, J., *La Sociedad anónima laboral*, Barcelona, 1996, VALPUESTA, E. y BARBERENA, I., *Las sociedades laborales. Aspectos societarios, laborales y fiscales*, Pamplona, 1998, pág. 21, GÓMEZ CALERO, J., *Las Sociedades Laborales*, Granada, 1999, págs. 39 y ss y FERNÁNDEZ ALBOR, A., «Sociedades anónimas laborales: aspectos societarios y problemática de adaptación a la nueva regulación en materia de sociedades», en *Dereito*, n.º 1, 1992, págs. 151 a 188.

cantil ². Este carácter unitario no resulta alterado por la posible coexistencia en su seno de distintas clases de socios ni tampoco por la posibilidad concedida a los mismos de optar entre dos modelos societarios alternativos: sociedad anónima laboral y sociedad limitada laboral.

En segundo término, la sociedad laboral constituye legalmente una sociedad personalista de estructura corporativa, debiendo pertenecer la mayoría de su capital social al conjunto de trabajadores cuya relación laboral lo sea por tiempo indefinido. Finalmente, esta clase de sociedades ofrece una estructura societaria de carácter unitario, si bien su configuración legal permite la coexistencia en su seno de hasta tres tipos distintos de socios: socio trabajador, socio no trabajador y socio institucional, ya sea éste público o privado.

Para la calificación como laboral de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada es necesario en consecuencia la vigencia simultánea de dos negocios jurídicos autónomos y compatibles entre sí: el contrato de sociedad capitalista (por acciones o por participaciones) y el contrato de trabajo ³.

La vigente **regulación** de estas entidades queda plasmada en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, que vino a derogar la antigua Ley 15/1986, de 25 de abril, la cual, si bien supuso en su día un importante avance, había quedado desfasada en sus aspectos mercantiles por la nueva regulación societaria mencionada. Hemos de aludir además, como primer gran antecedente normativo de estas entidades, a las Órdenes Ministeriales del antiguo Ministerio de Trabajo y Seguridad Social de 12 de enero de 1979 y de 25 de enero de 1980 ⁴.

Por otra parte, la profunda modificación operada en el Derecho Societario español a través de la Ley 19/1989, de 25 de julio, de reforma parcial y adaptación de la legislación mercantil a las Directivas de la Comunidad Económica Europea en materia de sociedades y del Real Decreto Legislativo 1564/1989, de 22 de diciembre, por el que se aprobaba el Texto Refundido de la Ley de Sociedades Anónimas Laborales, junto con la aparición de la Ley 2/1995, de 23 de marzo, de Sociedades de Responsabilidad Limitada, hacían necesaria una nueva regulación de las sociedades laborales acorde con dichos cambios.

² El carácter unitario de la sociedad laboral impide toda desagregación de las dos perspectivas presentes en la misma: la perspectiva asociativa, como tipo societario autónomo que representa, y la perspectiva empresarial, como forma jurídica de empresa a que da lugar.

³ En efecto, tal y como subraya LÓPEZ I MORA, «Prestación de servicios en cooperativas y sociedades laborales», en AA.VV. *Estudios Jurídicos sobre Economía Social*, Gobierno Vasco-Marcial Pons, 2002, pág. 78, «*Tiene así lugar la concertación y vigencia simultánea de dos negocios jurídicos de signo opuesto: uno asociativo, en cuya virtud tres o más personas vertebran una sociedad con la intención de obtener el calificativo de laboral; y otro de índole cambiaria, que presupone la estipulación de un contrato de trabajo por cada uno de los sujetos que, prestando sus servicios para la empresa en régimen subordinado y de forma indefinida, deben controlar, como mínimo, la mayoría de su capital social.*»

⁴ La Orden Ministerial de 1979 denominó por vez primera a estas entidades «sociedades laborales», mientras que la Orden de 25 de enero de 1980 trató de configurar un concepto legal de sociedad laboral caracterizado por las premisas de que el 50 por 100 del capital social estuviese en poder de los trabajadores y de que ningún socio fuese titular de más del 25 por 100 del capital. Otros aspectos significativos en dicha regulación eran las restricciones existentes a la circulación de las acciones o participaciones sociales, la fiscalización del Fondo Nacional para la Protección del Empleo o la existencia de socios capitalistas no trabajadores en los supuestos de adquisición sobrevenida de la condición de laboral. Véase a este respecto CALVO ORTEGA, R., «Las figuras de Economía Social en la Constitución española de 1978», en *CIRIEC*, n.º 47, noviembre 2003, pág. 169.

La significativa proliferación experimentada en los últimos tiempos por las sociedades de responsabilidad limitada, debido a la mayor flexibilidad y operatividad que ofrece esta forma societaria, demandaba además que las características propias de la sociedad laboral pudieran, conservando sus elementos configuradores, ser aplicadas a las sociedades de responsabilidad limitada, dado que hasta la fecha el régimen jurídico de las sociedades laborales quedaba reservado exclusivamente para las sociedades anónimas ⁵.

De hecho, en la actualidad, la sociedad de responsabilidad limitada laboral presenta un peso específico superior al de la sociedad anónima laboral, debido a su forma jurídica de base. El ritmo de creación de esta última se ha visto ralentizado por la exigencia legal del capital social mínimo lo que incide además, al menos indirectamente, en el régimen fiscal aplicable, ya que los requisitos determinantes de la aplicación del mismo pueden obtenerse ahora con mayor facilidad.

A la luz de la Ley 4/1997 surge un nuevo concepto de sociedad laboral que, respetando las características básicas de la figura hasta entonces existente, resulta válido para aquellas sociedades anónimas y de responsabilidad limitada en las que la mayoría del capital social es propiedad de trabajadores que prestan en ellas servicios retribuidos de forma personal y directa en una relación laboral constituida por tiempo indefinido.

Adicionalmente, y en todo lo no previsto por la Ley 4/1997, son de aplicación a las sociedades laborales las normas correspondientes a las sociedades anónimas y sociedades de responsabilidad limitada, según la forma que aquéllas adopten, así como la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común.

Las sociedades laborales no son sociedades de base mutualista. A pesar de ello responden a una finalidad de promoción social, pretendiéndose a través de las mismas facilitar el acceso de los trabajadores de la empresa a la titularidad de su capital social ⁶.

Tanto su capital mínimo como su forma de constitución, su sistema de administración y los demás requisitos y características que afectan a estas entidades se rigen por lo dispuesto en la Ley de Sociedades Anónimas y en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada que, como ya hemos indicado, son aplicables a aquéllas con las únicas especialidades que para estas sociedades establece la Ley de 24 de marzo de 1997.

⁵ Como es sabido, son varias las ventajas que la sociedad limitada ofrece frente a la anónima: la exigencia de un capital social mínimo de 3.005,06 euros; unas menores exigencias formales (sobre todo desde un punto de vista contable y fiscal); unos gastos de constitución y puesta en funcionamiento significativamente inferiores y un carácter marcadamente personalista. En este sentido afirma FAJARDO GARCÍA, G., «Reflexión en torno a la función social de la Sociedad Laboral y su régimen jurídico», en AA.VV. *Estudios Jurídicos sobre Economía Social*, Gobierno Vasco-Marcial Pons, 2002, pág. 195 que las razones que más pesaron en su momento en la decisión de optar por la forma de sociedad anónima en la primera regulación de la sociedad laboral fueron «(...) *Por una parte, la experiencia acumulada en las tres décadas anteriores en la calificación como sociedad laboral de antiguas sociedades anónimas en crisis, lo que era posible sin recurrir a las formalidades de la transformación de la sociedad; y por otra parte, la aceptada polivalencia funcional de la sociedad anónima.*»

⁶ Si bien el propósito esencial del legislador en la Ley 4/1997 ha sido el de respetar los caracteres clásicos de la sociedad laboral, llama la atención que entre los fines sociales de ésta desaparezca la referencia expresa al salvamento de empresas en crisis, que fue el argumento más destacado en la Exposición de Motivos de la antigua Ley 15/1986. Ello tiene sin embargo una explicación: estadísticamente las sociedades laborales ya no nacen mayoritariamente de empresas en crisis, sino que constituyen una fórmula de autoempleo.

En las sociedades anónimas laborales el capital social ha de ser como mínimo de 60.101,21 euros, debiendo estar totalmente suscrito y desembolsado en el momento de la constitución al menos el 25 por 100 de cada acción. En cambio, en las sociedades limitadas laborales el capital mínimo asciende, como ya hemos indicado, a 3.005,06 euros, debiendo estar totalmente suscrito y desembolsado.

El **capital social** de toda sociedad laboral se halla dividido en acciones nominativas (no al portador) representadas por títulos individuales o múltiples numerados correlativamente y en los que se indica la clase a la que pertenecen, tratándose de sociedades anónimas laborales, y en participaciones sociales, si se trata de sociedades limitadas.

Debe aludirse en estas sociedades a la existencia de una **dualidad de acciones o participaciones**. En efecto, pueden existir dos clases de acciones o participaciones sociales: las de la «clase laboral», que identifican las pertenecientes a los trabajadores cuya relación laboral lo es por tiempo indefinido; y las restantes, que serán de la «clase general». Estas últimas no son susceptibles de definirse por su pertenencia a una persona que no sea trabajador estable de la sociedad, dado que éstos pueden ser titulares de acciones o participaciones de la clase general.

Si un trabajador con contrato de trabajo por tiempo indefinido adquiere acciones o participaciones sociales pertenecientes a la «clase general» tendrá derecho a exigir de la sociedad el cambio de clase de las mismas, con su correspondiente inclusión en la «clase laboral» si se cumplen las condiciones exigidas por la ley al respecto. El cambio de clase es competencia de los administradores, sin necesidad de acuerdo de la Junta General.

Por otra parte, debe tenerse presente que las acciones de la clase laboral nunca pueden ser privadas del derecho de voto. No será válida por tanto la creación de acciones de «clase laboral» sin derecho de voto.

Cabe destacar además la admisión expresa de las denominadas «acciones en cartera», siempre que se trate de acciones reservadas a los trabajadores y que el capital que representen no exceda del 10 por 100 del capital representado por el total de las acciones de esta clase. En nuestra opinión, esta medida contribuye a facilitar la transmisión directa de acciones a los trabajadores así como su reserva para este fin, sin tener que modificar el capital social de la entidad ⁷.

En toda transmisión voluntaria de acciones o participaciones de la clase laboral efectuada por su titular a una persona que no sea trabajador de la sociedad con contrato por tiempo indefinido se reconoce un derecho de adquisición preferente a favor de los siguientes sujetos y por el orden que se señala: trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido; trabajadores con contrato por tiempo indefinido que sean socios de la sociedad; socios titulares de acciones y participaciones de clase general (socios no trabajadores); trabajadores cuyo contrato no sea por tiempo indefinido y, finalmente, la propia sociedad ⁸.

⁷ La medida resulta además acertada en tanto en cuanto la Ley 2/1995 reguladora de las sociedades de responsabilidad limitada prohíbe expresamente en su artículo 39 que la sociedad pueda asumir participaciones propias.

⁸ Tal y como se afirma en la Exposición de Motivos de la Ley 4/1997, «el sistema restrictivo propuesto 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 trabajadores socios».

¿Qué consideraciones nos sugiere este orden de prelación? Desde nuestro punto de vista, esta prelación en el ejercicio de los derechos de adquisición preferente hubiera favorecido mejor el acceso de los trabajadores a la condición de socios de la sociedad y, por ende, la propia laboralidad de aquélla, si se hubiera reconocido el derecho de prelación a la sociedad antes que a los socios no trabajadores (aunque fuese para conservar en cartera las acciones en favor de su posterior colocación entre los trabajadores) y que a los demás trabajadores que no reúnen los requisitos para ser socios trabajadores. Porque no parece que con la prelación establecida puedan alcanzarse los objetivos a los que responde la Ley 4/1997, es decir, aumentar el número de socios trabajadores con nuevos trabajadores y evitar que disminuya el número de trabajadores socios.

Los administradores han de comunicar a cada colectivo la posibilidad de ejercer su opción de compra de los títulos, planteándose en última instancia la posibilidad de que la propia sociedad adquiera los títulos para integrar su autocartera, siempre y cuando ello se produzca dentro de los límites contemplados con carácter general para las sociedades anónimas y de responsabilidad limitada. Aquellas acciones sobre las que nadie ejercite el derecho de adquisición preferente podrán transferirse libremente.

La transmisión de las acciones o participaciones de la clase general a quien no ostente la condición de socio trabajador se halla igualmente sometida a estas limitaciones, comenzando en este caso el ofrecimiento por los socios trabajadores, a quienes se otorga preferencia sobre los trabajadores con contrato por tiempo indefinido. En cambio, la transmisión de las partes de capital de la clase laboral es libre cuando el adquirente resulta ser trabajador de la propia sociedad laboral contratado por tiempo indefinido que no tiene la condición de socio de la misma.

¿Hasta qué punto la citada medida es compatible con el principio rector de facilitar el acceso de los trabajadores a la condición de socio? Nos encontramos ante una cuestión sobre la que debería reflexionarse, máxime si tenemos en cuenta que la adquisición por un trabajador de una acción o participación de la clase general le convierte en socio, otorgándole además la posibilidad de solicitar la conversión en clase laboral de la misma.

A nuestro juicio, esta extensión de la restricción a las acciones de la clase general sirve para poner de manifiesto la escasa utilidad de la distinción de clases. Parecería más lógico prescindir de esta última y establecer por ejemplo la exigencia de que los socios trabajadores no puedan tener más del 49 por 100 de los votos de la sociedad.

Piénsese además que, a la luz del régimen vigente en el ámbito de la sociedad de responsabilidad limitada, el voto no tiene por qué ser proporcional al capital que se ostenta. En definitiva, podría resultar más conveniente que el legislador limitara el voto de los no trabajadores en lugar de limitar y condicionar su aportación al capital.

Para el ejercicio de este derecho de adquisición preferente el titular de las acciones o participaciones que pretenda llevar a cabo su transmisión debe comunicar al órgano de administración de la sociedad su propósito de venderlas, así como el número de acciones y participaciones que pretende transmitir, su precio y las demás condiciones de la transmisión. Tan sólo en el caso de que la

transmisión fuese a título oneroso distinto de la compraventa o a título gratuito el precio podría ser fijado de común acuerdo por las partes o, en su defecto, por el valor real de las acciones y participaciones.

La transmisión se producirá a título de compraventa, donde el valor de adquisición no tiene por qué coincidir con el valor real. Ello contrasta con lo manifestado en su momento por la Exposición de Motivos de la Ley 4/1997, en la que se afirmaba que «*El valor de las acciones en caso de adquisición preferente ha de ser, si hay discrepancia, el valor real, valor que será fijado por el auditor de la sociedad*».

Una vez recibida la notificación, y dentro de los 15 días siguientes a su recepción, el órgano de administración de la sociedad comunicará la transmisión al primer grupo de personas con derecho de adquisición preferente, esto es, a los trabajadores no socios con contrato indefinido. Y en el supuesto de que éstos no ejercitasen el derecho de adquisición el citado órgano procedería a notificar al segundo grupo, y así sucesivamente hasta agotar todas las personas con derecho de adquisición.

Tanto los trabajadores no socios con contrato por tiempo indefinido como los trabajadores con contrato por tiempo indefinido que son socios de la sociedad disponen de un plazo de un mes desde la notificación para ejercer el derecho de adquisición preferente. Por el contrario, los socios titulares de acciones y participaciones de clase general (socios no trabajadores) y los trabajadores cuyo contrato no es por tiempo indefinido disponen de un plazo de 15 días. En cuanto a la sociedad, podrá adquirirlas en el plazo de un mes contado desde el día en que hubiera finalizado el plazo concedido al cuarto grupo para adquirirlas.

