



# *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*

Serie  
**Economía Social**

# 150



GOBIERNO  
DE ESPAÑA

VICEPRESIDENCIA  
SEGUNDA DEL GOBIERNO

MINISTERIO  
DE TRABAJO  
Y ECONOMÍA SOCIAL

2021



# Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social

---

## CONSEJO EDITORIAL

### Equipo editorial

- **Directora**

**Consolación Rodríguez Alba.** *Secretaria General Técnica. Ministerio de Trabajo y Economía Social.*

- **Subdirector**

**Luis Navas López.** *Subdirector General de Informes, Recursos y Publicaciones. Ministerio de Trabajo y Economía Social.*

### Consejo asesor

**Antonio Baylos Grau,** *Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Universidad de Castilla-La Mancha.*

**Joaquín Pérez Rey,** *Secretario de Estado de Empleo y Economía Social.*

**Carmen Sáez Lara,** *Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social, Universidad de Córdoba.*

**Verónica Martínez Barbero,** *Directora General de Trabajo.*

**María Pilar Alguacil Mari,** *Catedrática de Derecho Financiero y Tributario, Universidad de Valencia.*

**Maravillas Espín Sáez,** *Directora General de Trabajo Autónomo, de la Economía Social y de la Responsabilidad de las Empresas.*

**Margarita Isabel Ramos Quintana,** *Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad de La Laguna.*

**Lourdes Arastey Sahún,** *Magistrada de la Sala Cuarta de lo Social. Tribunal Supremo.*

**Eduardo Rojo Torrecilla,** *Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad Autónoma de Barcelona.*

**Wilfredo Sanguinetti Raymond,** *Catedrático de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad de Salamanca.*

**Carolina Martínez Moreno,** *Catedrática de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social. Universidad de Oviedo.*

## SECRETARÍA

Subdirección General de Informes, Recursos y Publicaciones  
del Ministerio de Trabajo y Economía Social

Agustín de Bethencourt, 11  
28003 Madrid

Telfs: 91 363 23 05 / 03

Fax: 91 363 23 49

Correo Electrónico: [proproeditorial@mites.gob.es](mailto:proproeditorial@mites.gob.es)

Internet: <https://www.mites.gob.es/es/revistaministerio/>

La Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social no se responsabiliza de las opiniones expresadas por los autores en la redacción de sus artículos.



Esta obra se edita bajo licencia Creative Commons by-nc 4.0.  
<https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/deed.es>

Catálogo de publicaciones de la Administración General del Estado  
<https://cpage.mpr.gob.es>

Normas de publicación  
<https://www.mites.gob.es/es/revistaministerio/normas/index.htm>

Suscripciones  
<https://www.mites.gob.es/es/revistaministerio/suscripciones/index.htm>



**Edita y distribuye:**  
**Ministerio de Trabajo y Economía Social**  
**Subdirección General de Informes,**  
**Recursos y Publicaciones**  
Agustín de Bethencourt, 11. 28003 Madrid  
**NIPO Papel:** 117-20-031-8  
**NIPO PDF:** 117-20-033-9  
**ISSN Papel:** 2660-4647  
**ISSN Electrónico:** 2660-4655  
**Depósito legal:** M-12.168-1998  
**Diseño cubierta:** CSP  
**Diseño interior:** C & G  
**Imprime:** Estilo Estugraf Impresores, S.L. • Telf. 91 808 62 00

# Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social

---

## SUMARIO

**EDITORIAL**, *María Pilar Alguacil Marí*, 9

### I. ESTUDIOS

El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España. *Ignacio Bretos, Millán Díaz-Foncea, Pablo Gómez-Viartola y Carmen Marcuello*, 17

La tributación de las empresas de inserción.  
*María Pilar Alguacil Marí*, 39

Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuestas de *lege ferenda* para España. *Carlos Vargas Vasserot*, 63

Un análisis del tratamiento de la Asamblea General en la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi. *Enrique Gadea Soler*, 87

El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi. *Alberto Atxabal Rada*, 107

Contribución de las empresas de economía social a la creación de empleo y medidas para su promoción. *Manuel Alegre Nueno*, 129

## II. JURISPRUDENCIA

Reseña Jurisprudencia social. *Manuel Alegre Nuño*, 147

Reseña Jurisprudencia mercantil. *Daniel Hernández Cáceres*, 155

Reseña Jurisprudencia tributaria. *Teresa Puchol Tur*, 163

# Journal of the Ministry of Labour and Social Economy

---

## CONTENTS

**EDITORIAL**, *María Pilar Alguacil Marí*, 9

### I. STUDIES

The management, governance and financing model of Social Initiative Cooperatives in Spain. *Ignacio Bretos, Millán Díaz-Foncea, Pablo Gómez-Viartola and Carmen Marcuello*, 17

Taxation of work insertion social enterprises.  
*María Pilar Alguacil Marí*, 39

Social enterprises. Regulation in comparative law and *lege ferenda* proposals for Spain. *Carlos Vargas Vasserot*, 63

An analysis of the treatment of the General Assembly under Law 11/2019 on cooperatives in the Basque Country. *Enrique Gadea Soler*, 87

The taxation applicable to Law 11/2019 on cooperatives of the Basque Country. *Alberto Atxabal Rada*, 107

Contribution of social economy enterprises to job creation and measures to promote them. *Manuel Alegre Bueno*, 129

## II. CASE LAW

Social Jurisprudence. *Manuel Alegre Nuevo*, 147

Commercial Jurisprudence. *Daniel Hernández Cáceres*, 155

Tax Jurisprudence. *Teresa Puchol Tur*, 163



Editorial



## INTRODUCCIÓN

**E**l presente número de la Revista del Ministerio de Trabajo y Economía social es el primero que aborda el estudio de la Economía Social, dentro de una serie que inaugura esta línea temática. La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía social, incluye en su artículo 5 en dicho concepto a las cooperativas, mutuas, asociaciones, fundaciones, las sociedades laborales, las empresas de inserción, cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación, y las Entidades singulares. Pero también a aquellas otras empresas que se rijan por los principios propios de la Economía social, que no son otros que los de primacía de las personas y del fin social sobre el capital, aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función de la actividad con sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; promoción de la solidaridad interna y con la sociedad, e independencia respecto a los poderes públicos.

Como la propia ley subraya, estos principios hacen que la Economía social realice una “... *gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social...*” así como que “...*favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad*”. Todos ellos fines que aparecen contemplados en el contenido de los preceptos del Título I, capítulo tercero de la Constitución Española, que enumera los principios rectores de la política social y económica.

No es por ello casualidad que el art. 129.2 del texto constitucional, que se ubica en el Título VII, dedicado a Economía y Hacienda, y que configura la conocida como “Constitución económica”, en el diseño que realiza del mercado perseguido por la Constitución, establezca el mandato de promoción de las cooperativas en un precepto donde también ordena promover eficazmente “...*las diversas formas de participación en la empresa*”, así como establecer “...*los medios que faciliten el acceso de los trabajadores a la propiedad de los medios de producción*”. La Constitución recoge así

---

\* Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia. [alguacil@uv.es](mailto:alguacil@uv.es)

su deseo de promocionar la conocida como “democracia económica” y para ello, coloca en el centro de la misma a las cooperativas, núcleo de la Economía social, que está constituida por Empresas que llevan inserta en su misma configuración jurídica la consecución de estos objetivos.

Las ventajas de la Economía social para un crecimiento económico sostenible no han sido advertidas únicamente por nuestra Constitución. De hecho, tanto Bélgica, como Francia y Portugal han aprobado sus propias leyes de Economía social. También en Latinoamérica, Colombia cuenta con la Ley N°454 de la Economía Solidaria, Ecuador aprobó en 2017, la Ley de Economía Popular Solidaria, Honduras posee la Ley del Sector Social de la Economía, en México se aprobó en 2012 la Ley de Economía Social y Solidaria.

En el ámbito europeo, el Consejo de la Unión Europea define a la Economía Social como un *motor clave del desarrollo económico y social en Europa*<sup>1</sup>. La Comisión europea ya puso de relieve estas ventajas también en su Comunicación “Social Business Initiative”, de 2011<sup>2</sup>, que la define asimismo como “...organizaciones privadas cuyo objetivo principal no es generar ganancias financieras para sus propietarios o partes interesadas, sino proporcionar bienes y servicios a sus miembros o a la comunidad en general. Organizan su actividad de manera alternativa, basándose en las raíces locales, utilizando la gobernanza participativa y democrática y trabajando en estrecha cooperación con otros actores”. Y considera que contribuye a la consecución de objetivos de la Unión europea, destacando la “...capacidad de las empresas sociales y de la economía social en general para dar respuestas innovadoras a los retos económicos, sociales y, en algunos casos, medioambientales actuales mediante el desarrollo de empleos sostenibles, en gran parte no exportables, la inclusión social, la mejora de los servicios sociales locales, la cohesión territorial, etc”. Por ello, la Comisión europea ha preparado un plan de acción para la Economía social que será publicado en breve.

La Economía social, por otra parte, no es una parte marginal de la actividad económica de este país. Supone la generación del 10% del PIB del Estado español, proporcionan el 12,5% del empleo. Por otra parte, el 80% de sus contratados laborales lo son de forma indefinida, y el 42,8% de la población tiene alguna forma de vinculación con empresas de la Economía social. También constituye una parte importante de la economía europea, según la Comisión, y supone una fuente potencial de crecimiento de empleo. En efecto, se estima por el Comité Económico y Social Europeo<sup>3</sup> que la economía social en Europa representa 2,8 millones de entidades y empresas, así como más de 13,6 millones de puestos de trabajo remunerados, es decir, el 6,3% de la población activa. 1, y representan el 8% del PIB de la Unión. La importancia y bondades del fenómeno justifican, por supuesto, la conveniencia de impulsarlo.

El principal objetivo de incluir la línea de Economía social en esta nueva Era de la Revista, es precisamente generar un nuevo foro de debate y análisis académico, lo que sin duda contribuirá a mejorar la calidad de las políticas que la afectan, así como el nivel de adecuación de la regulación aplicable a este importante sector de la Economía. Es un hecho comprobado que el interés investigador y docente por un fenómeno constituye un factor de impulso de dicho fenómeno.

<sup>1</sup> Council of the European Union, Council Conclusions, The promotion of the social economy as a key driver of economic and social development in Europe, 2015, <http://data.consilium.europa.eu/doc/document/ST-15071-2015-INIT/en/pdf>

<sup>2</sup> Brussels, 25.10.2011 COM(2011) 682 final COMMUNICATION FROM THE COMMISSION TO THE EUROPEAN PARLIAMENT, THE COUNCIL, THE EUROPEAN ECONOMIC AND SOCIAL COMMITTEE AND THE COMMITTEE OF THE REGIONS Social Business Initiative Creating a favourable climate for social enterprises, key stakeholders in the social economy and innovation,

<sup>3</sup> European Economic and Social Committee, Recent evolutions of the Social Economy in the European Union, 2016, <https://www.eesc.europa.eu/en/our-work/publications-other-work/publications/recent-evolutions-social-economy-study>

meno, en la medida en que mejora su funcionamiento y contribuye a visibilizarlo, a la vez que aporta un conocimiento que permite guiar la actividad de los *policy makers*. Desde este punto de vista, la línea de Economía social de la Revista del Ministerio de Trabajo y Economía social viene a unirse a otras revistas de marcado prestigio e indudable impacto que ya tienen como objeto principal la Economía social, y permite a los investigadores y los operadores del sector contar con un nuevo instrumento de publicación de sus resultados, y transmitir su conocimiento a la sociedad.

## CONTRIBUCIONES DEL NÚMERO

Consideramos que los seis artículos de este número enriquecerán la comprensión de los lectores sobre diversos aspectos relacionados con la Economía social, tanto desde un punto de vista jurídico, como de dirección de empresas. Los trabajos que contiene versan sobre el tratamiento jurídico de las cooperativas vascas, la regulación de las empresas sociales y su contribución a la creación de empleo, y la situación actual de las cooperativas de iniciativa social españolas. Asimismo, este número cuenta con una sección especial dedicada a jurisprudencia desde una perspectiva mercantil, laboral y fiscal.

El primero de los artículos ha sido realizado por Ignacio Bretos, Millán Díaz-Fonca, Pablo Gómez-Viartola y Carmen Marcuello, miembros del grupo GESES de la Universidad de Zaragoza, y lleva por título “El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España”. Debe destacarse el mérito de trabajos que, como éste, se centran en las Cooperativas de Iniciativa Social, que son un tipo cooperativo escasamente desarrollado en la literatura científica. En concreto, el trabajo que nos presenta el equipo de la Universidad de Zaragoza profundiza en el vínculo existente entre las Cooperativas de Iniciativa Social y la categoría de “cooperativa social” que se utiliza en la literatura sobre este tema, y realiza un estudio cuantitativo con una muestra de 85 Cooperativas de Iniciativa Social. A través del mismo, consiguen confirmar la coincidencia de estas cooperativas con los elementos del concepto académico.

El segundo artículo de este número también aborda la problemática de las empresas sociales, si bien desde la perspectiva de la política fiscal española, y es el titulado “La tributación de las empresas de inserción”, que ha sido realizado por María Pilar Alguacil Marí, Catedrática de Derecho Financiero y tributario de la Universidad de Valencia. Partiendo de que se trata de un tipo de empresas en que la necesidad de un tratamiento fiscal específico ha sido largamente olvidado por el legislador, la autora estudia su situación tributaria actual, y cómo no se les aplican ni los beneficios fiscales propios de las Entidades sin ánimo de lucro, ni en el caso de que sean cooperativas, aquellos derivados de la especial protección fiscal. Y a pesar de reunir elementos suficientes para ello, y de su declaración como Empresas prestadoras de servicios de interés económico general. Tras el análisis de esta situación, se propone una modificación del régimen fiscal de las empresas de inserción.

La materia de las empresas sociales es asimismo tratada en el tercero de los artículos que presenta este número, elaborado por Carlos Vargas Vasserot, Catedrático de Derecho mercantil de la Universidad de Almería, y Director del Centro de investigación en Derecho de la Economía social y la Empresa cooperativa, titulado “Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuestas de *lege ferenda* para España”, y que, como el de Bretos *et alii*, tiene un objetivo de identificación del fenómeno y de conceptualización científica, si bien

en este caso desde la perspectiva jurídica. En este estudio se recopilan diferentes conceptos relacionados con la empresa social elaborados por la doctrina económica, tanto en Estados Unidos como en Europa, y se realiza un estudio comparado de la regulación de las empresas sociales en varios países. A partir de ahí, se estudia cómo podría incorporarse esta figura societaria en el ordenamiento español, figura que supera, en alguna medida, el tradicional concepto de economía social.

Posteriormente tenemos dos trabajos que se adentran en el régimen de las cooperativas en Euskadi. El primero de ellos, que aborda una cuestión relativa a su régimen jurídico, está elaborado por Enrique Gadea Soler, Catedrático de Derecho Mercantil de la Universidad de Deusto, y Director del Instituto de Estudios Cooperativos, que lleva por título “Un análisis del tratamiento de la Asamblea General en la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi”. El autor realiza un análisis exhaustivo del régimen jurídico de la asamblea general de las cooperativas reguladas por dicha Ley, que tiene una configuración distinta a la del resto de normativas en el ámbito español, y que evita un modelo de gestión asambleario. Cabe destacar que, como implicaciones más relevantes, el autor observa dos novedades clave en la nueva regulación que estudia con especial hincapié, consistentes en la posibilidad de uso de las nuevas tecnologías y en la incorporación, para la regulación de los recursos, de criterios establecidos en la normativa reguladora de las sociedades de capital.

El segundo artículo, ya con perspectiva fiscal, es el titulado “El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi”, que ha sido redactado por Alberto Atxabal Rada, Catedrático de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad de Deusto. En él se realiza un análisis de las principales características del régimen fiscal vasco, desde la clasificación de las cooperativas a efectos fiscales entre cooperativas fiscalmente protegidas o especialmente protegidas, hasta las reglas de ajuste aplicables a todas las cooperativas, también a aquellas que no gozan de beneficios tributarios. Con dicho análisis, el autor concluye que el régimen tributario de las cooperativas vascas se adecúa a las características específicas de este tipo de sociedades mejor que la normativa tributaria de territorio común, especialmente porque no obliga a diferenciar entre dos bases imponibles distintas.

El último artículo, con una aproximación de Derecho laboral, está firmado por Manuel Alegre Nuño, profesor titular de Derecho del Trabajo y la Seguridad social en la Universidad de Valencia, y lleva el título “Contribución de las empresas de economía social a la creación de empleo y medidas para su promoción”. En este trabajo se estudian las políticas de fomento de las entidades de economía social, exponiendo las principales medidas existentes y evaluando su eficacia como instrumentos para crear empleo. Asimismo, se exponen las claves de la regulación de las ayudas públicas orientadas a promover la constitución de dichas entidades de la economía social, con especial atención de aquellas cuyos destinatarios son los socios trabajadores. Por último, se realiza un análisis de las medidas de Seguridad Social, así como de la capitalización de las prestaciones por desempleo y de cese de actividad, como instrumentos para financiar total o parcialmente la incorporación de socios trabajadores o de trabajo en las cooperativas y sociedades laborales.

Finalmente, este estudio cuenta con una sección especial de jurisprudencia coordinada por el profesor y magistrado Manuel Alegre Nuño. Esta sección se ha dividido en tres líneas: Derecho del Trabajo y Seguridad social, realizada por el profesor Alegre, Derecho mercantil, elaborada por Daniel Hernández Cáceres, profesor en formación de la Universidad de Almería y Teresa Puchol Tur, también profesora en formación de la Universidad de Valencia. En esta sección se realiza una reseña de la jurisprudencia y la doctrina administrativa sobre Economía social del

año anterior. En el futuro, se pretenden incluir en esta sección, asimismo, comentarios extensos de resoluciones especialmente relevantes.

Esperamos que este primer número de la línea de Economía social de la Revista del Ministerio de Trabajo y Economía social sea útil al lector, y pueda disfrutar de las magníficas contribuciones de los profesores y profesoras que han aportado su trabajo.





# I. Estudios



# El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España\*

# The management, governance and financing model of Social Initiative Cooperatives in Spain

IGNACIO BRETOS<sup>a</sup>

MILLÁN DÍAZ-FONCEA<sup>b</sup>

PABLO GÓMEZ-VIARTOLA<sup>c</sup>

CARMEN MARCUELLO<sup>d</sup>

## Resumen:

Las tres tipologías tradicionales de empresa social en España han sido las Empresas de Inserción, los Centros Especiales de Empleo y las Cooperativas de Iniciativa Social. Mientras las dos primeras han sido ampliamente estudiadas en la literatura, las Cooperativas de Iniciativa Social han permanecido ocultas en el análisis académico, centrado principalmente en la perspectiva jurídica. Este artículo pretende avanzar en el conocimiento de las Cooperativas de Iniciativa Social, continuando el artículo de Bretos *et al.* (2020) en el que se cuantificaban en 647 cooperativas activas en 2017, lo que las convierte en el modelo de empresa social tradicional más relevante en España. En concreto, en este artículo se profundiza en el vínculo de las Cooperativas de Iniciativa Social con la categoría de “cooperativa social” que emerge en la literatura del ámbito. Para ello, se presenta el perfil organizativo de estas organizaciones, obtenido a través de un cuestionario a 85 Cooperativas de Iniciativa Social (19,2% de la población) en el que se preguntaba sobre su modelo de gestión, de gobernanza y de financiación, entre otros aspectos. A partir de los resultados de este estudio, es posible confirmar la vinculación casi exacta del modelo de Cooperativa de Iniciativa Social con la categoría “cooperativa social” que recurrentemente se ofrece en la literatura para los modelos de empresa social de referencia.

**Palabras clave:** Empresa social; cooperativa social; cooperativa de iniciativa social; perfil organizativo; comparación.

\* Los autores agradecen la financiación recibida del Ministerio de Trabajo, Migraciones y Seguridad Social [F18027], así como del Gobierno de Aragón y de Fondos Feder [“Construyendo Europa desde Aragón”] en el marco del Grupo de Investigación Consolidado GESES-Grupo de Estudios Sociales y Económicos del Tercer Sector [S28-17R].

<sup>a</sup> Departamento de Dirección y Organización de Empresas. Universidad de Zaragoza, España, [ibretos@unizar.es](mailto:ibretos@unizar.es)

<sup>b</sup> Departamento de Dirección y Organización de Empresas. Universidad de Zaragoza, España, [millan@unizar.es](mailto:millan@unizar.es)

<sup>c</sup> Departamento de Dirección y Organización de Empresas. Universidad de Zaragoza, España, [pablogviartola@gmail.com](mailto:pablogviartola@gmail.com)

<sup>d</sup> Departamento de Dirección y Organización de Empresas. Universidad de Zaragoza, España, [cmarcue@unizar.es](mailto:cmarcue@unizar.es)

**Abstract:**

The three traditional typologies of social enterprise in Spain have been the Insertion Companies, the Special Employment Centres and the Social Initiative Cooperatives. While the first two have been widely studied in the literature, Social Initiative Cooperatives have remained hidden in academic analysis, mainly focused on the legal perspective. This article aims to advance knowledge of Social Initiative Cooperatives, following on from the article by Bretos *et al.* (2020) in which they were quantified at 647 active cooperatives in 2017, making them the most relevant traditional social enterprise model in Spain. Specifically, this article explores the link between Social Initiative Cooperatives and the category of “social cooperative” that emerges in the literature in this field. To this end, we present the organisational profile of these organisations, obtained through a questionnaire to 85 Social Initiative Cooperatives (19.2% of the population) in which we asked about their management, governance and financing model, among other aspects. Based on the results of this study, it is possible to confirm the almost exact link between the Social Initiative Cooperative model and the “social cooperative” category that is recurrently offered in the literature for the reference social enterprise models.

**Keywords:** Social enterprise; social cooperative; social initiative cooperative; organisational profile; comparison.

## 1. INTRODUCCIÓN

Las empresas sociales han despertado un notable interés en los últimos años desde diferentes ámbitos y disciplinas de la investigación académica, la sociedad civil, la política pública y el mundo profesional (Borzaga y Defourny, 2001; Ridley-Duff y Bull, 2011). En términos generales, se puede señalar que las empresas sociales se caracterizan por combinar una dinámica emprendedora de provisión de bienes y servicios con la primacía de una misión social (Chaves y Monzón, 2018).

Buena parte de la literatura sobre empresas sociales se ha centrado en abordar su definición y las teorías que mejor explican el surgimiento de estas organizaciones, sin que se haya conseguido una definición suficientemente amplia para incluir todos los enfoques de la empresa social (Galera y Borzaga, 2009, o Teasdale, 2012, entre otros). Más allá de este debate teórico, recientemente viene desarrollándose una línea de investigación que analiza de manera más empírica el surgimiento y factores de desarrollo de distintos modelos de empresa social en diferentes países (Bidet *et al.*, 2018 en Corea del Sur; Thomas, 2004 en Italia; Lindsay y Hems, 2004 en Francia; entre otros), las características y prácticas de estas organizaciones, así como el funcionamiento de sus dimen-

siones económicas, sociales y de gobernanza. En esta línea, las agendas de investigación que se proponen plantean la necesidad de contar y estudiar por separado cada modelo específico de empresa social debido a la amplia diversidad que existe en ellos (Young y Lecy, 2014).

Este artículo avanza en esta línea de investigación, centrándose en el análisis de las empresas sociales en España, donde se han identificado tres tipologías tradicionales de empresa social (Spear *et al.* 2009; Díaz-Foncela y Marcuello 2012): las empresas de inserción y los centros especiales de empleo, que componen las empresas sociales para la inserción socio-laboral, y las cooperativas de iniciativa social, entendidas como la evolución española de las cooperativas tradicionales hacia la búsqueda del interés general (Herrero, 2015). Atendiendo al análisis específico que la literatura ha dado a cada modelo de empresa social, se puede observar que, mientras las empresas de inserción y los centros especiales de empleo han sido ampliamente analizado en la literatura (véase No. 59 de la Revista CIRIEC-España; Bellostas *et al.*, 2016), la investigación sobre las Cooperativas de Iniciativa Social (en adelante, CIS) es extremadamente limitada<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> Definición disponible en [http://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/enterprises\\_en](http://ec.europa.eu/growth/sectors/social-economy/enterprises_en)

La atención académica recibida por parte de las CIS ha procedido principalmente del ámbito jurídico: algunos estudios han atendido a su naturaleza regulatoria y el alcance normativo (Prieto, 2001; Argudo, 2007; Rodríguez 2015), y otros a sus peculiaridades de carácter administrativo y fiscal (Arnáez-Arce y Atxabal-Rada, 2013), atendiendo más a las características otorgadas en la normativa a estas organizaciones que a la aplicación real que realizan en el desarrollo de su actividad diaria. Desde el ámbito económico, los informes que han tratado de cuantificar las CIS en España han trabajado mayormente sobre estimaciones (COCETA, 2010, 2017). La primera aproximación para conocer las principales características de las CIS en España, ofreciendo una imagen detallada y académicamente rigurosa de la situación de este sector, ha sido realizada recientemente (Bretos *et al.*, 2020). Estos autores cuantificaron en 647 el número de CIS inscritas en los registros oficiales de cooperativas en España en 2017, lo que las convierte a las CIS en el modelo de empresa social más numeroso en este país (según CEPES-España, en 2017 había 201 empresas de inserción y 576 centros especiales de empleo).

De esta manera, esta investigación tiene por objetivo profundizar en el conocimiento de esta forma organizativa, mostrando el funcionamiento interno de estas organizaciones (modelo de gestión, gobernanza y financiación, entre otros) con el fin de arrojar luz sobre las características internas que permiten definir las como empresas sociales, atendiendo a la literatura internacional.

Se pueden evidenciar tres fortalezas principales en el artículo: Por un lado, esta es la primera investigación del modelo de CIS en España, visibilizando una fórmula organizacional de empresa social ampliamente desconocida hasta ahora en el ámbito académico. Por otro, el artículo contribuye a superar los debates teóricos dirigidos a construir una definición universal de empresa social y avanza en el campo de investigación empírica sobre las conceptualizaciones de empresa social que existen. Finalmente, el artículo contribuye a una mejor com-

prensión de los modelos de gestión, gobernanza y financiación de la empresa social, atendiendo a la combinación de sus características sociales, cooperativas y no lucrativas.

El artículo presenta la siguiente estructura. El segundo apartado presenta el marco teórico-conceptual del trabajo, contextualizando las CIS en la literatura académica internacional sobre empresa social y presentando sus características principales. El tercer apartado detalla la metodología y datos empleados en la investigación. Los siguientes apartados reportan los resultados del estudio, presentando las características básicas de estas organizaciones. El último apartado recoge las conclusiones del trabajo, las contribuciones a la literatura, las limitaciones del estudio y posibles líneas de investigación futura.

## 2. LA COOPERATIVA DE INICIATIVA SOCIAL ESPAÑOLA EN EL CONTEXTO INTERNACIONAL DE LA EMPRESA SOCIAL

### 2.1. La Cooperativa Social entendida como empresa social

La conceptualización y características de la empresa social han sido objeto de un amplio debate en el terreno político y académico (véase Pestoff y Hulgard 2016 para una revisión).

En el ámbito político, la Comisión Europea propone una definición de empresa social bastante completa<sup>2</sup>, definiéndola como:

*Un operador de la Economía Social cuyo objetivo principal es lograr un impacto social en lugar de obtener un beneficio para sus propietarios o accionistas. Opera proporcionando bienes y servicios para el mercado de manera innovadora y empresarial, y utiliza sus beneficios principalmente*

<sup>2</sup> Existen otras definiciones propuestas por gobiernos u organizaciones representativas de empresas sociales. Social Enterprise UK ([www.socialenterprise.org.uk/](http://www.socialenterprise.org.uk/))

*para lograr objetivos sociales. Se gestiona de manera abierta y responsable y, en particular, involucra a los empleados, consumidores y grupos de interés afectados por sus actividades comerciales* (DOUE, 2013).

En el terreno académico, actualmente no existe consenso acerca de la definición de empresa social (Galera y Borzaga 2009; Defourny y Nyssens 2017). Ello se debe, en primer lugar, a la naturaleza multidimensional del concepto de empresa social, que abarca distintas características o criterios como el perfil específico y el papel de los emprendedores sociales individuales, el lugar de la innovación, la búsqueda de ingresos de mercado en organizaciones sin fines de lucro, la asignación de beneficios para el cumplimiento de la misión social, y la gobernanza para un equilibrio sostenible entre los objetivos económicos y sociales (Borzaga y Defourny 2001; Díaz-Foncea y Marcuello 2012; Defourny y Nyssens 2017).

En segundo lugar, también ha influido el hecho de que en la construcción del concepto de empresa social confluyen discursos e intereses contrapuestos, así como lenguajes y narrativas divergentes provenientes de una amplia gama de actores (Teasdale 2012). La relevancia que cada discurso otorga a los criterios que definen el concepto de empresa social está sujeta al contexto en el que surgen los distintos enfoques y los modelos organizativos a los que se aplica (Chaves y Monzón, 2018). En este sentido, Teasdale (2012: 99) destaca que la empresa social *“es un concepto fluido y controvertido, construido por diferentes actores que promueven discursos diferentes conectados a diferentes formas organizativas y que se basan en diferentes teorías académicas”*, lo que ha llevado a la existencia de dos grandes tradiciones que clasifican la naturaleza y dinámicas de las empresas sociales en el mundo: el enfoque anglosajón y el enfoque europeo (Chaves y Monzón, 2018).

Un aspecto clave es que la clasificación de una entidad como “empresa social” ha sido vinculada a una amplia variedad de estructu-

ras jurídicas y formas organizativas en función del contexto nacional al que se atiende (Wilkinson 2015). Defourny y Nyssens (2017) destacan esta enorme diversidad de empresas sociales y formas de emprendimiento social y señalan la necesidad de vincular estos modelos al intento de definición de empresa social; con ello se podría ampliar las pocas construcciones conceptuales “probadas” o derivadas de amplias pruebas empíricas.

La razón de esta diversidad organizativa depende de la influencia del tiempo y el contexto en la aplicación de este concepto. Así, su significado y vinculación con las distintas formas organizativas es cultural, social, histórica y políticamente variable (Teasdale, 2012). De esta forma, han ido surgiendo diversos modelos organizativos que han sido relacionados con este concepto. Entre ellos, señala Teasdale (2012), se incluirían las organizaciones sin fines de lucro que buscan otras fuentes de ingresos, organizaciones de voluntariado que prestan servicios públicos, empresas con fines de lucro que operan en el ámbito del bienestar social y público, empresas comunitarias que abordan problemas sociales de diversa índole, u organizaciones controladas democráticamente que combinan objetivos sociales y económicos.

Existen varios intentos en la literatura (Alter, 2007; Spear *et al.*, 2009; entre otros) de identificar y muestrear el universo de las empresas sociales con el fin de ofrecer una clasificación de estos modelos. Sin embargo, como señala Gordon (2015), pocos autores proporcionan una lista de criterios y características definitivas que permitan utilizar sus respectivas tipologías para clasificar un determinado conjunto de empresas sociales.

Desde una perspectiva estadounidense, Young y Lecy (2014) proponen la metáfora del “zoo de la empresa social”. Los autores se alejan del establecimiento de una modelización única de la empresa social y proponer un ecosistema amplio en el que existirían seis modelos de organizaciones distintas que actuarían

de forma similar a las especies principales de animales presenten en un zoo (esto es, buscan diferentes objetivos, se comportan de diferente manera y que pueden interactuar con el resto de modelos de forma competitiva o cooperativa). Estos modelos incluirían:

- (i) *empresas comerciales con fines de lucro* que elaboran programas de responsabilidad social de las empresas, en los que los objetivos sociales desempeñan un papel estratégico;
- (ii) *negocios sociales* que buscan un equilibrio explícito entre el impacto social y el éxito comercial;
- (iii) *cooperativas sociales* que maximizan el bienestar de sus miembros al tiempo que incluyen una dimensión de beneficio público general;
- (iv) *organizaciones no lucrativas* que realizan una actividad comercial en el mercado con el fin instrumental de conseguir recursos para impulsar su misión social;
- (v) *colaboraciones público-privadas*, que combinan los objetivos comerciales y sociales de sus socios (que puede incluir una entidad lucrativa, una no lucrativa y/o una gubernamental) en un esfuerzo por lograr la misión social establecida en el acuerdo contractual firmado; y
- (vi) *modelos híbridos*, que internalizan las características de otras formas de empresa social combinando explícitamente los componentes organizativos de ambos modelos (empresas mercantiles promovidas por ONG, o ONG que son subsidiarias de una empresa mercantil).

De esta delimitación de los principales grupos de animales del zoológico de empresas sociales se desprende claramente que las diferentes “variedades” de empresas sociales funcionan, al menos en teoría, con diferentes

tipos de lógicas de organización, impulsadas por diferentes objetivos o criterios generales de éxito.

De hecho, Young y Lecy (2014) señalan que, dadas estas diferencias fundamentales, hay pocas razones para poner todas las empresas sociales en el mismo marco conceptual, debiendo reconocer explícitamente estas diferencias y permitir el estudio de las empresas sociales examinando cada “especie” por separado.

Por otro lado, desde una perspectiva europea, Defourny y Nyssens (2017) llegan a una categorización similar a partir de la observación de las “trayectorias institucionales” que han seguido los modelos del sector público, privado y social (que tradicionalmente se han basado en los principios de interés general, interés lucrativo del capital, e interés recíproco o mutualista, respectivamente) al hibridar los distintos tipos de recursos en los que se basan las empresas sociales (recursos de mercado, recursos de no mercado y recursos híbridos). Esta categorización presenta 4 amplios modelos, procedentes de la hibridación de modelos tradicionales de empresa y de organizaciones sociales:

- (i) *Organización no lucrativa emprendedora*, todas las organizaciones sin ánimo de lucro que desarrollan cualquier tipo de actividad de ingresos en apoyo de su misión social.
- (ii) *Empresa social del sector público*, movimiento de comercialización de los servicios públicos que abarca las “empresas derivadas del sector público”, a veces en asociación con organizaciones del tercer sector.
- (iii) *Negocios sociales*, empresas sociales mezclan esta lógica con un impulso “empresarial social” dirigido a la creación de un “valor combinado”.
- (iv) *Cooperativa social*, combina la búsqueda de los intereses de sus miembros (interés mutuo) con la búsqueda

de los intereses de toda la comunidad o de un grupo específico al que se dirige la misión social (interés general).

Cabe destacar que, tanto en la categorización organizativas del concepto de empresa social que realizan Defourny y Nyssens (2017) como en la que proponen Young y Lecy (2014), aparece de forma recurrente un modelo que incorpora las características organizativas de las cooperativas, lo que da muestra de las condiciones particulares que aporta al concepto de empresa social. En este sentido, Teasdale (2012) señala que la unión entre el modelo cooperativo y el discurso de empresa comunitaria ha permitido al concepto de empresa social posicionarse como un modelo para la tercera vía en Reino Unido. Asimismo, Young y Lecy (2014) dotan a este modelo de Cooperativa Social de una relevancia clave, ya que ha permitido conectar el concepto de empresa social con la tradición de la economía social en la perspectiva europea. De hecho, diversos autores (Fici, 2016; Defourny y Nyssens, 2017) señalan el reconocimiento en 1991 de las “cooperativas sociales” en Italia como el momento del surgimiento del modelo de empresa social en la Europa continental.

## 2.2. La Cooperativa Social: caracterización interna

Las cooperativas sociales presentan unas características organizacionales comunes como empresas sociales, diferenciadas respecto a otros modelos organizativos. En este sentido, los mecanismos de gobierno, de gestión de las personas y la estructura financiera se destacan como aspectos claves para entender estas diferencias.

Una de las modelizaciones potencialmente más útiles para guiar los análisis de estos aspectos organizativos es el modelo ideal de empresa social que plantea la red EMES (Young y Lecy, 2014). Según esta red de investigación, estas organizaciones tienen un conjunto de principios a los que deberían aspirar, que se distribuirían en tres dimensiones: la dimensión económica, la dimensión social y la dimensión política o de gobernanza participativa (Defourny y Nyssens 2014; Pestoff y Hulgard 2016). Entre estos principios se incluye tener el objetivo explícito de beneficiar a la comunidad, ser iniciadas por un grupo de ciudadanos y que el interés material de los inversores de capital esté sujeto a límites, entre otros que se presentan en la Tabla 1 (Borzaga y Defourny, 2001; Galera y Borzaga, 2009).

**TABLA 1. DIMENSIONES Y CRITERIOS DISTINTIVOS DE LA EMPRESA SOCIAL**

Dimensión económica	Dimensión social	Dimensión política (gobernanza participativa)
<ul style="list-style-type: none"> <li>– Actividad continua de producción de bienes y/o venta de servicios</li> <li>– Nivel significativo de riesgo económico</li> <li>– Cantidad mínima de trabajo remunerado</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Objetivo explícito de beneficiar a la comunidad</li> <li>– Iniciativa lanzada por un grupo de ciudadanos u organizaciones de la sociedad civil</li> <li>– Distribución limitada de beneficios</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>– Alto grado de autonomía</li> <li>– Poder de decisión no está basado en la propiedad del capital</li> <li>– Naturaleza participativa, que involucra distintos grupos de interés afectados por la actividad</li> </ul>

Fuente: Adaptado de Defourny y Nyssens (2014).

Basado en esta modelización de la empresa social, Defourny *et al.* (2021), tras un análisis inductivo por medio del mapeo internacional de gran cantidad de organizaciones, identifican empíricamente las características de los modelos más generales de empresa social que

existen dentro de cada país y entre países. En concreto, estos autores atienden a cinco dimensiones principales: la identidad general (forma jurídica, origen, acreditaciones); la misión social (naturaleza de la misión, relación con la principal actividad económica de la SE,



precios de los bienes y servicios prestados, tipo de innovación); la composición de la fuerza de trabajo (trabajadores y voluntarios); la estructura financiera en general y, más precisamente, formas en que la SE combina varios tipos de recursos; y la estructura de gobierno y normas relativas a la asignación de los beneficios/superávit (Defourny *et al.*, 2021: 11).

En el caso de las cooperativas sociales, Defourny *et al.* (2021) evidencian que estas organizaciones presentan unas características específicas a otros modelos organizativos en cinco ámbitos principales:

1. En primer lugar, a diferencia de otros modelos cooperativos tradicionales, muestran una centralidad de la misión social (en el 66% de los casos, a lo que se suma un 26% de enfoque tangencial hacia su misión), siguiendo el esquema de Alter (2007).
2. Por otro lado, se dedican a la producción de una amplia diversidad de bienes y servicios, como otras cooperativas, pero esta producción, en todos los casos, está enfocada hacia su objetivo social.
3. El análisis empírico evidencia que, en un porcentaje importante (el 49% de los casos), la toma de decisiones involucra a una amplia diversidad de stakeholders, que tienen presencia en la Asamblea General y/o en la Junta Directiva.
4. El reparto de beneficios está restringido (en el 75% de los casos), en algunos casos, incluso prohibido totalmente, y en un 40% de los casos, los activos no son repartibles tras el cierre de la organización.
5. Finalmente, aunque como las cooperativas tradicionales, los recursos proceden principalmente de transacciones mercantiles en el mercado, en más de un 25% de los casos se observa que utilizan también otros recursos

de no-mercado para apoyar su misión social (cuotas de socio, subvenciones públicas o participación de personal voluntario, entre otros).

Cabe preguntarse si estas características que definirían a la cooperativa social a nivel internacional, serían también aplicables directamente al caso español, o por el contrario, el modelo español incorpora algunas cuestiones singulares respecto a otros modelos.

### 3. METODOLOGÍA

#### 3.1. Cuestionario

Para el desarrollo de la investigación se utilizó un cuestionario de 57 preguntas de distintos modelos (abiertas, dicotómicas, de elección múltiple, respuesta única, o de escala), que debían ser respondidas por la gerencia o personal de alto nivel de dirección de la empresa, e incluía cuestiones sobre el tipo de producción (misión de la cooperativa, los bienes y servicios ofertados, así como la implementación de innovaciones), el modelo de gobernanza (número de socios, composición del Consejo de Administración, y la participación interna y externa), de la gestión de personas en la organización, así como la estructura financiera y el uso de las Informática y la Tecnología en las mismas<sup>3</sup>.

Los ítems del cuestionario están basados en el cuestionario utilizado en el Proyecto internacional ICSEM - International Comparative Social Enterprise Models, cuyo objetivo es comparar los modelos de empresa social y sus respectivos procesos de institucionalización en todo el mundo<sup>4</sup>. En él han participado más de 230 investigadores de 50 países, que han contribuido al análisis de los modelos de empresa social en cada país o en cada campo específico.

<sup>3</sup> El cuestionario está disponible solicitándolo a los propios autores por email.

<sup>4</sup> Más información de este proyecto en su web <https://www.iap-socent.be/icsem-project>

Al cuestionario base se añadieron cuestiones sobre el proceso de creación de la cooperativa (relaciones entre los promotores, experiencia laboral y cooperativa de los mismos, así como sus motivaciones y la financiación utilizada), que serán difundidas en futuras publicaciones por el interés particular que representan en relación a la literatura disponible.

### 3.2. Muestra del estudio

El cuestionario fue enviado por correo electrónico a las Cooperativas de Iniciativa Social que estaban activas en España a diciembre de 2017 (véase Bretos *et al.*, 2020). Tras el filtrado de las CIS inactivas, disueltas o liquidadas a fecha de realización de la investigación, el

universo se corresponde con las 442 CIS activas existentes, el 65% de las CIS creadas entre 1985 y 2017 en España, periodo de referencia para Bretos *et al.* (2020). Esta cifra corresponde además al número total de entidades de las que se disponía una dirección de correo electrónico de contacto.

A estas entidades se les envió un cuestionario auto-administrado a través de la herramienta web encuestafacil.com, realizándose un seguimiento posterior por vía telefónica, asegurando la recepción del cuestionario por parte de las CIS. El trabajo de campo se extendió durante 4 meses del año 2018 (Septiembre - Diciembre), y la tasa de respuesta fue del 19,2% (85 CIS respondieron el cuestionario completo). La ficha técnica completa se ofrece en la Tabla 2.

**TABLA 2. FICHA TÉCNICA DEL ESTUDIO DE CAMPO**

**Ámbito:** España

**Universo:** 442 Cooperativas de Iniciativa Social

**Muestra:** 85 entidades

**Tasa de respuesta:** 19,2%

**Encuestas:** Auto-administradas por Internet

**Selección:** Muestreo discrecional

**Trabajo de campo:** 4 meses

**Margen de error:**  $\pm 9.6\%$  para  $p=q=0,5$  y un nivel de confianza del 95% para datos globales

### 3.3. Datos descriptivos

A continuación, en la Tabla 3 se presentan los estadísticos descriptivos de las 85 encues-

tadas, así como su distribución geográfica y sectorial, lo que permite examinar la representatividad de la muestra y los eventuales sesgos que existan.

**TABLA 3. ANTIGÜEDAD, SOCIOS INICIALES Y CAPITAL SOCIAL INICIAL**

	Antigüedad	Socios iniciales	Capital inicial (€)
Media	2005	21	12.802,95
Mediana*	2008	4	3.000
Moda	2013	3	3.000
Desviación típica	10,83	83,66	22.497,82
Mínimo	1976	2	120,20
Máximo	2016	556	100.000

Fuente: Elaboración propia.

\* Valor de la variable de posición central en un conjunto de datos, el 50% de ellos a ambos lados del dato obtenido.

Las CIS encuestadas se localizan principalmente en Cataluña y País Vasco (50% de la muestra), seguidas de Madrid y Aragón, con más de 10 CIS encuestadas en el territorio (Tabla 4). La distribución de la muestra es similar a la de la población (véase Bretos *et al.*, 2020), excepto en el caso de Cataluña

y Aragón, que están algo sobreestimadas (un 7% y un 8% más de su representación a nivel poblacional, respectivamente), y en el de Andalucía, que está infrarrepresentada, debiendo sumar un 13% más en la muestra para igualar a la representatividad de esta región a nivel poblacional.

**TABLA 4. DISTRIBUCIÓN TERRITORIAL**

	Nº	%
Cataluña	25	29
País Vasco	18	21
Comunidad de Madrid	13	15
Aragón	10	12
Andalucía	7	8
Castilla y León	4	5
Navarra	3	4
Comunidad Valenciana	2	2
Asturias	1	1
La Rioja	1	1
Castilla-La Mancha	1	1
Baleares	0	0
Cantabria	0	0
Extremadura	0	0
Galicia	0	0
Murcia	0	0
Canarias	0	0

Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la distribución sectorial (Tabla 5), las principales actividades son las educativas y las actividades sanitarias y de servicios sociales (ambas en conjunto suponen el 55% del total), como es coherente con la misión legislativa definida para esta forma organizativa. No obstante, también atienden a otros sectores como las actividades profesionales y empresariales, actividades artísticas, o administrativas y de servicio auxiliares. La representatividad de la muestra es también similar a la de cada sector en la población general, atendiendo a los datos de Bretos *et al.* (2020). Cabe destacar que las actividades profesionales y empre-

sariales están ligeramente sobrerrepresentadas en la muestra (un 8%), mientras las actividades sanitarias y de servicios sociales (6% a nivel poblacional), así como las actividades en establecimientos residenciales (5% a nivel poblacional), que ni siquiera aparecen en la muestra, tienen un nivel de representación inferior al poblacional.

Con todo ello, se puede afirmar que los datos de la muestra mantienen un nivel de representatividad aceptable frente a la distribución poblacional, ya que los sesgos existentes son ciertamente ligeros y asumibles en una investigación de estas características.

**TABLA 5. DISTRIBUCIÓN POR SECTORES**

	Nº	%
Educación	25	29
Actividades sanitarias y de servicios sociales	22	26
Actividades profesionales, empresariales, científicas y técnicas	12	14
Industria manufacturera	6	7
Actividades artísticas, recreativas y de entretenimiento	6	7
Actividades administrativas y servicios auxiliares	5	6
Otros servicios	4	5
Comercio al por mayor y por menor	2	2
Información y Comunicaciones	1	1
Agricultura, ganadería y silvicultura	1	1
Transporte	1	1

Fuente: Elaboración propia.

#### 4. RESULTADOS

A continuación, se presentan los resultados de la investigación. En concreto, se atiende a los mecanismos de gobierno, de gestión de las personas y la estructura financiera, sin olvidar revisar el fundamento principal de estas cooperativas: su enfoque hacia la misión social.

##### 4.1. Misión social de las Cooperativas de Iniciativa Social

La misión social las CIS, así como de cualquier tipo de sociedad, se configura como uno de los aspectos que establece claramente sus objetivos a largo plazo, su público objetivo y los medios que va a emplear para alcanzarlos, y está íntimamente ligado con la actividad económica y el entorno económico en el que se inserta esta organización. Al igual que el resto de entidades, con independencia de su forma jurídica, las CIS forman parte de un mercado económico en constante evolución.

La Figura 1 muestra la relación entre la misión social y su actividad económica. En

la muestra, un 85% de las CIS intenta equilibrar de la misma manera la viabilidad económica de la organización con el cumplimiento de los objetivos sociales de la entidad. En menor medida, un 14% de las CIS priorizan el cumplimiento de los objetivos sociales a la viabilidad económica, existiendo una relación de subordinación entre la primera y la segunda. Finalmente, de manera residual, un 1% de las CIS priorizan la viabilidad económica a su propósito social.

