

# EMPRESAS DE INSERCIÓN: RAZONES PARA UNA FISCALIDAD ESPECÍFICA

**M<sup>a</sup> Pilar Bonet Sánchez**

Profesora Titular Interina  
Facultat de Dret  
Universitat de València

## RESUMEN

Las empresas de inserción social o sociolaboral tienen por objeto reinsertar en el mercado a colectivos en situación o riesgo de exclusión social, con un sobrecoste o baja rentabilidad para la empresa por la escasa capacitación profesional de los colectivos en inserción. El trabajo se centra en el estudio del régimen tributario actual aplicable tanto a las empresas de inserción en función de su forma jurídica, como a las entidades promotoras sin ánimo de lucro, con el fin o determinar su suficiencia como elemento incentivador de las empresas de inserción, así como en la existencia de fundamentos constitucionales y comunitarios que justifiquen la presencia de un régimen específico para estas empresas en virtud de la función social que cumplen.

**PALABRAS CLAVE:** Empresas de inserción, exclusión social, incentivos fiscales, economía social.

Descriptores Econlit: H250, H530, I380, J640, K340, L310

**INTEGRATION ENTERPRISES: ARGUMENTS FOR A SPECIFIC TAX REGIME****ABSTRACT**

The purpose of social integration or social and work integration enterprises is to reintegrate groups which are socially excluded or at risk of social exclusion into the labour market. These groups entail extra cost to the company or low profitability because of their limited work skills. This study focuses on the current tax regime that applies both to integration enterprises depending on their legal form and to non-profit initiating organizations, with a view to determining its aptitude for stimulating insertion enterprises, and on the existence in the Spanish constitution and EU law of grounds for justifying a specific tax regime for these enterprises on the basis of the social function they perform.

**KEY WORDS:** Integration enterprises, social exclusion, tax incentives, the social economy.

---

## SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN EN ESPAÑA. 3. RÉGIMEN TRIBUTARIO. 3.1. Formas jurídicas. Las cooperativas de iniciativa social. 3.2. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 3.3. Impuesto sobre Sociedades. 3.4. Impuesto sobre el Valor Añadido. 3.5. Impuestos locales. 4. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN. 4.1. En el ámbito del Derecho interno. 4.2. En el ámbito del Derecho comunitario. 5. CONCLUSIÓN. BIBLIOGRAFÍA

---

## 1. INTRODUCCIÓN

Todos sabemos lo que es una empresa, aunque para definirla utilicemos criterios diferentes en función de la óptica que adoptemos, o de la disciplina que la tenga como objeto de estudio. También sabemos que la inserción es una acción de inclusión, de integración, y la inserción social es la acción de incorporación o participación de alguien en la sociedad.

Pues bien, las empresas de inserción (en adelante, EI) son organizaciones en las que confluyen ambos elementos. Las EI son estructuras económicas que aúnan un doble objetivo: producir bienes o servicios para el mercado y servir de instrumento para la integración social de personas excluidas o en riesgo de serlo. Se trata, por tanto, de estructuras híbridas en las que converge el *objetivo económico* de realización de una actividad en el mercado (de producción, comercialización, servicios), dando empleo a trabajadores, con el *objetivo social* de insertar en dicho mercado -y aún en la misma sociedad- a colectivos de difícil empleabilidad, o que se encuentran en riesgo o situación real de exclusión social<sup>1</sup>. Y como punto de inserción de ambas circunstancias o condiciones, estas empresas tienen la particularidad de que los beneficios obtenidos los reinvierten en fines sociales, normalmente en la propia empresa (mejorando instalaciones, itinerarios, etc.). Se ha puesto de relieve la dificultad que entraña la necesaria armonización entre ambos objetivos, cuyo equilibrio debe vigilar y garantizar la entidad promotora de la EI (LÓPEZ ARANGUREN)<sup>2</sup>.

---

1. Para Carlota Quintão "estas empresas tienden a asumir un carácter híbrido entre el cooperativismo y el asociacionismo no lucrativo. QUINTÃO, C.: "Empresas de inserción y empresas sociales en Europa", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, p. 46.

2. LÓPEZ-ARANGUREN MARCOS, L. M.: *Las Empresas de Inserción en España: un marco de aprendizaje para la inserción laboral*, CES, 2002, p. 160.

Suelen destacarse como principales rasgos característicos de las EI el ser estructuras productivas (por la forma, en la medida en que realizan una actividad económica dirigida al mercado, aunque por el objeto social se les puede calificar de entidades sin ánimo de lucro); son básicamente estructuras de aprendizaje y, como consecuencia de ello, son instrumentales y transitorias; por último, intervienen dos tipos de elementos personales: los trabajadores que son personas en riesgo de exclusión social, objeto de la actividad de inserción, y los agentes sociales que actúan como acompañantes en el proceso de inserción sociolaboral y dirigen el itinerario de inserción<sup>3</sup>.

Parece claro que el vehículo más adecuado para insertar a alguien en la sociedad en la que vive es el trabajo: la realización de una actividad que tiene su repercusión en la sociedad y que le proporciona medios económicos para su mantenimiento y el de su familia. Si a los colectivos económicamente más desfavorecidos y a las personas en riesgo de exclusión social les cuesta encontrar empleo habitualmente, en tiempos de crisis como la que estamos padeciendo la dificultad se incrementa de forma exponencial, no sólo por su falta de capacitación o adaptación, sino por el factor añadido que supone el hecho de que las empresas eliminen puestos de trabajo, lo que redundará en una selección natural de los trabajadores más cualificados. En esta situación cobra mayor relevancia la función que cumplen las empresas de inserción, al procurar la integración de personas inadaptadas y con pocas posibilidades de formación que de otro modo no podrían acceder al mercado laboral, sobre todo si se tiene en cuenta que esta labor social se desenvuelve en un entorno competitivo<sup>4</sup>.

Las EI nacen en el último cuarto del siglo pasado como respuesta al incremento de la pobreza y la marginación social, y van proliferando -aunque de forma diferente en cada país- a medida que aumenta la conciencia social de determinados colectivos de ciudadanos, preocupados por poner fin o al menos aliviar la situación de los más desfavorecidos. El surgimiento de este tipo de empresas de carácter social se produce en el seno de las empresas sociales, como un subtipo de éstas, dentro

---

3. FUNDACIÓ UN SOL MÓN (ed.): *Las Empresas de Inserción en España*, Obra Social Caixa Catalunya, 2007, p. 21. LÓPEZ-ARANGUREN MARCOS, L. M.: *Las Empresas de Inserción...*, cit., pp. 157 y ss. Domínguez Gascón y Ballesteros Ordóñez definen las empresas de inserción como "estructuras de aprendizaje, dirigidas a la producción de bienes o prestación de servicios que tienen como fin primordial la incorporación al mercado laboral de colectivos en situación de desventaja social o exclusión y llevan a cabo un proyecto personal de inserción mediante un proceso de aprendizaje adecuado" (DOMÍNGUEZ GASCÓN, M. y BALLESTEROS ORDÓÑEZ, M. (2003): *Las empresas de inserción: su acceso a la contratación pública*, Amábar, SL, Burgos, p. 89).

4. Vid. MARCUELLO SERVÓS, C.: "Presentación del monográfico «Empresas de inserción: puentes de inclusión en el mercado laboral»", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 5-6.

de lo que se ha dado en llamar la nueva economía social, o economía solidaria<sup>5</sup>, como componentes del más amplio Tercer Sector (o Tercer Sistema, en EU).

En torno a las empresas sociales se han desarrollado varios proyectos europeos enmarcados en la Red de investigación EMES: Proyecto EMES (1996-1999), “Emergencia de la empresa social en Europa”, que da título a la red<sup>6</sup>; Proyecto Tercer Sector y Empleo (1997-1999), “Empresas y organizaciones del tercer sistema: un desafío estratégico para el empleo”, en colaboración con CIRIEC Internacional; Proyecto ELEXIES (2002-2003), “La empresa social: lucha contra la exclusión a través de la inserción económica y social”; Proyecto PERSE (2001-2004) sobre los resultados socioeconómicos de las empresas sociales de inserción laboral<sup>7</sup>.

En algunos países como Francia los procesos e iniciativas de inserción son objeto de regulación legal ya desde los años setenta, pasando por distintas figuras de menor a mayor complejidad e implicación: desde los Centros de Ayuda y Talleres Protegidos, con sus contratos de empleo-formación para jóvenes, a los Centros de Adaptación para la Vida Activa (CAVA); de las Asociaciones Intermediarias a las Administraciones de Barrios y las Empresas de Inserción (1991-1992). Aunque hay empresas de inserción en otros países europeos (Bélgica, Alemania e Italia), en ninguno de ellos tienen el arraigo y la ordenación jurídica que tienen en Francia<sup>8</sup>.

## 2. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN EN ESPAÑA

En España las primeras medidas de carácter general aparecen en el año 2000, con la aprobación de un programa de inserción laboral para trabajadores desempleados de larga duración (12 meses o más), en situación de necesidad por haberse extinguido la prestación por desempleo de nivel contributivo o el correspondiente subsidio asistencial y con familiares a su cargo, que sean mayores de 45 años (Real Decreto 236/2000).

5. Vid. LAVILLE, J. L. (1994): *L'Économie solidaire. Une perspective internationale*, Desclée de Brouwer, Paris; DEFOURNY, J., FAVREAU, L. Y LAVILLE, J.L. (dir) (1997): *Inserción y nueva economía social. Un balance internacional*, CIRIEC-España, Valencia; DEMOUSTIER, D. (2001): *L'économie sociale et solidaire*, Syros, Paris.

6. Pueden verse en <http://www.emes.net>.

7. Puede verse un análisis de los resultados de algunos de los proyectos citados en QUINTÃO, C.: “Empresas de inserción y empresas sociales en Europa”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 33-59.

8. Vid. LÓPEZ-ARANGUREN MARCOS, L.M.: *Las Empresas de Inserción en España...*, op. cit. p. 166-185.

Un año después se crea un nuevo contrato temporal de inserción y se establecen incentivos<sup>9</sup> para las empresas y las entidades sin ánimo de lucro que contraten trabajadores desempleados en situación de exclusión social, pertenecientes a colectivos de especial riesgo<sup>10</sup> (Ley 12/2001, de 9 de julio, de medidas urgentes de reforma del mercado de trabajo para el incremento del empleo y la mejora de su calidad). En esta norma se define por vez primera a las EI: “Se considerarán *empresas de promoción e inserción laboral* de personas en situación de exclusión social, cualquiera que sea su forma jurídica y actividad económica, aquéllas que dediquen habitualmente no menos del 30 por 100 de sus puestos de trabajo al empleo de personas que estén en alguno de los supuestos a los que se refiere el párrafo anterior, para formarles y adiestrarles en el ejercicio normalizado de una actividad laboral; tendrán como fin primordial de su objeto social la plena integración laboral y el acceso al empleo ordinario de las indicadas personas” (Disp. Adic. 9<sup>a</sup>).

