

# Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo

International Association of Cooperative Law Journal

**No. 64/2024**

DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc642024>

---

## ARTICLES / ARTÍCULOS

### **El régimen fiscal de las empresas sociales en España: cooperativas sociales, empresas de inserción y centros especiales de empleo**

The taxation of social enterprises in Spain: Social Cooperatives, Insertion Companies and Special Employment Centers

Marina Aguilar Rubio

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2982>

Recibido: 28.11.2023 • Aceptado: 04.07.2024 • Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

## Derechos de autoría (©)

El *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* es una revista de acceso abierto lo que significa que es de libre acceso en su integridad inmediatamente después de la publicación de cada número. Se permite su lectura, la búsqueda, descarga, distribución y reutilización legal en cualquier tipo de soporte sólo para fines no comerciales y según lo previsto por la ley; sin la previa autorización de la Editorial (Universidad de Deusto) o el autor, siempre que la obra original sea debidamente citada (número, año, páginas y DOI si procede) y cualquier cambio en el original esté claramente indicado.

## Copyright (©)

The *International Association of Cooperative Law Journal* is an Open Access journal which means that it is free for full and immediate access, reading, search, download, distribution, and lawful reuse in any medium only for non-commercial purposes, without prior permission from the Publisher or the author; provided the original work is properly cited and any changes to the original are clearly indicated.

# El régimen fiscal de las empresas sociales en España: cooperativas sociales, empresas de inserción y centros especiales de empleo<sup>1</sup>

(The taxation of social enterprises in Spain:  
Social Cooperatives, Insertion Companies  
and Special Employment Centers)

Marina Aguilar Rubio<sup>2</sup>  
Universidad de Almería (España)

doi: <https://doi.org/10.18543/baidc.2982>

Recibido: 28.11.2023

Aceptado: 04.07.2024

Fecha de publicación en línea: Julio de 2024

---

**Sumario:** 1. Introducción. 2. Las cooperativas sociales y las cooperativas sin ánimo de lucro. 2.1. Ineficacia fiscal de su ausencia de lucro. 2.2. Aplicación del régimen general fiscal de las cooperativas. 2.3. Tributación en el Impuesto del Valor Añadido. 3. Las empresas de inserción. 3.1. Definición y régimen legal. 3.2. Régimen fiscal de las empresas de inserción. 3.2.1. La fiscalidad de las entidades promotoras. 3.2.2. La fiscalidad de empresas de inserción propiamente dichas. 4. Los centros especiales de empleo. 4.1. Definición y régimen legal. 4.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo. 5. Bibliografía.

**Summary:** 1. Introduction. 2. Social cooperatives and non-profit cooperatives. 2.1. Ineffectiveness for tax purposes of their non-profit nature. 2.2. Application of the general taxation for cooperatives. 2.3. Taxation under Value Added Tax. 3. Insertion companies. 3.1. Definition and legal regime. 3.2. Tax regime for integration companies. 3.2.1. Taxation of the promoting entities. 3.2.2. Taxation of insertion companies. 4. Special employment centres. 4.1. Definition and legal regime. 4.2. Taxation of special employment centres. 5. Bibliography.

---

<sup>1</sup> Esta publicación es uno de los resultados del proyecto de I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación, titulado «Las empresas sociales. Identidad, reconocimiento de su estatuto legal en Europa y propuestas para su regulación en España», concedido al Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y de la Empresa Cooperativa (CIDES) de la Universidad de Almería.

<sup>2</sup> Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario, y Secretaria Académica de CIDES. Email: [magui@ual.es](mailto:magui@ual.es). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-9975-3771>.

**Resumen:** El presente trabajo realiza un estudio de la fiscalidad de las empresas sociales en España, reconocidas en nuestro ordenamiento como entidades de la economía social. De un lado, las cooperativas de iniciativa social y cooperativas de integración social, a las que nos referimos con el término de cooperativas sociales y que, a pesar de ser consideradas cooperativas sin ánimo de lucro, no se les aplica el régimen fiscal especial de las entidades no lucrativas. Posteriormente, analizaremos la tributación de las entidades que sean calificadas como empresas de inserción y centros especiales del empleo, en especial los de interés social. Este análisis nos lleva a la conclusión de que en España no se ha utilizado la vía fiscal para promocionar la puesta en marcha de iniciativas sociales de este tipo por lo que se recomienda realizar determinadas reformas de la legislación fiscal estatal en esta materia y posibilitar una discriminación positiva de estas entidades por razón de la materia (labor social) y de la forma jurídica utilizada (empresas sociales y de la economía social).

**Palabras clave:** empresas sociales; economía social; empresas de inserción; centros especiales de empleo; cooperativas sin ánimo de lucro; cooperativas sociales; cooperativas de integración social; entidades sin ánimo de lucro.

**Abstract:** This paper studies the taxation of the social enterprises in Spain that are currently recognised by our legislation as social economy entities. On the one hand, social initiative cooperatives and social integration cooperatives, which we combine with the term social cooperatives and which, despite being considered non-profit cooperatives, are not subject to the special taxation for non-profit organisations. Subsequently, we will analyse the taxation of entities classified as insertion companies and special employment centres, especially those of social interest. This analysis leads to the conclusion that Spain has not used taxation to promote the implementation of social initiatives of this type, which is why certain reforms to tax legislation are recommended, as well as enabling positive discrimination for these entities on the basis of their purpose (social work) and the legal form used (social enterprises and social economy enterprises).

**Keywords:** social enterprise; social economy; insertion companies; special employment centers; non-profit co-operatives; social cooperatives; social integration co-operatives; non-profit entities.

## 1. Introducción

Las *empresas sociales* son aquellas que cumplen una serie de características y que han sido reconocidos en Europa por el Plan de Acción para la Economía Social de 2021 (PAES)<sup>3</sup>. En concreto: operan proporcionando bienes y servicios para el mercado de manera emprendedora y a menudo innovadora, con objetivos sociales o medioambientales como motor de su actividad empresarial; los beneficios se reinvierten principalmente para alcanzar su objetivo social; y su forma de organización y propiedad también se basa en principios democráticos o participativos o se centra en el progreso social. En nuestro ordenamiento no existe todavía un reconocimiento explícito de esta figura, aunque en 2023 se publicó el anteproyecto de ley integral de impulso de la economía social que proponía modificar la LES para incluir este concepto en dicha ley y permitir que bajo ciertas condiciones las sociedades de capital sin ánimo de lucro y con fines sociales pudieran obtener la calificación de empresas sociales y de la economía social<sup>4</sup>.

Pero en la actualidad, la doctrina sólo reconoce tres tipos de empresas sociales en nuestro ordenamiento<sup>5</sup>: las cooperativas sociales (de iniciativa social y de integración social), las empresas de inserción y los centros especiales de empleo. Desde la perspectiva tributaria no existe en España un régimen propio para esas empresas más allá de que, como prestan determinados servicios sociales comunes, principalmente en el ámbito de la inserción socio-laboral de trabajadores, les sean de aplicación similares deducciones o bonificaciones, por lo que se hace

---

<sup>3</sup> Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 {COM(2021) 778 final}.

<sup>4</sup> Muy crítico con la propuesta de regulación de las empresas sociales en la LES por ser excesivamente endogámica: Carlos Vargas Vasserot, «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social», en Hagen Henrÿ, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson, 2023).

<sup>5</sup> Así, por todos, Millán Díaz-Foncea, y Carmen Marcuello Servós, «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Social. GEZKI*, n.º 8 (2012): 143-163; Marta Solórzano García et al., «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 92 (2018): 155-182; y Carlos Vargas Vasserot, «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC- España, Revista Jurídica*, n.º 41 (2002): 289-329.

necesario un estudio separado de la fiscalidad de estas figuras en los distintos impuestos. Cabe adelantar como conclusión a dicho estudio que, a la vista del tratamiento tributario que reciben las empresas sociales en España no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento significativo para la constitución de estas empresas (ni siquiera para las cooperativas sociales, a las que les sería de aplicación el régimen general tributario contenido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas) y, por ende, para combatir el desempleo, la exclusión social y la discriminación y para lograr la integración socio-laboral de determinados colectivos, algo que es muy criticable<sup>6</sup>.

No obstante, hay que celebrar que con la promulgación de la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. Esta declaración, como el mismo precepto indica, puede extenderse a cualesquiera otras entidades de la economía social que tengan por objeto igualmente la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, como son las cooperativas de iniciativa social o de integración, conforme a lo que se establezca reglamentariamente. No obstante, como todavía no ha habido dicho desarrollo reglamentario, en la actualidad, las cooperativas que no sean calificadas como empresas de inserción o centros especiales de empleo, no pueden ser declaradas SIEG.

La calificación de SIEG tanto de las empresas de inserción como de los centros especiales de empleo se configura como una verdadera medida de promoción de estas entidades, ya que esto permite incrementar sensiblemente el número e importe de las ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo. Todo ello en aplicación de la Decisión de la Comisión Europea de 20 de diciembre de 2011 que recoge las condiciones compatibles para que una ayuda estatal sea compensada como SIEG por la realización de un servicio público y, por lo tanto, no tengan que ser comunicadas a la Unión Europea. Estas condiciones tienen su origen en la jurisprudencia del Tribunal de

---

<sup>6</sup> Como hizo en el ámbito de las empresas de inserción María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 29-30.

Justicia de la Unión Europea, en especial con el asunto *Ferring* (Sentencia del TJUE de 22 de noviembre de 2001 en el asunto C-53/00), confirmada en el asunto *Altmark* (Sentencia del TJUE de 24 de julio de 2003 en el asunto C-280/00). El TJUE manifestó en la primera de estas sentencias que las compensaciones por servicio público no constituyen ayuda estatal a tenor de lo dispuesto en el artículo 107 del Tratado de la Unión Europea, siempre que se cumplan cuatro criterios cumulativos, que son los que después se plasmarían en la citada Decisión de la Comisión Europea<sup>7</sup>. En primer lugar, la empresa beneficiaria debe estar efectivamente encargada de la ejecución de obligaciones de servicio público y estas deben estar claramente definidas. En segundo lugar, los parámetros para el cálculo de la compensación deben establecerse previamente de forma objetiva y transparente. En tercer lugar, la compensación no debe superar el nivel necesario para cubrir total o parcialmente los gastos ocasionados por la ejecución de las obligaciones de servicio público, teniendo en cuenta los ingresos correspondientes y un beneficio razonable. Finalmente, cuando la elección de la empresa encargada de ejecutar obligaciones de servicio público, en un caso concreto, no se haya realizado en el marco de un procedimiento de contratación pública de menor coste, el nivel de la compensación necesaria debe calcularse sobre la base de un análisis de los costes que habría soportado una empresa media, adecuadamente equipada con los medios pertinentes. Como continuidad al impulso de las ayudas estatales a las empresas declaradas como SIEG se promulgó el Reglamento 360/2012 de la Comisión Europea, también conocido como Reglamento de *minimis*, en el que, por aplicación del artículo 107 del TFUE, ese umbral económico límite que las ayudas del Estado a los SIEG no pueden superar para no ser considerados ayudas estatales se sitúa en 500.000€ durante tres anualidades fiscales y, en tales casos, éstas no tienen que ser notificadas a la Comisión Europea<sup>8</sup>.

En el presente trabajo vamos a analizar el régimen tributario y fiscal de las empresas de inserción y de los centros especiales de empleo en los distintos tipos de impuestos: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), Impuesto sobre Sociedades (IS), Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) e impuestos lo-

---

<sup>7</sup> Para detalles sobre todo esto María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 35-58.

<sup>8</sup> Seguimos a Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

cales. Respecto a las cooperativas sociales, le vamos a dedicar a continuación un epígrafe para apuntar la falta de incentivos fiscales que tienen estas entidades a pesar de ser calificadas como cooperativas sin ánimo de lucro. No obstante, como las cooperativas sociales pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción y ser entidades promotoras de las mismas y pueden también ser centros especiales de empleo, volveremos a tratar su régimen en sede del análisis de este tipo de empresas.

## 2. Las cooperativas sociales y las cooperativas sin ánimo de lucro

Con el nombre de cooperativas sociales se engloban varios subtipos de cooperativas que tienen como punto común desarrollar una actividad de interés general y sin ánimo lucrativo y en España reciben distinta denominación según la ley de cooperativas que las regule<sup>9</sup>.

En la Ley 27/1999 estatal de cooperativas se denominan cooperativas de iniciativa social y se definen como cooperativas que «sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tienen por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado» (art. 106). Aunque este mismo término y con una definición legal parecida se mantienen en la mayoría de leyes autonómicas (por ejemplo, art. 143.1 Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña, art. 104.1 Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 156.3 Ley 11/2019 de Cooperativas del País Vasco, art. 168.1 Ley 9/2018 de Sociedades Cooperativas de Extremadura), en otras se le ha dado otra denominación.