Este marcado perfil social hace que sus actividades, productos y servicios distribuidos, se concentren en algunos sectores económicos determinados. Entre los principales productos y servicios que distribuyen las organizaciones encuestadas encontramos los servicios relacionados con la educación y las actividades formativas, que constituyen la principal actividad del 33% de las encuestadas; las actividades relativas a la consultoría y asesorías en diversos sectores (16%); las actividades de servicios sociales y de atención a población en situación de vulnerabilidad (15%), y las actividades industriales (14%).

**FIGURA 1. RELACIÓN DE LA ACTIVIDAD ECONÓMICA CON LA MISIÓN SOCIAL**

Fuente: Elaboración propia.

#### 4.2. Estructura de gobierno

En este apartado se analizan la representación de distintos grupos de interés en la Asamblea General y la distribución del poder de decisión en los órganos de gobierno. No obstante, antes de profundizar en esta cuestión, cabe realizar un breve apunte sobre el tamaño de las CIS, medido por el número de socios.

Tal y como se refleja en la Tabla 6, las cooperativas encuestadas presentaban una

gran variabilidad al comprender desde un mínimo de 2 socios hasta un máximo de 1.843 socios, observándose de hecho una elevada desviación típica. Destaca que el número total de socios en las CIS españolas encuestadas roza las 5.600 personas. Por otra parte, la media de socios de las cooperativas encuestadas es de 75,6 personas por cooperativa. El número habitual de socios en las CIS españolas suele ser de 3, aunque son los 6 socios los que marcan el punto central (mediana).

**TABLA 6. NÚMERO DE SOCIOS. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS**

	Número de socios
Media	75,6
Mediana*	6
Moda	3
Desviación típica	253,2
Mínimo	2
Máximo	1.843
Suma	5.595

Fuente: Elaboración propia.

\* Valor de la variable de posición central en un conjunto de datos, el 50% de ellos a ambos lados del dato obtenido.

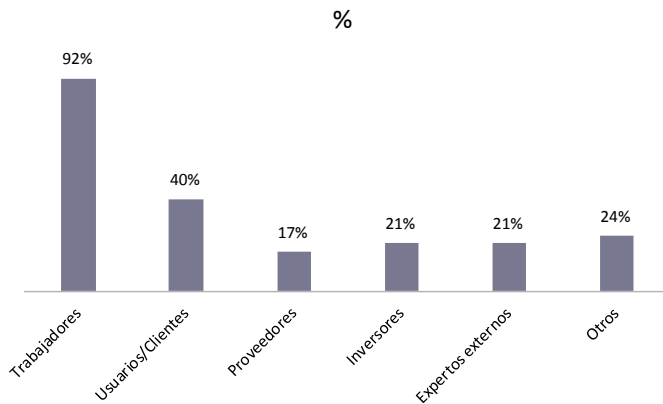
Una vez señalada esta cuestión, atendiendo a la participación de stakeholders en su estructura organizativa, se observa que,

en la Asamblea General, órgano supremo de gobierno de decisión, quedan representados una gran variedad de grupos de interés (Fi-

gura 2). En un 92% de las CIS, los trabajadores están representados en la Asamblea General de la entidad, lo que evidencia su vínculo con el modelo de cooperativa de trabajo. No obstante, en un 40% de las coope-

rativas también tenían representación los usuarios y clientes de la entidad, así como inversores (en un 21% de los casos), expertos externos (21%), proveedores (17%) y otros grupos (24%).

**FIGURA 2. GRUPOS REPRESENTADOS EN LA ASAMBLEA GENERAL**

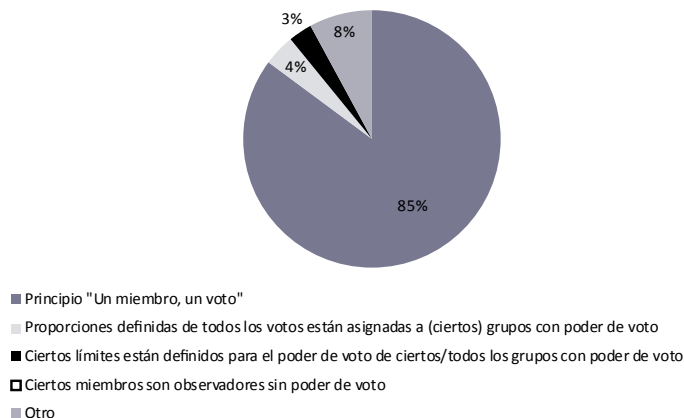


Fuente: Elaboración propia.

La amplia participación en las CIS, además de con la amplia representatividad de grupos de interés en la Asamblea General, se ve reforzada con el proceso de toma de decisiones democrática (Figura 3), que está sujeta a la regla “una persona, un voto” en el 86% de los casos, es decir, todos los miembros tienen el mismo poder de voto independientemente del capital aportado. También es significativo que un 8%

de las CIS respondió que no sigue ninguna de las reglas propuestas, alegando todas ellas que las decisiones se tomaban de manera consensuada y deliberativa, lo que dota de una naturaleza participativa todavía más sólida a estas organizaciones. En menor proporción, un 4% de las cooperativas tienen asignadas una proporción de voto fija para los grupos y un 3% tiene límites máximos determinados grupos.

**FIGURA 3. DISTRIBUCIÓN DEL PODER DE VOTO EN LA ASAMBLEA GENERAL**



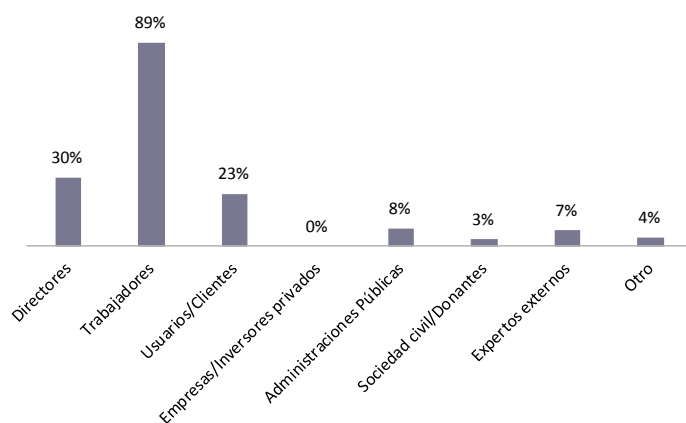
Fuente: Elaboración propia.

En cuanto a la distribución del poder de decisión en el Consejo de Administración de las CIS, esto es, el órgano encargado de gestionar y administrar la organización en el día a día (Figura 4), muestra que, nuevamente, los trabajadores son el grupo más influyente en el Consejo de Administración de las CIS (89% de las CIS). No obstante, el 30% de las CIS identificaron a los gerentes como uno de los grupos con mayor relevancia en el Consejo de Administración, lo que indica que una parte relativamente reducida de las organizaciones relega cierto poder de gestión en esta figura, lo que pudiera estar determinado por el pequeño tamaño de buena parte de las organizaciones, ya que las estructuras directivas tienden a crearse en las cooperativas

conforme alcanzan un mayor tamaño (Bretos *et al.* 2018).

También destaca la importancia (cercana al 25%) que los usuarios y clientes tienen, no solo en la Asamblea General, sino en el órgano directivo de las CIS, mientras que las Administraciones Públicas (8%) y otros expertos externos (7%) también tienen cierta representación (8%). Otros grupos tienen un nivel de representación menor, como redes de economía social o representantes legales de los usuarios (4%) y representantes de la sociedad civil o donantes (3%), mantiene un peso mínimo en estas estructuras de decisión operativa. Finalmente, no existe representación alguna de los inversores privados u otras empresas en estas estructuras de gestión.

**FIGURA 4. GRUPOS MÁS INFLUYENTES EN EL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN**



Fuente: Elaboración propia

### 4.3. Gestión de personas

Para comprender el perfil organizativo de la gestión de personas en las CIS, se analizan cuestiones clave como el tamaño de estas organizaciones de acuerdo al número de trabajadores, la composición del personal contratado y voluntarios, la existencia de un departamento de RR.HH., y las prácticas de RR.HH. promovidas en estas organizaciones.

En la Tabla 8 se observa que la horquilla de empleo es bastante amplia, con un número

máximo de 500 trabajadores y un mínimo de ningún trabajador contratado, existiendo de esta forma una elevada desviación típica. El número total de trabajadores contratados en las CIS españolas se sitúa en las 2.849 personas. Además, la plantilla media de las CIS es de 45 trabajadores, aunque atendiendo a la mediana, se observa que son los 8 trabajadores los que marcan el punto central. La plantilla más habitual de las CIS está compuesta por 3 trabajadores contratados. Todos estos datos reflejan que, atendiendo al número de trabajadores, las CIS

españolas son generalmente organizaciones de reducida dimensión e incluso podrían cla-

sificarse como micro-empresas (menos de 10 trabajadores).

**TABLA 7. NÚMERO DE TRABAJADORES. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS**

	Número de trabajadores
Media	45
Mediana*	8
Moda	3
Desviación típica	104,17
Mínimo	0
Máximo	500
Suma	2.849

Fuente: Elaboración propia.

\* Valor de la variable de posición central en un conjunto de datos, el 50% de ellos a ambos lados del dato obtenido.

Analizando de manera más detallada la composición de la plantilla de las CIS españolas (Tabla 8), es de destacar que la plantilla de

estas organizaciones está formada fundamentalmente por mujeres (70%) y, además, el empleo a tiempo completo es mayoritario (80%).

**TABLA 8. COMPOSICIÓN DEL PERSONAL CONTRATADO (%)**

	Mujeres	Hombres	TOTAL
Tiempo completo	54,72%	26,33%	81,09
Tiempo parcial	15,48%	3,47%	18,95
TOTAL	70,20%	29,80%	-

Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, una de cada tres cuenta con voluntarios en sus plantillas (exactamente, el 29,7% de las organizaciones). Como se observa en la siguiente Tabla 9, también existe una variabilidad considerable en el número de voluntarios, que va desde un mínimo de 1 hasta un máximo de 110

voluntarios. La media de voluntarios por entidad es de 13 personas, con una mediana de 3 voluntarios y una moda de 1 voluntario, datos que parecen estar en sintonía con las cifras presentadas sobre el tamaño de estas organizaciones en función del número de trabajadores contratados.

**TABLA 9. NÚMERO DE VOLUNTARIOS. ESTADÍSTICOS DESCRIPTIVOS**

	Número de voluntarios
Media	13
Mediana*	3
Moda	1
Desviación típica	27,3
Mínimo	1
Máximo	110
Suma	240

Fuente: Elaboración propia.

\* Valor de la variable de posición central en un conjunto de datos, el 50% de ellos a ambos lados del dato obtenido.



Atendiendo a un estudio más detallado de la red de voluntarios de las CIS españolas (Tabla 10), se observa que el perfil mayoritario

del voluntario en estas entidades es una mujer que dedica menos de 10 horas mensuales a la cooperativa.

**TABLA 10. CARACTERÍSTICAS DEL VOLUNTARIADO (%)**

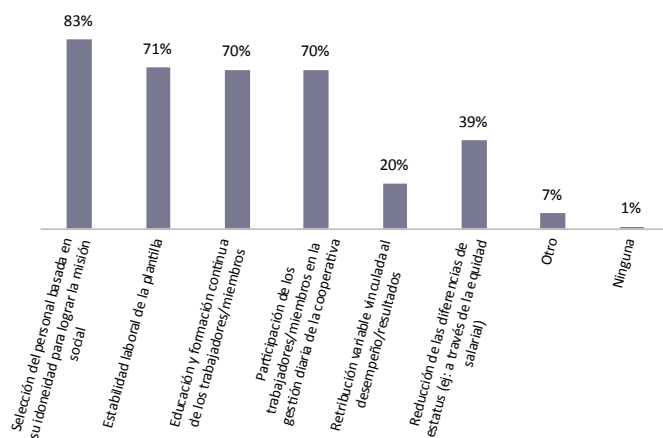
	Mujeres	Hombres	TOTAL
Más de 10 horas mensuales	20,00	6,25	26,25
Menos de 10 horas mensuales	45,42	28,33	73,75
TOTAL	65,42	34,58	-

Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, en la Figura 5 se analizan las principales prácticas de gestión de RR.HH. que son promovidas en las CIS. En primer lugar, destaca que estas organizaciones promueven claramente prácticas de RR.HH. de alto rendimiento, que han sido también encontradas en las cooperativas tradicionales y otras empresas controladas democráticamente por los trabajadores (Martin *et al.* 2016; Bretos *et al.* 2019). Entre estas se encuentran fundamentalmente la selección de personal basada en su idoneidad

para lograr la misión social de la organización (83%), característica también clave de muchas empresas sociales y organizaciones sin ánimo de lucro (Brolis, 2018); la estabilidad laboral de la plantilla (71%); la educación y formación continuada de los trabajadores/miembros (70%); y la participación de los trabajadores/miembros en la gestión diaria de la cooperativa (70%). En un nivel algo menos significativo se encuentra la reducción de estatus a través de prácticas como la solidaridad (39%).

**FIGURA 5. PRÁCTICAS DE GESTIÓN DE RR.HH. PROMOVIDAS EN LA ORGANIZACIÓN**



Fuente: Elaboración propia.

Es significativo que sólo el 20% de las CIS establecen prácticas de retribución variable vinculada al desempeño/resultados. Esto tiene sentido considerando que, como señalan Martin *et al.* (2016), las prácticas de retribución variable vinculada al desempeño se espera que sean adoptadas en algunas cooperativas tradiciona-

les y empresas participadas por los trabajadores, que siguen un enfoque más economicista y buscan en mayor medida maximizar los rendimientos financieros de su inversión en el capital de la empresa. Sin embargo, las CIS se identifican en mayor medida con una misión social que pone el foco más en el bienestar social común

que en los intereses de los propios miembros y que, como hemos visto anteriormente, no buscan una orientación exclusivamente económica en la gestión del personal.

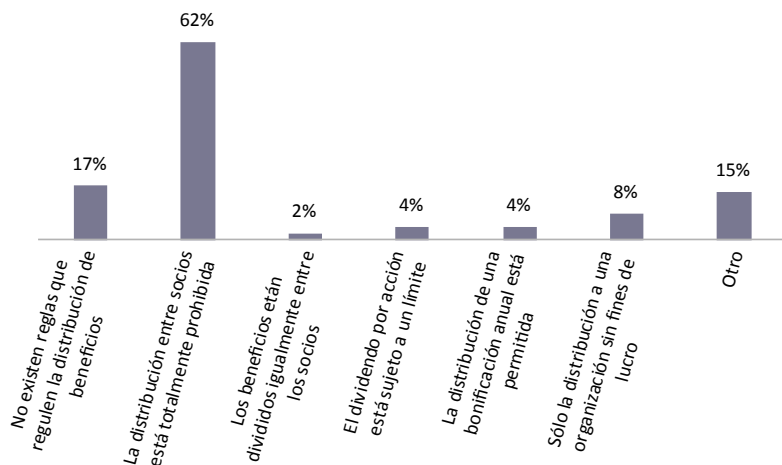
Por otro lado, un 7% de las CIS encuestadas confirmaron que también promovían otro tipo de prácticas de RR.HH., dirigidas fundamentalmente a la conciliación de la vida familiar y laboral y a la equidad de género.

#### 4.4. Estructura financiera

En cuanto a las principales fuentes de dichos ingresos, en las CIS destacan 2 fuentes

principales de ingresos: la venta a clientes privados o públicos, que supone un 73% de los mismos, de media, y las subvenciones y subsidios públicos, las cuales suponen, de media, un 23% de los ingresos de las CIS. El 4% restante corresponde a otras fuentes excepcionales como recursos monetarios filantrópicos (regalos, donaciones, subvenciones privadas...), ingresos de inversión (alquiler de edificios, intereses o dividendos de activos financieros, ganancias de capital...) o ingresos de los miembros.

**FIGURA 6.** REGLAS PARA LA DISTRIBUCIÓN DE BENEFICIOS EN LAS CIS



Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, un 17% de las CIS carece de reglas que regulen la distribución de los mismos (Figura 6). Por el contrario, un 83% de las cooperativas tiene alguna regla de distribución de beneficios en caso de que existan. Así, un 62% de las encuestadas mantiene una prohibición total de distribución de beneficios entre los socios. En segundo lugar, un 15% observa una regla diferente a las propuestas en la encuesta, siendo unánime la opción de la reinversión en la propia cooperativa como

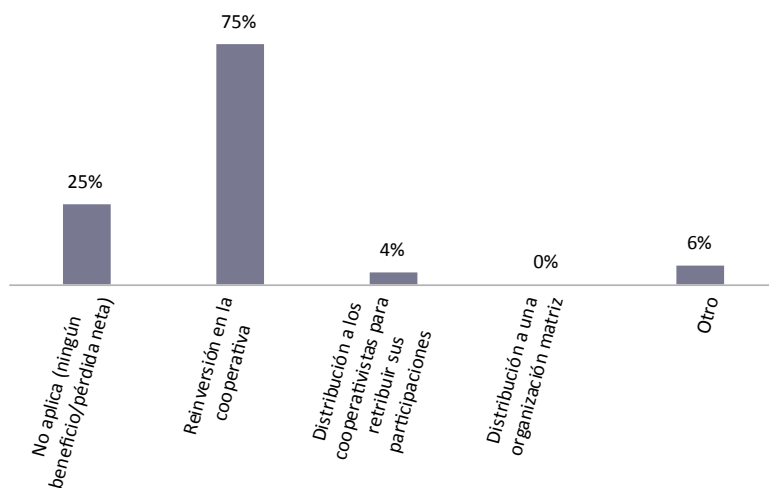
regla imperativa. En menor medida (un 18%), las cooperativas distribuyen sus beneficios a organizaciones sin ánimo de lucro (en un 8%), permiten la distribución de una bonificación anual (un 4%), establecen un límite en el dividendo para cada participación (el 4%) o bien distribuyen de manera equitativa entre los socios los beneficios, con independencia de su participación (2%).

Estas son las reglas teóricas que prevén las cooperativas, pero dichas reglas podrían no

ser respetadas a la hora de realizar un reparto real de los beneficios, en caso de que existan (Figura 7). Al preguntarles por la acción realizada en el último ejercicio económico, el 75% de las CIS que obtuvo beneficios en ese año señaló que sus beneficios fueron reinvertidos en la propia cooperativa, que en un 4%

de las CIS fue combinado con la retribución a sus miembros cooperativistas y en un 6% se destinó a otras cuestiones contables, como la acumulación en reservas de la cooperativa, bien para cubrir pérdidas derivadas de ejercicios anteriores o bien como contingencia ante la posibilidad de pérdidas futuras.

**FIGURA 7. DESTINO DE LA DISTRIBUCIÓN REAL DE BENEFICIOS NETOS EN EL ÚLTIMO AÑO**



Fuente: Elaboración propia.

## 5. DISCUSIÓN

Las Cooperativas de Iniciativa Social son las organizaciones que entroncarían para el caso español con la “especie” de empresa social que Young y Lecy (2014) y Defourny y Nyssens (2017) vinculan a la “cooperativa social”, siendo una evolución de las cooperativas tradicionales, al tender a servir a una comunidad amplia (interés general) e integrar en la toma de decisiones a diferentes grupos de interés como trabajadores, voluntarios o usuarios (Herrero 2015).

De esta manera, las características de las CIS permiten marcar diferencias importantes con otros modelos tradicional de empresa so-

cial tradicional en España, como las empresas de inserción (IE) y los Centros Especiales de Empleo (SEC), que están enfocados específicamente a la inserción laboral de colectivos vulnerables (Díaz-Foncela y Marcello, 2012)<sup>5</sup>.

Más concretamente, la Ley de Cooperativas española define a las Cooperativas de

<sup>5</sup> Las empresas de inserción (EI), por un lado, son una herramienta para la inserción laboral de personas en riesgo de exclusión social (Ley 44/2007, de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de las empresas de inserción). Por otro, los centros especiales de empleo (CEE) están especializados en la inserción laboral de personas con discapacidad física, mental o sensorial (Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social del Minusválido).

Iniciativa Social (CIS) como “*aquellas 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, Ley 27/1999 de Cooperativas)<sup>6</sup>.

De esta manera, la “iniciativa social” aparece como una cualidad específica que puede tener cualquier cooperativa cumpliendo determinadas características, entre las que destaca la falta de ánimo de lucro (las cooperativas pueden tener ánimo de lucro, aunque sus beneficios no sean repartibles) y que se señale de forma explícita la obtención del bienestar social como objeto social de la organización, lo que provoca que necesiten una organización interna específica que tiene un conjunto de características determinadas.

En este sentido, con el fin de establecer si las características internas que presentan las CIS del estudio coinciden con las características que la literatura imputa al modelo de empresa social definido como “cooperativa social”, a continuación, se comparan los resultados del estudio con los de la investigación internacional realizada por Defourny *et al.* (2021), siguiendo las cinco dimensiones clave: Centralidad de la misión, Producción enfocada a objetivos, Multistakeholders en la toma de decisiones, Reparto de beneficios restringidos, y Recursos de “no mercado” utilizados (Tabla 11).

<sup>6</sup> Cabe destacar que la legislación sobre cooperativas está descentralizada en España y depende de cada región. En estas normativas regionales existen otras denominaciones análogas a la de “iniciativa social” utilizada en la legislación marco nacional para referirse a este modelo organizativo (Cooperativas de Integración Social, de Bienestar Social, de Interés Social, de Inserción Social, etc.). Por una cuestión de simplicidad, en esta investigación englobamos a todas estas denominaciones bajo el paraguas de “Cooperativas de Iniciativa Social” (CIS).

Atendiendo a la centralidad de su misión, en primer lugar, las CIS españolas explicitan un claro enfoque hacia la misión social, tanto que, más allá del 85% que dice equilibrar los fines sociales y económicas, hay un 14% que prioriza la misión social al fin económico de la organización. Ambas categorías concuerdan con los modelos organizativos en los que la empresa es fundamental para la misión social de la organización (*mission-centered*, según Alter, 2007). Estas empresas sociales se crean con el propósito expreso de hacer avanzar en la misión de la entidad, utilizando un modelo de autofinanciación a través de la empresa social (Alter, 2007). Esto va en la línea de los resultados de Defourny *et al.* (2021), que indica que las cooperativas sociales centradas en la misión (*mission-centered*) alcanzan el 66%, mientras que aquellas que son un 26% aquellas cuya actividad está relacionada con la misma (*mission-related*).

Sin embargo, este enfoque hacia la misión social se debe basar más en la forma de hacer la actividad que en la actividad en sí misma, pues, aunque Defourny *et al.* (2021) señalan que los bienes y servicios proporcionando son diversos, las principales actividades de las CIS españolas son las educativas y las sanitarias y de servicios sociales (45% en conjunto), hay un porcentaje significativo de CIS cuyos productos y servicios se dedican a la consultoría y asesoría, la industria o las actividades administrativas y servicios auxiliares (un 28% en conjunto), actividades que no se enfocan tan claramente hacia una misión social, sino que tienen un contacto más bien tangencial.

En tercer lugar, las CIS españolas, tal y como señalan Defourny *et al.* (2021), presentan una alta participación de diversos tipos de stakeholders en su modelo de gobernanza. Más allá de los trabajadores, que son el grupo de interés principalmente representado (en el 92% de las CIS están representados, en un 91% según Defourny *et al.*, 2021), otros grupos de interés están también representados con un peso, además, similar al de los trabajadores en la toma de decisiones. En este sentido, los consumidores y usuarios tienen poder de deci-

sión en la Asamblea de Socios en el 40% de las CIS, los proveedores, un 17%, o los inversores, un 21%, cuando Defourny *et al.* (2021) señalan que el 49% de las Cooperativas Sociales mostraban este tipo de estructura distribuida. Esta situación es extensible en las CIS también a la Junta Directiva, aunque con menor relevancia.

Así, los resultados corroboran que una característica clave de las CIS es que, a diferencia de las cooperativas convencionales donde suelen estar únicamente representados los socios, tienden a integrar un abanico más amplio de *stakeholders* en la gobernanza de la organización (Herrero 2015; Defourny *et al.*, 2021).

**TABLA 11. CORRELACIÓN ENTRE LAS CIS ESPAÑOLAS CON LAS CARACTERÍSTICAS DE LAS COOPERATIVAS SOCIALES SEGÚN LA LITERATURA**

Dimensiones	Defourny <i>et al.</i> (2021) – Cluster 2	CIS españolas
Centralidad de la misión	Mission-centric (66%) Mission-related (26%)	14% prioriza la misión social s/ los beneficios económicos 85% equilibra fines sociales y económicos
Producción enfocada a objetivos	Varios productos	45% vínculo social directo 28% en actividades diversas
Multistakeholders en la toma de decisiones	49% tienen multistakeholders en Asamblea y Junta Directiva 91% con participación de trabajadores	El 92% de las CIS deciden trabajadores, con otros stakeholders
Reparto de beneficios restringidos	75% tienen restricciones 40% los activos no son repartibles	75% reinvertió beneficios 2017 62% con reglas para evitar reparto de beneficios
Recursos de “no mercado”	15% de los recursos son cuotas socios o subvenciones	23% de ingresos vía subvenciones
Volumen de personas implicadas (mediana por empresa social)	15 trabajadores 0 voluntarios	8 trabajadores 3 voluntarios

Fuente: Elaboración propia.

Por otro lado, una de las características principales de las “cooperativas sociales” es la limitación en el reparto de beneficios entre sus socios, lo que las vincula a un enfoque hacia el interés general en mayor medida que al resto de modelos cooperativos, con un enfoque más mutualista (Young y Lecy, 2014). En este ámbito, se produce una nueva equivalencia entre los resultados de Defourny *et al.* (2021) y las CIS españolas, reforzado incluso a favor de estas últimas. En concreto, en Defourny *et al.* (2021) se señala que el 75% de su muestra tienen limitaciones en el reparto de beneficios y en un 40% sus activos son no repartibles. En el caso de las CIS españolas, el 87% incluye algún tipo de regla para limitar el reparto de beneficios, y en un 62% de ellas los activos no son repartibles. De hecho, el 75% indicó en el estudio del artículo que en el último año han reinvertido sus beneficios en la propia coope-

rativa, lo que coincide con los datos expuestos por Defourny *et al.* (2021).

Finalmente, el quinto apartado se refiere a la hibridación de los recursos utilizados por las empresas sociales, que combinan recursos disponibles en el mercado (a través de la compra-venta de bienes y servicios) como recursos de no-mercado (cuotas de socios, ingresos procedentes de subvenciones públicas o apoyo de personal voluntario para el desarrollo de su actividad, entre otros recursos). Defourny *et al.* (2021) señalan que los ingresos procedentes de la actividad en el mercado para las cooperativas sociales son del 85%, lo que permite establecer que estas organizaciones utilizan alrededor de un 15% de recursos de no-mercado para el desarrollo de su actividad. De hecho, estos autores señalan que la mediana de las cooperativas sociales no cuenta con ningún

apoyo de personal voluntario en su actividad. Estos datos se encuentran por debajo de los mostrados por las CIS en España, que presentan una tendencia mayor hacia la utilización de recursos de no-mercado: sus ingresos proceden en un 25% de subvenciones y subsidios, y la fuerza de trabajo que utilizan procede en un mayor medida de personal voluntario que de personal remunerado (las CIS españolas tienen 8 trabajadores por 15 de las cooperativas sociales a nivel internacional, mientras disponen -en la mediana- de 3 personas voluntarias para el desarrollo de su actividad, por ninguna de las cooperativas sociales en general).

De esta manera, se puede afirmar que las CIS españolas muestran una vinculación muy relevante con las características definitorias del modelo de empresa social de “cooperativa social” establecido a nivel internacional, mostrando, de hecho, una caracterización más prominente como empresa social que el propio modelo de “cooperativas sociales” de Defourny *et al.* (2021).

## 6. CONCLUSIONES

Esta investigación tiene por objetivo profundizar en el análisis de las Cooperativas de Iniciativa Social (CIS) en España, el modelo de cooperativa que en España se ha entendido como parte de las tipologías tradicionales de empresa social, junto a las Empresas de Inserción y los Centros Especiales de Empleo, y confirmar su inclusión como tal modelo empresarial, no solo atendiendo formalmente a la normativa jurídica que se le aplica, sino también a partir de su funcionamiento interno y el modelo de gestión, gobernanza y financiación, entre otros, que establecen a partir de su práctica diaria.

De esta manera, este artículo avanza tanto en el estudio de las empresas sociales en España, que había dejado al margen al modelo organizativo más relevante en número de organizaciones activas, como en la conexión entre la realidad en España y la literatura existente

a nivel internacional, pues ha permitido establecer la conexión entre la forma organizativa de las Cooperativas de Iniciativa Social con el modelo de “cooperativa social” que se incluye de manera recurrente en las categorizaciones de empresa social existentes (Young y Lecy, 2014; Defourny y Nyssens, 2017).

Las CIS españolas, de hecho, muestran una vinculación con el modelo de “cooperativa social” superior a la evidencia empírica disponible, pues tanto el nivel de su enfoque hacia la misión, como el de participación de los grupos de interés en su gobernanza, la limitación del reparto de beneficios, y la utilización de recursos de no-mercado (voluntariado, subvenciones...). El único punto que muestran cierta divergencia es en el conjunto de bienes y servicios que ofrecen, pues en parte no están vinculados directamente con una misión social clara.

Entre las implicaciones de este estudio, cabe señalar que tras los resultados del este estudio, las CIS emergen como el ejemplo idiosincrático de “cooperativas sociales” a nivel internacional, no solo en lo relativo a su esqueleto normativo, como ocurría hasta el momento, sino, también y principalmente, a la actividad práctica diaria que desarrollan.

Queda, no obstante, un amplio recorrido para estudiar las Cooperativas de Iniciativa Social en España y seguir profundizando en su conocimiento: por un lado, sería de interés poder ampliar el tamaño muestral del actual estudio, y por otro, realizarlo de forma recurrente en el tiempo para obtener la evolución dinámica de los mismos. Así mismo, las cuestiones revisadas son ciertamente específicas y se puede profundizar más en su forma de funcionamiento, mecanismos internos de gobierno o el impacto social que generan en su entorno, buscando correlaciones entre las distintas variables, e incluso realizando una comparación directa con los otros modelos tradicionales de empresa social en España para resaltar los puntos fuertes y espacios de aprendizaje que tiene cada una.

A pesar de estas limitaciones, el presente estudio permite iniciar una línea de investiga-

ción sobre las Cooperativas de Iniciativa Social en España, que hasta ahora habían sido desatendidas, estamos seguros que, con resultados productivos, tanto para el sector y las propias entidades, como para el ámbito investigador.

## REFERENCIAS

- ALTER, K. «A social enterprise typology». *Washington: Virtue Ventures* (2007).
- ARGUDO, J.L. «Las Cooperativas sin ánimo de lucro: ¿Vuelta a los orígenes o respuesta a nuevas necesidades sociales?». *Revista Vasca de Economía Social* N. 3 (2007), p. 179-201.
- ARNÁEZ-ARCE, V.M.; ATXABAL-RADA, A. «Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo* N. 47 (2014), p. 199-228.
- BELLOSTAS, A.; LÓPEZ-ARCEIZ, F.J.; MATEOS, L. «Social value and economic value in social enterprises: Value creation model of Spanish sheltered workshops». *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* N. 27 (2016), p. 367-391.
- BIDET, E.; EUM, H.; RYU, J. «Diversity of Social Enterprise Models in South Korea». *VOLUNTAS-International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, N. 29(6) (2018), p. 1261-73.
- BORZAGA, C.; DEFOURNY, J. «The emergence of social enterprise». *New York: Routledge* (2001).
- BRETOS, I.; DÍAZ-FONCEA, M.; MARCUELLO, C. «La Cooperativa de Iniciativa Social: un modelo de Empresa Social en España». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos* N. 135 (2020), p. 71-80.
- BRETOS, I.; ERRASTI, A.; MARCUELLO, C. «Ownership, governance and the diffusion of HRM practices in multinational worker cooperatives: Case-study evidence from the Mondragon group». *Human Resource Management Journal* N. 28 (1) (2012), p. 76-91.
- «Multinational expansion of worker cooperatives and their employment practices: Markets, institutions, and politics in Mondragon». *ILR Review*, N. 72 (3) (2019), p. 580-605.
- CHAVES, R.; MONZÓN, J.L. «La economía social ante los paradigmas económicos emergentes: innovación social, economía colaborativa, economía circular, responsabilidad social empresarial, economía del bien común, empresa social y economía». *CIRIEC-España Revista de economía pública, social y cooperativa* N. 93 (2018), p. 5-50.
- COCETA (2010). Cuando se trata de personas, las cooperativas llevan la iniciativa Cooperativas de trabajo de iniciativa social. Radiografía de un sector en evolución. Madrid: COCETA-Confederación Española de Cooperativas de Trabajo Asociado.
- (2017). Las Cooperativas de trabajo de Iniciativa Social. *Revista Española del Tercer Sector*, 35, 151-160.
- COONEY, K. «Mission control: Examining the institutionalization of new legal forms of social enterprise in different strategic action fields». En B. Gidron & Y. Hasenfeld (Eds.), «Social enterprises: An organizational perspective». *New York, NY: Palgrave-Macmillan* (2012), p. 198-221.
- DEFOURNY, J.; NYSENS, M.; BROLIS, O. «Testing Social Enterprise Models Across the World: Evidence From the “International Comparative Social Enterprise Models (ICSEM) Project”». *Nonprofit & Voluntary Sector Quarterly*, N. 50 (2) (2021), p. 420-440.
- DEFOURNY, J.; NYSENS, M. «The EMES approach of social enterprise in a comparative perspective». En J. Defourny, L. Hulgård; V. Pestoff (Eds.), «Social Enterprise and the Third Sector: Changing European Landscapes in a Comparative Perspective». *London: Routledge* (2014), p. 42-65.
- «Fundamentals for an International Typology of Social Enterprise Models». *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit*, N. 28 (6) (2017), p. 2469-97.
- DÍAZ-FONCEA, M.; MARCUELLO, C. «Las empresas sociales en España: concepto y características». *Revista Vasca de Economía Social*, N. 8 (2012), p. 143-64.
- DOUE (2013): Reglamento (UE) No 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos. Diario Oficial de la Unión Europea L 115/18. Disponible en <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/ES/TXT/HTML/?uri=CELEX:32013R0346>
- FICI, A. «Recognition and Legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective». *European Business Law Review*, N. 27 (5) (2016), p. 639-667.
- GALERA, G.; BORZAGA, C. «Social enterprise: An international overview of its conceptual evolution and legal implementation». *Social Enterprise Journal*, N. 5 (3) (2009), p. 210-228.
- HERRERO, M. «Las empresas sociales: Un grupo en expansión en el ámbito de la Economía Social». *Tesis Doctoral, Universitat de València* (2015).

- LINDSAY, G.; HEMS, L. «Sociétés Coopératives d'Intérêt Collectif: The Arrival of Social Enterprise within the French Social Economy». *VOLUNTAS-International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, N. 15 (3) (2004), p. 265-86.
- MARTIN, G.; FARNDALE, E.; PAAUWE, J.; STILES, P. G. «Corporate governance and strategic human resource management: Four archetypes and proposals for a new approach to corporate sustainability». *European Management Journal*, N. 34 (1) (2016), p. 22-35.
- PESTOFF, V.; HULGARD, L. «Participatory governance in social enterprise». *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, N. 27 (4) (2016), p. 1742-1759.
- PRIETO, J. A. «La configuración de las cooperativas de iniciativa social como cauce de integración laboral». *REVESCO-Revista de Estudios Cooperativos*, N. 73 (2001), p. 149-185.
- RIDLEY-DUFF, R. y BULL, M. «Understanding Social Enterprise: Theory and Practice». London: Sage (2011).
- RODRÍGUEZ, A. «Algunas consideraciones sobre el ánimo de lucro en las cooperativas de iniciativa social. Análisis de su relación con los principios cooperativos». *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N. 26 (2015), p. 1-46.
- SPEAR, R.; CORNFORTH, C.; AIKEN, M. «The governance challenges of social enterprises: Evidence from a UK empirical study». *Annals of Public and Cooperative Economics*, N. 80 (2) (2009), p. 247-273.
- TEASDALE, S. «What's in a name? Making sense of social enterprise discourses». *Public Policy and Administration*, N. 27 (2) (2012), p. 99-119.
- THOMAS, A. «The Rise of Social Cooperatives in Italy». *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations*, N. 15 (3) (2004), p. 243-63.
- WILKINSON, C. «A Map of Social Enterprises and Their Ecosystems in Europe». Luxembourg: European Commission (2015).
- YOUNG, D. R.; LECY, J. D. «Defining the Universe of Social Enterprise: Competing Metaphors». *VOLUNTAS: International Journal of Voluntary and Nonprofit Organizations* N. 25 (5) (2014), p. 1307-1332.



MARÍA PILAR ALGUACIL MARÍ\*

---

## Resumen:

En el presente trabajo hemos realizado un análisis de la situación tributaria de las empresas de inserción laboral en España. El artículo consta de una primera parte introductoria en la que se analiza de forma sucinta el régimen jurídico de estas Entidades, y su declaración como prestadoras de servicios de interés económico general. El cuerpo del trabajo se ha centrado en el ámbito tributario, y comprende, en primer lugar, una revisión de la situación actual del régimen fiscal de las empresas de inserción, realizando un análisis específico de la situación de las cooperativas que constituyen empresas de inserción socio laboral, a la vista de su régimen jurídico particular. Asimismo, se han explorado vías de posibles beneficios fiscales aplicables en el ámbito de la tributación local. En segundo lugar, se han articulado una serie de propuestas específicas de modificación del régimen fiscal de las empresas de inserción, con su justificación.

**Palabras clave:** Empresas de inserción; fiscalidad de la economía social; impuesto sobre sociedades en cooperativas; impuestos locales.

## Abstract:

In this work we have carried out an analysis of the tax situation of work insertion social enterprises in Spain. The paper begins with an introductory part in which the legal regime of these Entities is briefly analyzed, inasmuch as their declaration as providers of services of general economic interest. The main part of the work is focused on the tax field, and includes, firstly, a review of the current situation of the tax regime of insertion companies, carrying out a specific analysis of the situation when the Enterprise is a cooperative, in view of its particular legal regime. Likewise, opportunities for possible tax benefits in local taxation have been explored. Secondly, a series of specific proposals to modify the tax regime of insertion companies have been articulated, with their justification.

**Keywords:** Work insertion social enterprises; social economy taxation; corporation tax on cooperatives; local taxes.

---

\* Catedrática de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Valencia. [alguacil@uv.es](mailto:alguacil@uv.es)

## 1. EL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

### 1.1. Régimen general y declaración de Servicios de interés económico general

Las empresas de inserción (en adelante, EI) fueron declaradas como “prestadoras de servicios de interés económico general” por la Ley 31/2015, cuyo art. 3.1 modificó el apartado 4º al artículo 5 de la Ley 4/2011, de Economía social, introduciendo dicha calificación. De forma coordinada, el art. 4 de aquella ley modificó a su vez la *Disposición adicional 5ª de la ley de contratos del sector público*<sup>1</sup>, estableciendo una reserva de mercado para la contratación pública referida a este tipo de empresas.

Estas dos previsiones supusieron el cumplimiento de las sugerencias realizadas por la Comisión europea en su Comunicación “Empresa social”<sup>2</sup>, entre las que se encuentran las empresas de inserción sociolaboral<sup>3</sup>, y resul-

<sup>1</sup> Texto refundido de la Ley de Contratos del Sector Público, aprobado por el Real Decreto Legislativo 3/2011, de 14 de noviembre.

<sup>2</sup> Comunicación “Iniciativa en favor del emprendimiento social. Construir un ecosistema para promover las empresas sociales en el centro de la Economía y la innovación sociales”, SEC (2011) 1278 final. A su vez, está en la misma línea que la Comunicación sobre responsabilidad social de las empresas de la misma fecha (COM (2011) 681 final).

<sup>3</sup> En efecto, así la define Comisión europea, que por «empresa social», entiende, en particular, las empresas:

a) para las cuales el objetivo social de interés común es la razón de ser de la acción comercial, que se traduce a menudo en un alto nivel de innovación social;

b) cuyos beneficios se reinvierten principalmente en la realización de este objetivo social;

c) y cuyo modo de organización o régimen de propiedad, basados en principios democráticos o participativos u orientados a la justicia social, son reflejo de su misión.

Y en particular, considera tales a las empresas cuyo modo de producción de los bienes o servicios persigue un objetivo de tipo social (integración social y profesional mediante el acceso al trabajo de personas desfavorecidas, sobre todo por razón de su escasa cualificación o de problemas sociales o profesionales que provocan exclusión y marginación), pero cuya actividad puede incluir bienes o servicios que no sean sociales. Véase

ta coherente con la calificación realizada por el Derecho europeo respecto de las empresas que realizan integración sociolaboral, que son calificadas como “prestadoras de servicios de interés económico-general”<sup>4</sup> de carácter social<sup>5</sup>

Para determinar su carácter de empresas sociales, resulta relevante hacer referencia, aun someramente, a su régimen jurídico<sup>6</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 (Bonet<sup>7</sup>). Con anterioridad, algunas Comunidades Autónomas (CCAA) ya se venían ocupando de esta materia desde mitad

<sup>4</sup> En efecto, el art. 106.2 del Tratado regula un régimen de excepción (y mucho más favorable) para las Ayudas de Estado que sean “servicios de interés económico general” (en adelante, SIEG). Del artículo 106, apartado 2, del TFUE se desprende que las empresas encargadas de la gestión de SIEG son empresas a las que se ha encomendado «una misión específica» y se someten a las normas sobre competencia y ayudas de Estado.

<sup>5</sup> ¿Qué se considera servicio social de interés económico general? Tampoco en este caso el TFUE ni el Derecho derivado de la Unión definen el concepto (SSIG). La Comunicación de la Comisión «Aplicación del programa comunitario de Lisboa - Servicios sociales de interés general en la Unión Europea», de 2006 COM (2006) 177 final, de 26.4.2006. identificó, más allá de los servicios de salud y de previsión social, propiamente dichos, los demás *servicios esenciales prestados directamente a la persona*, entre los que se incluyen los de inserción en el mercado laboral (formación o reinserción profesional). Esta doctrina fue confirmada por la Comunicación «Servicios de interés general, incluidos los sociales: un nuevo compromiso europeo», de 2007 (OM (2007) 725 final, de 20 de noviembre de 2007), y se ha mantenido en actos posteriores, como en la Guía de 2013 sobre la aplicación de las reglas de Ayudas de Estado y contratación pública a los SIEG, y en particular, a los servicios sociales (Sentencia de 24 de julio de 2003, en el asunto C-280/00.)

<sup>6</sup> DÍAZ-FONCEA, M. y otros, “Social Enterprise in Spain: A Diversity of Roots and a Proposal of Models”, *ICSEM Working Papers*, n.º 29, *The International Comparative Social Enterprise Models (ICSEM) Project*. Centre d’Economie Sociale HEC Management School, University of Liege, pags 1-53, 2017. Liege (Bélgica).

<sup>7</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC - España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, ISSN 1577-4430, n.º 21, 2010, págs. 87-118.

de la década de los 90, y con posterioridad muchas de ellas se han adaptado a la ley estatal, competente por razón de tratarse de legislación laboral (art. 149.1.7 CE)<sup>8</sup>.

Del régimen jurídico de dicha ley podemos extraer algunos aspectos básicos que son relevantes para nuestro cometido<sup>9</sup>. En su art. 4 la ley la define con los siguientes rasgos:

- a) La EI puede ser una sociedad mercantil o cooperativa.
- b) Debe estar calificada por el organismo autonómico competente.
- c) Puede desarrollar cualquier actividad.
- d) Su objeto social debe ser la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario.

Este objeto se conseguirá a través de los itinerarios de inserción sociolaboral, en función de los criterios que establezcan los Servicios Sociales Públicos competentes y los Servicios Públicos de Empleo, de acuerdo con las propias empresas de inserción, y aceptados por la persona en situación de exclusión social contratada.

Ahora bien, una sociedad de estas características, para ser calificada como EI debe cumplir además los siguientes requisitos:

- a) Estar promovidas y participadas por una o varias entidades promotoras, que deben ser Entidades sin ánimo de

<sup>8</sup> Como indica BONET SÁNCHEZ, *op. cit.*, las CCAA son competentes sólo en relación a la asistencia social (art. 148.1. 20ªCE), por lo que 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.

<sup>9</sup> Véase ANDREU MARTÍ, M./ SELMA PENALVA, A. "Las empresas de inserción", en *La empresa social y su organización jurídica* / coord. por María del Mar Andreu Martí; José Miguel Embid Irujo (pr.), 2014, págs. 227-259; PANIAGUA ZURERA, M., "Las empresas de inserción en la Ley estatal 44/2007, de 13 de diciembre, reguladora de las empresas de inserción", *Cuadernos de derecho y comercio*, n.º 49, 2008, págs. 9-59.

lucro, Asociaciones sin fines lucrativos, o Fundaciones.

La participación será al menos de un cincuenta y 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 resulte de aplicación a los socios colaboradores o asociados.

- b) Encontrarse inscritas en el Registro correspondiente a su forma jurídica, así como en el Registro Administrativo de Empresas de Inserción de la Comunidad Autónoma.
- c) Mantener en cómputo anual, desde su calificación, un porcentaje de trabajadores en proceso de inserción, cualquiera que sea la modalidad de contratación, de al menos el treinta por ciento durante los primeros tres años de actividad y de al menos el cincuenta por ciento del total de la plantilla a partir del cuarto año, no pudiendo ser el número de aquellos inferior a dos.
- d) No realizar actividades económicas distintas a las de su objeto social.
- e) Aplicar, al menos, el ochenta por ciento de los resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción.
- f) Presentar anualmente un Balance Social de la actividad de la empresa que incluya la memoria económica y social, el grado de inserción en el mercado laboral ordinario y la composición de la plantilla, la información sobre las tareas de inserción realizadas y las previsiones para el próximo ejercicio.
- g) Contar con los medios necesarios para cumplir con los compromisos derivados de los itinerarios de inserción sociolaboral.

En el ámbito de la normativa estatal, la promoción de estas empresas por las Administraciones públicas se prevé en el art. 16 de la Ley.

## 1.2. Régimen jurídico en España de las cooperativas como empresas de inserción

En muchas leyes de cooperativas, se diseñan tipos cooperativos específicos en los que se contempla como objeto social la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, objeto que coincidiría con el de las empresas de inserción. Normalmente, se define algún tipo de cooperativa “social”, cuyo objeto puede ser la prestación de servicios sociales o de asistencia social; o bien la realización de esta actividad de inserción.

Varias cuestiones resultan interesantes, a efectos fiscales, respecto de esta regulación:

- La definición de su actividad, y la vinculación del tipo societario: esta definición que puede ser más o menos ajustada al de las empresas de inserción, y el uso de la cooperativa definida en la ley cuando se realiza esta actividad puede ser más o menos imperativa.
- El tipo o categoría cooperativa a la que se asimilan: muchas leyes cooperativas las califican de cooperativas de trabajo, otras no establecen ninguna calificación, o incluso permiten la calificación como de consumo o servicios.
- Por último, si la ley las considera automáticamente como cooperativas sin ánimo de lucro, y si en ese caso deben cumplir ciertos requisitos, y cuáles son éstos. O si dicha calificación es una mera posibilidad abierta a la cooperativa.