Las EI han sido objeto de una regulación específica de ámbito nacional en 2007, por la Ley 44/2007, de 13 de diciembre. Aunque no puede decirse que se haya instituido un régimen completo con una regulación suficiente, al menos supone un primer intento de establecer un marco general de actuación. Con anterioridad algunas Comunidades Autónomas (CCAA) ya se venían ocupando de esta materia desde mitad de la década de los 90<sup>11</sup>. Y tras la Ley estatal, son ya varias las CCAA que han adaptado su legislación a la normativa estatal dictando normas dirigidas a la calificación y registro de las empresas de inserción: Galicia, por Orden de 6 de mayo de 2008; Asturias, por Resolución de 22 de diciembre de 2008; Comunidad Valenciana, por Decreto 81/2009, de 12 de junio; Aragón, por Decreto 128/2009, de 21 de julio; Extremadura, por Decreto 78/2010, de 18 de marzo; Castilla-La Mancha, mediante el Decreto 22/2010, de 20 de abril; y Andalucía, por Decreto 193/2010, de 20 de abril<sup>12</sup>.

9. El incentivo consiste en la bonificación del 65% en la cuota empresarial a la Seguridad Social durante el tiempo que dure el contrato con un máximo de 24 meses.

10. Básicamente son los mismos que los incluidos en el ámbito subjetivo de la vigente ley de empresas de inserción que veremos a continuación, aunque ésta amplía dicho ámbito a inmigrantes que proceden de centro de alojamiento alternativo.

11. Así, en la Comunidad Valenciana (1995, aunque la normativa vigente es la Ley 1/2007, de 5 de febrero), Castilla-La Mancha (Ley 5/1995), Navarra (DF 130/1999), País Vasco (Decreto 305/2000). Actualmente disponen de normativa autonómica en relación con la inserción sociolaboral, además de las Comunidades citadas, las siguientes: Cataluña (Ley 27/2002), Baleares (Decreto 60/2003), Canarias (Decreto 32/2003), La Rioja (Ley 7/2003 y Decreto 2/2006), Madrid (Decreto 32/2003), Aragón (Decreto 37/2006), Galicia (Decreto 156/2007), Castilla y León (Decreto 34/2007), Murcia (Orden de 20 de junio de 2007).

12. En realidad las CCAA sólo tienen que desarrollar los artículos 7 a 9 de la Ley 44/2007, relativos a la calificación y registro de las empresas de inserción, ya que los demás aspectos se regulan en la ley estatal: básicamente, concepto y requisitos que han de cumplir estas empresas, quiénes pueden ser trabajadores de una empresa de inserción, el itinerario de inserción sociolaboral, los servicios de intervención y acompañamiento, quiénes pueden ser entidades promotoras y condiciones de la pérdida de calificación de una empresa como de inserción.

La citada Ley de las Empresas de Inserción (en adelante, LEI, o Ley 44/2007) se dicta al amparo de la competencia estatal exclusiva en materia de legislación laboral (artículo 149.1.7ª CE). Las CCAA pueden regular también la inserción social, pero desde su competencia en relación a la asistencia social (art. 148.1.20ª CE), y como instrumento para conseguir la igualdad de sus ciudadanos y de sus derechos sociales, plasmadas en los distintos Estatutos de Autonomía.

**Concepto y requisitos:** la empresa de inserción se define a los efectos de la LEI como *“aquella sociedad mercantil o 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”* (art. 4 Ley 44/2007).

La sociedad debe estar inscrita en el registro correspondiente a su forma jurídica (Mercantil o de Cooperativas), así como en el Registro Administrativo de Empresas de Inserción de la Comunidad Autónoma en que radique el centro de trabajo. Además debe cumplir los siguientes requisitos:

a) Estar promovidas por una o varias **entidades promotoras** (sin ánimo de lucro, públicas o privadas, Asociaciones sin fines lucrativos y Fundaciones), cuyo objeto social sea la inserción social de personas especialmente desfavorecidas. La participación mínima debe ser del 51% en las mercantiles, y la máxima permitida a los socios colaboradores y asociados en el caso de cooperativas y laborales, según la normativa que les sea de aplicación.

b) Mantener un 30% anual de trabajadores en proceso de inserción durante los tres primeros años desde su calificación, y del 50% de la plantilla a partir del cuarto año, no pudiendo ser su número inferior a dos.

c) No realizar actividades económicas distintas a las de su objeto social.

d) Aplicar al menos el 80% de sus resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción.

e) Presentar anualmente un Balance Social de la actividad de la empresa que incluya la memoria económica y social, el grado de inserción de los trabajadores en el mercado ordinario, la composición de la plantilla y la información relativa a las actividades de inserción realizadas y las previsiones para el ejercicio siguiente.

f) Contar con los medios necesarios para llevar a cabo los itinerarios de inserción comprometidos, que se habrán diseñado en colaboración con los Servicios Sociales Públicos y los Servicios Públicos de Empleo.

En cuanto al **ámbito subjetivo**, los trabajadores que pueden ser contratados por una EI han de ser *personas en riesgo de exclusión social* que se encuentren *desempleadas e inscritas* en los Servicios Públicos de Empleo, que tengan especiales dificultades para su integración en el mercado de trabajo y que pertenezcan a alguno de los *colectivos* siguientes:

- perceptores de Rentas Mínimas de Inserción o similares;

- quienes no puedan acceder a ellas por incumplir los requisitos exigidos o haber superado el tiempo máximo de percepción; jóvenes entre 18 y 30 años procedentes de Instituciones de Protección de Menores;
- personas con problemas de drogodependencia u otros trastornos adictivos en proceso de rehabilitación o reinserción social; internos de centros penitenciarios que puedan acceder a un empleo, liberados condicionales y ex reclusos;
- menores internos por responsabilidades penales, los que se encuentran en situación de libertad vigilada y los ex internos;
- personas procedentes de centros de alojamiento alternativo y de servicios de prevención e inserción social autorizados por las CCAA y las ciudades de Ceuta y Melilla.

Algunas normas autonómicas posteriores a la Ley 44/2007 han ampliado el ámbito subjetivo, como la andaluza, que incorpora como personas en situación de exclusión social a aquellas que se encuentren incluidas en alguno de los colectivos siguientes<sup>13</sup>:

- mujeres víctimas de violencia de género procedentes de casas de acogida o programas de protección;
- personas emigrantes retornados a Andalucía con graves necesidades personales o familiares;
- personas que tengan a su cargo una familia monoparental y presenten graves necesidades personales o familiares;
- personas desempleadas mayores de 50 años que hubiesen permanecido inscritas de forma ininterrumpida como demandantes de empleo en una oficina de los Servicios Públicos de Empleo durante, al menos, doce meses;
- personas con discapacidad física, intelectual o sensorial, en un grado igual o superior al 33%.
- personas que presenten una situación de exclusión similar a las relacionadas en los párrafos anteriores, a propuesta del Servicio Andaluz de Empleo.

La EI mantiene con los trabajadores una **relación contractual** de carácter laboral que se rige por lo dispuesto en la Ley del Estatuto de los Trabajadores y demás normativa laboral. Se pueden celebrar dos tipos de contrato: uno, que se ajusta a las modalidades previstas en la normativa laboral, aunque por duración determinada; y otro, denominado *contrato temporal de fomento del empleo*<sup>14</sup>, que tiene por objeto la prestación voluntaria de servicios retribuidos por cuenta ajena en una empresa de inserción como *parte esencial de un itinerario de inserción persona-*

13. Artículo 5.2 del 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.

14. Este contrato se creó un año antes para el colectivo de trabajadores minusválidos por la Ley 43/2006, de 29 de diciembre, para la mejora del crecimiento y del empleo.



lizado<sup>15</sup>. La duración será como mínimo de doce meses sin que pueda exceder de tres años, aunque se podría celebrar por una duración inferior si así lo aconsejan los Servicios Sociales Públicos competentes en el proceso de inserción (mínimo seis meses). A la terminación del contrato el trabajador tendrá derecho a percibir una compensación económica de doce días de salario por año de servicio.

Por lo que se refiere a los **incentivos previstos para las EI** por la Ley estatal, son los siguientes:

1. Bonificaciones a las cuotas de Seguridad Social durante toda la vigencia del contrato, o durante tres años si éste es de duración indefinida<sup>16</sup>.

2. Subvenciones para el mantenimiento de los puestos de trabajo para inserción, en concepto de compensación por los sobrecostes laborales derivados de los procesos de inserción.

3. Ayudas a la inversión fija afecta a la realización del objeto social de la empresa de inserción.

La normativa autonómica de la Comunidad Valenciana va un poco más allá: no sólo establece ayudas a las empresas de inserción, sino que también subvenciona a las empresas que contraten personas en situación o riesgo de exclusión social que hayan realizado su itinerario de inserción en una Empresa de Inserción registrada en la Comunidad Valenciana, siempre que la duración del contrato sea de seis meses como mínimo; estas empresas están obligadas a facilitar la labor de apoyo y seguimiento que la Empresa de Inserción debe llevar a cabo durante seis meses tras la **contratación del trabajador de inserción en un puesto de trabajo ordinario**. Las subvenciones son de tres tipos: para gastos corrientes de puesta en marcha, durante los tres primeros años; para el mantenimiento de los puestos de trabajo en inserción, y ayudas a la contratación del personal de apoyo sociolaboral<sup>17</sup>.

Sin embargo se aprecia una falta de concreción de las subvenciones y ayudas, sobre todo si comparamos con la normativa autonómica existente al tiempo de promulgarse la LEI, en la que se cuantifican a porcentaje o a tanto alzado subvenciones diversas: a la creación de empresas, a la contratación de trabajadores en exclusión, a la formación, para la contratación de técnicos de asistencia técnica, para la inserción posterior en el mercado laboral y para inversiones<sup>18</sup>.