Respecto a esto último, valga por todos, el ejemplo de la Ley 14/2011 de Sociedades Cooperativas Andaluza que, con el nombre de cooperativas de interés social, define a aquellas que tienen como fi-

---

<sup>9</sup> Con una visión de Derecho comparado, Daniel Hernández Cáceres, «Social enterprises in the social cooperative form», en Henry Peter, Carlos Vargas Vasserot y Jaime Alcalde (Edit.), *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies* (Berlín: Springer-VDI-Verlag, 2023), 173-191. Para el tratamiento más centrado en el régimen en el ordenamiento español, del mismo autor: «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», en Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Marcial Pons: Madrid, 2022), pp. 79-98.

nalidad la promoción y plena integración sociolaboral de determinados sectores de la ciudadanía y cuya actividad estará constituida por la prestación de servicios relacionados con la promoción de la autonomía personal y la atención a las personas en situación de dependencia, con la protección de la infancia y la juventud, con la asistencia a personas mayores, inmigrantes, con discapacidad, refugiadas, asiladas, ex reclusas, con problemas de adicción, víctimas de violencia de género o de terrorismo, pertenecientes a minorías étnicas y cualquier otro colectivo con dificultades de integración social o desarraigo (art. 94). De otro lado, encontramos varias Comunidades Autónomas que además de regular a la cooperativa de iniciativa social, regulan otra con muchos puntos en común con ésta, denominada *cooperativa de integración social*. Esto ocurre, por ejemplo, en el artículo 126.1 de la ley de cooperativas de Madrid, en el artículo 133 de la del País Vasco y en el artículo 100 Reglamento de Desarrollo de la Ley 14/2011 de Andalucía, aprobado por el Decreto 123/2014. Según esta última norma, éstas son cooperativas «que agrupan, mayoritariamente, a personas con discapacidad física, psíquica o sensorial, u otros colectivos con especiales dificultades de integración en la sociedad, cuya finalidad consista en su inserción social, en las que pueden integrarse como socios los progenitores y las personas que ostenten la tutela y que su objeto puede consistir en proporcionar a sus personas socias bienes y servicios de consumo general o específico, para su subsistencia, desarrollo, asistencia e integración social, en cuyo caso deberán adoptar la forma de cooperativas de consumo y/u organizar, canalizar, promover y comercializar la producción de los productos o servicios del trabajo de los socios adoptando la forma de cooperativas de trabajo».

## 2.1. *Ineficacia fiscal de la ausencia de lucro*

La típica calificación de estas cooperativas sociales como entidades sin ánimo de lucro aparentemente debería tener consecuencias fiscales para este tipo de entidades. Antes de avanzar, conviene apuntar que la existencia o no del lucro en las cooperativas en general, que históricamente fue un tema muy debatido, ya no tiene en nuestro ordenamiento importancia alguna en el ámbito de la regulación sustantiva de las cooperativas. Como se ha demostrado, a diferencia de lo que ocurría históricamente, ninguna ley de cooperativas española habla de lucro más allá de cuando quiere especificar que algún tipo de cooperativa concreto no tiene ánimo lucrativo y, desde hace tiempo, se ha superado la noción de sociedades de las cooperativas independiente-



mente de si tienen o no ánimo lucrativo dado el reconocimiento expreso de la naturaleza societaria de las cooperativas por todas las leyes cooperativas españolas y por la propia Constitución (art. 129.2)<sup>10</sup>.

Por ejemplo, según la Ley 27/1999, «la cooperativa es una sociedad constituida por personas que se asocian, en régimen de libre adhesión y baja voluntaria, para la realización de actividades empresariales, encaminadas a satisfacer sus necesidades y aspiraciones económicas y sociales, con estructura y funcionamiento democrático, conforme a los principios formulados por la alianza cooperativa internacional, en los términos resultantes de la presente Ley». Y tampoco encontramos ni una sola referencia al lucro en la Ley 20/1990 al establecer el régimen fiscal de estas entidades. Sólo, volvemos a insistir, se menciona al lucro en las leyes cooperativas españolas para concretar casos específicos y especiales en los que no existe (como ocurre con las cooperativas sociales), dando por hecho que en los demás sí concurre el lucro o de no hacerlo no tienen relevancia ni jurídica ni fiscal.

Centrándonos en el régimen de la ley de cooperativas estatal, tras decir que las cooperativas de iniciativa social se definen, entre otros aspectos, porque no tienen *ánimo de lucro* (art. 106.1), después, la disposición adicional primera de la ley establece las condiciones para que una cooperativa sea calificada como *entidad sin ánimo de lucro*, que son las siguientes: que gestionen servicios de interés colectivo o de titularidad pública, así como las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social; y que en su estatutos recojan expresamente: a) que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios; b) las aportaciones de los socios al capital social no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero; c) el carácter gratuito del desempeño de los cargos del con-

---

<sup>10</sup> En concreto, los últimos rastros textuales del carácter no lucrativo de las cooperativas en la legislación española los encontramos en el artículo 1.º de la Ley de Cooperación de 2 de enero 1942 («Es sociedad cooperativa la reunión de personas naturales o jurídicas que se obligan a aunar esfuerzos con capital variable y *sin ánimo de lucro*, al objeto de lograr fines comunes de orden económico-social») y en el artículo 1.ª del Decreto de 11 de noviembre de 1943 que aprueba el Reglamento de dicha Ley. A partir de ahí, y a diferencia de lo que ocurre en muchos ordenamientos de Latinoamérica (Brasil, Argentina, Colombia, etc.) y ocurría en Portugal hasta la reforma del Código Cooperativo en 2015, la referencia del lucro desaparece del concepto y de la propia regulación legal de las cooperativas como ocurre actualmente en cualquier ley española de cooperativas. Sobre todo esto, Marina Aguilar Rubio y Carlos Vargas Vasserot, «Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad», *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, n.º 40 (2012): 404 y ss.

sejo rector; y d) las retribuciones de los socios trabajadores y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Pero esto, lejos de lo que pueda pensarse inicialmente, y lo que sería lo lógico, no significa que a las cooperativas calificadas como entidad sin ánimo de lucro tienen un tratamiento fiscal mejor que el resto, puesto que la propia ley se encarga de decir en la disposición adicional 9.<sup>a</sup> que «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Debemos partir de que, con carácter general, el régimen tributario y fiscal es una competencia exclusiva del Estado (art. 133.1 de la CE), por lo que las leyes cooperativas autonómicas no hacen referencia a la fiscalidad de las cooperativas y se entiende que todas las cooperativas, independientemente de la ley de cooperativas que las regule, se someten al mismo régimen tributario establecido en la Ley 20/1990<sup>11</sup>.

No obstante, varias leyes autonómicas de cooperativas hablan de fiscalidad precisamente cuando regulan las entidades sin ánimo de lucro, algo para lo que no son competentes. Esto ocurre, por ejemplo, en la Ley 12/2015 de Cooperativas de Cataluña, que señala que *las cooperativas que cumplan los requisitos para tener la condición de cooperativa sin ánimo de lucro (que son los mismo que contiene la disposición adicional 1.<sup>a</sup> de la Ley 27/1999)* «a efectos de concursos públicos, de contratación con entes públicos, de beneficios fiscales, de subvenciones y, en general, de cualquier otra medida de fomento que sea de aplicación, tienen la misma condición que las demás entidades sin ánimo de lucro» (art. 144.1). En el mismo sentido, aunque sin hablar de fiscalidad, se manifiestan otras leyes autonómicas, como es la Ley de Cooperativas de la Comunidad de Valencia (art. 114.59 y la Ley de 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid (art. 104.5) que, tras relacionar las condiciones que deben cumplir las cooperativas no lucrativas (que en la Comunidad de Madrid sólo pueden ser las de iniciativa social) y que, de nuevo, son las mismas que las

---

<sup>11</sup> No obviamos aquí que, a pesar de lo dicho, al regular las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, la ley fiscal se remite en muchos casos a la legislación sustantiva aplicable, de forma que el régimen fiscal no va a ser estrictamente homogéneo en función del territorio. De ellos dieron buena cuenta María Pilar Alguacil Marí y Agustín Romero Civera, «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 110 (2013): 7-42.

prescritas en la disposición adicional primera de la Ley de cooperativa estatal, terminan diciendo que «serán consideradas por las administraciones públicas autonómicas «como entidades sin fines lucrativos a todos los efectos» (art. 104.5).

Lo que ocurre es que los efectos fiscales de que una entidad sea calificada sin fines lucrativos es competencia estatal (salvo el caso vasco y navarro) y habría que acudir a lo dispuesto, en concreto, en la Ley 49/2002 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo para comprobar si este régimen le puede ser de aplicación a las cooperativas sociales por no tener lucro. Hay que tener en cuenta que las leyes autonómicas de cooperativas no pueden modificar ni el contenido de la Ley 20/1990 ni el de la Ley 49/2002, ambas estatales, aunque regulen tributos de titularidad estatal cedidos a las CC.AA., como es el ITPAJD<sup>12</sup>. Además, tal como señala el artículo 3.1 de la Ley 30/1983 reguladora de la cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas, la normativa que dicten éstas en relación con las materias cuya competencia les corresponda de acuerdo con su Estatuto de Autonomía y que sea susceptible de tener, por vía indirecta, efectos fiscales, no producirá tales efectos en cuanto al régimen tributario que configure no se ajuste al establecido por las normas estatales.

A pesar de lo que parece deducirse del texto transcrito de algunas leyes autonómicas, y a pesar de que puedan cumplir con los requisitos exigidos a las entidades sin fines lucrativos que establece el artículo 3 de Ley 49/2002<sup>13</sup>, las cooperativas no se van a poder beneficiar de este régimen fiscal<sup>14</sup>; 1. Que persigan fines de interés general, como pueden ser, los de asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de defensa de los animales, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas

---

<sup>12</sup> Marta Montero Simó, «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CI-RIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 167-168.

<sup>13</sup> Algunos de ellos, por cierto, no son sencillamente alcanzables por las cooperativas sociales.

<sup>14</sup> Modificados por el art. 129.1 del Real Decreto-ley 6/2023 por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo. Del régimen fiscal del mecenazgo en España traté en Marina Aguilar Rubio y Anna Rita Ciarcia, «Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 86 (2005): 7-37.

o culturales, etc.; 2. Que destinen, directa o indirectamente, a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos: a) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen; b) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad; c) Los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto, deducidos los gastos realizados para la obtención de tales ingresos. Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas; 3. Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione y 4. Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.

Pero la Ley 49/2002 no exige únicamente el cumplimiento de los requisitos anteriores (y otros que no hemos especificado), sino que, además, exige que las entidades adopten una de las formas jurídicas concretas recogidas en el artículo 2 y, como se observa, no se menciona a las cooperativas en ningún momento: a) Las fundaciones; b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública, c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores d) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; e) Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren las letras anteriores; f) Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a algunas de las previstas en las letras anteriores.

Esta diferencia de tratamiento entre las asociaciones o fundaciones y las cooperativas de iniciativa social sin ánimo de lucro supone para estas últimas un agravio comparativo, puesto que no se les aplicarán las ventajas de las que sí que gozan las otras figuras por la aplicación de la Ley 49/2002. Por ejemplo, no se beneficiarán del régimen especial en el IS que supone un menor tipo de gravamen y algunos beneficios en dicho impuesto (arts. 5-14), ni tampoco gozarán de la exención en el ITPAJD, ni de los beneficios previstos en algunos impuestos locales como los del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI, art. 15.1), el Impuesto sobre el Valor Añadido (IAE, art. 15.2) o el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU, art. 15.3). Este peor tratamiento a las cooperativas sociales sin

ánimo de lucro que cumplen con todos los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley 49/2002, al igual que hacen las asociaciones y fundaciones, no tiene justificación alguna<sup>15</sup>. Por ello, coincidimos con la propuesta de modificar la normativa estatal y establecer o bien un régimen fiscal específico para las cooperativas sin ánimo de lucro dentro de la Ley 20/1990 o en otra norma especial, o bien la modificación del artículo 2 de la Ley 49/2002 para incluir en dicho listado a las cooperativas de iniciativa social o asimiladas sin ánimo de lucro o bien proceder a una reforma similar a la acometida en la legislación vasca y navarra que pasamos a describir<sup>16</sup>.

Recordemos que los territorios forales tienen un régimen tributario propio y en el marco de esas competencias en sus normas forales sobre el régimen fiscal de las cooperativas han regulado unos beneficios especiales para las cooperativas de iniciativa social (pero no para todas las cooperativas sin ánimo de lucro). Por ejemplo, la Norma Foral 6/2018 sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas del Territorio Histórico de Bizkaia (y de igual manera la norma fiscal del territorio de Álava y Gipuzkoa<sup>17</sup>) tras señalar que a efectos tributarios se considerarán cooperativas de iniciativa social aquéllas que, sin ánimo de lucro y con independencia de su clase, tengan por objeto social, bien la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado» (art. 52.1), establece los requisitos que tienen que tener las cooperativas sin ánimo de lucro (art. 52.2), que son prácticamente iguales que la que contiene la disposición adicional 1.ª de la Ley 27/1999<sup>18</sup>. En el artículo siguiente, la Norma Foral 6/2018 sobre el

---

<sup>15</sup> En este sentido María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 20.

<sup>16</sup> Daniel Hernández Cáceres, «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons, 2022), 82 y s.

<sup>17</sup> Arts. 42 y 43 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas y arts. 42 y 43 Norma Foral 16/1997 de Álava sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas.

