

FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO
CATEDRÁTICO DE ECONOMÍA POLÍTICA
Y HACIENDA PÚBLICA

DICTAMEN

EMITIDO POR EL
DR. D. FERNANDO VICENTE-ARCHE DOMINGO
A PETICION DE
D. MACARIO BOLADO HERNANDEZ
Y DEL MINISTERIO DE TRABAJO

sobre la regulación jurídica de la
Sociedad Anónima Laboral y su
aspecto tributario.

I. PLANTEAMIENTO

Con la expresión **SOCIEDAD ANONIMA LABORAL (SAL)** se alude a una realidad jurídica, económica y social que ha hecho su aparición en España a partir del momento en que quedó constituida la **SOCIEDAD ANONIMA LABORAL DE TRANSPORTES URBANOS DE VALENCIA (SALTUV)** e inició sus operaciones como concesionaria del transporte urbano de viajeros en la ciudad de Valencia (1 de julio de 1.964). Hasta la fecha, es **SALTUV** la única empresa laboral de régimen asociativo existente en nuestro país con las características que sirven para tipificarla; pero las gestiones que precedieron a su creación, su estructura jurídica reflejada en los Estatutos sociales y su presencia en la vida económica nacional, han dado lugar a que la denominación **SOCIEDAD ANONIMA LABORAL** comience a utilizarse ya de forma genérica por los estudiosos y en las esferas de la Administración pública, como ponen de manifiesto las ponencias, informes, memorias, y, en general, estudios relacionados con la experiencia que supone **SALTUV**. La estructura de esta Sociedad parece, por tanto, que va a marcar la pauta para futuras empresas asociativas de base laboral, y ha servido, desde luego, para acuñar la expresión **SOCIEDAD ANONIMA LABORAL**.

Ciertamente el ordenamiento jurídico español no desconoce la posibilidad de crear empresas laborales de base asociativa, si bien no existe una regulación especial para este tipo de sociedades, que, de adoptar la forma de anónimas, habrán de ajustarse, con todas las dificultades que esto lleva consigo, a la ordenación general contenida en la Ley sobre régimen jurídico de las Sociedades Anónimas. Este ha sido el caso de **SALTUV**, que por el momento constituye el único ejemplo de asociación de trabajadores para la producción organizada bajo la forma de sociedad anónima. Y precisamente por ello, al hilo del proceso de constitución y posterior desarrollo de esta Sociedad, ha surgido toda una problemática jurídica y económica que plantea la necesidad, con vistas a la evolución futura de este movimiento asociativo, de fijar la atención en la realidad que supone la **SAL** y solucionar los problemas que hoy presenta mediante el tipo de regulación que se juzgue más conveniente al interés general.

En lo que afecta a **SALTUV**, los problemas de organización y funcionamiento a los que debe hacer frente la Empresa, y que por tanto, de no resolverse, podrían suponer un freno a la creación de nuevas sociedades anónimas laborales, así como al desenvolvimiento ulterior de la ya existente, han sido objeto de varios estudios, tanto por parte de la propia **SALTUV**, como de especialistas ajenos a la misma que se han pronunciado sobre el tema. No nos corresponde abordar aquí de nuevo, con carácter general, el análisis de esta problemática; señalaremos, no obstante, que a juicio de **SALTUV** las dificultades que se presentan son tanto de orden interno —ésto es, derivadas de la peculiar estructura de los Estatutos sociales y en consecuencia de índole jurídico-mercantil—, cuanto de orden externo o sea referidas directamente a las relaciones con terceros; y bajo este segundo aspecto, junto a problemas mercantiles, registrales y de financiación de la **SAL**, aparecen también los de naturaleza tributaria.

Siendo éste el marco en el que se encuadra la existencia y la expansión en el futuro de la — SAL, se comprende que las personas que en su día promovieron la constitución de SALTUV y hoy dirigen la Empresa, conciban y postulen el reconocimiento legal de la SAL, mediante un Estatuto jurídico propio en el que se regulen todos sus aspectos, incluido el tributario.

II.— LA REGULACION JURIDICA DE LA SOCIEDAD ANONIMA LABORAL.

Como antes quedó apuntado, el ordenamiento jurídico español no desconoce la posibilidad de crear empresas laborales de régimen asociativo. Aparte del supuesto contemplado en el art. 151 de la Ley sobre régimen jurídico de las Sociedades Anónimas, la Administración Pública, a través del Patronato del Fondo Nacional de Protección al Trabajo, ha fomentado la constitución de estas empresas, a las que se alude en las Ordenes ministeriales aprobatorias de los Planes de Inversiones del mencionado Fondo. Pero sobre todo, y como señala mi colega el Prof. BROSETA (*Dictamen sobre procedimientos de creación de Sociedades Anónimas Laborales y sobre los recursos que deben habilitarse para su financiación. Valencia. 21 de septiembre de 1.967, pág. 13*), la manifestación legislativa de mayor trascendencia al respecto se halla en la Ley núm. 194/1.963, de 28 de diciembre, por la que se aprueba el primer Plan de Desarrollo Económico y Social; el art. 4, párr. 6 de esta Ley prevé expresamente la transformación de Empresas Nacionales en Sociedades Anónimas Laborales, mediante la enajenación de las participaciones propiedad del Estado o de las Entidades Estatales Autónomas, y su adquisición por el personal de la empresa, a quien el Ministerio de Hacienda facilitará los medios necesarios en la forma prevista en la Ley de Fondos Nacionales.