15. Vid. SALVÁ MUT, F.: "Itinerarios de inserción sociolaboral", *Formación XXI, Revista de Formación y Empleo*, nº 11, julio 2008, edición electrónica:

[http://formacionxxi.com/porqualMagazine/do/get/magazineSection/2008/06/text/xml/Orientacion\\_e\\_insercion\\_la\\_boral\\_\\_Nuevas\\_estrategias\\_\\_nuevos\\_sectores\\_.xml.html#/porqualMagazine/do/get/magazine/2008/06/text/xml/11.xml.html](http://formacionxxi.com/porqualMagazine/do/get/magazineSection/2008/06/text/xml/Orientacion_e_insercion_la_boral__Nuevas_estrategias__nuevos_sectores_.xml.html#/porqualMagazine/do/get/magazine/2008/06/text/xml/11.xml.html).

16. Concretamente, 70,83 euros/mes, 850 euros /año (art. 16 de la Ley 44/2007).

17. Ley 1/2007, de 5 de febrero, por la que se regulan las empresas de inserción para fomentar la inclusión social en la Comunidad Valenciana.

18. Vid. el interesante estudio comparativo por CCAA y con la propia LEI (entonces Proyecto de Ley) de GARCÍA MAYNAR, A. y ESTEVE ARNAL, M.: "Las empresas de inserción en España: normativa y características", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 166-170 y 172-174.

En cuanto a la valoración de ley, en general es positiva, sobre todo por las asociaciones y federaciones de empresas de inserción. Así, se han señalado como puntos fuertes: el reconocimiento de las empresas de inserción en todo el Estado, que redundaría en una unidad de tratamiento; la obligada relación de las EI con los Servicios Sociales Públicos y los Servicios Públicos de Empleo para proceder a la contratación de puestos de inserción. Y como puntos débiles: la dificultad que supone alcanzar el 50% de los puestos de inserción a partir del 4º año para las pequeñas iniciativas empresariales que arrancan con pocos puestos de trabajo; la limitada relación de personas en riesgo de exclusión social con respecto a la práctica real, excluyéndose a colectivos con los que se suele trabajar habitualmente (lo cual implicará que no les alcance la subvención); y las dificultades de ajuste formal de la contratación al modelo de contrato temporal de fomento del empleo<sup>19</sup>.

### 3. RÉGIMEN TRIBUTARIO

Lo primero que hay que señalar es la inexistencia de un régimen tributario específico para las empresas de inserción, diferenciado del de las demás, por lo que a las EI les serán de aplicación los mismos impuestos que a las restantes empresas en las distintas etapas de su vida societaria o institucional: esto es, a la constitución, al funcionamiento y a la extinción de la sociedad o la entidad sin fines lucrativos.

#### 3.1. FORMAS JURÍDICAS. LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL

Con la regulación sustantiva de las EI la Ley 44/2007 ha introducido una diferencia importante a efectos de la determinación del régimen tributario con respecto a la situación anterior a la LEI: y es que antes los procesos de inserción solían llevarse a cabo a través de entidades sin ánimo de lucro, a las que se permitía realizar actividades económicas, hasta que las normas autonómicas fueron introduciendo la sociedad mercantil junto a las cooperativas y las sociedades laborales como formas posibles para las EI, reservando a las entidades sin fines lucrativos (fundaciones, asociaciones, ONGs, etc.) la función o condición de promotoras de las EI, como hace la Ley estatal.

19. ALVES BAYER, M.: "Valoración de la nueva Ley de Empresas de Inserción (Ley 44/2007) y cómo afectará al desarrollo futuro del Tercer Sector en este ámbito", *Revista Española del Tercer Sector*, nº 8/2008, Fundación Luis Vives, versión digital (<http://www.fundacionluisvives.org/rets/8/index.html>).

Esto significa que el análisis de la tributación en cada uno de los impuestos relevantes debe hacerse de modo separado para las EI, en función de su forma jurídica, y para las entidades sin fines lucrativos (asociaciones, fundaciones, ONGs), como *entidades promotoras* de las EI. Entre las formas societarias mercantiles posibles de las *empresas de inserción* (anónima, limitada, colectiva y comanditaria) vamos a restringir el examen a las dos primeras: la limitada, por ser la forma mercantil que con mayor frecuencia se utiliza por las empresas de inserción; y la anónima, porque su régimen tributario es idéntico, aunque su uso sea realmente escaso<sup>20</sup>. Las otras dos formas societarias que vamos a contemplar como empresas de inserción son las cooperativas y las sociedades laborales, ambas entidades de la economía social.

Mención aparte merecen las *cooperativas de iniciativa social* previstas por la Ley de Cooperativas (LC, Ley 27/1999, art. 106), que son aquellas cooperativas que, cualquiera que sea su clase, cumplan los siguientes requisitos:

1. Sean calificadas de entidades sin ánimo de lucro
2. Tengan por objeto social cualquiera de los siguientes:
  - la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social;
  - el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social;
  - o en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado.

A estas cooperativas se les aplicará la normativa que corresponda a su clase, e incluirán en su denominación la indicación *Iniciativa Social*. Parece que hay consenso en que los tipos más adecuados para la inserción social son la cooperativa de trabajo asociado y la de consumo<sup>21</sup>; de hecho, alguna normativa autonómica como la aragonesa remite expresamente a esta clase de cooperativa como forma jurídica de las

20. La Fundació Un Sol Món (2007) señala en un estudio efectuado sobre 189 empresas de inserción social, a partir de datos obtenidos de FEDEI, AIRES, ACEI, FECLEI, EIDA, AMEY y otros, que el 60,85% adopta la forma de sociedad limitada, el 12,17% son cooperativas, asociaciones y fundaciones son respectivamente el 11,11 y el 9,52%, sociedades limitadas laborales el 4,23%, y sólo el 1,06% son sociedades anónimas (dos en total: una en Barcelona y otra en Badajoz). FUNDACIÓ UN SOL MÓN (ed.): *Las Empresas de Inserción...*, op. cit., pp. 25-26.

21. PRIETO JUÁREZ, J.A.: "La configuración de las cooperativas de iniciativa social como cauce de integración laboral", *REVESCO*, nº 73, p. 150; en el mismo sentido, RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, A.: "Algunas consideraciones sobre las cooperativas de iniciativa social en el marco del fomento del empleo y la inserción laboral. Una perspectiva jurídico-económica", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 19, 2008.

empresas de inserción, junto a las sociedades mercantiles<sup>22</sup>. Las cooperativas de servicios serían también adecuadas por el tipo, pero presentan el inconveniente de su falta de protección fiscal, como veremos en seguida.

Para ser calificadas como **entidades sin ánimo de lucro** estas cooperativas de iniciativa social deben hacer constar expresamente en sus estatutos las condiciones siguientes (Disposición Adicional 1<sup>a</sup> LC):

a) que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios;

b) que las aportaciones de los socios al capital social, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de su posible actualización;

c) que los cargos del Consejo Rector serán gratuitos, sin perjuicio de que se pueda compensar a los consejeros por los gastos incurridos en el desempeño de sus funciones; y

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

Sin embargo, el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas calificadas como entidades sin ánimo de lucro es el contenido en la Ley 20/1990, de régimen fiscal de cooperativas (según la DA 9<sup>a</sup> de la Ley de Cooperativas). Esto significa que prima el tratamiento dado en función de la clase de cooperativa sobre el que corresponde a las entidades sin fines lucrativos (Ley 49/2002); o, dicho de otro modo, que 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.

Esta diferencia de trato entre entidades sin ánimo de lucro (entre una fundación o una asociación de utilidad pública y una cooperativa de iniciativa social) se va a traducir por ejemplo en un mayor tipo de gravamen aplicable en el impuesto sobre Sociedades, como veremos seguidamente, y no tiene justificación alguna.

---

22. Decreto 37/2006, de 7 de febrero, del Gobierno de Aragón, art. 3.2. En otras CCAA, como Castilla y León, simplemente se prevé que en caso de que la empresa de inserción laboral tenga forma jurídica de cooperativa deberá estar calificada previamente como de iniciativa social (art. 4.2 Decreto 34/2007, de 12 de abril). Y aunque por vía indirecta, en la Ley de Cooperativas de la Comunidad Valenciana (Ley 8/2003, de 24 de marzo) se establece que las cooperativas no lucrativas podrán adoptar la forma de cooperativa de trabajo asociado, de servicios o de integración social (art. 114.3).

### 3.1. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

#### a) Empresas de inserción

Este impuesto (ITPyAJD) cuyo Texto Refundido vigente viene regulado por el Real Decreto Legislativo 1/1993 (en adelante, TRLITP), se exige en la modalidad de operaciones societarias (OS) a la constitución de una sociedad, así como a la disolución, aumento y disminución del capital; también están sujetas las aportaciones de los socios efectuadas para reponer pérdidas y el traslado a España de la sede de dirección efectiva o el domicilio social de una sociedad, cuando ni una ni otro estuvieran previamente en un Estado Miembro de la UE<sup>23</sup>. El tipo de gravamen es el 1% y se aplicará al importe nominal del capital social en los casos de constitución y aumento de capital. Por la escritura pública en que se documenten tales operaciones deberá abonarse la llamada cuota fija del impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados (AJD), en la modalidad de documentos notariales: 0,15 euros por folio o 0,30 por pliego (art. 31.1 TRLITP).

Esta será la situación en la que se encontrarán en este impuesto las empresas de inserción que adopten la forma societaria de **anónima o limitada**.

Pero si la EI se constituye en **cooperativa**, su régimen tributario es el previsto en la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (en adelante, LRFCA), que distingue entre cooperativas protegidas –aquellas entidades que se ajusten a los principios de la Ley de Cooperativas estatal o de las Comunidades Autónomas competentes, siempre que no incurran en las causas del art. 13 de la Ley 20/1990–; y cooperativas especialmente protegidas, que son las cooperativas protegidas de primer grado de las clases siguientes: trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y de consumidores y usuarios.