<sup>18</sup> Art. 52.2: a) Que los resultados positivos que eventualmente se produzcan no puedan ser distribuidos entre sus socios y socias, debiendo aquéllos destinarse a la realización de sus fines. b) Que el desempeño de los cargos del Consejo Rector tenga el carácter de gratuito. c) Que las retribuciones de las personas socias trabajadoras, o en su

régimen fiscal de las cooperativas de Bizkaia, con el título «Beneficios fiscales reconocidos a las cooperativas de utilidad pública y a las cooperativas de iniciativa social» (art. 53), dispone las especialidades de la tributación de estas sociedades, que son similares a las de las entidades sin ánimo de lucro de las Ley 44/2022<sup>19</sup>. Por su parte, en Navarra, el Decreto Foral Legislativo 2/2023, de 24 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones del régimen tributario especial de las fundaciones y otras entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, no incluye a las cooperativas entre las entidades que puede ser consideradas beneficiarias del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativo (art. 1), aunque sí menciona a las cooperativas de iniciativa social como posibles beneficiarias del *mecenazgo social* (art. 34).

## 2.2. Aplicación del régimen general fiscal de las cooperativas

Como señalamos anteriormente, a las cooperativas de iniciativa social de la Ley 27/1999, que regulan también varias leyes autonómicas (Cataluña, Valencia) y a las figuras similares de otras las leyes autonómicas, como las cooperativas de interés social (Andalucía)

---

caso de las personas socias de trabajo, y de las personas trabajadoras por cuenta ajena no superen el 150% las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el Convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector. d) Que los socios, socias, o personas y entidades que tengan con los mismos una relación de vinculación que, en su caso, pudiera encuadrarse como personas vinculadas tal como las determina la Norma Foral 11/2013 del Impuesto sobre Sociedades (art. 42.3), no sean personas destinatarias principales de las actividades realizadas, ni gocen de prestaciones o condiciones especiales para beneficiarse en la obtención de los servicios.

<sup>19</sup> Art. 53: 1. En el ITPAJD, exención, por cualquiera de los conceptos que puedan ser de aplicación respecto de los actos, contratos y operaciones siguientes: a) Los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión; b) La constitución y cancelación de préstamos y créditos, incluso los representados por obligaciones; c) Las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución establecida en el artículo 72 de la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi, para el cumplimiento de las finalidades previstas en dicho artículo; y d) Las adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios. 2. En el IS el régimen tributario aplicable será el establecido Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (arts. 7-17), norma que también se aplicará a los donativos y aportaciones efectuadas por personas jurídicas o a los convenios de colaboración empresarial realizados a favor de estas entidades (art. 28). 3. En los tributos locales también se le aplicará el régimen tributario establecido en la Norma Foral 4/2019 de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (art. 18).

o las cooperativas de integración (Madrid, Andalucía, etc.), incluso si cumplen los requisitos para ser calificadas de entidades no lucrativa, no tienen, con carácter general, un tratamiento fiscal mejor que el resto de cooperativas, excepto, como hemos visto en el ámbito foral vasco. La propia Ley 27/1999 en su disposición adicional 9.<sup>a</sup> establece «el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro será el establecido en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, de Régimen Fiscal de Cooperativas». Y como después en esta ley fiscal no hay ninguna referencia al lucro para establecer el régimen de las cooperativas, significa que fiscalmente a las cooperativas no lucrativas se les va a aplicar el régimen general de las cooperativas<sup>20</sup>. Esto significa la función social que cumplen estas cooperativas no tiene recompensa alguna si se compara con cualquier otra cooperativa del mismo tipo que no realice labores de inserción o sociales de otro tipo<sup>21</sup>.

Por tanto, a las cooperativas sociales se aplica el grueso de la Ley 20/1990 y su típica calificación de cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Ente estas últimas se incluyen expresamente a las cooperativas de trabajo asociado, que es un tipo de cooperativa que es factible que sea calificada de cooperativa de iniciativa social en el marco de la Ley 27/1999 y que se impone por algunas leyes autonómicas para ser una cooperativa de iniciativa social (art. 104 de la Ley 2/2023 de Cooperativas de la Comunidad de Madrid) o para ser una cooperativa de integración con social (art. 100.3.b) del Reglamento Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas)<sup>22</sup>.

---

<sup>20</sup> Marta Montero Simó, «¿Incentivos fiscales para las cooperativas sin ánimo de lucro?», *Revista de Economía Social*, n.º 32 (2006): 19-23.; y «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro», *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69 (2010): 161-190.

<sup>21</sup> María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 12.

<sup>22</sup> En tal caso, recordemos que para que la cooperativa de trabajo asociado sea considerada especialmente protegida debe cumplir los siguientes requisitos: 1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros. Cabe señalar que si una persona jurídica, por ejemplo, una fundación, una asociación o incluso una sociedad cooperativa, es social de la cooperativa de trabajo asociado, ésta dejaría de tener la calificación de especialmente protegida. 2. Que el importe medio de sus retribuciones totales efectivamente devengadas, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en concepto de retornos cooperativos no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad, que hubieran debido percibir si su situación respecto a la cooperativa hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena. 3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 20% del total de sus socios,

En el supuesto en que se trate de una cooperativa de consumidores y usuarios, para obtener la condición de especialmente protegida, debe cumplir los requisitos previstos en el artículo 12 de la Ley 20/1990. En particular, asociar a personas físicas con el objeto de procurarles, en las mejores condiciones de calidad, información y precio; que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no excedan del 200% de la media de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad; que las ventas efectuadas a personas no asociadas, dentro del ámbito de las mismas, no excedan del 10% del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico o del 50% si así lo prevén sus estatutos. En caso de no cumplir los requisitos de las cooperativas especialmente protegidas, a las cooperativas de trabajo y las de consumidores y usuarios se les asignará la condición de cooperativa protegida. Por su parte, la cooperativa de servicios, que puede ajustarse al objeto social de las cooperativas sociales, podría ser simplemente cooperativa protegida, si no incurre en ninguna de las causas de pérdida de esta condición previstas en el artículo 13 de la Ley 20/1990. No podemos entrar en el detalle de las peculiaridades del tratamiento fiscal de las cooperativas, pero las protegidas tienen libertad de amortización de activos, el tipo del 20% aplicable a los resultados cooperativos, exenciones en el ITPAJD, bonificación del 95% de la cuota del IAE, etc. (art. 33 Ley 20/1990) y las especialmente protegidas, que disfrutarán, además de una bonificación del 50% de la cuota íntegra en el IS además de exenciones por adquisiciones de bienes y derechos destinados directamente a cumplir sus fines sociales y estatutarios en el ITPAJD (art. 34 Ley 20/1990).

### 2.3. *Tributación en el Impuesto del Valor Añadido*

Igualmente, las cooperativas que realicen prestaciones sociales también podrán beneficiarse de una exención en el IVA para dichas prestaciones, tal y como recoge el artículo 20.1.8.<sup>a</sup> de la LIVA. Recordemos que en dicho artículo 20 se distinguen actividades exentas que no necesitan un reconocimiento expreso de Hacienda, otras que sí necesitan dicho reconocimiento y las prestaciones de servicios realizadas por entidades de carácter social que requieren el reconocimiento de dicho carácter.

---

pero si el número de socios es inferior a cinco, podrá contratarse un trabajador asalariado, y si está entre seis y diez, dos trabajadores asalariados.



En particular, el apartado 8.º del artículo 20.1 de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto las prestaciones de servicios de asistencia social que se indican a continuación efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social: a) Protección de la infancia y de la juventud. Se considerarán actividades de protección de la infancia y de la juventud las de rehabilitación y formación de niños y jóvenes, la de asistencia a lactantes, la custodia y atención a niños, la realización de cursos, excursiones, campamentos o viajes infantiles y juveniles y otras análogas prestadas en favor de personas menores de veinticinco años de edad; b) Asistencia a la tercera edad; c) Educación especial y asistencia a personas con minusvalía; d) Asistencia a minorías étnicas; e) Asistencia a refugiados y asilados; f) Asistencia a transeúntes; g) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; h) Acción social comunitaria y familiar; i) Asistencia a ex-reclusos; j) Reinserción social y prevención de la delincuencia; k) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos; l) Cooperación para el desarrollo.

A efectos de lo dispuesto en este artículo, el artículo 20.3 de la LIVA establece que se considerarán entidades o establecimientos de carácter social aquéllos en los que concurran los siguientes requisitos: 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza: 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta. 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios. Este último requisito no se aplica para las prestaciones exentas del artículo 20.1.8.º, tras la modificación del artículo 20.3 por la Ley 17/2012 de Presupuestos Generales del Estado para el año 2013. Por su parte, tal como establece el artículo 6 del Reglamento LIVA, la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa, podrá obtenerse mediante solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal<sup>23</sup>.

<sup>23</sup> El texto de este precepto (que originalmente decía que deberán solicitar el reconocimiento) se cambió en 2013 para adaptarse a la jurisprudencia comunitaria de la época que estableció que no se podría condicionar estas exenciones a su reconoci-

Como se ha denunciado<sup>24</sup>, esta exención, en realidad, no es un beneficio fiscal para la cooperativa, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, sino que es un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la cooperativa. Por ello, la exención del IVA no supondría ningún beneficio fiscal sino un sobrecoste, por lo que, como propuesta de *lege ferenda* sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas<sup>25</sup>. Además, las exenciones del IVA al aplicarse normalmente en la última fase de producción o distribución y la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales. Por esta razón, como se ha apuntado<sup>26</sup>, habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final de la entidad. La principal ventaja que se percibe de la aplicación de estas exenciones es que el precio final de los servicios que preste la cooperativa puede ser inferior por no estar gravados con el impuesto, lo que puede hacer a estas sociedades más competitivas en relación al precio de oferta en el mercado.

### 3. Las empresas de inserción

#### 3.1. Definición y régimen legal

Las empresas de inserción se caracterizan principalmente que una gran parte de sus puestos de trabajo son ocupados de manera temporal por personas cuya situación de exclusión social complica o imposibilita su empleabilidad en el mercado laboral ordinario y mediante esta contratación laboral y la debida tutela y acompañamiento, dichas personas se capacitan laboral y socialmente para incorporarse al mercado laboral. Estas son iniciativas que, mediante la actividad empresarial, acompañadas de actuaciones sociales y de inserción social, hacen posible la inclusión sociolaboral de personas excluidas para su posterior colocación en empre-

---

miento previo, por lo que se aplicarán a las operaciones que cumplan los requisitos objetivos y subjetivos regulados en la norma.

<sup>24</sup> María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 22.

<sup>25</sup> *Ibid.*, p. 30.

<sup>26</sup> Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 123.

sas convencionales o en proyectos de autoempleo. Las metodologías que se desarrollan durante un itinerario de inserción, dentro del que se lleva a cabo la actividad laboral en la empresa de inserción, tienen como objetivo potenciar las capacidades de las personas a través de los conocimientos técnicos, habituación sociolaboral y determinación de prioridades adecuadas a sus posibilidades y a las del mercado laboral<sup>27</sup>.

Las empresas de inserción se regulan en España por una ley estatal (Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las Empresas de Inserción), que se completa con una profusa legislación autonómica, ya que todas las Comunidades Autónomas han dictado normas sobre este tipo de entidades. Centrándonos en las cuatro Comunidades Autónomas donde hay más empresas de inserción de España (que juntas reúnen más del 50% de las 281 que se contabilizaron en 2019<sup>28</sup>), podemos citar las siguientes normas autonómicas: Ley 27/2002, de 20 de diciembre, de medidas legislativas para regular las empresas de inserción sociolaborales en Cataluña; Decreto 32/2003, de 13 de marzo, del Consejo de Gobierno, por el que se regula la colaboración de las empresas de promoción e inserción laboral de personas en situación de exclusión social con la Comunidad de Madrid y se establecen medidas de fomento de su actividad; el Decreto 193/2010, de 20 de abril, por el que se regula la calificación y se crea el Registro de Empresas de Inserción en Andalucía; y Decreto 162/2023, de 31 de octubre, por el que se regula la calificación de empresas de inserción, se establece el procedimiento de acceso a las mismas y su registro del País Vasco. Hay que señalar, que como se ha denunciado<sup>29</sup>, algunas de las leyes autonómicas sobre las empresas de inserción sobrepasan los límites competenciales fijados en la propia ley estatal y por el Tribunal Constitucional<sup>30</sup>.

---

<sup>27</sup> Para profundizar sobre este tipo de empresa social: María José Cuenca Ruiz; Carmen Guzmán y Francisco J. Santos, «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 157 (2023): 57-78; y Ana Montiel Vargas, «Análisis legal de las empresas de inserción en España», en Hagen Henrÿ, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson, 2023).

<sup>28</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019, CIRIEC-España*, 2019. Para un estudio de detalle del sector, Alfonso Quecuty Esteban, «Empresas de inserción social», *Mediterráneo Económico*, Monográfico sobre La huella del Sector, n.º 37 (2023): 229-247.