La norma legal citada constituye, desde luego, una muestra clara de la orientación favorable del legislador hacia la creación de asociaciones de trabajadores para la producción. Si esta orientación política se mantiene en el futuro, y hallan eco favorable las aspiraciones de un amplio sector del mundo del trabajo que ve en la SAL el medio más apropiado para facilitar a los trabajadores el acceso a la propiedad de las empresas y realizar en profundidad la promoción social, es evidente que sería necesaria una normativa jurídica que resuelva los problemas que en la actualidad suscita la figura de la SAL.

No nos incumbe formular criterios de política económica y social en orden a la expansión — de la SAL. Quiere decirse con esto que aceptamos, a modo de premisa de nuestro razonamiento, el hecho de que esta clase de empresas —de las que SALTUV puede considerarse el arquetipo— están en condiciones de adquirir una posición relevante en el sector productivo de la economía nacional. De prosperar esta orientación —como parece previsible— veamos cuáles serían las posibles soluciones en punto al régimen jurídico de la SAL, y si existe alguna de ellas que resulte especialmente aconsejable.

Si bien no entramos —como ya se ha dicho— en el análisis de las razones que puedan aducirse para postular la creación de Sociedades Anónimas Laborales —materia ésta, por lo demás, ya tratada en otros estudios—, ni tampoco en el de las que, en su caso, podrían desaconsejarla, es claro, sin embargo, que la regulación jurídica de la SAL hay que contemplarla, ante todo, desde el punto de vista de la oportunidad. En efecto, situada la economía española en vísperas de la promulga —

ción del Segundo Plan de Desarrollo, el futuro inmediato de la empresa laboral asociativa depende de lo que las normas del Plan dispongan sobre la ordenación de las relaciones de producción. De persistir la orientación plasmada en la Ley aprobatoria del primer Plan —favorable, como se dijo, a la expansión de la empresa laboral asociativa—, no puede conseguirse racionalmente más que un reforzamiento normativo de esta tendencia en la Ley que apruebe el segundo Plan, pero no, en cambio, una regulación sustantiva de aquella forma de empresa en dicho cuerpo legal. En realidad, este tipo de normas consagran por vía legislativa los principios informadores de la programación económica gubernamental para un período de tiempo determinado, y en consecuencia, desde el punto de vista de la técnica legislativa, no pueden dar cabida a otro tipo de normas, como las que han de constituir el régimen jurídico de la SAL.

Razones de oportunidad, pues, aconsejarían incluir en la Ley del segundo Plan de Desarrollo, una declaración de principios sobre las Sociedades Anónimas Laborales, que incluyera el anuncio o mandato —ésto sí es factible— de su futura ordenación jurídica. Llegados a este punto, se plantea ya la cuestión de fondo, es decir, el contenido y alcance normativos que habría de tener la regulación de la SAL, así como las posibles vías para formalizarla.

La problemática jurídica que suscita la SAL es, como sabemos, compleja; para conformar —jurídicamente esta realidad, pueden seguirse, en principio, dos vías:

A) Regular por separado los distintos aspectos que presenta la SAL, de modo que las distintas normas fueran a alojarse en los ordenamientos respectivos por razón de la materia; así, por aludir a los aspectos más sobresalientes, todas las normas referentes a la estructura de la SAL de integrarían en el ordenamiento mercantil de la sociedad anónima; las normas tributarias, en el sector correspondiente del ordenamiento tributario; las normas sobre financiación, se añadirían al repertorio de las que regulan el crédito oficial y, en general, la política financiera del Gobierno; etc...

B) Regular en un cuerpo legal único todos los aspectos de la SAL; lo cual significa la promulgación de una Ley integrada por normas jurídicas de diversa naturaleza —mercantiles, tributarias, administrativas, en general—, que se aglutinan en torno a la figura jurídica del ente social citado y que, por tanto, quedan formalmente separadas de los cuerpos legales que constituyen los respectivos ordenamientos.

Partiendo de la base de que, tanto en el supuesto A) como en el B), el régimen jurídico de la SAL habría de tener rango de Ley, ante todo en materia mercantil y tributaria —sin perjuicio de las posibles normas reglamentarias sobre algunos extremos—, los términos en que puede anunciarse u ordenarse su promulgación por la Ley del segundo Plan de Desarrollo Económico varían de un caso a otro. En la hipótesis B), esta Ley diría: *El Gobierno presentará a las Cortes en el plazo..... un proyecto de Ley sobre el régimen jurídico de las Sociedades Anónimas Laborales, que contendrá, además, el régimen tributario especial al que deberán someterse y el de financiación que se le otorgue.* En la hipótesis a), el mandato del legislador entendemos que podría ser éste: *El Gobierno presentará a las Cortes en el plazo un proyecto de Ley que introduzca las modificaciones necesarias en el régimen jurídico actual de las Sociedades Anónimas, para adecuarlo a las características propias de las llamadas Sociedades Anónimas Laborales, y promoverá, en el mismo plazo, las reformas necesarias en el sistema tributario, así como los procedimientos de financiación que resulten pertinentes, con vistas a facilitar la constitución y desarrollo de aquellas entidades.*

De las dos formas de regulación jurídica de la SAL que hemos contemplado en hipótesis, la solución B) puede parecer, en una primera aproximación, más sencilla y de ejecución más fácil. Pero no deben soslayarse las dificultades ante las que puede encontrarse —y por nuestra parte pensamos que se encontrarían— una solución semejante. En primer término, un texto legal como el que se propugna, de normativa mixta —mercantil, tributaria, administrativa,— resultaría ciertamente no vedoso porque rompe con los esquemas legislativos adoptados, por regla general, para la ordenación

de las materias que aquél contendría. Piénsese que el régimen jurídico sustantivo de la sociedad anónima tiene ahora unos perfiles claramente delimitados, y la regulación *por separado* de la SAL, como algo distinto, no dejaría de provocar reacciones de diversa índole, fácilmente previsibles; si del régimen sustantivo pasamos al tributario, el proyecto de ley - aparte otras consideraciones que más adelante se expondrán - significará un tratamiento de excepción no previsto en el ordenamiento tributario y centrado, sobre todo, en un impuesto, el general sobre la renta de sociedades y de más entidades jurídicas, que precisamente en estos momentos está siendo objeto de refundición en su normativa. Estos aspectos de la cuestión no deben menospreciarse, a nuestro juicio, desde una perspectiva de técnica administrativa. Pero no son los únicos a considerar.