Los incentivos previstos por los arts. 33 y 34 para las cooperativas protegidas de primer grado, en síntesis, son los siguientes:

- Las *cooperativas protegidas* (viviendas, servicios, transportistas, seguros, sanitarias, crédito y enseñanza) gozan de exención en cualquier concepto del ITPyAJD por el que pudieran gravarse (salvo la cuota fija en AJD de las escrituras, actas notariales y testimonios) por los actos y contratos siguientes: 1) constitución y ampliación de capital, 2) constitución y cancelación de préstamos, incluso los represen-

---

23. Art. 19.1 TRLITP. En cambio no están sujetas (19.2) las operaciones de reestructuración empresarial, la modificación de la escritura de constitución o de los estatutos sociales, la transformación o la prórroga del plazo de duración de una sociedad, los traslados de sede de dirección efectiva o de domicilio social entre países de la UE y la ampliación de capital con cargo a la reserva constituida exclusivamente por la prima de emisión de acciones.

tados por obligaciones, y 3) adquisiciones de bienes y derechos que se integren en el fondo de educación y promoción (FEP) para el cumplimiento de sus fines<sup>24</sup>.

Las dos primeras operaciones, constitución y ampliación de capital, conforman el hecho imponible en la modalidad de operaciones societarias. Y aunque la Ley 20/1990 añade las operaciones de fusión y escisión, éstas y en general las de reestructuración empresarial dejaron de estar sujetas al impuesto desde la Ley 4/2008, en aplicación de la Directiva 2008/7/CE, de 12 de febrero. Las referentes a los préstamos lógicamente exigen la previa sujeción de aquéllos al impuesto (por el concepto TPO y por la formación documental en escritura pública, por AJD, cuota gradual de los documentos notariales), porque si el prestador efectúa la operación en el marco de su actividad económica (entidades financieras) la constitución estaría sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), aunque exenta por el artículo 20.1.18.º de la Ley 37/1992, del IVA (en adelante, LIVA). Y en cuanto a la cancelación, no está gravada, el art. 45.I.B.18 TRLITP declara exentas las primeras copias de escrituras notariales de documenten la cancelación de hipotecas de cualquier clase, en cuanto al gravamen gradual de AJD que grava los documentos notariales. Sólo tributará por la mencionada cuota fija.

- Las cooperativas *especialmente protegidas* (trabajo asociado, agrarias, explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y de consumidores y usuarios), además de los beneficios anteriores, tienen una exención en el ITPyAJD para las operaciones de adquisición de bienes y derechos que destinen directamente al cumplimiento de los fines sociales y estatutarios.

Finalmente, si la EI adopta la forma de **sociedad laboral**, la Ley de Sociedades Laborales (Ley 4/1997, en adelante, LSL) establece ciertos incentivos en el ITPyAJD, siempre que haya obtenido la calificación administrativa de *Sociedad Laboral* y que destine al Fondo Especial de Reserva el 25% de los beneficios líquidos en el ejercicio en que se produzca el hecho imponible<sup>25</sup>:

a) Exención de las cuotas devengadas por las operaciones societarias (OS) de constitución y aumento de capital, así como de las que se pudieran originar en los supuestos de transformación de sociedades anónimas laborales (SAL) ya existentes

24. Para ALGUACIL MARÍ (2001) estas medidas pretenden el fomento y la financiación de las cooperativas en línea con otros ordenamientos, como el italiano o el portugués. ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): "Tratamiento fiscal de las cooperativas de crédito", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n° 12/2001, p. 62. (pp. 51-83).

25. Artículos 19 y 20 de la Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales. Sobre la insuficiencia del régimen tributario de las sociedades laborales, *vid.* CALVO ORTEGA (2005), LOZANO SERRANO, C.: "¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales?", *Quincena Fiscal Aranzadi*, n° 22/2006, Pamplona, pp. 13 y ss.; versión electrónica en Westlaw.es: BIB 2006\1745; ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008): *Tributación de sociedades laborales*, Aranzadi Monografías, 2008; y ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010): "La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma", *REVESCO*, n° 102/2010, pp. 40-41.

en sociedades laborales de responsabilidad limitada (SLL) o por la adaptación de las SAL ya existentes a los preceptos de la Ley 4/1997.

La transformación de sociedades de capital dejó de estar sujeta al impuesto sobre operaciones societarias (IOS) por disposición de la Ley 29/1991, en aplicación de la Directiva 69/335/CEE, relativa a los impuestos que gravan la concentración de capitales, pues ya ha habido una inicial tributación por las aportaciones de capital. Por ello la doctrina que se ha ocupado de este tema debate el contenido del segundo inciso del precepto, en la medida en que puede ser superfluo o bien quedar muy limitado: concretamente se circunscribiría a los supuestos de aportaciones para reponer pérdidas y al traslado de sede de dirección o domicilio social a España desde un país tercero (Lozano Serrano, 2006), que son los otros dos casos del 19.1 del TRLITP (núm. 2 y 3) distintos de la constitución y ampliación de capital, siempre que tales operaciones se deriven de la transformación o adaptación mencionada<sup>26</sup>.

b) Bonificación del 99 % de las cuotas que se devenguen por modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO), por la adquisición, por cualquier medio admitido en Derecho, de bienes y derechos provenientes de la empresa de la que proceda la mayoría de los socios trabajadores de la sociedad laboral.

En principio la transmisión del patrimonio empresarial es una operación sujeta al IVA, incompatible con el ITPO por lo que este impuesto (y por tanto el incentivo) será aplicable únicamente a la transmisión de inmuebles en dos supuestos, según el artículo 7.5 TRLITP<sup>27</sup>: cuando la entrega esté exenta del IVA por ser segunda o posterior entrega (artículo 20.1.22ª Ley 37/1992, del IVA) y si no ha habido renuncia a la exención (20.2 LIVA); o bien, en caso de transmisión del patrimonio empresarial en bloque o de bienes que constituyan una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios, respecto de los inmuebles que estén incluidos en dicha transmisión, cuando la operación no esté sujeta al IVA (artículo 7.1 LIVA).

c) Aunque la normativa prevé la “bonificación del 99 % de la cuota que se devengue por la modalidad gradual de actos jurídicos documentados, por la escritura notarial que documente la transformación bien de otra sociedad en sociedad anónima laboral o sociedad limitada laboral o entre éstas”, este incentivo es inexis-

26. Véase el interesante análisis de estos “incentivos” y su futilidad en LOZANO SERRANO, op. cit.

27. Según el artículo 7.5 TRLITP: “No estarán sujetas al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, regulado en el presente Título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.” “No obstante, quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución y transmisión de derechos reales de uso y disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido. También quedarán sujetas las entregas de aquellos inmuebles que estén incluidos en la transmisión de la totalidad de un patrimonio empresarial, cuando por las circunstancias concurrentes la transmisión de este patrimonio no quede sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.”

tente en la práctica, ya que como antes apuntábamos la transformación dejó de ser una operación sujeta a los impuestos que gravan la concentración de capitales<sup>28</sup>.

d) Bonificación del 99 % de las cuotas que se devenguen por la modalidad gradual de AJD, por las escrituras notariales que documenten la constitución de préstamos, incluidos los representados por obligaciones o bonos, siempre que el importe se destine a la realización de inversiones en activos fijos necesarios para el desarrollo del objeto social.

Para que sea aplicable esta exención debe existir una previa sujeción de los préstamos al gravamen gradual en AJD de los documentos notariales, cumpliéndose las condiciones del artículo 31.2 TRLITP: no estar sujetos a TPO, OS o ISD, tener por objeto cantidad o cosa valuable económicamente y que el acto o contrato sea inscribible e inscribible en el Registro Mercantil o el de la Propiedad. Es decir, deberá tratarse de préstamos sujetos al IVA (por la condición empresarial del prestador), pero exentos por virtud del artículo 20.1.18<sup>º</sup> LIVA, y que sean inscribibles en los registros mencionados, para lo cual deberán ir acompañados de una garantía real hipotecaria o semejante. Y además, se deberá destinar el importe del préstamo a la realización de alguna inversión en activos fijos que sean necesarios para el desarrollo del objeto social<sup>29</sup>.

#### *b) Entidades promotoras*

Las entidades sin ánimo de lucro (o sin fines lucrativos, ESFL, también llamadas organizaciones no lucrativas, ONL) tienen un régimen especial reservado básicamente a fundaciones, asociaciones de utilidad pública y ONGs de desarrollo que adopten alguna de estas dos formas jurídicas. El régimen alcanza al Impuesto sobre Sociedades, al ITPyAJD y a ciertos tributos locales, y viene regulado por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo. Así, las fundaciones y asociaciones mencionadas que opten expresamente por el régimen fiscal especial previsto por la Ley 49/2002, estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, según el artículo 45.I.A.b) del TRLITP (en la redacción dada por la Ley 49/2002).

Esta exención abarca a las tres modalidades del impuesto: TPO, OS y AJD, y a la autoliquidación en que se aplique la exención deberá acompañarse la documentación que acredite el derecho a la misma.

La opción por el régimen especial de las ONL o ESFL deberá efectuarse mediante la declaración censal (modelos 036 y 037), y se aplicará a los hechos imponible (TPO, OS, AJD) que se produzcan con posterioridad a la presentación de la declara-

28. El TS en sentencia de 3-11-1997 (RJ 1997, 8251) declaró nulos los preceptos reglamentarios que mantenían este gravamen.

29. *Vid.* LOZANO SERRANO, *op. cit.*



ración, manteniéndose mientras no se produzca su renuncia expresa o se incumplan los requisitos previstos por el artículo 3 de la Ley 49/2002. La carga de la prueba del cumplimiento recae sobre la entidad, y el incumplimiento de los mismos acarreará el ingreso de las cuotas dejadas de ingresar, junto con los intereses de demora que fueren exigibles<sup>30</sup>.

### **3.2. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

#### *a) Empresas de inserción*

La forma jurídica exigida a las EI (sociedad anónima, limitada, laboral o cooperativa) no permite establecer a priori ninguna diferenciación en su tributación respecto de las restantes entidades del mismo tipo que tributan en el Impuesto sobre Sociedades.