<sup>29</sup> Como denuncia Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

<sup>30</sup> En concreto en la STC 228/2012, dictada a partir del recurso de inconstitucionalidad n.º 2136/2008) que establece que la competencia autonómica en esta materia es sólo de

Según el artículo 4.1 de la Ley 44/2007, tendrá la consideración de empresa de inserción «aquella sociedad mercantil o sociedad cooperativa legalmente constituida que, debidamente calificada por los organismos autonómicos competentes en la materia, realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario». A estos efectos, sigue diciendo la norma, las empresas de inserción «deberán proporcionar a los trabajadores en riesgo de exclusión, como parte de sus itinerarios de inserción, procesos personalizados y asistidos de trabajo remunerado, formación en el puesto de trabajo, habituación laboral y social» y «deberán tener servicios de intervención o acompañamiento para la inserción sociolaboral que faciliten su posterior incorporación al mercado de trabajo ordinario». Esta definición debe completarse con los requisitos que el artículo 5 de la Ley 44/2007 impone a las empresas de inserción, y que, como veremos posteriormente, algunos tienen incidencia en el régimen fiscal aplicable:

Respecto a qué personas pueden contratar como trabajadores las empresas de inserción para su inserción sociolaboral, según el artículo 2 de la Ley 44/2007 éstas deben ser desempleadas y estar inscritas en los correspondientes servicios de empleo (estatal o autonómicos), la situación de exclusión de dichas personas debe ser acreditada por los Servicios Sociales Públicos competentes y deben estar incluidos en algunos colectivos concretos (que, por cierto, varían en algunas normas autonómicas): perceptores de rentas mínimas de inserción, procedentes de instituciones de protección de menores, personas con problemas de drogodependencia u otros trastornos adictivos que se encuentren en proceso de rehabilitación o reinserción social, internos de centros penitenciarios cuya situación penitenciaria les permita acceder a un empleo, etc.

Uno de los requisitos legales que se imponen a las empresas de inserción en la Ley 44/2007 y que siguen, aunque con algunas diferencias, las normas autonómicas en la materia, es la necesidad de que las empresas de inserción tengan unas determinadas formas societarias (sociedades mercantiles o cooperativas) y que éstas estén «promovidas» (creadas) o «participadas» mayoritariamente o de manera importante (en el capital social) por una o más entidades promotoras<sup>31</sup>,

---

ejecución, e incluye la emanación de reglamentos internos de organización de los servicios necesarios y de regulación de la propia competencia funcional de ejecución.

<sup>31</sup> Art. 5.a: «Estar promovidas y participadas por una o varias entidades promotoras a que se refiere el artículo siguiente. Esta participación será al menos de un cincuenta y

que se caracterizan por ser entidades sin ánimo de lucro<sup>32</sup> (arts. 5.a y 6). Por tanto, una de las exigencias importantes para que una entidad sea calificada como empresas de inserción es la existencia de una o varias entidades promotoras sin ánimo de lucro que controlen societariamente a la sociedad que desarrolle la actividad empresarial para la que se contraten a las personas en riesgo de exclusión para su inserción socio-laboral con el objetivo de que la empresa de inserción no se constituya con el objetivo de obtener ganancias y repartir beneficios entre los socios de la misma<sup>33</sup>.

La Ley 44/2007 establece que las entidades promotoras deben «tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro», de Derecho público o de Derecho privado y, en concreto menciona expresamente a *las asociaciones sin fines lucrativos* (coletilla esta última que sólo sirve para significar que son asociaciones que se rigen por la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación) y a *las fundaciones* que en el objeto social contemplen la inserción social de personas especialmente desfavorecidas (art. 6). Pero aparte de las *asociaciones* y *fundaciones* que son el tipo de entidades privadas sin ánimo de lucro que cita la ley, también pueden ocupar la posición jurídica de entidad promotora las *cooperativas sin ánimo de lucro*, de las que hemos tratado anteriormente (disp. adic. 1.ª de la Ley 27/1999 y concordantes autonómicos).

Incluso planteamos la posibilidad de que sean entidades promotoras de empresas de inserción las *sociedades de capital sin ánimo lucrativo*, figura que cada vez está más aceptada en nuestro ordenamiento<sup>34</sup>. No obstante, creemos que el término «consideración» uti-

---

uno por ciento del capital social para las sociedades mercantiles. En el caso de sociedades cooperativas y sociedades laborales, dicha participación deberá situarse en los límites máximos recogidos en las diferentes legislaciones que les sea de aplicación a los socios colaboradores o asociados».

<sup>32</sup> Art. 6: «Tendrán tal consideración las entidades sin ánimo de lucro, incluidas las de Derecho público, las asociaciones sin fines lucrativos y las fundaciones, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas, que promuevan la constitución de empresas de inserción, en las que participarán en los términos recogidos en la letra a) del artículo anterior».

<sup>33</sup> Sobre las razones de esta peculiar estructura asociativa y los problemas que genera en ocasiones no permitiendo iniciativas de inserción de trabajadores más simples, Ana Montiel Vargas, «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 147 (2024): en prensa.

<sup>34</sup> Admitiendo la existencia de sociedades de sociedades de capital sin ánimo de lucro se han pronunciado varias resoluciones de la dirección general de seguridad jurídica y fe pública, siendo una de las más reciente la de 17 de diciembre de 2020, de la en el recurso inter-

lizado en el artículo 6 de la Ley 44/2007 necesariamente va más allá de un simple reconocimiento en los estatutos sociales de este carácter y exige que se cumplan los requisitos para ser calificadas como entidades no lucrativas. Así, aunque tanto las fundaciones como las asociaciones no tienen *per se* ánimo lucrativo (art. 2.1 de la Ley 50/2002 de Fundaciones y art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), para ser consideradas entidades sin ánimo de lucro deberían cumplir con los requisitos que establece el artículo 3 de la Ley 49/2002. Del mismo modo, no basta para una cooperativa reconocer en sus estatutos que no tienen ánimo de lucro para poder ser reconocida como entidad sin ánimo de lucro y poder ser entidad promotora de empresas de inserción, sino que deberá cumplir con las condiciones que la legislación cooperativa exige para este reconocimiento (disp. adic. 1.ª de la Ley 27/1999, art. 144 del D. Leg. 2/2015 que aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana, etc.). Las dudas surgen si la sociedad de capital cumple con todas estas condiciones que se le exigen a las demás entidades para ser entidades sin ánimo de lucro y si, en tal caso, por analogía debería poder permitirse ser una entidad promotora. Por ahora parece que esto no ha pasado.

Con los datos publicados en 2022 por la Federación Española de Empresas de Inserción, la mayoría de entidades promotoras son asociaciones y fundaciones, que alcanzan entre ambas figuras un 70% (34%, asociaciones, muchas de ellas ONG y un 33% fundaciones), siendo las cooperativas el tercer tipo asociativo que tienen más entidades promotoras (16%)<sup>35</sup>.

Por su parte, las empresas de inserción deben ser, según establece la Ley 44/2007, o *sociedades mercantiles* o *sociedades cooperativas* (art. 5.a). Respecto a las primeras, hay que señalar que en la práctica la mayoría de las empresas de inserción se constituyen como sociedades de responsabilidad limitada, siendo pocas las empresas de inserción

---

puesto contra la negativa del Registrador Mercantil de León a inscribir una escritura de modificación de los estatutos de una sociedad. En esta misma línea las RRDGRN de 20 de enero de 2015 y de 11 de abril de 2016, frente a la tesis tradicional de negar esta posibilidad por considerarse el lucro implícito en el carácter mercantil de estas sociedades (RRDFRN de 2 de febrero de 1966 y de 22 de noviembre de 1991). Un acertado comentario a la resolución citada al inicio de esta nota y al estado de la cuestión en el ámbito del derecho de sociedades española lo realiza Luis Fernández del Pozo, «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», Blog *Almacén de Derecho*, acceso el 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>

<sup>35</sup> FAEDEI, *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

que son sociedades anónimas ya que ésta es una estructura jurídica pensada para grandes empresas y no hay ninguna sociedad colectiva ni comanditaria, ya que éstas son sociedades mercantiles personalistas en las que los socios responden ilimitadamente de las deudas sociales. En el caso de que la empresa de inserción sea una sociedad limitada o anónima, la entidad o entidades promotoras debe ser titulares de, al menos, el 51% del capital social.

La propia Ley 44/2007 reconoce en varios momentos la posibilidad de que las empresas de inserción sean sociedades laborales (exposición de motivos, artículo 5.a *in fine* y disposición adicional 2.ª), es decir, sociedades anónimas o limitadas en la que la mayoría del capital social lo ostentan trabajadores con una relación laboral por tiempo indefinido que se regulan por la Ley 44/2015 de Sociedades Laborales y Participadas y, en lo demás, por la Ley de Sociedades de Capital. Cabe señalar que la Ley 44/2007, a diferencia de lo que hace alguna norma autonómica, se equivoca al decir que la participación de la entidad promotora en estas sociedades debe ser hasta el límite establecido para los socios colaboradores o asociados (art. 5.a) *in fine*), porque estos son tipos socios que puede haber en las cooperativas pero no en las sociedades laborales. Por ello, la entidad promotora que participe o promueva una sociedad laboral deberá tener como mínimo el máximo de acciones o participaciones *generales* que pueda ostentar, que como son entidades no lucrativas será hasta el 49% del capital social (art. 1.2.b) de la Ley 44/2015).

También la Ley 44/2007 reconoce la posibilidad de que la empresa de inserción sea una sociedad cooperativa, caso en el que encaja perfectamente las cooperativas de iniciativa social y las cooperativas de integración social de las que hemos tratado en un epígrafe anterior de este estudio. En el caso será de aplicación la ley de cooperativas autonómica que corresponda y en la que se regulará el máximo del capital social que podrá ser titular la entidad promotora, que será el que rija para los socios colaboradores o asociados. Con el término *socio colaborador* engloba a toda clase de socios que no participen en la actividad cooperativizada, pero que colaboran con la consecución del objeto social (art. 14, 1.º de la Ley 27/1999), por ejemplo, aportando capital o desarrollando algún tipo de actividad complementaria. En algunas leyes autonómicas, a estos socios se les denomina asociados, como ocurre en la ley de cooperativas de la Comunidad Valencia y se hacía en la anterior ley de cooperativas estatal, pero es un término que actualmente apenas se utiliza. Según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algu-

nas leyes autonómicas (por ejemplo, en Andalucía se fija hasta el 20%) y en la mayoría de ellas no se fija capital social máximo sino un porcentaje máximo de votos en la asamblea general.

Según los datos facilitados por FAEDEI en 2022<sup>36</sup>, la mayoría de empresas de inserción tienen la forma de sociedad limitada (85%), siendo muy escasas las que son cooperativas (8,7%) y menos todavía las que son sociedades laborales (4,6%), lo que en mi opinión significa un fracaso del legislador que no ha sabido incentivar que sean entidades de la economía social las que, a su vez, sean calificadas como empresas de inserción.

### 3.2. Régimen fiscal de las empresas de inserción

Las empresas de inserción no tienen un régimen fiscal o tributario específico y en la Ley 44/2007 no hay ni una sola norma que haga referencia a beneficios fiscales o a un trato especial en algún tipo de impuesto ni siquiera en el capítulo (arts. 16 y 17) dedicado a las «Medidas de promoción» de este tipo de entidades, que se centran en las posibles ayudas que pueden recibir (bonificaciones a las cuotas de la Seguridad Social en los contratos de trabajo de las personas a insertar, subvenciones para el mantenimiento de los puestos de trabajo para la inserción sociolaboral, en concepto de compensación económica a los sobrecostos laborales derivados de los procesos de inserción, ayudas a la inversión fija afecta a la realización de su objeto social, etc.). No obstante, consideramos que un trato fiscal privilegiado respecto a otras entidades encaja perfectamente en el mandato que contiene el artículo 16.1 de la Ley 44/2007 cuando dice que «los poderes públicos, en el ámbito de sus respectivas competencias y en el marco de los compromisos asumidos en la Unión Europea, actuarán en orden a la promoción de las empresas de inserción, mediante el apoyo a la creación y mantenimiento de las mismas, en atención a que puedan cumplir su función social de facilitar la inserción de las personas en situación de exclusión en el mercado de trabajo ordinario». Esta falta de incentivos fiscales a las empresas de inserción ha sido muy criticada por la doctrina y con razón, abogándose con distintas medidas para una discriminación fiscal positiva por la importante labor social que desarrollan<sup>37</sup>.

<sup>36</sup> FAEDEI: *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022.

<sup>37</sup> Por todos, María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*,



Por otra parte, la comentada existencia de una estructura jurídica compuesta por una o varias entidades promotoras y una sociedad mercantil que es la titular de la empresa que contrata a las personas en riesgo de exclusión, hace que sea necesario distinguir el análisis de la tributación en cada uno de los impuestos relevantes (IS, ITPAJD, IVA e impuestos locales) de las entidades promotoras, de un lado, y de las empresas de inserción propiamente dichas de otro<sup>38</sup>.

### 3.2.1. LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES PROMOTORAS

Como hemos visto, las entidades promotoras de las empresas de inserción necesariamente deben tener la consideración las entidades sin ánimo de lucro, sean de Derecho público o privado. Centrándonos en las segundas, en particular pueden ser asociaciones, fundaciones o cooperativas sin ánimo de lucro, cuyo objeto social contemple la inserción social de personas especialmente desfavorecidas. Para el régimen fiscal de estas últimas en los distintos tipos de impuestos remitimos al apartado 2.1 de este trabajo donde demostramos la ausencia de efectos fiscales por la calificación de las cooperativas como entidades sin ánimo de lucro, excepto en el País Vasco. Por ello nos centraremos en el régimen fiscal de las asociaciones y de las fundaciones, que cuando realizan actividades económicas son entidades de la economía social (art. 5.1 de la LES), que por las razones apuntadas en la introducción de esta obra no han sido objeto de un tratamiento particularizado. No obstante, como ambos tipos asociativos para poder ser entidades promotoras de empresas de inserción han de tener la consideración de entidades sin ánimo de lucro, vamos a analizar su régimen fiscal conjuntamente porque, con carácter general, la tributación en los distintos impuestos analizados (IS, TPAJD, IVA e impuestos locales) es prácticamente la misma, siendo la norma de referencia la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en especial su Título II («Régi-

---

n.º 21 (2010): 30-31; y María Pilar Alguacil Marí, «La tributación de las empresas de inserción», *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150 (2021): 58-59.