Puede suceder que sean varias las personas que pretendan adquirir las participaciones. En este caso se distribuirían entre todas ellas por igual. Y una vez transcurridos seis meses desde que el titular de las acciones o participaciones hubiese efectuado la correspondiente notificación al órgano de administración de la sociedad sin que nadie ejercitase el derecho de adquisición preferente, podrían transmitirse libremente las acciones o participaciones a cualquier persona. En todo caso, no procediendo el titular a la transmisión en los cuatro meses siguientes, deben comenzar nuevamente todos los trámites indicados.

La sociedad se encuentra obligada a notificar al Registro de Sociedades Laborales la transmisión de las acciones o participaciones sociales mediante la presentación ante el mismo de una certificación del Libro registro de acciones nominativas o del Libro de socios. No obstante, la ley permite incluir en los estatutos de estas sociedades laborales cláusulas que prohíban totalmente la transmisión *inter vivos* de acciones y participaciones sociales, siempre que se reconozca al mismo tiempo a los socios el derecho a separarse de la sociedad en cualquier momento. La inclusión de tales cláusulas en los estatutos requiere el consentimiento de la totalidad de los socios.

Los estatutos de estas sociedades pueden contener también una prohibición de transmisión *inter vivos* de acciones y participaciones y una prohibición de separación de los socios durante un período máximo de 5 años contados desde la constitución de la sociedad o, en su caso, desde el otor-

gamiento de la escritura de ejecución de un aumento de capital. Sin lugar a dudas, la finalidad de estas cláusulas no es otra que la de incrementar la cohesión en torno a la empresa que da forma a la sociedad laboral.

La transmisión *mortis causa* de las acciones o participaciones de la sociedad conferirá al heredero la condición de socio. A pesar de ello, en caso de muerte del socio trabajador los estatutos sociales pueden reconocer un derecho de adquisición preferente sobre las acciones o participaciones de clase laboral por el procedimiento previsto para la transmisión *inter vivos*. Este derecho de adquisición preferente no podrá sin embargo ejercitarse si el heredero o legatario tuviese la consideración de trabajador de la sociedad con contrato por tiempo indefinido.

Al margen de las reservas legales o estatutarias que procedan, las sociedades laborales se hallan obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva de carácter irreplicable dotado con el 10 por 100 del beneficio líquido de cada ejercicio, el cual sólo puede destinarse a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para cubrir dicha pérdida. La falta de dotación de este Fondo, su dotación insuficiente o su aplicación indebida originan la pérdida de la calificación de sociedad laboral.

El hecho de que el citado Fondo tenga un carácter irreplicable supone que si un determinado socio causa baja no tendrá derecho al reembolso de parte del mismo, el cual tampoco podrá servir para incrementar la cifra de capital. Su función se limita pues a cubrir pérdidas. No obstante, estos Fondos suelen distribuirse en el momento de la liquidación de la entidad entre los que hayan sido sus socios en los últimos años.

¿Qué función está llamado a cumplir el Fondo de Reserva? A juicio de VALPUESTA GASTAMINZA y BARBERENA BELZUNCE⁹, la razón de ser de este Fondo responde a un deseo del legislador de reforzar la solvencia de la sociedad laboral. Estamos de acuerdo con esta consideración. Deben reforzarse las garantías de solvencia de esta modalidad societaria en relación con las sociedades mercantiles. Si el Fondo de Reserva no contribuyese a facilitar el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción, su existencia carecería de sentido.

Tienen la consideración de **socios trabajadores** de la sociedad laboral aquellos trabajadores que prestan en la sociedad sus servicios retribuidos de forma directa y personal con una relación laboral por tiempo indefinido, siendo al mismo tiempo propietarios de acciones de «clase laboral», las cuales en su conjunto han de suponer la mayoría del capital social.

A través de esta posición mayoritaria en el capital social los aportantes del factor trabajo a la actividad económica que constituye el objeto de la sociedad se desplazan a la posición del titular societario de la empresa que crean. Y son por tanto los trabajadores, convertidos en socios del ente que crean, los encargados de fijar la política de la empresa.

⁹ VALPUESTA GASTAMINZA y BARBERENA BELZUNCE, *Las Sociedades Laborales. Aspectos societarios, laborales y fiscales*, Aranzadi, 1998, pág. 187. En esta misma línea se pronuncia DE LUCAS Y CADENAS, J., *Comunidades de Bienes, Cooperativas y otras formas de empresa*, II, Colegios Notariales de España, 1996, pág. 1.403.

En cambio, los **socios no trabajadores o capitalistas** son aquellos propietarios de acciones de la clase general que carecen de relación laboral con la sociedad, pudiendo serlo tanto las personas físicas como las jurídicas, públicas o privadas.

De un tiempo a esta parte se ha evidenciado dentro del ámbito de estas sociedades un progresivo aumento del peso de los socios capitalistas en la estructura de capital de las mismas, lo que nos lleva a pensar que, a medida que se reduce el tamaño de la sociedad, aumenta el peso de los socios capitalistas. La condición de microempresas que presentan estas entidades origina además una escasa profesionalización de la dirección, que suele ser asumida por los propios socios trabajadores, recurriéndose a la subcontratación en aquellos asuntos más técnicos para los que no se consideran preparados.

En este sentido, cabe plantearse si la relación existente en una sociedad laboral entre ésta y el socio trabajador encaja *prima facie* dentro del esquema típico de la relación laboral. Considera LLOBREGAT¹⁰ que la respuesta a dicha cuestión ha de ser negativa, subrayando la autora que los mismos argumentos desarrollados por la jurisprudencia en relación con las cooperativas de trabajo asociado para excluir el carácter laboral de la relación con sus socios pueden aplicarse a las relaciones entre las sociedades anónimas laborales y sus socios. Desde nuestro punto de vista sin embargo, no debe haber duda de alguna de que la relación entre el socio trabajador y la sociedad laboral es de esta naturaleza¹¹.

El número mínimo de socios para la constitución de una sociedad anónima laboral o de una sociedad limitada laboral es de tres. Los socios sólo responden de las deudas sociales hasta el límite de sus aportaciones. Y ningún socio puede poseer acciones o participaciones sociales que representen más de la tercera parte del capital social salvo las entidades públicas, que pueden alcanzar el 49 por 100. En caso contrario tendría lugar la pérdida de la condición de sociedad laboral. Ahora bien, si la sociedad estuviese participada por el Estado, Comunidades Autónomas, Entidades locales, Sociedades públicas participadas por cualquiera de las citadas instituciones, Asociaciones o Entidades sin ánimo de lucro, la participación en el capital social no podría superar el 50 por 100.

Si admitimos que el objetivo de esta medida no es otro que evitar que un socio tenga el control de la sociedad deberemos plantearnos en qué medida el establecer límites a la aportación de capital contribuye a garantizar dicho fin, al menos por lo que respecta a las sociedades de responsabilidad limitada. Porque si bien en la sociedad anónima el límite podría llegar a cumplir la citada finalidad (la ley admite las acciones sin voto si bien éstas no son factibles en una sociedad anónima laboral), en la sociedad de responsabilidad limitada la situación es bien distinta, al permitirse asignar los votos sin atender a proporcionalidad alguna con el capital social del que se pueda ser titular.

¹⁰ LLOBREGAT, M.^a L., «Reflexiones sobre el régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Laborales y las Cooperativas de Trabajo Asociado», en *Revista CIRIEC, Legislación y Jurisprudencia*, n.º 8, octubre 1996, pág. 137.

¹¹ En este mismo sentido se pronuncian, entre otros autores, LUJÁN ALCARÁZ, J., «Las Sociedades Laborales: aspectos laborales y de Seguridad Social», en AA.VV. *Régimen jurídico de las Sociedades Laborales (Ley 4/1997)*, Tirant lo Blanch, 1997, págs. 153 y 171, MERCADER UGINA-PORTELLANO DIEZ, «La Sociedad Laboral: sencillamente una sociedad especial», en *Relaciones Laborales*, 1997, tomo I, pág. 1164 y VALPUESTA GASTAMINZA y BARBERENA BELZUNCE, *Las Sociedades Laborales. Aspectos societarios, laborales y fiscales*, Aranzadi, 1998, págs. 245 y ss.

Dada la referida imposibilidad de que ningún socio posea más de un tercio del capital social, se suele producir en estas entidades un importante aporte de capital familiar. Es precisamente por ello por lo que la Seguridad Social interpreta que no pueden encuadrarse en su Régimen General los socios trabajadores de una sociedad laboral que posean relación familiar hasta el segundo grado, existiendo convivencia y siempre que sus participaciones sumen un 50 por 100 o más. En tal caso habrían de acogerse al Régimen de Autónomos.

La mayoría del capital social debe estar en manos de trabajadores que presten sus servicios de forma personal y directa para la sociedad y que tengan una relación laboral indefinida ¹². En caso contrario se estaría atentando contra uno de los principios configuradores de la sociedad laboral, como es el principio de efectivo control de la sociedad por los socios que a la vez tengan la condición de trabajadores por tiempo indefinido de la misma. Esta circunstancia lleva aparejada además el que otra parte del capital social, minoritaria a efectos de control, pueda quedar en poder de terceros no vinculados a la sociedad por una relación laboral contractual de carácter personal e indefinido.

A nuestro juicio, las principales razones que desincentivan la existencia de socios capitalistas en las sociedades laborales pueden reducirse a dos. En primer lugar, la falta de liquidez del mercado secundario o mercado de negociación de los títulos ya existentes. Y en segundo término, la posibilidad de que los socios trabajadores puedan optar por una doble vía como contraprestación a su participación laboral y financiera en la empresa.

Toda ampliación de capital que se proyecte deberá respetar la proporción existente entre las distintas clases de acciones, teniendo preferencia para la suscripción los titulares de aquellas acciones o participaciones pertenecientes a la clase de que se trate.

Como es sabido en las sociedades laborales pueden existir, sin ser socios, trabajadores asalariados por tiempo indefinido que no tengan suscritas y desembolsadas acciones o participaciones sociales de la sociedad. La relación socios-resto de trabajadores indefinidos adquiere así una especial trascendencia en la configuración de la sociedad laboral.

Y es que para mantener la condición de «sociedad laboral» así como para determinar el número máximo de trabajadores asalariados fijos es necesario que el número de horas-año trabajadas por estos trabajadores indefinidos no socios no resulte ser superior al 15 por 100 del total de horas-año trabajadas por los socios-trabajadores. Así, en el supuesto de que la sociedad emplease a menos de 25 trabajadores dicho porcentaje no podría ser superior al 25 por 100 del total de horas-año realizadas por los socios trabajadores.

Tal y como pone de manifiesto VÉRGEZ SÁNCHEZ ¹³, lo que se establece no es sino una relación de equilibrio en la dedicación al trabajo de los trabajadores por tiempo indefinido que no sean también socios de la sociedad con la finalidad de objetivar la realización efectiva de la promoción de los trabajadores a la titularidad del capital de la empresa.

¹² Por tanto, desde la promulgación de la vigente Ley 4/1997 pueden existir sociedades laborales con solamente tres socios, de los cuales dos deberán ser necesariamente trabajadores.

¹³ VÉRGEZ SÁNCHEZ, M., en AA.VV. (Dir.: A. MENÉNDEZ) *Lecciones de Derecho Mercantil*, Civitas, 2003, pág. 470.

Obsérvese que la ley limita la presencia de trabajadores con contrato de trabajo por tiempo indefinido sin hacer referencia a su dedicación completa o parcial. Esta circunstancia incide además en la forma de fijar el límite, ya que no se hace referencia al número de trabajadores sino al porcentaje de horas año trabajadas por este colectivo.

Para el cálculo de ambos porcentajes no son tomados en cuenta los trabajadores con contrato de duración determinada. Aquellas sociedades que sobrepasen los límites anteriormente mencionados quedan obligadas a ajustarse a dichos porcentajes en el plazo máximo de tres años, reduciendo cada año al menos una tercera parte del porcentaje en el que se exceda o supere el máximo legal. Y procederá la pérdida de la condición de sociedad laboral cuando durante su funcionamiento ésta exceda los límites legalmente impuestos de contratación de trabajadores asalariados antes mencionados.

La terminación, por cualquier causa, de la relación laboral existente entre la sociedad y un socio trabajador obliga a éste a ofrecer la adquisición de sus acciones o participaciones a los demás socios. Tiene lugar así la extinción de la condición de trabajador del socio. No obstante, si nadie ejercitase su derecho de adquisición, aquél conservaría su cualidad de socio de clase general.

Las relaciones existentes entre los diferentes colectivos integrantes de la organización interna de toda sociedad laboral quedan reflejadas en una estructura de carácter análogo a la existente para cualquier sociedad anónima o de responsabilidad limitada.

Dos son los **órganos de gobierno** de las sociedades laborales. En primer lugar, la Junta General de accionistas, máximo órgano decisorio de la sociedad y en el que se reúnen todos los accionistas para dilucidar los diversos temas relacionados con la misma.

La Junta General podrá ser ordinaria, que se reunirá una vez al año dentro de los seis meses siguientes al cierre del ejercicio para la aprobación de cuentas, reparto de beneficios, elección de cargos, etc.; extraordinaria, si se reúne a petición del Consejo de Administración o cuando lo solicite un número de socios que represente, al menos, el 5 por 100 del capital social; y universal, en la que debe reunirse la totalidad de los socios que decidan constituirse en Junta.

Los acuerdos adoptados en la Junta son vinculantes para todos los socios, aunque no hubiesen asistido en el momento de su celebración. Por otra parte, el carácter laboral carece de relevancia alguna en el funcionamiento de este órgano deliberante. Tan sólo cabe reseñar la prohibición expresa establecida en la Ley de Sociedades Laborales de que existan acciones de la clase laboral privadas del derecho de voto.

La asistencia a las Juntas adquiere en estas entidades, si cabe, una mayor relevancia debido a la composición de accionariado. Y lo mismo sucede con la representación en las mismas. Piénsese que en aquellas sociedades en las que el capital se halle muy repartido y la participación de los trabajadores se aproxime al 51 por 100, la inasistencia de estos últimos podría ocasionar que en las decisiones adoptadas primen los intereses del capital sobre los del trabajo, perdiéndose así buena parte de la esencia de esta figura societaria.

Como segundo órgano de gobierno de la sociedad laboral se sitúa el Consejo de Administración, órgano encargado de la gestión de la sociedad elegido por la Junta General de accionistas, y que puede ser unipersonal o pluripersonal. Habrá Consejo de Administración cuando la administración de la sociedad se confíe conjuntamente a más de dos personas. No obstante, en aquellas sociedades laborales de reducidas dimensiones en las que el capital pertenece íntegramente a trabajadores o que son de capital familiar, suele adoptarse la figura del administrador único, debido a su mayor flexibilidad.

Siendo varios los administradores de la sociedad éstos pueden ejercitar su función solidaria o conjuntamente, con capacidad para ejercer sus facultades individualmente o sin ella. Cabe advertir en los últimos años la existencia de considerables variaciones en el régimen de responsabilidad de los administradores, estableciéndose una responsabilidad mucho más amplia y tendiendo a profesionalizarse la figura del administrador ¹⁴.

Estando la sociedad administrada por un Consejo de Administración, en el caso de que existan dos clases de socios, el nombramiento de los Consejeros deberá ser proporcional a esa dualidad. En cambio, si sólo hubiera acciones de clase laboral, aquéllos resultarían elegidos por el sistema mayoritario. Es ésta una variante importante en relación con lo establecido en la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada.

Por lo que respecta a la **constitución** de la sociedad, deben seguirse los mismos trámites que caracterizan la creación de una sociedad limitada o anónima, si bien antes de presentar la escritura en el Registro Mercantil es preciso que sea el órgano competente de cada Comunidad Autónoma (normalmente el Servicio de Economía Social de la correspondiente Dirección General de Trabajo) el que efectúe la calificación de laboral ¹⁵.