La reforma de la sociedad anónima es un proceso en pleno desarrollo en Europa. Nuestro país no queda al margen de este movimiento - como es lógico-, y el tema constituye ya materia de estudio y preocupación en las esferas privada y pública. De otra parte, los problemas a resolver trascienden la realidad exclusivamente española, porque afectan también a las relaciones económicas internacionales en el marco de la Comunidad Económica Europea; y en este sentido, como es sabido, se apunta la posibilidad de llegar a un estatuto jurídico de la sociedad anónima a escala europea; en momentos como los actuales, en los que se ha iniciado el acercamiento a Europa de la economía española, la reforma general de nuestra sociedad anónima, se presenta como un problema muy complejo. Así las cosas, el intento de promulgar un régimen jurídico independiente para la SAL, con visos de permanencia, que vendría a escindir la actual normativa jurídica de las sociedades anónimas y a dificultar la labor de reforma concentrada sobre un ordenamiento claramente definido, quizá encontrase también la oposición de los sectores oficiales encargados de estudiar la reforma de la sociedad anónima; podría aducirse, en efecto, que el reconocimiento legal de estos nuevos entes sociales es, en primer lugar, innecesario porque los problemas ante los que ahora se encuentran éstos se resolverán dentro de la reforma general de la sociedad anónima, y en segundo lugar, extemporáneo, por cuanto que precipita la resolución de unos determinados problemas de la sociedad anónima que quieren estudiarse y resolverse dentro de un enfoque global de la institución.

Con las reflexiones anteriores no se pretende, obvio es decirlo, desalentar los esfuerzos emprendidos en pro de la normalización jurídica de la SAL. Antes al contrario, se trata de aportar razones que permitan encauzar esos esfuerzos en la dirección más conveniente para obtener resultados tangibles a corto plazo. Y en este sentido, procede analizar ahora las ventajas e inconvenientes de la solución A).

Con ésta no se obtendría - como se pretende con la B)- un texto legal orgánico completo e independiente para la SAL. Más dejando al margen la posibilidad real de conseguir esto último en las actuales circunstancias, importa mucho considerar si aquella solución A) no reportaría de inmediato unos resultados satisfactorios para los intereses de las sociedades anónimas laborales. Obsérvese, en efecto, que bastaría introducir en la Ley de régimen jurídico de las sociedades anónimas aquellas normas sobre los contados extremos que dificultan ahora la vida jurídica normal de las sociedades anónimas laborales a tenor de los Estatutos por los que se rige SALTUV (limitación en el número de acciones que puede poseer cada trabajador; prohibición de transmitir las acciones propiedad de los trabajadores, salvo a la Fundación laboral, socio mayoritario que tiene encomendada la obra de promoción social; subordinación en que se halla la distribución de dividendos a las acciones representativas del capital social, mientras los salarios no alcancen el nivel que se juzga adecuado).

En las modificaciones a que aludimos se haría referencia explícita al ente SAL, para el que se acuerdan; de tal modo que esta denominación quedaría acuñada por la ley. Esta vía supone, ciertamente, una modificación parcial del régimen jurídico de las sociedades anónimas, pero deberá insistirse, en que, con ella, no se quiere entorpecer la reforma general el estudio. Por el contrario, se busca dar entrada en el régimen jurídico de la sociedad anónima, a una realidad particular -

la SAL - ya existente y de segura expansión, de forma que las entidades de esta naturaleza no encuentren trabas en su constitución ni planteen problemas en el tráfico mercantil, todo ello sin perjuicio de que las modificaciones que se introdujeran en la Ley de régimen jurídico de las sociedades anónimas puedan considerarse de índole transitoria en cuanto a su sistemática - que no en cuanto a su permanencia -, ésto es, sujetas a la reelaboración que necesariamente supondrá la reforma general del régimen jurídico de la sociedad anónima.

Por lo que se refiere a la materia tributaria, las reformas a promover con vistas a facilitar la constitución y desarrollo de las sociedades anónimas laborales - que en su aspecto de fondo trataremos en el próximo apartado de este Dictámen -, no presentan problemas especiales, respecto a las formas de su adopción, en la hipótesis que hemos llamado A). Consideremos ante todo que al final del presente año 1967, habrá de ser aprobada la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el bienio 1968-69; aún cuando en línea teórica se rechaza la inclusión de normas tributarias en las leyes presupuestarias, y los ordenamientos positivos así lo sancionan, la prohibición en tal sentido de nuestra Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública no rige en los momentos actuales, pues su vigencia fué declarada en suspenso con motivo de la promulgación de la Ley de Reforma Tributaria de 26 de diciembre de 1957, que formaba parte de la Ley de Presupuestos de la misma fecha. Cabe concebir, por tanto, que de incorporar algunas normas tributarias en la próxima ley presupuestaria, se incluyeran entre ellas las referentes a las sociedades anónimas laborales.

Otra posibilidad la brindaría la posible promulgación, también a finales de 1967, de una ley de modificaciones en el sistema tributario, cosa que así mismo ha sido frecuente en los últimos años. En este texto tendrían cabida las oportunas disposiciones sobre las sociedades anónimas laborales.