<sup>38</sup> En cambio, antes de la promulgación de la Ley 44/2007, algunas normas autonómicas (como el Decreto 305/2000 del País Vasco), no exigían la concurrencia de una entidad promotora y podía calificarse de empresas de inserción tanto las sociedades mercantiles o de economía social como las fundaciones y asociaciones, por lo que no se hacía necesaria esta distinción para el tratamiento fiscal de ambas figuras, como hizo Juan Calvo Vérguez, «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», Rafael Calvo Ortega, R. (Dir.), *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, (Madrid: Thompson-Civitas, 2005), 553 y ss.

men fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos») y en el Reglamento para la aplicación de dicho régimen fiscal aprobado por el Real Decreto 1270/2003. También es de interés señalar que las ONGs en muchas ocasiones acogen las formas jurídicas de fundaciones y asociaciones, y muchas de ellas llevan a cabo la labor de inserción sociolaboral de personas en riesgos de exclusión en el papel de entidades promotoras de empresas de inserción.

El artículo 2 de la Ley 49/2002 dispone que sólo pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos a efectos de esta ley un listado cerrado de entidades, pero en el que expresamente se mencionan a las *fundaciones* (letra a) y las *asociaciones de utilidad pública* (letra b) que cumplan, además, las condiciones establecidas en el artículo 3 de dicha norma. De estos requisitos vamos a destacar algunos de los que estén más relacionados con los fines sociales y las actividades que desarrollan normalmente las fundaciones ya asociaciones que sean entidades promotoras de una empresa de inserción. En primer lugar, deben «perseguir fines de interés general» (art. 3.1), y la ley menciona expresamente a los «de asistencia social e inclusión social» y «de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales». En segundo lugar, deben destinar a la realización de dichos fines al menos el 70% de las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen, de las derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad (no se incluye las obtenidas por onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia) y de los ingresos que obtengan por cualquier otro concepto; y el resto de las rentas e ingresos de las entidades sin fines lucrativos de deben a incrementar la dotación patrimonial o las reservas (art. 3.2). Por último, aunque hay más requisitos, en caso de disolución su patrimonio se debe destinar en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general (art. 3.6).

Por su parte, el Real Decreto 1270/2003, señala que para la aplicación del régimen fiscal especial previsto en la Ley 49/2002, la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción expresa por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal. Esto se hace a través del modelo 036 de la Agencia Tributaria, que es la declaración censal de alta, modificación y baja en el censo de empresario, profesionales y retenedores, y que contiene un apartado titulado «Régimen fiscal especial del Título II de la Ley 49/2002», que el que debe

completase cuando el obligado tributario opte por la aplicación de este régimen o quiera comunicar la renuncia al mismo. Conviene precisar que no todas las asociaciones pueden ser declaradas entidades sin ánimo de lucro a efectos de beneficiarse del especial tratamiento fiscal que otorga la ley 49/2002, sino sólo las asociaciones que sean de utilidad pública, como explicita el artículo 2, letra b) de dicha norma. Tal como establece la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación sólo podrán ser declaradas de utilidad pública aquellas asociaciones en las que concurren una serie de requisitos que vienen establecidos en su artículo 32 y de lo que destacamos que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general y sean, entre otros, de asistencia social y «de promoción y atención a la personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales, económicas o culturales, y cualesquiera otros de similar naturaleza» (letra a), requisitos éste que de forma natural lo cumplen las asociaciones que actúen como entidad promotora de una empresa de inserción.

#### a) En el impuesto sobre sociedades

La Ley 49/2002 tiene un capítulo II titulado «Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de no Residentes» (arts. 5 a 14), que contiene el régimen especial para las entidades sin fines lucrativos en el IS que ha sido recientemente reformado por el Real Decreto-ley 6/2023 por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia en materia de servicio público de justicia, función pública, régimen local y mecenazgo. Sin poder entrar en detalle en este régimen, para lo que remitimos a la bibliografía especializada<sup>39</sup>, cabe señalar que la norma establece que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativo que procedan de una serie de explotaciones, algunas de ellas que están muy relacionadas con los servicios que pueden desarrollar las entidades promotoras de las empresas de inserción, teniendo en cuenta, además, que pueden prestar servicios de acompañamiento para la inserción sociolaboral de las personas en riesgo de exclusión contratadas laboralmente por las empresas de inserción.

---

<sup>39</sup> Aunque algo antiguo, sigue siendo de referencia la obra colectiva Eduardo García-Mauriño Blanco (Coord.), *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces, 2004) y más reciente la de Francisco David Adame Martínez y José Pedreira Menéndez (Dirs.), *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo. Cuestiones pendientes para una reforma* (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi, 2015), por citar algunas.

En concreto, el artículo 7.1 de la Ley 49/2002, declara que están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social siguientes: asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos (letra c); asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo (letra d); asistencia a minorías étnicas (letra e); asistencia a refugiados y asilados (letra f); asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes (letra g); asistencia a personas con cargas familiares no compartidas (letra h); acción social comunitaria y familiar (letra i); asistencia a exreclusos (letra j); reinserción social y prevención de la delincuencia (letra k); asistencia a alcohólicos y toxicómanos (letra l); cooperación para el desarrollo (letra m); inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores (letra n); y las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social (letra ñ). El artículo 9.2 de la LIS establece al respecto que «estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las entidades e instituciones sin ánimo de lucro a las que sea de aplicación dicho título». Por otra parte, la Ley 49/2002 señala que en la base imponible del IS de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas (art. 9) y que la base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%, (art. 10), algo que se reitera en el artículo 29 de la LIS.

Y si la fundación o asociación que se constituye como entidad promotora no cumplen los requisitos exigidos para la aplicación del régimen de la Ley 49/2002, podrán tributar por el IS en el régimen especial de las entidades parcialmente exentas, como establece el artículo 9.3, letra a) de la LIS. En tal caso, le sería de aplicación el capítulo XV LIS (arts. 109 a111), que consiste principalmente en la exención de las rentas que procedan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas. El resto de rentas distintas de las mencionadas estarán sujetas a tributación, siendo gravadas con el tipo general del 25% (art. 29.1 de la LIS).

## b) En tributos locales

Según dispone el artículo 15 de la Ley 49/2002, las entidades sin ánimo de lucro que cumplan los requisitos establecidos en la ley

(art. 3), estarán exentas de tributar por los siguientes impuestos locales: del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del IS; del IAE por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de la ley (*vid supra*); del IIVTNU los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. Para la aplicación de estas exenciones las entidades sin fines lucrativos deben comunicar al ayuntamiento correspondiente su opción por la aplicación del régimen fiscal especial, tal como establece para cada uno de estos impuestos el artículo 2 del Real Decreto 1270/2003.

### c) En el ITPAJD

La Ley del ITPAJD establece que están exentos del ITPAJD, entre otros, las entidades sin fines lucrativos a que se refiere artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial que regula dicha ley (art. 45.A.b). Esta exención comprende a las tres modalidades del impuesto: transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados y operaciones societarias.

### d) En el IVA

Se reconoce una exención para las prestaciones de servicios de asistencia social que se relacionan en la LIVA efectuadas por «establecimientos privados de carácter social», como pueden ser las fundaciones y las asociaciones que sean entidades promotoras de una o varias empresas de inserción. Esto se regula en el artículo 20.1.8.<sup>a</sup> de la LIVA, que ya estudiamos al tratar a las cooperativas de iniciativa social, pero que, por su interés volvemos a recordar.

En particular, este precepto de la LIVA dispone que estarán exentas de este impuesto una serie de prestaciones de servicios de asistencia social que pueden realizar entidades privadas de carácter social, entre las que destacamos las siguientes: protección de la infancia y de la juventud; asistencia a refugiados y asilados; asistencia a ex-reclusos; reinserción social y prevención de la delincuencia; y asistencia a alcohólicos y toxicómanos. Las actividades de inserción social que realizan las entidades promotoras estarían claramente incluidas en el concepto de asistencia social al que se aplicaría la exención. Por su parte el artículo 20.3 de la LIVA condiciona la exención al reconocimiento del carácter social de la

entidad por la Administración Tributaria, para lo que se exige carecer de finalidad lucrativa y reinvertir los eventuales beneficios en la actividad; la gratuidad de los cargos directivos. Todos estos requisitos concurren en las fundaciones y las asociaciones que sea entidades promotoras de empresas de inserción, ya que necesariamente son entidades no lucrativas (art. 6 de la Ley 44/2007) y los cargos de los patronos y miembros de los órganos de gobierno son gratuitos (art. 3.5 de la Ley 49/2002).

### 3.2.2. LA FISCALIDAD DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN PROPIAMENTE DICHAS

Como ya sabemos, las empresas de inserción deben tener la forma jurídica de sociedades mercantiles o sociedades cooperativas (art. 4 Ley 44/2007), siendo en el primer caso lo habitual que sean sociedades de capital, en concreto sociedades de responsabilidad limitada que es la forma más comúnmente utilizada (aproximadamente 85% según datos de FADEI de 2022). También es posible, aunque no es lo habitual, que la empresa de inserción se constituya como una sociedad de capital y, al mismo tiempo o después, se califique de sociedad laboral (aproximadamente un 5%). Por último, también es posible que la empresa de inserción tenga la forma jurídica de cooperativa, aunque tampoco es lo común (aproximadamente un 9%). Evidentemente, según sea la forma jurídica adoptada el tratamiento fiscal puede ser diferente para algunos impuestos y tributos, aunque no para otros, como es el caso del IVA, que es el impuesto que vamos a tratar en primer lugar por este motivo.

#### a) En el IVA

Para este impuesto vale todo lo dicho en relación con las entidades promotoras y la aplicación del artículo 20.1.8.<sup>a</sup> LIVA y las «prestaciones de servicios de asistencia social» exentas, en las que encajan perfectamente las que realizan las empresas de inserción, tengan la forma jurídica que tengan pero siempre, y esto es importante que tengan la consideración de «entidades o establecimientos privados de carácter social» y lo solicite pertinentemente<sup>40</sup>. Para ello las empresas de inserción con forma de sociedades de capital (incluidas las sociedades laborales) y las cooperativas que se quieran aprovecha de dicha exención del IVA deben cumplir con dos de los requisitos que contiene el

---

<sup>40</sup> Para la calificación como entidad o establecimiento privado de carácter social de la cooperativa o de la sociedad de capital, debe hacerse una solicitud a la Agencia Estatal de Administración Tributaria, dirigida a la Delegación o Administración de la misma, en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal (art. 5 del Real Decreto 1624/1992).

apartado 3.º del artículo 20 LIVA para ser reconocidos como establecimientos privados de carácter social: «carecer de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza» (apdo. 1); y que «los cargos de presidente o representante legal» <sup>34</sup>y se entiende también el de los administradores sociales<sup>34</sup>, «deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta» (ap. 2). En cambio, la propia ley tras la modificación de este precepto por la Ley 17/2012, establece acertadamente que para este tipo de prestaciones no es de aplicación la obligación de que los socios y sus cónyuges o parientes hasta segundo grado, no puedan ser destinatarios principales de las operaciones exentas (ap. 3).

El cumplimiento del requisito de gratuidad de los cargos de administrador no es difícil de lograr sea cual sea el tipo societario elegido. Recordemos que en las sociedades de capital se parte de la gratuidad del cargo de administrador social, salvo disposición contraria en los estatutos (art. 217 de la LSC). Para las cooperativas, por su parte, todas las leyes parten de la gratuidad de los cargos sociales y muchas veces limitan los que pueden ser retribuidos a personas que no sean socias (art. 40 de la Ley 27/1999). En el caso de que la cooperativa sea calificada de entidad sin ánimo de lucro, lo que ocurre con las cooperativas de iniciativa social y de integración social que son las típicas que pueden, a su vez, ser calificadas de empresas de inserción, se impone también el carácter gratuito del desempeño de los cargos del consejo rector [disp. adic. 1.ª, letra c) Ley 27/1999].

La ausencia de finalidad lucrativa y dedicar los beneficios al desarrollo de actividades de idéntica naturaleza, que es el otro requisito que impone el artículo 20.3 LIVA para que las empresas de inserción se le aplique la comentada exención del IVA en la prestación de servicios de asistencia social. Si la entidad es una cooperativa, deberá cumplir como antes los requisitos para su reconocimiento como entidad no lucrativa. Si la entidad es una sociedad de capital, el tema es más complejo porque esto aparentemente va en contra del carácter lucrativo que se les presupone a las sociedades de capital por su naturaleza mercantil por la forma (art. 2 de la LSC). No obstante, desde hace tiempo la Agencia Tributaria se ha pronunciado a favor de que las sociedades de capital que cumplan las condiciones del artículo 20.3 de la LIVA puedan obtener el reconocimiento de entidad de iniciativa privada prestadora de servicios sociales <sup>41</sup>.