1) Las Empresas de inserción que adopten la forma de **sociedad anónima o sociedad de responsabilidad limitada** (SA o SL) tributarán en el régimen especial de las empresas de reducida dimensión (ERD o PYMEs), limitado a una cifra neta de negocios de hasta 8 millones de euros anuales<sup>31</sup>, y cuyo régimen consiste básicamente en incentivos a la amortización: libertad de amortización de elementos nuevos del inmovilizado material y de las inversiones inmobiliarias, siempre y en la medida en que se cree empleo (120.000 euros x  $\Delta$ )<sup>32</sup>; amortización acelerada de los mismos elementos (al doble del coeficiente máximo) y del inmovilizado intangible (al 150%); amortización libre de activos de escaso valor, con un límite anual de 12.020,24 euros; amortización "superacelerada" de elementos patrimoniales en que se materialice la reinversión del importe obtenido en la transmisión onerosa de elementos del inmovilizado material o inversiones inmobiliarias afectas a la explotación (Cmax x 3). También se pueden deducir una dotación global por pérdidas por deterioro de los créditos por posibles insolvencias de deudores (1% del saldo de clientes al cierre del ejercicio); finalmente, las ERD tienen un tipo de gravamen inferior al general en 5 puntos porcentuales para una parte de su base imponible (120.000 euros).<sup>33</sup>

30. Artículos 14 Ley 49/2002 y 1 del Reglamento (aprobado por RD 1270/2003, de 10 de octubre).

31. En el caso improbable de que la empresa de inserción tuviera una cifra neta de negocios igual o superior a los 8 millones de euros tributaría en el régimen general del Impuesto sobre Sociedades.

32. En la actualidad es más ventajoso el incentivo de la libertad de amortización previsto coyunturalmente para inversiones efectuadas en 2009 y 2010 en activos fijos nuevos e inversiones inmobiliarias afectos ambos a la actividad, con el solo requisito del mantenimiento del empleo. Este beneficio es aplicable con carácter general a todas las empresas.

33. Artículos 108 a 114 de la LIS. Puede verse un estudio detallado del régimen especial en BONET SÁNCHEZ, M.P. (1999): *Incentivos fiscales para las PYME en los impuestos sobre la renta (IRPF e IS)*, ed. Diálogo, Valencia, 1999.

2) Si la EI adopta la forma de **cooperativa** su régimen tributario en el IS es el previsto en la Ley 20/1990, en el que se pueden distinguir dos tipos de normas: las *normas de ajuste técnico* (arts. 15 a 29 –capítulo IV del Título II–), aplicables a todas las cooperativas regularmente constituidas e inscritas en el Registro correspondiente, aun cuando incurran en alguna de las causas que determinan la pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida; y las *normas de incentivo* propiamente dichas (arts. 33 a 38). A estas últimas nos vamos a ceñir aquí, por exceder ampliamente el análisis de las primeras del objeto del presente trabajo<sup>34</sup>.

Los arts. 33 y 34 establecen los incentivos aplicables a las cooperativas fiscalmente protegidas de primer grado, de modo que podemos distinguir entre:

- Cooperativas *no protegidas*: tributan en el IS al tipo general del impuesto (30%) por la totalidad de sus resultados (art. 6.2 LRFC). Es decir, no tienen ningún incentivo especial.

- Cooperativas *protegidas* (viviendas, servicios, transportistas, seguros, sanitarias, crédito y enseñanza):

a) Tienen libertad de amortización de activos fijos nuevos que sean amortizables, adquiridos en el plazo de tres años desde la fecha de inscripción en el registro correspondiente.

La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización normal de cada ejercicio en cuantía no inferior a la mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al fondo de reserva obligatorio y participaciones del personal asalariado.

b) La base imponible positiva o negativa correspondiente a los resultados cooperativos tributa al 20%, y la que corresponde a los extracooperativos se grava al tipo general del IS (30%).

- Cooperativas *especialmente protegidas* (trabajo asociado, agrarias, explotación comunitaria de la tierra, cooperativas del mar y de consumidores y usuarios), además de los beneficios anteriores, tienen una bonificación del 50% de la cuota íntegra, constituida por el resultado positivo de aplicar a las bases imponibles positivas y negativas el tipo de gravamen correspondiente.

En ambos casos, las bases imponibles se minoran en el 50% de la parte de los resultados cooperativos o extracooperativos que se destine obligatoriamente al fondo de reserva obligatorio (20% del excedente disponible de cada ejercicio); y si el resultado de aplicar los tipos de gravamen a las bases imponibles, positivas y negativas, es negativo, su importe se puede compensar con las cuotas íntegras que se pongan

34. Vid. el análisis realizado por ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003): "Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, n° 14, 2003, pp. 131-181.

de manifiesto en los quince años siguientes<sup>35</sup>. Aunque estas son normas de ajuste técnico y no incentivos propiamente<sup>36</sup>.

Además, se establecen bonificaciones adicionales de la cuota íntegra del IS para dos tipos concretos de cooperativas: para las *cooperativas de trabajo asociado fiscalmente protegidas* que integren, al menos, un 50 % de socios *minusválidos* y que acrediten que en el momento de constituirse la cooperativa dichos socios se hallaban en situación de desempleo, la bonificación será del 90% durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios (DA 3ª LRFC). Y para las explotaciones asociativas prioritarias que sean *cooperativas agrarias especialmente protegidas* según la Ley 20/1990, la bonificación de cuota íntegra será del 80 % (art. 14 de la Ley 19/1995, de 4 de julio, de Modernización de las Explotaciones Agrarias).

3) En el caso de las **sociedades laborales** (anónimas o de responsabilidad limitada) su ley reguladora sólo establece incentivos fiscales en relación con la tributación indirecta en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (Ley 4/1997, de 24 de marzo, de Sociedades Laborales, artículo 19). Esto significa que el único beneficio fiscal aplicable en el Impuesto sobre Sociedades es la *libertad de amortización* de los 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 sociedad laboral (art. 11.2 de la LIS).

Por tanto, no hay un tratamiento tributario determinado y diferenciado para la renta que obtienen las EI en atención a su finalidad social específica, sino que se les aplica el régimen que corresponda a cualquier otra empresa en función de la forma jurídica adoptada. Con lo cual nos encontramos con una primera discriminación entre las propias EI, ya que cumpliendo la misma función social su renta estará gravada de forma diferente según el tipo de empresa<sup>37</sup>.

#### *b) Entidades promotoras*

Las entidades sin ánimo de lucro a las que hemos hecho referencia anteriormente, **asociaciones de utilidad pública y fundaciones que cumplan los requisitos previstos por la Ley 49/2002** tienen previsto un régimen espe-

35. Arts. 26 y 24 LRFC, respectivamente.

36. Otras normas de ajuste que merecen destacarse son: la necesidad de contabilizar de modo separado los resultados cooperativos y extracooperativos (art. 16 LRFC), el cómputo de las operaciones cooperativizadas por su valor de mercado, salvo en el caso de cooperativas de viviendas, consumidores y usuarios, agrarias y las de suministro de bienes o servicios a los socios, que se computarán por su precio efectivo (art. 15); y las diferencias de calificación en cuanto a partidas deducibles y no deducibles (arts. 18 a 20).

37. Sobre este punto, *vid.* BONET SÁNCHEZ, P. (2006): *La empresa ante el sistema tributario*, Thomson-Aranzadi, 2006.

cial en el Impuesto sobre Sociedades (arts. 5 a 14): se declaran exentas las rentas que procedan de actividades económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, asistencia e inclusión social de determinados personas o colectivos vulnerables o que se encuentren en riesgo de exclusión social, siempre que dicha actividad se desarrolle en cumplimiento de su objeto o finalidad específica. Puede verse claramente la desigualdad de trato que antes comentábamos entre una ONL o ESFL y una cooperativa de iniciativa social, a pesar de que ambas tengan la calificación de entes no lucrativos. Parece que el legislador únicamente se ha fijado en el carácter mercantil de la cooperativa para distinguirla de fundaciones y asociaciones.

En todo caso se exige el cumplimiento de los requisitos que definen a una entidad sin fines lucrativos<sup>38</sup> y la opción expresa por este régimen especial. Por las rentas no exentas tributarán, en su caso, aplicando el tipo de gravamen del 10% (artículo 28.4 de la LIS).

En cuanto a la opción, y como vimos anteriormente, se realizará mediante la declaración censal (modelos 036 y 037) y la entidad quedará vinculada al régimen especial hasta que renuncie expresamente al mismo o incumpla alguno de los requisitos anteriormente referenciados. Los efectos de la opción se producirán a partir del período impositivo que finalice tras la presentación de la declaración, y la renuncia tendrá efecto a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación con una antelación mínima de un mes.

En caso de incumplimiento de la obligación de aplicar al menos el 70% de los resultados o ingresos al fin social, la devolución de cuotas se referirá al ejercicio en que se obtuvieron los ingresos o resultados no aplicados correctamente. Y si lo que se incumple es la prohibición de reversión del patrimonio a sus aportantes en caso de disolución, la obligación de abonar las cuotas dejadas de ingresar alcanzará al ejercicio en que se produzca el incumplimiento y los cuatro anteriores, sin perjuicio de las posibles sanciones.

Y si las ESFL 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 enti-**

---

38. Tales requisitos son: 1) que persigan fines de interés general; 2) que destinen a su consecución al menos el 70% de las rentas que obtengan; 3) que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria; 4) que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno o los parientes de cualquiera de ellos hasta el cuarto grado inclusive no sean los destinatarios principales de las actividades que realicen, ni se beneficien de condiciones especiales para la utilización de sus servicios; 5) que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sea gratuito; 6) que en caso de disolución no revierta el patrimonio a sus aportantes, sino que se destine en su totalidad a alguna entidad considerada como beneficiaria del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general; 7) que estén inscritas en el registro correspondiente; 8) que cumplan las obligaciones contables y las de rendición de cuentas previstas por la normativa por las que se rigen; 9) que elaboren una memoria económica anual (art. 3º de la Ley 49/2002).

**dades parcialmente exentas** (arts. 120 a 122 de la LIS), que consiste básicamente en la exención de las rentas obtenidas en relación con su objeto o finalidad específica, bien por la realización de su actividad social, bien por la adquisición o transmisión lucrativa de bienes o por la transmisión onerosa de bienes afectos a la misma, siempre que se reinvierta en otros activos afectos al cumplimiento del fin social. El resto de rentas que obtenga una ESFL distintas de las mencionadas estarán sujetas a tributación, siendo gravadas al 25% [art. 28.2.e) de la LIS].

### **3.3. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO**

En el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) se reconoce una exención para las prestaciones de **servicios de asistencia social** que se relacionan en la Ley del IVA (LIVA, Ley 37/1992) efectuadas por entidades de Derecho Público o *establecimientos privados de carácter social* (art. 20.1.8ª LIVA). La exención se condiciona en el ámbito interno al reconocimiento del carácter social de la entidad por la Administración tributaria, exigiéndose como requisitos: 1) carecer de finalidad lucrativa y reinvertir los eventuales beneficios en la actividad; 2) gratuidad de los cargos directivos; y 3) que las prestaciones tengan por destinatarios principales a terceros no socios.