Como puede observarse hacemos referencia a leyes tributarias que se promulgarían en fechas muy próximas. Para incluir, en su caso, en uno de esos textos legales normas sobre la SAL, sería preciso promoverlas desde ahora, toda vez que la Ley del Segundo Plan de Desarrollo se aprobará también a finales del presente año y, por consiguiente, el mandato del legislador al Gobierno sobre el aspecto tributario de la SAL, incluido en esa Ley, no es concebible que se ejecute en los proyectos de leyes presupuestaria o de modificaciones tributarias. Queda claro, por tanto, que se contempla la hipótesis de estas leyes como la más cercana en el tiempo, pero sin olvidar que la consecución de este objetivo exigiría una labor de preparación simultánea a la realizada para obtener normas de apoyo a la SAL en la Ley del Segundo Plan de Desarrollo.

Abstracción hecha de las posibilidades que ofrece la vía legislativa citada, los problemas tributarios de las sociedades anónimas laborales habrán de ser objeto de futuras normas que, en un principio, deberán tener rango de Ley. Es difícil precisar ahora si se presentará la ocasión para que estas normas se integren en una Ley Tributaria de ámbito más amplio. o si, en cambio, habrán de formar por sí solas el contenido de la Ley en cuestión.

Hasta el momento nos hemos referido a la regulación del aspecto tributario de la SAL mediante la promulgación de una ley aprobada por las Cortes. En este sentido, el mandato que la ley del segundo Plan de Desarrollo dirigirá al Gobierno, y que en esta materia lo concebimos (véase *supra* pág. 8) así : *..... y promoverá en el mismo plazo, las reformas necesarias en el sistema tributario ...*, significaría la elaboración y presentación a las Cortes del correspondiente proyecto de ley sobre el tema. Mas también cabe pensar que la regulación a que aludimos se hiciera mediante decreto-ley, dada la facilidad con la que el Gobierno viene utilizando este expediente en los últimos tiempos, sobre todo - por lo que aquí nos interesa - para conceder regímenes de excepción en materia tributaria. En este caso habría que fundamentar la promulgación del decreto-ley en razones de urgencia, a tenor del art. 13 de la Ley de Cortes, redactado de acuerdo con la disposición adicional tercera de la Ley Orgánica del Estado.

Cualesquiera que fueran el momento y la forma en que se promulgasen las normas tributarias sobre la SAL, su finalidad última habría de consistir en establecer el *Estatuto fiscal de la SAL*, de modo similar a lo previsto en la Ley para las Cooperativas (art. 230, apartado 6, de la Ley n^o 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario). Entendemos que con esta solución se armonizan los postulados de técnica legislativa sobre el ordenamiento tributario y los intereses de la SAL.

III.- EL ASPECTO TRIBUTARIO DE LA SOCIEDAD ANONIMA LABORAL.

Hasta aquí nos hemos ocupado de los aspectos - diríamos - procedimentales en orden a la obtención de un régimen jurídico especial para la SAL. En consecuencia, se aceptaban *a priori* las razones de fondo que puedan justificarlo. Prescindiendo del aspecto orgánico - de naturaleza jurídico-mercantil -, así como de las cuestiones de financiación - que ya han sido objeto de otros estudios -, nuestro razonamiento se centra ahora en el aspecto tributario de la SAL, con vistas a emitir una opinión sobre este extremo.

El planteamiento del tema, tal como lo realizan los directivos de SALTUV, se basa en la naturaleza peculiar de la SAL. Por una serie de razones cuyo análisis huelga en este Dictámen, se ha considerado oportuno y conveniente dar la forma de sociedad anónima a una determinada empresa laboral, y se piensa que en el futuro esta fórmula será aplicable a otros muchos casos de empresas laborales. Toda una serie de asociaciones de trabajadores para la producción cristalizarían, así, en sociedades anónimas laborales, esto es, en empresas societarias propiedad de quienes en ellas prestan su trabajo, concebidas como un sistema especialmente apto para llevar a cabo la promoción social.

La SAL, concebida sobre el modelo de SALTUV, realiza los principios esenciales propios del cooperativismo, que pueden considerarse, además, como determinantes de la aparición de esta clase de empresa asociativa; ello no obstante, estos principios despliegan su eficacia dentro del marco de una sociedad anónima, y no de una sociedad cooperativa. Ha habido, como antes señalamos razones de peso para adoptar esta solución, ampliamente expuestas en la potencia de SALTUV sobre *La Sociedad Anónima Laboral* (págs. 8 - 20), a la que ahora nos remitimos. Se comprende, por lo expuesto, que en el caso de SALTUV y de las futuras sociedades anónimas laborales que pudieran constituirse con arreglo al mismo esquema, nos hallemos ante una realidad jurídica y económica que participa simultáneamente de las características sustanciales de la sociedad cooperativa y de la sociedad anónima, aunque revista esta última forma si bien con una serie de notas que la distinguen, a su vez, de la sociedad anónima que conoce nuestro Derecho positivo.