Repasemos esta normativa con esta perspectiva:

- *Ley Estatal 27/1999*. En la Exposición de Motivos de la Ley estatal de cooperativas, 27/1999, se hace referencia a:

*“Las nuevas demandas sociales de solidaridad y las nuevas actividades generadoras de empleo, son atendidas por la Ley, ofreciendo el autoempleo colectivo como fórmula para la inserción social, la atención a colectivos especialmente con dificultades de inserción laboral y la participación pública en este sector”.*

Asimismo, se indica que:

*“Se recogen nuevas actividades dentro de las diferentes clases de cooperativas como las de la iniciativa social, en función de su finalidad de integración social ...”.*

De forma específica, y en cumplimiento de este objetivo, la ley contempla en su artículo 106 las cooperativas de iniciativa social, las cuales son cooperativas sin ánimo de lucro por definición legal, y que pueden ser de cualquier clase (trabajo, consumo, etc). Estas cooperativas tienen por objeto social, entre otras, “...el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase exclusión social...”.

Por otra parte, las cooperativas sin ánimo de lucro se contemplan en las Disposiciones Adicionales Primera y Novena de dicha ley.

La ley 27/1999, en su Disposición Adicional primera indica que, podrán ser calificadas como sociedades cooperativas sin ánimo de lucro, las 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.

En cuanto a los requisitos, la Disposición Adicional Primera de la Ley estatal, exige que se recojan expresamente en sus Estatutos los siguientes conceptos:

1. Que los resultados positivos que se produzcan en un ejercicio económico no podrán ser distribuidos entre sus socios,
2. 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 la posible actualización de las mismas.
3. El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes de los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.
4. 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 por 100 de las retribuciones que, en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

En el ámbito autonómico se han regulado distintos tipos de cooperativas de finalidad social, recogiendo, básicamente, las dos actividades a las que hemos hecho referencia: la prestación de servicios sociales y la actividad de inserción sociolaboral. Centrándonos en estas últimas, que son las llamadas a desempeñar el papel de empresas de inserción, repasaremos la regulación realizada por las distintas leyes:

- *Ley 14/2011, de Sociedades cooperativas andaluzas*. El artículo 94 de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas regula las “Cooperativas de interés social”, que tienen “...como finalidad la promoción y plena integración sociolaboral de determinados sectores de la ciudadanía”. La actividad de estas sociedades estará constituida por la prestación de servicios a (...)...cualquier otro colectivo con dificultades de integración social o desarraigo”. Estas cooperativas podrán tener o no ánimo de lucro.

El mismo precepto establece que serán desarrolladas reglamentariamente las coopera-

tivas de integración social, y así se ha hecho por el Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas, en su art. 100.

Estas cooperativas cuya finalidad es la inserción social, adoptarán la forma de cooperativa de trabajo asociado, cuando su objeto sea “.b) Organizar, canalizar, promover y comercializar la producción de los productos o servicios del trabajo de los socios y socias, adoptando la forma de cooperativas de trabajo”. Estas cooperativas podrán ser, además, de “interés social”, en el sentido del art. 94 de la ley, en cuyo caso deberán hacerlo constar.

Este mismo reglamento regula la calificación de las cooperativas como “sin ánimo de lucro” en su art. 80, estableciendo que las cooperativas de integración social podrán adoptar dicha calificación si reúnen los requisitos para ello establecidos, que son los mismos que la ley estatal, salvo lo relativo a la remuneración de los miembros del Consejo rector.

- *DL 2/2014, regulador de las cooperativas de Aragón*. El art. 77 del DL 2/2014 establece las Cooperativas de iniciativa social, que entre otros fines, podrán desarrollar actividades de inserción, y que necesariamente serán sin ánimo de lucro. El propio artículo desarrolla los requisitos necesarios para esta calificación, que coinciden con los de la ley estatal. La ley no determina a qué categoría de cooperativas se asimilan.

- *Ley 4/2010 de Asturias*. Las cooperativas de integración social, como especies de las cooperativas sin ánimo de lucro, se contemplan en la Ley de Cooperativas del Principado de Asturias, Ley 4/2010, de 29 de junio, art. 184, y su objeto podrá ser “...promover la integración a través del empleo de las personas pertenecientes a los colectivos con dificultades de inserción, organizando, promoviendo y comercializando los bienes o servicios producto del trabajo de los socios”. Estas cooperativas se regirán por lo dispuesto para las cooperativas del trabajo asociado en lo relativo a las cuestiones de prestación del trabajo, presen-

tando excepciones en cuanto a los socios temporales para los de integración.

Dado que son cooperativas sin ánimo de lucro, deberán cumplir los requisitos establecidos para las mismas en el art. 182, que son idénticos a los de la ley estatal.

- *Ley de cooperativas de Baleares 1/2003*. La Ley de cooperativas de Baleares 1/2003, además de las cooperativas de iniciativa social (prestadoras de servicios sociales), reconoce expresamente las cooperativas de inserción social, reguladas en el art. 139, y que con independencia de su clase, tienen por objeto la atención a sus miembros pertenecientes a colectivos de discapacitados físicos o psíquicos, menores y ancianos con carencias familiares y económicas y cualquier otro grupo o minoría étnica excluidos socialmente, “facilitándoles su integración plena en la sociedad”. Se califican como sin ánimo de lucro “en todo caso”, y por ello, deben cumplir los requisitos establecidos en la Disposición Adicional 2º de la ley, que son idénticos a los contemplados por la ley estatal.

- *Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha*. La ley manchega, en su artículo 149, regula como tipo específico las Cooperativas de integración social, a las que califica de “sin ánimo de lucro”, y que “tendrán como finalidad promover la integración social de sus socios”, mediante su objeto consistente en “organizar, canalizar, promover y comercializar la producción de los productos o servicios del trabajo de los socios”, que serán “personas con discapacidad física, intelectual, sensorial o cualquier otro colectivo con dificultades de integración social, así como por sus tutores o personal de atención”. Estas cooperativas tendrán forma de cooperativa de trabajo asociado, y dado que se califican como sin ánimo de lucro, deberán cumplir los requisitos del art. 150 de la ley, que son idénticos a los de la ley estatal.

- *Ley de cooperativas de Castilla y León 4/2002*. La ley castellano-leonesa, en su artículo 125, solamente contempla la cooperativa de iniciativa social, si bien ésta pueda desarrollar funciones de inserción sociolaboral, y que puede adoptar cualquier forma. Se califica

como necesariamente sin ánimo de lucro, y por tanto, debe cumplir los requisitos del apartado 5 del citado precepto, que son idénticos a los de la ley estatal.

- *Ley 12/2015, de 9 de julio, de cooperativas de Cataluña*. El artículo 143 regula las cooperativas de iniciativa social que entre otros fines, tienen la “integración laboral, la plena inserción o la defensa de personas o colectivos con especiales dificultades de integración o afectados por cualquier clase de exclusión social o limitación de sus derechos sociales...” Según este precepto, estas cooperativas pueden adoptar cualquier clase, pero en todo caso deben cumplir los requisitos para ser consideradas cooperativas sin ánimo de lucro, establecidos en el art. 144 de la ley. Estos requisitos son iguales a los de la ley estatal, con la salvedad de que sí se permite la remuneración de los miembros del consejo rector que no sean socios.

- *La ley 2/1998 de Sociedades Cooperativas de Extremadura*. La ley de Sociedades Cooperativas de Extremadura, Ley 2/1998, de 26 de marzo contempla la figura de las sociedades cooperativas de bienestar social. En su artículo 153 se dispone que son aquellas que procuran a sus miembros, además de servicios sociales:

- su integración social, organizando, promoviendo y canalizando los productos que elaboran en régimen de empresa en común
- la integración laboral de colectivos sometidos a programas de tratamiento con una previsible evolución terapéutica negativa.

Estas dos modalidades se califican de cooperativas de trabajo asociado. La ley, por otra parte, no contempla la existencia de cooperativas sin ánimo de lucro específicamente.

- *Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia*. La ley gallega de cooperativas regula en su art. 125 las cooperativas de integración social, constituidas por colectivos con dificultades de integración social, así como por sus tutores o personal de atención, y que

tienen como finalidad promover la integración social a través, entre otras actividades, la de "... organizar, canalizar, promover y comercializar los productos y servicios del trabajo de los socios, o aquellos otros de tipo terapéutico, residencial, deportivo o asistencial que puedan resultar necesarios o convenientes para su desarrollo, asistencia e integración social".

Estas cooperativas se regularán por lo previsto para las cooperativas de trabajo asociado. Por otra parte, la ley regula a las cooperativas sin ánimo de lucro en su D.A. 4ª, e incluye, en su apartado segundo, necesariamente, entre las mismas, a aquellas que se dediquen a "la integración laboral de las personas que sufran cualquier clase de exclusión social...". Por lo tanto, deberán cumplir con los requisitos establecidos en el apartado tercero, que coinciden con lo dispuesto en la ley estatal.

- *Ley de cooperativas de la Rioja, 4/2001, de 2 de julio.* En el artículo 129 de la ley de Cooperativas de La Rioja se prevén las cooperativas de integración social que estarán constituidas por personas físicas provenientes de colectivos con dificultades de integración social, así como por sus tutores o personal de atención. Estas cooperativas tienen como finalidad promover la integración social. Su objetivo puede ser "...organizar, canalizar, promover y comercializar los productos y servicios del trabajo de los socios".

No se les exige cumplir las condiciones para ser considerada como cooperativa sin ánimo de lucro, pero pueden serlo si los cumplen. Dichos requisitos, que son idénticos a los de la ley estatal, están contemplados en su Artículo 112, que a su vez regula la calificación de la cooperativa de trabajo asociado de iniciativa social.

- *Ley de Madrid 4/1999.* En su art. 107 regula las cooperativas de iniciativa social como cooperativas de trabajo asociado –en cuyos estatutos deben hacer constar la ausencia de ánimo de lucro– y que tienen por objeto, entre otros, la reinserción social y prevención de la delincuencia, así como de servicios dirigidos a los colectivos que sufran cualquier clase de marginación o exclusión social en orden a conseguir que superen dicha situación.

- *Ley de Murcia 8/2006.* Regula la cooperativa de iniciativa social y las cooperativas de trabajo asociado de iniciativa social (art. 130 y 131). Asimismo, prevé en general la posibilidad de calificar una cooperativa como cooperativa sin ánimo de lucro, para las que realicen actividades económicas que conduzcan a la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y en sus estatutos recojan los mismos requisitos que establece la ley estatal (art. 132).

- *Ley de Cooperativas de Comunidad Valenciana 8/2003.* contempla en su Artículo 98 las Cooperativas de integración social, que deben estar integradas mayoritariamente por disminuidos físicos o psíquicos u otros colectivos con dificultades de integración social. Pueden adoptar la forma de cooperativas de trabajo asociado cuando se constituyan para organizar, canalizar y promover el trabajo de los socios. Estas cooperativas serán necesariamente sin ánimo de lucro, según el art. 114.2 de la ley. Y por ello, deberán cumplir los requisitos establecidos en su apartado tercero, que difieren ligeramente de los de la ley estatal:

- a) La ausencia de ánimo de lucro y la dedicación a una actividad de interés social.
- b) Que los eventuales resultados positivos que se obtengan no serán repartibles entre los socios, sino que se dedicarán a la consolidación y mejora de la función social de la cooperativa.
- c) Las aportaciones voluntarias de los socios al capital social no podrán devenir interés alguno, sin perjuicio de su actualización en los términos establecidos en esta ley para las aportaciones obligatorias.
- d) Los socios y los trabajadores de la cooperativa no podrán percibir, en concepto de retornos o de salarios, más de un ciento setenta y cinco por cien de los salarios medios del sector.

En el cuadro adjunto realizamos una exposición sintética de todo el régimen descrito.

**TABLA 1. CARACTERÍSTICAS DE LAS COOPERATIVAS DE INSERCIÓN LABORAL POR RÉGIMEN JURIDICO (TERRITORIO COMÚN)**

Ámbito/Ley	Denominación/ artículo	Tipo cooperativo	Sin ánimo de lucro	Requisitos s/ánimo lucro
Estatal Ley 27/1999	Cooperativas de iniciativa social (art. 106 )	Cualquier clase	Necesario	Disposición Adicional Primera
Andalucía – Ley 14/2011 (LCOOP) – Decreto 123/2014, de Sociedades Cooperativas Andaluzas. (RCOOP)	Cooperativa de interés social Art. 94 LCOOP Cooperativa integración social Art. 100 RCOOP	Trabajo asociado	Opcional	Art. 80 Reglamento
Asturias	Cooperativa de integración social (art. 184)	Trabajo asociado	Necesario	Art. 182 Igual que estatal
Aragón DL 2/2014	Cooperativa de iniciativa social (art. 77)	No especifica	Necesario	Art. 77
Baleares Ley 1/2003	Cooperativas de inserción social (art. 139)	Cualquier clase	Necesario	Igual que estatal
Castilla-La Mancha <b>Ley 11/2010</b>	Cooperativas de integración social (art. 149)	Trabajo asociado	Necesario	Art. 150
Castilla-León <b>4/2002</b>	Cooperativas de iniciativa social (art.125)	Cualquier clase	Necesario	Art. 125.5
Cataluña Ley 12/2015	Cooperativas de iniciativa social (art. 143)	Cualquier clase	Necesario	Art. 144 de la Ley. Iguales a los de la ley estatal, salvo que sí se permite la remuneración de los miembros del consejo rector que no sean socios.
Extremadura Ley 2/1998	Cooperativas de bienestar social (art.153)	Trabajo asociado	No se contempla	No se contempla
Galicia Ley 5/1998	Cooperativas de integración social (art. 125)	Trabajo asociado	Necesario	D.A. 4ª, 3º apartado
La Rioja Ley 4/2001	Cooperativas de integración social (art.129)	Trabajo asociado	Opcional	Art. 112
Madrid Ley 4/1999	Cooperativas de iniciativa social (art. 107)	Trabajo asociado	Necesario	D.A. 1ª
Murcia <b>8/2006</b>	Cooperativa de trabajo de iniciativa social (art. 131)	Trabajo asociado	Opcional	Art. 132
Valencia 8/2003	Cooperativa de integración social (art. 99)	Trabajo asociado	Necesario	Art. 114.2
Euskadi (Bizkaia) Norma foral 9/1997	Cooperativa de iniciativa social	Cualquier clase	Necesario	Art. 41
Euskadi 11/2019	Cooperativas de integración social	No especifica	No se contempla	Arts. 133-134

Elaboración propia.



De su visualización, y en lo relativo a aquello que tiene directo impacto en el régimen fiscal de estas cooperativas, podríamos deducir que:

- La cooperativa de inserción adoptará normalmente la forma de cooperativa de trabajo asociado.
- En muchos casos, la normativa las obligará a ser cooperativas sin ánimo de lucro.
- Los requisitos para ser considerada sin ánimo de lucro son consistentes en todo el territorio nacional, planteando muy poquitas diferencias en sólo dos territorios autonómicos.
- Esta calificación acarrea requisitos de falta de lucro subjetivo superiores o más intensos que los de la ley 49/2002.
- En el resto de los casos, ésta será siempre una opción abierta a la cooperativa, dado que sus fines la califican como cooperativa de iniciativa o integración social.

- *Ley de cooperativas de Euskadi*. La ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi prevé en su art. 133, las cooperativas de integración social, que deben asociar, mayoritariamente a discapacitados o en situación de marginación social

Asimismo, en la Norma foral 9/1997, de 14 de octubre, del Territorio Histórico de Bizkaia (y de forma similar en las normas del resto de territorios), sobre Régimen Fiscal de Cooperativas, se prevé la existencia de “Cooperativas de utilidad pública” (art. 40) y de las “Cooperativas de iniciativa social” (art.41), siendo estas últimas aquellas 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. (...)”, con requisitos similares a los ya vistos<sup>10</sup>.

**TABLA 2. REQUISITOS PARA SER CONSIDERADA SIN ÁNIMO DE LUCRO EN LAS LEYES DE COOPERATIVAS**  
Referencia: Ley estatal

Ley	No distribución resultados	Limitación remuneración capital	No remuneración Consejo Rector	Limitación remuneración socios
Estatal	x	x	x	x
Andalucía	x	x	No está	x
Aragón	x	x	x	x
Asturias	x	x	x	x
Baleares	x	x	x	x
Castilla-La Mancha	x	x	x	x
Castilla-León	x	x	x	x
Cataluña	x	x	x Sí a los no socios	x
Extremadura	No regula			
Galicia	x	x	x	x

<sup>10</sup> Cfr. Art. 41 Norma foral 9/1997, de 14 de octubre, sobre régimen fiscal de las cooperativas.

Ley	No distribución resultados	Limitación remuneración capital	No remuneración Consejo Rector	Limitación remuneración socios
La Rioja	x	x	x	x
Madrid	x	x	x	x
Murcia	x	x	x	x
Comunidad valenciana	x	x	x	X No superar el 175% VM
Euskadi	x	x	x	x

Elaboración propia.

## 2. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

Pues bien, como indica Bonet<sup>11</sup>, lo primero que hay que señalar es la inexistencia de un régimen tributario específico para las empresas de inserción, con lo que a estas empresas se les aplicarán los mismos impuestos que al resto, en función de las distintas etapas de su vida social, y de la forma societaria adoptada. No sólo no disfrutan de un régimen específico, sino que tampoco lo hacen de ninguna especialidad en los distintos tributos a los que hemos hecho referencia.

Así, en el Impuesto sobre Sociedades, las empresas de inserción tributarán en función de su forma jurídica: si se trata de cooperativas, por el régimen establecido en la ley 20/1990; si en cambio, tienen forma de sociedad mercantil, les será de aplicación el régimen general regulado en la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, o cualquiera de los regímenes especiales allí contemplados. En particular, normalmente les será de aplicación el régimen de Empresas de reducida dimensión contemplado en el Capítulo XI del Título VII. En la medida en que no se trata de Entidades sin ánimo de lucro, no les será de aplicación el régimen especial de Entidades parcialmente

exentas contemplado en el Capítulo XIV del mismo título.

En el Impuesto sobre el Valor Añadido, no les será de aplicación, en principio y por su carácter de empresa de inserción, el régimen de exención de sus actividades, por dos razones:

En primer lugar, sólo en el caso de las cooperativas sin ánimo de lucro cabe considerar que el régimen legal de la empresa permite calificarlas como Entidad privada de carácter social, contemplada en el art. 20.1. 8ª de la ley 37/1992 (en adelante, LIVA), que sería un requisito subjetivo de la exención.

En segundo lugar, aunque el art. 20. Uno. 8º de la LIVA prevé la exención para actividades de “asistencia social” efectuadas por entidades de Derecho Público o entidades o establecimientos privados de carácter social, y consistentes en (entre otras):

j) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

Lo cierto es que la actividad empresarial desarrollada por la empresa, y dirigida a terceros, que constituye el hecho imponible del impuesto, no es la asistencia social, sino otra, que no tiene por qué estar exenta del impuesto. La actividad de inserción se da en los inputs de la empresa (en el factor trabajo), pero no en los outputs u operaciones sujetas al impuesto.

Tampoco se plantea ninguna especialidad (salvo para las cooperativas, por su carácter de tales, no de empresas de inserción) en el

<sup>11</sup> BONET SÁNCHEZ, M.P. “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC - España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, ISSN 1577-4430, n.º 21, 2010, págs. 87-118.

ámbito de los tributos locales, o del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos jurídicos documentados.

### 2.1. Cumplimiento por las EI del perfil de la ley 49/2002

Por otra parte, a las empresas de inserción no se les aplica el régimen previsto en la ley 49/2002, ya que, en primer lugar, no están incluidos en el listado realizado en el art. 2 de dicha ley, que sólo contempla Asociaciones de utilidad pública y Fundaciones, así como otras Entidades singulares.

Tampoco a aquellas que estén situadas en el País Vasco se les aplica el régimen equivalente, ya que las leyes forales, como la estatal, sólo prevé su aplicación a Asociaciones y Fundaciones, no a otras personas jurídicas<sup>12</sup>. Ahora bien, estas Entidades, además, deben cumplir los requisitos enumerados en su art. 3º, y resulta interesante estudiar si las EI, en su diseño legal, cumplirían los mismos. Considerando ahora empresas de inserción con forma de sociedad mercantil<sup>13</sup>, que sólo deben cumplir, por tanto, los requisitos que establece la ley 44/2007 (estudiaremos posteriormente el régimen de las cooperativas), éste sería el grado de cumplimiento, en función de la normativa reguladora:

#### 1º Persecución de fines de interés general.

Parece evidente que las EI cumplen dichos fines, en la medida en que son proveedoras de

servicios de interés económico general (art. 5.4 LES); pero además, porque el propio art. 3.1º de la ley 49/2002 considera tales los de “inclusión social”, y los de “promoción y atención a personas en riesgo de exclusión”.

*2.º Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70 por 100 de sus ingresos de explotación y de ganancias patrimoniales.*

Este requisito sería cumplido por todas las empresas de inserción, toda vez que, como hemos visto, el art.5 de su ley reguladora establece como requisito para la calificación de tales que éstas deben:

*“e) Aplicar, al menos, el ochenta por ciento de los resultados o excedentes disponibles obtenidos en cada ejercicio a la mejora o ampliación de sus estructuras productivas y de inserción”.*

Con lo que el nivel de compromiso patrimonial con la actividad de interés general en las empresas de inserción es mayor que el exigido en esta ley, ya que según el art.5.a) de su ley reguladora, deben reinvertir el 80% de sus rentas en la actividad y en la propia actividad de inserción.

Sin embargo, el art. 3 de la ley 49/2002 también exige, adicionalmente, que:

*“Las entidades sin fines lucrativos deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación patrimonial o las reservas”.*

Y aquí cabe entender que estas Entidades serán las comprendidas en el art. 2 anterior, titulado, precisamente, “Entidades sin fines lucrativos”, con lo que el mandato vendría referido a todas las beneficiarias del régimen. Pues bien, las EI no están obligadas legalmente a dotar las reservas con este exceso, aunque por supuesto, podrían incorporar esta exigencia en sus Estatutos, y así ocurre en la mayoría de los casos.

Debe tenerse en cuenta que la afectación del 70% de sus ingresos a la actividad, como

<sup>12</sup> Así, el art. 4 de la Norma foral 1/2004 Bizkaia, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, Norma Foral 16/2004 de Araba, Norma Foral 3/2004, de 7 de abril, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, Guipuzkoa.

<sup>13</sup> Véase, sobre el tema, MONTESINOS OLTRA, S. *Los requisitos del régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, 49; RUIZ GARIJO, M. “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención” (1) *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 2, 2004, págs. 39-57, y (2), n.º 3, 2004, págs. 29-46.

otros que se establecen en este artículo, no es un requisito inherente a la condición de Asociación declarada de utilidad pública o a las Fundaciones, y debe constar en sus Estatutos específicamente para poder obtener la aplicación del régimen fiscal especial. En efecto, aunque las Asociaciones se califican como “sin ánimo de lucro” en el art. 1.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, no tienen ningún régimen de afectación de sus resultados. Con lo que el mismo tratamiento podría darse a las empresas de inserción.

*3.º Que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria.*

Así se contempla en términos prácticamente idénticos, en el art. 5.d) de la ley 44/2007.

*4.º Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.*

Este requisito no sería de aplicación a las EI, en la medida en que su actividad constituiría “asistencia social”, según la enumeración contemplada en el art. 20.Uno.8º LIVA.

*5.º Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos.*

Esta no es una previsión de la ley reguladora de las empresas de inserción, con lo que en su caso, debería establecerse en sus Estatutos.

*6.º Que, en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las entidades consideradas como entidades beneficiarias del mecenazgo.*

*7.º Que estén inscritas en el registro correspondiente.*

Así se contempla como requisito para las EI en el art.5 b) de su ley reguladora.

*8.º Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.*

*9.º Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica.*

El precepto añade que “En ausencia de previsión legal específica” (éste sería el caso en las EI), “...deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente”.

*10.º Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio.*

Las empresas de inserción tienen la obligación legal no sólo de presentar dicha memoria, sino que el apartado d) del art. 5 de su ley reguladora, impone además la obligación de presentar un Balance social que debe incluir dicha memoria, y otra social donde se incluyan “...el grado de inserción en el mercado laboral ordinario y la composición de la plantilla, la información sobre las tareas de inserción realizadas y las previsiones para el próximo ejercicio”.

Desde nuestro punto de vista, la situación de las empresas de inserción, frente al esquema de la ley 49/2002, sería análoga a la de las Asociaciones, con las que la única diferencia es que éstas, la ley las califica directamente como “sin ánimo de lucro”. En efecto, si contrastamos los requisitos que el art. 32 de la ley de asociaciones establece para ser considerada “de utilidad pública”, que son candidatas a la aplicación de la ley 49/2002, con los de las empresas de inserción, observamos pocas diferencias:

- a) Que sus fines estatutarios tiendan a promover el interés general, en los mismos términos que la ley 49/2002.

Requisito que ya hemos visto cumplirían, por su propia definición legal, las empresas de inserción.

- b) Que su actividad no esté restringida exclusivamente a beneficiar a sus asociados, sino abierta a cualquier otro posible beneficiario que reúna las condiciones y caracteres exigidos por la índole de sus propios fines.

Ya hemos visto que éste es un requisito que la ley 49/2002 no exige para la asistencia social.

- c) Que los miembros de los órganos de representación que perciban retribuciones no lo hagan con cargo a fondos y subvenciones públicas.
- d) Que cuenten con los medios personales y materiales adecuados y con la organización idónea para garantizar el cumplimiento de los fines estatutarios. Este es uno de los requisitos que exige asimismo la ley 44/2007.
- e) Que se encuentren constituidas, inscritas en el Registro correspondiente, en funcionamiento y dando cumplimiento efectivo a sus fines estatutarios, ininterrumpidamente y concurriendo todos los precedentes requisitos, al menos durante los dos años inmediatamente anteriores a la presentación de la solicitud.

Por lo tanto, las diferencias con las Asociaciones de utilidad pública estribarían, únicamente, en:

- El carácter de “sin ánimo de lucro” de las Asociaciones, frente a la posibilidad de disposición del 20% de sus beneficios por las EI; según su ley reguladora, que no impide que lo contemplen sus Estatutos.
- Que los miembros de sus órganos de representación puedan ser remunerados por fondos derivados de subvenciones públicas.

En conclusión, parece que ambas diferencias no resultan insalvables para la aplicación de un régimen fiscal adecuado para unas Entidades cuyo único objeto es la prestación de servicios de interés económico general. En realidad, la ley 49/2002 podría incluirlas en su listado del art. 2, en la medida en que en su ley reguladora se contemplaran las EI sin ánimo de lucro, o bien el mismo se desprendiera de sus Estatutos.

## 2.2. Elementos básicos del régimen de la ley 49/2002

Debe tenerse en cuenta que la no aplicación del régimen de dicha ley, supone que el importe de los tributos debidos reduce la cantidad que las EI pueden destinar a las actividades relativas a la inserción, y por la que, por otra parte, deberá solicitar subvenciones para poder cubrir el “déficit de mercado” que se produce en estas empresas.

Así, en relación con el Impuesto sobre Sociedades, supondría un 25% más de beneficios para que estas empresas lo destinaran a sus fines sociales. En efecto, dadas las características de las EI, todas sus actividades económicas están destinadas al objeto social, dado que todas ellas se dedican a la inserción de los trabajadores en riesgo de exclusión, y por tanto, estarían exentas (art. 7 de la ley 49/2002).

Además, ello supondría la exención en varios tributos locales (art. 15 Ley 49/2002), como el Impuesto sobre Bienes inmuebles, el Impuesto sobre incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, y el Impuesto sobre Actividades Económicas, en caso de que se solicite por la EI.

Y no olvidemos los incentivos al mecenazgo asociados con la aplicación de dicha ley, y que aumenta de forma significativa la posibilidad de captar recursos financieros del sector privado (arts 17 a 24 de la ley 49/2002), en forma de deducciones en la cuota de los Impuestos sobre Sociedades y sobre la Renta de las

Personas físicas. También son aplicables en el régimen especial canario, en los mismos términos (para el IRPF, que a diferencia del IS, es tributo cedido sometido al régimen especial canario, Art. 4.ter Decreto Legislativo 1/2009, de 21 abril<sup>14</sup>.

Ante esta situación de “exclusividad” de las Fundaciones y Asociaciones para beneficiarse del régimen de incentivos a la captación de fondos, algunas Comunidades autónomas han extendido un beneficio similar para el resto de Entidades de Economía social. Así, Cantabria y Aragón<sup>15</sup> han incluido deducciones en la cuota del IRPF para aportaciones al capital social de Entidades de la Economía social, y en el caso de Cantabria, también para donativos<sup>16</sup>:

### 2.3. El régimen tributario de las empresas de inserción con forma cooperativa

La mayoría de las empresas de inserción adoptan la forma de sociedad limitada, pero la segunda forma más utilizada es la de la cooperativa. Esta fórmula societaria plantea perfiles muy específicos que hacen conveniente tratarlas de forma separada.

Como indica Richer<sup>17</sup>, el modelo cooperativo tradicional está basado en un solo tipo de miembros: consumidores, productores o trabajadores, que son al mismo tiempo propietarios de la empresa cooperativa y usuarios de sus servicios. Pero frente a nuevos contextos y necesidades, la fórmula cooperativa ha ido evolucionando y generando formas innovadoras de organización, como por ejemplo en los ser-

vicios sociales y de salud, mediante la integración de usuarios y trabajadores como socios de la cooperativa. A nivel internacional, esta fórmula de cooperativa con diversos tipos de miembros se ha difundido manera importante en torno a los servicios sociales. En las cooperativas sociales italianas<sup>18</sup>, existe un mayor espectro de socios: usuarios, trabajadores, colaboradores voluntarios, organismos de apoyo. El reconocimiento de esta nueva fórmula cooperativa por la Ley 381/91 marcó el inicio de un proceso de difusión de esta forma de innovación social en todo el territorio italiano y en otros países. Ha sido la directa inspiradora de las cooperativas *quebecois* de solidaridad<sup>19,20</sup>, y de las sociedades cooperativas de interés colectivo francesas (Margado<sup>21</sup>)<sup>22</sup>.

<sup>18</sup> La Ley italiana 381/91 reconocía la existencia de un nuevo tipo de cooperativa, que llama “social”. La cooperativa social tiene tres tipos de miembros: usuarios (beneficiarios de los servicios prestados por la cooperativa, que son servicios sociales y/o de inserción laboral), trabajadores, y voluntarios. Estos últimos no deben constituir más del 50% de la suma de los miembros usuarios y trabajadores.

<sup>19</sup> LANGLOIS, G. y GIRARD, J.-P. (2006), “Coopératives de solidarité, développement et pérennité d’une innovation sociale. Une étude comparative de deux expériences québécoises”, *Annales de l’économie publique, sociale et coopérative*, Vol. 77, No.2, junio: 197-220, RICHER, Madeleine “Una nueva fórmula cooperativa que asocia diversos tipos de miembros: la Cooperativa social”, *Cayapa Revista venezolana de Economía social*, año 8, n.º 16, julio-Diciembre 2008, 280-290.

<sup>20</sup> La ley define la cooperativa de solidaridad como una cooperativa formada por tres categorías de miembros: usuarios, trabajadores y miembros de apoyo.

<sup>21</sup> MARGADO, Alix (2005), «La SCIC, une coopérative en core en devenir», *Revue internationale de l’économie sociale*, febrero. Disponible en [www.scic.coop/publications](http://www.scic.coop/publications), y en «SCIC, société coopérative d’intérêt collectif», *Revue internationale de l’économie sociale*, No. 284:19-30.

<sup>22</sup> La Ley de 2001, que crea las Sociedades Cooperativas de Interés Colectivo (SCIC), establece cinco categorías de socios, siendo obligatoria la inclusión de las dos primeras categorías, los trabajadores asalariados y los usuarios, y de una de las otras tres: voluntarios, organismos públicos vinculados con la actividad de la cooperativa, o con el territorio en que actúa (los organismos públicos no pueden poseer más del 20% del capital de la cooperativa), y toda persona moral o física que contribuye a la actividad de la cooperativa. Estas diferentes categorías de participantes se agrupan en colegios, para su representación en el consejo de administración de la cooperativa. Véase BORZAGA, Carlo (1995), “La coopération sociale en Italie”, *Revue internationale de l’économie Sociale*, nº 258, pp. 47-96.

<sup>14</sup> Incorporado por la Disp. Final Octava Dos de la Ley 7/2017, de 27 de diciembre, con efectos desde el 1-1-2018.

<sup>15</sup> Por inversión en entidades de la economía social: 20 % de las cantidades invertidas durante el ejercicio en las aportaciones realizadas con la finalidad de ser socio en entidades que formen parte de la economía social, con un límite de 4.000 € (art. 110-19 TR aprobado por D.Leg. 1/2005, introducido por art. 3.Uno Ley 2/2016, vigor 4-2-2016).

<sup>16</sup> Art. 2.12 TR aprobado por D.Leg. 62/2008, introducido por art. 3. Ocho Ley 5/2019.

<sup>17</sup> *Op. cit.*

Y ello porque la fórmula cooperativa podría facilitar más que la asociativa el desarrollo de una actividad económica como objeto social de la Entidad y permitir también una mayor implicación de sus agentes en la misma, a la vez que un funcionamiento más democrático de estas Entidades, respecto de las sociedades de capital (Richer<sup>23</sup>), que realizaran funciones de carácter social o de inserción.

Hemos visto que las cooperativas de inserción, en su mayoría, serán Entidades sin ánimo de lucro, según su normativa reguladora, e incluso según los parámetros de la ley 49/2002, y que además, también de forma mayoritaria lo serán de forma imperativa, por mandato de dicha normativa, a diferencia de lo que ocurre en el caso de que la empresa de inserción adopte la forma de sociedad capitalista. Es, por tanto, una cooperativa atípica, en la medida en que esta imposibilidad de reparto de retornos, o de remuneración de los miembros del consejo rector, o la limitación de los salarios, no se produce en la cooperativa típica o estándar<sup>24</sup>.

Por ello, parecería lógico que a las mismas se las hubiera encuadrado dentro de las Entidades contempladas en el art.2 de dicha ley. Sin embargo, el legislador disipó las dudas al respecto, o a la aplicación del régimen de Entidades parcialmente exentas de la ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (arts. 9 y 109-111), en la D.A.9ª de la ley 27/1999, estatal de cooperativas<sup>25</sup>. En efecto, en dicha ley se perdió, tanto la oportunidad de crear un régimen fiscal específico para estas cooperativas fuera de las categorías creadas en la ley 20/1990, y a la vista de que ésta no se ajustaba a las realidades de esta figura, como a la apli-

cación del régimen reservado a las Entidades sin ánimo de lucro.

Y ello porque la 27/1999 estableció en su Disposición Adicional Novena, el régimen fiscal de las cooperativas sin ánimo de lucro (definidas en su D.A. 1ª) en los siguientes términos:

*“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”.*

Con lo que, al igual que el resto de empresas de inserción, las cooperativas tampoco disfrutarán del régimen fiscal de la ley 49/2002, y se les aplicarán las disposiciones de la ley reguladora del régimen fiscal de cooperativas, que está pensado, sin embargo, para entidades en las que prima el interés mutuo, y donde éste no coexiste con el interés general, tal y como sí ocurre, en cambio, en las cooperativas de inserción laboral.

Ahora bien, precisamente por ello, las cooperativas de inserción resultan penalizadas en el régimen fiscal de cooperativas, donde, por un lado, no pueden optar a la calificación de “especialmente protegidas”, y por otro, no se contemplan sus especialidades en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

### *2.3.1. Incumplimiento de los requisitos para ser especialmente protegida*

Como hemos visto, las cooperativas de inserción sociolaboral, se han recogido en las distintas legislaciones cooperativas de España, si bien encuadrándolas dentro de una categoría preexistente, normalmente, en las cooperativas de trabajo asociado. Esta calificación las ubica dentro de los tipos de cooperativas que podrían optar a la calificación de “especialmente protegida: en efecto, la ley 20/1990 en su artículo 7, sólo considera cooperativas especialmente protegidas aquellas que se ajustan a determinadas categorías, entre las que se encuentran las cooperativas de trabajo asociado.

<sup>23</sup> *Op. cit.*, página 282.

<sup>24</sup> Véase AGUILAR RUBIO, M./VARGAS VASSEROT, C. “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, págs. 404-435.

<sup>25</sup> Sobre el régimen, véase MONTERO SIMO, M. “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, 69 [Ejemplar dedicado a: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas], págs. 161-190.

Pero además, para alcanzar el régimen de cooperativa especialmente protegida, se han establecido unos requisitos que perfilan un modelo “puro” de cada categoría cooperativa.

Así, en relación con los socios que puede tener la cooperativa, en las cooperativas de trabajo asociado, sólo se permiten socios personas físicas que desarrollen su trabajo en la cooperativa (art. 8.1 ley 20/1990). Por lo tanto, no pueden integrar otros socios complementarios, como Administraciones públicas, Entidades sin ánimo de lucro, voluntarios, etc. Según la D.G.T. tampoco caben dichos socios bajo la calificación de socios “colaboradores” o “asociados”, figuras transversales de socios que prácticamente todas las leyes cooperativas contemplan como socios adicionales a los propios de la categoría. Así, se ha pronunciado en el sentido de que la participación de una persona jurídica elimina la calificación de especialmente protegida, en Consulta V1559-14, de 13/06/2014, en el caso de una cooperativa de trabajo asociado andaluza dedicada a la enseñanza.

Sin embargo, como hemos visto, éste es un requerimiento de la ley 44/2007, ya que en sus arts. 5 y 6 se establece la obligatoriedad de que estén promovidas y participadas por “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”; participación que deberá situarse, además, “...en los límites máximos recogidos en las diferentes legislaciones que les sea de aplicación a los socios colaboradores o asociados”. Por lo que, por imperativo legal, las cooperativas calificadas como empresas de inserción, no podrán ser “especialmente protegidas”.

Por la misma razón, no se les permite tener socios que sean no trabajadores: proveedores de inputs, clientes, voluntarios, sociedades de capital riesgo...

Además, en el art. 8.3 se establecen unos límites para la contratación de trabajadores no socios, siendo esos límites los siguientes:

- Un 10% del total de socios, para trabajadores indefinidos,
- Un 20% de jornadas legales realizadas por socios, para los trabajadores temporales.

Como sabemos, la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, contempla las Empresas de inserción socio laboral como empresas de “transición”, por lo que los beneficiarios del itinerario de inserción no son, en principio, candidatos a formar parte permanente de la cooperativa. Dada esta situación, se abren dos vías para la cooperativa:

- a) Hacer socio de la cooperativa al beneficiario de inserción.

En este caso, deberá o bien forzarse las previsiones para los socios temporales (y por ello, como hemos visto, algunas leyes señalan expresamente que ésta sería una excepción), o bien el socio debe darse de baja cuando acabe su itinerario.

- b) Contratar al trabajador de inserción en régimen laboral. Esta opción acarrearía dos problemas:

El primero, que se incumplirían siempre los límites del art. 8.2 de la ley 20/1990 para ser cooperativa especialmente protegida, ya que la ley 44/2007 exige un porcentaje de participación de los trabajadores de inserción superior en su art. 5.c)

*“c) Mantener en cómputo anual, desde su calificación, un porcentaje de trabajadores en proceso de inserción, cualquiera que sea la modalidad de contratación, de al menos el treinta por ciento durante los primeros tres años de actividad y de al menos el cincuenta por ciento del total de la plantilla a partir del cuarto año, no pudiendo ser el número de aquellos inferior a dos”.*

El segundo, que los rendimientos derivados de la actividad desarrollada por los trabajadores de inserción, se calificarían como “extracooperativos”, ya que se trataría de ope-



raciones realizadas con terceros, según el art. 21.1.a) de la ley 20/1990: Y, por tanto, tributarían al tipo del 25% en lugar del 20%.

La falta de calificación de las cooperativas de inserción como cooperativas especialmente protegidas, les hace perder los siguientes beneficios fiscales, contemplados en el art.34 de la ley 20/1990:

- En el Impuesto sobre sociedades, una bonificación en la cuota del 50%.
- En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la exención en la adquisición de bienes o derechos dedicados a sus fines sociales.

Y todo ello por cumplir los requisitos legales de la regulación especialmente diseñada para una Entidad sin ánimo de lucro y de interés social.

### 2.3.2. *Tratamiento en la base imponible del IS de las donaciones recibidas*

Como hemos visto, las cooperativas de inserción no disfrutaban de los beneficios fiscales contemplados en la ley 49/2002 para los donativos recibidos de sociedades o personas físicas, en relación con el impuesto personal de los donantes. Pero además, dichos donativos, que podrían constituir una parte importante de su financiación, resultarían penalizados fiscalmente, ya que deberían calificarse asimismo de "resultados extracooperativos", ya que no responden a ninguno de los conceptos del listado contemplado en el art.17 para los resultados cooperativos. Por lo tanto, estos donativos o liberalidades deberán tributar al tipo de gravamen del 25% y no del 20%.

En conclusión, en la actualidad:

- A. No se aplican el régimen de la ley 49/2002, ni para el Impuesto sobre Sociedades, ni para el resto de impuestos, ni para beneficiarse del mecenazgo
- B. Tienen grandes dificultades (una práctica imposibilidad) para ser cooperativas especialmente protegidas.

a) Imposible por tener socios personas jurídicas

b) Necesidad de que los socios lo sean de forma temporal

C. Los donativos recibidos tributarán como rendimientos extracooperativos.

El tratamiento fiscal de las cooperativas de inserción españolas no reconoce su carácter de entidades que realizan actividades de interés general, tal y como pone de manifiesto la Ley de Economía social, al imponerles, sin matices, la aplicación del régimen fiscal de las cooperativas, que se basa principalmente en valores de mutualidad.

### 3. BONIFICACIONES POTESTATIVAS EN LA IMPOSICIÓN LOCAL EN RÉGIMEN COMÚN

Dado que, en este momento, las empresas de inserción socio laboral no forman parte de las Entidades comprendidas en el campo de aplicación de la ley 49/2002, como hemos visto, no se les aplican las exenciones fiscales previstos en dicha ley para los impuestos municipales sobre Bienes inmuebles, Actividades económicas e Incremento de valor de terrenos (art. 15 Ley 49/2002).

Ahora bien, incluso sin dicha inclusión, con el régimen legal actual, en cada corporación local, se podrían establecer bonificaciones en algunos impuestos. Nos gustaría destacar la posibilidad de aplicar de hasta el 95% en la cuota en el Impuesto sobre Bienes inmuebles (en adelante, IBI) en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO), y en el Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IMIVTNU)<sup>26</sup>.

<sup>26</sup> Sobre el régimen, puede consultarse MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., "La reforma de las bonificaciones potestativas en los impuestos locales: IBI, IAE e IIVTNU", *Cuaderno electrónico*

En efecto, las Leyes 16/2012 de 27 de diciembre, y la ley 16/2013, de 29 de octubre, modificando el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, crearon nuevas bonificaciones potestativas de hasta el 95% sobre las cuotas del IBI, IAE y IMIVTNU, en los casos en que "...exista diferente vinculación con actividades económicas que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración". Aunque el origen de estas bonificaciones fuera atraer inversiones millonarias a determinados municipios<sup>27</sup>, se pueden utilizar, una vez reguladas, para tratar de forma adecuada a empresas que realizan actividades de interés general, como las empresas de inserción. Al respecto hay que señalar que con anterioridad a estas dos reformas, la LHL ya recogía una bonificación casi idéntica en el ICIO, en su art. 103.2, que ha generado ya suficiente doctrina, que consideramos extensible *mutatis mutandis* al funcionamiento de las nuevas bonificaciones,

---

de estudios jurídicos, n.º 1, 2013, págs. 145-150, y "Las nuevas bonificaciones potestativas por especial interés o utilidad municipal en IBI, IAE e IIVTNU. Análisis crítico a través del antecedente en el ICIO", *Tributos locales*, núm. 116. La aplicación de estos beneficios a las Entidades de la Economía social ya había sido apuntada por MONTESINOS OLTRA, S., "Sobre la posibilidad de un reconocimiento más amplio de la economía social desde el ámbito financiero local: la concesión de bonificaciones potestativas por razones de especial interés o utilidad municipal", en *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias* / coord. por María Pilar Alguacil Marí, M<sup>a</sup> Pilar Bonet Sánchez, Yolanda García Calvente, Manuel Lucas Durán, José Pedreira Menéndez, Mercedes Ruiz Garijo; Isaac Merino Jara (dir.), 2017, págs. 407-426.

<sup>27</sup> En efecto, la Ley 16/2012 ha recibido coloquialmente el sobrenombre de "Ley Adelson" porque recoge en su articulado algunas de las condiciones que el magnate Sheldon Adelson habría impuesto para el establecimiento del proyecto Eurovegas en nuestro país. Entre ellas podemos situar, sin duda, acceder a estas bonificaciones en los elevados impuestos municipales que debería afrontar su macrocomplejo de ocio (principalmente IBI e IAE).

La bonificación es potestativa para el Ayuntamiento: esto es, la norma le da permiso para establecerla, pero puede no hacerlo. En el caso de que sí quiera hacerlo, deberá recogerse en la correspondiente Ordenanza fiscal. Además de potestativa, la bonificación se define en la norma como rogada; por lo que la empresa de inserción deberá solicitarla al Ayuntamiento, sin que éste deba aplicarla de oficio.

### 3.1. Regulación de la bonificación

En el *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, la bonificación está recogida en el art. 103.2 TRLHL. En el caso del IBI, dicha bonificación, contenida en el artículo 14.4 de la Ley 16/2012, se ha incluido en el artículo 74.2 quáter LHL y recae sobre los inmuebles en que se desarrollen las actividades económicas declaradas de especial interés o utilidad pública para el municipio. Dicho impuesto recaerá sobre los inmuebles propiedad de la sociedad que desarrolla la empresa de inserción sociolaboral que radiquen en el municipio.

En el *IAE*, la bonificación (prevista en el artículo 14.5 de la Ley 16/2012) se plasma en el artículo 88.2 e) LHL y se aplica, obviamente, directamente sobre los sujetos pasivos del impuesto que realizan dichas actividades económicas, aunque solo sobre aquellos que tributen por cuota municipal. De este modo, el alcance de la bonificación excluiría un a aquellas empresas que tributaran por cuota provincial o nacional. Esta limitación subjetiva beneficia a actividades muy concretas, aquellas que concentren sus operaciones en un único municipio. Por otra parte, debe tenerse en cuenta que este impuesto gravará únicamente a las empresas de inserción sociolaboral que no estén exentas del mismo, por razón de su cifra de negocios (art. 82.1.c TRLHL); esto es, aquellas cuya cifra de negocios supere el millón de euros.

En el caso de *IMIVTNU*, la bonificación se incluyó vía artículo 7. Primero de la Ley 16/2013 que contempla la creación de un nuevo apartado

5 al artículo 108 LHL. Esta bonificación potestativa se podrá aplicar sobre las transmisiones de terrenos o la transmisión o constitución de derechos reales de goce limitativos del dominio de terrenos, sobre los que se desarrollen las actividades económicas declaradas de interés general (en el caso que nos ocupa, la actividad empresarial de la empresa de inserción).