La obtención de la calificación de «sociedad laboral» así como la consiguiente inscripción en el Registro Administrativo de Sociedades Laborales demandan necesariamente que a la solicitud se acompañe una copia autorizada y una copia simple de la escritura de constitución en la que conste expresamente la voluntad de los otorgantes de fundar la sociedad.

Ha de advertirse que la calificación como laboral de una sociedad anónima o de responsabilidad limitada puede solicitarse tanto si éstas son de nueva constitución como si resultan ser sociedades ya constituidas, estimándose en este caso que no existe transformación con el objetivo de facilitar la formación de esta clase de entidades.

Cabe pues la posibilidad de que se solicite la calificación de una sociedad preexistente. En este caso, a la solicitud debe acompañarse copia autorizada de la escritura de constitución y, en su caso,

¹⁴ Esta inclusión de profesionales puede resultar ciertamente positiva para aquellas sociedades laborales de mediano tamaño en las que se pone de manifiesto un inadecuado funcionamiento del órgano de administración, a consecuencia sobre todo de la carencia del grado de experiencia y conocimientos técnicos precisos para ejercer esta delicada función.

¹⁵ Existe un Registro de Sociedades Laborales en la Dirección General de Fomento de la Economía Social y del Fondo Social Europeo del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, así como en aquellas Comunidades Autónomas que han recibido los correspondientes trasposos de funciones y servicios.

de las de modificación de sus estatutos previos al acuerdo de solicitud de calificación como sociedad laboral debidamente inscrita en el Registro Mercantil, junto con una copia simple de la misma, una certificación literal del mismo Registro de sus asientos vigentes y sendas certificaciones expedidas por las personas legitimadas para ello del acuerdo de la Junta General favorable a la calificación de sociedad laboral y de la titularidad del capital resultante del Libro de registro de acciones nominativas o de socios correspondiente.

Ahora bien, en los supuestos de sociedades preexistentes, no resulta posible otorgar la calificación de sociedad laboral en tanto en cuanto no se aporte una copia autorizada y una copia simple de la escritura por la que se eleve a público el acuerdo de la Junta General y las modificaciones de los estatutos que fueran precisas para adaptarse a las exigencias de la Ley de Sociedades Laborales.

Varios son los **requisitos y trámites para que la Sociedad Laboral quede reconocida legalmente**. En primer lugar, debe procederse a la elaboración de sus estatutos. A continuación, ha de tener lugar la solicitud de su calificación, inscripción y certificación como sociedad laboral en el Registro Administrativo de Sociedades Laborales. A este Registro Administrativo de Sociedades Laborales, regulado mediante Real Decreto 2114/1998, de 2 de octubre, y dependiente del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales le corresponden, además, las funciones de calificación y registro administrativo de aquellas sociedades laborales domiciliadas en Comunidades Autónomas que no tengan transferida la competencia en dicha materia, así como la ordenación y coordinación de los datos que reciba de los Registros Administrativos de las Comunidades Autónomas sobre inscripciones practicadas, modificaciones de sus estatutos y su transformación, disolución, liquidación y descalificación cuando lo soliciten ¹⁶.

Una vez realizada la inscripción, la Dirección General de Fomento de la Economía Social y del Fondo Social Europeo o el órgano competente de la respectiva Comunidad Autónoma notifica a la sociedad la resolución por la que es calificada como sociedad laboral, devolviendo a ésta la copia autorizada de su escritura y remitiendo a la misma un certificado de dicha calificación e inscripción en el correspondiente Registro Administrativo.

En la denominación de la sociedad debe figurar necesariamente la indicación de «Sociedad Anónima Laboral» o «Sociedad de Responsabilidad Limitada Laboral» o sus abreviaturas S.A.L. o S.L.L., según proceda. Esta denominación de laboral ha de hacerse constar además en toda la documentación de la sociedad, así como en su correspondencia, notas de pedido, facturas y en los anuncios que deba publicar por Lley o por disposición estatutaria. La sociedad deberá obtener un certificado del Registro Mercantil Central acreditativo de no existir ninguna sociedad con una denominación o razón social idéntica.

Ha de procederse al otorgamiento de la correspondiente escritura pública así como a la protocolización de los estatutos ante notario, siendo preciso presentar al efecto la referida certificación del

¹⁶ Así, por ejemplo, para poder inscribir en el Registro Mercantil modificaciones de los estatutos que afecten a la composición del capital o al domicilio social será necesario obtener con carácter previo la oportuna certificación del Registro de Sociedades Laborales.

Registro Mercantil Central que acredite la no existencia de otra sociedad con la misma denominación. Esta certificación tiene una validez de dos meses a contar desde la fecha de su expedición. Asimismo, ha de aportarse certificado bancario en que conste el depósito a nombre de la sociedad de, al menos, el 25 por 100 del capital que se decida suscribir por los socios en las sociedades anónimas laborales. No obstante, en las sociedades limitadas laborales el certificado bancario debe ser del 100 por 100 del capital.

Las sociedades anónimas y limitadas laborales se inscriben, como cualquier otra sociedad, en el Registro Mercantil correspondiente a su domicilio social. A la hora de efectuar la correspondiente inscripción ha de adjuntarse a la escritura una copia de la calificación de la sociedad como laboral, calificación esta que debe figurar, mediante nota marginal, en la hoja abierta a la sociedad en el citado Registro. Para ello ha de aportarse la certificación del Registro Administrativo correspondiente en la que conste que aquélla ha sido calificada como tal e inscrita en dicho Registro.

Si bien desde su inscripción en el Registro Mercantil la sociedad laboral adquiere personalidad jurídica propia, son necesarios diversos trámites para que aquélla comience a funcionar efectivamente. Así, por ejemplo, debe procederse a la legalización de los libros oficiales en el Registro Mercantil. Ha de comunicarse la apertura del centro de trabajo a la correspondiente autoridad laboral en el Área o Dependencia Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales de que se trate. Y deben adquirirse y sellarse los libros de matrículas y visitas en la citada Área o Dependencia Provincial de Trabajo y Asuntos Sociales, procediéndose además a tramitar el alta de la sociedad laboral como empresa en la Seguridad Social y la afiliación de los socios y trabajadores a aquélla con anterioridad a la iniciación de la prestación de servicios.

Por otra parte, la sociedad deberá proceder a la inscripción de patentes, modelos, diseños industriales, marcas y rótulos en el Registro de la Propiedad Industrial, así como a la inscripción de los inmuebles que hubiesen sido aportados en el Registro de la Propiedad Inmobiliaria.

II. EL LLAMADO «RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL» DE LAS SOCIEDADES LABORALES

1. Consideraciones previas.

Como es sabido, las sociedades laborales disfrutan de un régimen fiscal específico establecido en la Ley 4/1997, de 24 de marzo, sobre Sociedades Laborales. Esta ley destina su Capítulo II a regular el régimen tributario de las mismas, atribuyendo a este tipo de sociedades un conjunto de beneficios fiscales fundamentados en la finalidad social y económica que preside la creación de estas sociedades.

No obstante, y como bien señala DE LA PEÑA VELASCO¹⁷, basta un mero examen del contenido de dicho Capítulo de la Ley 4/1997 para constatar que el mismo no contiene un auténtico régimen tributario de estas sociedades y, lo que es más importante, que no todos los preceptos configurados en dicho Capítulo son de carácter tributario.

En efecto, de los tres artículos que integran el Capítulo II de la ley (arts. 19, 20 y 21), tan sólo el primero de ellos (art. 19) regula en sentido estricto determinados beneficios fiscales, los cuales se hallan además limitados a un único impuesto, el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITP y AJD).

En cuanto al segundo precepto (art. 20), se limita únicamente a fijar los requisitos necesarios para el disfrute de tales beneficios. Finalmente el artículo 21 de la Ley 4/1997 alude al régimen de afiliación a la Seguridad Social de los socios trabajadores, cuestión esta última que no mantiene ninguna conexión con la materia tributaria. A estos preceptos habría que añadir lo establecido en la disposición transitoria 3.^a y en la disposición adicional 4.^a de la ley, que posteriormente serán analizadas.

Coincidimos con DE LA HUCHA CELADOR¹⁸ en que, por lo que respecta al artículo 21, la inserción dentro de un capítulo dedicado al régimen tributario de un precepto que regula cuestiones estrictamente laborales representa una incorrección técnica del legislador. Y es que el citado precepto nada tiene que ver con los beneficios tributarios, a menos que se considere que el incumplimiento de este requisito relativo a la afiliación de los socios trabajadores a alguno de los regímenes de la Seguridad Social determina la pérdida de la calificación de «sociedad laboral» y, en consecuencia, el incumplimiento de uno de los requisitos dispuestos por el legislador para gozar de los beneficios tributarios.

En suma, no parece posible aludir a la existencia de un verdadero régimen tributario al respecto, dada la ausencia de preceptos que contemplen la eventual incidencia en las sociedades laborales o en sus socios de los principales impuestos que integran nuestro sistema tributario y que regulen todas aquellas particularidades que este tipo de entidades pueden llegar a plantear en los distintos impuestos, ya sean directos (sobre la renta o el patrimonio) o indirectos (sobre el consumo o el tráfico de bienes).

2. Requisitos necesarios para la aplicación del régimen fiscal especial a las sociedades laborales.

Tras la regulación de las sociedades laborales instaurada por la Ley 4/1997, son varios los requisitos legalmente exigidos para proceder a la aplicación de los beneficios fiscales contemplados

¹⁷ DE LA PEÑA VELASCO, G., «Régimen tributario de las Sociedades Laborales», en AA.VV. *Régimen Jurídico de las Sociedades Laborales (Ley 4/1997)*, Tirant lo Blanch, 1997, pág. 176.

¹⁸ DE LA HUCHA CELADOR, F., «Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales», en AA.VV. *Comentario al régimen legal de las Sociedades Mercantiles, Tomo XV, Sociedades Laborales*, Civitas, 2000, pág. 323.

en el Capítulo II de la Ley 4/1997. En primer lugar, es necesario que la sociedad laboral se halle inscrita y calificada en el Registro oficial correspondiente ¹⁹. Debe disfrutar por tanto de la calificación de «sociedad laboral», cumpliendo las restantes condiciones establecidas en la ley reguladora.

Y, en segundo término, la sociedad ha de destinar al Fondo Especial de Reserva durante los ejercicios en los que se disfrute del régimen fiscal especial (y lógicamente en el ejercicio en el que se produzca el hecho imponible) el 25 por 100 de los beneficios líquidos de dicho ejercicio ²⁰.

Obsérvese por tanto como no basta con cumplir los requisitos generales necesarios para obtener la calificación de sociedad laboral, sino que además debe destinarse el referido porcentaje al Fondo Especial de Reserva. Ambos requisitos deben mantenerse además en todo momento.

A la luz de esta regulación quedó suprimido el carácter rogado y por duración limitada del disfrute de las exenciones o bonificaciones contemplado en el anterior régimen legal de 1986, en base al cual los beneficios tributarios debían ser concedidos por el Ministerio de Economía y Hacienda por un período de cinco años prorrogables por igual plazo y contados desde la fecha de escritura pública de constitución de la sociedad, de transformación de otra sociedad en sociedad anónima laboral o de adaptación de ésta.

En la actualidad por tanto, y tras la derogación de la antigua Ley 15/1986, de 25 de abril, así como del Real Decreto 2696/1986, el disfrute de este régimen especial no se halla condicionado a ninguna solicitud ni a ningún acto administrativo de reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria. Basta con la concurrencia de los requisitos legalmente previstos. Sin lugar a dudas, se trata de un cambio acertado.

Por lo que respecta a la duración de los beneficios cabe precisar que la vigente regulación no establece ninguna limitación temporal en orden a su disfrute, por lo que desaparece, lógicamente, la limitación de su duración a cinco años contenida en el artículo 20.3 de la antigua Ley 15/1986, así como la posibilidad anteriormente prevista de solicitar la prórroga de este tipo de beneficios. Téngase en cuenta además a este respecto que la Ley 58/2003, de 27 de diciembre, General Tributaria, omite cualquier referencia a la temporalidad de los beneficios fiscales.

Poco podemos añadir en relación con el primero de los requisitos exigidos (tener la calificación de Sociedad Laboral), el cual ya estaba contemplado en la normativa de 1986. Se trata de una mera tautología. Y es que resulta obvio que para que una entidad pueda disfrutar de aquellas ventajas fiscales que concede la Ley de Sociedades Laborales deba tratarse de una sociedad laboral.

¹⁹ Recuérdese que las condiciones y requisitos para el registro de estas sociedades laborales en el Registro administrativo del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales quedan recogidas en el Real Decreto 2114/1998.

²⁰ Tal y como ya hemos precisado, las sociedades laborales se hallan obligadas a constituir un Fondo Especial de Reserva que se ha de dotar con un mínimo del 10 por 100 del beneficio líquido de cada ejercicio, pudiendo únicamente destinarse dicho Fondo a la compensación de pérdidas en el caso de que no existan otras reservas disponibles suficientes para este fin. Además de este Fondo las sociedades laborales destinarán a las reservas legales o estatutarias las cantidades que en ellas se estipule. En consecuencia, el 25 por 100 sólo es necesario para poder acogerse a los beneficios tributarios.

Ahora bien, si ponemos en relación este artículo 20 de la Ley de Sociedades Laborales de 1997 con el artículo 4 de la misma parece que el requisito del artículo 20.A) sólo podría entenderse en el sentido de que la sociedad disfrutará de los beneficios fiscales a partir del momento en que obtenga la calificación administrativa de sociedad laboral, aunque todavía no figure inscrita en el Registro Mercantil. Y es que, si bien el artículo 4.2 de la Ley de Sociedades Laborales regula el Registro Administrativo de Sociedades Laborales y su coordinación con el Registro Mercantil al vincular el reconocimiento de personalidad jurídica a la inscripción en este último, dispone igualmente que para que la sociedad se califique como laboral mediante nota marginal debe acompañarse el certificado pertinente expedido por el Ministerio de Trabajo o por el órgano competente de la Comunidad Autónoma.

Hemos de aclarar que no nos estamos refiriendo al hecho de que no se haya producido la inscripción de la sociedad como tal en el Registro Mercantil, dado que en este caso no gozaría de personalidad jurídica y ni siquiera podría ser sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades ni de cualquiera de las modalidades impositivas que integran el ITP y AJD. A lo que aludimos es a que no conste en dicho Registro la nota marginal declarándola como tal, a pesar de que ya se disponga de la calificación administrativa.

Piénsese que una sociedad que se encuentra inscrita en el Registro Mercantil y que ha obtenido la calificación de sociedad laboral en virtud del artículo 2 de la Ley de Sociedades Laborales, a pesar de que no conste todavía en aquél su carácter laboral de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 4.2, cumpliría con este primer requisito, pudiendo en consecuencia (y siempre que cumpla la segunda exigencia relativa al porcentaje del Fondo Especial de Reserva), acogerse a los beneficios tributarios legalmente establecidos.

En cuanto a la necesidad de destinar al Fondo especial de reserva el 25 por 100 de los beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible ²¹, destaca en primer lugar la reducción experimentada por el porcentaje de dotación de la reserva exigido para disfrutar del régimen fiscal especial en relación con el establecido por la regulación anterior (el 50%), flexibilizándose este requisito.

Aun así dicho porcentaje continúa siendo superior al previsto para obtener la calificación e inscripción como sociedad laboral. Por otra parte, estimamos que dicho porcentaje resulta excesivo, en la medida en que estas entidades deben constituir además la reserva legal exigida por la ley mercantil.

Puesto que dicha reserva es indisponible (salvo si, de conformidad con lo dispuesto por el art. 14.2 de la ley, se destina a compensación de pérdidas en aquellos casos en que no existan reservas suficientes para tal fin), todo destino que se diese a la misma distinto del señalado en el citado precepto originaría la pérdida automática por parte de la sociedad del derecho al disfrute de la exención o bonificación correspondiente, debiendo presentar necesariamente una declaración complementaria con el abono de los intereses de demora oportunos.