La ley tributaria no contempla, en la actualidad, el caso peculiar de la SAL. De una parte, existe un régimen tributario especial - en vías de reelaboración - para las sociedades cooperativas - dentro del cual se distinguen, a su vez, las cooperativas fiscalmente protegidas y las excluidas de dicha protección - lo cual no significa que las segundas no disfruten de ciertos beneficios fiscales -, contenido en el Decreto de 9 de abril de 1954; de otra parte, una serie de sociedades y entidades gozan de regímenes fiscales especiales, a saber: Sociedades Inmobiliarias; Grupos Sindicales de Colonización; Sociedades de Inversión Mobiliaria; Sociedades de Investigación y Explotación de Hidrocarburos; Industrias de interés preferente; Asociaciones de Agricultores y Ganaderos oficialmente protegidas, etc. (art.230, ap. 2 de la Ley n^o 41/1964, de 11 de junio, de reforma del sistema tributario, y Decretos n^o 2.285/1964, de 7 de julio y n^o 1.439/1965, de 20 de mayo, como --

disposiciones más importantes). Fijando ahora la atención en la imposición directa sobre las sociedades, al margen de los casos señalados está la normativa del impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, respecto de la cual la ley reconoce también exenciones y bonificaciones en numerosos supuestos no encuadrados en los regímenes fiscales especiales a los que acabamos de referirnos.

En estas circunstancias, la SAL está sujeta al impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas; no puede disfrutar del estatuto tributario de las sociedades cooperativas de producción, al no ser formalmente una cooperativa, ni tampoco queda comprendida en ninguno de los regímenes fiscales especiales ni se beneficia de otras exenciones o bonificaciones. Ahora bien, dada la naturaleza peculiar de la SAL, ¿existen razones objetivas que permitan justificar un tratamiento tributario especial para estas entidades? Conviene, ante todo, precisar el interrogante. Las consideraciones que acabamos de exponer han ido referidas, en esencia, a la imposición directa sobre sociedades. Al plantear la posible justificación de un régimen tributario especial para la SAL, la delimitación del tema, aparentemente, se ensancha. Pero digamos en seguida que para nosotros, y dentro de un enfoque *positivo* del problema, un régimen tributario especial para la SAL equivale, en esencia, a una normativa de excepción en el impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas. En la esfera de la imposición indirecta, no se descarta *a priori* la hipótesis de que se otorgaran normas especiales para las sociedades anónimas laborales, pero advirtiendo que no concebimos aquí - por contraposición a la imposición directa - la posibilidad de una indagación objetiva sobre el problema, sino pura y simplemente la invocación de razones de política social que hicieran aconsejables las correspondientes exoneraciones tributarias.

Para responder, entonces, al interrogante que más arriba planteábamos, es necesario partir de la consideración del objeto del impuesto sobre la renta de sociedades; éste grava la renta o beneficio neto de las empresas societarias y de las que la ley asimila a éstas (empresas colectivas, en general). En cualquier caso, y por principio, la renta o beneficio neto de las sociedades anónimas. El beneficio neto en el período impositivo - la base imponible -, determinado en la forma prevista por la ley tributaria, es la magnitud sobre la que se calcula el importe de la deuda tributaria. De donde deriva lo siguiente: si una sociedad o entidad de las declaradas sujetas al impuesto por la ley, obtiene un beneficio neto, debe tributar, y en caso contrario, no.

He aquí, pues, la primera cuestión a dilucidar con respecto a la SAL. Entendemos que las empresas de trabajadores organizadas en forma de sociedad anónima dan lugar, automáticamente, a una separación entre la economía particular de los socios (los trabajadores, por lo que ahora nos interesa) y la economía de la empresa en cuanto tal. Y ésto, obsérvese bien, no ya ni fundamentalmente por el hecho de la personalidad jurídica del titular de la empresa, sino ante todo por la combinación en el seno de una organización empresarial del capital y el trabajo con vistas a la producción. Es la renta - el beneficio - empresarial, derivada de la obra conjunta de ambos factores productivos lo que el ordenamiento tributario grava en nuestro caso, con independencia de las rentas propias de cada uno de los factores.

El hecho de que el beneficio de la empresa sea gravado de un modo especial cuando aquélla es colectiva, y en particular una sociedad de capital, es cuestión que afecta a la fundamentación teórica del impuesto sobre sociedades, y que ahora no nos planteamos. Lo que interesa resaltar, pues, es la existencia de beneficios - se entiende, cuando se produzca - por el hecho de existir una empresa que produce para vender en el mercado; y que cuando esa empresa está organizada en forma de sociedad anónima, su renta peculiar queda sujeta al impuesto sobre sociedades.

Al aceptar, por tanto, como por fuerza así ha de ser, que la SAL obtiene un beneficio, hay que afirmar, en principio, la sujeción de esta renta al impuesto sobre sociedades. Mas si, como

afirmamos al comienzo de este apartado III, la naturaleza peculiar de la SAL deriva de que participa simultáneamente de las características sustanciales de la sociedad cooperativa y de la sociedad anónima, así como, también, de su especial estructura dentro del marco de la sociedad anónima, — habrá que indagar si estos elementos pueden ser relevantes a los efectos tributarios, una vez sentada la realidad del beneficio empresarial y la consiguiente sujeción de principios al impuesto sobre sociedades.

Interesa, en este sentido, considerar primero por separado la situación ante la ley tributaria de las sociedades cooperativas de producción. Si éstas se adecúan a los requisitos establecidos por el decreto de 9 de abril de 1.954, y gozan, por tanto, del título de protegidas, están exentas del — impuesto sobre sociedades (antigua tarifa III de la contribución de utilidades). En realidad, aunque la ley declare la exención, en el fondo se trata de un supuesto de no sujeción al impuesto, toda vez que, a tenor de las condiciones exigidas para obtener el régimen de protección fiscal, se llega a la conclusión de que en estos casos no se dá propiamente un beneficio empresarial. Se trata, — en cambio, de una asociación puesta al servicio exclusivo de sus asociados, en la que no existe un fin de lucro propio de la sociedad a cuya obtención se ordene la organización asociativa. Por ello — los resultados de la explotación hay que referirlos exclusivamente a la economía particular de los asociados, en cuya renta personal se reflejan, siendo esta renta la sometida a imposición.