La actividad de inserción social estaría claramente incluida en el concepto de asistencia social al que se aplicaría la exención<sup>39</sup>, y las prestaciones concretas tienen como destinatarios a la práctica totalidad de colectivos en riesgo de exclusión social: minorías étnicas, refugiados y asilados, transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, ex reclusos, alcohólicos y toxicómanos. Ahora bien, la entidad debe contar con el reconocimiento administrativo del carácter social, lo que en principio parece más accesible a una EI que tenga la condición de cooperativa sin ánimo de lucro, pero puede plantear problemas a otras formas sociales de EI (como anónimas o limitadas).

A este respecto debemos hacer algunas precisiones:

1º) Hay una divergencia entre la Directiva IVA (Directiva 2006/112/CE) y la LIVA, ya que no están incluidas las entregas de bienes en la exención de la LIVA -que sólo contempla las prestaciones de asistencia social- y sí en la norma comunitaria.

2º) Si realmente interesara a las EI el régimen de exención previsto para la entidades de carácter social que realizan actividades de asistencia social, habría que reconducir la interpretación del requisito de ausencia de lucro hacia un concepto

---

39. El Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Asuntos Sociales de 23 de junio de 1995 define la asistencia social como "el conjunto de acciones y actividades desarrolladas por el Sector Público o por Entidades o personas privadas fuera del marco de la Seguridad Social, destinando medios económicos, personales u organizatorios a atender, fundamentalmente, estados de necesidad y otras carencias de determinados colectivos (ancianos, menores y jóvenes, minorías étnicas, drogadicotos, refugiados y asilados, etc.) u otras personas en estado de necesidad, marginación o riesgo social".

subjetivo del mismo (Blázquez Lidoy, 2000)<sup>40</sup>, que permite la existencia de beneficios, incluso sistemática, siempre que se reinviertan en la actividad o no se repartan entre los socios, sin que por ello se pierda la condición de entidad no lucrativa (*not-for-profit*, en lugar de *non profit*) o de entidad de carácter social. En este sentido se manifestó el tribunal de Justicia en la Sentencia *Kennemer Golf* (STJCE de 21 de marzo de 2002, Asunto C-174/00), que asimila el concepto de “beneficio” a la obtención de “ventajas pecuniarias a favor de los socios”. Por otra parte, el TJUE también ha afirmado que una entidad mercantil con ánimo de lucro puede ser considerada organismo de carácter social a efectos de la exención citada en el IVA, en atención al interés general de tales actividades y a los principios de neutralidad e igualdad de trato (STJCE *Kingscrest*, As. C-498/03, de 26 de mayo de 2005), aunque esta cuestión debe resolverse por cada Estado Miembro.

3º) En realidad, la exención que comentamos no constituye un beneficio fiscal para la empresa que la aplica, ya que impide deducir el IVA soportado por las compras de bienes o servicios, sino sólo para los destinatarios de las operaciones (que no son los trabajadores en proceso de inserción, sino los adquirentes de los bienes y servicios que constituyen la actividad de la empresa).

Sin embargo, no podemos perder de vista que *las empresas de inserción son entidades que realizan una actividad económica para el mercado (o dentro de él) y que no necesariamente tienen que realizar actividades de asistencia social*, por más que la inserción social considerada en sí misma sí sea una actividad que la normativa del IVA declara exenta bajo ciertas condiciones. Es decir, que aunque la EI tenga por objeto social la inserción de personas excluidas socialmente o en riesgo de serlo, lo que cuenta para la aplicación del impuesto son las operaciones que realiza la entidad, objetivamente consideradas.

Los sectores de actividad mayoritarios de las EI son: el reciclaje, la recogida y la recuperación de materiales (ropa y calzado, principalmente, pero también juguetes, residuos, etc.; así empezó Traperos de Emaús), la construcción y los servicios a personas y a empresas, seguidos del comercio, la jardinería y la hostelería<sup>41</sup>. Pues bien, a efectos del IVA es la actividad económica y las operaciones que se llevan a cabo las que determinan el tratamiento tributario aplicable, de forma que el objeto social o los fines de interés general que persiguen las empresas de inserción sólo tienen relevancia en casos como la exención que hemos comentado. De nuevo vemos que no hay diferencias con el resto de empresas que realicen la misma actividad económica en el mercado.

40. BLÁZQUEZ LIDOY, A.: “El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I y II)”, *Quincena Fiscal*, núms. 13 y 14/2000.

41. *Fundació Un Sol Món*, op. cit., pp. 31 a 33.

### **3.4. IMPUESTOS LOCALES**

#### *a) Empresas de inserción*

Las empresas de inserción como tales no tienen ningún tratamiento específico en la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (Texto refundido aprobado por RD 2/2004, de 5 de marzo, o TRLHL), pero gozarán de exención si en el período impositivo inmediato anterior han tenido un importe neto de cifra de negocios inferior a 1.000.000 euros, cualquiera que sea su forma jurídica (art. 82.1.c TRLHL).

Únicamente las cooperativas gozarán de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos pertinentes, de los siguientes impuestos locales (art. 33.4 Ley 20/1990):

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en la parte correspondiente a los bienes de naturaleza rústica de las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria de la tierra (art. 73.3 TRLHL). Esta bonificación será aplicable también al recargo que las áreas metropolitanas pueden establecer sobre los bienes situados en su territorio, según el art. 153 TRLHL.

- Impuesto sobre Actividades económicas [art. 88.1.a) TRLHL]: este incentivo es aplicable también a las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas.

#### *b) Entidades promotoras*

Las entidades sin fines lucrativos promotoras de EI (fundaciones y asociaciones) tienen previstas ciertas exenciones en los términos que siguen y para los tributos locales que se citan:

- Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI): están exentos los bienes de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, con excepción de los que estén afectos a explotaciones económicas no exentas del IS (art. 15.1 Ley 49/2002).

- Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE): la exención alcanza, por un lado, a las explotaciones económicas exentas que se desarrollen en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica y cuyas rentas declara exentas del IS el art. 7 de la Ley 49/2002 (art. 15.2); no obstante, en estos casos la entidad debe presentar declaración de alta en la matrícula del impuesto, y de baja en caso de cesar en la actividad. Y por otro, están exentas del IAE las asociaciones y fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistenciales y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento [art. 82.1.f) TR LHL].

- Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU): están exentos los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre una entidad sin fines de lucro. En caso de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una

entidad sin fines lucrativos, la exención se condiciona al cumplimiento de los requisitos establecidos para aplicar la exención en el IBI (art. 15.3 Ley 49/2002).

En todo caso, la aplicación de las exenciones mencionadas se condiciona a que la entidad comunique al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción por el régimen especial de las ESFL (art. 15.4).

## 4. JUSTIFICACIÓN DE UN RÉGIMEN ESPECÍFICO PARA LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

### 4.1. EN EL ÁMBITO DEL DERECHO INTERNO

El principio constitucional de igualdad tributaria establecido en el artículo 31.1 de nuestra Constitución implica que cualquier desigualdad de trato para que sea admisible debe estar justificada, fundamentada en otro principio constitucional merecedor por tanto de protección; el trato desigual debe superar un doble juicio de razonabilidad y proporcionalidad para que la desigualdad no sea arbitraria (STC 76/1990).

En nuestro derecho interno es fácil encontrar apoyatura constitucional al deber de los poderes públicos españoles de fomentar la acción social de inserción, de la que constituye un instrumento esencial la empresa de inserción.

Por un lado, el artículo primero de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) proclama en su primer apartado que *“España se constituye en un Estado social y democrático de derecho que propugna como valores superiores de su ordenamiento jurídico la libertad, la justicia, la igualdad y el pluralismo político”*. Por otro, la igualdad de los ciudadanos no sólo ha de ser teórica sino también real; de ahí que el artículo 9.2 CE asigne a los poderes públicos la función de *“promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos en la vida política, económica, cultural y social.”*

Además, la CE reconoce el derecho al trabajo dentro de la categoría de los derechos-deber, con la protección que les brinda el artículo 53 CE: vinculan a todos los poderes públicos, su ejercicio sólo puede ser regulado por ley que, en todo caso, deberá respetar el *contenido esencial* del derecho, y podrán ser defendidos mediante un recurso de inconstitucionalidad (aunque no de amparo) ante el Tribunal Constitucional. Concretamente dispone el art. 35.1 CE que *“Todos los españoles tienen el deber de trabajar y el derecho al trabajo, a la libre elección de profesión u oficio, a la promoción a través del trabajo y a una remuneración suficiente para satisfacer sus necesidades y las de su familia, sin que en ningún caso pueda hacerse discriminación por razón de sexo.”*



Finalmente, dentro de los principios rectores de la política social y económica se impone a los poderes públicos la obligación de promover “*las condiciones favorables para el progreso social y económico y para una distribución de la renta regional y personal más equitativa, en el marco de una política de estabilidad económica. De manera especial realizarán una política orientada al pleno empleo*” (art. 40.1 CE).

Con independencia del distinto alcance o fuerza ejecutiva que pueda tener cada uno de estos principios y reglas constitucionales, en sentido dworkiniano, es claro que suponen un mandato al legislador y a los poderes públicos que deberá cumplirse en la mayor medida posible, en línea con la reinterpretación que Atienza y Ruiz Manero hacen de la teoría de Alexy de los principios como mandatos de optimización, que ellos circunscriben a las directrices o normas programáticas<sup>42</sup>. De este modo constituyen una base suficiente para justificar el establecimiento de ayudas públicas o de un tratamiento tributario diferenciado con el que compensar y fomentar la realización de actividades de inserción por entidades privadas (entramado jurídico-promocional de la Constitución), aunque no fuera más que por la evitación del gasto al ente público competente, ya que en definitiva están cumpliendo fines de interés general y llevando a cabo acciones que caen plenamente dentro de la competencia de los poderes públicos<sup>43</sup>.

## **4.2. EN EL ÁMBITO COMUNITARIO**

En el ámbito de la Unión Europea, el artículo 3 del TUE establece que “...la Unión combatirá la exclusión social y la discriminación y fomentará la justicia y la protección sociales, la igualdad entre mujeres y hombres, la solidaridad entre las generaciones y la protección de los derechos del niño. La Unión fomentará la cohesión económica, social y territorial y la solidaridad entre los Estados miembros”. Además, el Tratado reconoce que la lucha contra la exclusión social constituye un eje importante de las políticas comunitarias de empleo y cohesión social, siendo uno de los ámbitos en los que la Unión apoyará y complementará la acción de los Estados Miembros, junto con la integración de personas excluidas del mercado laboral (arts. 9 y 153 –antiguo 137 TCE– del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea)<sup>44</sup>.