---

<sup>41</sup> La Sentencia de 22 de diciembre de 2011 de la Audiencia Nacional señalaba que, si bien la Administración demandada pone en duda la ausencia de ánimo de lucro de la actora, ausencia que vincula a la forma societaria escogida, ha de estarse a lo dispuesto

Lo que ocurre es que esta exención, como tratamos al analizar la exención del IVA para las prestaciones sociales realizadas por las entidades promotoras, no es un beneficio fiscal para la empresa de inserción, ya que le impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, y es más bien un beneficio pensado para las personas con dificultades a las que van dirigidos los servicios que presta la empresa de inserción que le puede resultar más económico. Además, como estas exenciones del IVA se aplican normalmente en la última fase de la prestación de los servicios, la no repercusión del impuesto va a implicar que aquellas entidades a las que les sea reconocida se comporten como consumidores finales, por lo que habrá ocasiones en que resulte interesante obtener esta exención y en otras no, dado que implicaría una reducción de la renta disponible final para la entidad<sup>42</sup>. Por ello, alineados con la doctrina más autorizada en esta materia, defendemos que sería aconsejable reducir los tipos del gravamen o posibilitar la devolución de las cuotas soportadas<sup>43</sup>.

## b) En el impuesto de sociedades

En el análisis de este impuesto sí que puede ser muy relevante la forma jurídico societaria adoptada por la empresa de inserción.

Si es una sociedad de capital, independientemente de si es una sociedad anónima o una sociedad de responsabilidad limitada, que es lo absolutamente normal, e independientemente de si es o no una sociedad laboral, no hay un régimen especial en el IS. Por tanto, el tipo general de gravamen de este impuesto será el 25%, excepto para las entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del período impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros que será el 23%; y las entidades de nueva creación que tributarán, en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, al tipo del 15% (art. 29 de la LIS). Estas sociedades podrán beneficiar de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión que

---

por la DGT que, en aplicación de las indicaciones establecidas en la jurisprudencia comunitaria, ha entendido que una sociedad anónima -que por su propia naturaleza tiene como una de sus características intrínsecas la finalidad lucrativa- puede obtener el reconocimiento de la exención examinada; a tal fin ha de apreciarse si actúa o no con fin lucrativo.

<sup>42</sup> Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 128-129.

<sup>43</sup> María Pilar Bonet Sánchez, «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, n.º 21 (2010): 22.



regula la LIS si la cifra de negocios en el periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 10 millones de euros (art. 101). Estos incentivos consisten básicamente en la libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, afectos a actividades económicas, siempre que, durante los dos años siguientes la plantilla media total de la empresa se incremente, es decir, se cree empleo, durante un cierto tiempo (art. 102 de la LIS); y una serie de amortizaciones aceleradas de los mismos elementos y del inmovilizado intangible (art. 103 y ss. de la LIS).

Si la empresa de inserción es una sociedad laboral o, dicho más apropiadamente una sociedad anónima laboral o una sociedad de responsabilidad anónima, aparte de poder aprovecharse, si se dan las circunstancias, de los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión antes visto, sólo tiene un beneficio fiscal diseñado especialmente para la sociedades laborales en el IS: libertad de amortización de elementos del inmovilizado material, intangible e inversiones inmobiliarias afectos a la realización de sus actividades, adquiridos durante los cinco primeros años a partir de la fecha de su calificación como tales (art. 12.3 de la LIS).

Pero la cosa cambia si la empresa de inserción adopta la forma de una sociedad cooperativa, porque entonces le sería de aplicación el régimen fiscal de estas entidades contenido en la Ley 20/1990, que distingue entre cooperativas protegidas (que tributan a un 20% en las operaciones cooperativizadas con los socios y en el tipo general por las operaciones con terceros) y cooperativas especialmente protegidas (que tienen la gran ventaja de una deducción del 50% de la cuota tributaria).

Un problema fiscal grave que genera la participación de la entidad promotora en el capital social de la empresa de inserción (que es algo que obliga la Ley 44/2007), es que en el caso de que ésta sea una cooperativa de trabajo asociado —que es la forma típica y natural de las cooperativas de iniciativa social— no podría ser calificada como cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales, porque incumpliría el requisito de asociar sólo a personas físicas que se deduce del tenor del artículo 8.1 de Ley 20/1990<sup>44</sup>. Para evitar este sinsentido (que lleva, por ejemplo, a que una cooperativa de iniciativa social sin ánimo de lucro que sea calificada como empresa de inserción sea fiscalmente

---

<sup>44</sup> Art. 8: «Se considerarán especialmente protegidas las Cooperativas de Trabajo Asociado que cumplan los siguientes requisitos 1. Que asocien a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros...».

peor tratada que una cooperativa de trabajo asociado ordinaria, simplemente porque está participada en el capital social por una entidad sin ánimo de lucro por prescripción legal) hay dos opciones. Una es hacer una interpretación laxa de este precepto de la Ley 20/1990 y considerar que lo que significa es que los socios cooperadores deben ser todas personas físicas que presten trabajo personal en la cooperativa, pero que se permita otro tipo de socios (por ejemplo, colaboradores) y que éstos sean personas jurídicas<sup>45</sup>. La otra opción es reformar este artículo de la Ley 20/1990 y admitir expresamente la posibilidad de que haya socios personas jurídicas. Esto precisamente es lo que hacen las normas forales vascas sobre el régimen fiscal de las cooperativas, que cuando tratan de este requisito hablan de que las cooperativas de trabajo asociado se considerarán especialmente protegidas cuando, junto a otros requisitos, «asocien principalmente» a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa (art. 5.1 Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, art. 6.1 Norma Foral 16/1997 de Álava y art. 6.1 Norma Foral 2/1997 de Gipuzkoa)<sup>46</sup>. Cabe señalar que una de las pocas veces que se ha reformado la Ley 20/1990 desde su promulgación hace más de treinta años —que no respondiera a una simple adaptación de su contenido a la actualización de otras normas—, fue en 2013 para quitar el requisito original que se exigía a las cooperativas agroalimentarias de asociar solamente *personas físicas* titulares de explotaciones agrícolas para ser especialmente protegidas<sup>47</sup>.

Por su parte, si la empresa de inserción fuera una cooperativa de servicios, que también es una opción, no podría ser reconocida fiscalmente como especialmente protegida porque este tipo de cooperativa no está en el catálogo de las que pueden serlo (art. 7 de Ley 20/1990: cooperativas de trabajo asociado, cooperativas agrarias, cooperativas

---

<sup>45</sup> No parece que pueda ser el caso porque la Dirección General de Tributos ha considerado que la participación de una persona jurídica elimina la calificación de especialmente protegida (como en la Resolución Vinculante V1559-14, de 13 de junio). Y aunque ha admitido que puedan tener socios colaboradores, si así lo prevé la ley sustantiva autonómica reguladora, no pueden ser personas jurídicas si se quiere conservar la calificación (Resolución Vinculante V1339-09, de 8 de junio).

<sup>46</sup> Habría que modificar también las legislaciones autonómicas puesto que, sin ánimo de ser exhaustivos, la mayoría de las legislaciones exigen que los socios de las cooperativas de trabajo asociado sean personas físicas. En este sentido, la ley andaluza de cooperativas (art. 84.1), la ley de la Comunidad Valenciana (art. 89.1) o la ley catalana (art. 130.1). La ley de cooperativas aragonesa, sin embargo, sí permite que las cooperativas de trabajo que asocien principalmente a personas físicas y admite expresamente a las personas jurídicas (art. 72).

<sup>47</sup> En concreto, a través de la disposición final 3.ª de la Ley 13/2013, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario.

de explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y cooperativas de consumidores y usuarios).

Y dado que, como vimos, las cooperativas de iniciativa social y de integración social, aunque cumplan los requisitos para ser calificadas de cooperativas no lucrativas, excepto en el país vasco, no se pueden beneficiar de los incentivos fiscales de las entidades sin fines lucrativos, nos encontramos con la criticable falta de beneficios fiscales en el IS para que las empresas de inserción adopten la forma de cooperativa. Se aboga por una reforma de la legislación fiscal que permita beneficiarse de dicho régimen y de la propia Ley 44/2007 que haga innecesaria la participación en el capital social de una empresa de inserción que sea, a su vez, una cooperativa sin ánimo de lucro o, al menos, que esta participación no tenga consecuencias para la calificación fiscal de cooperativas especialmente protegida.

### c) En tributos locales

Menos para las empresas de inserción con forma de cooperativas, no existe, con carácter general, ningún beneficio fiscal en los impuestos locales ni para las sociedades de capital, ni para las sociedades laborales, en particular.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, le será de aplicación el régimen específico contenido en el artículo 33.4 de la Ley 50/1990. En concreto, si la cooperativa es calificada de protegida o especialmente protegida, gozará de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos en el IAE y en IBI de los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias, caso este último sin ningún interés para las empresas de inserción. Y el primero, la bonificación del IAE, prácticamente tampoco ya que todo tipo de sociedades, incluidas las de capital, pueden beneficiarse de la exención del IAE que establece la LRHL (art. 82.1.c), cuando el importe de su cifra de negocios sea inferior a 1 millón de euros, que es una cifra muy alta para que la consiga una empresa de inserción. Por tanto, los incentivos fiscales en los tributos locales para que una empresa de inserción adopte la forma de cooperativa son prácticamente nulos.

### d) En el ITPAJD

Si la empresa de inserción es una sociedad de capital normal, se aplica el régimen general contenido en la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos Documentados en sus distintas modalidades. Para este impuesto las sociedades laborales

tienen reconocido en su ley reguladora un tratamiento especial con una bonificación del 99% de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas para un caso muy determinado: la adquisición de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral (art. 17 de la Ley 44/2015), que muy raramente, por no decir nunca, será de aplicación en la creación de una empresa de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital; constitución y cancelación de préstamos; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

## 4. Los centros especiales de empleo

### 4.1. Definición y régimen legal

En la actualidad encontramos dos posibles vías de integración laboral de las personas con discapacidad. De un lado, la integración directa en el mercado abierto ordinario de trabajo y de otro la integración en el mercado protegido a través de centros especiales de empleo. Los centros especiales de empleo tienen como objetivo principal de proporcionar a los trabajadores con discapacidad la realización de un trabajo productivo y remunerado, adecuado a sus características personales y que facilite la integración laboral de éstos en el mercado ordinario de trabajo. Este es el tipo de WISE más difundido en España con diferencia respecto a las empresas de inserción. Según datos de CIRIEC, en 2019 había 2.166 centros especiales de empleo mientras sólo había 291 empresas de inserción<sup>48</sup>.

Aunque se dice que los centros especiales de empleo deben representar una ayuda para la inserción laboral de las personas con discapacidad, un «trampolín» que les permita dar el salto a la empresa ordinaria,

---

<sup>48</sup> CIRIEC-España, *Magnitudes de la Economía Social 2019*, CIRIEC-España, 2019, disponible en <https://ciriecstat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>. Para un estudio de detalle del sector, Manuel Alegre Nueno, «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», Isabel Gemma Fajardo García (Coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social* (Valencia: CIRIEC, 2018): 141-144.

con una mayor preparación y seguridad<sup>49</sup>, en la actualidad los datos oficiales indican que la tendencia es que el centro especial de empleo termine por constituir un fin en lugar de un medio, lo cual puede resultar razonable en ciertas discapacidades y en ciertas circunstancias. Actualmente, aproximadamente el 70% de los contratos firmados por personas con discapacidad tienen lugar en centros especiales de empleo, cifra que se repite año tras año y que cuestiona su carácter transitorio<sup>50</sup>.

Los centros especiales son entidades que forman parte de la familia de la economía social. La LES los incluye expresamente en el listado del art. 5.1 de entidades de la economía social. Esta inclusión es, sin embargo, discutida, ya que una parte autorizada de la doctrina considera que sólo debería ser consideradas como tales a los centros especiales de empleo cuya titularidad fuera de una entidad sin ánimo lucrativo<sup>51</sup>, idea que late en la regulación de los *centros especiales de empleo de iniciativa social* (de los que trataremos después). En esta dirección va el Anteproyecto de Ley integral de la Economía Social de 2023, que proponía reformar el citado art. 5 de la LES, de manera que el listado de entidades de la economía social solo recogiera los centros especiales de empleo de iniciativa social.

Cabe señalar, que la Ley 31/2015 por la que se modifica y actualiza la normativa en materia de autoempleo y se adoptan medidas de fomento y promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social, los centros especiales de empleo (junto a las empresas de inserción) son declaradas *entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General* (SIEG) a través de la reforma del artículo 5.1 de la LES. El principal efecto de este reconocimiento es que esto permite incrementar el número de ayudas estatales por compensación del servicio público que realizan, así como obtener algunos beneficios en materia de tributos (sobre todo locales) y en contratación pública, sin colisión con el Derecho de la competencia europeo.

---

<sup>49</sup> Como señala el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de los Centros Especiales de Empleo definidos en el artículo 42 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social del Minusválido.

<sup>50</sup> Datos Observatorio de las Ocupaciones: *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal Datos* (Madrid: SEPE, 2022). Acceso el 15 de febrero de 2024 Informe-Mercado-Trabajo-Discapacidad-2022-Datos2021%20(1).pdf

<sup>51</sup> Así Manuel Paniagua Zurera, *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social* (Madrid: Marcial Pons, 2011): 205. Por su parte, Moratalla Santamaría, entiende que solo los centros de empleo sin ánimo lucrativo comparten y ponen en práctica los principios valores y objetivos fundamentales de la economía social («Centros Especiales de Empleo», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29 (2016): 25).