²¹ Por beneficios líquidos hemos de entender los resultantes después del pago del Impuesto de Sociedades y antes del abono de los dividendos, esto es, el resultado contable.

La pérdida de la calificación obtenida por la sociedad cuando el capital social deje de pertenecer en su mayoría a los trabajadores que prestan en ella servicios retribuidos de forma personal y directa en una relación laboral constituida por tiempo indefinido, o cuando se supere el número de horas-año correspondientes a los trabajadores no socios en relación con las efectuadas por los socios trabajadores sin haber obtenido la autorización correspondiente, determinará la imposibilidad de continuar disfrutando del conjunto de los beneficios fiscales.

También el hecho de que se superen los porcentajes máximos atribuidos a cada socio por el apartado 3 del artículo 5 de la ley sin que esta situación se restablezca en el plazo máximo de un año, junto con la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva, constituyen causas legales que pueden dar lugar a la pérdida de la condición de sociedad laboral, quedando la misma imposibilitada para continuar gozando de los citados beneficios fiscales.

Una vez verificada la concurrencia de cualquiera de estas circunstancias, y cumplidos los plazos previstos para la subsanación de la misma, el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, el órgano correspondiente de la Comunidad Autónoma, habrá de requerir a la sociedad para que restablezca la situación en un plazo no superior a seis meses, transcurrido el cual, sin que la circunstancia en cuestión se hubiera eliminado, procedería la descalificación de aquella como sociedad laboral, con la consiguiente baja en el Registro.

La pérdida del régimen fiscal especial se producirá cuando no se cumplan los requisitos y condiciones anteriormente señalados. Ahora bien, dicha pérdida quedará limitada al ejercicio en que tenga lugar el incumplimiento, surtiendo sus efectos desde el comienzo del mismo.

¿Se exigen los citados requisitos para poder disfrutar de cualquier clase de beneficios fiscales o únicamente de los contemplados en la Ley de Sociedades Laborales de 1997? Es ésta una cuestión no exenta de cierta trascendencia. Piénsese por ejemplo que los beneficios e incentivos de las sociedades laborales no se circunscriben exclusivamente al ámbito estricto del ITP y AJD (cuyas modalidades impositivas son las únicas a las que se refiere la LSL), sino que también pueden ser objeto de diversas bonificaciones fiscales contempladas en el Impuesto sobre Sociedades.

Tal y como ha señalado DE LA HUCHA CELADOR²², el problema no se plantea tanto en relación con el primero de los requisitos [la calificación de la sociedad como laboral es necesaria por ejemplo para acogerse a la libertad de amortización del art. 11.1 a) del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto de Sociedades] como respecto del segundo de los condicionantes. Así, una sociedad laboral que destine al Fondo Especial de Reserva un porcentaje inferior al 25 por 100 de sus beneficios líquidos, ¿puede gozar del beneficio de la libertad de amortización recogido en el Real Decreto Legislativo 4/2004?²³

²² DE LA HUCHA CELADOR, F., «Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales», ob. cit., pág. 349.

²³ Es ésta una cuestión que no se planteaba en la regulación anterior, ya que la Ley de 1986 (art. 20) integraba en la normativa mercantil los beneficios fiscales de las sociedades anónimas laborales. Por el contrario, lo que la antigua Ley 43/1995 hizo fue atraer a la normativa tributaria los beneficios fiscales reconocidos a las sociedades anónimas laborales, promoviendo la derogación de los preceptos afectados de la Ley de 1986.

Tomando como punto de partida la regulación normativa establecida en la Ley de Sociedades Laborales y en el Real Decreto Legislativo 4/2004, parecen existir argumentos a favor y en contra para poder extender los requisitos contemplados en el artículo 20 de la Ley de Sociedades Laborales a los beneficios fiscales de cualquier tributo, y no sólo a los expresamente mencionados en el artículo 19.

Uno de los principales argumentos a favor se centra en el hecho de que el encabezamiento del artículo 20 no limita objetivamente los beneficios tributarios en la propia Ley de Sociedades Laborales ni hace alusión alguna a que los requisitos tengan que proyectarse exclusivamente sobre los incentivos contemplados en el precedente artículo de la Ley de Sociedades Laborales. Es más, incluso la referencia del artículo 20.B) al «*ejercicio en que se produzca el hecho imponible*» podría dar pie a considerar que el legislador está pensando en proyectar el requisito sobre cualquier impuesto (por ejemplo, aquellos de carácter periódico, caso del IS), y no sólo los impuestos instantáneos que integran el ITP y AJD.

Pero también existen importantes razones para oponerse a la citada pretensión. Como se recordará, la antigua Ley de Sociedades Laborales de 1986 conectaba el disfrute de la libertad de amortización con el cumplimiento del requisito de la dotación al Fondo de Reserva. En cambio, la Ley 43/1995 vino a derogar expresamente los apartados 2.º y 3.º del artículo 20 de la Ley de 1986, incorporando la citada libertad de amortización en su artículo 11.1 a) y exigiendo únicamente que se tratase de sociedades anónimas laborales, sin aludir a requisito mercantil alguno. Finalmente, la Ley de 1997 omite toda referencia al Impuesto sobre Sociedades, aludiendo exclusivamente al ITP y AJD.

A la luz de esta evolución normativa podríamos concluir que basta con el hecho de que la sociedad sea laboral para que pueda disfrutar de los beneficios fiscales reconocidos en el Impuesto sobre Sociedades. En cambio, si se quisiera gozar de los incentivos fiscales establecidos en el ámbito del ITP y AJD, sería necesario además que aquella cumpliera con el requisito del artículo 20.B) de la Ley de Sociedades Laborales. Y es que la antigua Ley 43/1995 se remitía a la normativa mercantil únicamente a la hora de aludir a la calificación de la sociedad como laboral. Pero una vez verificado dicho requisito no se exigía ningún otro de carácter adicional para poder disfrutar de la libertad de amortización.

Sabemos ya que, para que la sociedad pueda disfrutar de los beneficios fiscales contemplados en el Capítulo II de la Ley 4/1997, debe destinar al Fondo Especial de Reserva el 25 por 100 de los beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible.

Ahora bien ¿puede una sociedad ser calificada desde un punto de vista administrativo-mercantil como laboral si no destina al Fondo Especial de Reserva al menos el 25 por 100 de sus beneficios líquidos? Si estimamos que no la libertad de amortización no podría ser aplicada por la entidad, ya que dicho incumplimiento determina que la sociedad no pueda ser calificada como laboral. El propio artículo 16 de la Ley de Sociedades Laborales considera como una de las causas de la pérdida de la calificación de laboral por parte de la sociedad «*la falta de dotación, la dotación insuficiente o la aplicación indebida del Fondo Especial de Reserva*».

Sucede no obstante que el artículo 14.1 de la Ley de Sociedades Laborales establece un porcentaje del 10 por 100 del beneficio líquido del ejercicio, produciéndose así una falta de coincidencia entre las exigencias mercantiles del Fondo de Reserva y aquellas otras derivadas de los requisitos tributarios que podría dar lugar a situaciones conflictivas.

Piénsese por ejemplo en el caso de una sociedad laboral que destine más del 10 por 100 pero menos del 25 por 100 de sus beneficios líquidos del ejercicio a la constitución del Fondo Especial de Reserva. La entidad estaría incumpliendo el requisito necesario para disfrutar de los beneficios tributarios dispuestos por el artículo 20 de la Ley de Sociedades Laborales. En cambio, no incurriría en causa de pérdida de su calificación como laboral. No podría acogerse a los beneficios fiscales establecidos en el artículo 19 de la Ley de Sociedades Laborales relativos al ITP y AJD pero sí podría disfrutar de la libertad de amortización en el Impuesto sobre Sociedades. Nos encontramos pues ante un supuesto de falta de conexión legislativa.

En todo caso, esta diferencia de porcentajes existentes entre los artículos 14 y 20.B) de la Ley de Sociedades Laborales en relación con el Fondo Especial de Reserva, al proyectarse sobre exigencias distintas (mercantiles y tributarias, respectivamente) no genera una identificación en las restricciones que a la disponibilidad del Fondo impone el primero de los preceptos citados.

En efecto, el exceso de las dotaciones al Fondo sobre el 10 por 100 de los beneficios líquidos del ejercicio (el cual como sabemos habrá de situarse en el 25% para cumplir el requisito que permite disfrutar de los beneficios fiscales) no determina que dicho Fondo quede afectado por las restricciones impuestas por el artículo 14.2 de la Ley de Sociedades Laborales, de manera que la sociedad laboral podrá disponer libremente del Fondo Especial de Reserva en el porcentaje que supere el 10 por 100.

Una circunstancia relativamente conflictiva es la de tener que comprobar en el momento del devengo de un impuesto instantáneo como es el ITP y AJD el cumplimiento o no de un requisito como el exigido en el artículo 20.B) de la Ley de Sociedades Laborales, típico de los impuestos de carácter periódico. Pensemos, por ejemplo, en el caso de una sociedad cuyo ejercicio social coincide con el año natural y que realiza una determinada operación societaria o concierta un determinado préstamo (operaciones ambas susceptibles de gozar de beneficios fiscales) en fecha 1 de junio.

¿Podría precisarse en ese momento si se va a cumplir el requisito del artículo 20.B) de la Ley de Sociedades Laborales relativo a la dotación del 25 por 100 de los beneficios líquidos del ejercicio al Fondo Especial de Reserva? Parece claro que no. Y lo mismo cabría decir, por ejemplo, ante un supuesto de transformación de una sociedad en laboral en relación con la posibilidad de acogerse a la bonificación del 99 por 100 en cuota por la modalidad gradual de AJD.

Ante esta situación, DE LA HUCHA CELADOR²⁴ sugiere la posibilidad de que la sociedad solicitante del beneficio fiscal pudiera comprometerse en el escrito inicial del procedimiento administrativo a cumplir dicho requisito, sin perjuicio de la posterior comprobación que pudiera practicar la Administración Tributaria y, eventualmente, de la revocación de los beneficios tributarios en caso de incumplimiento de dicho compromiso.

Por otra parte, debe tenerse presente que este requisito relativo a la necesidad de destinar al Fondo Especial de Reserva el 25 por 100 de los beneficios líquidos se refiere al ejercicio en

²⁴ DE LA HUCHA CELADOR, F., «Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales», ob. cit., pág. 355.

que se produzca el hecho imponible y tenga lugar el nacimiento de la obligación tributaria a cuya cuantía se quiere aplicar el beneficio fiscal. La dotación del 25 por 100 de los beneficios líquidos al Fondo Especial de Reserva no tiene por qué mantenerse en consecuencia durante los ejercicios sucesivos, siendo suficiente al efecto con conservar los porcentajes a que se refiere el artículo 14 de la Ley de Sociedades Laborales.

Del mismo modo, el incumplimiento de este requisito a que se refiere el artículo 20.B) de la Ley de Sociedades Laborales incidirá exclusivamente sobre los beneficios tributarios a que tuviera derecho la sociedad por hechos imposables de ITP y AJD devengados durante dicho ejercicio. Pero no puede extenderse sin más a ejercicios futuros.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LAS SOCIEDADES LABORALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES: SITUACIÓN ACTUAL Y POSIBLES ALTERNATIVAS

La antigua Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades, no contemplaba régimen especial alguno para las sociedades laborales. Esta circunstancia se mantiene actualmente en el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (TRLIS).

Sí se refería sin embargo el antiguo artículo 11 de la LIS al **beneficio de la libertad de amortización**, aplicable con carácter general a todas las sociedades limitadas laborales a pesar de que el citado precepto aludía únicamente a las sociedades anónimas laborales.

Las sociedades laborales (ya sean anónimas o limitadas) pueden amortizar libremente aquellos elementos de su inmovilizado material e inmaterial (bienes muebles o inmuebles) afectos a la realización de sus actividades.

Este régimen de libertad de amortización, al que se refiere el artículo 11.2 del TRLIS, se enmarca en un sistema jurídico configurado en su momento por la antigua Ley de 1986, cuyo artículo 20.3 concedía a determinadas entidades la libertad de amortización. Incluso llegó a suscitarse un problema de interpretación relativo a una hipotética colisión entre ambas normas, resuelto por la disposición transitoria única 1.16 de la LIS, que vino a derogar expresamente los apartados 2 y 3 del artículo 20 de la Ley 15/1986.

A partir del 1 de enero de 1996, y para los períodos impositivos iniciados desde dicha fecha, debe distinguirse entre aquellas sociedades anónimas laborales calificadas como tales antes de la promulgación de la LIS y que tuvieran reconocido también con anterioridad a la entrada en vigor de la citada ley el beneficio de la libertad de amortización al amparo del artículo 20.2 de la Ley de 1986, y aquellas otras sociedades anónimas laborales que, con independencia de la fecha de su constitución y calificación, no tuvieran reconocido el beneficio de la libertad de amortización previsto en el artículo 20.2 en el momento de la entrada en vigor de la LIS.

Mientras las primeras son las únicas afectadas realmente por el mandato contenido en la disposición transitoria 3.ª de la Ley de Sociedades Laborales de 1997, las segundas no resultan amparadas por la citada disposición transitoria, aplicando, en su caso, y con las condiciones legalmente previstas el beneficio de la libertad de amortización del artículo 11.2 a) de la LIS.

Establece la disposición transitoria 3.ª de la Ley de 1997 que aquellas sociedades laborales que a la entrada en vigor de la misma tuvieran concedido el beneficio fiscal al que se refería el punto 2 del artículo 20 de la Ley 15/1986, de 25 de abril, podrán continuar disfrutando del mismo hasta la finalización del plazo y en los términos autorizados.

En suma, tras lo dispuesto por el apartado 16.º de la disposición derogatoria única de la Ley 43/1995, que deroga a partir del 1 de enero de 1996 el artículo 20.2 y 3 de la Ley 15/1986, la disposición transitoria de la Ley 41/1997 ha de entenderse orientada a la finalidad de establecer un régimen transitorio para aquellas sociedades que, a la entrada en vigor de la Ley 43/1995, venían disfrutando de este incentivo. Pero en ningún caso dicha disposición permite computar el régimen tributario para los activos adquiridos a partir de la entrada en vigor de la Ley 43/1995, rigiéndose estos últimos, cuando proceda, por lo previsto en el artículo 11.2 c) de la Ley 43/1995.

Téngase presente en todo caso que la libertad de amortización constituye un derecho para la sociedad, no un deber, de manera que pueden no acogerse a aquélla y proceder a la amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial de conformidad con los criterios contemplados en el apartado 1.º del artículo 11 de la LIS.

El carácter automático de la libertad de amortización de la LIS contrasta con el régimen de solicitud por la sociedad anónima laboral y su concesión por parte del Ministerio de Economía y Hacienda, que era el modelo diseñado por la antigua Ley de Sociedades Anónimas Laborales de 1986²⁵.

La libertad de amortización se proyecta sobre todos los elementos del inmovilizado (tanto material como inmaterial) afectos a la realización de sus actividades. Dichos elementos deben haber sido adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales por el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales o, en su caso, por la correspondiente Comunidad Autónoma. Es por tanto la calificación administrativa la que permite determinar el cómputo inicial del plazo de los cinco años de que dispone la sociedad laboral para acogerse a la libertad de amortización.