---

42. Vid. ALEXY, R.: *Derecho y razón práctica*, Biblioteca de Ética, Filosofía del derecho y Política, Distribuciones Fontamara, SA, 2ª ed., México, 1998; ATIENZA, M.: *El sentido del Derecho*, Ariel Derecho, 2ª ed., Barcelona, 2003; y ATIENZA, M. y RUIZ, J.: *Las piezas del Derecho*, Ariel Derecho, 2ª ed. Barcelona, 2004.

43. Vid. CALVO ORTEGA, R.: “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”, en *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Civitas, 2005, pp. 33-64.

44. Versión consolidada del Tratado de Funcionamiento de la UE, DO C 115, de 9/5/2008, p. 1.

Las acciones dirigidas a la inclusión social son, por tanto, un claro instrumento para lograr la cohesión social en Europa.

En el Consejo Europeo de Lisboa (2000) se consideró inaceptable el número de personas que viven en la UE bajo el umbral de la pobreza y en situación de exclusión social, por lo que se propuso reforzar la promoción del empleo y la inclusión social como parte de la estrategia global para lograr hacer de la Unión en el horizonte de 2010 la economía basada en el conocimiento más competitiva del mundo. De ahí surgieron programas diversos para luchar contra la discriminación, la desigualdad entre hombres y mujeres o la exclusión social, así como para estimular el empleo y promocionar a las organizaciones que trabajan en este campo en el ámbito comunitario<sup>45</sup>.

De las últimas actuaciones comunitarias al respecto debemos destacar:

1) El Programa comunitario para el empleo y la solidaridad social – Progress (2007-2013), establecido por la Decisión n° 1672/2006/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 24 de octubre de 2006<sup>46</sup>; este programa, abierto a todos los organismos públicos o privados, agentes e instituciones en general, está destinado a apoyar financieramente la ejecución de los objetivos de la UE en materia de empleo y asuntos sociales, en línea con los objetivos estratégicos de Lisboa y comprende cinco secciones: empleo, protección e inclusión social, condiciones de trabajo, no discriminación y diversidad, e igualdad de género. En el ámbito de la protección e inclusión social se establece la aplicación del método abierto de coordinación (MAC) proponiendo acciones diversas<sup>47</sup>.

2) La designación de 2010 como “Año Europeo de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social (2010)” por la Decisión 1098/2008/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 22 de octubre de 2008<sup>48</sup>. Entre sus considerandos se recuerda que

---

45. Entre ellos hemos de destacar la Decisión n° 50/2002/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 7 de diciembre de 2001, por la que se aprueba un programa de acción comunitario a fin de fomentar la cooperación entre los Estados Miembros para luchar contra la exclusión social (DO L 10, de 12/1/2002, p. 1).

46. DO L 315, de 15/11/2006, p. 1.

<http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2006:315:0001:0008:es:PDF>

47. Concretamente (artículo 5): a) la mejora de la comprensión de las cuestiones relativas a la exclusión social y la pobreza y las políticas de protección e inclusión social, especialmente mediante análisis, estudios y el desarrollo de estadísticas e indicadores comunes; b) el control y la evaluación de la aplicación del MAC en el ámbito de la protección e inclusión social y sus efectos a escala nacional y comunitaria, y el análisis de la interacción entre el MAC y otros ámbitos políticos; c) la organización de intercambios sobre políticas, buenas prácticas y enfoques innovadores, y el fomento del aprendizaje mutuo en el contexto de la estrategia de protección e inclusión social; d) el refuerzo de la sensibilización, la difusión de información y el fomento del debate sobre los principales desafíos y aspectos políticos en el contexto del proceso de coordinación de la Comunidad en el ámbito de la protección e inclusión social, en particular entre los interlocutores sociales, los agentes regionales y locales, las ONG y otras partes interesadas; e) el desarrollo de la capacidad de las principales redes a escala europea para apoyar y desarrollar las estrategias y los objetivos políticos de la Comunidad en el ámbito de la protección e inclusión social.

48. DO L 298, de 7/11/2008, p. 20.

la lucha contra la pobreza y la exclusión social es uno de los compromisos más firmes adquiridos por la UE y por los Estados Miembros, y se propone continuar con el MAC que ya en Lisboa se decidió adoptar en este ámbito y que ha supuesto algunos logros en la concienciación política y ciudadana<sup>49</sup>.

Entre los objetivos y principios directores del Año Europeo se encuentra el reconocimiento del *derecho fundamental de las personas que se encuentran en situación de pobreza y exclusión social a vivir con dignidad y a desempeñar un papel activo en la sociedad*, por lo que el Año Europeo ayudará a promover su acceso efectivo a los derechos sociales, económicos y culturales, así como a recursos suficientes y servicios de calidad (artículo 2.1.a). Y entre las actividades prioritarias (parte IV del anexo) podemos destacar la de *promover mercados laborales que propicien la inclusión, abordando el problema de la pobreza en el empleo y la necesidad de hacer que trabajar resulte rentable*, así como la de *promover enfoques integrados de inclusión activa*, junto a la más genérica de *promover estrategias integradas pluridimensionales para prevenir y reducir la pobreza, especialmente la pobreza extrema, y enfoques que se integrarán en todas las políticas relevantes*<sup>50</sup>.

En consonancia con los objetivos comunes propuestos, el Plan Nacional de Acción para la Inclusión Social del Reino de España 2008-2010 diseña nuevas actuaciones manteniendo los cinco objetivos prioritarios ya planteados en el período 2006-2008<sup>51</sup>, pero los enmarca en una doble dirección estratégica de política social: *fomentar la inclusión social activa*, impulsando la inserción laboral en combinación con una adecuada política de garantía de rentas y con el acceso a unos servicios de calidad, especialmente a los servicios educativos; y *abordar el impacto producido por el crecimiento de la inmigración y el envejecimiento de la población en la exclusión social*, reduciendo los niveles de pobreza derivados de los cambios sociodemográficos producidos en nuestro país<sup>52</sup>.

En el acto de presentación del Año Europeo celebrado en Madrid el 21 de enero de 2010 el Comisario Europeo de Empleo, Asuntos Sociales e Igualdad de

49. A pesar de lo cual, el Informe Conjunto sobre Protección e Inclusión Social 2008 revela que hay en la EU 78 millones de personas que están expuestas al riesgo de caer en la pobreza (16% de la población), de los cuales 19 millones son niños (un 19%).

50. Puede verse la información relativa al Año Europeo junto con la documentación pertinente en la web europea <http://www.2010againstopoverty.eu/?langid=es>; así como en la web de la sede española, que incluye el plan y programa nacionales, conclusiones, calendario, etc. <http://www.2010contralapobreza.msp.es/>.

51. 1) Fomentar el acceso al empleo: promover la participación en el mercado laboral y luchar contra la pobreza y la exclusión social. 2) Garantizar recursos económicos mínimos. 3) Alcanzar una educación de calidad con equidad. 4) Apoyar la integración social de los inmigrantes. 5) Garantizar la equidad en la atención a las personas en situación de dependencia.

52. [http://www.msc.es/politicaSocial/inclusionSocial/docs/2009\\_0\\_plan\\_nac\\_accion\\_inclusion\\_social\\_2008\\_2010.pdf](http://www.msc.es/politicaSocial/inclusionSocial/docs/2009_0_plan_nac_accion_inclusion_social_2008_2010.pdf)

Oportunidades recordó las cuatro prioridades del año: reconocimiento de derechos, responsabilidad compartida y participación, cohesión y compromiso y acciones concretas<sup>53</sup>. Y en el debate sobre los retos y compromisos de futuro queremos destacar dos comentarios: 1) que el objetivo de empoderar a las personas en sociedades inclusivas implica por un lado, que el crecimiento debe ir acompañado de otras políticas para lograr la inclusión, ya que por sí solo no es suficiente; y por otro, que no podemos permitirnos sociedades no inclusivas que dejen atrás a tanta gente. 2) Que la globalización no ha resuelto el problema del desempleo y sin embargo sí que ha incrementado sustancialmente los beneficios del capital, por lo que las instituciones europeas y los Estados Miembros deberían hacer más hincapié en los impuestos y las tasas para favorecer la inclusión social que, básicamente significa cohesión social<sup>54</sup>.

## 5. CONCLUSIÓN

La importancia de la función social que desempeñan las empresas de inserción queda avalada suficientemente por lo expuesto, tanto a nivel nacional como europeo. Parece claro que los fines de interés general que cumplen al crear empleo sostenible para sectores marginales de la sociedad, fomentando el acceso y la estabilidad laboral, merecen una atención especial por parte de los poderes públicos y del legislador, dirigida a minimizar el coste de cumplimiento de ese objetivo, lo que justifica ampliamente la existencia de un régimen tributario específico o, cuando menos la aplicación de ciertos incentivos fiscales que sirvan para tratar de compensar la desproporción coste/beneficio.

A la vista del tratamiento tributario que reciben las empresas de inserción -al menos en España- no se puede decir que la fiscalidad constituya un elemento primordial para combatir el desempleo y la discriminación social de determinados colectivos excluidos socialmente o en riesgo de serlo. Cualquiera que sea el enfoque metodológico que se adopte para definir a las empresas de la Economía Social (ONL o NPO, Economía Solidaria, Empresas Sociales, Tercer Sector), y con independencia de

---

53. Puede verse el Informe de la Conferencia Inaugural del Año Europeo de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social –celebrada en Madrid el 21 de Enero de 2010- en: <http://www.2010contralapobreza.msps.es/actoPresentacion/PDF/Conclusiones2.pdf>.

Y las actividades previstas en desarrollo de cada una de estas prioridades, en: <http://www.2010contralapobreza.msps.es/infoGeneral/prioridades.htm>.

54. Los comentarios son, respectivamente, de Antonia Carparelli, Jefa de la Unidad de Inclusión (DG Empleo) de la Comisión Europea y John Monks, Secretario General de la Confederación Europea de Sindicatos.

que las empresas de inserción puedan no cumplir todos los requisitos establecidos para cada uno de estos enfoques<sup>55</sup>, es evidente que a efectos fiscales deberían ser objeto de un tratamiento diferenciado, de una discriminación positiva.