### 3.2. Establecimiento de la bonificación en los Ayuntamientos

Esta es una bonificación que, salvo lo dispuesto para el ICIO, sólo puede aplicarse a empresas. Las razones que según la ley, pueden justificar el establecimiento de esta bonificación por los Ayuntamientos, serían los motivos de “especial interés o utilidad pública”, que en relación con las empresas de inserción deben estar relacionadas, como hemos visto, con la política de pleno empleo y de cohesión social y territorial que se recogen en el Capítulo tercero del Título I de la Constitución (“De los principios rectores de la política social y económica”) y en particular, en su art. 40. Por ello, los aspectos relativos a la creación de empleo, y a la inserción social y laboral deberían estar marcados como característica que justifica la aplicación de la bonificación a estas empresas, que sería así un estímulo para la consecución de estos objetivos. En este caso, además, y por las características de este tipo de empresas, no se pueden producir los efectos negativos que la mayoría de la doctrina que ha analizado estas bonificaciones suelen apuntar como posibles: la deslocalización de empresas (el “fórum shopping”) y los tremendos costes de concesión que pueden suponer en el caso de grandes empresas. En ese sentido, no es muy probable que su establecimiento pueda suponer una amenaza para el equilibrio presupuestario que deben cumplir las Entidades locales, según ordena el art. 135 de la Constitución española, y el cumplimiento de los objetivos legales de estabilidad presupuestaria.

En cuanto a los aspectos concretos de su establecimiento, podemos basarnos en la ex-

periencia sobre la bonificación del ICIO, que ha disfrutado de una mayor tradición. Sobre la misma, el Tribunal Supremo ha señalado que las Corporaciones Locales gozan de una gran discrecionalidad, tanto para determinar el volumen de la bonificación (con un margen del 0 al 95%), como sobre las condiciones para la aplicación de la misma (STS de 5 de mayo de 2009, FD cuarto).

Esto es, la Corporación podría recoger en su ordenanza una bonificación en términos similares a los recogidos en el TRLHL, de carácter amplio, o bien tipificar de forma subjetiva (categorías de sujetos pasivos), objetiva (tipos de inmuebles, actividad a la que se dedican, etc) o mixta, los supuestos bonificables. Desde nuestro punto de vista, sería recomendable una configuración de la bonificación en la ordenanza lo más concreta posible y que contemplara específicamente a las empresas de inserción sociolaboral.

Como hemos indicado, esta regulación deberá contenerse en la correspondiente Ordenanza fiscal (arts. 15 y 16 del TRLHL), bien general, bien la específica del impuesto correspondiente. La Corporación, una vez decidida a incorporar esta bonificación potestativa, debe delimitar quienes pueden acceder a la misma, concretando aquellos supuestos que pueden obtener la declaración de especial interés o utilidad municipal. De este modo, esta declaración se convierte en un requisito *sui generis* para solicitar la bonificación.

### 3.3. Concesión de la bonificación

Una vez aprobada la ordenanza, y recogida la bonificación, se abre la posibilidad para que las empresas de inserción soliciten al pleno del ayuntamiento la declaración de especial interés o utilidad municipal por estimar que concurren las circunstancias reconocidas en la ordenanza correspondiente. Aunque existen determinados ayuntamientos como el de Valencia que no hacen mención en su ordenanza

a este trámite de la declaración de especial interés o utilidad municipal, sino que directamente enumeran los supuestos que podrán acceder a la bonificación, entendemos que es preceptivo que el pleno se pronuncie acerca de la procedencia de esta declaración con carácter previo a la concesión de la bonificación.

En efecto, uno de los aspectos más importantes de estas bonificaciones es que no sólo son rogadas, sino que están sujetas a la declaración de especial interés o utilidad municipal por el Pleno de la Corporación, previa solicitud del sujeto pasivo; una declaración que requiere el voto favorable de la mayoría simple de sus miembros. Consideramos que el “Pleno de la Corporación” únicamente deberá pronunciarse (previa solicitud del sujeto pasivo, obviamente) respecto a esta declaración de especial interés o utilidad municipal y no respecto a la procedencia de la posterior bonificación, ya que entendemos que la misma podrá solicitarse por los cauces de gestión ordinarios de los beneficios fiscales rogados.

No obstante, dicha bonificación tiene carácter objetivo, por lo que una vez configurada en la pertinente ordenanza, si concurren en el caso concreto las circunstancias objetivas para disfrutar de la misma, el sujeto que solicita la declaración de especial interés o utilidad municipal tiene derecho a la misma. Por lo tanto, la aparente discrecionalidad del ayuntamiento para conceder este tipo de bonificaciones no es absoluta, pues está sujeto a la obligación de realizar dicha declaración en aquellos supuestos, en los que concurren objetivamente las circunstancias de interés o utilidad pública descritas en la ordenanza (TSJ de Madrid en su Sentencia 651/2010 de 15 de junio, FD tercero). En este sentido, asimismo, en la STSJ de Murcia de 22 de febrero de 2012, el Tribunal concede la bonificación a una planta solar fotovoltaica en contra de la decisión municipal, en contra de la decisión del pleno de la Corporación.

Dada la declaración legal para las empresas de inserción de su carácter de “prestadoras de servicios de interés económico general”,

no parece que pudiera haber duda de que concurren dichas circunstancias. Por lo tanto, si el Ayuntamiento establece la bonificación en la Ordenanza con carácter general, sin una tipificación excluyente, nos parece evidente que, ante la solicitud de la empresa de inserción, deberá considerar que es aplicable a ésta.

#### 4. ALGUNAS PROPUESTAS ESPECÍFICAS DE MODIFICACIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS EMPRESAS DE INSERCIÓN

Nuestra primera propuesta sería el diseño de un régimen fiscal específicamente dirigido a estas Entidades, y que tuviera en cuenta, además, las peculiaridades de las cooperativas cuando son éstas las empresas calificadas como de inserción. Sin embargo, el diseño de dicho régimen excede de los márgenes de un artículo de este tipo, por lo que articulamos aquí una serie de posibilidades que suponen una mera adaptación de la normativa ya existente.

##### 4.1. Aplicación del régimen de la ley 49/2002

No nos parece ésta la mejor de las soluciones, ya que a diferencia de las Fundaciones y Asociaciones, en las que la actividad económica se considera secundaria, en la empresa de inserción, dicha actividad forma parte esencial de su objetivo, con lo que algunos de los problemas que plantea este régimen podrían agudizarse en estas empresas. Sin embargo, consideramos que la aplicación del régimen es sin duda, una situación mucho mejor que la actual, por lo que la apuntamos aquí.

Esta propuesta se realiza además, por aplicación del principio de igualdad, en relación con la coherencia del sistema tributario, ya que las empresas de inserción son claramente homologables con el tipo de entidades a las que actualmente se aplica dicho régimen, tal y como hemos descrito anteriormente, y

considerando que la única diferencia con las allí enumeradas sería la ausencia, en su regulación, de una total obligación de ausencia de ánimo de lucro. Ahora bien, esta diferencia sólo se daría en el caso de las EI con forma de sociedad mercantil, ya que en el caso de las cooperativas se da en la práctica totalidad de las leyes autonómicas, y en la estatal, una obligatoriedad de que la cooperativa que realiza actividades de inserción se califique como “sin ánimo de lucro”, con requisitos, por otro lado, perfectamente equiparables a los de las Asociaciones o Fundaciones. Pero además, la situación es equiparable a las Asociaciones, a las que se les da la oportunidad de aplicar el régimen cuando cumplen voluntariamente este requisito, reflejándolo en sus Estatutos.

Pues bien, desde nuestro punto de vista, el régimen debería aplicarse, al menos a las EI con ausencia total de ánimo de lucro que así lo establecieran en sus Estatutos. Podría articularse de dos maneras:

- Estableciendo la totalidad de la regulación en la ley 49/2002, de manera que se incluyera en su art. 2 la mención:

“Las empresas de inserción reguladas en la ley 44/2007 que constituyan Entidades sin finalidad lucrativa, según sus estatutos”.

- Partiendo la regulación.

- o Así, en la ley 44/2007 se establecería la posibilidad de que las EI pudieran ser calificadas como “sin ánimo de lucro”, estableciendo que, en ese caso, su régimen fiscal sería el de la ley 49/2002, si cumplieran los requisitos allí establecidos.

Y en el art. 4 se añadiría un párrafo que estableciera:

“Podrán ser calificadas como Empresas de inserción sin ánimo de lucro las cooperativas sin ánimo de lucro, así como las que adopten la forma de sociedad mercantil, cuando sus 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, tanto obligatorias como voluntarias, no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.

c) El carácter gratuito del desempeño de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas procedentes por los gastos en los que puedan incurrir los consejeros en el desempeño de sus funciones.

d) Las retribuciones laborales de los socios y de los trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el 150 por 100 de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional, establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector”.

o Y por su parte, en la ley 49/2002, en su art.2 añadiría:

“Las empresas de inserción calificadas sin ánimo de lucro según lo dispuesto en la ley 44/2007”, y normativa de desarrollo.

Este es el régimen que se aplica a las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social en el País Vasco<sup>28</sup>.

#### 4.2. Alternativa en el Impuesto sobre Sociedades a la aplicación de la ley 49/2002

En el caso de que no se aplicara la ley 49/2002, o para aquellas EI a las que no se

<sup>28</sup> En efecto, como hemos visto, en Bizkaia (y de forma idéntica en el resto de territorios del país vasco) se prevé la existencia de “Cooperativas de utilidad pública” (art. 40) y de las “Cooperativas de iniciativa social” (art.40) en la Norma foral 9/1997, de 14 de octubre, del Territorio Histórico de Bizkaia, sobre Régimen Fiscal de Cooperativas. Y a estas cooperativas se les aplica el régimen, equivalente al de la ley 49/2002, contenido en la Norma foral 1/2004, de 24 de febrero, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y que afecta, tanto al Impuesto sobre Sociedades, como a los incentivos al mecenazgo, y a los tributos locales.

aplicara, nos parece necesario y urgente que se atienda al elevado porcentaje de ausencia de ánimo de lucro subjetivo que implica el mandato legal sobre el destino obligatorio de una parte muy importante de los beneficios a la actividad de interés general, según lo dispuesto en el art. 5 de la ley 44/2007. Debemos destacar los elementos característicos de esta previsión:

- Supone la inmensa mayoría de los beneficios de la empresa
- El destino es obligatorio, no depende de la voluntad de la empresa,
- El objetivo es la propia estructura de inserción o la actividad económica a través de la cual se realiza la misma.

Propuestas:

#### 1) Reducción en la base imponible.

Por todo ello, consideramos que al menos, ese porcentaje de los beneficios que obligatoriamente debe destinarse a la reinversión en fines de interés general, debería disfrutar de una reducción importante, mucho más elevada que la de la reserva de capitalización (aplicable a sujetos que no desarrollan una actividad de interés general, y cuya dotación es voluntaria) y más parecida a la reducción del 50% que se aplica en la ley 20/1990, a la dotación al Fondo de reserva obligatorio de las cooperativas (en que se trata de dotaciones obligatorias e irrepartibles entre los socios). Se trataría de añadir un artículo a la ley 44/2007, recogiendo esta reducción.

#### 2) Aplicación de la deducción por creación de empleo.

En la actualidad, el art 38 de la LIS prevé una deducción en la cuota por creación de empleo para trabajadores con discapacidad, de 9.000 o 12.000 euros, dependiendo del grado de discapacidad. Parecería lógico aplicar esta deducción, asimismo, al incremento de plantilla de las empresas de inserción, en relación con los trabajadores sometidos a un itinerario de inserción, como forma de paliar el incre-

mento de costes que supone la incorporación de tal trabajador en la empresa.

### 4.3. Adaptación de la ley 20/1990 para las cooperativas que sean empresas de inserción

En general, como ya se ha indicado, las cooperativas “de iniciativa social” o “de integración social”, deberían disfrutar de un régimen fiscal específico, que podría consistir, alternativamente, en:

- a) La aplicación de la ley 49/2002,
- b) Un régimen de especialidades dentro del marco de la ley 20/1990, de forma similar a las cooperativas de crédito.

Pero en todo caso, y con independencia de estas reformas, en el caso de que las empresas de inserción, en bloque, no fueran calificadas como candidatas a la aplicación del régimen de la ley 49/2002, resulta urgente modificar algunos aspectos de la ley 20/1990 que en este momento están generando los resultados injustos que hemos reseñado con anterioridad.

Como hemos indicado, dado que en estas cooperativas el principio mutual no es el único que regula su forma de funcionamiento, sino que comparte protagonismo con la búsqueda del interés general, en realidad no le resulta lógico, en un sentido técnico, la aplicación de un régimen pensado para entidades primordial y fundamentalmente mutualística. Sin embargo, pasamos a proponer una serie de modificaciones de este régimen actualmente vigente, en la medida en que pueda ser más fácil de aplicar.

1. Evitar obstáculos a su calificación como cooperativa especialmente protegida

En este ámbito, resulta imprescindible y urgente eliminar para estas cooperativas el requisito establecido en el art. 8.1 de la ley 20/1990, estableciendo una modificación en el sentido siguiente (en cursiva):

### Art. 8.º Cooperativas de Trabajo Asociado.

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.

*En el caso de las cooperativas que estén calificadas como empresas de inserción, de acuerdo con el art. 7 de la Ley 44/2007, de 13 de diciembre, podrán ser también socios las Entidades promotoras contempladas en el art.6 de la citada ley.*

Asimismo, hay que contemplar el hecho de que los trabajadores de inserción pueden no ser socios de la cooperativa como una característica que puede ser normal en las empresas de inserción, limitando las exigencias para esta condición, y aplicándolas únicamente al personal de inserción, por lo que habría que modificar asimismo las exclusiones de categorías de trabajo contempladas en el apartado 3 del art. 8 de la ley (en cursiva las modificaciones):

*“3. Que el número de trabajadores asalariados con contrato por tiempo indefinido no exceda del 10 por 100 del total de sus socios. Sin embargo, si el número de socios es inferior a diez, podrá contratarse un trabajador asalariado. (...)”*

*Para el cómputo de estos porcentajes no se tomarán en consideración:*

*a) Los trabajadores con contrato de trabajo en prácticas, para la formación en el trabajo o bajo cualquier otra fórmula establecida para la inserción laboral de jóvenes.*

*b) Los socios en situación de suspensión o excedencia y los trabajadores que los sustituyan.*

*c) Aquellos trabajadores asalariados que una cooperativa deba contratar por tiempo indefinido en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 44 de la Ley 8/1980, de 10 de marzo, del Estatuto de los Trabajadores, en los casos expresamente autorizados.*

*d) Los socios en situación de prueba.*

*e) Los trabajadores en un proceso de inserción contemplados en el art. 2 de la ley 44/2007, de 13 de diciembre.*

2. Modificaciones en la base imponible del impuesto sobre Sociedades.

Debería modificarse la calificación fiscal de algunos conceptos, que actualmente deben ubicarse en los rendimientos extracooperativos, tal y como está redactada la ley 20/1990, para pasar a considerarlos rendimientos cooperativos. Así ocurre con las donaciones, y con los resultados extraordinarios, que deben ser reinvertidos por la cooperativa en la actividad económica por imperativo de la ley 44/2007.

Por otra parte, debería matizarse, en el art. 15.2, la regla de valoración de los pagos realizados por la cooperativa a los socios de trabajo, que actualmente establece:

*“El importe de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo se calculará conforme a las retribuciones normales en el mismo sector de actividad que hubieran debido percibir si su situación hubiera sido la de trabajadores por cuenta ajena”.*

En orden a evitar ajustes fiscales, tanto en el Impuesto sobre Sociedades de la cooperativa, como en el IRPF del socio, debería poder valorarse por su precio real, en los casos en que estuviera por debajo del nivel de mercado. En muchas ocasiones, podría ser difícil remunerar con las “retribuciones normales” del sector, aunque ésta sea, sin duda, el objetivo de la cooperativa de inserción.

## BIBLIOGRAFÍA

AGUILAR RUBIO, M/VARGAS VASSEROT, C. “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 (Ejemplar dedicado a: Crisis Global. Papel de las Cooperativas en la construcción de una sociedad para todos), págs. 404-435.

ALGUACIL MARÍ, M.P. “Capítulo X. Régimen tributario”, y “Capítulo XI. Régimen tributario II”, en la obra colectiva *Cooperativas: régimen jurídico y fiscal*, Tirant lo Blanch. Págs. 192 -210, Valencia, 2011.

- “Empresas sociales y políticas europeas: los servicios sociales de interés económico general”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, nn. 75 (2012), págs. 81-104
  - “Impact on tax and grant matters of the spanish declaration of social enterprises as providers of economic services of general interest”, *Lex social*, Vol. 7, Núm. 2 (2017)
- ANDREU MARTÍ, M/ SELMA PENALVA, A. “Las empresas de inserción”, en *La empresa social y su organización jurídica* / coord. por María del Mar Andreu Martí; José Miguel Embid Irujo (pr.), 2014, págs. 227-259.
- BONET SÁNCHEZ, M.P. “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC - España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, ISSN 1577-4430, n.º 21, 2010, págs. 87-118
- BORZAGA, Carlo (1995), “La cooperation sociale en Italie”, *Revue internationale de l'économie Sociale*, no 258, pp. 47-96.
- DÍAZ-FONCEA, M. y otros, “Social Enterprise in Spain: A Diversity of Roots and a Proposal of Models”, *ICSEM Working Papers*, n.º 29, *The International Comparative Social Enterprise Models (ICSEM) Project*. Centre d'Economie Sociale HEC Management School, University of Liege, pags 1-53, 2017. Liege (Bélgica)
- LANGLOIS, G. y GIRARD, J.-P. (2006), “Coopératives de solidarité, développement et pérennité d'une innovation sociale. Une étude comparative de deux expériences québécoises”, *Annales de l'économie publique, sociale et coopérative*, Vol. 77, No.2, junio : 197-220
- MARGADO, Alix (2005) “SCIC, société cooperative d'intérêt collectif », *Revue internationale de l'économie sociale*, No. 284 :19-30.
- MARTÍN RODRÍGUEZ, J. M., “Las nuevas bonificaciones potestativas por especial interés o utilidad municipal en IBI, IAE e IIVTNU. Análisis crítico a través del antecedente en el ICIO”, *Tributos locales*, núm. 116.
- MONTERO SIMO, M. “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, ISSN 0213-8093, n.º 69, 2010 (Ejemplar dedicado a: El régimen fiscal de las sociedades cooperativas), págs. 161-190
- MONTESINOS OLTRA, S., “Sobre la posibilidad de un reconocimiento más amplio de la economía social desde el ámbito financiero local: la concesión de bonificaciones potestativas por razones de especial interés o utilidad municipal”, en *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias* / coord. por María Pilar Alguacil Marí, M<sup>a</sup> Pilar Bonet Sánchez, Yolanda García Calvente, Manuel Lucas Durán, José Pedreira Menéndez, Mercedes Ruiz Garijo; Isaac Merino Jara (dir.), 2017, págs. 407-426.
- *Los requisitos del régimen tributario especial de las Entidades sin fines lucrativos*, Cuadernos de jurisprudencia tributaria Aranzadi, n.º 49, 2008.
- PANIAGUA ZURERA, M., “Las empresas de inserción en la Ley estatal 44/2007, de 13 de diciembre, reguladora de las empresas de inserción”, *Cuadernos de derecho y comercio*, n.º 49, 2008, págs. 9-59.
- RICHER, Madeleine “Una nueva fórmula cooperativa que asocia diversos tipos de miembros: la Cooperativa social”, *Cayapa Revista venezolana de Economía social*, año 8, n.º 16, julio-Diciembre 2008, 280-290.
- RUIZ GARIJO, M. “Requisitos fiscales de las entidades sin fines lucrativos para la obtención del régimen de exención” (1) *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 2, 2004, págs. 39-57, y (2), n.º 3, 2004, págs. 29-46.



# Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuestas de *lege ferenda* para España\*

# Social enterprises. Regulation in comparative law and *lege ferenda* proposals for Spain

CARLOS VARGAS VASSEROT\*\*

---

**Resumen:** El presente estudio trata de las empresas sociales como categoría societaria peculiar y específica, que en algunos ordenamientos, y de manera cada vez más numerosa tras su impulso por la propia Unión Europea, se les dota de un marco legal específico con el objeto de promover e incentivar su desarrollo. Antes de hacer un estudio comparado de cómo están siendo reguladas las empresas sociales en varios países de nuestro entorno económico y de cómo podría incorporarse esta figura societaria que supera el tradicional concepto de economía social en el ordenamiento español, se realiza una breve recopilación de varios de los conceptos de empresa social elaborados por la doctrina económica, tanto en Estados Unidos como en Europa, que, como veremos, pondrá de manifiesto una diversidad de enfoques para una misma realidad.

**Palabras clave:** Empresas sociales; economía social; cooperativas sociales; empresas de inserción.

**Abstract:** This study deals with social enterprises as a peculiar and specific corporate category, which in some legal systems, and in an increasingly numerous manner following their promotion by the European Union itself, are endowed with a specific legal framework with the aim of promoting and encouraging their development. Before making a comparative study of how social enterprises are regulated in various countries in our economic environment and how this type of company, which goes beyond the traditional concept of social economy, could be incorporated into Spanish law, a brief compilation is made of several of the concepts of social enterprise developed by economic doctrine, both in the United States and in Europe, which, as we shall see, will reveal a diversity of approaches to the same reality.

**Keywords:** Social enterprises; social economy; social co-operatives; insertion enterprises.

---

\* Esta publicación es uno de los resultados del Proyecto de I+D+i UAL-FEDER, en el marco del programa operativo FEDER Andalucía 2014-2020 titulado, "Innovación social corporativa desde el Derecho y la Economía" (UAL2020-SEJ-C2085) desarrollado en el Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y en la Empresa Cooperativa (CIDES) de la Universidad de Almería.

\*\* Catedrático de Derecho Mercantil. Universidad de Almería.

## 1. LA EMPRESA SOCIAL DESDE EL PUNTO DE VISTA DOCTRINAL

**D**ebemos partir de que el concepto de *empresa social* no es ni mucho menos unívoco ya que ha asumido a lo largo del tiempo diversos significados con una evidente influencia de la escuela económica y/o del país de procedencia de los autores que lo utilicen. Aunque existen antecedentes previos, el concepto de empresa social aparece en los años noventa del siglo pasado de manera prácticamente coetánea en Europa y en Estados Unidos, aunque recorriendo caminos diferentes<sup>1</sup>.

En Estados Unidos se suelen distinguir principalmente dos enfoques doctrinales de la empresa social<sup>2</sup>. Una primera escuela de pensamiento (denominada *social enterprise school of thought*) considera que lo fundamental es la utilización de las actividades comerciales para generar ingresos como apoyo para lograr un fin social. Aunque originalmente esta visión estratégica del negocio orientada a la misión social se centraba únicamente en las organizaciones *nonprofit*, se fue ampliando hasta abarcar a todas las organizaciones que tratan de lograr un fin o misión social, incluidas las que tienen ánimo de lucro como son las sociedades mercantiles.

La segunda perspectiva doctrinal de la empresa social (con el nombre *social innovation school of thought*) enfatiza el perfil y el com-

portamiento de los emprendedores sociales (*social entrepreneurship*) desde la teoría del empresario innovador de Schumper y se fija más en el impacto social que produce el desarrollo de una actividad socialmente innovadora (nuevos servicios, métodos de producción, formas de organización, mercados, etc.) que en los ingresos que genera la entidad aunque sirvan para apoyar una misión social. Según este enfoque, obtener ganancias, crear riqueza o atender los deseos de los clientes puede ser parte del modelo social o medios para un fin social, pero no el fin en sí mismo. Son muchos y relevantes los autores que se alinean con esta corriente de pensamiento desde el trabajo fundacional de Young en 1986<sup>3</sup> y ha tenido gran influencia en la configuración de las políticas de fomento de la innovación social corporativa de las empresas por la Unión Europea en las últimas décadas. Por poner algunos ejemplos de esta escuela, Dees define a los emprendedores sociales como “aquellos que desempeñan el papel de agentes de cambio en el sector social, mediante la adopción de una misión para crear y mantener valores sociales (no solo valor privado), reconociendo y buscando incansablemente nuevas oportunidades para llevar a cabo esa misión, participando en un proceso continuo de innovación, adaptación y aprendizaje, actuando con valentía sin estar limitados por los recursos disponibles en el momento y exhibiendo un elevado sentido de responsabilidad hacia las personas a las que sirven y por los resultados generados”<sup>4</sup>. Por su parte, Austin *et al.* señalan que la clave de la empresa social corporativa (*corporate social entrepreneurship*) es el apalancamiento innovador de recursos con el objetivo de crear simultáneamente valor económico y social, y su propósito fundamental

<sup>1</sup> KERLIN, J., «Social Enterprise in the United States and Europe: Understanding and Learning from the Differences», *Voluntas*, núm. 17, 2006, pp. 247-263.

<sup>2</sup> Sobre esta distinción: DEES, G. y ANDERSON, B.B., «Framing a Theory of Social Entrepreneurship: Building on Two Schools of Practice and Thought», en MOSHER-WILLIAMS, R. (edit.), *Research on social entrepreneurship: understanding and contributing to an emerging field*, Washington D.C., Arnova, 2006., pp. 33-53; DEFOURNY J. y NYSENS, M., «Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences», *Journal of Social Entrepreneurship*, núm. 1, 2010, pp. 32-53 y de los mismos autores, en castellano, «El enfoque EMES de empresa social desde una perspectiva comparada», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 75, 2012, pp. 8-10.

<sup>3</sup> YOUNG, D., «Entrepreneurship and the Behavior of Non-profit Organizations: Elements of a Theory», en *The Economics of Non-profit Institutions*, ROSE-ACKERMAN, S. (Edit.), New York, Oxford University Press, 1986, pp. 161-184.

<sup>4</sup> DEES, G., «The meaning of Social Entrepreneurship», en *Comments and suggestions contributed from the Social Entrepreneurship Funders Working Group* Boston, Harvard Business School, 1988, p. 4.

es acelerar la transformación organizativa de las empresas para hacerlas potentes generadoras de mejoras sociales<sup>5</sup>. Bill Drayton, el conocido economista fundador de Ashoka, organización no lucrativa que aúna emprendedores sociales de todo el mundo e impulsa ideas innovadoras de transformación social, considera que los emprendedores sociales “son personas que se enfrentan de manera innovadora, con toda su energía, pasión, y tenacidad a resolver los problemas más importantes de nuestras sociedades”<sup>6</sup>. Pero como se ha apuntado<sup>7</sup>, las diferencias entre ambas escuelas norteamericanas no son tantas ni tan evidentes, puesto que se ha terminado por imponer una visión ampliada del propósito social de las empresas en el sentido de que éstas pueden producir tanto valor económico como social, lo que se ha denominado doble (o triple si se desglosa el valor ambiental como una categoría separada) impacto o valor combinado de las empresas (*blended value*)<sup>8</sup>.

En cuanto al tratamiento doctrinal de la empresa social en Europa, suele señalarse su punto de origen en 1990 en Italia, con la puesta en marcha de la revista científica *Impresa Sociale* por iniciativa del *Centro Studi del Consorzio CGM*<sup>9</sup>, en la que se elabora una concepción de la empresa social apegada a la figura tradicional de las cooperativas pero con un cambio de orientación para responder a necesidades sociales, especialmente en el ámbito de la integración laboral y de los servicios

sociales. Como la legislación existente en Italia no permitía a las asociaciones desarrollar actividades económicas, en 1991 se aprobó la ley de *cooperativas sociales*, iniciativa que fue posteriormente adoptada por varios países (Corea, Grecia, España, Portugal, etc.)<sup>10</sup>. Después de este enfoque inicial, en Europa se fueron desarrollando distintas concepciones doctrinales de la empresa social, distinguiéndose posiciones más aperturistas de otras que intentaron ligarlas al movimiento de la economía social tan asentado en algunos países europeos como es España, Italia o Francia.

En el ámbito académico europeo el punto de inflexión fue la creación en 1996 de una extensa red europea de investigadores denominada *Emergence des Entreprises Sociales en Europe* en el marco de un importante proyecto de investigación de la Comisión Europea y cuyo acrónimo se mantuvo cuando terminado el proyecto en el año 2000, la red se convirtió en una asociación científica internacional con el nombre de EMES, *Research Network for Social Enterprise*<sup>11</sup>. La red EMES realizó un encomiable esfuerzo por identificar entidades que pudieran ser calificadas de empresas sociales en los distintos países de la Unión Europea, logrando identificar nueve indicadores que definen tres dimensiones distintas de la empresa social, que son los siguientes<sup>12</sup>:

#### A. Dimensiones económicas y empresariales de las empresas sociales:

1. Una actividad continua que produce bienes y/o vende servicios.
2. Un nivel significativo de riesgo económico.
3. Una mínima cantidad de trabajo remunerado.

<sup>5</sup> AUSTIN, J., HERMAN, L., REFICCO, E. y WEI-SKILLERN, J., «Corporate Social Entrepreneurship: The New Frontier», en *The Accountable Corporation. Vol. 3: Corporate Social Responsibility*, EPSTEIN y HANSON (edit.) Westport, Praeger, 2006, citado por Austin, J. y REFICCO, E., «Corporate Social Entrepreneurship», *Harvard Business School Working Paper*, núm. 09-101, 2009, p. 1.

<sup>6</sup> DRAYTON, W. y MACDONALD, S., *Leading public entrepreneurs* Arlington, Ashoka, 1993.

<sup>7</sup> DEFOURNY y NYSSSENS, ob. cit., p.11.

<sup>8</sup> Concepto desarrollado de una manera intensa por EMERSON, J., «The Blended Value Proposition: Integrating Social and Financial Returns», *California Management Review*, vol. 45, núm. 4, 2003, pp. 35-51 y en trabajos posteriores.

<sup>9</sup> Para más detalle: <https://www.rivistaimpresasociale.it/chi-siamo>.

<sup>10</sup> Sobre estos orígenes de la empresa social en Europa, DEFOURNY y NYSSSENS, ob. cit., pp. 13 y s.

<sup>11</sup> Para más detalle: <https://www.emes.net>.

<sup>12</sup> Contenidos inicialmente en BORZAGA, C. y DEFOURNY, J., *The Emergence of Social Enterprise*, London y New York, Routledge, 2001, *passim*, donde se explica el contenido de cada uno de ellos de manera individualizada.

B. Dimensiones sociales de las empresas sociales:

4. Un objetivo explícito para beneficiar a la comunidad.
5. Una iniciativa lanzada por un grupo de ciudadanos u organizaciones de la sociedad civil.
6. Una distribución de beneficios limitada.

C. Gobierno participativo de las empresas sociales:

7. Un alto grado de autonomía.
8. Una facultad de decisión no basada en la propiedad del capital.
9. Una naturaleza participativa, que involucra a diferentes partes afectadas por la actividad.

Estos indicadores describen un el tipo ideal de empresa social, pero ni representan las condiciones que una organización necesariamente debe cumplir para ser calificada como una empresa social ni con ellos se quiere dar un concepto estructurado de empresa social sino que más bien sirven para indicar una horquilla donde se pueden mover las organizaciones para ser calificadas como empresas sociales<sup>13</sup>. Sin embargo, dada la influencia que estas notas distintivas de las empresas sociales han tenido tanto en el ordenamiento de la Unión Europea como en el de muchos países europeos, es un hecho manifiesto que en Europa, a diferencia de lo ocurrido en Estados Unidos, se le da más importancia a rasgos externos o de funcionamiento de las empresas sociales que a los objetivos sociales y los mecanismos para lograrlos.

<sup>13</sup> DEFOURNY y NYSSSENS, ob. cit., p. 15, gráficamente señalan que constituyen una herramienta, un tanto análoga a una brújula, que ayuda a los analistas a situar la posición de las entidades observadas en relación con otras e identificar, eventualmente, subgrupos de empresas sociales y que permiten tanto reconocer nuevas empresas sociales como designar como tales a antiguas organizaciones reestructuradas mediante nuevas dinámicas internas.

Como corolario a este epígrafe, recojo la definición de empresa social de Muhammad Yunus, economista de Bangladesh galardonado con el Premio Nobel de la Paz 2006 por la implementación del concepto de microcrédito a partir de 1974 y fundación del Banco Grameen (aldea en su idioma natal) en 1983, que simplemente la definía “como una empresa sin pérdida y sin dividendos diseñada para abordar un objetivo social”<sup>14</sup>.

## 2. EL IMPULSO Y EL RECONOCIMIENTO DE LA EMPRESA SOCIAL POR LA UNIÓN EUROPEA

En la Unión Europea, hay que reconocer a la Comunicación de la Comisión titulada «Iniciativa en favor del emprendimiento social. Construir un ecosistema para promover las empresas sociales en el centro de la economía y la innovación sociales» (2011)<sup>15</sup> (conocida en inglés como la *Social Business Initiative*, que se cita SBI), lanzada hace prácticamente diez años en plena crisis económica, como el hito o momento clave para el impulso del reconocimiento de la importancia de las empresas sociales y la innovación social para la búsqueda de soluciones originales para los problemas sociales y, en concreto, en la lucha contra la pobreza y la exclusión social<sup>16</sup>. Entre otros objetivos de la SBI, destacaba la necesidad de mejorar el marco legal de las empresas sociales a nivel europeo, puesto que ni a escala comunitaria ni nacional se habían tenido suficientemente en cuenta esta forma alternativa de empresa.

<sup>14</sup> *Building Social Business: The new kind of capitalism that serves humanity's most pressing needs*, New York, Public Affairs, 2010, p. 13.

<sup>15</sup> COM (2011) 682 final, 25.10.2011.

<sup>16</sup> No obstante, son numerosas las iniciativas de fomento de las empresas sociales desarrolladas por diferentes organismos e instituciones de la UE con anterioridad a la SBI. En particular, señalando dos de las más importantes, el Parlamento Europeo dictó la Resolución «sobre economía social» (2009); y la Comisión Europea publicó la Comunicación titulada «la Plataforma Europea contra la Pobreza y la Exclusión Social: Un marco europeo para la cohesión social y territorial» (2010).

Sin pretensión normativa, la SBI propone una descripción de las empresas sociales basada en una serie de características comunes, como aquéllas en las que “el objetivo social de interés común es la razón de ser de la acción comercial; cuyos beneficios se reinvierten principalmente en la realización de este objetivo social; y cuyo modo de organización o régimen de propiedad, basados en principios democráticos o participativos u orientados a la justicia social, son reflejo de su misión”. Estas empresas, sigue diciendo la SBI, pueden ser de dos tipos:

- «empresas que prestan servicios sociales o suministran bienes y servicios destinados a un público vulnerable» (acceso a la vivienda, acceso a los cuidados, ayuda a las personas de edad o con discapacidad, inclusión de grupos vulnerables, guarderías infantil, acceso al empleo y a la formación, gestión de la dependencia, etc.);
- y/o «empresas cuyo modo de producción de los bienes o servicios persigue un objetivo de tipo social (integración social y profesional mediante el acceso al trabajo de personas desfavorecidas, sobre todo por razón de su escasa cualificación o de problemas sociales o profesionales que provocan exclusión y marginación), pero cuya actividad puede incluir bienes o servicios que no sean sociales» (como son las empresas que se dedican a la inserción laboral de personas en riesgo de exclusión que es lo que se conoce como WISE, que son las siglas en inglés *Work Integration Social Enterprises*<sup>17</sup>).

Tras la promulgación de la SBI han sido muchos los documentos oficiales de la Unión Europea que han seguido insistiendo en esta línea de potenciar y reconocer a la empresa y

<sup>17</sup> Para una delimitación conceptual de las WISES y su tipología en distintos países de la Unión Europea, VILAJOS GIRONA, E. y SANCHIS PALACIOS, J.R., «Las empresas sociales y el management social», *Gezki*, núm. 10, 2013. pp. 199 y s.

el emprendimiento social. Sin ánimo exhaustivo, cabe mencionar por su importancia: el Dictamen del Comité Económico y Social Europeo sobre «el espíritu empresarial social y las empresas sociales» (2011)<sup>18</sup>; la Resolución del Parlamento Europeo «sobre la iniciativa en favor del emprendimiento social» (2012)<sup>19</sup>; la Comunicación de la Comisión «hacia la inversión social para el crecimiento y la cohesión, incluida la ejecución del Fondo Social Europeo 2014-2020» (2013)<sup>20</sup>; el Reglamento (UE) n.º 346/2013 del Parlamento y el Consejo «sobre los fondos de emprendimiento social europeo» (2013); Reglamento (UE) n.º 1296/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, «relativo a un Programa de la Unión Europea para el Empleo y la Innovación Social» («EaSI»), que introduce el eje de microfinanzas y emprendimiento social (2013)<sup>21</sup>; los Re-

<sup>18</sup> (212/C 24/01).

<sup>19</sup> (2015/C 419/08). En dicha Resolución (apartado III de su Introducción) se afirma que *la empresa social* es una “empresa que, independientemente de su forma jurídica, presenta las siguientes características: a) tener como objetivo primordial la consecución de un impacto social positivo y medible, de conformidad con su escritura de constitución, sus estatutos o cualquier otro documento fundacional de la empresa, siempre que: proporcione servicios o bienes a personas vulnerables, marginadas, desfavorecidas o excluidas; o emplee un método de producción de bienes o servicios que incorpore su objetivo social; b) utilizar sus beneficios principalmente para la consecución de sus objetivos primordiales, en lugar de repartirlos, y haber implantado procedimientos y normas predefinidos que regulen todas las circunstancias en las cuales se reparten beneficios a los accionistas y propietarios, garantizándose que dicho reparto de beneficios no socave su objetivo primordial; así como c) ser objeto de una gestión responsable y transparente, en especial involucrando a los empleados, los clientes y los interesados afectados por su actividad empresarial”.

<sup>20</sup> (COM(2013)0083).

<sup>21</sup> En su artículo 2 define a la *empresa social* como una “empresa que, independientemente de su forma jurídica, presenta las siguientes características: a) de conformidad con su escritura de constitución, sus estatutos o cualquier otro documento constitutivo de la empresa, tiene como objetivo primordial la consecución de impactos sociales mensurables y positivos en lugar de generar beneficios para sus propietarios, socios y accionistas, y que: i) ofrece servicios o bienes con un elevado rendimiento social, y/o ii) emplea un método de producción de bienes o servicios que represente su objetivo social; b) utiliza sus beneficios, en primer lugar, para la consecución de su objetivo primordial, y ha implantado procedimientos y normas predefinidos que regulan cualquier reparto de beneficios a los

glamentos 1303/2013 y 1304/2013, del Parlamento Europeo y del Consejo «que regulan el marco de actuación del Fondo Social Europeo, sus objetivos y prioridades en materia de inversión para el periodo 2014-2020» (2013); y la Resolución del Parlamento Europeo «sobre emprendimiento social e innovación social en la lucha contra el desempleo» (2015)<sup>22</sup>.

Pues bien, del análisis conjunto de estos documentos se percibe una clara evolución hacia la asimilación de la *empresa social* por la *economía social*, que pasa en muchos casos a tener la coetilla de *solidaria*, en un paradójico proceso de ampliación de los sujetos que pueden formar parte de aquélla (admitiendo entidades con ánimo de lucro como son las sociedades de capital, cuando cumplan determinadas condiciones) y, a su vez, de reducción de su ámbito a organizaciones más orientadas al interés general o la utilidad pública que tengan un impacto duradero y positivo en el desarrollo económico y el bienestar de la sociedad<sup>23</sup>. Una clara muestra de lo apuntado la tenemos en la Resolución del Parlamento Europeo con “recomendaciones destinadas a

accionistas y propietarios, con el fin de garantizar que dicho reparto no vaya en detrimento de su objetivo primordial; y c) está gestionada de forma empresarial, transparente y sujeta a rendición de cuentas, en especial, fomentando la participación de los empleados, los clientes o los interesados afectados por su actividad empresarial”.

<sup>22</sup> (2014/2236(INI)). En su Introducción “observa que *las empresas de la economía social y solidaria*, que no necesariamente tienen que ser organizaciones sin ánimo de lucro, son empresas cuyo principal objetivo es la realización de su objeto social, como crear empleo para colectivos vulnerables, prestar servicios a sus miembros o, más en general, causar un impacto social y medioambiental positivo, y que reinvierten sus beneficios principalmente para alcanzar esos objetivos”.

<sup>23</sup> Sobre el concepto renovado de la economía social y solidaria en nuestra doctrina: CAMPOS CLIMENT, V., «La economía social y solidaria en el siglo XXI: un concepto en evolución. Cooperativas, B corporations y economía del bien común», *Oikonomics: revista de economía, empresa y sociedad*, núm. 6, 2016, pp. 6-15; y CHAVES, R. y MONZÓN, J.L., «La economía social ante los paradigmas económicos emergentes: innovación social, economía colaborativa, economía circular, responsabilidad social empresarial, economía del bien común, empresa social y economía solidaria», *CIRIEC-España. Revista economía pública, social y cooperativa*, núm. 93, 2018, pp. 5-50.

la Comisión Europea sobre un estatuto para las empresas sociales y solidarias” (2018)<sup>24</sup>, que en su primera recomendación señala que la concesión de la *etiqueta europea de economía social* solo debe otorgarse a las empresas que cumplan de manera acumulativa los siguientes criterios:

- a) la organización debe ser una entidad de Derecho privado establecida en cualquier forma disponible en los Estados miembros y de conformidad con el Derecho de la Unión, y debe ser independiente del Estado y de las autoridades públicas;
- b) ha de tener una finalidad orientada fundamentalmente al interés general o la utilidad pública;
- c) debe desarrollar fundamentalmente una actividad de utilidad social y solidaria cuyo objetivo sea ayudar, con sus actividades, a personas en situación de vulnerabilidad, luchar contra las exclusiones, las desigualdades y las violaciones de los derechos fundamentales, incluso a escala internacional, o contribuir a la protección del medio ambiente, de la biodiversidad, del clima y de los recursos naturales;
- d) debe estar sujeta a una limitación al menos parcial en la distribución de los beneficios y a normas específicas sobre el reparto de beneficios y activos durante toda su existencia, incluido el momento de su disolución; en cualquier caso, la mayoría de los beneficios realizados por la empresa deben reinvertirse o utilizarse de otro modo para alcanzar los objetivos sociales;
- e) debe regirse por modelos de gobernanza democrática, asociando a sus empleados, sus clientes e interesados

<sup>24</sup> (2020/C 118/24). Comentado por FICI, A., *A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise*, Brussels, Committee on Legal Affairs of the European Parliament, 2012, *passim*.

afectados por sus actividades; el poder de los socios y su peso en la toma de decisiones no pueden basarse en el capital que puedan poseer.

Y termina diciendo este documento que “el Parlamento Europeo considera que nada impide conceder a las empresas convencionales la etiqueta europea de economía social si cumplen los requisitos antes mencionados, en particular por lo que respecta a los objetivos, el reparto de beneficios, la gobernanza y la toma de decisiones”. Lo que ocurre es que las rígidas condiciones que se pretenden exigir para la obtención del sello europeo de la economía social (con un restringido listado de actividades de utilidad pública o con la necesidad de que el voto en las juntas de socios no vaya ligado a la titularidad del capital social), parecen diseñadas para las formas organizativa clásicas la economía social (en especial, las cooperativas), lo que limitarán la entrada en esta pretendida categoría europea de empresas de la economía social a las empresas mercantiles convencionales, como suelen ser muchas empresas sociales.

Vemos, de esta manera, como en la Unión Europea aunque es incontestable la tendencia a superar el inicial encorsetamiento de la empresa social dentro del fenómeno estricto de la economía social es decir, ligado exclusivamente a unas formas jurídicas concretas (cooperativas, asociaciones, fundaciones, etc.), se perpetua –frente a lo que ocurre en Estados Unidos-- una visión formalista de la empresa social en cuanto que sólo se van a reconocer como tales a aquellas que además de tener una finalidad orientada al interés general o la utilidad pública, cumplan una serie de requisitos o condiciones en su funcionamiento. El cumplimiento de estos principios ordenadores de las empresas sociales es más fácil para entidades que se constituyan utilizando las fórmulas asociativas típicas de la economía social, como son las cooperativas. Pero, y esto es fundamental, se reconoce de manera clara la posibilidad del reconocimiento de entidad de la economía social europea a cualquier forma

de Derecho privado disponible en los Estados miembros de la Unión Europea que cumpla de manera acumulativa los criterios señalados anteriormente, y, al mismo tiempo, se excluye a aquéllas entidades que no persigan un propósito general o de utilidad pública como son la mayoría de cooperativas y otras fórmulas de la economía social que se suelen constituir por sus miembros para la satisfacción de intereses mutuales.

### 3. ANÁLISIS DEL ESTATUTO LEGAL DE LA EMPRESA SOCIAL EN DERECHO COMPARADO EUROPEO

En la Unión Europea, aparte de los documentos oficiales comentados no se han promulgado ni reglamentos de aplicación directa ni directivas de necesaria trasposición para unificar o armonizar el estatuto legal de las empresas sociales y es un hecho la existencia de importantes diferencias en los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros en lo que respecta a la manera de regular las empresas sociales y a las formas de organización por las que pueden optar los emprendedores sociales. Por ello, los países de la Unión Europea han tratado legislativamente a la empresa social del modo que han estimado conveniente, siendo varios los Estados que no han dictado ninguna norma sustantiva *ad hoc* para este tipo de entidades por lo que operan en este ámbito recurriendo a formas jurídicas preexistentes, en particular las aplicadas a las empresas convencionales como es la sociedad de responsabilidad limitada, la anónima y la cooperativa, que es lo que ha ocurrido especialmente en algunos países del centro y norte de Europa (por ejemplo, Alemania<sup>25</sup>, Austria, Países Bajos, Suiza, Irlanda y Suecia), mientras que en el resto se han creado por sus legisladores fórmulas específicas para las empresas socia-

<sup>25</sup> Como ha ocurrido en Alemania donde se han limitado al reconocimiento fiscal de la *sociedad de responsabilidad limitada sin ánimo de lucro gemeinnützige GmbH* (gGmbH).

les, distinguiéndose, no obstante, dos grandes modelos<sup>26</sup>.

El primero lo conforman los países que han adaptado las formas jurídicas tradicionales de la economía social (la cooperativa, la mutualidad, la asociación, la fundación u otros) a las características de las empresas sociales, como ha ocurrido con las cooperativas sociales<sup>27</sup>: Italia donde tuvieron su origen en 1991, Portugal desde 1997 donde se denominan “cooperativas de solidaridad social”, España con las “cooperativas de iniciativa social” de la Ley 27/1999 de cooperativas y sus variaciones autonómicas<sup>28</sup>, Francia y las “société coopérative d'intérêt collectif” incorporadas en 2001, Polonia en 2006, Hungría en 2006, Croacia en 2011, Grecia en 2011, República Checa en 2012 y más recientemente, como veremos, Bélgica en 2019.