Por otra parte, como ocurría con las empresas de inserción, los centros especiales de empleo son un reconocimiento jurídico-administrativo, pero necesariamente debe haber una entidad con personalidad jurídica, del tipo que sea que es la que obtienen la calificación. Como veremos, mientras en las empresas de inserción la legislación ha cuidado que éstas (o, mejor dicho, las sociedades mercantiles o cooperativas que se reconozcan como tales) estén participadas en el capital mayoritariamente por entidades sin ánimo de lucro (art. 6 Ley 44/2007), para los centros especiales de empleo esto no se hizo, lo que, sin duda, facilitó que se usará algunas veces esta figura de manera abusiva para lograr fines crematísticos por parte de sus fundadores, alejándose de los objetivos sociales que deberían tener siempre este tipo de entidades.

Respecto a su regulación legal de los centros especiales de empleo, las normas de referencia en nuestro ordenamiento son, de un lado, el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social (en adelante, Ley general de la discapacidad) y, de otro, el Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, aunque hay que considerar derogados en los aspectos que contradice la ley. La primera de estas normas surge a raíz de la ratificación por parte de España de la *Convención internacional sobre los Derechos de las personas con discapacidad* de la Asamblea General de las Naciones Unidas, de 13 de enero de 2006, que muestra la necesidad de adaptación del marco jurídico existente<sup>52</sup>, lo que se llevó a cabo refundiendo tres leyes: la Ley 13/1982, de 7 de abril, de integración social de los minusválidos<sup>53</sup>; la Ley 51/2003, de 2 de diciembre, de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal a las personas con discapacidad<sup>54</sup> y la Ley 49/2007, de 26 de diciembre, por la que se establece el régimen de infracciones y sanciones en materia de igualdad de oportunidades, no discriminación y accesibilidad universal de las personas con discapacidad completaba el marco jurídico<sup>55</sup>.

---

<sup>52</sup> La base normativa se encuentra en disposición final segunda de la ley 26/2011, de 1 de agosto de 26 de diciembre, modificada por la disposición final cinco de la ley 12/2012.

<sup>53</sup> Esta ley supuso un avance relevante como norma reguladora de un sistema de apoyos, prestaciones y medidas en las áreas social, laboral, educativa, etc. y como garante de los derechos de las personas con discapacidad en igualdad de condiciones al resto de la población (Pablo Moratalla Santamaría, «Centros Especiales de Empleo», *CI-RIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29 (2016): 4.

<sup>54</sup> Ley que dio un nuevo impulso a las políticas defendidas en la propia destacando líneas estratégicas en la lucha contra la discriminación y la accesibilidad universal

<sup>55</sup> Sobre la configuración legal de los centros especiales de empleo y su desarrollo normativo, véase Luis Ángel Sánchez Pachón, «Centros Especiales de Empleo: configu-

Ley general de la discapacidad define en su artículo 43.1 a los centros especiales de empleo como «aquellos cuyo objetivo principal es el de realizar una actividad productiva de bienes o de servicios, participando regularmente en las operaciones del mercado, y tienen como finalidad el asegurar un empleo remunerado para las personas con discapacidad; a la vez que son un medio de inclusión del mayor número de estas personas en el régimen de empleo ordinario. Igualmente, los centros especiales de empleo deberán prestar, a través de las unidades de apoyo, los servicios de ajuste personal y social que requieran las personas trabajadoras con discapacidad, según sus circunstancias y conforme a lo que se determine reglamentariamente». La plantilla de los centros especiales de empleo estará constituida por, al menos, el 70% de personas trabajadoras con discapacidad, sin contar el personal sin discapacidad dedicado a la prestación de servicios de ajuste personal y social (que son los que permitan ayudar a superar las barreras, obstáculos o dificultades de las personas con discapacidad en el trabajo) ni el personal que ayude a la inclusión social, cultural y deportiva de dichos trabajadores (art. 43.2 Ley general de la discapacidad).

En cuanto a la creación de los centros especiales de empleo, la ley general de la discapacidad, con una técnica legislativa muy criticable<sup>56</sup>, señala que éstos podrán ser creados «tanto por organismos públicos y privados como por las empresas» (art. 45.1)<sup>57</sup>. Al hablar de organismos privados, se entiende también que las fundaciones y asociaciones pueden crear centros especiales de empleo, como de hecho ocurre en muchas ocasiones. Por otra parte, como se observa, parece que el legislador en este precepto confunde el termino de empresas con el de empresario, sea individual sea social, que son los titulares de las empresas y que son los que tienen personalidad jurídica y los que pueden ser calificados como centros especiales de empleo por la administración pública<sup>58</sup>. Estos empresarios normalmente tienen la forma jurídica de

---

ración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36 (2020): 61-65.

<sup>56</sup> Como apunta María Isabel Grimaldos García, «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico». *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, n.º 26 (2015): 233 y ss.

<sup>57</sup> En una misma línea de deficiente técnica jurídica utilizada, el Real Decreto 2273/1985 establece que los centros especiales de empleo podrán ser creados por las «administraciones públicas, bien directamente o en colaboración con otros organismos, por entidades, o por personas físicas, jurídicas o comunidades de bienes que tengan capacidad jurídica y de obrar para ser empresarios» (art. 6).

<sup>58</sup> Para que una entidad funcione como centro especial de empleo y pueda beneficiarse de las ayudas promovidas por las Administraciones estatal o autonómicas de-

sociedades mercantiles de las que pueden ser socios tanto personas físicas como personas jurídicas.

Hay que señalar que como vimos al principio de este estudio, la ley 27/1999 de cooperativas (art. 106) y prácticamente todas las leyes cooperativas autonómicas<sup>59</sup> regulan a las *cooperativas de iniciativa social* que tienen como finalidad, junto a otras, el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social. Pero es que, además, algunas leyes autonómicas<sup>60</sup> han regulado un tipo especial de cooperativa de trabajo asociado pensado precisamente para la integración de determinados colectivos, entre los que se incluyen expresamente a las personas con discapacidad, a los que se se hacen socios, y que se denominan *cooperativas de integración social*.<sup>61</sup>

Volviendo al artículo 45 de la Ley general de la discapacidad, e integrándolo con los arts. 5 del Real Decreto 2273/1985 por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo, éstos pueden tener carácter público o privado, y atendiendo a la aplicación de sus posibles beneficios, podrán carecer o no de ánimo de lucro. Está claro que nuestro ordenamiento no establece, con carácter general, limitación alguna respecto de la naturaleza pública y privada, forma societaria o asociativa, ánimo de lucro o no de los entes que pueden ser reconocidos como centros especiales de empleo. Pero esto cambió con la aprobación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público que introdujo un apartado 4 al artículo 43 de la Ley general de discapacidad (mediante la disposición final decimocuarta) por el que adquieren carta de naturaleza los *Centros Especiales de Empleo de iniciativa social*. Estos centros se definen en la ley como aquéllos que «son promovidos y participados en más de un 50%, directa o indirectamente, por una o varias entidades, ya

---

berá obligatoriamente calificarse e inscribirse en el Registro de Centros del Servicio Público de Empleo Estatal o, en su caso, en el correspondiente de las Administraciones autonómicas.

<sup>59</sup> Art. 94 Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas (que denomina de interés social), art. 143 Ley de Cooperativas de Cataluña, art. 156.3 Ley Cooperativas del País Vasco, art. 104 Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 168 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

<sup>60</sup> Art. 100 Reglamento de la Ley Sociedades Cooperativas Andaluzas, arts. 133-134 Ley Cooperativas del País Vasco, art. 125 Ley de Cooperativas de la Comunidad de Madrid, art. 169 Ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, etc.

<sup>61</sup> Acerca de su régimen, Daniel Hernández Cáceres, «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad», Marina Aguilar Rubio (Dir.): *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons, 2022), 79-98.



sean públicas o privadas, que no tengan ánimo de lucro o que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos, ya sean asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público, cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social, así como también se incluyen dentro de esta calificación aquéllos cuya titularidad es de una sociedad mercantil, siempre que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna de las entidades señaladas anteriormente, ya sea de forma directa o bien indirecta a través del concepto de sociedad dominante regulado en el artículo 42 del Código de Comercio y siempre que, en todos los casos, en sus estatutos o en acuerdo social se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para la creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad y la mejora continua de su competitividad y de su actividad de economía social, teniendo en todo caso la facultad de optar por reinvertirlos en el propio centro especial de empleo o en otros centros especiales de empleo de iniciativa social».

Con razón se ha criticado la deficiente técnica legislativa utilizada para regular a este tipo de centros especiales de empleo<sup>62</sup>, porque de su lectura no se sabe bien qué es lo que debe ser promovido o participado por las entidades sin ánimo de lucro y quién puede promover o participar en los centros especiales de empleo. Con muchas dudas de interpretación, porque el texto es bastante ilegible en muchos puntos, haciendo una analogía con lo dispuesto en los artículos 4 y 5 de la Ley 44/2007 reguladora de las empresas de inserción, parece que lo que puede ser promovido o participado (se entiende en el capital social) será una sociedad mercantil o una cooperativa. Respecto a qué tipo de entidades pueden participar en el capital social de estas sociedad, por un lado, pueden ser entidades sin ánimo de lucro (como son las asociaciones y fundaciones reconocidas como tales), por otro, entidades que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos (como pueden ser las cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social e incluso sociedades mercantiles en las que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna entidad de la economía social). En cualquier caso, se exige que en los estatutos o en acuerdo social —se entiende que de la entidad reconocida como centro especial de empleo—, se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para el desarrollo de la finalidad de integración de personas con discapacidad a través del empleo.

---

<sup>62</sup> Luis Ángel Sánchez Pachón, «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36 (2020): 72.

Otro aspecto criticable de esta regulación es que para ser reconocido especiales de empleo de iniciativa social se impone la participación por una persona jurídica en más del 50% en la entidad que sea calificada como tal, lo que choca con los límites del capital social que pueden ostentar los socios colaboradores o asociados. Por ejemplo, según la Ley 27/1999 las aportaciones realizadas por los socios colaboradores, en ningún caso podrán exceder del 45% del total de las aportaciones al capital social. Este porcentaje varía en algunas leyes autonómicas, pero en ningún caso llega al 50% de participación del que habla la Ley general de la discapacidad para los centros especiales de empleo de iniciativa social. Esta previsión también choca con el porcentaje del capital social del que pueden ser titulares de acciones o participaciones de carácter general (no laborales) en las sociedades laborales, que es de un 33% del total y que puede llegar hasta el 49% sólo en el caso de que trate de socios que sean entidades públicas, de participación mayoritariamente pública, entidades no lucrativas o de la economía social (art. 1.b Ley 44/2015).

En mi opinión, haciendo una interpretación racional del sentido del artículo 43.3 de la Ley general de la discapacidad, podrían ser reconocidos como centros especiales de empleo de iniciativa social también a las entidades sin ánimo de lucro y/o de la economía social que se creen específicamente con esta finalidad (y que no necesariamente deban ser participada por otras personas jurídicas), por ejemplo a través de la nueva creación de fundaciones, asociaciones, cooperativas normales, cooperativas de iniciativa social, cooperativas de integración social o sociedades laborales, siempre que estatutariamente se reconozca que no hay ánimo lucrativo y se obliguen a la reinversión íntegra de los beneficios obtenidos para la consecución de la finalidad de integración laboral de personas con discapacidad.

Actualmente el ser reconocido como centro especial de empleo tiene sólo importancia, lo que puede ser importante, para que la entidad pueda beneficiarse de la reserva especial de contratos públicos que prevé la disposición adicional 4.<sup>a</sup> de la Ley 9/2017. Sin embargo, en un futuro se prevé que solamente esta tipología de centros especiales de empleos esté incluida en el listado de entidades de la economía social<sup>63</sup>

---

<sup>63</sup> Según el nuevo art. 5.1 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Forman parte de la economía social, siempre que se rijan por los principios establecidos en el artículo anterior, las cooperativas, las mutualidades, las fundaciones y las asociaciones que lleven a cabo actividad económica, las sociedades laborales, las empresas de inserción, *los centros especiales de empleo de iniciativa social*, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, las empresas sociales y las entidades singulares creadas por normas específicas».

y sólo ellos podrán ser reconocidos como SIEG<sup>64</sup>, con las importantes consecuencias que estas dos circunstancias tienen para poder ser beneficiarios de ayudas públicas.

#### 4.2. La fiscalidad de los centros especiales de empleo

Los centros especiales de empleo no tienen, como ocurría con las empresas de inserción, un régimen fiscal especial y, en este ámbito, no tiene ningún efecto que sean centros especiales de empleo normales o de iniciativa social. Por ello, habrá que acudir a la forma jurídica con la que se constituyan para saber las peculiaridades de su tributación. Dejando aparte a los que sean creados por las administraciones públicas, como hemos visto, los centros especiales de empleo pueden adoptar muy distintas formas jurídicas, que van desde tipos societarios (sociedades de capital, sociedades cooperativas, en especial de iniciativa social y de integración social) hasta fórmulas asociativas como son fundaciones o asociaciones.