En el caso de sociedades cooperativas de producción que no gocen de la calificación de protegidas, la exención del impuesto sobre sociedades queda sustituida, en la determinación de la base imponible, por la consideración como gastos del importe de la retribución de las prestaciones o servicios personales de los socios fijada por la legislación laboral correspondiente a su actividad, — aumentado en un cien por cien, aun cuando no figure en cuenta dicho concepto (art. 6, norma 2^a del decreto citado). La ley tributaria, pues, sigue otorgando a esta clase de cooperativas un tratamiento especial, que se traduce en admitir para ellas la realidad del beneficio pero muy matizada, ya que la detracción autorizada en concepto de gastos pone de manifiesto la naturaleza accesorias que se atribuye a la renta del ente cooperativo.

Frente a la situación ante la ley tributaria de las sociedades cooperativas de producción, la SAL se encuentra en una posición peculiar y al propio tiempo paradójica. Quiere realizar, y realiza, la misión asignada a aquellas asociaciones de obreros, ordenando a esta finalidad esencial la estructura empresarial y el resultado de la misma, que de este modo se pone al servicio de los trabajadores. En la SAL, el beneficio de la empresa carece de sentido si no se contempla en relación — con las retribuciones pagadas por el trabajo de los obreros y las asignaciones a la obra de promoción social. En efecto, de un lado el objetivo primario de la SAL es lograr para sus miembros el — nivel de remuneración por su trabajo que se estima justo, así como la promoción humana que también en justicia les corresponde; de otro lado, y precisamente por ello, el capital social se halla en un plano de absoluta subordinación frente a los beneficios, de los que sólo podría participar en la hipótesis de que se alcanzara a plena satisfacción el fin primario de la empresa. Por eso, con toda exactitud, el art. 6 de los Estatutos de SALTUV dice, en su párr. 2^o, que la finalidad esencial de la Fundación laboral es canalizar los beneficios de la Sociedad hacia los fines sociales que figuran — en los Estatutos de dicha Fundación. Esta concepción del beneficio social, propia de la SAL, se — refleja en la forma de distribución de beneficios sociales realizada por SALTUV en los ejercicios — de 1964, 1965 y 1966; en efecto, la mayor proporción se destina a la participación en beneficios — del personal y a la asignación a la Fundación laboral, y la parte restante a reservas — legal y voluntaria —, fondo de previsión para inversiones y previsión para pago de impuestos.

Dada la función que los beneficios sociales desempeñan en la SAL, existe el fundamento — suficiente para postular que la tributación de los mismos se adecúe a esta situación. Esto equivale a que la ley no considere imponible más que la parte de beneficios que resta después de retribuir — al trabajo en la medida que se estima justa. En definitiva, se llega, mediante este razonamiento, a —

la solución adoptada por el legislador en el caso de las sociedades cooperativas de producción no protegidas, para las cuales la deducción por gastos a efectos del impuesto sobre sociedades comprende el importe de las remuneraciones satisfechas por prestaciones o servicios personales de los socios con arreglo a la legislación laboral aumentadas en un cien por cien *aun cuando no figure en cuenta dicho concepto*, estimándose en todo caso como beneficio el exceso sobre las retribuciones así calculadas.

Si se admite, pues, que los principios cooperativos están en la base de la SAL, y que, en consecuencia, el beneficio que ésta pueda obtener sólo se justifica por su afectación progresiva —habida cuenta del indispensable proceso de capitalización de la empresa— hacia los socios-trabajadores, es razonable pretender que a la SAL se le aplique, en la determinación de la base imponible por el impuesto sobre sociedades, la misma norma que a las sociedades cooperativas de producción. Porque, efectivamente, el módulo utilizado por la Ley para estas cooperativas —el cien por cien de las retribuciones percibidas según la legislación laboral correspondiente a la actividad que se realice—, expresa un criterio objetivo (dado por el legislador, no por los interesados) en punto a lo que debe entenderse por un nivel justo de remuneración al trabajo.

La SAL, por tanto, no reclamaría una situación privilegiada ante la Ley tributaria, si pretende tributar por el Impuesto sobre Sociedades del mismo modo que una cooperativa de producción no protegida. Es evidente que sólo de manera progresiva, en función del desarrollo de la empresa y de las dotaciones necesarias a los fondos de reserva que permitan la autofinanciación, podrá llegarse para la retribución del trabajo al módulo de referencia. Pero la Ley tributaria, al admitir desde el principio como gasto deducible el importe de los salarios satisfechos con arreglo a la normativa legal, aumentado en un cien por cien, aunque no figure en cuenta dicho concepto, reconocería la naturaleza de salario que en el fondo corresponde a lo que sólo formalmente puede estimarse beneficio contabilizado. Sin duda la posición que se mantiene en orden a la tributación por el Impuesto sobre Sociedades de la SAL, desembocaría —salvo en casos excepcionales de desarrollo vertiginoso de las empresas— en la exoneración del impuesto durante un determinado período de tiempo, hasta que se alcanzasen unos resultados económicos que permitieran retribuir a los trabajadores en la forma dicha. A partir de este momento, logrado este objetivo básico de la SAL, el excedente empresarial, cuando lo hubiere, constituiría a todos los efectos beneficio imponible.

Manteniéndose, por tanto, la normativa actual sobre la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, entendemos que se ajusta a la naturaleza peculiar de la SAL incrementar la deducción por gastos en la partida referente a la remuneración del trabajo, hasta una cifra que suponga el cien por cien de la satisfecha a tenor de la legislación laboral correspondiente a la actividad que ejerzan los trabajadores, aunque no figure en cuentas este concepto.