El otro gran modelo en Derecho comparado europeo, en claro crecimiento y con una reconocible influencia de los documentos de la Unión Europea sobre la empresa social que hemos señalado *supra*, corresponde a los países europeos que han regulado el estatuto jurídico de las *empresas sociales* en sentido estricto. Es decir, que reconocen legalmente

<sup>26</sup> A esta diversidad de enfoques sobre la legislación sobre la empresa social en Europa se refiere el estudio de la Comisión Europea titulado *A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report*, 2015, en su apartado 5.2 sobre los marcos jurídicos para la empresa social, p. 51. En la figura 5.2 (p. 52) de dicho estudio contiene un mapa de países europeos en el que se indica qué modelos de regulación de la empresa social han acogido. No obstante, se debe indicar que los datos que se aportan en dicho informe y el mapa comentado han quedado bastante obsoletos puesto que en los últimos años varios países europeos han promulgado leyes sobre la materia. Centrado en un análisis de Derecho comparado y de gran interés los trabajos de FICI, A., *Recognition and Legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective*, Trento, Euricse, 2015; y *Social Enterprise Laws In Europe After the 2011 "Social Business Initiative". A comparative analysis from the perspective of worker and social cooperatives*, Brussels, CECOP, 2020.

<sup>27</sup> Sobre las empresas sociales en forma cooperativa, FICI, A., «The social enterprise in the cooperative form», *Cooperativismo e economía social*, núm. 39, 2016-2017, pp. 31-53.

<sup>28</sup> *Vid. infra*.

formas jurídicas especiales con dicho nombre u otros análogos y posibilitan que sean calificadas oficialmente como tales las sociedades mercantiles o comerciales a las que se les reconoce un compromiso social y tengan características propias de las empresas sociales. Nosotros nos vamos a centrar exclusivamente en este segundo enfoque, analizando algunos de los distintos conceptos legales de empresa sociales que ha habido hasta ahora en países europeos, tanto los que han promulgado una ley específica y especial para este tipo de entidades, como las que han regulado su estatuto en el marco de una ley general de economía social y/o solidaria. Como se verá, el tratamiento ha sido, en general, poco uniforme, aunque casi todos los ordenamientos tienen una cosa en común: no se crea un nuevo tipo social para las empresas sociales, sino que son entidades de la forma que sean, que cuando reúnen una serie de condiciones se posibilita su reconocimiento oficial a través de su inscripción en un registro creado al efecto, lo que suele conllevar un trato fiscal privilegiado y ser beneficiarias de determinados paquetes de ayudas por parte de la administración pública.

Cabe señalar el papel muy activo que han tenido en regular a las empresas sociales mediante leyes especiales en países europeos de pequeño tamaño y/o dimensión económica (Luxemburgo, Estonia, Eslovaquia, Letonia, Lituania, Rumania, etc.), quizá porque sus legisladores no tenían la dificultad de encaje de estas entidades en el marco de la economía social por la falta de desarrollo legislativo de ésta, lo que permitió mayor margen de libertad para dictar normas al respecto. Sin embargo, también es reseñable la paulatina incorporación a este modelo de países de un gran peso económico en Europa, como el Reino Unido e Italia de una manera temprana y posteriormente Francia. De los catorce ordenamientos que he analizados, sólo se expondrán detalles de cuatro de los más importantes (Reino Unido, Italia, Francia y Bélgica), plasmando los aspectos fundamentales del régimen del resto en una tabla al final de este epígrafe.



### 3.1. Reino Unido

En 2005 el Reino Unido promulgó la Ley n.º 1788 que regula la sociedad de interés comunitario (*Community Interest Company*, conocida por su abreviatura CIC), fórmula jurídica diseñada *ad hoc* para que las sociedades mercantiles pudieran llevar a cabo actividades en beneficio de la comunidad<sup>29</sup>. De dicha Ley se pueden extraer varias características distintivas de la CIC:

- debe ser una sociedad de responsabilidad limitada (*limited liability*), que es la forma jurídica más habitual de sociedad mercantil en el Reino Unido y puede ser por acciones o por garantía, y debe inscribirse previamente en el Registro Mercantil (*Companies House*);
- puede formarse con cualquier número de socios, incluso ser unipersonal;
- la sociedad, en la llamada “declaración de interés comunitario” (*community interest statement*) debe manifestar que llevará a cabo sus actividades en beneficio de la comunidad o de un sector de la misma e indicar cómo se propone hacerlo (art.2);
- el propósito comunitario principal puede ser definido en los estatutos sociales de una manera amplia o muy concreta, habiendo gran flexibilidad para su determinación;
- la entidad tiene activos bloqueados (*asset lock*) que si se transfieren han de ser a valor de mercado y en caso de disolución se destinan a otra entidad

<sup>29</sup> La historia del origen de la figura legal está recogida de manera muy amena por uno de los promotores de la iniciativa, LLOYD, S.: «Transcript: Creating the CIC», *Vermont Law Review*, núm. 35, 2011, pp. 31-43; donde explica (pp. 31-43), que el nombre inicial que había pensado era el de *Public Interest Company* (PIC) con idea de poner de manifiesto que el interés de las compañías no era privado pero que con esas mismas iniciales por esa época había un proyecto ministerial en marcha y por eso tuvieron que cambiar la denominación a CIC.

del mismo tipo (art. 23), con lo que se garantiza que se utilicen en beneficio de la comunidad;

- y existe un límite máximo de dividendos para los socios (art. 22.1.b, que actualmente es del 35% del total de beneficios distribuibles).

El *Regulator of Community Interest Companies* es el organismo público dependiente del Registro Mercantil del Reino Unido, encargado de supervisar el cumplimiento por las CIC de todas las obligaciones impuestas por la ley a estas entidades, teniendo para ello otorgados amplios poderes de investigación y sanción<sup>30</sup>. En el momento de la constitución de la CIC (sea una nueva sociedad o una ya existente), el Regulador debe comprobar que los objetivos sociales y actividades previstas de la compañía cumplen con la legislación de la CIC y, en particular, que supera el *community interest test*, lo que ocurre cuando los representantes de la entidad pueden demostrar que una persona razonable consideraría que sus actividades se llevan a cabo en beneficio de la comunidad (art. 3). En cambio, una entidad no puede superar el test si ha participado en actividades políticas o está diseñado para beneficiar miembros de un organismo en particular o empleados de una determinada empresa (art. 6).

Por su parte, cada año la CIC debe presentar un informe anual (*community interest company report*) ante el organismo Regulador (arts. 26-28) en el que debe describir, entre otros aspectos, las actividades de la CIC y cómo ha beneficiado a la comunidad; cualquier activo transferido por menos del valor de mercado; los dividendos pagados a los socios; y la remuneración de los administradores (que es fijada en su cuantía por el organismo Regulador teniendo en cuenta el sector en el que opera la empresa). La Ley del Reino

<sup>30</sup> En su página web oficial se ofrece información, estadísticas sobre la evolución de las CIC y guías y formularios de interés: <https://www.gov.uk/government/organisations/office-of-the-regulator-of-community-interest-companies>.

Unido fue pionera en el mundo en articular un vehículo jurídico para la empresa social y por el número de CIC existentes en la actualidad (cerca de 19.000) y su espectacular crecimiento en los últimos años<sup>31</sup>, es indudable el éxito de este modelo de empresa social.

### 3.2. Francia

En Francia en 2014 se promulgó la Ley sobre la economía social y solidaria (*Loi 2014-856 relative à l'économie sociale et solidaire*), que parte de una concepción de ésta como un modo de emprendimiento y desarrollo económico en todos los ámbitos de la actividad humana al que se adhieren las personas jurídicas de derecho privado que reúnan tres condiciones: perseguir otros objetivos que el de reparto de beneficios, que tuvieran una gobernanza democrática (en la que la participación no sólo está ligada al capital que se ostenta cada socio) y en la que rijan unos determinados principios en la gestión (los beneficios se destinan principalmente a desarrollar la actividad de la empresa, obligación de dotar determinadas reservas, etc.) (art. 1.I). Según dicha Ley, los sujetos de la economía social y solidaria son tanto las tradicionales figuras de la economía social (cooperativas, mutuas, fundaciones y asociaciones fundamentalmente – art.1.II.1), como «las sociedades mercantiles» que además de cumplir con las condiciones de la economía social y solidaria comentadas, aplicasen adicionales principios de gestión (en especial dotar determinados fondos y reservas obligatorias, un límite de reparto de dividendos del 49% y la prohibición de amortizar y reducir el capital por pérdidas) y persiguieran una «utilidad social» (art.1.II.2)<sup>32</sup>. Las socieda-

des mercantiles que estatutariamente reúnan estos requisitos<sup>33</sup> pueden inscribirse en el Registro Mercantil y de Sociedades como *entreprise de la économie sociale y solidaire* (*entreprise de l'économie sociale et solidaire*, conocidas también como empresas ESS), hacer constar públicamente dicha condición y beneficiarse de los derechos que le son inherentes (art. 1. III, en particular, facilidad de acceso a la financiación, beneficios fiscales y de contratación pública), y obtener la visibilidad como empresa incluida en el listado que publican

entidad persigue una «utilidad social» cuando su objeto social cumpla de manera principal, al menos, una de las cuatro siguientes condiciones: tenga como objetivo proporcionar, a través de su actividad, apoyo a personas en situación de vulnerabilidad ya sea por su situación económica o social, o por su situación personal y en particular por sus necesidades en materia de apoyo social, médico-social o sanitario, o para contribuir a la lucha contra su exclusión; su finalidad es contribuir a la preservación y desarrollo de los vínculos sociales o al mantenimiento y fortalecimiento de la cohesión territorial; tenga como objetivo contribuir a la educación ciudadana, en particular a través de la educación popular y la implementación de modos de participación que involucren, en los territorios afectados, a los beneficiarios de estas actividades; y su objetivo es contribuir al desarrollo sostenible, la transición energética, la promoción cultural o la solidaridad internacional.

<sup>33</sup> El Decreto n.º 2015-858 relativo a los estatutos de las sociedades mercantiles con condición de empresas de la economía social y solidaria, establece que "Los estatutos sociales de las empresas mencionadas en el 2.º del artículo 1 de la ley de 31 de julio de 2014 que manifiestan públicamente su condición de empresa de economía social y solidaria, deben tener la siguiente información: una definición del objeto social de la sociedad que cumpla principalmente al menos una de las tres condiciones mencionadas en el art. 2 de la citada ley; las disposiciones relativas a la composición, funcionamiento y competencias de los órganos de la empresa para asegurar su gobierno democrático, y en particular la información y participación de los socios, cuya expresión no solo está vinculada a su contribución en capital o el monto de su participación, empleados y partes interesadas en los logros de la empresa; las disposiciones relativas a la composición, funcionamiento y competencias de los órganos de la sociedad para asegurar su gobernanza democrática, y en particular la información y participación de los socios (cuya expresión no solo está ligada a su aportación de capital o al monto de su participación), empleados y grupos de interés en los logros de la empresa; la asignación mayoritaria de beneficios con la finalidad de mantener o desarrollar la actividad de la empresa; el carácter indivisible y no distributable de las reservas obligatorias establecidas; y la implementación de los principios de gestión definidos en el art. 1. II.2 de dicha Ley.

<sup>31</sup> Que ha sido espectacular en 2020 con un incremento del 20% respecto al año anterior con la aprobación de unas 5.000 nuevas CIC Datos obtenidos de *The Office of the Regulator of Community Interest Companies annual report 2019 to 2020* (disponible en <https://www.gov.uk/government/publications/cic-regulator-annual-report-2019-to-2020>), p. 7.

<sup>32</sup> El significado de esta expresión es desarrollado en el artículo 2 de la ley, que establece que se considera que una

las cámaras regionales de la economía social y solidaria (CRESS).

Por otra parte, la propia Ley sobre la economía social y solidaria (art. 11 que dio redacción al artículo L. 3332-17-1 del Código del Trabajo<sup>34</sup>) habilitó la posibilidad de que una *empresa de la economía social y solidaria* pudiera ser aprobada, a su vez, como una *empresa solidaria de utilidad social* (*entreprise solidaire d'utilité sociale*, conocidas con las siglas ESUS<sup>35</sup>) cuando cumpla de manera acumulativa una serie de requisitos añadidos a los anteriores:

- la utilidad social sea el principal objetivo de la entidad, debiendo constar el mismo en los estatutos sociales;
- demostrar que su objetivo social tiene un impacto significativo sobre la cuenta de resultados;
- tener una política salarial limitada para gerentes y empleados;
- y sus valores de renta variable no deben negociarse en un mercado financiero.

Cabe señalar que en 2019 se promulgó en Francia la Ley n.º 2019-486 relativa al crecimiento y transformación de empresas, más conocida como Ley Pacte por las siglas del plan de acción en la que tuvo su origen (*Le plan d'action pour la croissance et la transforma-*

*tion des entreprises*). Esta norma es considerada la ley económica francesa más importantes de la década y fue fruto de un gran pacto de crecimiento intersectorial y un largo debate. Uno de los ambiciosos objetivos de la Ley era «Repensar el lugar de las empresas en la sociedad», cuestión evidentemente muy ligada con el tema que nos ocupa en este trabajo. Este es precisamente el título de la sección 2.º del Capítulo III («Empresas más justas») de la Ley Pacte, que como veremos a continuación incluye significativas medidas para promover el desarrollo de actividades y fines sociales por empresas privadas. De un lado, se modifican de varios artículos del Código civil y del Código de comercio (art. 169 Ley Pacte) con la idea de admitir que las sociedades incluyan en el objeto social la consideración de aspectos sociales y ambientales. Al artículo 1833 del Código civil que establece que toda sociedad debe tener un objeto lícito y estar constituida en el interés común de los socios, se le añade la frase de que «la sociedad se gestiona en función de su interés social, teniendo en cuenta los aspectos sociales y medioambientales de su actividad»; el artículo 1835 del Código civil se reforma incluyendo que «los estatutos sociales podrán especificar una razón de ser, consistente en los principios que adopte la sociedad y para cuyo respeto pretende destinar recursos en el desarrollo de su actividad»; y se da una nueva redacción a los artículos L. 225-35 y L. 225-64 del Código de comercio, incorporando en ambos que el órgano de administración de las sociedades en la determinación de las orientaciones de la actividad de la empresa y supervisión de su implementación «lo debe hacer de acuerdo con sus intereses corporativos, teniendo en cuenta los aspectos sociales y ambientales de su actividad (y) también tomando en consideración, en su caso, la razón de ser de la sociedad definida en aplicación del artículo 1835 del Código Civil».

De otro, la ley (art. 105) modifica el artículo 2 de la ley sobre la economía social y solidaria para aclarar el criterio de “utilidad social” que se consideraba demasiado vago, y el artículo L. 3332-17-1 del Código del Trabajo con objeto de

<sup>34</sup> Desarrollado por el decreto n.º 2015-719 de 23 de junio de 2015 relativo a la aprobación de una “empresa solidaria de utilidad social” regulada por el artículo L. 3332-17-1 del Código del Trabajo, que detallaba las condiciones para solicitar y obtener esta aprobación que es concedida por la correspondiente autoridad regional del domicilio social de la empresa y que se expide por un plazo de 5 o 2 años según su antigüedad.

<sup>35</sup> En 2018 había en Francia cerca de 1.000 ESUS, de las cuales el 20% eran sociedades mercantiles. Las ventajas que obtienen las entidades aprobadas como ESUS son básicamente financieras: acceso a fondos de planes de ahorro para empleados solidarios, mecanismos de financiación específicos de la banca pública de inversiones francesa (Bpifrance), de fondos de inversión de impacto y del sistema de apoyo local (DLA) y ventajas fiscales para posibles inversores.

facilitar la consecución del estatus de *empresa solidaria de utilidad social* ya vistos<sup>36</sup>. Pero, sin duda, lo más llamativo de esta ley es que introduce (art. 176) los artículos L. 210-10 a L. 210-12 en el Título I del Libro II del Código de Comercio para incorporar un nuevo estatus de empresa social al margen de la ley de economía social y solidaria denominada *société à mission*, que se puede traducir como *sociedad con misión* o *con propósito*. En la regulación legal de esta nueva figura se perciben evidentes similitudes con las leyes de origen anglosajón que respaldan la existencia de iniciativas sociales de medición de impacto social de carácter privado como son las leyes sobre *public benefit corporations* norteamericanas. La ausencia de toda referencia en la Ley Pacte a las empresas de la economía social y solidaria —lo que ha sido duramente criticado por el sector<sup>37</sup>— evidencia la percepción crítica que tienen de aquella los dos principales autores del informe titulado *L'entreprise objet d'intérêt collectif* que dio origen a la regulación legal finalmente aprobada, Nicole Notat (Presidente de Vigeo-Eiris, empresa líder mundial en análisis, datos y evaluaciones ambientales, sociales y de gobernanza) y Jean-Dominique Senard (Presidente del grupo Michelin)<sup>38</sup>.

El primero de los nuevos preceptos del Código de comercio dedicado a las sociedades con misión<sup>39</sup>, establece que una sociedad podrá declarar públicamente como tal cuando cumplan las siguientes condiciones:

- en sus estatutos se especifica “una razón de ser” en el sentido del artículo 1835 del Código civil;

<sup>36</sup> El texto de los preceptos de la ley sobre la economía social y solidaria y del Código de Trabajo trascritos *supra* es en su versión actualizada tras la promulgación de la ley Pacte.

<sup>37</sup> De los numerosos artículos de prensa críticos con la reforma legal, por todos, el publicado en el periódico *Le Monde*, 15 de marzo de 2019, con el título «Loi Pacte: le projet de société à mission est “une fausse bonne idée”».

<sup>38</sup> NOTAT y SENARD, *L'entreprise objet d'intérêt collectif*, Rapport aux ministères de la Transition écologique et solidaire / ministère de la Justice / ministère de l'Économie et des Finances / ministère du Travail, 2018, p. 6.

<sup>39</sup> Desarrollado por el Decreto n° 2020-1 de 2 de enero de 2020 relativo a las sociedades con misión.

- sus estatutos especifican uno o más objetivos sociales y ambientales que la sociedad se propone perseguir en el marco de su actividad;
- sus estatutos especifican los procedimientos para el seguimiento del desempeño del propósito mencionado en los estatutos (...) debiendo crearse un «comité de misión» que es el órgano responsable exclusivo de este seguimiento y de presenta anualmente un informe anual adjunto al informe de gestión;
- la ejecución de los objetivos sociales y ambientales mencionados está sujeta a verificación por un organismo tercero independiente;
- y la condición de empresa con misión se publica, sujeta al cumplimiento de sus estatutos con las condiciones señaladas, en el Registro Mercantil y Societario.

### 3.3. Italia

Italia ha sido un país que siempre ha estado a la vanguardia de la regulación legal de las empresas sociales, siendo pionera en el mundo en dictar una ley sobre las cooperativas sociales (*Legge 81/1991 Disciplina delle cooperative sociali*), la cual posteriormente fue tomada como modelo en el contexto internacional. Además, Italia fue uno de los primeros ordenamientos de Europa en promulgar una norma que especifica sobre las empresas sociales (*Decreto Legislativo 155/2006 disciplina dell'impresa sociale*) y el primero en dictar una norma similar a las regulaciones sobre *public benefit corporation* norteamericanas con la promulgación en 2016 del régimen de la *società benefit*<sup>40</sup>.

<sup>40</sup> Incorporada en el ordenamiento italiano a través de Ley N° 208 de 28 de diciembre de 2015 «Disposiciones para la formación del presupuesto anual y plurianual del Estado (Ley de Estabilidad 2016)» art. 1, apdos. 376-384.

Sin pretensión de exponer el régimen legal de la *società benefit*<sup>41</sup>, elaborado con una clara influencia de la *Delaware Public Benefit Corporation Act*, aquéllas se definen como empresas que “en el ejercicio de una actividad económica, además de la finalidad de dividir los beneficios, persiguen uno o varios fines de beneficio común y funcionan de manera responsable, sostenible y transparente con respecto a las personas, las comunidades, los territorios y el medio ambiente, los bienes y actividades culturales y sociales, las entidades y asociaciones y otras partes interesadas” (apdo. 376). Aparte de algunas menciones estatutarias y determinadas obligaciones para que los administradores equilibren los intereses de los accionistas, de terceros interesados y la búsqueda de los objetivos de beneficio común (apdo. 380), destaca la obligación de elaborar un informe anual que se publica en la página web de la empresa en el que se debe incluir, entre otros aspectos, los resultados de la evaluación del impacto generado utilizando una evaluación externa (por ejemplo, a través de B Lab) de determinadas áreas de evaluación (gobernanza empresarial, trabajadores, otros interesados y medio ambiente (apdo. 378 y anexos 4 y 5). Cuando se cumplen estos requisitos la sociedad beneficiaria puede introducir junto a la denominación social las palabras “*Società benefit*” o la abreviatura “SB” y utilizar este nombre en la documentación y en las comunicaciones con (apdo. 379).

Siguiendo con esta dinámica socialmente innovadora en el plano legislativo, el 3 de julio de 2017 aprobó el *Codice del Terzo settore* (Decreto Legislativo 117/2017) con el objetivo de sistematizar y reorganizar las distintas entidades que integran el tercer sector en Italia, en las que junto a otras entidades (organización

de voluntarios, asociación de promoción social, ente filantrópico, sociedad de ayuda mutua y red asociativa) se incluyen a las empresas sociales. Pero mientras que el Código contiene la regulación especial de las otras entidades del tercer sector, para las empresas sociales hacía una remisión a su futura regulación través de un decreto legislativo (art. 40.1), dejando, en cambio, vigente la ley sobre las cooperativas sociales de 1991 (art. 40.2) que son reconocidas como empresas sociales de derecho en el ordenamiento italiano.

Con la misma fecha del *Codice* se aprobó al Decreto Legislativo 112/2017 de *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale*, que deroga la anterior ley de 2006 sobre la materia, con el intento de flexibilizar su régimen y regular incentivos fiscales para contribuir al despegue de la empresa social en forma de sociedad de capital, puesto que hasta ese momento prácticamente todas las empresas sociales italianas habían acogido la forma de cooperativas sociales<sup>42</sup>. Según la nueva normativa, pueden adquirir la calificación de empresa social todas las entidades privadas (excepto las sociedades unipersonales cuyo único socio sea una persona física, una administración pública o una entidad con ánimo de lucro) que “lleven a cabo una actividad empresarial de interés general de forma estable y principal, sin ánimo de lucro y con fines de utilidad cívica, solidaria y social, adoptando una modalidad de gestión responsable y transparente y favoreciendo la más amplia participación de trabajadores, usuarios y otros sujetos interesado en sus actividades” (art. 1.1). Como se deduce de la anterior definición legal, la empresa social en Italia es una calificación o estatus jurídico que puede adquirir cualquier entidad de derecho privado que cumpla una serie de condiciones. Por tanto, además de las asociaciones y fundaciones que son las formas jurídicas que se les exigen al resto de entidades del tercer sector, pueden

<sup>41</sup> Para lo que remitimos a la doctrina especializada italiana. Por todos: VENTURA, L.: «Benefit corporation e circolazione di modelli: le «società benefit», un trapianto necessario?», *Contratto e impresa*, vol. 32, núms. 4-5, 2016, pp. 1134-1167; y de la misma autora «If not for profit, for what?. Dall'altruismo come «bene in sé» alla tutela degli «stakeholder» nelle società lucrative», *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, vol. 116, núm. 3, 2018, pp. 545-590.

<sup>42</sup> FICI, A., «La empresa social italiana después de la reforma del tercer sector», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 36, 2020, p. 191.

ser calificadas de empresas sociales las sociedades de capital y de otro tipo que regula libro V del *Codice civile*.

El principal requisito para obtener el estatus jurídico de empresa social en Italia es que la entidad realice de una actividad empresarial o comercial “de interés general”, término que es desarrollado en la propia ley con un extenso elenco de actividades empresariales que se presumen que son de este tipo<sup>43</sup>. Alguna de estas actividades de interés general tiene que ser la actividad principal de la empresa social, aunque se permite llevar a cabo otra que no lo sea siempre que los beneficios obtenidos por aquélla sean superiores al 70% de las ganancias totales de la empresa (art. 2.3). Por otra parte, y como excepción, se considera de interés general, independientemente de su objeto, la actividad empresarial en la que para la consecución de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social se contraten como trabajadores a determinados colectivos vulnerables (personas con discapacidades, sin hogar, refugiados, etc.) (art. 2.5), en un porcentaje superior al 30% del total de la empresa (art. 2.5).

El otro gran condicionante que se exige para que una entidad sea calificada de empresa social es que no tenga ánimo de lucro y, por ello, en principio se prohíbe la distribución, incluso de forma indirecta, de beneficios y el reparto de excedentes entre socios, trabajadores y directivos (art. 3.1). No obstante, este principio sufre una importante excepción con respecto a las empresas sociales en forma de sociedades, ya que en estos casos –a diferencia de lo que ocurre con las asociaciones o fundaciones empresas sociales– se puede remunerar el capital suscrito por los socios (aunque con un límite máximo establecido por la ley) (art. 3.2) y repartir dividendos (aunque no

más del 50% de los beneficios y excedentes anuales menos las pérdidas acumuladas de años anteriores) (art. 3.3)<sup>44</sup>.

La entidad que cumpla estos requisitos (actividad principal de interés general o asimilada y ausencia de ánimo de lucro) y los refleje debidamente en los estatutos sociales y en la escritura pública de constitución (art. 5.1) puede inscribirse como tal en la correspondiente sección del Registro Mercantil (art. 5.2)<sup>45</sup>. A partir de ese momento la denominación o razón social de la entidad debe contener la indicación de *impresa sociale* (art. 6.1). Por otra parte, la ley establece una serie de limitaciones o condiciones para las empresas sociales, que pasamos a relacionar sin ánimo exhaustivo:

- la mayoría de los miembros del órgano de administración deben ser nombrados por la asamblea o junta general de socios (art. 7.1);
- se debe elaborar anualmente y publicar en el Registro Mercantil un informe social (*bilancio sociale*) de la empresa, que servirá, entre otras cosas, para medir el impacto de la actividad social desarrollada (art. 9);
- se deben nombrar uno o más auditores que supervisarán el cumplimiento de los fines corporativos de la empresa y certificar que el informe social se ha elaborado correctamente (art. 10);
- los estatutos sociales deben prever formas de participación en la gestión de trabajadores, usuarios y otras partes interesadas, que van desde mecanismos de consultas hasta la participación de los trabajadores y usuarios en las asambleas y juntas e incluso, para las de cierto tamaño, el nombramiento de

<sup>43</sup> Algunos de los veintitantos supuestos que contiene el art. 2.1 de la ley, son el desarrollo de servicios sociales, sanitarios, de educación, protección del medioambiente, gestión de residuos, de formación universitaria, de investigación científica, actividades culturales, rehabilitación de edificios, cooperación internacional, viviendas sociales, acogida de inmigrantes, microcrédito, etc.

<sup>44</sup> Como apunta FICI, ob. cit., p. 191, ésta es una importante novedad respecto al régimen anterior.

<sup>45</sup> FICI, ob. cit., p. 187.

un miembro del órgano de administración (art. 11);

- y se establecen determinados límites a las diferencias salariales (art. 13).

La introducción de manera novedosa de un régimen fiscal favorable a las empresas sociales (art. 18), la comentada relajación de algunos de los requisitos que se exigían en la anterior normativa a estas entidades, junto al encuadre de las empresas sociales en el nuevo contexto jurídico del tercer sector en Italia, han creado un clima propiciatorio para el desarrollo de empresas sociales, en general, y, en particular, con forma de sociedades de capital<sup>46</sup>. En el caso de que una Bcorps italiana obtenga el reconocimiento de *società benefit* por cumplir los requisitos que exige la ley de 2016 que las regula (por ejemplo, haberse sometido con éxito a una evaluación externa de las áreas de gobernanza empresarial, trabajadores, otros interesados y medio ambiente), nada le impide además obtener la calificación de *impresa sociale* y beneficiarse así de un trato fiscal privilegiado si cumple con los requisitos establecidos en el Decreto Legislativo 112/2017 que acabamos de ver.

### 3.4. Bélgica

Bélgica fue uno de los primeros países del mundo que reconoció legalmente a las empresas sociales a través de la promulgación en 1995 de una ley que modificaba las *Lois coordonnées sur les sociétés commerciales*, insertando en la misma la sección VII bis (arts. 164 bis a 164 quater) titulada *sociétés con finalidad social*, que en 1999 pasaría a conformar el Libro X del *Codes des Sociétés* (arts. 661-669). Según estos preceptos, las sociedades de forma comercial de cualquiera de los tipos admitidos en dicho ordenamiento (sociedad colectiva, comanditaria simple, anónima, de responsabilidad limitada y la cooperativa) son calificadas de *sociétés à finalité sociale* y

podía utilizar en su denominación legal dicho término (o su abreviatura SFS), cuando concurren una serie de requisitos. El principal era que la sociedad no se dedicara «al enriquecimiento de sus socios» y que los estatutos tuvieran un determinado contenido<sup>47</sup>. El objetivo de la creación de esta figura fue conferir un estatus especial a las entidades que desarrollaran como actividad principal una actividad empresarial sin ánimo de lucro, con la idea de desarrollar el potencial económico de las asociaciones y organizaciones sin fines de lucro<sup>48</sup>. Sin embargo, en realidad dicha legislación terminó beneficiando en términos cuantitativos a las sociedades cooperativas que representaban más del 85% de las sociedades con finalidad social, entre otros motivos, porque no existían incentivos para la creación de sociedades mercantiles por parte de asociaciones y organizaciones con ánimo de lucro.

En 2019 se aprobó el *Code des sociétés et des associations* belga y una de sus novedades fue que la figura de la *sociedad con finalidad social* ha sido sustituida por la de la *empresa social (entreprise sociale)*, siendo lo más llamativo que sólo las sociedades cooperativas pueden ser calificadas como tales<sup>49</sup>. Sin entrar en detalle sobre las numerosas novedades en materia de cooperativas del nuevo Código, cabe

<sup>47</sup> El objeto social debía precisar un fin social, se limitaba estatutariamente la búsqueda de beneficios y el reparto de excedentes entre los socios; se limitaba el número de votos por socios, existía la obligación de convertir en socios a los trabajadores contratados por la entidad, etc. (art. 164 bis.1).

<sup>48</sup> MOURY, B., «La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité», *Actualités du Droit*, 1997, pp. 701-716.

<sup>49</sup> Cabe señalar que la aprobación del nuevo Código se ha aprovechado para intentar aclarar el panorama legislativo de las cooperativas (reguladas en el Libro 6), tratando de poner fin a un régimen legal de excesiva flexibilidad que no incorporaba, con carácter general, los principios cooperativos y que había permitido la proliferación de muchas pseudocooperativas constituidas por la flexibilidad del tipo y otras razones de índole práctica: COATES, A., «Belgium», en CRACOGNA, FICI y HENRY (edit.) *International Handbook of Cooperative Law*, Heidelberg-New York, Springer, 2013, pp. 251-254.

<sup>46</sup> FICI, ob. cit., pp. 191 y s.

señalar que se mantiene la distinción entre cooperativas homologadas o autorizadas por el Ministerio de Economía, que se reconocen por la abreviatura «SC agréée» que se añade al final de su denominación social (art. 8:4)<sup>50</sup>, del resto, que reciben peor tratamiento fiscal y menos incentivos. En cuanto a las empresas sociales, pueden ser reconocidas como tales tanto las cooperativas no homologada por el Ministerio de Economía (que añaden al nombre de su forma legal los términos «aprobado como empresa social» o su abreviatura «SC agréée comme ES» –art. 8:5.1–), como las que sí estén homologadas (se añade a su denominación legal los términos «agréée» y «entreprise sociale» o su abreviatura «SCES agréée» –art. 8:5.2), cuando su propósito principal no sea proporcionar a sus accionistas una ventaja económica o social para la satisfacción de sus necesidades profesionales o privadas

Algunos de los requisitos para que las cooperativas puedan ser reconocidas como empresas sociales que venían contenidas originalmente en el Código (art. 8:5.1) han sido ampliados por el Real Decreto de 28 de junio de 2019 que establece las condiciones para la aprobación de las cooperativas como empresas sociales. En particular se exige que sus estatutos, funcionamiento y actividades cumplen con las siguientes condiciones:

- el objetivo principal de la sociedad es, en el interés general, generar un impacto social positivo para el hombre, el medio ambiente o la sociedad;
- los estatutos sociales describen el objeto social del que se desprende expresamente que sirve para generar un impacto social positivo para el hombre, el medio ambiente o la sociedad;

- en caso de baja de un socio, éste recibe, como máximo, el valor nominal de su aportación al capital social;
- el cargo de consejero es gratuito, salvo que la junta general de accionistas decida una retribución limitada o unas dietas por asistencia limitadas;
- ningún socio podrá participar en la votación de la junta general por un número de votos superior a la décima parte de los votos presentes o representados;
- el reparto de dividendos a los socios sólo puede establecerse después de dotar reservas o destinos que sean necesarios o útiles para el logro del propósito social;
- el beneficio patrimonial que la sociedad distribuya directa o indirectamente a sus socios, en cualquier forma, no puede exceder la tasa de interés fijado por ley (actualmente 6%);
- y durante la liquidación, a los activos restantes después de pagar deudas y el reembolso de las aportaciones a los socios se le darán un destino lo más cercano posible a su finalidad como empresa social.

Lo más llamativo del régimen belga es tras la promulgación del Código de sociedades y asociaciones sólo las cooperativas pueden ser reconocidas legalmente como empresas sociales y se ha establecido que en un plazo máximo de cinco años (hasta 2024) las sociedades con finalidad social existentes con anterioridad al Código que quieran ser reconocidas como empresas sociales deben transformarse, si no lo son ya, en cooperativas<sup>51</sup>. Por tanto, Bélgica ingresa así en el grupo de países, como España, Polonia y Portugal, que utilizan la fórmula de la cooperativa social como prototipo de las empresas sociales.

<sup>50</sup> Esta homologación la reciben cuando lo cumplan los requisitos que establece el Consejo Nacional de Cooperación, Emprendimiento Social y Empresa Agrícola belga, que prácticamente son los principios cooperativos de la ACI (membresía abierta y voluntaria, igualdad o limitación del derecho voto, etc.),

<sup>51</sup> Como dispone el Real Decreto, también de 28 de junio de 2019, de desarrollo del artículo 42, § 4 de la Ley de 23 de marzo de 2019 por el que se introduce el Código de Sociedades y Asociaciones y se establecen diversas disposiciones relativas a la presunción de autorización como empresa agraria y como empresa social.



## 3.5. Tabla resumen del análisis de ordenamientos realizado

País	Norma Fecha	Abrev.	Formas jurídicas posibles	Tipo societario más usual	Activ/ fin social	Gobernanza	Trabaj.	Dividen.
<b>Fin.</b>	Ley esp. 2003	SY	Cualquiera	S. Capital	WISE	—————	- 30% pers. vulnerab. - Salarios habituales del sector	—————
<b>R.U.</b>	Ley esp. 2005	CIC	S. Capital	S. Capital	Beneficio comunidad	Control remuneración administrador	—————	Lim. 35% benef.
<b>Eslov.</b>	Ley esp. 2011	SP	Cualquiera	Cooperativ.	Efectos sociales	- 1 socio, 1 voto - Participación trabajadores y otros interes. órgano admón	—————	Prohibido
<b>Dina.</b>	Ley esp. 2014	RSV	Cualquiera	S. Capital	Propósito social	Participación trabajadores y otros interes. órgano admón	—————	Lim. 35% benef.
<b>Franc.</b>	LE	ESUS	Cualquiera	S. Capital Cooperativ	Utilidad social	—————	Salarios justos	Lim. 50% benef.
<b>Rum.</b>	LES 2015	IS	Cualquiera	Cooperativ.	Fines sociales e interés general	—————	Salarios justos	Lim. 10% benef.
<b>Grec.</b>	LESS 2016		Cualquiera	Cooperativ.	Beneficio colectivo y social	- 1 socio, 1 voto	Salarios similares	Prohibido
<b>Lux.</b>	Ley esp. 2016	SIS	S. Capital Cooperativa	S. Capital Cooperativ.	WISE y/o objetivos sociales o medioamb.	—————	—————	Lim. 10% benef.
<b>Italia</b>	Ley esp. 2017	IS	Cualquiera	S. Capital Cooperativ.	Interés general	—————	Salarios similares	Lim. 50% benef.
<b>Leton.</b>	Ley esp. 2017	SU	S. Capital	S. Capital	Impacto social positivo	Participación trabajadores y otros interes. órgano admón	—————	Prohibido
<b>Eslova.</b>	Ley esp. 2018	SP	Cualquiera	Cooperativ.	Impacto social positivo	- 1 socio, 1 voto - Participación trabajadores y otros interes. en juntas	—————	Lim. 50% benef.
<b>Bulg.</b>	LESS 2018		S. Capital		Valor social agregado	Participación trabajadores y otros interes. en órgano admón	- 30% pers. vulnerab.	Lim. 30 o 50% benef.
<b>Litua.</b>	Ley esp. 2019		Cualquiera	S. Capital	WISE	—————	- %pers. vulnerab. - Salarios justos	—————
<b>Bélgic.</b>	Cod.Soc. 2019	ES	Cooperativ.	Cooperativ	Impacto social positivo	Lim. votos por socio	—————	Después de reservas o destinos específicos

## 4. SITUACIÓN EN ESPAÑA

Después de ver el intenso movimiento de nuestro entorno jurídico y económico por otorgarle un marco legal a las empresas sociales, sorprende la pasividad de nuestro ordenamiento al respecto, en particular cuando España fue de los primeros países en el contexto internacional en promulgar una Ley de la Economía Social. Veamos primero qué empresas sociales sí reconoce el legislador español y cuáles son las opciones que se plantean para la regulación de las empresas sociales, en general.

### 4.1. Las Empresas de Inserción, los Centros Especiales de Empleo y las Cooperativas de Iniciativa Social

En España no se ha promulgado ninguna norma que, con carácter general, reconozca a las empresas sociales y les concedan determinados beneficios fiscales u de otro tipo. No obstante, hay tres tipos de entidades de las que no se duda su naturaleza de empresa social por cumplir los típicos requisitos que la Unión Europea señala como característicos de este tipo de entidades. Nos referimos a las Empresas de Inserción, los Centros Especiales de Empleo y las Cooperativas de Iniciativa Social<sup>52</sup>.

Según la Ley 44/2007 para la regulación del régimen de la Empresa de Inserción, ésta es «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 socio-

laboral de personas en situación de exclusión social como tránsito al empleo ordinario» (art. 4)<sup>53</sup>. Por su parte, los Centros Especiales de Empleo, tal como establece el Real Decreto Legislativo 1/2013 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social, son «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» (art. 43.1)<sup>54</sup>.

La Ley 5/2011 de Economía Social (se cita LES) menciona expresamente en su articulado a estas dos figuras societarias en dos momentos. Por un lado, en la relación de entidades de la economía social por la forma que contiene el artículo 5.1 (en concreto, son dos de las nueve que menciona dicho precepto entre las que destacan por su relevancia las cooperativas) y, por otro, en el apartado 4 del mismo artículo

<sup>53</sup> Sobre su naturaleza de empresa social: QUINTÁO, C., «Empresas de inserción y empresas sociales en Europa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 59, 2007, pp. 35-59. Para una aproximación a su régimen: GARCÍA MAYNAR, M.ª A. y ESTEVE ARNAL, M., «Las empresas de inserción en España. Normativa y características», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 59, 2007, pp. 153-178.

<sup>54</sup> Sobre su régimen legal SÁNCHEZ PACHÓN, L.A., «Los Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 36, 2020, pp. 55-91. Acerca de su naturaleza de empresa social MONZÓN, J.L. y HERRERO, M., «Identificación y análisis de las características identitarias de la empresa social europea: aplicación a la realidad de los Centros Especiales de Empleo de la economía española», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 87, 2016, pp. 295-326.

<sup>52</sup> Así, por todos, DÍAZ-FONCEA, M. y MARCUJELLOS SERVÓS, C., «Las empresas sociales en España. Concepto y características», *Gezki*, núm. 8, 2012, pp. 143-163; y SOLORZANO, M. GUZMÁN, C., SAVALL, T. y VILLAJOS, E., «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 92, 2018, pp. 155-182.

lo incorporado en 2015 por el que se declaran entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General a ambas formas sociales constituidas y calificadas como tales según su normativa reguladora. A efectos prácticos, este reconocimiento, tal como establece 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, supone que las subvenciones concedidas a estas entidades quedan sometidas al Reglamento 360/2012 de la Comisión, de 25 de abril de 2012, y se amplía su cuantía máxima (de 200.000 € en tres años pasa a 500.000 €). Además, se extiende la posibilidad de reserva en los procedimientos de adjudicación de contratos públicos a las empresas de inserción en relación con los colectivos referidos en su normativa reguladora, posibilidad que ya existía para los centros especiales de empleo respecto de las personas con discapacidad, ampliándose, por tanto, el marco regulatorio actual en relación con la protección de los colectivos en riesgo de exclusión laboral.

Cabe señalar que el artículo 5.4 LES mencionado, termina diciendo que esta calificación de entidades prestadoras de Servicios de Interés Económico General «podrá extenderse esta declaración a cualesquiera otras entidades de la economía social que tengan por objeto igualmente la inserción laboral de colectivos en riesgo de exclusión, conforme a lo que se establezca reglamentariamente». Como se observa, la posible calificación de una entidad prestadoras de servicios de interés económico general se limita a las entidades de la economía social que tengan por objeto la inserción laboral de colectivos en riesgos de exclusión, con lo que, en principio y a expensas de un futuro desarrollo reglamentario, quedan fuera otras entidades que tengan o busquen otros objetivos sociales y/o que no sean reconocidas de la economía social.

Por otra parte, la Ley 9/2017 de Contratos del Sector Público reformó el Real Decreto Legislativo 1/2013 por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de de-

rechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social con objeto de regular a los «centros especiales de empleo de iniciativa social». Según el nuevo artículo 43.4 de dicha norma, estos son aquellos promovidos y participados en más de un 50% por una o varias entidades, públicas o privadas, que no tengan ánimo de lucro o que tengan reconocido su carácter social en sus estatutos. La forma jurídica que pueden tener estos centros especiales de empleo de iniciativa social es el de asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público, cooperativas de iniciativa social u otras entidades de la economía social, así como sociedades mercantiles en las que la mayoría de su capital social sea propiedad de alguna de las entidades señaladas anteriormente y siempre que en sus estatutos o en el acuerdo social se obliguen a la reinversión íntegra de sus beneficios para creación de oportunidades de empleo para personas con discapacidad y la mejora continua de su competitividad y de su actividad de economía social.

Respecto a las Cooperativas de Iniciativa Social, denominadas de formas igual o parecidas en las leyes autonómicas de cooperativas, la Ley 27/1999 de Cooperativas las define como «aquellas 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)<sup>55</sup>.

<sup>55</sup> Sobre su régimen: FAJARDO GARCÍA, G.: «Las cooperativas sociales: entre el interés mutualista y el interés general», en *Estudios de Derecho Mercantil: liber amicorum profesor D. F. Vicent Chuliá*, (PETIT et al. Coord.), 2013, pp. 265-280; y BRETOS, I., DÍAZ-FONCEA, M. y MARCUJELLO, C.: «La Cooperativa de Iniciativa Social: Un modelo de Empresa Social en España», *REVESCO. Revista de Estudios cooperativos*, núm. 135, 2020, pp. 71-80.

## 4.2. Propuestas de *lege ferenda* para regular a las empresas sociales

Fuera del marco específico de tres modalidades de empresas sociales vistas, cabe preguntarnos cuál será el camino que recorrerá nuestro ordenamiento en cuanto al reconocimiento legal de las empresas sociales<sup>56</sup>. Básicamente el legislador español tiene cuatro opciones. La primera es no regularlas, lo que chocaría con la tendencia europea al reconocimiento legal de esta figura y, lo que es más grave, las empresas sociales en España tendrían, comparativamente hablando, peor trato que las de los otros países europeos.

La segunda opción es reformar la LES (como hizo Francia), o incluso sustituirla por otra (como ha pasado, por ejemplo, en Grecia<sup>57</sup>), con el objetivo de superar la concepción restrictiva y excesivamente formalista de la economía social de la que parte dicha norma y por la que, en principio, quedan fuera de la misma las personas jurídicas que no se hayan constituido utilizando una de las fórmulas legales de la economía social (art. 5.1). Como se ha apuntado, la Propuesta de la Ley de la Economía Social elaborada en 2009 por un grupo de expertos académicos<sup>58</sup>, incluía en la relación de entidades de la economía social, entre otras, “a las empresas sociales”, que finalmente fue excluida de la ley por la falta de

madurez en esa época de su concepto y delimitación<sup>59</sup>. Tiempo después, la Estrategia Española de la Economía Social 2017-2020 (aprobada por Resolución de 15 de marzo de 2018 de la Secretaría de Estado de Empleo) recobró el interés por el posible encuadre de las empresas sociales en el marco de la LES<sup>60</sup>, pero que, sin embargo, no se ha traducido en ninguna actuación relevante del legislador.

Una tercera opción es desarrollar como amplitud de miras la LES vigente, aprovechando algunas de las vías de extensión del ámbito de la economía social previstas en la norma y que hasta ahora, entre otras cosas por la desidia de nuestro legislador y falta de colaboración de las administraciones autonómicas y estatales, no han sido utilizadas. Me refiero, en particular, al apartado 2 del artículo 5 y al artículo 6 LES, preceptos íntimamente relacionados.

El apartado 2.º del artículo 5 LES admite la posibilidad de ampliación del espectro de las entidades de la economía social al señalar que «asimismo, podrán formar parte de la economía social aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley». Por su parte, dicho artículo 6, titulado «catálogo de entidades de economía social», establece que «el Ministerio de Trabajo e Inmigración, previo informe del Consejo para el Fomento de la Economía Social, y en coordinación con las Comunidades Autónomas, elaborará y mantendrá actualizado un catálogo de los di-

<sup>56</sup> De interés sobre regular o no sobre estas cuestiones: EM-BID IRUJO, J.M. y VALS TALENS, P., *La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el “soft law”*, Madrid, Editorial BOE, 2016. Acerca del interés social y las empresas sociales, HERNANDO CEBRIA L., «El interés social de las sociedades de capital en la encrucijada: interés de la sociedad e intereses en la sociedad, la responsabilidad social corporativa y la tercera vía societaria», *Revista de Derecho Bancario y Bursátil*, núm. 13, 2014, pp. 79-126.

<sup>57</sup> Explicado en FAJARDO GARCÍA, G. y FRANTZESKAKI, M., «La economía social y solidaria en Grecia. Marco jurídico, entidades y principales características», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 25, 2017, pp. 49-88.

<sup>58</sup> Disponible en un anexo al final del Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social elaborado por MONZÓN, CALVO ORTEGA, CHAVES, FAJARDO y VALDES DAL-RÉ (pp. 141 y ss.), disponible en [http://observatorioeconomiasocial.es/media/archivos/Informe\\_CIRIEC\\_Ley\\_Economia\\_Social.pdf](http://observatorioeconomiasocial.es/media/archivos/Informe_CIRIEC_Ley_Economia_Social.pdf).

<sup>59</sup> FAJARDO GARCÍA, G., «La identificación de las empresas de economía social en España. Problemática jurídica», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 128, 2018, pp. 119 y ss.