En relación con los activos únicamente se precisa que se hallen afectos a la actividad. Nada se disponía además en el artículo 11.2 a) de la antigua Ley 43/1995 sobre la necesidad de que los bienes del inmovilizado de la sociedad que pueden gozar de la libertad de amortización tengan que ser nuevos. Por tanto, hemos de entender que tanto los elementos del inmovilizado material

²⁵ Tal y como pone de manifiesto DE LA HUCHA CELADOR, F., «Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales», ob. cit., pág. 325, «Se pasa así de una libertad de amortización concedida por las autoridades tributarias a una libertad de amortización reconocida directamente por el legislador, sin intermediación ni otorgamiento expreso del Ministerio de Economía y Hacienda, sin perjuicio evidentemente de que los órganos gestores e inspectores puedan verificar el cumplimiento o no de las condiciones que dan derecho a disfrutar del beneficio contemplado en el artículo 11.2 a) de la LIS».

o inmaterial nuevos como los usados (bastante frecuentes en las sociedades laborales) podrán acogerse al beneficio de la libertad de amortización, siempre que se afecten a la actividad de la sociedad.

Ciertamente se suscitan aquí diversos problemas relativos a la afectación así como los derivados del concepto legal de adquisición cuando la incorporación del elemento susceptible de amortización al patrimonio de la sociedad se produce por ejemplo a través de operaciones de *leasing*. En nuestra opinión, la cuestión debe resolverse acudiendo a los criterios establecidos en el artículo 11.3 del Real Decreto Legislativo 4/2004.

En el antiguo beneficio fiscal el plazo para que los bienes adquiridos pudieran amortizarse libremente comenzaba a computarse desde el primer ejercicio económico de dichas sociedades. La nueva regulación instaurada por la Ley 41/1997 resulta en este sentido más precisa, al poner en relación el beneficio con la obtención de la calificación de «laboral» por parte de la sociedad, al margen de que dicha calificación se obtenga o no en el primer ejercicio económico de aquélla.

La libertad de amortización es total, no estando sujeta a ninguna restricción. Ahora bien, queremos dejar claro a este respecto que el beneficio podrá ser utilizado como más le interese a la sociedad anónima laboral o a la sociedad de responsabilidad limitada laboral. Incluso podrá aplicarse en ejercicios iniciados con posterioridad al referido plazo de cinco años desde la constitución, siempre que los elementos hayan sido adquiridos dentro de ese plazo.

En todo caso, el ejercicio efectivo de esta libertad de amortización requiere que la sociedad anónima laboral disponga de bases imponibles positivas, de manera que si en los primeros ejercicios se hubiesen obtenido pérdidas no podrá aplicarse el incentivo, al margen de que pueda hacerse uso de la libertad de amortización una vez que la entidad comience a generar beneficios. Sucede no obstante que los efectos de esta libertad de amortización serán menores cuanto más tarde se haga uso de ella.

La sociedad podrá optar de este modo por elegir los períodos impositivos, dentro lógicamente de los cinco años, así como los concretos elementos del inmovilizado adquiridos en los que poder practicar la libertad de amortización. No cabe imponer que la amortización se practique sobre la totalidad de los elementos adquiridos o que se aplique en la declaración-liquidación del período impositivo coincidente parcialmente con el año en que ha tenido lugar la adquisición.

Una vez ejercitada la libertad de amortización mediante un ajuste negativo al resultado contable para determinar la base imponible, en los períodos impositivos posteriores aquel ajuste revertirá a la base mediante ajustes positivos con ocasión de la amortización del elemento o de su transmisión.

El resultado de aplicar la libertad de amortización será deducible aun cuando no esté imputado contablemente en la cuenta de pérdidas y ganancias de acuerdo con las reglas contenidas en el artículo 19 del TRLIS. En la medida en que la amortización contabilizada exceda de la depreciación

efectiva de los elementos de inmovilizado dicho exceso no tendrá la consideración de gasto deducible en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, realizándose por ese importe un ajuste positivo al resultado contable ²⁶.

Por lo que se refiere al cómputo del citado plazo de cinco años, la Dirección General de Tributos (DGT) tiene declarado, en contestación a Consulta de 12 de marzo de 1996, que para aquellas sociedades anónimas laborales que vinieran disfrutando de la libertad de amortización antes del 1 de enero de 1996 el cómputo del plazo tendrá lugar durante los cinco primeros años a partir de la fecha de la calificación de la sociedad como sociedad anónima laboral, es decir, desde la fecha de inscripción en el Registro Administrativo establecido al efecto en la respectiva Comunidad Autónoma.

En consecuencia, aquellas sociedades anónimas laborales constituidas con anterioridad a 31 de diciembre de 1995 y que estuviesen acogidas a los beneficios fiscales derivados de la antigua Ley 15/1986, podían ser objeto de la regulación establecida por el artículo 11.2 a) de la Ley 43/1995 en relación con las inversiones en elementos afectos a la realización de sus actividades adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como sociedades anónimas laborales, al margen de que dichos bienes hubiesen sido adquiridos antes o después de la fecha de entrada en vigor de la Ley 43/1995, y siempre que no se hubiesen agotado los cinco años improrrogables a los que se refería la legislación antigua.

Obsérvese que la referencia es a cinco años y no a cinco períodos impositivos. No se trata de una incorrección del legislador. El plazo debe contarse por años desde la fecha de calificación administrativa, con independencia de los períodos impositivos transcurridos entre ambos.

Este plazo de cinco años a que se refiere el artículo 11 del vigente Real Decreto Legislativo 4/2004, ¿considera los «años naturales» de fecha a fecha o, por el contrario, se está refiriendo a ejercicios económicos? En nuestra opinión, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 48 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, si el plazo se fija en años, éstos deberán computarse de fecha a fecha.

Cabe plantearse en relación con este incentivo tributario qué sucede en caso de pérdida de la calificación de la sociedad como laboral transcurridos más de cinco años desde su constitución o transformación. ¿Los efectos se producen *ex tunc* o *ex nunc*?

Ya hemos analizado como el artículo 16.4 de la Ley de Sociedades Laborales establece que la pérdida absoluta de los beneficios tributarios (incluidos, en su caso, aquellos de los que pudiera gozar en relación con el IS) sólo tiene lugar si la descalificación se produce antes de cinco años desde la constitución de la sociedad y/o de su transformación. Ninguna trascendencia adquiere a este respecto la fecha de su calificación administrativa como laboral.

²⁶ Lógicamente, ello se entiende sin perjuicio del correspondiente ajuste negativo que corresponda practicar a dicho resultado contable como consecuencia de la aplicación de la libertad de amortización de que gozan tales elementos por la diferencia entre el importe de la inversión realizada y la amortización contable correspondiente a la depreciación efectiva de los elementos objeto de inversión.

Idéntico plazo opera, como hemos analizado, a efectos de lo dispuesto en el artículo 11.2.a) del TRLIS, si bien en este caso la fecha de referencia es la de su calificación administrativa. Así las cosas, podrían llegar a producirse situaciones conflictivas por desarmonía entre ambas legislaciones, la mercantil y la tributaria.

DE LA HUCHA CELADOR²⁷ plantea esta cuestión con el siguiente ejemplo: «Una sociedad constituida en 1998, calificada como laboral en 1999 y descalificada en el 2004 no se vería afectada por la previsión del artículo 16.4 de la LSL; si dicha sociedad ha adquirido elementos del inmovilizado entre los años 2000 y 2003 sobre los que ha practicado la libertad de amortización en los términos del artículo 11 de la LIS y en las declaraciones correspondientes a cada uno de los períodos impositivos citados, cabe plantearse qué ocurriría en la declaración-liquidación del período en que ha sido descalificada (2004)».

¿Debería esta sociedad regularizar los beneficios ligados a la libertad de amortización practicados durante los ejercicios en que gozó de la calificación de laboral? ¿Podría girar la Inspección de Tributos dentro del plazo de prescripción de cuatro años actas a través de las cuales modificase las declaraciones-liquidaciones de la sociedad, anulando las amortizaciones libremente practicadas?

En opinión del citado autor el problema debe resolverse en un sentido favorable a los intereses de la sociedad laboral, que no puede verse privada de los beneficios contemplados en el Real Decreto Legislativo 4/2004 durante aquellos períodos impositivos en los que tuvo la calificación de laboral. Y ello aunque la descalificación administrativa se produzca dentro del plazo de prescripción del impuesto.

Estamos de acuerdo con esta consideración. La previsión de la normativa mercantil, al contener una referencia genérica a «los beneficios tributarios» sin concretarlos en ningún impuesto, resulta lo suficientemente amplia como para poder defender su aplicación a cualquier incentivo fiscal, ya sean los contemplados en la propia Ley de Sociedades Laborales o los dispuestos en la regulación normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Es más, creemos que las omisiones efectuadas por el vigente Real Decreto Legislativo 4/2004 en relación con las sociedades laborales son lo suficientemente significativas como para concluir que la intención del legislador tributario es la de someter dichas entidades a un régimen fiscal similar al de los sujetos pasivos ordinarios del impuesto.

Al citado beneficio fiscal estimamos que **debería añadirse la no integración en la base imponible de aquellos beneficios de las sociedades laborales que fueran objeto de reinversión**, cuya justificación se basa, al igual que sucede con el beneficio relativo a la libertad de amortización de los elementos del inmovilizado material e inmaterial de estas sociedades afectos a la realización de sus actividades, en la importancia del papel que desempeñan estas entidades para el desarrollo de la Economía Social.

²⁷ DE LA HUCHA CELADOR, F., «Beneficios Fiscales de las Sociedades Laborales», ob. cit., pág. 327.

En todo caso, cabe precisar que la especificidad de este beneficio fiscal ha perdido en la actualidad su razón de ser, puesto que la inmensa mayoría de las sociedades laborales, como empresas de reducida dimensión que son, disfrutarán del conjunto de beneficios fiscales que caracterizan el régimen fiscal de éstas, entre los que se sitúa la libertad de amortización.

En efecto, resulta bastante frecuente la aplicación a las sociedades laborales del régimen previsto para las empresas de reducida dimensión. Téngase presente que la práctica totalidad de estas sociedades van a reunir los requisitos contemplados en el artículo 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004, siendo el importe neto de su cifra de negocios en el período impositivo inmediato anterior inferior a 8 millones de euros, cualquiera que fuese el volumen de la cifra de negocios del propio período impositivo ²⁸.

El citado precepto del Real Decreto Legislativo 4/2004 no contempla además ninguna exclusión por razones subjetivas o de naturaleza jurídica de la entidad que pretenda acogerse a dicho régimen especial, motivo por el cual no existen razones que imposibiliten su aplicación a las sociedades laborales.

Pues bien, de concurrir esta circunstancia en la sociedad laboral, la misma disfrutará de las diversas ventajas fiscales que caracterizan el régimen especial de las empresas de reducida dimensión. En primer lugar, dispondrá de libertad de amortización para las inversiones realizadas en elementos de activo material nuevos que generen creación de empleo, a la que se refiere el artículo 109 del TRLIS.

El disfrute de esta libertad de amortización se halla condicionado al cumplimiento de varios requisitos. Así, la sociedad laboral habrá de gozar de la calificación de sociedad de reducida dimensión en el período impositivo en que realice la inversión, que debe efectuarse además en elementos nuevos del activo fijo material, entendiendo por «nuevos» aquellos elementos que vayan a ser utilizados por aquélla o a entrar en funcionamiento por primera vez.

Es igualmente necesario que los elementos objeto de la inversión sean puestos a disposición de la sociedad dentro del período impositivo en el que adquiera la consideración de empresa de reducida dimensión ²⁹. La libertad de amortización se aplicaría cualquiera que fuere el uso al que vaya a ser destinado el elemento objeto de inversión, es decir, tanto si se utiliza en la actividad productiva de la propia sociedad como si se emplea en la de terceros mediante la cesión del uso de los mismos.

²⁸ A estos efectos debe tenerse presente que en el supuesto de que el período impositivo inmediato anterior tuviese una duración inferior al año o si la actividad se hubiera desarrollado durante un plazo inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios se elevaría al año. Y tratándose de empresas de nueva creación el importe de la cifra de negocios se referirá al primer período impositivo en que se desarrolle efectivamente la actividad, de manera que si éste fuese inferior al año, el importe neto de la cifra de negocios resultaría elevado igualmente al año.

²⁹ La entrega o puesta a disposición es por tanto la fecha de referencia para determinar si la inversión se realiza o no en ese período impositivo.

La inversión debe ir acompañada de un incremento de la plantilla media de la sociedad referida a los 24 meses siguientes al inicio del período impositivo en que los bienes entren en funcionamiento, y en relación a la plantilla de los 12 meses anteriores. Este incremento ha de mantenerse además durante un período adicional de otros 24 meses a contar desde la conclusión de los primeros 24 meses tenidos en cuenta para calcular el incremento de plantilla.

Finalmente, la cuantía de la inversión que pueda beneficiarse de este régimen de libertad de amortización será la que resulte de multiplicar la cifra de 120.000 euros por el incremento de plantilla anteriormente señalado y calculado con dos decimales, sin redondear por exceso o por defecto. No obstante, esta libertad de amortización resulta incompatible con otros beneficios fiscales de los que podría llegar a disfrutar la sociedad laboral. Nos referimos a la bonificación por actividades exportadoras, reinversión de beneficios extraordinarios, exención por reinversión³⁰ y deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

En segundo término la sociedad disfrutará de libertad de amortización para inversiones de escaso valor, con independencia de la evolución que experimente la plantilla. El disfrute de esta libertad de amortización, contemplada en el artículo 110 del TRLIS, se halla igualmente condicionado al cumplimiento de varios requisitos. En primer lugar, se requiere que la sociedad laboral pueda ser calificada como de reducida dimensión en el período impositivo en que realice la inversión. Esta inversión ha de efectuarse en elementos de inmovilizado material nuevos cuyo valor unitario no exceda de 601,01 euros³¹.

El límite para las inversiones realizadas en el período impositivo susceptibles de amortizarse libremente se sitúa en este caso en 12.020,24 euros. La amortización contable sólo tendrá en consideración la depreciación de los elementos por su utilización en la empresa, de manera que no figurará como gasto contable el exceso de amortización fiscal derivado de la aplicación de este incentivo. No obstante, aun cuando no se encuentre contabilizado dicho exceso, procede la deducción del mismo al determinar la base imponible de la sociedad, en tanto en cuanto se prevé una excepción al principio de inscripción contable para los elementos patrimoniales que puedan amortizarse libremente³².

A diferencia de lo que señalábamos anteriormente en relación con la libertad de amortización con creación de empleo, la aplicación de la libertad de amortización para inversiones de escaso valor es compatible con cualquier otro incentivo fiscal a la inversión del que pueda disfrutar la sociedad.

³⁰ A pesar de que este régimen de exención por reinversión resultó derogado para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, se aplica transitoriamente para las transmisiones realizadas en períodos impositivos anteriores, aun cuando la reinversión tenga lugar, dentro del plazo permitido, en períodos iniciados con posterioridad a aquella fecha, en cuyo caso será de aplicación la incompatibilidad, no pudiendo gozar los elementos objeto de reinversión de libertad de amortización.

³¹ De conformidad con lo establecido por las normas del Plan General de Contabilidad sobre valoración del inmovilizado material, por «valor unitario» se ha de entender el precio de adquisición más todos los gastos adicionales a la compra que se produzcan hasta su puesta en condiciones de funcionamiento.

³² Así, en el período impositivo en que se adquieran estos elementos de escaso valor, la sociedad podrá practicar un ajuste negativo al resultado contable por el importe que desee amortizar en exceso, procediendo ajustes positivos en los períodos impositivos posteriores por el importe de la amortización contable en la medida en que esos elementos estuviesen ya totalmente amortizados a efectos fiscales.

En consecuencia, la inversión en estos elementos de escaso valor podrá generar derecho: a la deducción para incentivar la realización de determinadas actividades; a considerar cumplido el requisito de reinversión para diferir el gravamen de los beneficios extraordinarios; a estimar que es la materialización de la exención por reinversión, o a considerar cumplido el requisito de la reinversión a efectos de la deducción por reinversión de beneficios extraordinarios.

Cabe precisar que el 108 del Real Decreto Legislativo 4/2004 dispone que estos incentivos fiscales se aplicarán «*siempre que el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior sea inferior a 8 millones de euros*». Parece pues indisponible para el contribuyente la sujeción al citado régimen, lo que contrasta con la aplicación de la libertad de amortización específica a que se refiere el artículo 11.2 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, de carácter potestativo.