Al proceder como queda dicho a la determinación de la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades, en el caso de la SAL, el ordenamiento tributario reconocería y ampararía la razón fundamental que está en la base de toda SAL: lograr para el trabajo de sus socios el nivel de remuneración justo. Los directivos de SALTUV entienden —y compartimos esta postura— que en una sociedad anónima laboral no puede concebirse la existencia de beneficio imponible, aunque figure contabilizado, mientras los trabajadores no hayan percibido todo aquello a lo que tienen derecho en una ordenación justa de las relaciones de producción en el seno de la empresa. De aquí que, conscientemente, se prescinda del planteamiento de la exención tributaria; no se trata, en efecto, de sostener que la SAL quede excluida del gravamen sobre la renta de sociedades. Por el contrario, se afirma que, como cualquier otra empresa societaria está sujeta al mismo y debe tributar, pero cuando realmente obtenga un beneficio susceptible de imposición. Se aspira, por consiguiente, a que el legislador tributario reconozca, en la materia cuya ordenación le está reservada, la auténtica realidad económica y social de la sociedad anónima laboral.

La solución que proponemos al problema de la tributación de la sociedad anónima laboral por

el impuesto sobre sociedades se atiende, a nuestro entender, a los principios de justicia tributaria tributaria formulados en las Leyes fundamentales y recogidos como principios básicos del sistema tributario por la Ley general Tributaria. La capacidad económica, *capacidad contributiva*, que según el art. 9 del Fuero de los Españoles determina la obligación de todos los españoles a contribuir al sostenimiento de las cargas públicas, representa la formulación moderna del principio de igualdad ante la ley tributaria. Abstracción hecha de la polémica científica en torno a la existencia o inexistencia de una capacidad contributiva especial en las sociedades de capital, lo cierto es que la aplicación de este principio supone, en todo caso, la sujeción de la SAL al impuesto sobre sociedades. -- Mas la capacidad contributiva tiene dos facetas, claramente separadas por la doctrina científica, a -- saber: *la capacidad contributiva absoluta*, que es la actitud abstracta para concurrir al sostenimiento de las cargas públicas, y la *capacidad contributiva relativa*, que es el criterio que ha de orientar la determinación de la concreta carga tributaria. Y con base en estos conceptos, generalmente aceptados, se dá por descontada la capacidad contributiva absoluta de la sociedad anónima laboral, pero -- al mismo tiempo se solicita que la carga tributaria que soporte se determine con arreglo a un criterio que tenga en cuenta la realidad económica concreta sobre la que el impuesto recae. Lo cual supone que la ley adecúe a esta realidad concreta los elementos de cuantificación de la deuda tributaria, tal y como hemos mantenido para la base imponible.

La consideración de la capacidad contributiva relativa nos conduce ya a una distribución de la carga tributaria ajustada a cada caso concreto. Pero nuestro ordenamiento constitucional abunda en esta idea al proclamar el Principio IX de la Ley de Principios del Movimiento Nacional, de 17 de mayo de 1958, que *todos los españoles tienen derecho..... a una equitativa distribución de la renta nacional y de las cargas fiscales*. El concepto de equidad en la distribución de las cargas fiscales, inmerso en el criterio de justicia que debe presidir el reparto de las cargas públicas, refuerza aún más las conclusiones que se obtienen al interpretar el significado del principio de capacidad contributiva. Y, por el lado de la distribución de la renta nacional, el derecho proclamado por el Principio IX completa nuestro razonamiento, toda vez que, en último término, en la base del mismo se halla el reconocimiento del derecho de los trabajadores a participar en la renta nacional en una proporción justa.

Los principios constitucionales de justicia tributaria que acabamos de reproducir, se recogen también, con el alcance normativo propio de una ley ordinaria, en el art. 3 de la Ley General Tributaria, de 28 de diciembre de 1963: *la ordenación de los tributos ha de basarse en la capacidad económica de las personas llamadas a satisfacerlos y en los principios de generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria*.

Pero junto a la norma anterior, reviste una importancia especial en nuestro caso el contenido del art. 4 de la misma Ley, que declara: *los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional*. La consideración del tributo como instrumento de estabilidad y progresos sociales, significa una interpretación adicional del contenido del principio de justicia tributaria, de equitativa distribución de las cargas fiscales, que el propio legislador ha querido insertar como principio básico del sistema tributario español (cfr. el art. 1 de la Ley citada).

Los razonamientos que preceden han ido referidos a la imposición directa sobre sociedades, con el propósito de encontrar un criterio de adecuación del impuesto a las características propias de la SAL. Pensamos, en efecto, que de acuerdo con esta idea el régimen tributario especial de la sociedad anónima laboral ha de centrarse, fundamentalmente, en el impuesto sobre sociedades. Por las mismas razones aducidas para declarar la tributación del beneficio cuando realmente exista, hay que sostener la imposición de los dividendos que, en su caso, se distribuyeran a las acciones representativas del capital social de las sociedades anónimas laborales. Y no existe argumento racional alguno que permitiera fundamentar la extensión tributaria por la licencia fiscal del impuesto industrial, debida por el ejercicio de la actividad a que en cada caso se dedique la empresa. Asimismo, y de acuerdo con la normativa del impuesto, tributarán los rendimientos que de su trabajo personal-

obtengan los productores de la SAL.