<sup>60</sup> Medida núm. 14: «Estudio del concepto de empresa social en el marco español y análisis de su posible relación con los conceptos de empresa social en el ámbito europeo. Se analizarán las posibles implicaciones del reconocimiento de la figura de empresa social definida por la “Social Business Initiative” (Iniciativa a favor del Emprendimiento Social) y su encuadre, en su caso, en el marco de la Ley 5/2011, de Economía Social».

ferentes tipos de entidades integrantes de la economía social, teniendo en cuenta los principios establecidos en la presente ley y de forma coordinada con los catálogos existentes en el ámbito autonómico». Recordemos de manera resumida los principios de la economía social contenidos en el artículo 4 LES y a los que hacen referencia ambos preceptos: a) primacía de las personas y del fin social sobre el capital; b) aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo o actividad realizada por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; c) promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; y d) independencia respecto a los poderes público. Pues bien, pasado más de diez desde que se promulgó la LES el citado Ministerio no ha elaborado ese *catálogo* de los diferentes tipos o categorías de las entidades de la economía social (y, por tanto, no un mero registro de las entidades individuales de la economía social), del que depende la efectividad tanto del artículo 6 como del 5.2 de la ley<sup>61</sup>.

Y la cuarta opción que tiene el legislador español respecto a las empresas sociales es regularlas en una ley especial y específica para este tipo de entidades, algo que como vimos *supra* ha sido la opción elegida por varios ordenamientos europeos, como el italiano que, en mi opinión, tiene una regulación digna de ser tomada como referencia. Esta posibilidad viene avalada por la propia LES, puesto que el apartado 1 del artículo 5, después de relacionar las entidades que legalmente forman parte de la economía social por la forma (cooperativas, sociedades laborales, las mutualidades, etc.), señala además como tales a “las entidades singulares creadas por normas específicas que se

rijan por los principios establecidos en el artículo anterior” (art. 5.1 *in fine*). Es decir, se admite que a través de la promulgación de normas específicas se creen entidades que al cumplir en su funcionamiento con los principios orientadores de la economía social consagrados en nuestro ordenamiento en el artículo 4 LES. Y como hemos visto, estos principios no parecen lejanos a los que suelen servir para configurar a las empresas sociales puedan ser reconocidas como tales. Para terminar, y por dar mi opinión al respecto, creo que esta última opción, es decir, dictar una norma especial que regule a las empresas sociales he incorporarlas al ámbito de la economía social a través del artículo 5.1. LES es la manera más sencilla y directa de afrontar el problema de la falta de incentivos que hay en nuestro país para constituir empresas de este tipo y su falta de reconocimiento legal. Reformar o derogar la LES después de apenas diez años de vigencia, y más para reconocer a sociedades mercantiles que cumplan determinados requisitos como empresas de la economía social, parece una tarea compleja. La aprobación por parte del Ministerio de Trabajo de un catálogo de los diferentes tipos de entidades integrantes de la economía social e incluir a las empresas sociales en él, tampoco parece una solución ni sencilla ni adecuada, en el sentido de que el reconocimiento de una nueva figura societaria, aunque sea un subtipo social, debe venir de manos de una Ley específica y propia y no de un desarrollo reglamentario por parte de un Ministerio.

## BIBLIOGRAFÍA

- AUSTIN, James y REFICCO, Ezequiel: «Corporate Social Entrepreneurship», *Harvard Business School Working Paper*, núm. 09-101, 2009, pp. 1-7.
- AUSTIN, James, HERMAN, Leonard, REFICCO, Ezequiel y WEI-SKILLERN, Jane: «Corporate Social Entrepreneurship: The New Frontier», en *The Accountable Corporation. Vol. 3: Corporate Social Responsibility*, Epstein y Hanson (edit.) Westport, Praeger, 2006.
- BORZAGA, Carlo y DEFOURNY, Jacques: *The Emergence of Social Enterprise*, London y New York, Routledge, 2001.

<sup>61</sup> Sobre qué contenido e inscripciones puede o debe tener este catálogo, FAJARDO, ob. cit., pp. 112-116.

- BRETOS, Ignacio, DÍAZ-FONCEA, MILLÁN y MARCUELLO, Carmen: «La Cooperativa de Iniciativa Social: Un modelo de Empresa Social en España», *REVESCO. Revista de Estudios cooperativos*, núm. 135, 2020, pp. 71-80.
- CAMPOS CLIMENT, Vanessa.: «La economía social y solidaria en el siglo XXI: un concepto en evolución. Cooperativas, B corporations y economía del bien común», *Oikonomics: revista de economía, empresa y sociedad*, núm. 6, 2016, pp. 6-15.
- CHAVES, Rafael y MONZÓN, José Luis: «La economía social ante los paradigmas económicos emergentes: innovación social, economía colaborativa, economía circular, responsabilidad social empresarial, economía del bien común, empresa social y economía solidaria», *CIRIEC-España. Revista economía pública, social y cooperativa*, núm. 93, 2018, pp. 5-50.
- COATES, Astrid: «Belgium», en CRACOGANA, FICI Y HENRY (edit.) *International Handbook of Cooperative Law*, Heidelberg-New York, Springer, 2013, pp. 251-269.
- COMISIÓN EUROPEA: *Country Report: Finland. A map of social enterprises and their eco-systems in Europe*, London, Comisión Europea, 2014.
- *A map of social enterprises and their eco-systems in Europe. Synthesis Report*, Bruselas, Comisión Europea, 2015.
- DEES, GREGORY: «The meaning of Social Entrepreneurship», en *Comments and suggestions contributed from the Social Entrepreneurship Funders Working Group* Boston, Harvard Business School, 1988, pp. 1-5.
- y ANDERSON, Beth Battle: «Framing a Theory of Social Entrepreneurship: Building on Two Schools of Practice and Thought», en MOSHER-WILLIAMS, Rachel (edit.), *Research on social entrepreneurship: understanding and contributing to an emerging field*, Washington D.C., Arnova, 2006, pp. 39-66.
- DEFORUNY, Jacques y NYSSSENS, Marthe: «Conceptions of Social Enterprise and Social Entrepreneurship in Europe and the United States: Convergences and Divergences», *Journal of Social Entrepreneurship*, núm. 1, 2010, pp. 32-53.
- «El enfoque EMES de empresa social desde una perspectiva comparada», *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, núm. 75, 2012, pp. 7-34.
- DÍAZ FONCEA, Millán y MARCUELLOS SERVÓS, Carmen: «Las empresas sociales en España. Concepto y características», *Gezki*, núm. 8, 2012, pp. 143-163.
- DRAYTON, William y MACDONALD, Shawn: *Leading public entrepreneurs* Arlington, Ashoka, 1993.
- EMBID IRUJO, José Miguel y VALS TALENS, Paula: *La responsabilidad social corporativa y el Derecho de sociedades de capital: entre la regulación legislativa y el "soft law"*, Madrid, Editorial BOE, 2016.
- EMERSON, Jed: «The Blended Value Proposition: Integrating Social and Financial Returns», *California Management Review*, vol. 45, núm. 4, 2003, pp. 35-51.
- FAJARDO GARCIA, Gemma: «Las cooperativas sociales: entre el interés mutualista y el interés general», en *Estudios de Derecho Mercantil: liber amicorum profesor D. F. Vicent Chuliá*, (PETIT et al. Coord.), 2013, pp. 265-280.
- «La identificación de las empresas de economía social en España. Problemática jurídica», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 128, 2018, pp. 99-126.
  - y FRANTZESKAKI, Maria: «La economía social y solidaria en Grecia. Marco jurídico, entidades y principales características», *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 25, 2017, pp. 49-88.
- FICI, Antonio: *A European Statute for Social and Solidarity-Based Enterprise*, Brussels, Committee on Legal Affairs of the European Parliament, 2012.
- *Recognition and Legal Forms of Social Enterprise in Europe: A Critical Analysis from a Comparative Law Perspective*, Trento, Euricse, 2015.
  - «The social enterprise in the cooperative form», *Cooperativismo e economía social*, núm. 39, 2016-2017, pp. 31-53.
  - «La empresa social italiana después de la reforma del tercer sector», *CIRIEC-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 36, 2020, pp. 177-193.
  - *Social Enterprise Laws In Europe After the 2011 "Social Business Initiative". A comparative analysis from the perspective of worker and social cooperatives*, Brussels, CECOP, 2020.
- GARCÍA MAYNAR, M.<sup>a</sup> Asunción y ESTEVE ARNAL, Marisa: «Las empresas de inserción en España. Normativa y características», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, n.º 59, 2007, pp. 153-178.
- HERNANDO CEBRIÁ, Luis: «El interés social de las sociedades de capital en la encrucijada: interés de la sociedad e intereses en la sociedad, la responsabilidad social corporativa y la tercera vía societaria», *Revista de Derecho Bancario y Bursatil*, núm. 13, 2014, pp. 79-126.

- KERLIN, Janelle: «Social Enterprise in the United States and Europe: Understanding and Learning from the Differences», *Voluntas*, núm. 17, 2006, pp. 247-263.
- LLOYD, Stephen: «Transcript: Creating the CIC», *Vermont Law Review*, núm. 35, 2011, pp. 31-43.
- MONZÓN, José Luis y HERRERO, Mercedes: «Identificación y análisis de las características identitarias de la empresa social europea: aplicación a la realidad de los Centros Especiales de Empleo de la economía española», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 87, 2016, pp. 295-326.
- MONZÓN, José Luis, CALVO ORTEGA, Rafael, CHAVES, Rafael, FAJARDO, Gemma. y VALDES DALRÉ, Fernando. (2009): *Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la Economía Social*, 2009, disponible en [http://observatorioeconomiasocial.es/media/archivos/Informe\\_CIRIEC\\_Ley\\_Economia\\_Social.pdf](http://observatorioeconomiasocial.es/media/archivos/Informe_CIRIEC_Ley_Economia_Social.pdf).
- MOURY, Benoit: «La création d'une société à finalité sociale. Son impact sur la classification des groupements en droit belge et sur la théorie de la commercialité», *Actualités du Droit*, 1997, pp. 701-716.
- NOTAT, Nicole y SENARD, Jean-Dominique: *L'entreprise objet d'intérêt collectif*, Rapport aux ministères de la Transition écologique et solidaire / ministère de la Justice / ministère de l'Économie et des Finances / ministère du Travail, 2018, disponible en [https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/2018/entreprise\\_objet\\_interet\\_collectif.pdf](https://www.economie.gouv.fr/files/files/PDF/2018/entreprise_objet_interet_collectif.pdf).
- QUINTÃO, Carlonta: «Empresas de inserción y empresas sociales en Europa», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 59, 2007, pp. 35-59.
- REGULATOR CIC: *The Office of the Regulator of Community Interest Companies annual report 2019 to 2020*, disponible en <https://www.gov.uk/government/publications/cic-regulator-annual-report-2019-to-2020>.
- SÁNCHEZ PACHÓN, Luis Ángel: «Los Centros Especiales de Empleo: configuración legal e incidencia y valoración de las últimas actuaciones normativas», *Ciriec-España. Revista jurídica de economía social y cooperativa*, núm. 36, 2020, pp. 55-91.
- SOLÓRZANO, Marta, GUZMÁN, Carmen, SAVALL, Teresa y VILLAJOS, Esther: «La identidad de la empresa social en España: análisis desde cuatro realidades socioeconómicas», *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, núm. 92, 2018, pp. 155-182.
- VENTURA, Livia: «Benefit corporation e circolazione di modelli: le «società benefit», un trapianto necessario?», *Contratto e impresa*, vol. 32, núms. 4-5, 2016, pp. 1134-1167.
- «If not for profit, for what?. Dall'altruismo come «bene in sé» alla tutela degli «stakeholder» nelle società lucrative», *Rivista del diritto commerciale e del diritto generale delle obbligazioni*, vol. 116, núm. 3, 2018, pp. 545-590.
- VILLAJOS GIRONA, Esther y SANCHÍS PALACIOS, Joan Ramón: «Las empresas sociales y el management social», *Gezki*, núm. 10, 2013, pp. 189-216.
- YOUNG, Dennis: «Entrepreneurship and the Behavior of Non-profit Organizations: Elements of a Theory», en *The Economics of Non-profit Institutions*, Rose-Ackerman, S. (Edit.), New York, Oxford University Press, 1986, pp. 161-184.
- YUNUS, Muhammad: *Building Social Business: The new kind of capitalism that serves humanity's most pressing needs*, New York, Public Affairs, 2010.





# Un análisis del tratamiento de la Asamblea General en la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi

# An analysis of the treatment of the General Assembly under Law 11/2019 on cooperatives in the Basque Country

ENRIQUE GADEA SOLER\*

---

## Resumen:

Constituye el objeto de este artículo realizar un análisis completo del régimen jurídico de la asamblea general de las cooperativas reguladas por la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi, norma que atribuye una especial configuración tipológica, distinto al de otras normas, al órgano soberano de la cooperativa para evitar un modelo de gestión asamblearia y posibilitar una gestión ágil y eficiente, que es imprescindible para la empresa de cierta dimensión. Junto a lo anterior, de forma particular, se realiza también en este trabajo especial hincapié en dos novedades clave de la nueva regulación: en la posibilidad de utilización de las nuevas tecnologías para facilitar la participación societaria en la adopción de acuerdos y en la incorporación de los criterios establecidos para las sociedades de capital en la impugnación de los acuerdos de la asamblea general en lo referente a: los supuestos, la legitimación, los plazos y la caducidad de los mismos; y ello en favor de la seguridad del tráfico jurídico de las empresas cooperativas, dado que con esta medida no se compromete ninguna especificidad cooperativa y se unifican todos los casos de impugnación bajo un régimen general de anulación.

**Palabras clave:** Asamblea general; régimen jurídico; medidas de buen gobierno; eficiencia y participación.

## Abstract:

This paper aims to make a comprehensive analysis of the legal status of the General Assembly of cooperatives under Law 11/2019 on Cooperatives in the Basque Country, which, unlike other regulations, confers a special typological configuration on the sovereign body of cooperatives. The aim is to avoid an assembly-based management model and enable streamlined and efficient management, which is essential for companies of a certain size. In addition to the above, it places particular emphasis on two main new features of the new regulation. On the one hand, the possibility of using new technologies to facilitate members' participation in the adoption of resolutions; on the other hand, the incorporation of the criteria established for capital companies in the challenge to the resolutions of the general assembly concerning cases, legal standing, deadlines and expiry. This contributes to protecting the security of the legal transactions of cooperatives, as this measure does not compromise any specific cooperative features and unifies all cases of challenge under a general annulment regime.

**Keywords:** General Assembly; legal status; good governance measures; efficiency and participation.

---

\* Catedrático de Derecho Mercantil de la Universidad de Deusto. Director del Instituto de Estudios Cooperativos. [egadea@deusto.es](mailto:egadea@deusto.es)

## 1. INTRODUCCIÓN

La pasividad del Gobierno central respecto a las cooperativas, frente a la actitud muy activa de ciertas Comunidades Autónomas y a la labor ciertamente permisiva del Tribunal Constitucional en la Sentencia 72/1983, de 29 de julio, junto a la imprecisión existente sobre la calificación y el encuadramiento de la sociedad cooperativa, para la que todavía hay que recurrir al obsoleto artículo 124 del Código de Comercio (en adelante, CDC), ha hecho posible la publicación de numerosas Leyes autonómicas, que regulan todo el régimen sustantivo de la sociedad cooperativa (una excelente reflexión crítica sobre la situación actual puede verse en Paniagua Zurera, 1997, 164-178). Ello ha provocado la desfiguración del tipo societario cooperativista. A diferencia de lo que sucede con una sociedad capitalista, en la actualidad, cuando se nos pregunta por la delimitación de funciones entre la asamblea y el órgano de administración en el ámbito de la sociedad cooperativa, sobre el sistema típicamente cooperativo de imputación de pérdidas o, incluso, cómo se concreta el reparto de los excedentes, no podemos dar una respuesta clara y unívoca. Hoy en día, los perfiles de la sociedad cooperativa han quedado desdibujados en una maraña de leyes, con lo que se está vulnerando el mandato constitucional de fomentar las sociedades cooperativas mediante una legislación adecuada (sobre el particular, Arroyo, 1992, 15 y 16).

Es indudable que en los ochenta del siglo pasado se perdió la oportunidad de remediar el deficiente tratamiento histórico y para adoptar una postura coherente sobre el futuro de la sociedad cooperativa como tipo para la empresa personalista y de funcionamiento interno democrático. En realidad, como fórmula jurídica para la organización económica, sujeta a los principios y fines que le son específicos y que tiene la misma extensión técnica y económica que puede tener una sociedad capitalista: anónima o limitada (así, Divar, 1985, 43. Para una

delimitación del concepto jurídico de cooperativa, Martínez Segovia, 2001, 41-47).

En la reciente Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas del País Vasco (en lo sucesivo, LCE), como en su antecesora de 1993, influenciada por las cooperativas industriales existentes en su territorio y, en particular, por la Corporación de Mondragón, se diseña un modelo de gestión ágil y eficiente, e imprescindible para la empresa de cierta dimensión, lo cual se aprecia al analizar la figura de la asamblea general, a la que dedicamos este artículo.

## 2. REFERENCIA A LOS ÓRGANOS SOCIALES DE LA COOPERATIVA EN LA LCE

La LCE dedica el Capítulo V de su Título I (“De la sociedad cooperativa”) a la clasificación y regulación de los órganos sociales de la cooperativa. La asamblea general, junto con el órgano de administración o consejo rector, la comisión de vigilancia, el consejo social y el comité de recursos conforman los órganos sociales de la cooperativa. Los dos primeros son de obligada creación para el funcionamiento de la cooperativa, es decir, tanto la asamblea general como el órgano de administración deben existir para conformar la voluntad social y organizar la actividad de la cooperativa. La necesidad de la existencia de ambos órganos se ve reforzada en el caso de la sociedad cooperativa pequeña puesto que son los dos únicos órganos que regula el artículo 140 de la LCE como sus órganos sociales, no mencionando ningún otro. Junto a la existencia forzosa de estos llamados órganos necesarios, la LCE autoriza la creación de otros órganos de carácter, por tanto, voluntario o potestativo para la cooperativa, lo que indica su importancia relativa para la misma. La existencia o no de estos órganos es una opción de la cooperativa. En cualquier caso, los órganos potestativos no pueden asumir funciones que la ley fija para los órganos necesarios, sino que se trata de órganos que asumen funciones complementa-

rias a la asamblea general y al órgano de administración, como el control de las decisiones adoptadas por este órgano de administración o el asesoramiento al mismo a la hora de tomar sus decisiones.

### 3. CONFIGURACIÓN LEGAL Y LIMITACIÓN DE COMPETENCIAS DE LA ASAMBLEA GENERAL PARA EVITAR UN MODELO DE GESTIÓN ASAMBLEARIA

La asamblea general es el órgano supremo y soberano de la cooperativa donde se manifiesta la voluntad de los socios que la integran. Este carácter de órgano supremo se puede deducir de las competencias que tiene legalmente atribuidas, como el nombramiento y destitución de los integrantes de los demás órganos sociales de la cooperativa, o el hecho de que la asamblea no deba responder de su actuación ante ningún otro órgano social.

Conforme a la definición legal contenida en el artículo 33 de la LCE, la asamblea general de la cooperativa es la reunión de las personas socias, constituida con el objeto de deliberar y tomar acuerdos en las materias propias de su competencia, vinculando las decisiones adoptadas a todos los socios, incluyendo a aquellos que no hayan participado en la asamblea o que hayan votado en contra de la decisión asamblearia.

La asamblea general es, por tanto, el órgano colegiado, integrado por todas las personas socias, encargado, siguiendo el principio democrático que rige la gestión de las cooperativas, de fijar la voluntad social de la misma. En la asamblea se hace efectivo el control democrático de la cooperativa puesto que las personas socias participan a través de la asamblea en la fijación de las políticas de la cooperativa y en la toma de decisiones.

La asamblea general fija la política general de la cooperativa en aquellas materias que son de su competencia, dado que la asamblea no es plenipotenciaria dentro de la cooperativa puesto que la LCE distribuye entre

los distintos órganos sociales las materias sobre las que tomarán sus decisiones, sin que un órgano social pueda inmiscuirse en las decisiones de otro en aquellas materias sobre las que tenga competencia legal o estatutariamente atribuida.

Corresponde en exclusiva a la asamblea general la adopción de los acuerdos detallados en el artículo 33.3 de la LCE, a cuya lectura remitimos. Los estatutos sociales pueden ampliar el listado de materias sobre las que la asamblea general tendrá competencia exclusiva para adoptar acuerdos, aunque no podría, por esta vía, vaciar de contenido las competencias de los demás órganos sociales, es decir, no podría alterar de este modo la distribución competencial que dibuja la LCE entre los distintos órganos sociales de la cooperativa (sobre este particular, Vicent Chuliá, 1978, 429-433 y Paz Canalejo, 1990, 29-33). Es más, el artículo 42 de la LCE, siguiendo lo previsto en la Ley 4/1993, señala que será competencia del órgano de administración decidir sobre cualquier cuestión que no se atribuya expresamente a otro órgano social por la ley o por los estatutos de la cooperativa (Gadea, 2001, 180-181).

El listado de competencias exclusivas de la asamblea general contenido en el precepto citado no es omnicompreensivo, puesto que a lo largo del articulado de la LCE se encuentran otras materias sobre las que deberá decidir la asamblea general. Así, por ejemplo, la asamblea general debe decidir sobre: la suspensión de acuerdos de la junta de socios de una sección, si la hubiera en la cooperativa (artículo 6.5); la resolución de la cooperativa en el caso de recurso de la persona socia contra la decisión de sancionarle (artículo 29.3.c), de darle de baja obligatoria (artículo 27.3) o de expulsarle (artículo 28.2), en ausencia de comité de vigilancia; el acuerdo de suspensión de la relación de trabajo o de baja obligatoria de las personas socias por causas económicas, técnicas, organizativas, de producción o de fuerza mayor (artículo 30); el importe anual de remuneraciones a los administradores (artículo 45); el acuerdo sobre transacción o renuncia al ejercicio de acciones de responsa-

bilidad frente a los administradores (artículo 51.1); el acuerdo sobre la posibilidad de revalorizar las aportaciones al capital en especie y no en dinero, y la aprobación de su valoración (artículo 60.4); la aprobación de las líneas básicas de aplicación de la contribución para la educación y promoción cooperativa (artículo 72.1); el acuerdo de someter las cuentas anuales y el informe de gestión a auditoría externa cuando no es legalmente necesario (artículo 76.1.c); el acuerdo de reactivación de la cooperativa disuelta (artículo 92.5); la aprobación del balance final de liquidación y del proyecto de distribución del haber social (artículo 99.2); el establecimiento del marco básico del régimen de trabajo (artículo 105.1) o del régimen disciplinario (artículo 106.1) de las personas socias trabajadoras en defecto de estatutos sociales o reglamento de régimen interno.

No obstante, la asamblea general podrá debatir sobre cualquier otro asunto de interés para la cooperativa, si bien estos debates no podrán acabar en la adopción de acuerdos obligatorios en aquellas materias que la LCE considere que son competencia exclusiva de otro órgano social, principalmente, del órgano de administración de la cooperativa. Por ejemplo, no es posible que la asamblea general pretenda representar a la cooperativa o convocarse a sí misma, por tratarse de competencias exclusivas del órgano de administración.

Igualmente, y salvo disposición en contrario de los estatutos sociales, la asamblea general podrá impartir instrucciones al órgano de administración sobre determinados asuntos, e incluso, en su caso, someter a autorización la adopción de dicho órgano de decisión o acuerdos concretos, siempre que se salvaguarden las competencias de dicho órgano de administración. Esta posibilidad tendrá, en todo caso, carácter excepcional o puntual y deberá estar relacionada con la competencia de la asamblea general para fijar la política básica de la cooperativa (Esteban Velasco, 1998, 293).

La asamblea general, además, no puede delegar en otros órganos sociales la adopción de los acuerdos sobre aquellas materias que se le atribuyen en exclusiva. Y lógicamente, al ser la asamblea el único órgano competente para adoptar los acuerdos sobre dichas materias será nulo cualquier acuerdo adoptado por otro órgano social que aborde estas materias o cualquier previsión estatutaria que encomiende a uno o a varios órganos sociales distintos de la asamblea alguna de estas funciones. Como excepción, cuando se trate de procesos de integración cooperativa, contemplados en el artículo 33.2.g) de la LCE, se admite la delegación en otros órganos, principalmente, en el órgano de administración (artículos 152 a 154 de la LCE).

#### 4. LAS CLASES DE ASAMBLEAS GENERALES: ASAMBLEAS GENERALES ORDINARIAS Y EXTRAORDINARIAS

La LCE distingue entre asambleas generales ordinarias y extraordinarias (artículo 34). La asamblea general será ordinaria cuando tenga por objeto principal el examen de la gestión social, la aprobación, si procede, de las cuentas anuales y, en su caso, la decisión sobre la distribución de los excedentes o la imputación de las pérdidas, si las hubiera. Asimismo, podrá incluir en su orden del día cualquier otro asunto propio de la competencia de la asamblea. Junto a estas características, otros criterios diferenciadores de la asamblea general ordinaria respecto a la extraordinaria son la obligatoriedad de su celebración y los requisitos para la solicitud de su celebración por parte de los socios, que comentaremos en el punto siguiente. Así, se establece la necesidad de celebrar una asamblea ordinaria, al menos, una vez en cada ejercicio económico.

Por exclusión, cualquier otra asamblea general que se convoque tendrá el carácter de extraordinaria. Todas las asambleas que no incluyan los acuerdos propios de las asambleas ordinarias se califican como extraordinarias. No tienen carácter necesario, sino fa-

cultativo, y se pueden celebrar en cualquier momento del año e incluso se puede celebrar más de una asamblea extraordinaria en un mismo año, si fuera menester. Ahora bien, esto no significa que si alguien legitimado para ello solicitase la convocatoria de una asamblea extraordinaria, no sea obligatorio e inexcusable que se celebre.

##### 5. LA CONVOCATORIA DE LA ASAMBLEA GENERAL: OBLIGATORIEDAD Y EFECTOS DE SU PUBLICACIÓN EN LA PÁGINA WEB CORPORATIVA

La asamblea general ordinaria deberá ser convocada por el órgano de administración de la cooperativa dentro de los seis primeros meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio social. Es más, dentro de ese mismo plazo se debería celebrar la asamblea general ordinaria. Anteriormente, se preveía un plazo de seis meses desde el cierre del ejercicio social para convocar la asamblea general ordinaria, pero no se mencionaba expresamente que ésta debiera tener lugar dentro del citado plazo. Ahora la LCE, en el artículo 35.2, establece que dentro del plazo de seis meses se debe celebrar la asamblea general, siguiendo los postulados de la legislación de las sociedades de capital.

Si transcurre dicho plazo sin que se haya celebrado ni convocado, cualquier persona socia podrá requerir, notarialmente o por otro medio fehaciente, al órgano de administración de la cooperativa para que proceda a convocarla. Si no la convocan en el plazo de quince días, a contar desde la recepción del requerimiento, cualquier persona socia la podrá solicitar al juzgado de lo mercantil del domicilio social, que deberá convocar la asamblea, y designar a quien haya de presidirla (Morillas/Feliú, 2002, 241). La LCE matiza que esta asamblea general, aun convocada fuera de plazo, no perderá su condición de ordinaria.

Igualmente, en virtud de lo previsto en el artículo 56.1.c) de la LCE, la comisión de vigilancia, en su caso, podría convocar asamblea

general cuando lo estime necesario en interés de la cooperativa, siempre que el órgano de administración hubiese desatendido, en los plazos establecidos, la petición previamente dirigida al mismo por las personas socias. Teóricamente, esta convocatoria puede coincidir en el tiempo con la convocatoria judicial sin que la Ley prevea ningún mecanismo para solucionar esta duplicidad. En la práctica, seguramente se acudiría en primer lugar a la comisión de vigilancia, si existe en la cooperativa, y en defecto de esta solución, se acudiría a la vía judicial.

En el caso de la convocatoria de una asamblea general extraordinaria, la legitimación para su convocatoria difiere de la prevista para la asamblea ordinaria. Al igual que sucede con la asamblea general ordinaria, será el órgano de administración de la cooperativa quien la convoque, y podrá hacerlo en cualquier momento, sin atenerse a un plazo concreto. Además de la propia iniciativa del órgano de administración, la comisión de vigilancia o las personas socias que representen al menos un veinte por ciento del total de votos podrán solicitar al órgano de administración que convoque una asamblea extraordinaria. Este requerimiento de las personas socias, además, deberá ser fehaciente e incluir un orden del día con los asuntos y propuestas a debate.

A continuación, se concede un plazo de treinta días para que el órgano de administración atienda el requerimiento, a contar desde que recibió la solicitud, y convoque la asamblea extraordinaria. Si el órgano de administración desoye la solicitud, cabe la convocatoria judicial de la asamblea extraordinaria conforme a los requisitos previstos para la asamblea ordinaria, esto es, que ya no será necesaria la solicitud por personas socias que representen un veinte por ciento de los votos, sino que cualquier persona socia podrá solicitar al juzgado de lo mercantil del domicilio social la convocatoria y celebración de la asamblea extraordinaria. En caso de que el órgano de administración desatienda el requerimiento también puede convocar la asamblea

la comisión de vigilancia (artículo 56.1.c) de la LCE).

Cualquier asamblea debe convocarse con una antelación suficiente, pero no excesiva. En concreto, se fija que la convocatoria se publique con una antelación mínima de diez días y máxima de sesenta días a la fecha en que haya de celebrarse la asamblea. Solo se computarán los días hábiles, excluyéndose los festivos. Por otro lado, ante el silencio de la LCE, se puede entender (siguiendo el criterio del artículo 24.1 de la Ley estatal 27/1999 de Cooperativas) que el plazo se computará excluyendo en su cómputo, tanto el día de la exposición, envío o publicación del anuncio, como el de celebración de la asamblea.

La convocatoria será válida si su contenido cumple una serie de requisitos. La LCE marca un contenido mínimo de la convocatoria: la fecha, la hora y el lugar de la reunión; la primera y segunda convocatoria y el tiempo que mediará entre ellas que como mínimo deberá ser de media hora; el orden del día expresando con claridad, precisión y suficiente detalle los asuntos a tratar; el derecho de todas las personas socias a examinar en el domicilio social, y en la intranet de la sociedad si la hubiese, la documentación correspondiente a los puntos del orden del día.

No obstante, el orden del día propuesto en la convocatoria no es un listado cerrado de asuntos puesto que se admite su modificación con antelación a la celebración de la asamblea siempre que lo soliciten las personas socias que representen más del diez por ciento del total de votos, en escrito dirigido al órgano de administración y en los cinco días siguientes al anuncio de convocatoria. De esta manera, se modificará y publicará el nuevo orden del día con, al menos, la publicidad exigida legalmente y con una antelación mínima de cuatro días a la fecha de celebración de la asamblea, que en ningún caso podrá posponerse. Parece aconsejable por consiguiente convocar la asamblea con una antelación mayor que la mínima legal de diez días, puesto que el órgano de administración tendrá serias difi-

cultades para cumplir los plazos legales en el supuesto de que se solicite una ampliación del orden del día.

La publicidad de la convocatoria debe llegar a todas las personas socias. Para ello, la LCE fija varias formas y lugares para la publicidad del anuncio en el que se convoca la asamblea: el domicilio social y los centros de actividad de la cooperativa; cualquier procedimiento de comunicación individual y escrito previsto, en su caso, en los estatutos; el anuncio en un periódico en papel o digital (para cooperativas con más de quinientas personas socias); la página web corporativa o un sistema telemático de alerta a las personas socias.

El primero de los medios de publicidad previstos, esto es, el anuncio expuesto públicamente de forma destacada en el domicilio social y en cada uno de los demás centros en que la cooperativa desarrolle su actividad tiene carácter necesario, de tal forma que si no se publica el anuncio en el domicilio social de la cooperativa, la convocatoria de la asamblea podrá anularse por las personas socias que aleguen no haber sido debidamente convocados. No obstante, no es preciso que conste el anuncio en todos los centros de actividad (STS de 12 de septiembre de 1988) pudiendo determinarse en los estatutos sociales el lugar concreto donde debe aparecer la convocatoria.

Los estatutos sociales pueden prever otros procedimientos de comunicación individual y escrito del anuncio de la convocatoria, sin que puedan suplir al anuncio en el domicilio social de la cooperativa. Estos mecanismos adicionales de publicidad deben, en todo caso, garantizar la comunicación de la convocatoria a todas las personas socias y la recepción del anuncio por todas ellas (STS de 3 de abril de 1986, 9 de abril de 1995 y 23 de diciembre de 1997). El órgano de administración puede, sin duda, utilizar medios adicionales para convocar la asamblea general, si lo considera pertinente, como el envío de esta a través de mensajes de plataformas de internet (Telegram, Signal, Whatsapp...), pero sería una publicidad añadida, llevada a cabo con carácter voluntario, y

que excede de los mínimos legal y estatutariamente previstos.

Otra posibilidad adicional es la publicación del anuncio de la convocatoria en uno de los periódicos, en papel o digitales, de gran circulación en el territorio histórico del domicilio social de la cooperativa. Esta opción es obligatoria para las cooperativas que tengan más de quinientas personas socias, o para cualquier otra cooperativa, si así lo exigen sus estatutos. No obstante, esta obligación decae si la cooperativa convoca la asamblea general a través de su página web. En efecto, como opción adicional que cada día irá cobrando mayor fuerza, se admite la convocatoria de la asamblea en la página web corporativa de la cooperativa, si la tuviera. No basta con que la cooperativa tenga una página web en internet para que la publicación de la convocatoria en la misma sea válida a estos efectos. Se exige que la creación de la página web se haya acordado por la asamblea general y el acuerdo de dicha creación se haya hecho constar en la hoja abierta para la cooperativa en el Registro de Cooperativas de Euskadi. En este supuesto, además, la cooperativa debe contar con la gestión telemática de un sistema de alerta a las personas socias de los anuncios de convocatoria insertados en la web de la sociedad.

Como excepción a las reglas anteriores relativas a la convocatoria y publicidad de las asambleas generales, se admite la celebración de asambleas generales universales sin necesidad de su previa convocatoria. Dado que los requisitos de la convocatoria se han establecido para proteger los derechos de los socios, éstos no resultan vulnerados si todos los socios están presentes o representados y deciden celebrar la asamblea de común acuerdo. Para la validez de la asamblea universal se precisa que estén presentes o representadas todas las personas socias, y que aprueben y firmen todas el orden del día y la lista de asistentes a la asamblea. Esta firma es distinta del acta de la asamblea y se debe realizar con carácter previo a su celebración. La asamblea así constituida puede ser ordinaria o extraordinaria. Una vez iniciada la asamblea universal no es

necesario que todas las personas socias permanezcan hasta su finalización.

## 6. EL FUNCIONAMIENTO DE LA ASAMBLEA GENERAL: EL USO DE LOS MEDIOS ELECTRÓNICOS Y TELEMÁTICOS EN SU DESARROLLO

La LCE establece como criterio para fijar el lugar de celebración de la asamblea general el del domicilio social de la cooperativa. Así, se prevé que la asamblea se celebre en la localidad donde radique el domicilio social (artículo 36). No obstante, esta regla general admite excepciones estatutarias y la participación a través de videoconferencia, respetando ciertos requisitos (ampliamente, Vargas Vasserot, 2005, 85-111 y 2007, 435-446. En este punto, al menos durante 2021, deberá tomarse en consideración la normativa COVID, contenida en el artículo 3 del Real Decreto-ley 34/2020). Por tanto, el órgano de administración podrá fijar otro lugar para la celebración de la asamblea, que no esté en la localidad del domicilio social de la cooperativa, cuando los estatutos, en los casos en que exista causa que lo justifique, así lo prevean. Ahora bien, en lugar de facultar al órgano de administración para que decida libremente el lugar de celebración de la asamblea, los estatutos también podrán fijar los criterios a seguir para la determinación del citado lugar.

La asamblea general es la reunión de las personas socias de la cooperativa por lo que, en principio, solamente son llamados a participar en la misma los socios de la cooperativa. Podrán participar en la asamblea las personas que sean socias a la fecha en la que se acordó la convocatoria de la asamblea general, por lo que no podrán participar otros colaboradores de la cooperativa que no sean socios o que lo sean con posterioridad a la convocatoria de la asamblea. El acuerdo de convocar la asamblea no tiene por qué coincidir con la publicidad de dicho acuerdo, y será la primera fecha la que debemos tener en consideración para determinar el derecho de asistencia de las personas

socias. No obstante, se podrá autorizar la presencia en la asamblea de otras personas siempre que de esta forma se facilite la explicación de las cuestiones a debate en la misma. Así, la ley menciona la asistencia obligada de las personas administradoras, aunque generalmente serán personas socias de la propia cooperativa y asistirán como tales, así como la asistencia de directores, gerentes, técnicos y demás personas que tengan interés en la buena marcha de los asuntos sociales, e incluso se admite la presencia de cualquier otra persona con la autorización previa de la asamblea general, como el asesor jurídico de la cooperativa, un contable o un auditor de cuentas.

Aunque todas las personas mencionadas puedan asistir a la asamblea, su constitución válida solo tendrá en cuenta a las personas socias. La LCE establece un doble *quorum* para que se entienda válidamente constituida la asamblea general: en primera convocatoria deben estar presentes o representados la mayoría de los votos (que no la mayoría de los socios: así, Gadea, 2001, 172); y en segunda convocatoria, al menos personas socias que ostenten el diez por ciento de los votos o cien votos. La exigencia del diez por ciento de los votos o de cien votos hace referencia al menor de los dos quórum, por lo que en cooperativas de pequeño o mediano tamaño será de aplicación el porcentaje de votos, ya que el número de cien votos generalmente superará ese diez por ciento. Estas exigencias mínimas son de carácter imperativo y los estatutos no pueden minorarlas; en todo caso, podrían endurecer los requisitos de *quorum*, elevando el número de votos necesario para la válida constitución de la asamblea.

Esta participación mínima se debe cumplir al inicio de la sesión, si bien los estatutos pueden exigir su mantenimiento durante toda la asamblea. El cumplimiento de este presupuesto se verificará mediante la elaboración de la lista de asistentes y la comprobación de la condición de socio o representante de los mismos. En el caso de que no se alcance el diez por ciento de los votos o cien votos en la segunda convocatoria, no se podrá celebrar válida-

mente la asamblea general, dejando entrever una desidia de los socios hacia su cooperativa que no presagia nada bueno sobre su futuro.

Como regla especial, y siempre que exista una previsión estatutaria en este sentido, en las cooperativas de consumo, enseñanza, y agrarias y alimentarias, exclusivamente, se flexibilizan las reglas de constitución de la asamblea para evitar así la paralización del órgano supremo de la cooperativa. Se admite una tercera convocatoria si no se han cumplido los requisitos mínimos de asistencia para cubrir el *quorum* legalmente previsto. Así, se admite la celebración válida de la asamblea cualquiera que sea el número de votos presentes o representados, si bien deberá mediar al menos, entre la segunda y tercera convocatoria, el intervalo que se fije en los estatutos sociales. Se evita de esta forma tener que volver a convocar otra asamblea general en este tipo de cooperativas donde no es fácil conseguir los mínimos legales previstos en primera y segunda convocatoria. Si bien son los estatutos sociales quienes deben fijar el intervalo entre la segunda y tercera convocatoria, este lapso de tiempo debería ser, al menos, de media hora, como exige al artículo 35.7 de la LCE para el intervalo entre la primera y segunda convocatoria de la asamblea.

Se admite la asistencia no presencial de las personas socias mediante su autorización por escrito con carácter especial para cada asamblea para que sean representadas por otras personas socias. La autorización ha de conferirse por escrito y no caben mandatos verbales o telefónicos, y tampoco puede ser un poder de representación general, sino que debe ser específico para cada asamblea. No obstante, se limita la representación en tres sentidos: por una parte, los estatutos sociales pueden requerir la asistencia presencial e impedir la representación de las personas socias; en segundo lugar, una persona socia pueda ostentar, como máximo, dos representaciones, es decir, que una persona socia no podrá utilizar más de tres votos, los dos de las personas a quienes representa, en su caso, y la suya propia (y así evitar que acudan siempre



un número muy reducido de personas socias a las asambleas generales, acaparando la representación de todas las demás personas socias que nunca asisten); y en tercer lugar, se impide la representación por personas no socias. Cualquier duda que surja sobre la idoneidad de la representación de alguna persona socia deberá ser resuelta por la comisión de vigilancia, si la hubiera (artículo 56.1.d) de la LCE). La representación es revocable, por ejemplo, mediante la asistencia personal a la asamblea de la persona representada.

En el caso de asamblea universal, el escrito en que se acredite la representación deberá contener el orden del día previsto. Es decir, una asamblea universal espontánea donde se encuentran todas las personas socias y deciden constituirse en asamblea impide la opción de acudir por representación ante la imposibilidad de conocer el orden del día, que por definición será abordado sobre la marcha de la asamblea.

Como excepción a la tercera limitación que hemos mencionado y siempre que exista habilitación estatutaria, en las cooperativas de consumo, de viviendas, enseñanza, agrarias y alimentarias, y en cualesquiera otras dirigidas a la satisfacción de necesidades familiares, las personas socias podrán hacerse representar en la asamblea general por su cónyuge u otro familiar o tutor o tutora legal con plena capacidad de obrar. En este caso, los estatutos deberán fijar el grado de parentesco de los familiares que pueden representar a la persona socia, así como si se exigirá poder especial para cada sesión asamblearia o si el escrito de representación tendrá validez durante el periodo señalado estatutariamente.

Estas reglas de representación se refieren a la que tiene carácter voluntario. Estas reglas en caso de representación legal no son aplicables ni puede la cooperativa impedir la asistencia del representante legal de una persona socia con base en estas previsiones. La representación legal, por tanto, de las personas jurídicas y de los menores o incapacitados se ajustará a las normas del Derecho común que resulten de aplicación.

Hay dos personas que marcan el funcionamiento de la asamblea general: el presidente y el secretario. El primero de ellos deberá dirigir las deliberaciones, mantener el orden en el desarrollo de la asamblea y velar por el cumplimiento de las formalidades legales. Será presidente la persona designada por los estatutos; en su defecto, quien presida el órgano de administración; y, a falta de esta, la persona socia que elija la asamblea. La falta de acuerdo en el nombramiento del presidente impide la celebración de la asamblea (STS de 19 de octubre de 2000). Como excepción, en caso de convocatoria judicial de la asamblea, será el juez quien designe a la persona que ejercerá las funciones de presidente de la asamblea. El presidente estará asistido por un secretario designado también por los estatutos o por las personas socias asistentes a la asamblea, que redactará el acta de la asamblea, y la transcribirá en el libro de actas.

Como regla general, el procedimiento de votación es libre. Ahora bien, la votación será secreta siempre que lo prevean la ley (elección para cargos sociales como administradores o miembros del consejo social o de la comisión de vigilancia) o los estatutos, o por solicitud de personas socias que representen el diez por ciento de las personas socias presentes y representadas (nótese que no se refiere al número de votos ni al número total de personas socias de la cooperativa). Serán nulos los acuerdos sobre asuntos que no consten en el orden del día, salvo que esta ley expresamente autorice su adopción.

## 7. EL DERECHO DE VOTO: LA REGULACIÓN DEL VOTO PLURAL EN LAS COOPERATIVAS DE PRIMER Y ULTERIORES GRADOS

El derecho al voto del socio en la cooperativa es inderogable, y está sometido a la regla general de un socio un voto por el principio democrático que rige en este tipo de sociedades, aunque esta regla va admitiendo cada vez más excepciones. En este sentido, la regla

general prevista en la Ley 11/2019 para las cooperativas de primer grado es la tradicional de “un socio, un voto” (artículo 37.1). Sin embargo, el legislador admite, en términos restrictivos, la posibilidad de establecer el voto plural siempre que se cumplan las prescripciones siguientes:

1. Que exista una previsión estatutaria específica para introducirlo.
2. Que la previsión se circunscriba a cooperativas, sociedades controladas por éstas y entidades públicas, ya que con la excepción se pretende, sin vulnerar el espíritu cooperativo, fomentar la participación de esas personas jurídicas para así potenciar la creación de nuevas entidades cooperativas y consolidar las existentes.
3. Que los estatutos fijen con claridad los criterios de proporcionalidad del derecho de voto teniendo en cuenta, por una parte, que el derecho de voto debe ser proporcional a la actividad cooperativa con la sociedad o a las prestaciones complementarias a esta actividad en el marco de la intercooperación y, por otra, que el número de votos de un socio que no sea sociedad cooperativa no podrá ser superior al tercio de los votos totales (artículo 37.2).

Por el contrario, en las cooperativas de segundo grado la regla general es el voto plural: proporcional a la participación en la actividad cooperativa o al número de socios (aunque estos criterios no se recogen expresamente en la versión final del artículo 149 de la LCE, debe entenderse que los estatutos, para adoptar una solución ajustada a los principios que deben regir las cooperativas, deben decantarse por uno de ellos: en ese sentido, también el artículo 26.6 de la LCOOP). En las de crédito, la posibilidad de voto plural no viene impuesta por la Ley, sino que precisa previsión estatutaria. Esta cuestión se regula en el artículo 9.2 de la Ley 13/ 1989, de 26 de mayo, de cooperativas de crédito, que establece que:

*“En la asamblea general cada socio tendrá un voto. No obstante, si los estatutos lo prevén, el voto de los socios podrá ser proporcional a sus aportaciones en el capital social, a la actividad desarrollada o al número de socios de las cooperativas asociadas; en este supuesto los estatutos deberán fijar con claridad los criterios de proporcionalidad del voto”.*

Cuando en la cooperativa concurren socios colaboradores, inactivos o no usuarios o con vínculos de duración determinada, los estatutos deberán velar porque el porcentaje de votos de cada colectivo no supere el límite fijado para él con carácter especial (la Ley no establece límite particular para los socios en excedencia). Por tanto, deberán tener en cuenta que el conjunto de los socios colaboradores, salvo que sean sociedades cooperativas, no puede ser titular de más de un tercio de los votos, ni en la asamblea general ni en el consejo rector (artículo 19.5); que el conjunto de los socios con vínculos de duración determinada no puede ser titular de más de la quinta parte de los votos sociales (artículo 26.2); y que el conjunto de los votos de los socios inactivos o no usuarios tampoco puede ser superior a la quinta parte del total de votos sociales (artículo 31.2). Pero, además, como la Ley prohíbe que el número total de votos de los socios colaboradores, de los inactivos o no usuarios, de los socios en excedencia y los de vínculo de duración determinada alcance la mitad de los votos totales de la cooperativa, para que el control mayoritario de la entidad resida en aquellos socios que realizan la actividad cooperativa de una manera plena (artículo 37.4), los estatutos, si concurren las categorías de socios reseñadas, deberán fijar el porcentaje máximo de votos de cada colectivo dentro de ese límite global, lo que puede significar un voto fraccionado, esto es, inferior a la unidad, en la medida que sea necesario para mantener las proporciones respecto al porcentaje máximo de votos que se haya fijado en los estatutos para las cada clase de socios. Si en lugar de fijar porcentajes máximos de votos, se optase por fijar la proporción de votos de cada una de las categorías de socios contempladas en el

número 4 del artículo 37 sin que el número total de votos alcanzase la mitad de los votos totales de la cooperativa, nos podíamos encontrar con situaciones de voto plural en algunas de las categorías, lo que entendemos que no sería legalmente admisible, si ello conllevase la vulneración de alguno de los mandatos imperativos previstos en el artículo 37 de la Ley; y, en particular, el de un socio, un voto.