Una sociedad laboral con una cifra neta de negocios inferior a 8 millones de euros, ¿ha de aplicar necesariamente la libertad de amortización con los requisitos y límites de los artículos 109 y 110 del Real Decreto Legislativo 4/2004 o, por el contrario, puede optar por la libertad contemplada en el artículo 11.2 a)? Es ésta una cuestión en relación con la cual no existe una doctrina administrativa.

Desde nuestro punto de vista, resulta posible defender la existencia de una compatibilidad entre ambos regímenes. No existe ningún precepto donde se disponga expresamente la incompatibilidad entre la libertad de amortización para las sociedades laborales y el régimen especial de empresas de reducida dimensión. Mientras el artículo 11.2 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004 contempla un régimen específico para las sociedades laborales, los artículos 108 y ss. del citado TRLIS establecen un régimen especial de carácter general para todas las entidades sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

No obstante, estimamos que esta compatibilidad demanda el cumplimiento de diversas condiciones. En primer lugar, si la sociedad opta por la aplicación de la libertad de amortización con los requisitos y condiciones del artículo 11.2 a) no podría aplicar, para alguno o varios de los elementos del inmovilizado susceptibles de amortización, el régimen de los artículos 109 y 110.

No creemos que pueda «fraccionarse» el régimen jurídico de la amortización de los elementos del inmovilizado combinando el precepto específico de la sociedad laboral y el régimen especial de la empresa de reducida dimensión. De la misma manera, tampoco consideramos que la Administración Tributaria pueda imponer a la entidad que efectúe la liquidación del impuesto mediante la aplicación íntegra del régimen especial cuando el sujeto pasivo haya optado por la aplicación del régimen de amortización específico de las sociedades laborales.

La sociedad podría, por ejemplo, acogerse a los diversos aspectos del régimen especial de incentivos fiscales correspondiente a las empresas de reducida dimensión que no se refieren a la libertad de amortización, pudiendo aplicar la dotación por insolvencias de deudores contemplada en el artículo 112 del Real Decreto Legislativo 4/2004 o determinar la cuota íntegra del impuesto mediante la aplicación de los tipos de gravamen diferenciados en función de la base imponible a que se refiere el artículo 114 del TRLIS.

En definitiva, una interpretación sistemática de la regulación normativa del Impuesto sobre Sociedades impediría que, por el simple hecho de que una sociedad laboral disfrutara de la libertad de amortización del artículo 11.2 a) del Real Decreto Legislativo 4/2004, hubiese de renunciar al régimen especial de empresas de reducida dimensión, teniendo que tributar siempre y en todo caso al tipo del 35 por 100 cualquiera que fuere el importe de su base imponible. Al amparo de esta misma interpretación sistemática hemos de descartar que la aplicación de los beneficios contemplados en el Capítulo XII del TRLIS (con la consabida excepción de los relativos al régimen de amortizaciones) suponga necesariamente la renuncia a la libertad contemplada en su artículo 11.2 a).

Por otra parte, la sociedad laboral podrá adoptar un sistema de amortización acelerada, a efectos fiscales, de las inversiones en elementos de activo material nuevos no asociadas con creación de empleo, así como por inversiones en elementos del inmovilizado inmaterial. También el disfrute de este incentivo fiscal queda sujeto al cumplimiento de un conjunto de requisitos. Ante todo, la sociedad debe cumplir los requisitos para que pueda ser considerada como de reducida dimensión en el período impositivo en que los elementos objeto de inversión sean puestos a su disposición, siendo indiferente que en los períodos impositivos posteriores la cantidad conserve o bien pierda esta condición, aun cuando en los mismos tenga efectos la aceleración de amortizaciones.

La inversión ha de ser efectuada en elementos de inmovilizado material nuevos, entendiéndose por elemento nuevo, como ya hemos puesto de manifiesto, aquel que entra en funcionamiento por primera vez. También podrá consistir en elementos de inmovilizado inmaterial. Las inversiones en elementos de inmovilizado material nuevos podrá amortizarse, a efectos fiscales, al porcentaje resultante de multiplicar por 2 el coeficiente de amortización lineal máximo previsto en las tablas de amortización oficialmente aprobadas. En cambio, tratándose de inversiones en inmovilizado inmaterial, podrán amortizarse fiscalmente en un 150 por 100 de la amortización de tales elementos.

Si el importe de la depreciación del plan resultase ser inferior a la amortización obtenida al aplicar el coeficiente lineal máximo de tablas correspondiente a ese elemento multiplicado por 2, la diferencia podría computarse mediante ajustes extracontables negativos en la determinación de la base imponible.

En todo caso, la aplicación práctica de este incentivo fiscal dependerá de si la depreciación efectiva contabilizada es superior o inferior a la derivada de multiplicar por 2 el coeficiente lineal máximo de tablas o la amortización del activo inmaterial. Si esta última resulta ser superior a la depreciación contabilizada, el exceso podría integrarse en la base imponible de la sociedad laboral mediante los correspondientes ajustes negativos al resultado contable, revertiendo dichos ajustes con signo positivo a la base imponible en aquellos períodos impositivos posteriores en los que, estando el elemento totalmente amortizado a efectos fiscales, no lo esté a efectos contables. De este modo, el importe de esta amortización contable no tendría el carácter de gasto fiscalmente deducible.

Otro de los beneficios fiscales de los que gozaría la sociedad laboral, siempre y cuando reuniese los requisitos para ser considerada de reducida dimensión, sería la facultad para dotar una provisión por posibles insolvencias de deudores de forma global sobre el saldo de deudores existentes a la conclusión del período impositivo. Se refiere esta facultad, tanto a aquellos deudores que al

cierre del período impositivo se hallan en situación de insolvencia de acuerdo con los criterios generales del Impuesto sobre Sociedades, como a aquellos otros deudores sobre los que no hay riesgo cierto de insolvencia ³³.

El importe de la dotación para la cobertura del riesgo derivado de posibles insolvencias de deudores, deducible a efectos de determinar la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, no puede sin embargo sobrepasar el 1 por 100 del saldo de los deudores de la sociedad existentes a la conclusión del período impositivo. Y a efectos de determinar el saldo de deudores sobre el que dotar la provisión global no se incluyen en los mismos aquellos deudores que individualmente tienen cubierto el riesgo de insolvencia, así como aquellos deudores sobre los que la provisión que se pudiera dotar no tuviese la consideración de fiscalmente deducible ³⁴.

La sociedad podrá disfrutar de un régimen de aceleración de las amortizaciones de los elementos de su inmovilizado material en los que reinvierta el importe obtenido en la transmisión onerosa de otros elementos de esta naturaleza, existente desde el 1 de enero de 1999. Recuérdese que para los períodos impositivos iniciados desde la citada fecha se sustituyó el régimen de exención por reinversión por este régimen de aceleración de amortizaciones ³⁵.

La amortización se producirá en función del coeficiente que resulte de multiplicar por 3 el coeficiente de amortización lineal máximo de las tablas de amortización linealmente aprobadas. Este coeficiente multiplicador 3 rige para los ejercicios iniciados a partir del 25 de junio de 2000, dado que con anterioridad su valor era de 2,5.

En el período impositivo en que se transmita el elemento del inmovilizado material la sociedad debe, no obstante, cumplir las condiciones para ser considerada de reducida dimensión, siendo indiferente que la entidad conserve esta condición tanto en los períodos impositivos en los que se realiza la reinversión como en aquellos otros períodos en los que se amortizan aceleradamente los elementos objeto de la reinversión.

³³ De este modo, la entidad podrá dotar una provisión individualizada para los créditos en situación de posible insolvencia así como otra provisión global sobre el saldo de deudores no afectados por la provisión directa.

³⁴ Significa ello que no se tendrán en cuenta para el cálculo de la dotación global los créditos adeudados por entidades vinculadas, los adeudados o afianzados por entidades de Derecho público, los afianzados por entidades de crédito o sociedades de garantía recíproca, los garantizados mediante derechos reales, pacto de reserva de dominio y derecho de retención (excepto en los casos de pérdida o envilecimiento de la garantía), los garantizados mediante un contrato de seguro de crédito o caución y los que hubieran sido objeto de renovación o prórroga expresa.

³⁵ En efecto, para los períodos impositivos iniciados antes del 1 de enero de 1999 la LIS, en su redacción inicial, mantuvo para las empresas de reducida dimensión el régimen de exención por reinversión, estando exentas aquellas rentas que no superasen la cuantía de 300.506,05 euros, una vez corregidas por el efecto de la inflación, siempre que hubiesen sido obtenidas en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material afectos a explotaciones económicas. La única condición exigida era que se reinvirtiera el importe total obtenido en la transmisión en otros elementos del inmovilizado material. Por el contrario, para aquellos períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 1999, la redacción otorgada al artículo 127 de la LIS por la Ley 50/1998 sustituyó el régimen de exención por reinversión por un régimen de aceleración de las amortizaciones de los elementos en los que se reinvirtiera el importe total obtenido en la transmisión de los elementos del inmovilizado material afectos a las explotaciones económicas de las empresas de reducida dimensión. No obstante, aquellas rentas que se hubieren acogido a la exención por reinversión con anterioridad al 1 de enero de 1999 se rigen por lo establecido inicialmente por la LIS para este régimen, aun cuando la reinversión tuviese lugar en períodos impositivos iniciados a partir de dicha fecha.

El negocio jurídico ha de ser una transmisión onerosa, por lo que las transmisiones lucrativas que, en su caso, efectúe la sociedad laboral no podrán acogerse a este régimen especial. Los elementos patrimoniales transmitidos deben ser materiales y de activo fijo, quedando por tanto al margen de este incentivo las transmisiones de activos tanto inmateriales como financieros, aun cuando ambos elementos pertenezcan al inmovilizado. Un requisito adicional es que el elemento transmitido se halle afecto a explotaciones económicas, es decir, que resulte necesario para el desarrollo de las actividades empresariales del sujeto pasivo. Quedan así excluidas de este beneficio fiscal las transmisiones de meros elementos patrimoniales de la entidad.

La cuantía que debe reinvertir la sociedad laboral es el importe total de la transmisión. La reinversión debe materializarse en otros elementos del inmovilizado material afectos igualmente a las explotaciones económicas desarrolladas por aquélla. Resulta por tanto válida la reinversión tanto en elementos nuevos como usados siempre que consistan en activos materiales fijos.

La reinversión ha de tener lugar en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento transmitido y los tres años posteriores, entendiéndose efectuada la reinversión en la fecha en que se produzca la puesta a disposición de los elementos patrimoniales en que se materialice el importe obtenido en la transmisión.

La base de la amortización consistirá en el precio de adquisición de los elementos del inmovilizado material, siempre que fuese igual o inferior al importe total de la transmisión. En el supuesto de que el precio de adquisición resultase ser mayor, la aceleración de la amortización girará sólo sobre el importe total obtenido en la transmisión que sea objeto de la reinversión.

Ha de tenerse presente a este respecto que la deducción de la amortización resultante de este incentivo no queda condicionada a la imputación contable en la cuenta de pérdidas y ganancias de la sociedad. En consecuencia, el exceso que resulte de aplicar este incentivo sobre la depreciación efectiva contabilizada se integrará en la base imponible mediante ajustes negativos al resultado contable.

Finalmente la sociedad podrá deducir las cuotas de arrendamiento financiero (*leasing*) satisfechas que correspondan a la recuperación del coste del elemento hasta un cierto límite. Y es que la fiscalidad de los contratos de *leasing* celebrados por las entidades de reducida dimensión se rodea de un conjunto de incentivos fiscales especiales.

Tiene la consideración de gasto fiscalmente deducible la carga financiera satisfecha por la sociedad a la entidad arrendadora, incorporada en las cuotas de arrendamiento. Igualmente es deducible la parte de las cuotas de arrendamiento financiero satisfechas que corresponda a la recuperación del coste del elemento, salvo si el contrato tiene por objeto elementos no amortizables.

El importe de la deducción anterior no podrá exceder del resultado de aplicar al coste del elemento el duplo del coeficiente de amortización lineal, según tablas de amortización, que correspondan a ese elemento. Aquellos excesos que no hubiesen podido ser deducibles podrán serlo en los

períodos impositivos siguientes con el mismo límite del duplo del coeficiente de amortización. Además, el importe de la opción de compra es deducible a través del proceso de amortización sobre dicho importe ³⁶.

Por otra parte, la sociedad podrá practicar diversas deducciones de la cuota íntegra. Concretamente, para los períodos impositivos iniciados a partir del 25 de junio de 2000, la deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación. Y para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2002, la deducción por inversiones destinadas al aprovechamiento de fuentes de energías renovables ³⁷.

Al margen de que las sociedades laborales puedan acogerse a este régimen fiscal especial contemplado en el Capítulo XII del Real Decreto Legislativo 4/2004, en el que se regulan los incentivos fiscales para las empresas de reducida dimensión, queremos insistir en la idea de que **las sociedades laborales se encuentran sometidas al régimen común o general del Impuesto sobre Sociedades**.

Estas sociedades tributan por tanto a través del Impuesto sobre Sociedades, siendo el tipo aplicable el 30 por 100 por la parte de base imponible comprendida entre 0 y 120.202,41 euros, siempre que tuviesen la consideración de empresas de reducida dimensión al ser el importe neto de la cifra de negocios habida en el período impositivo inmediato anterior inferior a 8 millones de euros, y el 35 por 100 por la parte de base imponible restante ³⁸.

Ahora bien ¿por qué no establecer un tipo de gravamen inferior para las sociedades laborales similar por ejemplo al contemplado por el artículo 28 del Real Decreto Legislativo 4/2004 para las sociedades cooperativas fiscalmente protegidas? A nuestro juicio, las especiales características y la regulación social específica de las sociedades laborales deben implicar también la existencia de unas normas técnicas de ajuste a los términos de las normas tributarias. Y no hay razón que justifique la aplicación del tipo impositivo general de gravamen a unas entidades como las sociedades laborales, que coadyuvan al mejor cumplimiento de los fines caracterizadores de la Economía Social.

³⁶ Téngase presente a este respecto que, con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2005, la disposición final 2.^a de la Ley 22/2005, de 18 de noviembre, por la que se incorporan al ordenamiento jurídico español diversas directivas comunitarias en materia de fiscalidad de productos energéticos y electricidad y del régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, y se regula el régimen fiscal de las aportaciones transfronterizas a fondos de pensiones en el ámbito de la Unión Europea, modifica el apartado 11 del artículo 115 del TRLIS, relativo al régimen fiscal especial de determinados contratos de arrendamiento financiero, al objeto de proceder a regular los supuestos de pérdida o inutilización del bien objeto de dichos contratos. Así, se incorpora en el citado apartado 11 un último párrafo de conformidad con el cual, en los supuestos de pérdida o inutilización definitiva del bien por causa no imputable al sujeto pasivo y debidamente justificada, no se integrará en la base imponible del arrendatario la diferencia positiva entre la cantidad deducida en concepto de recuperación del coste del bien y su amortización contable. La incorporación de este párrafo determina la eliminación de la necesidad de realizar este ajuste positivo en los supuestos de pérdida o inutilización de los bienes objeto de los contratos de arrendamiento financiero regulados en el Capítulo XIII del Título VII del TRLIS.

³⁷ Debe precisarse, no obstante, que para los períodos impositivos iniciados a partir del 27 de mayo de 2003, esta deducción se extiende a todos los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

³⁸ Lógicamente, y de conformidad con lo dispuesto por el artículo 114 del Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo, si el período impositivo tuviese una duración inferior al año, la parte de la base imponible que tributaría al tipo del 30 por 100 sería la resultante de aplicar a 120.202,41 euros la proporción en la que se halle el número de días del período impositivo entre 365 días, o la base imponible del período impositivo cuando ésta fuera inferior.