En cambio, el criterio de política social formulado en el art. 4 de la Ley General Tributaria, —antes transcrito—, e, incluso la orientación de la política económica, también contemplada en el mismo precepto, pueden servir de base para el otorgamiento de algunas normas de excepción en el campo de la imposición indirecta. Si el legislador acoge la premisa de que la constitución y desarrollo de las sociedades anónimas laborales benefician a la estabilidad y progresos sociales, puede, amparándose en un principio básico del sistema tributario, conceder a estas sociedades un régimen tributario especial en determinados sectores de la imposición indirecta. A nuestro juicio, podrían ser dos los extremos a considerar a este respecto:

1.º— La exención o bonificación, del impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados que graven la constitución, modificación, ampliación, fusión, reducción y disolución de sociedades anónimas laborales.

2.º— La devolución del impuesto general sobre el tráfico de las empresas que recaiga sobre los bienes de equipo de fabricación nacional adquiridos por las sociedades anónimas laborales. Esta devolución, otorgada con carácter permanente, o temporal —para facilitar las primeras etapas de desarrollo de las sociedades anónimas laborales—, podría instrumentarse en la forma prevista en el art. 6 del Decreto-Ley núm. 11/1967, de 26 de julio, que otorgó beneficios fiscales a la reestructuración y concentración de empresas.

En conclusión, pues, creemos que el régimen tributario especial de la sociedad laboral debe proyectarse, del modo expuesto, en el impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas, y, en su caso, en los impuestos generales sobre transmisiones patrimoniales y tráfico de las empresas.

IV.— CONCLUSIONES.

Primera.— La realidad jurídica, económica y social que supone la sociedad anónima laboral, surgida en nuestro país a partir del momento de la constitución de la **Sociedad Anónima Laboral de Transportes Urbanos de Valencia (SALTUV)**, reclama una ordenación jurídica que tenga en cuenta las notas peculiares de estas empresas laborales de base asociativa. Los problemas que plantea la sociedad anónima laboral abarcan, fundamentalmente, sus aspectos orgánico, financiero y tributario.

Segunda.— Teniendo en cuenta las normas y directrices promulgadas hasta el momento sobre las empresas laborales asociativas en el derecho español, razones de oportunidad aconsejan incluir en la Ley aprobatoria del II Plan de Desarrollo Económico y Social una declaración de principios sobre las sociedades anónimas laborales que incluyera el anuncio o mandato formulado al Gobierno para que proyectase su ordenación jurídica. A este respecto, son dos las soluciones que, en hipótesis, pueden concebirse:

A) Regular por separado los distintos aspectos que presenta la sociedad anónima laboral, de modo que las distintas normas fueran a alojarse en los ordenamientos respectivos por razón de la materia.

B) Regular en un cuerpo legal único todos los aspectos de la sociedad anónima laboral.

Por todos los razonamientos que se exponen en el apartado II de este Dictamen nos inclinamos a acoger la solución A), que desembocaría en una modificación parcial de la actual Ley sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas, esto es, centrada en aquellos puntos que en la actualidad representa los mayores obstáculos para el desenvolvimiento normal de la sociedad anónima laboral. A su vez, la solución adoptada llevaría a la promulgación de las correspondientes normas — sobre financiación, y, por lo que en este Dictamen interesa más de cerca, de un Estatuto tributario o fiscal propio de las sociedades anónimas laborales, en términos semejantes a los ya existentes para las sociedades cooperativas.

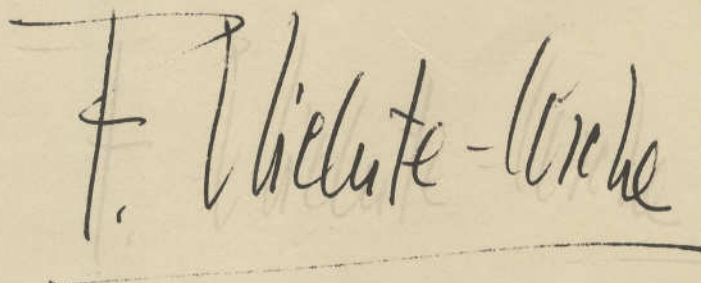
Tercera.— El régimen tributario especial de las sociedades anónimas laborales se proyecta, — fundamentalmente, en el impuesto general sobre la renta de sociedades y demás entidades jurídicas. Un análisis a fondo de las circunstancias que rodean la obtención de beneficios por estas sociedades, permite sostener la tesis de que se les aplique, en la determinación de la base imponible — por el impuesto de referencia, la norma 2.^a del art. 6 del Decreto de 9 de abril de 1954, dictada para las sociedades cooperativas de producción no protegidas en el orden fiscal.

Cuarta.— Razones de política social, acogidas como criterio orientador del sistema tributario español, pueden aconsejar determinadas normas de excepción para las sociedades anónimas laborales en el campo de imposición indirecta. A nuestro entender, estas normas deben referirse al impuesto general sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados y al impuesto general sobre el tráfico de las empresas, en la forma expuesta en el apartado III de este Dictamen.

Quinta.— Juzgamos que las conclusiones obtenidas sobre el régimen tributario especial de — las sociedades anónimas laborales, se acomodan a los principios de justicia tributaria contenidos — en las Leyes Fundamentales españolas y reproducidos como principios básicos del régimen jurídico del sistema tributario español en la Ley General Tributaria.

* * * * *

Tal es mi Dictamen, que doy y firmo en Valencia, a veinticuatro de Octubre de mil nove- - - cientos sesenta y siete, y que someto como siempre a cualquier otra opinión mejor fundada.



I N D I C E

	<u>Págs.</u>
I.- PLANTEAMIENTO	1
II.- LA REGULACION JURIDICA DE LA SOCIEDAD ANONIMA LABORAL	2
III.- EL ASPECTO TRIBUTARIO DE LA SOCIEDAD ANONIMA LABORAL	6
IV.- CONCLUSIONES	11