Los socios no podrán votar cuando se encuentren en situación de conflicto de intereses, es decir, ante un supuesto de contraposición entre los intereses de la cooperativa y lo que el socio pretende al margen de su interés específico como socio. Estas situaciones de conflicto de intereses no aparecen determinadas en la Ley, sino que ésta determina que son los estatutos los que deberán establecer los supuestos en los que, por conflicto de intereses, el socio deba abstenerse de votar (artículo 37.5). Aunque es cierto que la existencia de conflicto de intereses dependerá de la clase y circunstancias de cada cooperativa, parece lógico pensar que, como mínimo, el socio no podrá ejercer el derecho de voto cuando se trate de adoptar un acuerdo que le excluya de la sociedad, le libere de una obligación o le conceda un derecho, o por el que la sociedad decida anticiparle fondos, concederle créditos o prestamos, prestar garantías o cuando, siendo administrador, el acuerdo se refiera a la dispensa de la prohibición de competencia o al establecimiento con la sociedad de una relación particular (distinta a la socio) de prestación de cualquier tipo de obras o servicios (Sacristán, 2013, 68).

La principal novedad que introduce la Ley 11/2019 es la posibilidad de utilización de nuevas tecnologías para facilitar la participación societaria en la adopción de acuerdos. Lo relevante en este ámbito es que la participación telemática se ajuste a las exigencias técnicas que garanticen: la transmisión de la reunión en tiempo real, que se trate de una comunicación bidireccional de la imagen y el sonido, y la interacción visual, auditiva y verbal, para que los participantes en remoto puedan dirigirse a la reunión desde un lugar distante, el voto

electrónico confidencial y que se acredite la verificación de la identidad de los miembros y seguridad de las comunicaciones electrónicas.

## 8. EL RÉGIMEN DE MAYORÍAS LEGAL Y ESTATUTARIO

La LCE, como las demás leyes de cooperativas, exige que se alcancen unas determinadas mayorías, previstas en la Ley y en los estatutos, para que los acuerdos sometidos a votación se puedan considerar aprobados.

Establece la LCE que, como regla general, los acuerdos de la asamblea se adoptarán por más de la mitad de los votos válidamente emitidos, sin computar, a estos efectos, los votos en blanco ni las abstenciones (artículo 38.1). No obstante, cuando se trate de aprobar acuerdos que afectan a determinados supuestos especiales para la vida de la sociedad, como la transformación, la fusión, la escisión y la disolución, será necesaria mayoría de dos tercios de los votos válidamente emitidos (sin computar los votos nulos, los votos en blanco, ni las abstenciones) presentes o representados, siempre que el número de votos presentes y representados sea inferior al setenta y cinco por ciento del total de votos de la cooperativa. Por tanto, repárese en que, ni siquiera para adoptar los acuerdos referidos, es precisa la mayoría reforzada cuando concurra el quórum del setenta y cinco por ciento del total de votos de la cooperativa. En ese caso, para la aprobación del acuerdo será suficiente que concurra la mayoría prevista en el artículo 38.1. Asimismo, también deberá tenerse en cuenta que la lista de acuerdos recogida en el precepto no es cerrada, dado que en otros artículos de la LCE también se exige esa mayoría: por ejemplo, en el artículo 95.2 de la Ley se prevé que: *“La cooperativa disuelta podrá ser reactivada siempre que se elimine la causa que motivó la disolución y no haya comenzado el reembolso de las aportaciones a las personas socias Para ello se precisará acuerdo de la asamblea general adoptado por la mayoría prevista en el artículo 38.2”*.

Las mayorías y porcentajes fijados en la Ley no pueden ser rebajados en los estatutos, aunque es posible, tanto en los acuerdos ordinarios como en los que afectan a supuestos de particular relevancia en la vida de la cooperativa, que se incremente la mayoría exigible siempre o para determinados supuestos, y en el caso de los acuerdos de especial relevancia también puede incrementarse el quórum de asistencia preciso para exigir o no mayoría reforzada. En la actualidad, no existe un tope máximo a la hora de incrementar las mayorías, aunque dado que en las sociedades rige el principio de decisión de la mayoría, no puede exigirse la unanimidad o un porcentaje tan elevado que prácticamente equivaliera a la unanimidad.

#### 9. EL ACTA DE LA ASAMBLEA GENERAL: LAS MENCIONES QUE DEBEN CONSTAR EN ELLA Y LA APLICACIÓN ANALÓGICA DE LOS PRECEPTOS DEL REGLAMENTO DEL REGISTRO MERCANTIL

Todas las menciones que figuran en el artículo 39 de la LCE conforman el contenido mínimo del acta que debe redactar el secretario de la asamblea general, sin perjuicio de que por previsión estatutaria o por iniciativa propia, el secretario deba o pueda incluir además otras. Un ejemplo significativo es el de las intervenciones de los socios: la LCE solo impone la obligación de transcribir al acta aquellas que los interesados hayan solicitado expresamente, pero no habiéndose solicitado el secretario podrá optar, a su criterio, entre realizar una escueta referencia de todas las intervenciones de los socios o por utilizar la típica fórmula de *“tras varias intervenciones de los socios, se somete el acuerdo a votación, aprobándose con el siguiente resultado...”*. Además, en la nueva LCE, como ya sucedía en la anterior, se contiene una relación completa de todas las menciones legales que deben constar en el acta. Así, no se incluye la mención contenida en el artículo 77.2 sobre la constancia

del dictamen del letrado asesor sobre si son ajustados a derecho los acuerdos adoptados por la asamblea general o el consejo rector que sean inscribibles en el Registro de Cooperativas de Euskadi.

La lista de asistentes debe figurar al comienzo de la propia acta o adjuntarse a ella por medio de anejo firmado por el secretario con el visto bueno del presidente. Para facilitar su confección, en las sociedades con cierto número de socios podrá formarse mediante fichero o incorporarse a soporte informático, con los requisitos establecidos en el Registro mercantil para las sociedades de esta naturaleza (artículo 39.2). El Reglamento del Registro mercantil, en esos casos, exige que se consigne en el acta el medio utilizado y que se extienda en la cubierta precintada del fichero o soporte la oportuna diligencia de identificación firmada por el secretario, con el visto bueno del presidente de la asamblea (artículo 98.2 RRM).

Una vez debatidos los puntos del orden del día, debe decidirse cuál será el sistema de aprobación del acta, pero no cabe posponer la aprobación a una asamblea posterior. Existen dos posibilidades legales para aprobar el acta: si se ha redactado conforme se desarrollaba la sesión, puede aprobarse por la propia asamblea como punto último del orden del día. En los demás casos, se aprobará dentro de los 15 días siguientes. Para ello será necesaria la aprobación del acta por el presidente de la asamblea, y por dos socios designados entre los asistentes por la propia asamblea, que harán de interventores de actas. En este caso, al final del texto del acta debe constar una diligencia de aprobación en la que figure la firma del secretario de la reunión, de los dos interventores y del presidente.

Cualquier socio interesado podrá solicitar del órgano de administración un certificado del acta. Las certificaciones serán suscritas por el secretario de la cooperativa con el visto o visto bueno de su presidente, salvo en los supuestos de administrador único, en que las suscribirá éste. En las certificacio-

nes, que pueden ser literales o en extracto del contenido de los acuerdos, será necesario identificar a la persona que certifica, los datos de la asamblea de que se trate, y bien la transcripción literal o, tras señalar los datos relativos al día, hora, lugar, convocatoria, y constitución, extraer los acuerdos indicando, al referirse a su aprobación, el resultado de la votación.

Sobre la eficacia de los acuerdos sociales, la LCE señala que los acuerdos producirán los efectos a ellos inherentes desde el momento en que hayan sido adoptados, sin perjuicio de que deba matizarse que los actos sujetos a inscripción obligatoria sólo tienen efecto respecto a terceros de buena fe desde su inscripción en el registro de cooperativas (art. 8.2 RRCE), para lo que, con carácter previo, será necesario la aprobación del acta y la presentación del acuerdo a inscripción.

En cuanto a la presentación a inscripción de los acuerdos sociales, el texto legal prevé que, si los acuerdos adoptados son inscribibles en el registro de cooperativas, el órgano de administración deberá presentarlos para su inscripción en el plazo de los treinta días siguientes al de aprobación del acta. Para presentarlos en el registro, según el tipo de acuerdo del que se trate, será necesario elevarlo a público o legitimar notarialmente las firmas del correspondiente certificado de acuerdo social (artículos 33 a 35 del RRCE). Aunque es cierto que si no se ha adoptado un acuerdo expreso por la asamblea le corresponde al presidente del consejo rector o, en su caso, al administrador único comparecer ante el notario para elevar a público los acuerdos, en la práctica es habitual, y de utilidad, que la propia asamblea dedique un punto del orden del día a otorgar facultades, lo que normalmente se hace de forma indistinta en favor del presidente del consejo rector y de su secretario, para elevar a público y presentar los acuerdos para su inscripción en el registro, así como para, en su caso, realizar todas las subsanaciones o modificaciones que se requieran por parte del registro.

## 10. LA ASAMBLEA DE DELEGADOS: LOS REQUISITOS LEGALES PARA SU ADMISIÓN Y LOS ASPECTOS DE REGULACIÓN OBLIGATORIA EN LOS ESTATUTOS

### 10.1. Sobre los requisitos para que la asamblea general se constituya como asamblea de delegados por previsión estatutaria

La primera cuestión que debe tenerse presente es que la asamblea de delegados constituye una opción estatutaria de uso restrictivo. Únicamente cabe para aquellas cooperativas que cumplan uno de los dos requisitos siguientes: que tengan más de quinientos socios o que concurren circunstancias que dificulten de forma grave y permanente (no es suficiente, por tanto, una dificultad de poca importancia o transitoria) la presencia de todos los socios en la asamblea general. El primer requisito es objetivo y no merece mayor comentario. Respecto al segundo, entre las circunstancias que dificultan la presencia de los socios en la asamblea, podemos destacar: desde las organizativas (dificultades para encontrar un local adecuado, para el control de las votaciones o problemas derivados de la excesiva duración de acto) hasta la existencia de distintos centros de trabajos dispersos. Un caso particular, que justificaría la previsión estatutaria de celebración de asambleas de delegados, sería el de una cooperativa de producción industrial que tuviese organizada su actividad en tres turnos para no parar la cadena de producción (Sacristán, 2018, 52).

### 10.2. Los aspectos de las juntas preparatorias y de los delegados objeto de regulación obligatoria en los estatutos

Según lo dispuesto en el artículo 40.2 de la LCE son los siguientes:

#### 10.2.1. *Los criterios de adscripción de las personas socias a cada junta preparatoria*

Los estatutos tienen que establecer cuantas juntas preparatorias deben celebrarse

para nombrar delegados. Para su determinación y la adscripción de los socios debe tenerse en cuenta que el objetivo que se persigue con esta medida es la participación y que, a esos efectos, es relevante el motivo por el que los estatutos han previsto este sistema. Así, en términos generales, no resultaría lógico establecer un número de juntas preparatorias en que la asistencia a cada una de ellas supere los quinientos socios, por entender la Ley que, a partir de ese número de concurrentes, está justificado implantar el sistema para evitar problemas de tipo organizativo, como, por ejemplo, para evitar la dificultad de encontrar un local para todos los asistentes. Tampoco resultaría lógico que si la previsión de juntas preparatorias se justificase por la existencia de centros de trabajo dispersos, se siguiera un criterio diferente al del número de centros existentes para organizar el número de juntas preparatorias, salvo que dos de ellos estuviesen próximos. En todo caso, los criterios de adscripción de socios (por centro o turno de trabajo, por sección o por categoría) deben ser objetivos y no pueden ser utilizados para fines fraudulentos, como lo sería diseñar un criterio para el que los socios minoritarios más problemáticos quedasen distribuidos entre diferentes juntas con el objeto de diluir su capacidad de influencia.

#### *10.2.1. El régimen de convocatoria y de constitución de las juntas preparatorias*

La competencia para la convocatoria de las juntas preparatorias, al igual que la asamblea de delegados, corresponde al órgano de administración. A nuestro juicio, lo deseable es que se realice una convocatoria única, que comprenda la asamblea de delegados y las juntas preparatorias, y que las juntas se celebren el mismo día y de forma simultánea. De ese modo, entendemos que se favorece la adecuada formación de la voluntad societaria, al evitar que el resultado de las votaciones de unas juntas pueda influir en las otras. No obstante, no deja de ser cierto, por una parte, que la Ley no lo exige y, por otra,

que no siempre podrá darse la simultaneidad, como ocurriría en el caso referido anteriormente de una cooperativa de producción industrial que tuviese organizada su actividad en turnos para no parar la cadena de producción. En ese caso, tanto la adscripción de los socios como el horario de celebración de cada junta dependerán de los turnos de trabajo. También deberá regularse en los estatutos, sin la necesidad de atender todas las exigencias de la normativa contenida en la Ley y de forma flexible y adaptada a la situación de cada cooperativa, aunque sin atender a los derechos de asistencia, participación e información de los socios, lo relativo a la forma, a la publicidad y al contenido de la convocatoria. Otro aspecto que debe ser objeto de regulación estatutaria es el quórum de constitución: en este punto, consideramos que, con el objeto de que las juntas preparatorias cumplan su finalidad de fase previa y sin perjuicio de recordar a los socios la importancia que tiene su asistencia, se debe optar por facilitar su celebración en primera convocatoria y evitar quórums mínimos o, al menos, que estos sean menos elevados que los previstos en la Ley para la válida constitución de la asamblea general.

#### *10.2.3. Las normas para la elección de los delegados: referencia al número de delegados y a su número de votos*

Las únicas disposiciones imperativas que establece la LCE son las siguientes:

- a) Que los delegados deben ser socios.
- b) Que para regular el número de delegados a elegir por cada junta preparatoria y el número de votos que ostenten en la asamblea general, los estatutos deberán atenerse necesariamente a criterios de proporcionalidad. Un ejemplo de ello sería prever en los estatutos que para ser elegido delegado será necesario obtener, en principio, al menos, el 10 por ciento y no más del 20 por ciento de los votos válidamente emitidos por los socios presentes y representados en la junta preparatoria en ese momento y que el voto en la asamblea de cada delegado tendrá un valor equivalente al de los socios que representa

cada uno. Los delegados que superasen el umbral máximo de votos o los candidatos que no alcanzasen el mínimo de votos necesario para ser proclamados delegados, una vez terminada la votación, podrán: (i) ceder a otro candidato no electo, los votos que hubiera recibido, con el fin de que resulte elegido como delegado o (ii) ceder los votos a un delegado electo, pero que no haya alcanzado el máximo antes citado, y que aumentará, por tanto, su total de votos recibidos. Además, en beneficio y a petición, en la junta preparatoria, de las minorías que no hayan alcanzado el umbral del 10 por ciento, se permitirá que las mismas designen un delegado especial y adicional, el cual recibirá todos los votos que se le confíen, incluso aunque no sean convergentes, para expresarlos y entregarlos por escrito, separadamente, según su respectivo contenido, en la asamblea de delegados.

Entre las otras cuestiones relativas a la elección de los delegados objeto de regulación en los estatutos, cabe destacar que se suele exigir haberse presentado como candidato, bien con un plazo de antelación a la celebración de la junta o bien al comienzo de ésta, su presencia en la junta preparatoria, no ostentar cargo alguno en los órganos de la cooperativa (consejo rector, comité de recursos, comisión de vigilancia...), posicionarse sobre los puntos del orden del día y, en ocasiones, también una antigüedad mínima. Desde el punto de vista práctico, también resulta conveniente prever el nombramiento de delegados suplentes para salvar la contingencia de que un delegado no pueda asistir a la asamblea.

#### 10.2.4. *El carácter y duración del mandato*

Otro tema de regulación preceptiva en los estatutos es el carácter del mandato, que puede ser *imperativo*, es decir, de inexcusable cumplimiento; *indicativo*, que es aquél que deja al delegado, dentro de unos límites, un margen de maniobra, pudiendo aquél ejercer su discrecionalidad; y *facultativo*, en el que se da libertad total al delegado, pudiendo éste incluso ignorar las posiciones y criterios expresados en la junta

preparatoria por los socios mandantes, electores de aquél (Sacristán, 2018, 61). Según nuestro punto de vista, debe descartarse el mandato facultativo. Entre los otros dos modelos, nos decantamos por el modelo imperativo, salvo variación esencial de las circunstancias, apreciada y declarada, como cuestión de orden, por asamblea general de delegados, siempre que tales circunstancias se hayan producido desde la celebración de la junta preparatoria hasta el día de la asamblea.

Respecto a la duración del mandato, la LCE, a diferencia de la LCOOP que lo condiciona a un máximo de tres años, no determina límite alguno. Según nuestro criterio, la mejor opción es la fijación de un límite anual, sin perjuicio de que el delegado pueda ser reelegido. Es decir, que los delegados sean elegidos en las juntas preparatorias para el período comprendido entre la fecha de celebración de la asamblea general ordinaria anual y el día de convocatoria de la siguiente asamblea ordinaria, debiendo asistir como tales a todas aquellas asambleas que pudieran celebrarse, con las instrucciones imperativas especiales emanadas de las juntas preparatorias que deben preceder a cada asamblea, incluidas las extraordinarias.

#### 11. LA IMPUGNACIÓN DE ACUERDOS DE LA ASAMBLEA GENERAL: LA ADOPCIÓN DE LOS CRITERIOS ESTABLECIDOS PARA LAS SOCIEDADES DE CAPITAL

Como aspecto positivo, cabe señalar que se ha adoptado, según se indica en la propia exposición de motivos de la LCE, el criterio establecido en la reciente regulación de sociedades de capital, incorporada por la Ley 31/2014, de 3 de diciembre, para la impugnación de acuerdos en lo referente a: los supuestos, la legitimación, los plazos y la caducidad de los mismos; y ello en favor de la seguridad del tráfico jurídico de las empresas cooperativas, dado que con esta medida no se compromete ninguna especificidad cooperativa (así, Vargas/

Gadea/Sacristán, 2015, 326 y ss.). Por tanto, ahora en la LCE, al igual que en la normativa mencionada, en la regulación de esta materia se han ponderado las exigencias derivadas de la eficiencia empresarial con las derivadas de la protección de las minorías y la seguridad del tráfico jurídico y se han adoptado ciertas cautelas en materia de vicios formales poco relevantes y de legitimación, para evitar los abusos que en la práctica puedan producirse, y se unifican todos los casos de impugnación bajo un régimen general de anulación.

Siguiendo el régimen previsto para la impugnación de los acuerdos de las sociedades de capital, la LCE establece que *“podrán ser impugnados los acuerdos de la asamblea general que sean contrarios a la Ley, se opongan a los estatutos o lesionen, en beneficio de una o varias personas socias o terceras personas no socias, los intereses de la cooperativa”* (artículo 41.1). Y, asimismo, que *“no procederá la impugnación de un acuerdo que haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro en los términos de la Ley de sociedades de capital ni en los demás supuestos que dicha norma prevé. Si fuera posible eliminar la causa de impugnación, el juzgado de lo mercantil otorgará un plazo razonable para que aquella pueda ser subsanada”* (artículo 41.2).

Los acuerdos nulos son los contrarios a la Ley, aunque el término *“Ley”* hay que tomarlo de manera amplia y, en consecuencia, no sólo son nulos los acuerdos contrarios a lo dispuesto en la LCE o, en su caso, en la LCOOP, sino que debemos entender que son nulos los contrarios a cualquier ley imperativa. En cambio, se debe hacer una interpretación restrictiva de este precepto en cuanto que no todo incumplimiento de una ley tiene como efecto la declaración de nulidad de pleno derecho del acuerdo aprobado. Recordemos que la nulidad de pleno derecho supone la total destrucción de los efectos nulos con las graves consecuencias jurídicas que ello conlleva, y por esta falta de flexibilidad es por lo que el Tribunal Supremo ha procurado dotar al ordenamiento de determinadas vías de escape de la nulidad (Vargas/Gadea/Sacristán, 2015, 328 y ss.). De este modo, un análisis de la juris-

prudencia civil evidencia un esfuerzo del Tribunal Supremo por limitar el ámbito de aplicación del artículo 6.3 CC, que es el que establece, con carácter general para todo el ordenamiento, que la contravención de una norma imperativa o prohibitiva se sanciona con la nulidad de pleno derecho, salvo que en ella *se establezca un efecto distinto para el caso de contravención* (STS de 18-6-2002, STS 24-2-2004, STS 23-9-2006, STS 10-4-2007 y STS 9-12-2012). Como manifestaba el Tribunal Supremo en la sentencia de 17 de octubre de 1987, el precepto no puede aplicarse indiscriminadamente como determinante de la nulidad, sino que deben clasificarse los actos contrarios a la ley en tres distintos grupos: 1º) aquellos cuya nulidad se funda en un precepto específico y terminante de la ley que así lo imponga (como son, salvo excepciones, los que no consten en el orden del día), siendo obvio que la nulidad entonces ha de decretarse; 2º) los actos contrarios a la ley en que la ley misma disponga, a pesar de ello, su validez, debiendo entonces reconocérseles validez a tales actos *“contra legem”*; y 3º) los actos que contraríen o falten a algún precepto legal, sin que éste formule declaración expresa sobre su nulidad o validez, debiendo entonces el juzgador extremar su prudencia en uso de una facultad hasta cierto punto discrecional, analizando para ello la índole y finalidad del precepto legal contrariado y la naturaleza, móviles, circunstancias y efectos previsibles de los actos realizados, para concluir declarando válido el acto, pese a la infracción legal, si la levedad del caso así lo permite o aconseja.

La referencia a los acuerdos *“que se opongan a los estatutos”*, no debe entenderse en términos tan restrictivos que no pueda extenderse a los acuerdos contrarios al reglamento interno si lo hubiera, que no es sino el desarrollo de lo establecido en los estatutos. Por otro lado, cuando las normas estatutarias se limitan a reproducir lo que establece de manera imperativa una Ley, lo que es muy usual, debe considerarse que en caso de infracción estaríamos ante un acuerdo nulo por ser contrario a la Ley.

En cuanto a la posible anulabilidad de los acuerdos que lesionen, *“los intereses de la cooperativa”*, debe concurrir la doble condición



de que perjudiquen a la sociedad y, al mismo tiempo, que resulten beneficiosos para uno o varios socios o terceros. La previsión de esta causa de impugnación es un reconocimiento expreso de los límites a los acuerdos mayoritarios, en el sentido de que serían anulables aquellos acuerdos impuestos de manera abusiva por la mayoría. En este sentido, debemos recalcar que la lesión del interés social se produce también cuando el acuerdo, aun no causando daño al patrimonio social, se impone de manera abusiva por la mayoría, entendiéndose que el acuerdo se impone de forma abusiva cuando, sin responder a una necesidad razonable de la sociedad, se adopta por la mayoría en interés propio y en detrimento injustificado de los demás socios.

De otro lado, la LCE establece que no procederá la impugnación de un acuerdo que haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro en los términos de la Ley de sociedades de capital ni en los demás supuestos que dicha norma prevé (artículo 41). En ese sentido, el artículo 204.2 de la LSC aclara que: *“No será procedente la impugnación de un acuerdo social cuando haya sido dejado sin efecto o sustituido válidamente por otro adoptado antes de que se hubiera interpuesto la demanda de impugnación. Si la revocación o sustitución hubiera tenido lugar después de la interposición, el juez dictará auto de terminación del procedimiento por desaparición sobrevenida del objeto. Lo dispuesto en este apartado se entiende sin perjuicio del derecho del que impugne a instar la eliminación de los efectos o la reparación de los daños que el acuerdo le hubiera ocasionado mientras estuvo en vigor”*. Por su parte, el apartado 3 del artículo 204 de la LSC dispone que: *“Tampoco procederá la impugnación de acuerdos basada en los siguientes motivos:*

a) *La infracción de requisitos meramente procedimentales establecidos por la Ley, los estatutos o los reglamentos de la junta y del consejo, para la convocatoria o la constitución del órgano o para la adopción del acuerdo, salvo que se trate de una infracción relativa a la forma y plazo previo de la convocatoria, a las reglas esenciales de constitución del órgano o*

*a las mayorías necesarias para la adopción de los acuerdos, así como cualquier otra que tenga carácter relevante.*

b) *La incorrección o insuficiencia de la información facilitada por la sociedad en respuesta al ejercicio del derecho de información con anterioridad a la junta, salvo que la información incorrecta o no facilitada hubiera sido esencial para el ejercicio razonable por parte del accionista o socio medio, del derecho de voto o de cualquiera de los demás derechos de participación.*

c) *La participación en la reunión de personas no legitimadas, salvo que esa participación hubiera sido determinante para la constitución del órgano.*

d) *La invalidez de uno o varios votos o el cómputo erróneo de los emitidos, salvo que el voto inválido o el error de cómputo hubieran sido determinantes para la consecución de la mayoría exigible”*.

Además, la propia LCE (en el artículo 41.2 in fine) establece que si fuera posible eliminar la causa de impugnación, el juzgado de lo mercantil otorgará un plazo razonable para que aquella pueda ser subsanada. De ese modo, la propia asamblea general puede subsanar los defectos de sus acuerdos antes de su impugnación, por medio de un nuevo acuerdo adoptado en otra asamblea general, en la que se deje sin efecto el acuerdo que pueda resultar impugnado. Con la subsanación, se trata de eliminar los defectos que hacían impugnado el acuerdo. Cuando los acuerdos adolezcan de algún vicio de forma, para dejarlo sin efecto es necesario un nuevo acuerdo con el mismo contenido que el anterior, ajustándose a la Ley y los estatutos. La subsanación prevista en la Ley consiste en definitiva en una renovación de un negocio jurídico anterior por medio de su sustitución.

Respecto a la legitimación para impugnar los acuerdos sociales, al unificarse todos los casos de impugnación bajo un régimen general de anulación, ya no varía dependiendo de que se trate de acuerdos nulos o

anulables, siendo coincidente tanto la legitimación para ejercitar la acción de impugnación como el plazo de ejercicio de la acción. Así, la acción de impugnación podrá ser ejercitada por todos los socios, por los administradores, por los miembros de la comisión de vigilancia y por cualquier tercero no socio con interés legítimo, y caducará en el plazo de un año (artículo 41.3 LCE). Ello significa que los acuerdos que no sean impugnados dentro de ese plazo quedan sanados y convalidados, con excepción de los acuerdos que, por su causa o contenido, resulten contrarios al orden público. En efecto, excepcionalmente, para los acuerdos que resulten contrarios al orden público el transcurso del tiempo no tendría efectos sanadores, ya que se trata de acuerdos viciados por una nulidad radical, en cuyo caso, la acción no caducará ni prescribirá. El concepto de “orden público” no aparece definido de forma clara en nuestra doctrina y jurisprudencia, si bien nos parece relevante lo manifestado por el TS en la sentencia de 28 de noviembre de 2005, y, en particular, la referencia a que el concepto de orden público, como límite de la autonomía privada ofrece ciertas dificultades de fijación, y presentado como excepción a la regla de caducidad de las acciones de impugnación debe ser aprehendido en sentido restrictivo, pues de otro modo pudiera suceder que un concepto lato generara tal ampliación de las posibilidades de impugnación que bien pudiera destruirse la regla de caducidad de la acción de impugnación, establecida en seguridad del tráfico. Con la más autorizada doctrina, podría pensarse que en la disciplina legal de la sociedad anónima cabría encontrar el orden público en los principios configuradores de la sociedad, afirmación esta que se puede extender respecto de las cooperativas y sus principios configuradores.

Salvo en el supuesto indicado, los plazos de caducidad se computarán desde la fecha de adopción del acuerdo o, en caso de estar el mismo sujeto a inscripción en el registro de cooperativas de Euskadi, desde la fecha en la

que se haya inscrito (art. 41.4 de la LCE. En el mismo sentido, el artículo 205.2 de la LSC).

En cuanto al procedimiento de impugnación de acuerdos, señalar que es materia procesal, sobre la que el Estado tiene competencia legislativa exclusiva (art. 149.1.6ª CE): De ahí que las leyes cooperativas españolas, incluida la LCE (artículo 41.5), remitan, salvo alguna especialidad muy concreta, al articulado de la LSC, si bien la referida norma en su artículo 207.1 establece que: “*Para la impugnación de los acuerdos sociales, se seguirán los trámites del juicio ordinario y las disposiciones contenidas en la Ley de Enjuiciamiento Civil*”, es decir, los artículos 399 a 436, resultando competente para conocer la demanda el Juez de lo Mercantil con jurisdicción en el lugar donde la sociedad tenga su domicilio o, de existir una cláusula estatutaria de sometimiento a arbitraje, el árbitro designado por el consejo superior de cooperativas de Euskadi, que puede intervenir, según lo previsto en el artículo 165.2 f) I de la LCE (redactado de conformidad con el criterio introducido por la STS de 18 de abril de 1998, reiterado en las posteriores SSTS de 30 de noviembre de 2001 o de 9 de julio de 2007), “*por vía de arbitraje en las cuestiones litigiosas que se susciten entre las cooperativas, entre estas y sus personas socias, o en el seno de las mismas entre personas socias, cuando ambas partes lo soliciten o estén obligadas a ello a tenor de sus estatutos, reglamento interno o por cláusula compromisoria. En todo caso, la cuestión litigiosa debe recaer sobre materias de libre disposición por las partes conforme a derecho y afectar primordialmente a la interpretación y aplicación de principios, normas, costumbres y usos de naturaleza cooperativa*”. En todo caso, y tal como señala el precepto de la LCE referido, en su apartado II, “*las personas socias de las cooperativas, cualquiera que sea su clase, antes de acudir para la resolución de los conflictos que se puedan suscitar entre ellas y la cooperativa, derivados de su condición de tal, a la jurisdicción competente o a la resolución extrajudicial, deberán agotar previamente la vía interna cooperativa*

establecida en la presente ley, en sus normas de desarrollo, en los estatutos sociales o en las normas internas de la cooperativa” (sobre el carácter pionero del arbitraje cooperativo, Trujillo Díez, 2005, 13 y ss.).

En lo relativo a la solicitud de suspensión del acuerdo impugnado se establece una regla especial respecto a las sociedades de capital, de manera que para que sea posible solicitar la suspensión se exige que quien demande sea la Comisión de Vigilancia o personas socias que representen al menos un 10% del número de votos en cooperativas de más de 50 personas socias, un 15% en las cooperativas de entre 10 y 50 personas socias y el 20% en cooperativas de menos de 10 personas socias (art. 41. 5 in fine).

Respecto de los efectos de la sentencia estimatoria de impugnación, el art. 41.6 de la LCE establece que producirá efectos frente a todos los socios, pero que no afectará a los derechos adquiridos por los terceros de buena fe. Cuando los acuerdos afectados estén inscritos en el registro de cooperativas, la sentencia determinará además la cancelación de su inscripción, así como la de los asientos posteriores que resulten contradictorios. Para que la declaración de nulidad tenga reflejo en los asientos registrales será necesario aportar un testimonio de la sentencia o en su caso, el texto íntegro correspondiente al laudo recaído suscrito por el árbitro.

## BIBLIOGRAFÍA

- ARROYO MARTÍNEZ, I.: *Legislación sobre cooperativas*, 3.ª ed., Tecnos, 1992.
- DIVAR J.: *La alternativa Cooperativa*, Barcelona, CEAC, 1985.
- ESTEBAN VELASCO, G.: *El poder de decisión en las sociedades anónimas*, Madrid, 1982.

- GADEA SOLER, E.: *Derecho de las Cooperativas (Análisis de la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas del País Vasco)*, Bilbao, Universidad de Deusto, 2.ª Ed., 2001.
- MARTÍNEZ SEGOVIA, F.J.: “Sobre el concepto jurídico de cooperativa», en *La sociedad cooperativa: Un análisis de sus características societarias y empresariales*, Coord. MOYANO FUENTES, Jaén, Universidad de Jaén, 2001, pp. 41-76.
- MORILLAS JARILLO, M. J., FELIÚ REY, M. I.: *Curso de Cooperativas*, Madrid, Tecnos, 2ª Ed., 2002.
- PANIAGUA ZURERA, M.: *Mutualidad y lucro en la sociedad cooperativa*, Madrid, McGraw-Hill, 1997.
- PAZ CANALEJO, N.: *Ley General de cooperativas*, T. XX, Vol. 2ª (arts. 29 a 66), con VICENT CHULIA, Comentarios al Código de Comercio y Legislación mercantil especial, SANCHEZ CALERO/ALBALADEJO, Madrid, EDESA, 1990.
- SACRISTÁN BERGIA, F.: “En torno a la asamblea general de las sociedades cooperativas”, *Deusto Estudios Cooperativos*, núm. 3 (2013), pp. 53-74.
- “Sobre las asambleas de delegados y su configuración”, en *Estudio sistemático del principio cooperativo de gestión democrática: su aplicación práctica en un modelo de empresa eficiente*, ENCISO/GAMINDE, Madrid, Dykinson, 2018, pp. 51-66.
- SEQUEIRA MARTÍN, A. y SACRISTÁN BERGÍA, F.: “Una reflexión sobre la responsabilidad de los miembros del consejo rector de las cooperativas”, *RdS*, núm. 21 (2003), pp. 219-232.
- TRUJILLO DÍEZ, I.: “El arbitraje cooperativo. Régimen legal y otras cuestiones”, *GEZKI*, núm. 1 (2005), pp. 13-43.
- VARGAS VASSEROT, C.: “Internet y las empresas de Economía Social: Análisis jurídico-societario”, *REVESCO*, núm. 85 (2005), pp. 85-111.
- “El uso de las nuevas tecnologías en las sociedades cooperativas”, en *Derecho patrimonial y tecnología*, Madrid PARRA/GUERRERO LEBRÓN, Madrid, Marcial Pons, 2007, pp. 435-446.
- , GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F.: *Derecho de las sociedades cooperativas: introducción, constitución, estatuto del socio y órganos sociales*, Madrid, La Ley, 2015.
- VICENT CHULIÁ, F.: “La asamblea general de la cooperativa”, *RJC*, núm. 2 (1978), pp. 417 y ss.



# El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi

# The taxation applicable to Law 11/2019 on cooperatives of the Basque Country

ALBERTO ATXABAL RADA\*

---

**Resumen:** La aprobación de la Ley 11/2019 de Cooperativas de Euskadi no ha introducido grandes modificaciones en la regulación de las cooperativas vascas que precisen la reforma de su régimen tributario, manteniendo su aplicabilidad la normativa tributaria vigente. El artículo analiza las principales características del régimen fiscal vasco, desde la clasificación de las cooperativas a efectos fiscales entre cooperativas fiscalmente protegidas o especialmente protegidas hasta las reglas de ajuste aplicables a todas las cooperativas, también a aquellas que no gozan de beneficios tributarios. Se destacan aquellos aspectos que difieren de la normativa tributaria de territorio común como el tipo de gravamen aplicable a las cooperativas, la integración de todos los resultados de la cooperativa en la base imponible sin diferenciar los resultados cooperativos de los extracooperativos, o el establecimiento de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades. En definitiva, el régimen tributario de las cooperativas vascas se adecúa las características específicas de este tipo de sociedades mejor que la normativa tributaria de territorio común. Dejando a un lado la fijación de un tipo de gravamen inferior, la normativa fiscal vasca conlleva una presión fiscal indirecta inferior, puesto que no obliga a diferenciar contablemente ni fiscalmente los resultados de las operaciones con los socios (resultados cooperativos) de los resultados de las operaciones con terceros no socios (resultados extracooperativos).

**Palabras clave:** Cooperativas; fiscalidad; País Vasco.

**Abstract:** The approval of Law 11/2019 on Cooperatives of the Basque Country has not introduced great changes in the regulation of Basque cooperatives that require the reform of their tax regime, keeping the current tax regulations applicable. The paper seeks the main characteristics of the Basque tax regime, from the classification of cooperatives for tax purposes between fiscally protected or specially protected cooperatives to the adjustment rules applicable to all cooperatives, also those that do not enjoy tax benefits. The paper stands out those aspects that differ from the common territory tax regulations, such as the tax rate applicable to cooperatives, the integration of all the profits of the cooperative in the tax base without dividing the cooperative profits from the extra-cooperative ones, or the establishment of a minimum taxation in Corporation Tax. In short, the tax regime of Basque cooperatives is adapted to the specific characteristics of this type of company better than the common territory tax regulations. Despite setting of a lower tax rate, the Basque tax regulations entail a lower indirect tax burden,

---

\* Catedrático de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Deusto. Email: alberto.atxabal@deusto.es

since it does not require making difference of the profits of operations with members (cooperative profits) from the profits of the operations with non-member third parties (extra-cooperative profits).

**Keywords:** Cooperatives; taxation; Basque Country.

## 1. INTRODUCCIÓN

El 30 de diciembre de 2019 se publicó en el Boletín Oficial del País Vasco<sup>1</sup> la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, que derogaba las leyes vascas de cooperativas anteriormente vigentes, esto es, la Ley 4/1993, de 24 de junio, de Cooperativas de Euskadi y la Ley 6/2008, de 25 de junio, de la Sociedad Cooperativa Pequeña de Euskadi. Esta nueva Ley lleva a cabo una tarea compiladora agrupando sistemáticamente en un texto único todas las disposiciones aplicables a las cooperativas sujetas a la legislación autonómica vasca, así como una labor añadida de armonización, fundamentalmente terminológica, y de aclaración respecto de aquellos elementos normativos que pudieran adolecer de inconcreción o suscitar duda en su aplicación. Todo ello se inserta en la estructura normativa vigente, cuyo contenido, en su mayor parte, se mantiene en sus términos, tal y como afirma su Exposición de motivos.

La aprobación de la nueva Ley de Cooperativas nos da pie para abordar el régimen tributario aplicable a las sociedades cooperativas que están sujetas a la Ley 11/2019. Este artículo, por tanto, tiene por objeto realizar un análisis de la normativa tributaria aplicable a las sociedades cooperativas que tengan su residencia habitual en el País Vasco<sup>2</sup>. No obstan-

te, el artículo no comprende el estudio de las implicaciones fiscales sobre las retribuciones que percibe el socio cooperativista de la cooperativa a la que pertenece y que se regulan, por regla general, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como pudieran ser las distintas formas de remuneración de las aportaciones al capital o el reembolso en favor del socio de dichas aportaciones (Atxabal, 2017). Veamos, pues, cómo tributan las sociedades cooperativas.

A la sociedad cooperativa se le aplican las reglas fiscales propias de cualquier clase de sociedad de capital o mercantil, con algunas especialidades. La especificidad de la fiscalidad de las cooperativas responde a dos razones (ALONSO 2001, 79): por un lado, se fijan una serie de reglas que pretenden la adecuación de las normas tributarias a las características de una sociedad cooperativa que le diferencian de las sociedades capitalistas y que, por este motivo, estas reglas fiscales especiales resultan de aplicación a todas las sociedades cooperativas; y por otro lado, se establecen una serie de beneficios fiscales para aquellas sociedades cooperativas que cumplan determinados requisitos, estableciendo una clasificación de las cooperativas a efectos fiscales que tiene su reflejo en la protección que les otorga el ordenamiento jurídico-tributario (Aguilar Rubio 2016, 52).

La normativa fiscal actualmente en vigor en España también recoge un régimen especial

<sup>1</sup> Boletín Oficial del País Vasco, núm. 247, de 30 de diciembre de 2019.

<sup>2</sup> Una sociedad será residente habitual en el País Vasco si su domicilio social está situado en alguno de los tres Territorios Históricos que componen el País Vasco o Euskadi, a saber, Álava, Bizkaia o Gipuzkoa, siempre que en el mismo se encuentre la dirección efectiva de la actividad económica; en

caso contrario, será este último lugar, donde se encuentre la dirección efectiva del negocio, el domicilio a efectos fiscales. Por último, si no se pudiera determinar el domicilio fiscal de la sociedad con arreglo a los criterios anteriores, se entenderá que el domicilio fiscal está situado donde se encuentre la mayor parte del inmovilizado de la sociedad.

para las sociedades cooperativas. Sin embargo, la articulación territorial del Estado conlleva que en materia tributaria no exista un único órgano del que emane toda la normativa tributaria sino que las competencias para la creación de las normas fiscales, por lo que se refiere a los impuestos reguladores del régimen especial de las cooperativas, se reparten entre el Estado y los territorios forales: la Comunidad Foral de Navarra y los Territorios Históricos que conforman el País Vasco (Álava, Bizkaia y Gipuzkoa).

Este trabajo se centra en la normativa fiscal del País Vasco por lo que las demás regulaciones no serán objeto de análisis aunque sí las mencionaremos someramente.

En términos generales, la tributación de las cooperativas en las normas forales de los territorios vascos, presentan diferencias importantes respecto a la Ley 20/1990<sup>3</sup> (Montero Simó 2016, 40). Entre otras, se prevé una base imponible general integrada por prácticamente todos los rendimientos, en la que se incluyen tanto rendimientos cooperativos como resultados extracooperativos (Atxabal 2020). La otra base imponible, la denominada especial está constituida por rendimientos de capital mobiliario (artículo 21 de la Norma Foral 6/2018). En la Comunidad Autónoma del País Vasco cada uno de sus Territorios Históricos tiene su propia normativa, si bien las diferencias entre las tres normativas son de orden formal puesto que el contenido material de las mismas no difiere en nada de un territorio a otro. Se trata de la Norma Foral 6/2018, de 12 de diciembre, de Bizkaia<sup>4</sup>, la Norma Foral 16/1997, de 9 de junio, de Álava<sup>5</sup> y la Norma

Foral 2/1997, de 22 de mayo, de Gipuzkoa<sup>6</sup>. Veamos la regulación fiscal vasca aplicable a las cooperativas.

## 2. LA CLASIFICACIÓN DE LAS COOPERATIVAS A EFECTOS FISCALES

Las normas tributarias regulan tres clases de cooperativas a efectos fiscales, sin que dicha clasificación conlleve consecuencia alguna fuera de dicho ámbito, es decir, en el ámbito mercantil, laboral o civil esta clasificación carece de relevancia jurídica. Las cooperativas, según las normas tributarias, pueden ser protegidas y no protegidas<sup>7</sup>. Y entre las cooperativas fiscalmente protegidas hay dos niveles de protección que nos permite distinguir entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas. Así, las clases de cooperativas, a efectos fiscales, son:

- a) La cooperativa no protegida.
- b) La cooperativa protegida.
- c) La cooperativa especialmente protegida.

Esta clasificación condiciona la normativa fiscal aplicable a cada clase de cooperativa. El régimen tributario especial de las cooperativas supone la aplicación de la regulación

[web.araba.eus/documents/105044/985469/NORMA+FORAL+SOBRE+R%C3%89GIMEN+FISCAL+DE+LAS+COOPERATIVAS+%281%29.pdf/3e160ef4-e352-7682-bb85-2ffd816a6022?t=1578575218820](http://web.araba.eus/documents/105044/985469/NORMA+FORAL+SOBRE+R%C3%89GIMEN+FISCAL+DE+LAS+COOPERATIVAS+%281%29.pdf/3e160ef4-e352-7682-bb85-2ffd816a6022?t=1578575218820) (última consulta, 22 de junio de 2021).

<sup>6</sup> Boletín Oficial de Gipuzkoa, núm. 101 de 30 de mayo de 1997. El texto en vigor se puede consultar en la página web: <https://www.gipuzkoa.eus/documents/2456431/15299016/NF+2-1997+%282021-1%29.pdf/9e0626ed-6211-4604-cf74-4774f12f342e> (última consulta, 22 de junio de 2021).

<sup>7</sup> ALONSO (2001: 92) entiende conforme al mandato de fomento del artículo 129.2 de la Constitución "la existencia de cooperativas protegidas y no protegidas, siempre que la distinción entre ellas se encuentre fundamentada y no constituya una distinción arbitraria, siendo los únicos criterios válidos para concluir la no protección de ciertas cooperativas, el hecho de que las mismas no cumplan con las notas esenciales del funcionamiento cooperativo, y por tanto, no haya que cumplir frente a ellas la obligación de fomento".

<sup>3</sup> Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre Régimen Fiscal de las Cooperativas (Boletín Oficial del Estado, núm. 304, de 20 de diciembre de 1990).

<sup>4</sup> Boletín Oficial de Bizkaia, núm. 249, de 28 de diciembre de 2018. El texto en vigor de la norma se puede consultar en la página web: [https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga\\_Arautegia/Indarreko\\_arautegia/pdf/ca\\_6\\_2018.pdf?hash=1c48493ad892505f0bae4eab52f2d291&idioma=CA](https://www.bizkaia.eus/Ogasuna/Zerga_Arautegia/Indarreko_arautegia/pdf/ca_6_2018.pdf?hash=1c48493ad892505f0bae4eab52f2d291&idioma=CA) (última consulta, 22 de junio de 2021).

<sup>5</sup> Boletín Oficial del Territorio Histórico de Álava, núm. 68, de 18 de junio de 1997, Suplemento. El texto en vigor de la norma se puede consultar en la página web: <https://>

general del Impuesto sobre Sociedades, con unas reglas especiales. Por un lado, existen las llamadas normas de ajuste que se aplican por igual a todas las cooperativas, independientemente de su clasificación a efectos fiscales. Y por otro lado, se establecen una serie de beneficios fiscales específicos para las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas.

El régimen especial de las sociedades cooperativas en el Impuesto sobre Sociedades refleja algunas de sus características específicas a la hora de fijar las reglas fiscales aplicables (Atxabal 2018, 142). Por ejemplo, la normativa tributaria tiene en cuenta la remuneración al socio, entre otros aspectos, para dilucidar si le otorga la mayor protección fiscal posible, calificando a la cooperativa como especialmente protegida, ya sea limitando la remuneración al socio para otorgar la calificación fiscal ya sea incluyendo entre las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida condiciones o requisitos que derivan de la conformación del capital social o del uso de los fondos propios irrepartibles para fines no previstos en la norma.

La clasificación fiscal de las cooperativas, y principalmente, las dos clases de cooperativa que gozan de beneficios fiscales, responde a unos criterios fundados, no exentos de críticas<sup>8</sup>. Así, podemos afirmar que no es discrecional la consideración de una cooperativa como protegida a efectos fiscales sino que esta calificación se establece en atención a la función social que cumple la cooperativa (Aguilar Rubio 2016, 53).

En el caso de las cooperativas especialmente protegidas, que gozan como su propio nombre

<sup>8</sup> La distinción entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas, a efectos fiscales, también ha sido muy criticada por la doctrina (ALONSO, 2001: 93-95) debido principalmente a la arbitrariedad de la norma fiscal a la hora de elegir los criterios para realizar la clasificación de las cooperativas.

Incluso se aboga por la supresión de la distinción entre cooperativas protegidas y especialmente protegidas para acabar en un único grado de protección fiscal (RODRIGO RUIZ, 2010: 22).

indica de la máxima protección fiscal, se trata de cooperativas de primer grado en las que sus socios tienen escasa capacidad económica, por lo que a los ojos del legislador tributario parecen cooperativas pequeñas y vulnerables.