Dados los muchos puntos en común que tienen los centros especiales de empleo y las empresas de inserción, remitimos a epígrafes anteriores de este artículo o para ver el régimen fiscal en los distintos tipos de impuestos cuando se constituyan como una sociedad de capital, una sociedad laboral, una cooperativa o una fundación o asociación. De todas estas entidades, sin duda, son las fundaciones y las asociaciones las que pueden tener una fiscalidad más ventajosa, y seguramente sea ésta una de las razones de que sean fórmulas habitualmente utilizadas para crear centros especiales de empleo<sup>65</sup>, siendo además en este caso en la modalidad de iniciativa social (art. 43.3 de la Ley gen. de la discapacidad). Recordemos brevemente que según el artículo 2 de la Ley 49/2002, pueden ser consideradas entidades sin fines lucrativos las *fundaciones* y las *asociaciones de utilidad pública* (reguladas en el art. 32 de la Ley Orgánica 1/2002 reguladora del Derecho de Asociación), que cumplan una serie de condiciones, todas fácilmente conseguibles para las que pretendan calificarse como centros especiales de empleo y de las que, en especial destacamos, la necesidad de que per-

---

<sup>64</sup> Según el nuevo art. 5.5 LES propuesto por el anteproyecto de ley integral de la economía social (2023): «Se declaran entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General, *los centros especiales de empleo de iniciativa social* y las empresas de inserción, constituidas y calificadas como tales según su normativa reguladora».

<sup>65</sup> Isabel Méndez Terroso, «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56 (2005): 123-136.

sigan fines de interés general, entre lo que se incluyen de manera expresa los de asistencia social e inclusión social y de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas. Sin entrar en el detalle de la tributación en los distintos tipos de impuestos de las entidades sin fines lucrativos, que se regulan en la Ley 49/2002, hay que mencionar que éstas están exentas del IS las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social «a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo» (art. 7.1.d).

En cambio, si el centro especial de empleo adopta la forma de sociedad de capital, no se beneficia de ningún trato fiscal especial ni en el impuesto de sociedades ni en ningún otro tipo de impuesto, más allá de que si es calificada como sociedad laboral podrá amortizar libremente determinados activos durante un tiempo (art. 12.3 LIS). No obstante, las sociedades de capital podrán beneficiarse del tipo preferente de tributación en el IS por nueva creación (art. 29.1 LIS) y, si se da el caso, de los incentivos para entidades de reducida dimensión (arts. 101 y ss. LIS). También, como es lógico, podrá aplicarse las deducciones que puedan aplicarse sobre la cuota íntegra ajustada el impuesto por creación de empleo para trabajadores con discapacidad<sup>66</sup>. Por ejemplo, las deducciones por desarrollo de software destinado a facilitar el acceso a los servicios de la sociedad de la información a las personas con discapacidad, cuando se realice sin fin de lucro (art. 35.1.a LIVA) o deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS<sup>67</sup>).

Si el centro especial de empleo es una cooperativa, del tipo que sea (ordinaria, sin ánimo de lucro, de iniciativa social, de integración social) no tendrá un trato fiscal especial o privilegiado, y se aplicará el régimen

---

<sup>66</sup> Para profundizar sobre la cuestión: José Manuel Sánchez-Cervera Senra y José Manuel Sánchez-Cervera Valdés, *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad* (Valencia: CissPraxis, 2000).

<sup>67</sup> Respecto a esto último, en concreto el artículo 38 LIS establece: la deducción de la cuota íntegra la cantidad de 9.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores contratados con discapacidad en un grado igual o superior al 33% e inferior al 65% (discapacidad leve), experimentado durante el período impositivo; y la deducción de 12.000 euros por cada persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad en un grado igual o superior al 65% (discapacidad grave).

fiscal de las cooperativas contenido en la Ley 20/1990 (excepto en el País Vasco donde a las cooperativas no lucrativas se les trata fiscalmente como entidades sin ánimo de lucro), que diferencia entre resultados cooperativos (que tributan al 20%) de los extracooperativos (que tributan al tipo general del IS) y entre cooperativas protegidas (que tienen beneficios en el ITPAJD) y especialmente protegidas (que podrá beneficiarse de la importante reducción del 50% de la cuota íntegra del IS). Si el centro especial de empleo es una cooperativa de trabajo asociado podría ser calificada a efectos fiscales como cooperativa especialmente protegida (pero no si es una cooperativa de servicios). No obstante, en el caso de que esta cooperativa de trabajo fuera participada por una persona jurídica, como puede ser una fundación, asociación u otra sociedad, que es lo que precisamente establece como necesario el artículo 43.3 de la Ley general de discapacidad, no podría ser cooperativa especialmente protegida a efectos fiscales porque no cumpliría el requisito de asociar a personas físicas (art. 8.1 Ley 20/1990). De nuevo abogamos por una interpretación de este precepto a favor de admitir a otros tipos de socios personas jurídicas o su modificación en este sentido (como hace la legislación fiscal de cooperativas vasca), como hemos defendido al tratar a las cooperativas como formas jurídicas de las empresas de inserción.

En el caso de que la empresa de inserción sea una cooperativa, podrá beneficiarse de la exención por los actos, contratos y operaciones siguientes: constitución y ampliación de capital<sup>68</sup>; constitución y cancelación de préstamos<sup>69</sup>; y las adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el Fondo de Educación y Promoción para el cumplimiento de sus fines (art. 33.1 de la Ley 20/1990).

Por último, y en lo que al IVA se refiere, las particularidades más importantes en el caso que un centro especial de empleo (tenga la forma jurídica que tenga) es que puede beneficiarse de la exención prevista en el artículo 20.1.8.º de la LIVA, para las entidades o esta-

---

<sup>68</sup> Como sabemos, esta exención no es específica de las cooperativas sino que está generalizada a todo tipo de entidades desde la modificación del art. 45.I.B).11 del texto refundido de la Ley ITPAJD operada Real Decreto Ley 13/2010, por lo que ya no es una ventaja fiscal respecto a otras sociedades que nada tienen que ver con la economía social.

<sup>69</sup> Esta exención sólo tenía virtualidad en la modalidad AJD, ya que la exención de los préstamos en TPO ya estaba establecida para todos los sujetos pasivos, y no sólo las cooperativas. Y, a partir del Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre, que modifica el art. 29 del del texto refundido de la Ley ITPAJD, se determinó que el sujeto pasivo de AJD en préstamos hipotecarios es el prestamista (tal y como entendía la jurisprudencia, al interpretar el concepto de «beneficiario»), por lo que la cooperativa ya no es el sujeto pasivo en los préstamos hipotecarios en los que sea prestataria.

blecimientos privados de carácter social en relación, en concreto, a las prestaciones de «Educación especial y asistencia a personas con minusvalía» (letra c). La exención comprenderá la prestación de los servicios de alimentación, alojamiento o transporte accesorios de los anteriores prestados por dichos establecimientos o entidades, con medios propios o ajenos.

## 5. Bibliografía

- ADAME MARTÍNEZ, Francisco David y Pedreira Menéndez, José (Dirs.). 2015. *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo. Cuestiones pendientes para una reforma* (Madrid: Thomson Reuters Aranzadi).
- AGUILAR RUBIO, Marina y Ciarca, Anna Rita. 2005. «Régimen tributario comparado del mecenazgo en España e Italia», *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 86: 7-37.
- AGUILAR RUBIO, Marina y Vargas Vasserot, Carlos. 2012. «Las cooperativas sin ánimo de lucro en la prestación de servicios públicos. Análisis de fiscalidad», *Sociedad y Utopía: Revista de Ciencias Sociales*, n.º 40: 404-435.
- ALEGRE NUENO, Manuel. 2018. «Centros especiales de empleo: realidad y nuevos retos», en FAJARDO GARCÍA (coord.), *La promoción del emprendimiento y la inserción social desde la economía social* (Valencia: CIRIEC).
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar y Romero Civera, Agustín. 2013. «Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida», *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 110: 7-42.
- ALGUACIL MARÍ, María Pilar. 2021. «La tributación de las empresas de inserción». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 150: 39-62.
- BONET SÁNCHEZ, María Pilar. 2010. «Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 21: 87-118.
- CALVO VÉRGEZ, Juan. 2005. «Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributario», en Calvo Ortega, Rafael (Dir.). *Fiscalidad de las Entidades de Economía social* (Madrid: Thompson-Civitas).
- CIRIEC-ESPAÑA. 2019. *Magnitudes de la Economía Social 2019* (Valencia: CIRIEC-España). Disponible en <https://ciriecstat.com/dato/magnitudes-de-la-economia-social-en-espana-2019/>
- COMISIÓN EUROPEA. 2021. Comunicación de la Comisión Europea al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones titulada *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, 9 de diciembre de 2021 {COM(2021) 778 final}.
- CUENCA RUIZ, María José; Guzmán, Carmen y Santos, Francisco J. 2023. «La empresa de inserción como empresa social características y retos fundamentales en España». *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, n.º 157: 55-78.

- DÍAZ-FONCEA, Millán y Marcuello Servós, Carmen. 2012. «Las empresas sociales en España: concepto y características», *Revista Vasca de Economía Social*. GEZKI, n.º 8: 143-164
- FAEDEI. 2022. *Informe anual de Empresas de Inserción*, 2022. Disponible en <https://faedei.org/wp-content/uploads/2023/10/infografia-memoria-2022.pdf>
- FERNÁNDEZ DEL POZO, Luis. 2021. «Acerca de la doctrina sobre la irrelevancia causal del ánimo de lucro en el contrato de sociedad de capital», Blog *Almacén de Derecho*, acceso el 24-1-2021. <https://almacenederecho.org/sociedades-de-capital-sin-animo-de-lucro>
- GALERA, G. et al. 2022. *Report on trends and challenges for work integration social enterprises (WISEs) in Europe*. Current situation of skills gaps, especially in the digital area (Brussels: B-WISE project). Disponible en <https://www.bwiseproject.eu/en/results>
- GARCÍA-MAURIÑO BLANCO, Eduardo (Coord.). 2004. *Régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro* (Madrid: Centro de Estudios Ramón Areces).
- GRIMALDOS GARCÍA, María Isabel. 2015. «Los centros especiales de empleo. Aproximación a su régimen jurídico». *CIRIEC-España. Revista jurídica de la economía social y cooperativa*, n.º 26: 233-260.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2023. «Social enterprises in the social cooperative form». Peter, Henry; Vargas Vasserot, Carlos y Alcalde, Jaime. (Edit.): *The International Handbook of Social Enterprise Law. Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies* (Berlín: Springer-VDI-Verlag).
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel. 2022. «Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad». Aguilar Rubio, Marina (Dir.). *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (Madrid: Marcial Pons).
- MÉNDEZ TERROSO, Isabel. 2005. «Incentivos fiscales de los Centros Especiales de Empleo», *Revista del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales*, n.º 56: 123-136.
- MONTIEL VARGAS, Ana. 2023. «Análisis legal de las empresas de inserción en España» en Hagen Henry, y Carlos Vargas Vasserot (Coords.), *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson).
- MONTIEL VARGAS, Ana. 2024. «Las empresas de inserción. Análisis de su régimen jurídico ante una posible reforma de la Ley 44/2007». *REVESCO: Revista de Estudios Cooperativos*, n.º 146, 1-24. Doi: <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.95354>.
- MONTERO SIMÓ, Marta. 2010. «La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro». *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 69: 161-190.
- MONTERO SIMÓ, Marta. 2006. «¿Incentivos fiscales para la cooperativa sin ánimo de lucro?», *Revista de Economía Social*, n.º 32: 19-23.
- MORATALLA SANTAMARÍA, Pablo. 2021. «Centros Especiales de Empleo». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 29: 235-274.

- OBSERVATORIO DE LAS OCUPACIONES. 2022. *Informe del Mercado de Trabajo de las Personas con Discapacidad Estatal. Datos 2021* (Madrid: SEPE). Informe-Mercado-Trabajo-Discapacidad-2022-Datos2021%20(1).pdf
- PANIAGUA ZURERA, Manuel. 2011. *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social* (Madrid: Marcial Pons).
- QUECUTY ESTEBAN, Alfonso. 2023. «Empresas de inserción social». *Mediterráneo Económico*. Monográfico sobre La huella del Sector, n.º 37: 229-247.
- SÁNCHEZ-CERVERA SENRA, José Manuel y Sánchez-Cervera Valdés, José Manuel. 2000. *Los trabajadores discapacitados: contratación, incentivos, centros especiales de empleo, prestaciones sociales, fiscalidad* (Valencia: Ciss-Praxis).
- SÁNCHEZ PACHÓN, Luis Ángel. 2020. «Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas». *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 36: 55 a 91.
- SOLÓRZANO GARCÍA, Marta; Guzmán Alfonso, Carmen; Savall Morea, Teresa y Villajos Girona, Esther. 2018. «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 92: 155-182.
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2022. «Las empresas sociales con forma mercantil como parte de la economía social. Propuestas de regulación en España y análisis crítico del anteproyecto de Ley Integral de Impulso de la Economía Social». Peter, Henry; Vargas Vasserot, Carlos (Coords.): *Una visión comparada e internacional del Derecho Cooperativo y de la Economía Social y Solidaria* (Madrid: Dykinson).
- VARGAS VASSEROT, Carlos. 2002. «Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuesta de *lege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de economía social». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n.º 41: 289-329.