Son varios los argumentos en base a los cuales podría defenderse la aplicación de un tipo menor a estas entidades. En primer lugar, que la ley impone limitaciones a las facultades dominicales del socio, al someterle al derecho de adquisición preferente que pueden ejercer otras personas y a la valoración del auditor. Y en segundo término, la confluencia en una persona de la condición de accionista o partícipe y de la de trabajador otorga una mayor cohesión interna a la sociedad, contribuyendo probablemente a incrementar su productividad, y favoreciendo el autoempleo y el empleo.

Incluso podría plantearse la conveniencia de aplicar un tipo de gravamen bonificado para estas entidades durante los primeros años como contrapartida a la constitución del Fondo Especial, lo que contribuiría en buena medida al fortalecimiento de la sociedad.

Otra importante circunstancia que interesa reseñar en relación con este impuesto es la relativa al hecho de que, en la medida en que en este tipo de sociedades concurren necesariamente en unos mismos sujetos la condición de socios y de trabajadores, deberán aplicarse a este respecto las normas previstas para las operaciones vinculadas (art. 16 del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el TRLIS) ³⁹.

Para la norma fiscal no resulta intrascendente que entre las partes intervinientes en una operación del tráfico económico medien o no relaciones de dependencia o vinculación. La búsqueda de ahorros fiscales ilícitos o de ventajas distorsionadoras de las condiciones que deben presidir un mercado de libre competencia aconseja que, en caso de operaciones entre partes que se consideran vinculadas, se prescinda del valor contable atribuido por las mismas, ateniéndose al valor señalado por la norma fiscal, esto es, el precio de mercado que, en circunstancias normales, se acordaría entre partes independientes.

Las normas sobre operaciones vinculadas tratan de evitar que, mediante el uso de precios distintos a los normales de mercado, se transfieran rentas de una parte a otra con el resultado práctico de minorar o diferir la tributación del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a las citadas partes afectadas por la vinculación.

Esta circunstancia obliga a corregir la valoración convenida entre las partes en determinados supuestos y con determinados requisitos. La corrección de valor la realiza, en todo caso, la Administración Tributaria, y no los propios sujetos pasivos, salvo en el caso de operaciones vinculadas con personas físicas, que es precisamente el supuesto que se nos plantea en relación con las sociedades laborales ⁴⁰.

³⁹ Nos referimos concretamente a aquellos supuestos del artículo 16 en los que la vinculación se define en función de la relación socio-sociedad.

⁴⁰ La corrección de los valores pactados sólo puede efectuarla la Administración Tributaria en los supuestos de este artículo 16 en tanto en cuanto no hayan «prescrito» sus facultades de comprobación y liquidación sobre el período impositivo en que se haya llevado a cabo la operación vinculada. En el supuesto de que hubiese prescrito, la Administración no podrá corregir los valores pactados ni los efectos que dichos valores hubiesen podido tener en períodos impositivos posteriores no prescritos.

Obsérvese que la norma fiscal define el valor normal de mercado como el precio que hubiera sido acordado en condiciones normales de mercado entre partes independientes. De este modo la determinación de ese valor de mercado constituirá en la práctica una cuestión de hecho de difícil cuantificación, dado que lo normal será que no exista precio comparable de referencia.

El artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004 establece los métodos que la Administración Tributaria puede aplicar para la determinación del valor normal de mercado. Se refiere el precepto, en primer lugar, al precio comparable de mercado. En virtud de este método, el valor de mercado consistirá en el precio de mercado del bien o servicio de que se trate o de otros de similares características efectuando, en su caso, las correcciones necesarias para considerar las particularidades de la operación.

Este precio será el que aplique el propio sujeto pasivo u otra entidad en operaciones concertadas con entidades no vinculadas en parecidas condiciones, esto es, operaciones referidas a una mercancía similar, volumen de operaciones equivalentes, operaciones referidas al mismo período de tiempo o a una misma zona geográfica, etc.

Cuando no exista precio de mercado comparable la Administración podrá utilizar supletoriamente el precio de adquisición o coste de producción incrementado. En este caso, el precio de adquisición o coste de producción se incrementará en el margen que obtenga habitualmente el sujeto pasivo en operaciones equiparables concertadas con personas independientes o, en su caso, en el margen que suelen obtener las empresas que operen en el mismo sector en operaciones equiparables concertadas con personas o entidades independientes.

Asimismo, podrá acudir la Administración con carácter supletorio al criterio del precio de reventa minorado. Mediante este método el valor normal de mercado se determina a partir del precio con el que el comprador revende a terceros independientes el bien o servicio, minorado en el margen que obtenga habitualmente en operaciones equiparables con entidades independientes, o bien a través del precio habitual de empresas del mismo sector.

Hemos de referirnos finalmente al método consistente en la distribución del resultado conjunto de la operación. La utilización de este método permite identificar el valor de mercado con aquel precio que se derive de distribuir el resultado conjunto de la operación de que se trate, teniendo en consideración los riesgos asumidos, los activos implicados y las funciones desempeñadas por las partes relacionadas.

Por tanto, en aras de poder cifrar el valor normal de mercado deberá partirse en este caso del resultado obtenido por el conjunto de las entidades vinculadas del grupo operando con terceros. Y será el que permita distribuir el resultado conjunto teniendo en cuenta el valor que añade cada entidad vinculada al bien o servicio que se transmite o presta a terceros.

Como es sabido, el actual Proyecto de Ley de Prevención del Fraude introduce diversas modificaciones en este artículo 16 del TRLIS al objeto de establecer el valor de mercado como el valor

válido en el ámbito de las personas o entidades vinculadas, dándose una nueva redacción a los supuestos en los que se considera que existe dicha vinculación, y estableciéndose además los métodos necesarios para la fijación de dicho valor.

Así, por ejemplo, a la luz de la nueva regulación, desaparece la referencia a la facultad potestativa y exclusiva de la Administración, que exime de toda responsabilidad al sujeto pasivo que contabiliza y declara sus operaciones a los precios reales convenidos, a pesar de que éstos no coincidan con los valores normales de mercado. De este modo, el artículo 16 del TRLIS pasa a configurarse de manera semejante al artículo 15 de este mismo texto legal, que establece la valoración para las sociedades, normalmente a precios de mercado, de ciertos bienes y servicios. Tal y como se dispone en el Proyecto, la Administración corregirá las operaciones sujetas al Impuesto sobre Sociedades (así como al IRPF o al IRNR) que no hubieran sido valoradas por su valor normal de mercado.

Es ésta una regla que obliga en primer lugar y, ante todo, al propio declarante, sin perjuicio de la facultad de comprobar ese valor declarado que tiene la Administración Tributaria. En efecto, la nueva redacción de las disposiciones pasa a configurar lo concerniente a operaciones vinculadas como una verdadera norma de valoración, de aplicación obligatoria. Se trata de un importante cambio de criterio que determina además la introducción de una nueva regulación de las infracciones y sanciones tributarias en relación con la obligación de aportar a la Administración Tributaria determinada documentación por parte de las personas o entidades vinculadas ⁴¹.

Por lo que respecta a los métodos para determinar el «valor normal de mercado», el texto del Proyecto mantiene los tres principales actualmente existentes (método de «precio libre comparable», método del «coste incrementado» y método del «precio de reventa»), que son los propuestos en el Informe de la OCDE de julio de 1995, pero sin establecer una jerarquía entre ellos. Y para aquellos casos en los que los citados métodos no resulten aplicables, se ofrecen otras dos opciones: el método de «distribución de resultados» entre las partes vinculadas en función de un criterio que valore adecuadamente las condiciones acordadas entre ellas; y el método de «margen neto», que aspira a atribuir al conjunto de operaciones realizadas con una sociedad vinculada su resultado neto en función de las características de las mismas que resultan objetivas.

La intención perseguida parece clara: pudiendo la Administración proceder a valorar, con carácter general, a precios de mercado, esta posibilidad ha de resultar excluida cuando la sociedad documente suficientemente el valor declarado. Y en aquellos casos en los que se produzca incumplimiento sustancial de dicha obligación, se faculta a la Administración a efectuar la valoración a precios normales de mercado de acuerdo con los datos de que disponga aquélla.

⁴¹ Este mismo carácter imperativo se propone para la valoración de las operaciones realizadas con residentes en paraísos fiscales (operaciones efectuadas con personas o entidades, vinculadas o no vinculadas, y residentes en países o territorios considerados como paraísos fiscales), matizándose no obstante que ello será así siempre que dicha valoración con criterios de mercado no determine una tributación en España inferior o una tributación diferida respecto de la derivada del valor convenido entre las partes.

Al objeto de evitar problemas de estimación, el Proyecto prevé la posibilidad de que se solicite a la Administración, por parte de los sujetos pasivos, la valoración que debe atribuirse a estas operaciones vinculadas. La solicitud ha de ir acompañada de una propuesta formulada por el propio sujeto pasivo, debiendo desarrollarse su aspecto procedimental, más adelante, mediante la oportuna norma reglamentaria. Si el sujeto pasivo que fuese objeto de comprobación aceptara la valoración propuesta, se daría traslado de la misma a los demás obligados tributarios interesados en la «operación vinculada»; y si tampoco fuese objeto de impugnación por ellos, surtiría todos sus efectos, como nuevo valor, ya sea en el IS, en el IRPF o en el IRNR. En cambio, si el sujeto pasivo comprobado impugnase la valoración o solicitase la práctica de una tasación pericial contradictoria, dicha circunstancia se notificaría igualmente a las demás partes interesadas en el procedimiento al objeto de que puedan presentar las alegaciones que estimen pertinentes en el mismo ⁴².

Por otra parte el texto del Proyecto contempla la posibilidad de que, en caso de operaciones vinculadas, terceros afectados por la valoración administrativa de aquéllas puedan interponer recursos y reclamaciones, quedando así interrumpido el plazo de prescripción del derecho de la Administración Tributaria a efectuar las oportunas liquidaciones al obligado tributario, e iniciándose de nuevo el cómputo de dicho plazo cuando la valoración practicada por la Administración haya adquirido firmeza.

Todo lo anterior comporta además el establecimiento de una limitación a la deducibilidad de ciertos gastos (caso concreto de los servicios entre entidades vinculadas), que quedan condicionados al hecho de que los mismos produzcan o puedan producir una determinada ventaja o utilidad a su destinatario. Se trata de un requisito que quizás no añade nada nuevo respecto a los ya vigentes en materia de deducción de cualquier gasto, en la medida en que tan sólo incorpora un elemento nuevo de difícil concreción, no especificándose que la utilidad recibida haya de ser de naturaleza económica y obviándose la delimitación de este término respecto del requisito de correlación con los ingresos, que actualmente ya se aplica.

Dispone concretamente el apartado 5 del artículo 16 en su futura redacción que, tratándose de servicios prestados conjuntamente, cuando no resulte posible su individualización, la deducción de los gastos en concepto de servicios entre entidades vinculadas quedará condicionada a que los servicios prestados produzcan o puedan producir una ventaja o utilidad a su destinatario. Así las cosas, corresponderá al sujeto que pretenda la deducción probar que se ha producido o que se puede producir una ventaja o utilidad por el servicio recibido.

Uno de los supuestos de operaciones vinculadas que podría llegar a plantearse en el ámbito de las sociedades laborales es el contemplado en el artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la LIRPF, relativo a operaciones vinculadas específicas que consistan en el ejercicio de actividades económicas o en prestaciones de trabajo llevadas a cabo por personas físicas.

⁴² Se mantiene no obstante la literalidad de la disposición relativa a las consecuencias derivadas del incumplimiento por parte de la Administración de su obligación de resolver la solicitud del particular, conservándose la referencia relativa a que «*las propuestas a que se refiere este apartado podrán entenderse desestimadas una vez transcurrido el plazo de resolución*».

Se trata, no obstante, de una regla de valoración que únicamente es aplicable a aquellas operaciones vinculadas que tengan por objeto una prestación de trabajo realizada por una persona física (en nuestro caso el socio-trabajador de la sociedad laboral) a la sociedad con la que se halle vinculada o una entrega de bienes o prestación de servicios realizada por un profesional o empresario individual a una sociedad con la que mantenga vinculación. Tan sólo en estos dos casos la regla de valoración a precio de mercado sería la establecida en el citado artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004.

Es condición *sine qua non* para la aplicación de este régimen que la valoración a precio de mercado de dichas operaciones constituya un aumento de ingresos para la persona física que participa en la operación. Por ello debe estimarse que, en aquellos supuestos de operaciones vinculadas en que participe por ejemplo un empresario individual y en los que la valoración a precio de mercado de la operación no origine para él mayores ingresos sino mayores gastos, el régimen de valoración no será el establecido por el artículo 45.2 del Real Decreto Legislativo 3/2004, sino el contemplado en el artículo 16 del Real Decreto Legislativo 4/2004, por el que se aprueba el TRLIS.

Debe quedar claro que en este régimen al que nos estamos refiriendo la valoración a precio de mercado es obligatoria para la sociedad y la persona física que realizan la operación vinculada. Así las cosas, es indiferente que se produzca o no un perjuicio económico para la Hacienda Pública. La valoración a precio de mercado debe efectuarse siempre que se produzca el «aumento de ingresos» para la persona física ⁴³.

Dadas las circunstancias anteriores se establece una regla específica de valoración de los servicios profesionales o de trabajo prestados por las personas físicas (socios-trabajadores) a la sociedad laboral con la que se hallan vinculadas. Esta regla consiste en que, a efectos del impuesto, se entiende que lo efectivamente satisfecho por la sociedad a la persona física por la prestación de sus servicios coincide con el valor de mercado.

Lógicamente, la aplicación de esta regla determina que en relación con estos servicios no resulten de aplicación las reglas de valoración de las operaciones vinculadas, aun cuando sea superior la valoración real de mercado de la operación. En consecuencia la Administración Tributaria nunca podrá valorar estos servicios de acuerdo con las reglas de las operaciones vinculadas, ni siquiera en aquellos supuestos en que pueda probar que la contraprestación satisfecha por la sociedad laboral haya sido inferior al verdadero valor de mercado.

El único requisito exigido a este respecto por el artículo 16.7 del Real Decreto Legislativo 4/2004 es que la sociedad vinculada (en nuestro caso la sociedad laboral) realice actividades profesionales y, en particular, que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan de dichas actividades, siempre que la sociedad cuente además con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades.

⁴³ Significa ello que si se ha pactado un precio diferente al de mercado, es este último el que debe consignarse por la persona física en su declaración del IRPF. Por su parte, la sociedad debe efectuar una corrección al resultado contable en su declaración para reflejar la diferencia con el valor de mercado, puesto que en su contabilidad habrá registrado el gasto por el importe real del mismo.

Téngase presente por tanto que la finalidad de esta regulación no es sino la de excluir las operaciones vinculadas en que participa una persona física del régimen de valoración del artículo 16 del TRLIS, de manera que sean los propios contribuyentes (persona física y sociedad) los que realicen en sus declaraciones, cuando fuere necesario, los ajustes oportunos al valor de mercado del precio por ellos convenido para la operación.

En definitiva, la naturaleza de la regla de valoración de la operación vinculada será distinta según la operación sea o no entre una sociedad y una persona física por el ejercicio de actividades económicas o por la prestación de trabajo personal.

Si la operación vinculada no constituye una operación de la sociedad con una persona para el ejercicio de actividades económicas y de prestación de trabajo personal, la valoración de la operación se producirá de acuerdo con el citado artículo 16 del TRLIS, precepto que contiene una norma cautelar de valoración que opera con la eficacia de una presunción *iuris et de iure*.

Y si la vinculación entre la sociedad y la persona física corresponde al ejercicio de actividades económicas o prestación de trabajo personal, la valoración de la operación se realizará de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 45.2 del TRLIRPF. Serán, por tanto, las propias partes implicadas en la operación las que lleven a cabo la valoración a valor normal de mercado.