Las opciones posibles serían las siguientes:

1) Abundar en la calificación de la inserción social como *servicios sociales de interés general (SSIG)*, dentro de los servicios de interés general (SIG), para conseguir un reconocimiento por el Estado que permita un régimen más amplio de ayudas a las EI, compatible con las normas comunitarias sobre competencia.

La categoría de los SIG a su vez comprende dos grandes bloques: los servicios de interés económico general (SIEG) y los de carácter no económico (SNEIG). Los primeros están sometidos al Derecho de la competencia y a las normas sobre el mercado interior, y las compensaciones económicas que los prestadores perciban de los EEMM pueden quedar enmarcadas en el régimen de ayudas de Estado bajo ciertas condiciones (arts. 106 y 107 TFUE).

El papel de los SIEG como promotores de la cohesión social y territorial de la Unión aparece recogido en el art. 14 del Tratado de Funcionamiento de la UE (antiguo art. 16 TCE), que los incluye entre los valores comunes de la Unión<sup>56</sup>; y su función en la lucha contra la exclusión social ya fue puesta de relieve en el Libro Verde sobre los servicios de interés general<sup>57</sup>. Sin embargo, los SSIG no tienen una regulación específica, por lo que se les aplica el régimen de los SIG y, en función de su carácter económico, el de los SIEG. Es importante destacar el cambio normativo posterior a la Sentencia Altmark (el llamado "paquete Altmark"), que ha permitido establecer las condiciones para que las compensaciones económicas por la prestación de servicios públicos no sea calificada de ayuda de Estado<sup>58</sup>.

Sería deseable avanzar en la línea definida por la Comunicación de la Comisión COM(2007) 725 final, de 20.11.2007, "Servicios de interés general, incluidos los servicios sociales de interés general: un nuevo compromiso europeo", en la que se

55. MONZÓN, J.L.: "Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, 2006, pp. 9-24; CHAVES, R. y MONZÓN, J.L.: *La Economía Social en la Unión europea*, CIRIEC, 2007 (nº CESE/COMM/05/2005); CHAVES, R.: "La Economía Social como enfoque metodológico, como objeto de estudio y como disciplina científica", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 33, 1999, pp. 115-139.

56. Versión consolidada, DO nº C 115/47, de 9.5.2008.

57. COM(2003) 270 final, Bruselas, 21.5.2003, p. 3.

58. Sentencia del TJ de 24-7-2003, asunto C-280/00, que establece las cuatro condiciones necesarias para que las compensaciones económicas por servicio público no sean calificadas de ayudas de Estado. Por no extendernos demasiado, nos remitimos al profundo análisis efectuado por ALGUACIL MARÍ, M.P.: "El régimen de ayudas de Estado en las Entidades sin ánimo de lucro prestadoras de servicios sociales", *Noticias de la Unión Europea*, nº 297/2009, pp. 71-81.

propone seguir trabajando con el método abierto de coordinación para lograr una directiva sectorial más adaptada, ya que en la actualidad se sigue trabajando básicamente con uno de los dos grandes bloques de servicios sociales, el de la protección social, al que se aplica la doctrina vertida en el ámbito de los servicios en red. De ahí que sea importante destacar la aplicación por vez primera de la doctrina de los SIEG a un servicio social asistencial por el Tribunal de Primera Instancia en la Sentencia *BUPA*, de 12 de febrero de 2008<sup>59</sup>.

2) Extender el concepto de *entidad no lucrativa*, ampliando las formas jurídicas que puede adoptar una entidad sin ánimo de lucro, o asumiendo el criterio del beneficio subjetivo. De este modo la empresa de inserción podría aplicar en el Impuesto sobre Sociedades el régimen de la Ley 49/2002 o, en su caso, el régimen especial de las entidades parcialmente exentas. E igualmente podría aplicar las exenciones previstas en el ITPyAJD y en los impuestos municipales (IBI e IAE).

3) Sin embargo, la exención del IVA no supondría ningún beneficio fiscal sino un sobrecoste, por lo que la única posibilidad sería actuar en materia de *tipos de gravamen*, reduciéndolo o posibilitando la devolución de las cuotas soportadas.

---

59. Asunto T-289/03.

## BIBLIOGRAFÍA

- AA.VV.: *Las Empresas de Inserción a debate*, número monográfico de la revista *Documentación Social*, nº 117-118, 1999-2000.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2001): "Tratamiento fiscal de las cooperativas de crédito", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 12, 2001, pp. 51-83.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2003): "Tratamiento fiscal de las cooperativas a la luz del régimen europeo de ayudas de Estado", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 14, 2003, pp. 131-181.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2008): *Tributación de sociedades laborales*, Aranzadi Monografías, 2008.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2010): "La tributación de las empresas de participación de los trabajadores: cooperativas de trabajo y sociedades laborales. Apuntes para una reforma", *REVESCO*, nº 102/2010, pp. 24-53.
- ALGUACIL, P.; MONZÓN, J.L.; MURGUI, S. y BONET, P.: *El IVA y las entidades del tercer sector de acción social en la Comunidad Valenciana*, CIRIEC-España, 2007.
- ALEXY, R.: *Derecho y razón práctica*, Biblioteca de Ética, Filosofía del derecho y Política, Distribuciones Fontamara, SA, México, 1998.
- ATIENZA, M.: *El sentido del Derecho*, Ariel Derecho, 2ª ed., Barcelona, 2003.
- ATIENZA, M. y RUIZ, J.: *Las piezas del Derecho*, Ariel Derecho, 2ª ed. Barcelona, 2004.
- BLÁZQUEZ LIDOY, A.: "El IVA y las entidades sin ánimo de lucro: algunas cuestiones controvertidas (I y II)", *Quincena Fiscal*, núms. 13 y 14/2000.
- BONET SÁNCHEZ, P. (1999): *Incentivos fiscales para las PYME en los impuestos sobre la renta (IRPF e IS)*, Ed. Diálogo, Valencia, 1999.
- BONET SÁNCHEZ, P. (2006): *La empresa ante el sistema tributario*, Thomson-Aranzadi, 2006.
- CALVO ORTEGA, R.: "Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica", en la obra colectiva dirigida por él *Fiscalidad de las entidades de economía social: cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo, empresas de inserción social*, Thompson-Civitas, 2005, pp. 33-64.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2005): "Empresas de inserción social: delimitación jurídica y aspectos tributarios", en AAVV (dir. CALVO ORTEGA): *Fiscalidad de las Entidades de Economía social*, Thompson-Civitas, 2005, pp. 553 y ss.
- CALVO VÉRGEZ, J. (2006): "La tributación de las sociedades laborales en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados: principales cuestiones", *Revista de Información Fiscal*, nº 76, 2006.
- CHAVES, R.: "La Economía Social como enfoque metodológico, como objeto de estudio y como disciplina científica", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 33, 1999, pp. 115-139.

- CIRIEC (CHAVES, R. y MONZÓN, J.L.): *La Economía Social en la Unión Europea*, CIRIEC, 2007 (nº CESE/COMM/05/2005).
- DEFOURNY, J., FAVREAU, L. Y LAVILLE, J.L. (dir): *Inserción y nueva economía social. Un balance internacional*, Ciriec-España, Valencia, 1997.
- DEMOUSTIER, D.: *L'économie sociale et solidaire*, Syros, París, 2001.
- DOMÍNGUEZ GASCÓN, M. y BALLESTEROS ORDÓÑEZ, M.: *Las empresas de inserción: su acceso a la contratación pública*, Amábar, SL, Burgos, 2003.
- FUNDACIÓN UN SOL MON (ed.): *Las Empresas de Inserción en España*, Obra Social Caixa Cataluña, 2007.
- GARCÍA ALONSO, J.V.: "Las sociedades cooperativas de iniciativa social como potenciales agentes de desarrollo en el ámbito local". *REVESCO*, nº 68, pp. 179-214.
- GARCÍA MAYNAR, A. y ESTEVE ARNAL, M.: "Las empresas de inserción en España: normativa y características", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 153-178.
- LAVILLE, J. L.: *L'Économie solidaire. Une perspective internationale*, Desclée de Brouwer, París, 1994.
- LÓPEZ-ARANGUREN MARCOS, L. M.: *Las Empresas de Inserción en España: un marco de aprendizaje para la inserción laboral*, CES, 2002.
- LOZANO SERRANO, C.: "¿Existen beneficios fiscales para las sociedades laborales?", *Quincena Fiscal Aranzadi*, nº 22/2006, Pamplona, pp. 13 y ss. Versión electrónica en Westlaw.es: BIB 2006\1745.
- MARCUELLO SERVÓS, C.: "Presentación del monográfico «Empresas de inserción: puentes de inclusión en el mercado laboral»", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 5-6.
- MONZÓN, J.L.: "Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, 2006, pp. 9-24;
- PRIETO JUÁREZ, J.A.: "La configuración de las cooperativas de iniciativa social como cauce de integración laboral" *REVESCO*, nº 73, pp. 149-181.
- QUINTÁO, C.: "Empresas de inserción y empresas sociales en Europa", *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 59, 2007, pp. 33-59.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, A. y ORTEGA ÁLVAREZ, A.: "Algunas consideraciones sobre las cooperativas de iniciativa social en el marco del fomento del empleo y la inserción laboral. Una perspectiva jurídico-económica", *CIRIEC, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 19, 2008.
- SALVÁ MUT, F.: "Itinerarios de inserción sociolaboral", *Formación XXI, Revista de Formación y Empleo*, nº 11, julio 2008, edición electrónica: [http://formacionxxi.com/porqualMagazine/do/get/magazineSection/2008/06/text/xml/Orientacion\\_e\\_insercion\\_laboral\\_\\_Nuevas\\_estrategias\\_\\_nuevos\\_sectores\\_.xml.html#porqualMagazine/do/get/magazine/2008/06/text/xml/11.xml.html](http://formacionxxi.com/porqualMagazine/do/get/magazineSection/2008/06/text/xml/Orientacion_e_insercion_laboral__Nuevas_estrategias__nuevos_sectores_.xml.html#porqualMagazine/do/get/magazine/2008/06/text/xml/11.xml.html).
- VEGA, M.I y COQUE, J.: "Los promotores de sociedades cooperativas de inserción social: análisis económico y jurídico" *REVESCO*, nº 67, pp. 7-36.