Esta regla de valoración debe considerarse como una norma imperativa que opera igualmente con la eficacia de una presunción *iuris et de iure*, al no posibilitar la prueba en contrario como sucede con cualquier regla de valoración a precio de mercado regulada en la Ley del Impuesto. La aplicación de la norma sustantiva de valoración será por tanto obligatoria por los propios contribuyentes (la sociedad laboral y el trabajador) en sus declaraciones, evitándose así una fijación «caprichosa» del importe de la renta por parte de la persona física o de la cuantía del gasto por parte de la sociedad.

Piénsese que en el ámbito de las sociedades laborales no resulta infrecuente que la retribución de los socios-trabajadores no se fije en función de las condiciones normales de mercado, sino que se atienda a la situación económica que atraviese la sociedad. De este modo, en épocas de dificultad económica para aquella los salarios se reducirán con la finalidad de garantizar su viabilidad económica, mientras que en épocas de crecimiento económico los socios-trabajadores percibirán retribuciones superiores a las correspondientes según su categoría laboral, obteniendo un beneficio indirecto derivado más de su condición de socio que de la de trabajador.

¿Podría en estos casos la Administración Tributaria practicar un ajuste tanto en la base imponible de la sociedad laboral como en la de los socios? Si el resultado de dicho ajuste fuese un incremento global en la tributación de la operación entendemos que sí. En la práctica, ello se producirá cuando los salarios de los socios-trabajadores superen el importe que corresponda a su categoría y cuando el tipo de gravamen marginal en el IRPF de aquéllos resulte inferior al 30 o al 35 por 100. Y es que la sociedad se ahorrará fiscalmente el 35 o el 30 por 100 sobre tales cantidades, mientras que la persona física tributará por esas mismas cantidades a un tipo inferior al 35 o al 30 por 100.

Igualmente, si las retribuciones del socio-trabajador resultan ser inferiores a las de su categoría laboral y si su tipo de gravamen marginal en el IRPF supera el 30 o el 35 por 100 se producirá un incremento en la tributación de la operación, en la medida en que sobre dichas cantidades el socio-trabajador pagaría por IRPF más del 35 o del 30 por 100, mientras que la sociedad tendría un ahorro impositivo sobre esas mismas cantidades del 35 por 100.

Incluso esta situación podría afectar, no ya sólo al socio-trabajador de la sociedad laboral, sino también a su cónyuge, ascendientes o descendientes, calculándose el valor de mercado a aplicar en aquellos supuestos en los que existiese diferencia con arreglo al procedimiento establecido en el artículo 16 del Real Decreto 1777/2004, de 30 de julio, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades ⁴⁴.

De conformidad con lo establecido en el citado precepto debe notificarse a la otra parte vinculada, excepto cuando no se halle sujeta al IS o al IRPF, la existencia de un procedimiento de comprobación del que pueda derivarse la valoración de la operación vinculada por un ajuste diferente al pactado por las partes, indicándose además los motivos del ajuste así como los métodos que pueden ser tomados en consideración para determinar el valor normal de mercado.

A la luz de esta notificación, la otra parte vinculada podrá alegar en el plazo de 30 días aquello que estime pertinente. Una vez examinadas las alegaciones de ambas partes vinculadas, y con anterioridad a la redacción del acto de determinación del valor normal de mercado, debe ponerse de manifiesto a las partes los métodos y criterios de valoración tenidos en cuenta para dicha determinación, disponiendo éstas al efecto de un plazo de 15 días para formular las alegaciones y justificaciones que estimen oportunas.

El órgano administrativo competente para dictar el acto de liquidación dictará el acto de comprobación determinando al efecto el valor normal de mercado. Este acto ha de estar motivado y puede ser recurrido por ambas partes vinculadas al ejercitar los recursos y reclamaciones que procedan contra el acto de liquidación correspondiente al período impositivo en que se realizó la operación vinculada.

El valor de mercado determinado por la Administración surtirá efecto, cuanto no hubiese sido recurrido, para los períodos impositivos correspondientes. Y en caso de que se hubiese interpuesto recurso, el valor normal de mercado fijado por la Administración quedará en suspenso hasta la resolución del recurso con carácter firme.

En todo caso, hemos de concluir esta cuestión precisando que el actual Proyecto de Ley de Prevención del Fraude elimina de su texto la referencia al artículo 45.2 del TRLIRPF (y también, de manera correlativa, en el art. 16.7 TRLIS), respecto a los servicios socio-sociedad en el ámbito de

⁴⁴ Realmente este artículo 16 del RIS no establece un procedimiento en sentido estricto entendido como un conjunto de trámites encadenados entre sí de modo sucesivo e integrando un *iter lógico* que se inicie con la declaración del sujeto pasivo o con una actuación de oficio de la Administración y que termine con el acto de comprobación. El reglamento se limita a señalar una serie de trámites dentro de la fase de comprobación del procedimiento de liquidación tributaria que deberán seguirse por los órganos inspectores a la hora de dictar el acto de comprobación.

las sociedades profesionales, en el sentido de que *«en todo caso se entenderá que la contraprestación efectivamente satisfecha coincide con el valor normal de mercado en las operaciones correspondientes al ejercicio de actividades profesionales o a la prestación de trabajo personal por personas físicas a sociedades en las que más del 50 por 100 de sus ingresos procedan del ejercicio de actividades profesionales, siempre que la entidad cuenta con medios personales y materiales para el desarrollo de sus actividades»*. Coincidimos con GARCÍA NOVOA ⁴⁵ en que ello puede llegar a suponer la apertura de una vía hacia la arbitrariedad en la determinación del valor de las prestaciones satisfechas por las sociedades a los socios profesionales que realizan actividades laborales o económicas para las mismas.

IV. OBLIGACIONES FISCALES DE CARÁCTER FORMAL IMPUESTAS A LAS SOCIEDADES LABORALES

Toda sociedad laboral debe cumplimentar diversas obligaciones fiscales de carácter formal para poder iniciar de modo efectivo su actividad.

En primer término, ha de tramitar la declaración de alta de domicilio fiscal y la declaración previa al inicio de la actividad en la correspondiente Delegación de Hacienda (Modelo 036) ⁴⁶ solicitando además el oportuno Código de Identificación Fiscal (CIF) ⁴⁷.

Como es sabido, desde el 1 de septiembre de 2003 las declaraciones censales quedan contempladas en el Reglamento por el que se regulan determinados censos tributarios, aprobado mediante Real Decreto 1041/2003. La sociedad laboral ha de presentar declaración censal tanto para comunicar a la Administración determinados hechos o situaciones como para solicitar de la misma la asignación del NIF.

En cambio, no resulta exigible la utilización de esta declaración para solicitar la aplicación, renuncia o revocación de las exenciones y beneficios fiscales de los que disfrutan esta clase de entidades. Recuérdese que dicho régimen tributario no se halla condicionado a ninguna solicitud ni a ningún acto administrativo de reconocimiento previo por parte de la Administración Tributaria, bastando con la concurrencia de los requisitos legalmente previstos.

La sociedad podrá presentar tres tipos de declaración censal: de alta, de modificación y de baja. Como norma general la declaración de alta se presentará, según proceda, antes del inicio de la actividad, de la realización de las operaciones o del nacimiento de la obligación de retener por aquellos rendimientos que se satisfagan, abonen o adeuden.

⁴⁵ GARCÍA NOVOA, C., «El Proyecto de Ley de Prevención del Fraude», en *QF*, n.º 9, 2006, pág. 19.

⁴⁶ Con carácter general, este Modelo 036 es el único aprobado para todo obligado tributario, constando de dos ejemplares, uno para la Administración y otro para el interesado, y debiendo llevar adherido cada uno de ellos la etiqueta identificativa del declarante.

⁴⁷ En la actualidad, y como consecuencia de la generalización del Número de Identificación Fiscal (NIF), el Código de Identificación Fiscal de estas entidades constituirá su NIF, resultando aplicables las disposiciones relativas a este último.

La declaración de modificación servirá para comunicar a la Administración la variación de cualquiera de los datos recogidos en la declaración de alta de la sociedad (caso por ejemplo del cambio de domicilio fiscal) o en cualquier otra declaración posterior. El plazo de presentación será de un mes a contar desde el día siguiente a aquel en que se produzcan. No obstante, si la modificación de los datos resultase ser iniciativa de la Administración, no será preciso presentar esta declaración.

Finalmente, la sociedad deberá presentar la declaración de baja cuando cese en el ejercicio de toda actividad, constituyendo esta declaración la baja en el Censo de obligados tributarios. El plazo para su presentación será de un mes a partir del día siguiente a aquel en que se produzca la mencionada circunstancia.

Tal y como hemos señalado anteriormente, la solicitud para que la Administración asigne el CIF a la sociedad (y, en consecuencia, el NIF) se realiza mediante declaración censal en unidad de acto con la declaración de actividad o alta en el censo, adjuntando la correspondiente documentación complementaria. La sociedad deberá solicitar la asignación del NIF cuando vaya a ser titular de relaciones de naturaleza o con trascendencia tributaria, debiendo asignarlo la Delegación o Administración de la AEAT competente en el plazo máximo de 10 días ⁴⁸.

El NIF asignado tendrá un carácter provisional mientras la sociedad no aporte en su totalidad la documentación complementaria requerida, a saber, copia de la escritura pública o documento fehaciente de su constitución, copia de los estatutos sociales o documento equivalente y certificación de su inscripción en Registro Público ⁴⁹.

Una vez asignado el NIF provisional la sociedad queda obligada a aportar aquella documentación que estuviese pendiente tan pronto como disponga de toda ella, si bien la Administración Tributaria puede requerirle para que la aporte, otorgándole un plazo máximo de 10 días para presentarla o para que justifique los motivos que lo impidan, indicando el plazo necesario para su aportación definitiva. En todo caso, su solicitud deberá producirse dentro del mes siguiente a la fecha de su constitución.

Ahora bien, el hecho de que la sociedad pudiese tener la consideración de «irregular» (al faltar su inscripción en el Registro Mercantil o la elevación a escritura pública del contrato de sociedad) no significa que el NIF asignado caduque, teniendo validez indefinida. En todo caso, una vez cumplidas las referidas obligaciones, se asignará a la sociedad laboral el NIF definitivo, previa solicitud a través de la oportuna declaración censal, en la que habrán de constar todas las modificaciones producidas respecto de los datos consignados en la declaración presentada para solicitar el NIF provisional no comunicados a la Administración en anteriores declaraciones censales de modificación.

⁴⁸ Concretamente la sociedad deberá instar la solicitud antes de que concurra cualquiera de las siguientes circunstancias: realización de entregas, prestaciones o adquisiciones de bienes o servicios, percepción de cobros o abono de pagos o contratación de personal laboral efectuada para el desarrollo de su actividad.

⁴⁹ La sociedad deberá presentar además copia de las escrituras o documentos que modifiquen los anteriormente vigentes, siempre que tales variaciones impliquen la presentación de una declaración de modificación de datos.

El NIF asignado será además invariable, cualquiera que puedan ser las modificaciones que experimente la entidad, salvo lógicamente el cambio de forma jurídica.

La sociedad laboral debe llevar además los oportunos Libros Registros del IVA, esto es, los Libros Registro de facturas emitidas y recibidas y, en su caso, el Libro Registro de bienes de inversión. En el Libro Registro de facturas expedidas la sociedad deberá contabilizar todas aquellas facturas y documentos sustitutivos que hayan sido expedidos, por orden cronológico, reflejando respecto de cada una su número, fecha, destinatario, base imponible, tipo aplicado y cuota repercutida⁵⁰. Igualmente habrá de conservar las facturas emitidas numeradas por orden cronológico y agrupadas por trimestres.

En el Libro Registro de facturas recibidas se registrarán todas aquellas facturas recibidas por la sociedad laboral, así como las facturas o documentos sustitutivos expedidos en los casos de autoconsumo. Como es lógico, en este caso el número de emisión de la factura se sustituye por el de recepción asignado por el destinatario, pudiendo emplearse en la numeración series separadas cuando existan razones que lo justifiquen. Los asientos resúmenes habrán de serlo por facturas recibidas en una misma fecha, siempre que su valor global no supere los 6.000 euros, IVA no incluido, ni en de cada una de ellas 500 euros, asimismo, con el IVA incluido.

Por lo que al Libro Registro de bienes de inversión se refiere, en él ha de registrar la sociedad, en su caso, todos los datos relativos a sus bienes de inversión, haciendo constar su naturaleza, las facturas o documentos relativos a su adquisición, la fecha de inicio de su utilización (que determinará el comienzo del período de regularización), la prorrata anual definitiva y la regularización anual, si procediese, de las deducciones.

Tanto los Libros Registro como todos aquellos documentos que hubieren servido a su elaboración han de ser conservados por la sociedad al menos durante un período de cuatro años, a excepción de las facturas correspondientes a bienes de inversión, las cuales se conservarán durante toda la vida útil del bien o hasta que se dé de baja.

Lógicamente, si la sociedad realizase actividades a las cuales les fuese de aplicación los regímenes especiales de agricultura, pesca y ganadería, no estará obligada a llevar Libros Registro de dicha actividad a efectos del IVA.

Si bien la sociedad laboral estará exenta del Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE) siempre que el importe de su cifra de negocios resulte ser inferior a 1.000.000 de euros, con independencia de la naturaleza de las actividades que ejerza, deberá comunicar a los órganos administrativos que gestionan la matrícula del IAE la referida circunstancia al formular la declaración censal en el Censo de obligados tributarios (Modelo 036).

⁵⁰ Son admisibles, no obstante, asientos resúmenes referidos a varias facturas, indicando los números de ellas, fecha, base imponible global, tipo impositivo y cuota global, siempre que las facturas o documentos sustitutivos englobadas correspondan a la misma fecha y el importe conjunto, IVA incluido, no exceda de 6.000 euros.

Si la sociedad no estuviese exenta, quedando obligada a ingresar la deuda tributaria que proceda, deberá presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto por la totalidad de las actividades que ejerza antes del transcurso de un mes desde el inicio de la actividad ⁵¹. El ingreso de la deuda tributaria tendría lugar, en las declaraciones de alta, mediante liquidación notificada individualmente por el órgano competente para liquidar y, en los restantes supuestos, por recibo.

A través del Modelo 840 la sociedad podrá darse de alta o de baja en el IAE y declarar variaciones en la actividad, así como dar de alta o de baja un local indirectamente afecto a la actividad en el IAE, declarar las variaciones en dichos locales y rectificar datos de declaraciones anteriores. Sirviéndose del citado Modelo la sociedad podrá darse de baja en el ejercicio de la actividad. El plazo para ello es de un mes a partir del cese, surtiendo efecto la declaración en la matrícula del ejercicio siguiente al de su presentación ⁵². También podría darse de baja a través del citado Modelo aquella sociedad que, estando incluida en la matrícula del impuesto, accediese a la aplicación de la exención. El plazo para ello sería durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en que la sociedad quedase exonerada de tributar por el impuesto.

El Modelo 848 podrá ser, en su caso, utilizado por aquella sociedad a la que no resulte aplicable la exención por importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros, al objeto de proceder a la comunicación ante la AEAT del importe neto de la cifra de negocios o de la variación en la misma que suponga la modificación de la aplicación o no de la citada exención.

⁵¹ Esta declaración de alta también debe ser presentada por la sociedad si, habiendo estado exenta, hubiese dejado de cumplir las condiciones necesarias para la aplicación de la misma, presentándola en este caso durante el mes de diciembre inmediato anterior al año en que estuviese obligada a contribuir por el IAE.

⁵² No obstante, si el cese se produjese en los ejercicios anteriores y la declaración se presentase fuera de plazo, siempre que la fecha de cese fuese acreditada fehacientemente, surtiría efectos en la matrícula del ejercicio de su presentación.