## 2.1. Las cooperativas protegidas

Cooperativas protegidas serán las que cumplan con las reglas de funcionamiento establecidas en la ley cooperativa que les resulte de aplicación, por tanto, deben ser entidades que se ajusten a los principios y disposiciones legales de la Ley 11/2019, de Cooperativas de Euskadi o, en su caso, de la Ley de Cooperativas aplicable. Sin embargo, no es suficiente con cumplir este requisito. Se exige, además, que las cooperativas protegidas no incurran en ninguna de las causas de pérdida de la protección enumeradas en la normativa tributaria y que supondría la exclusión de la cooperativa de la categoría susceptible de protección fiscal. Así, pues, las cooperativas protegidas son sencillamente todas las cooperativas (Tejerizo López 2010), salvo que una mención expresa de la Ley las incluya en algún otro grupo, o que hubieran perdido la protección por incumplir alguno de los requisitos establecidos en la misma Ley. Su principal beneficio fiscal consiste en la aplicación de un tipo de gravamen inferior al tipo general del Impuesto sobre Sociedades. Veremos más adelante los beneficios fiscales previstos para las cooperativas protegidas.

## 2.2. Las cooperativas especialmente protegidas

Cooperativas especialmente protegidas serán las cooperativas protegidas de primer grado que cumplan una serie de requisitos como la búsqueda de un mayor acercamiento al principio mutualista (Rodrigo Ruiz 2010, 20; Alonso Rodrigo y Santa Cruz Ayo 2016, 83) y, a su vez, se encuentren entre las clases de cooperativa que enumera la norma fiscal. Por consiguiente, para que una cooperativa sea



calificada de especialmente protegida debe cumplir unos requisitos que fija la norma fiscal y que consisten en ciertas limitaciones en las operaciones con terceros, una escasa capacidad económica de sus socios, y a su vez, su pertenencia a alguna de las siguientes clases de cooperativa:

### 2.2.1. Cooperativas de trabajo asociado<sup>9</sup>

Para que la cooperativa se califique como especialmente protegida se exige que cumpla los siguientes requisitos:

1. Que asocien principalmente a personas físicas que presten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios para terceros.
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 horas/año realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no supere los límites establecidos en la Ley de Cooperativas de Euskadi<sup>10</sup> o, en su caso, de la Ley de Cooperativas aplicable.

<sup>9</sup> Artículo 5 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 6 de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

<sup>10</sup> En virtud del artículo 103.4 de la Ley 11/2019, los contratos de trabajadores por cuenta ajena no podrán superar el treinta por ciento del total de horas/año de trabajo realizadas por las personas socias trabajadoras. Si las necesidades objetivas de la empresa obligaran a superar este porcentaje, ello será válido para un periodo que no exceda de tres meses. Para superar dicho plazo deberá solicitarse autorización motivada al departamento del Gobierno Vasco competente en materia de

### 2.2.2. Cooperativas agrarias<sup>11</sup>

En este caso, se exigen los siguientes requisitos:

1. Que asocien a personas físicas titulares de explotaciones agrícolas, forestales, ganaderas o mixtas, situadas dentro del ámbito geográfico al que se extienda estatutariamente la actividad de la cooperativa.
  - a. También podrán ser socios otras cooperativas agrarias y de explotación comunitaria protegidas, sociedades agrarias de transformación, entes públicos, sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente entes públicos y comunidades de bienes y derechos de explotaciones agropecuarias integradas, exclusivamente, por personas físicas.
2. Que en la realización de sus actividades agrarias respeten los siguientes límites:
  - a. Que las materias, productos o servicios, adquiridos, arrendados, elaborados, producidos, realizados o fabricados por cualquier procedimiento, por la cooperativa, con destino exclusivo para sus propias explotaciones o para las explotaciones de sus socios, no sean cedidos a terceros no socios, salvo que se trate de los remanentes ordinarios de la actividad cooperativa o cuando la cesión sea consecuencia de circunstancias no imputables a la cooperativa.
    - i. Las cooperativas agrarias podrán distribuir al por menor productos petrolíferos a terce-

trabajo, que ha de resolver en un plazo de quince días. En caso de silencio, se entenderá concedida la autorización.

<sup>11</sup> Artículo 6 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 7 de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

ros no socios en la proporción de la letra siguiente.

- b. Que no se conserven, tipifiquen, manipulen, transformen, transporten, distribuyan o comercialicen productos procedentes de otras explotaciones, similares a los de las explotaciones de la cooperativa o de sus socios, en cuantía superior, por cada ejercicio económico, al 5% del precio de mercado obtenido por los productos propios, o al 40% del mismo precio, si así lo prevén sus estatutos.
3. Que las bases imponibles del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de cada socio no excedan de 60.101,21 euros.
    - a. Tratándose de cooperativas dedicadas a la comercialización y transformación de productos ganaderos, en las que se integren socios titulares de explotaciones de ganadería independiente, que el volumen de las ventas o entregas realizadas en cada ejercicio económico, dentro o fuera de la cooperativa, por cada uno de estos socios, exceptuados los entes públicos y las sociedades en cuyo capital social participen éstos mayoritariamente, no supere el límite de 300.506,05 euros.
      - i. Cuando figuren como socios otras cooperativas o sociedades o comunidades de bienes, las bases imponibles o el volumen de ventas de éstas se imputarán a cada uno de sus socios en la proporción que estatutariamente les corresponda.
      - b. Por excepción se admitirá la concurrencia de socios cuyas bases imponibles o volumen de ventas

sean superiores a los indicados, siempre que dichas magnitudes no excedan, en su conjunto, del 30% de las que correspondan al resto de los socios.

### 2.2.3. Cooperativas de explotación comunitaria<sup>12</sup>

Para las cooperativas de explotación comunitaria se exige:

1. Que sus socios sean personas físicas titulares de derechos de uso y aprovechamiento de tierras u otros bienes inmuebles, susceptibles de explotación agraria, que cedan dichos derechos a la cooperativa independientemente de que presten o no su trabajo en la misma
  - a. También podrán ser socios otras personas físicas que, sin ceder a la cooperativa derechos de disfrute sobre bienes, presten su trabajo en la misma para la explotación en común de los bienes cedidos por los socios y de los demás que posea la cooperativa por cualquier título.
  - b. En calidad de cedentes de derechos de uso y aprovechamiento podrán, también, asociarse a la cooperativa, los entes públicos, las sociedades en cuyo capital social participen mayoritariamente los entes públicos, las comunidades de bienes y derechos, integradas por personas físicas, los aprovechamientos agrícolas y forestales, los montes en mano común y demás instituciones de naturaleza análoga, regidas por el Derecho Civil.

<sup>12</sup> Artículo 7 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 8 de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

2. Que el número de trabajadores con contrato laboral no sea superior al 30% del total de socios de trabajo de la cooperativa.
  3. Que el total importe de las bases imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles correspondientes a los bienes de naturaleza rústica de la cooperativa, dividido por el número de sus socios, tanto trabajadores como cedentes de derechos de explotación, no exceda de 60.101,21 euros.
  4. Que ningún socio ceda a la cooperativa tierras u otros bienes inmuebles que excedan del tercio del valor total de los integrados en la explotación, salvo que se trate de entes públicos o sociedades en cuyo capital los entes públicos participen mayoritariamente.
3. Que las ventas efectuadas a personas no socias, dentro de su ámbito territorial, 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.
    - a. No serán de aplicación las limitaciones del apartado anterior, ni las establecidas en el número 10 de las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida, a aquellas cooperativas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y al menos 25 socios de consumo por cada socio de trabajo.
      - i. Siempre que el número de horas/año realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no supere los límites establecidos en la Ley de Cooperativas de Euzkadi o, en su caso, de la Ley de Cooperativas aplicable.

#### 2.2.4. Cooperativas de consumo<sup>13</sup>

En este caso, los requisitos son los siguientes:

1. Que asocien a personas físicas y, en su caso, entidades u organizaciones que tengan el carácter de destinatarios finales, con el objeto de procurarles bienes o servicios, así como la defensa y promoción de los derechos e intereses legítimos de los consumidores y usuarios.
2. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite 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.

#### 2.2.5. Cooperativas de enseñanza<sup>14</sup>

Para las cooperativas de enseñanza se exige:

1. Que desarrollen actividades docentes en sus distintos niveles, etapas, ciclos, grados y modalidades, en cualesquiera ramas del saber o de la formación, pudiendo realizar también actividades extraescolares y conexas, así como prestar servicios extraescolares complementarios y cuantos faciliten las actividades docentes.
2. Si la cooperativa de enseñanza asocia a los padres de los alumnos, a representantes legales de éstos o a los propios alumnos, deberá cumplir los siguientes requisitos de las cooperativas de consumo:

<sup>13</sup> Artículo 8 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 9 de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

<sup>14</sup> Artículo 9 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 10 de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

- a. Que la media de las retribuciones totales de los socios de trabajo, incluidos, en su caso, los retornos cooperativos a que tuvieran derecho, no supere el límite 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.
  - b. Que las ventas efectuadas a personas no socias, dentro de su ámbito territorial, 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.
3. Si la cooperativa de enseñanza asocia a profesores y a personal no docente y de servicios, deberá cumplir los requisitos siguientes de las cooperativas de trabajo asociado:
    - a. 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.
    - b. Que el número de horas/año realizadas por trabajadores con contrato de trabajo por cuenta ajena no supere los límites establecidos en la Ley de Cooperativas de Euzkadi o, en su caso, de la Ley de Cooperativas aplicable.
  4. Si la cooperativa de enseñanza tiene el carácter de integral o intersectorial, deberá cumplir todos los requisitos anteriores.

### 2.2.6. Cooperativas de viviendas<sup>15</sup>

En este caso, los requisitos para su calificación como cooperativa especialmente protegida son los siguientes:

1. Que tengan por objeto procurar a sus socios viviendas de carácter económico
  - a. Viviendas cuya superficie sea igual o inferior a 120 m<sup>2</sup> y cuyo precio de adjudicación no exceda de la cantidad que resulte de multiplicar el coeficiente 1,8 por los precios máximos establecidos para las viviendas de protección pública en el ámbito de la Comunidad Autónoma del País Vasco.
2. No perderán la condición de protegidas cuando construyan, asimismo, locales de negocio, servicios complementarios y obras de urbanización dentro de los límites autorizados por la legislación de viviendas de protección pública, aunque no tengan esta condición las construidas por las Cooperativas.
3. Que las viviendas que constituyen su objeto tengan la finalidad de servir de vivienda habitual de los socios de las mismas.
  - a. Los socios deberán manifestar dicha circunstancia en el documento en que se plasme su adquisición.
4. Que la disolución de la Cooperativa no tenga lugar durante los cinco años siguientes a la fecha de la adjudicación o transmisión de las viviendas construidas.
5. Que los Estatutos de la Cooperativa dispongan, de forma expresa, que el

<sup>15</sup> Artículo 10 de la Norma Foral 6/2018 de Bizkaia, y artículo 10.bis de las Normas Forales 2/1997 de Gipuzkoa y 16/1997 de Álava.

socio adjudicatario de una vivienda asuma la obligación de que vaya a ser su vivienda habitual.

- a. El incumplimiento por parte del socio de dicha obligación determinará la obligación de abonar a la Cooperativa una indemnización no inferior al 10% del valor de la vivienda.

Se excluyen las cooperativas mixtas<sup>16</sup>, es decir, aquellas que tienen socios capitalistas minoritarios, junto a los socios cooperativistas mayoritarios, en ningún caso podrán ser cooperativas especialmente protegidas, con independencia de que cumplan todos los requisitos para ser calificadas como especialmente protegidas.

### 2.3. Las cooperativas no protegidas

Por último, están las cooperativas no protegidas que serán aquellas que estén constituidas regularmente e inscritas en el Registro de Cooperativas correspondiente. Pero, al mismo tiempo, incurrirán en alguna de las causas de pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida. Es decir, como afirma Alonso Rodrigo (2001, 91), puede darse la circunstancia de que una cooperativa cumpla las reglas de funcionamiento que le impone su ley sustantiva, y a la vez sea no protegida, porque incurre en alguna de las causas de pérdida de la protección fiscal, si bien en el caso vasco, la normativa fiscal procura que no se dé esta circunstancia.

Por otro lado, a las cooperativas protegidas que pierdan su condición fiscal como protegidas, se les aplicará el régimen tributario ge-

neral, es decir, se les privará de los beneficios disfrutados en el ejercicio económico en que se produzca la exclusión de la categoría protegida, y en su caso, se les impondrán las infracciones y sanciones tributarias e intereses de demora correspondientes. Estas cooperativas podrán aplicar las reglas de ajuste pero no tendrán derecho a ningún beneficio fiscal por ser cooperativas.

### 3. LAS CAUSAS DE PÉRDIDA DE LA PROTECCIÓN FISCAL

Las normas fiscales acogen distintas causas cuya realización provoca la pérdida de la consideración como cooperativa protegida, pasando a ser cooperativas no protegidas. Estas causas en la normativa estatal vienen a coincidir con las reglas básicas de funcionamiento que establecía la legislación mercantil de cooperativas del Estado anterior a la legislación en vigor, y divergen de las reglas que establecen algunas normas sustantivas autonómicas e incluso la vigente Ley estatal de cooperativas de 1999 (Alguacil Mari y Romero Civera 2013). La normativa fiscal del País Vasco, por el contrario, salva esta contradicción remitiéndose para la calificación de las cooperativas como protegidas exclusivamente a las reglas de actuación establecidas por la legislación sustantiva vasca (Alonso 2001, 91). Las causas de pérdida de la condición de cooperativa protegida que recogen las normas fiscales vascas se pueden agrupar intentando sistematizar los motivos o razones de las causas de exclusión de los beneficios fiscales. En un primer bloque podemos ubicar las cuatro primeras causas, todas ellas relacionadas con la distribución de los excedentes de la cooperativa de forma contraria a lo preceptuado por la normativa sustantiva de la cooperativa, y que son las siguientes:

1. No efectuar las dotaciones al Fondo de Reserva Obligatorio y a la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, en los supuestos, condiciones y

<sup>16</sup> Artículo 155 de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi: "Son cooperativas mixtas aquellas en las que existen personas socias minoritarias cuyo derecho de voto en la Asamblea General se podrá determinar, de modo exclusivo o preferente, en función del capital aportado, que estará representado por medio de títulos o anotaciones en cuenta, sometidos a la legislación reguladora del mercado de valores".

por la cuantía exigida en la legislación cooperativa<sup>17</sup> que le sea de aplicación.

2. Repartir entre los socios los Fondos de Reserva que tengan carácter de irrepartibles durante la vida de la sociedad o el activo sobrante en el momento de su liquidación.
3. Aplicar cantidades del fondo de promoción y educación o similar a finalidades distintas de las fijadas por la Ley 11/2019<sup>18</sup>.
4. Incumplir las normas reguladoras del destino del resultado de la regularización del balance de la cooperativa o de la actualización de las aportaciones de los socios al capital social.

En este sentido, las cuatro primeras causas hacen alusión a los fondos irrepartibles y se «castiga» fiscalmente a la cooperativa que no los dota convenientemente, que los reparte cuando no puede hacerlo, o que los utiliza para finalidades no previstas legalmente (Atxabal 2018, 145-146). Por tanto, estamos ante conductas que se desvían de las obligaciones que las leyes de cooperativas prevén para el destino y la creación de estos fondos irrepartibles.

En un segundo bloque, ubicamos las causas relativas a las aportaciones al capital social y a su remuneración, también cuando no se corresponde con la regulación mercantil de la cooperativa:

5. Retribuir las aportaciones de los socios al capital social con intereses superiores a los máximos autorizados en las

normas legales<sup>19</sup> o superar tales límites en el abono de intereses por demora en el supuesto de reembolso de dichas aportaciones o por los retornos cooperativos devengados y no repartidos por incorporarse a un Fondo Especial constituido por acuerdo de la Asamblea General.

6. Cuando los retornos sociales fueran acreditados a los socios en proporción distinta a la establecida en la Ley<sup>20</sup>, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
7. No imputar las pérdidas del ejercicio económico o imputarlas vulnerando las normas establecidas en la Ley<sup>21</sup>, los Estatutos o los acuerdos de la Asamblea General.
8. Cuando las aportaciones al capital social de los socios excedan los límites legales autorizados<sup>22</sup>.

Estas causas se refieren a retribuciones excesivas a los socios, vía interés en pago de las aportaciones al capital vía retornos cooperativos vía reembolso de aportaciones, que no se compadecen con la finalidad de estas retribuciones según la ley mercantil (Atxabal 2018, 146).

En un tercer bloque, nos encontramos con operaciones que se alejan del mutualismo puro (Montero Simó 2016, 36), de las operaciones entre los socios y la cooperativa, porque se participe en el capital social de otras entidades no cooperativas, se contraten trabajadores asalariados o se realicen operaciones con terceros no socios por encima de ciertos umbrales que fija la normativa tributaria.

<sup>17</sup> Artículo 70.2.a) de la Ley 11/2019: Anualmente, de los excedentes disponibles se destinará al Fondo de Reserva Obligatorio y a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público una cuantía global del treinta por ciento, al menos, destinándose como mínimo, un diez por ciento a la contribución para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público y un veinte por ciento al Fondo de Reserva Obligatorio.

<sup>18</sup> Cfr. artículo 72 de la Ley 11/2019.

<sup>19</sup> El artículo 63.2 de la Ley 11/2019 prevé que el interés no podrá exceder del interés legal del dinero más seis puntos.

<sup>20</sup> Cfr. artículo 70.4 de la Ley 11/2019.

<sup>21</sup> Cfr. artículo 73 de la Ley 11/2019.

<sup>22</sup> Cfr. artículo 61 de la Ley 11/2019.

9. Participar la cooperativa, en cuantía superior al 25%, en el capital social de entidades no cooperativas.

No obstante, dicha participación podrá alcanzar el 50% cuando se trate de entidades que realicen actividades preparatorias, complementarias o subordinadas a las de la propia cooperativa.

El conjunto de estas participaciones no podrá superar el 50% de los recursos propios de la cooperativa.

El Director General de Hacienda podrá autorizar, mediante resolución escrita y motivada y previa solicitud, participaciones superiores, sin pérdida de la condición de cooperativa fiscalmente protegida, en aquellos casos en los que se justifique que tal participación coadyuva al mejor cumplimiento de los fines sociales cooperativos y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de estas entidades.

Transcurridos tres meses desde la presentación de la solicitud sin que se haya notificado la resolución expresamente a la cooperativa, se entenderá otorgada la autorización.

10. La realización de operaciones cooperativizadas con terceros no socios, fuera de los casos permitidos en las Leyes<sup>23</sup>.
11. Emplear trabajadores asalariados en número superior al autorizado en las normas legales<sup>24</sup> por aquellas cooperativas respecto de las cuales exista tal limitación.

En un cuarto bloque, se acogen causas directamente relacionadas con impedimentos para la continuidad de la actividad por parte de la cooperativa. En realidad, más que causas de exclusión de la aplicación de beneficios fiscales, se trataría de motivos por los que la

cooperativa no puede seguir funcionando y, por tanto, tampoco generará rentas que deban someterse a gravamen:

12. La existencia de un número de socios inferior al previsto en las normas legales<sup>25</sup>, sin que se restablezca en el plazo de doce meses.
13. La reducción del capital social a una cantidad inferior a la cifra mínima establecida estatutariamente, sin que se restablezca en el plazo de doce meses.
14. La paralización de la actividad cooperativizada o la inactividad de los órganos sociales durante dos años, sin causa justificada.
15. La conclusión de la empresa que constituye su objeto o la imposibilidad manifiesta de desarrollar la actividad cooperativizada.

La última causa está directamente relacionada con el incumplimiento de un requisito legal que acredite frente a terceros la imagen fiel de la cooperativa, como es la realización de una auditoría externa:

16. La falta de auditoría externa en los casos señalados en las normas legales<sup>26</sup>.

La mayoría de las causas, siguiendo los mandatos de las leyes mercantiles de cooperativas, convierten a la fiscalidad en cómplice para asegurar el cumplimiento de determinadas características que la ley mercantil considera connaturales a las cooperativas y cuya carencia de alguna forma desnaturaliza a la propia cooperativa, como las causas relacionadas con los fondos irrepantibles, o las retribuciones excesivas de intereses a los socios o el pago de retornos que no sigan la máxima de tomar en consideración la relación socio-cooperativa, o aportaciones sociales y reducciones

<sup>23</sup> Véanse los artículos 113, 114, 116, 117, 123, 125 y 157.2 de la Ley 11/2019.

<sup>24</sup> Véanse los artículos 26.2, 103.4, 109.3, 115.2, 134.2 y 138 de la Ley 11/2019.

<sup>25</sup> En virtud del artículo 19.1 de la Ley 11/2019, en el momento de la constitución, las cooperativas de primer grado habrán de estar integradas, al menos, por tres personas socias.

<sup>26</sup> Cfr. artículo 76 de la Ley 11/2019.

de capital que sobrepasen los límites legales (Atxabal 2018, 146). Estas causas responden, pues, a unas limitaciones previamente establecidas por las leyes mercantiles donde la norma fiscal juega una especie de vigilancia para el correcto cumplimiento de la norma mercantil, lo cual no deja de ser llamativo.

La novena causa, sin embargo, que impide a las cooperativas participar en el capital de otras entidades no cooperativas con posiciones de control, se aparta de las razones anteriores para dibujar una sociedad cooperativa de primer grado y con reducidas operaciones con terceros no socios, si quiere acogerse a algún beneficio fiscal. Deja entrever una visión limitada y restrictiva del funcionamiento de la cooperativa que le impediría su crecimiento mediante la configuración de grupos empresariales, salvo que lo haga a través de cooperativas de segundo o ulterior grado (Atxabal 2018, 147). Se trata de una regla, cuando menos, discutible porque no se adivina un motivo fiscal que aconseje limitar los beneficios fiscales a las cooperativas de primer grado que realicen principalmente operaciones con sus socios. O dicho en otras palabras, la norma fiscal debería procurar una regulación neutra sin condicionar las características o el funcionamiento que los socios pretendan de sus sociedades cooperativas. Si los socios quieren que su cooperativa solo se relacione con ellos, lo puedan hacer sin interferencia de la regulación fiscal, pero, al mismo tiempo, si los socios quieren relacionarse con terceros no socios o utilizar entidades no cooperativas para los fines de la cooperativa también deberían poder hacerlo sin que les suponga una eliminación de los beneficios fiscales.

#### 4. LAS NORMAS DE AJUSTE APLICABLES A TODAS LAS COOPERATIVAS

La legislación fiscal de cooperativas concienciada con la especialidad del funcionamiento cooperativo, trata de dar respuesta a la exigencia de una normativa fiscal co-

herente con la especialidad cooperativa, mediante la elaboración de unas reglas fiscales especiales aplicables en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades a cualquier cooperativa. Son las denominadas normas de ajuste que no siempre cumplen su objetivo (Alonso 2001, 81), sino que, a menudo, equiparan a efectos fiscales los mecanismos propios de las cooperativas a los existentes en el resto de sociedades. Se trata de reglas que afectan a la determinación de la base imponible, el tipo de gravamen aplicable y la aplicación de ciertas deducciones de la cuota propias del ámbito cooperativo.

#### 4.1. La base imponible

La normativa fiscal vasca regula dos bases imponibles, pero el reparto de los resultados económicos entre las dos bases no responde a los mismos criterios que utiliza el legislador fiscal estatal donde también existen dos bases, una para los resultados mutuales entre la sociedad y los socios, y otra para los rendimientos obtenidos de las operaciones con terceros. En la regulación fiscal vasca se distingue la base imponible general y la base imponible especial. Veamos en qué consiste cada una de ellas.

##### 4.1.1. La base imponible general

La base imponible general estará constituida por todas las rentas de la sociedad cooperativa, excepto las rentas que componen la base imponible especial.

Como regla general, resultarán de aplicación las normas generales del Impuesto sobre Sociedades con algunas especialidades (ajustes), que iremos desgranando en sucesivos epígrafes.

Curiosamente, los gastos asociados a los ingresos que componen la base imponible especial se deducen de la base imponible general.



Por último, se pueden compensar las bases imponible generales negativas de ejercicios anteriores con el límite del 50 por 100 de la base imponible general positiva previa a dicha compensación, o con el límite del 70% de la base positiva en el caso de cooperativas que sean microempresas o pequeñas empresas. La compensación podrá realizarse en los períodos impositivos que concluyan en los treinta años sucesivos.

#### 4.1.2. *La base imponible especial*

Componen la base imponible especial los rendimientos íntegros procedentes del capital mobiliario (intereses, dividendos, seguros y capitalización...), siempre que el pagador de los mismos sea una persona o entidad vinculada con la cooperativa, excepto los siguientes:

- a) Los retornos cooperativos no sujetos a retención.
- b) Los rendimientos obtenidos por la cesión a terceros de capitales propios que, de acuerdo con lo dispuesto en los correspondientes convenios para evitar la doble imposición, no estén sometidos a retención o ingreso a cuenta.
- c) Los dividendos que den derecho a la aplicación de la exención para evitar la doble imposición. Para ello, se exige la participación directa o indirecta en, al menos, un 5% del capital y la posesión ininterrumpida de la participación durante un año.

No se admite la deducibilidad de ningún gasto, esté asociado o no con los ingresos. Ahora bien, los gastos asociados a los ingresos se deducirán de la base imponible general.

Tampoco se pueden compensar bases imponible negativas en años sucesivos, si bien la naturaleza de los rendimientos que se declaran en esta base hace difícil que el saldo

anual pueda ser negativo. En todo caso, si se produjera dicho saldo negativo, no se podrá compensar nunca.

No hay reducciones de base ni bonificaciones ni deducciones de cuota correspondiente a la base imponible especial, salvo la deducción por doble imposición internacional sobre los rendimientos que integran la base especial, y las retenciones y demás pagos a cuenta.

#### 4.1.3. *La valoración de las actividades con los socios*

Se valoran a valor de mercado las operaciones realizadas por las cooperativas con sus socios, en el desarrollo de sus fines sociales. Se considera valor de mercado, a estos efectos, el precio normal de los bienes, servicios y prestaciones que hubiera sido concertado entre partes independientes en dichas operaciones, es decir, sería el resultado de minorar del precio de venta el margen bruto habitual para las actividades de comercialización o transformación.

En este sentido, se contempla una norma de valoración, mediante la que se adapta la regulación prevista con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades para las operaciones vinculadas, a las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios. Establece como norma general, que las operaciones que la cooperativa realiza con sus socios deberán valorarse a valor de mercado, como si se tratara de una operación más realizada entre sujetos vinculados.

Es cierto que se establecen excepciones a esa norma general, que justifican que hablemos de una norma de ajuste (Montero Simó 2016, 25-26). Las operaciones realizadas por las cooperativas de consumidores y usuarios, de viviendas, agrarias y cualquiera, que conforme a sus estatutos realicen servicios o suministros a socios, computarán al precio por el que efectivamente se hubieran realizado, admitiendo que dicho precio sea distinto al de

mercado y siempre que no sea inferior al coste de tales servicios o suministros. En el caso de las cooperativas agrarias se aplicará dicha limitación también para los servicios que la cooperativa realice a sus socios. Realmente, el valor de mercado solo es exigible respecto a los anticipos laborales y a las operaciones de prestación de servicios o entregas de bienes de los socios a la cooperativa, excepto a las cooperativas agrarias.

En el caso de los anticipos laborales de los socios trabajadores y de trabajo, se valorarán en función de las retribuciones normales en el mismo sector de actividad para un trabajador por cuenta ajena.

#### 4.1.4. Los gastos deducibles

Son gastos deducibles de los ingresos de las sociedades cooperativas para el cálculo de la base imponible los siguientes:

- a) El importe de las entregas de bienes, servicios o suministros realizados por los socios, las prestaciones de trabajo de los socios y las rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, estimados por su valor de mercado, como acabamos de ver, aunque figuren en contabilidad por un valor inferior.
- b) El 50% del importe que se destine, por obligación legal o estatutaria, al Fondo de Reserva Obligatorio. Se justifica este gasto en la irrepartibilidad del fondo y su destino al cumplimiento de un interés general. La distribución posterior del Fondo entre los socios dará lugar a la consideración como ingreso del ejercicio<sup>27</sup> en que aquélla se produzca del importe inde-

<sup>27</sup> Fundando la deducibilidad en la naturaleza irrepartible del fondo, si éste se reparte, desaparece el fundamento para la deducción y es lógico que la distribución del fondo se considere ingreso del ejercicio (ALONSO 2001, 222).

bidamente aplicado. Y por otro lado, la cooperativa perderá la protección fiscal, si la tuviera.

- c) Las cantidades que las cooperativas destinen, con carácter obligatorio para la educación y promoción cooperativa y a otros fines de interés público, que analizaremos con más detalle en el epígrafe siguiente.
- d) Los intereses devengados por los socios por sus aportaciones obligatorias o voluntarias al capital social, siempre que el tipo de interés no exceda del legal del dinero, incrementado en dos puntos para los socios y cuatro puntos para los socios colaboradores o inactivos<sup>28</sup>. Esta medida rompe con las reglas generales de deducibilidad de los gastos fiscales aplicables a una sociedad capitalista. Se está exonerando de gravamen a una retribución del capital, de los fondos propios, y en las sociedades capitalistas esta retribución nunca es deducible. En las cooperativas, sin embargo, se diferencia entre el interés pagado por la aportación del capital y el retorno cooperativo. El primero es deducible, el segundo no lo es. En este sentido, la justificación de la deducibilidad de este gasto, tal vez, haya que buscarla en la consideración de estos intereses como un coste necesario más en que incurre la cooperativa para obtener sus resultados (Alonso 2001, 197-212). Con esta regulación fiscal se equipara la financiación propia de la cooperativa mediante la aportación

<sup>28</sup> No obstante, la Ley 11/2019 (art. 63) establece un límite mayor y permite que los intereses se remuneren hasta el interés legal del dinero más seis puntos. Serán la Asamblea General o los Estatutos sociales quienes fijen la remuneración en cada cooperativa. Ahora bien, la limitación de la normativa fiscal juega como límite fáctico puesto que una remuneración superior a la prevista por la norma fiscal, aunque se encuentre dentro de los límites legales, impedirá su consideración como gasto deducible en la cuantía que exceda del citado límite fiscal.

de fondos al capital social con la financiación ajena. Incluso, podemos añadir que los intereses al capital social tienen un trato fiscal más beneficioso en la actualidad ante la limitación a la deducibilidad del pago de intereses bajo ciertas circunstancias, limitación que no existe para el interés pagado a los cooperativistas por sus aportaciones al capital (Atxabal 2018, 149).

No tendrán la consideración de deducibles las cantidades destinadas a retribuir participaciones especiales en la cooperativa, cuyos titulares no sean socios o asociados de la cooperativa cuando éstas tengan la consideración de capital social.

- e) Las cantidades que las cooperativas aporten a las instituciones de cooperación intercooperativa destinadas al saneamiento financiero o a la promoción y desarrollo de cooperativas o de nuevas actividades.

#### *4.1.5. La contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público*

La dotación a la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público es gasto deducible, con el límite del 30% de los excedentes netos en cada ejercicio económico (Alguacil Marí 2014 y 2020). Las dotaciones, así como las aplicaciones que requiera el plan, ya se trate de gastos corrientes o de inversiones para el inmovilizado, se reflejarán separadamente en la contabilidad social.

El importe no destinado a las finalidades de interés público deberá entregarse a entidades sin ánimo de lucro para su destino a las finalidades de interés público, dentro del ejercicio económico siguiente a aquél en el que se aprobó la distribución del excedente.

La aplicación de la contribución a finalidades distintas de las aprobadas dará lugar

a la consideración como ingreso del ejercicio en que aquélla se produzca del importe indebidamente aplicado. Y además la cooperativa perderá la protección fiscal, si la tuviera<sup>29</sup>.

Este régimen fiscal será aplicable igualmente a cualquier contribución o Fondo de naturaleza y finalidades similares, aunque reciba distinta denominación en virtud de la normativa aplicable al mismo.

#### *4.1.6. Los gastos no deducibles e ingresos no computables*

Además de los gastos no deducibles con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades, para las cooperativas específicamente no se consideran gastos deducibles:

- a) Las cantidades distribuidas entre los socios de la cooperativa a cuenta de sus excedentes. Es la misma regla que existe para el reparto del beneficio mediante el pago de dividendos en una sociedad de capital. Existe una equiparación a efectos fiscales entre el retorno y el dividendo a la hora de regular su tratamiento fiscal que, en ningún caso, prejuzga su distinta naturaleza jurídica. Como excepción, los retornos cooperativos no se considerarán rendimientos del capital mobiliario, y por tanto, no estarán sujetos a retención:
  - i. Cuando se incorporen al capital social, incrementando las aportaciones del socio al mismo.
  - ii. Cuando se apliquen a compensar las pérdidas sociales de ejercicios anteriores.

<sup>29</sup> Como norma excepcional debida a la pandemia del COVID-19, no se perderá la protección fiscal si las cooperativas destinan entre el 14 de marzo de 2020 y el 31 de diciembre de 2021 el fondo a dotar de liquidez a la cooperativa (con la obligación, en este caso, de restituir el importe en un plazo máximo de diez años) o a cualquier actividad que ayude a frenar la crisis sanitaria o a paliar sus efectos.

iii. Cuando se incorporen a un Fondo Especial, regulado por la Asamblea General, hasta tanto no transcurra el plazo de devolución al socio, se produzca la baja de éste o los destine a satisfacer pérdidas o a realizar aportaciones al capital social. Se debe retener el primer día señalado para la disposición de dicho retorno.

b) El exceso de valor asignado en cuentas a las entregas de bienes, servicios, suministros, prestaciones de trabajo de los socios y rentas de los bienes cuyo goce haya sido cedido por los socios a la cooperativa, sobre su valor de mercado.

Y por otro lado, no son ingresos computables para las instituciones reconocidas por la Administración tributaria dedicadas al fomento de la cooperación intercooperativa las cantidades recibidas de las cooperativas asociadas, si se justifica que el destino de las mismas ha sido el previsto en el objeto social de la institución.

Por último, en materia de ingresos, se aplica la exención por doble imposición de dividendos a los retornos cooperativos recibidos por la cooperativa de otras cooperativas en cuyo capital participa. Se exigen los mismos requisitos que en la exención por doble imposición de dividendos, entre los que podemos destacar la necesidad de que la participación en otra cooperativa sea del 5% del capital social y la posesión ininterrumpida de la participación supere el año. Debemos entender aplicable la exención a los retornos procedentes de sociedades cooperativas residentes pero también a los que procedan de sociedades cooperativas no residentes, al igual que se permite para los dividendos de sociedades no residentes (Atxabal 2018, 150).

Por último, cuando se trate de la participación en el capital de sociedades cooperativas especialmente protegidas, la exención será del 50% porque la cooperativa tiene derecho a una deducción del 50% de la cuota líquida de su Impuesto sobre Sociedades.

## 4.2. El tipo de gravamen

Debemos distinguir entre el tipo de gravamen aplicable a la base imponible general que varía en función del grado de protección que la norma fiscal otorgue a la cooperativa, y el tipo de gravamen de la base imponible especial que es un porcentaje fijo en todo caso.

Así, las cooperativas tributan al tipo general si no están protegidas fiscalmente (24%, o 20% si son microempresas o pequeñas empresas). Las cooperativas fiscalmente protegidas tributan al 20%, salvo que se consideren microempresas o pequeñas empresas<sup>30</sup> en cuyo caso tributan al 18%. Y las cooperativas especialmente protegidas pueden aplicar una bonificación del 50% sobre la cuota previamente fijada conforme a los tipos citados (Atxabal 2020, 8).

Por consiguiente, en el caso de las cooperativas protegidas, el tipo de gravamen será del 20% con carácter general, y del 18%, si cumple los requisitos para ser considerada pequeña empresa o microempresa. Este tipo puede ser bonificado en el caso de las cooperativas de trabajo asociado 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. En este supuesto, se fija una bonificación del 90% de la cuota íntegra durante los cinco primeros años de actividad social, en tanto se mantenga el referido porcentaje de socios.

Por último, el tipo de gravamen de la base imponible general de las cooperativas especialmente protegidas está bonificado en el

<sup>30</sup> Se considera pequeña empresa a efectos fiscales aquella que realice una actividad económica (esto es, cuando, al menos, el 85% de los ingresos del ejercicio correspondan a rentas procedentes del desarrollo de actividades empresariales o profesionales), cuya facturación o activo sea inferior a 10 millones de euros, tenga menos de 50 trabajadores y no esté participada en un 25% o más por otra empresa. La microempresa, sin embargo, tendrá una facturación inferior a 2 millones de euros y una plantilla que no supere los 10 trabajadores.

50% de la cuota por lo que el tipo nominal se convierte en un 9%, teniendo en cuenta que estas cooperativas van a cumplir los requisitos para su consideración como microempresa o pequeña empresa.

Por otro lado, la base imponible especial tributará al tipo fijo del 19%, para todas las cooperativas. Gráficamente, los tipos de gravamen aplicables se podrían expresar mediante la siguiente tabla:

	Base imponible general		Base imponible especial
	Tipo general	Pequeña empresa	
Cooperativa no protegida	24%	20%	19%
Cooperativa protegida	20%	18%	
Cooperativa especialmente protegida	9%		

### 4.3. Las deducciones de la cuota y la deuda tributaria

Debemos abordar dos elementos distintivos de las cooperativas, la deducción por creación de empleo para los socios de la cooperativa y la tributación mínima.

#### 4.3.1. La deducción por creación de empleo

La admisión definitiva, una vez superado el período de prueba, de nuevos socios trabajadores en las cooperativas de trabajo asociado o, en general, de socios de trabajo en cualquier cooperativa, al igual que sucede con la contratación de un trabajador por cuenta ajena, permitirá la aplicación de la deducción por creación de empleo prevista con carácter general en el Impuesto sobre Sociedades (Atxabal 2020, 9).

En este sentido, para aplicar la deducción, se exige que el salario de la persona contratada de manera indefinida sea superior al 170% del salario mínimo interprofesional vigente en el momento de la contratación. Por otra parte, la cuantía de la deducción se vincula con el salario de la persona trabajadora, siendo con carácter general del 25% del salario anual bruto con un límite de 5.000 euros. Cuando la persona contratada se encuentre incluida en alguno de los colectivos de especial dificultad de inserción en el mercado de trabajo, la deducción se duplica (10.000 euros).

#### 4.3.2. La tributación mínima

Junto a las diferencias señaladas, las normas forales del Impuesto sobre Sociedades prevén la existencia de una cuota efectiva general y la consiguiente tributación mínima, tanto para las sociedades en régimen general como para las sociedades cooperativas. Con ello se limita la aplicación de bonificaciones y deducciones en el ejercicio garantizando una cuota mínima (Montero Simó 2016, 39). Ello implica que, salvo por las deducciones de I+D+i, la aplicación de deducciones sobre la cuota no puede dar lugar a que la cuota efectiva sea con carácter general, inferior a un tipo de gravamen «mínimo» que se aplica sobre la base imponible.

Sin embargo, esta regla no se aplica sobre la base imponible especial porque a esa base no le resultan aplicables las deducciones y bonificaciones del impuesto (salvo la deducción por doble imposición correspondiente a las rentas integradas en la base imponible especial). Así, la cuota efectiva especial, en caso de que exista, siempre será positiva y coincidirá con la cuota líquida especial, es decir, no es preciso establecer una tributación mínima para la base imponible especial porque, si no resulta aplicable la deducción por doble imposición, la cuota efectiva especial coincidirá con la aplicación del tipo de gravamen especial sobre la base imponible especial, tributando en todo caso el 19% de la citada base.

Los tipos de gravamen del Impuesto sobre Sociedades aplicable a las cooperativas no protegidas son el 24% y el 20% (para microempresas y pequeñas empresas), respectivamente, siendo el tipo de tributación mínima general el 17%, y el aplicable a pequeñas y microempresas el 15%. Las cooperativas protegidas cuentan con dos tipos de gravamen reducidos aplicables a la base imponible general, el 20%, y para las cooperativas microempresas y pequeñas empresas el 18%, sin que la cuota efectiva derivada de la base imponible general pueda ser inferior en el primer caso al 9% y en el segundo al 8%. Estos porcentajes se ven

reducidos a un 7% y 6% respectivamente, si la cooperativa mantiene o incrementa su promedio de plantilla laboral con carácter indefinido respecto al ejercicio anterior. Por último, la cooperativa especialmente protegida, que será generalmente una microempresa o una pequeña empresa, tributa al mismo tipo de gravamen que la cooperativa protegida pero puede practicar una deducción del 50% de la cuota líquida general<sup>31</sup> por lo que su tipo efectivo de gravamen sería del 9%, y la tributación mínima del 4% o del 3% de la base imponible general. Se puede resumir gráficamente en la siguiente tabla:

Tipo de gravamen	Tributación mínima (%)	Tributación mínima si mantiene o incrementa la plantilla (%)
Cooperativa no protegida al tipo general (24%)	17	15
Cooperativa no protegida que sea microempresas y pequeñas empresas (20%)	15	13
Cooperativa protegida (20%)	9	7
Cooperativa protegida que sea microempresa y pequeña empresa (18%)	8	6
Cooperativa especialmente protegida (9%)	4	3
Cooperativa agraria especialmente protegida (4,5%)	2	1,5
Cooperativa de crédito (28%)	13	11

## 5. LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS PROTEGIDAS

Como adelantamos, las cooperativas protegidas gozan de una serie de beneficios fiscales por el mero hecho de ostentar esta calificación fiscal. No obstante, el régimen fiscal beneficioso no es tan generoso como la enumeración de los beneficios pudiera dar a entender (Tejerizo López 2010, 58-60; Aguilar Rubio 2016, 53), porque buena parte de los beneficios fiscales que se conceden a las cooperativas protegidas se han extendido a otros contribuyentes de esos mismos impuestos, que aplican beneficios similares sin siquiera ser cooperativa o porque la sujeción al IVA de las operaciones deja sin contenido la exención del ITPAJD para la adquisición de bienes (Rodrigo Ruiz 2010, 15).

En cualquier caso, veamos cuáles son estas medidas más favorables para las cooperativas protegidas. Se trata de beneficios fiscales de aplicación automática, sin que sea necesaria una autorización administrativa para su goce. Estos beneficios fiscales los podrán utilizar asimismo las cooperativas de segundo o ulterior grado de cooperativas protegidas.

En el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se establece la exención respecto de los actos de constitución, ampliación de capital, fusión y escisión, así como respecto de la

<sup>31</sup> En el caso de las cooperativas agrarias especialmente protegidas, la deducción sobre la cuota líquida general es del 75%, con lo que su tipo de gravamen efectivo quedaría en un 4,5%, y la tributación mínima será del 2% o del 1,5% (si mantiene o aumenta su plantilla media).

constitución y cancelación de préstamos, incluso los representados por obligaciones. Por último, también están exentas las adquisiciones de bienes y derechos a que se destine la contribución al fondo de promoción y educación o similar.

En el Impuesto sobre Sociedades, se regulan dos medidas. Por un lado, ya hemos visto que el tipo de gravamen de la base imponible general será del 20% y si la cooperativa se califica como pequeña empresa o microempresa, del 18%.

Por otro lado, se establece una libertad de amortización de los elementos nuevos amortizables integrantes del inmovilizado material, intangible y de inversiones inmobiliarias, adquiridos en el plazo de tres años a partir de la fecha de su inscripción en el Registro de Cooperativas. La cantidad fiscalmente deducible en concepto de libertad de amortización, una vez practicada la amortización mínima, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio y participaciones del personal asalariado. Este beneficio es compatible con las deducciones por inversiones previstas en la normativa del Impuesto sobre Sociedades.

Para terminar, en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, las cooperativas agrarias y de explotación comunitaria gozarán de una bonificación del 95% de la cuota y, en su caso, de los recargos correspondiente a los bienes de naturaleza rústica.

## 6. LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS COOPERATIVAS ESPECIALMENTE PROTEGIDAS

Las cooperativas especialmente protegidas también gozan de beneficios fiscales de aplicación automática, sin necesidad de autorización administrativa previa. Su régimen fiscal parte de los beneficios fiscales concedidos a las cooperativas protegidas y lo incrementa con nuevos beneficios fiscales.

Además de los beneficios de las cooperativas protegidas, las cooperativas especialmente protegidas gozarán en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados de una exención para las operaciones de adquisición de bienes y derechos destinados directamente al cumplimiento de sus fines sociales y estatutarios.

En el Impuesto sobre Sociedades, tienen derecho a la bonificación del 50% de la cuota íntegra, bonificación que se incrementa hasta el 75% para las explotaciones agrarias prioritarias que sean cooperativas agrarias especialmente protegidas. Estas reglas resultan también aplicables a las cooperativas de segundo o ulterior grado de cooperativas especialmente protegidas<sup>32</sup>.

## 7. OTROS RÉGIMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES

Junto al régimen fiscal de las cooperativas que hemos analizado con carácter general, se establecen beneficios fiscales específicos o reglas fiscales especiales para ciertas clases de cooperativas o para cooperativas de segundo y ulterior grado. El análisis de estas medidas desborda el objetivo de este trabajo por lo que simplemente dejamos apuntada la cuestión. En concreto, se establecen reglas especiales para las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas (Alguacil Marí 2017), para los grupos cooperativos, para las cooperativas de crédito protegidas y para las cooperativas de utilidad pública y de iniciativa social (Arnález Arce y Atxabal Rada 2013, 199-228). A las cooperativas de utilidad social y de iniciativa pública se les aplica el régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo (MONTERO SIMÓ 2016, 39), de tal forma que la mayoría de sus ingresos

<sup>32</sup> Cuando las cooperativas socias sean protegidas y especialmente protegidas disfrutarán de la bonificación de la cuota sobre la parte correspondiente a los resultados procedentes de las operaciones realizadas con las cooperativas especialmente protegidas.

están exentos en el Impuesto sobre Sociedades<sup>33</sup>, salvo los procedentes de las explotaciones económicas que no estén exentas<sup>34</sup> (y que tributarán al 9%). En consecuencia, estas rentas exentas no se someterán a retención ni ingreso a cuenta. Asimismo, se fijan exenciones en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sobre los inmuebles de los que sean titulares y no estén afectos a explotaciones económicas no exentas, y en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana sobre los mismos inmuebles. Igualmente, las cooperativas de utilidad social y de iniciativa pública están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas, respecto a las actividades económicas exentas que realicen.

## 8. A MODO DE CONCLUSIÓN

La aprobación de la Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi, no ha acarreado ningún cambio sustancial en comparación con la legislación anterior, en lo que se refiere a los elementos de las cooperativas sometidos a gravamen. Por tanto, la nueva Ley 11/2019 permite la continuidad de las normas fiscales aplicables a las cooperativas vascas sin necesidad de realizar cambios sustanciales en las mismas.

La normativa fiscal vasca aplicable a las cooperativas se asemeja a grandes rasgos con la normativa tributaria estatal si bien algunas cuantías o algunos porcentajes difieren entre los territorios. La dotación al Fondo de

Reserva Obligatorio o la dotación a la contribución obligatoria para la educación y promoción cooperativa y otros fines de interés público, por ejemplo, se rigen por normas similares en territorio común y en los territorios forales.

La gran diferencia con la normativa tributaria estatal consiste en que las cooperativas vascas no tienen que distinguir entre los resultados cooperativos y los extracooperativos, sino que la mayoría de los resultados se integran en la base imponible general (salvo algunos rendimientos de capital que integran la base imponible especial). Igualmente, en los territorios forales se aplican unos tipos de gravamen menos gravosos para las cooperativas que se califiquen como fiscalmente protegidas o especialmente protegidas. Y como otra diferencia relevante se debe mencionar la tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades para las cooperativas, al igual que para los demás contribuyentes del Impuesto.

Asimismo, se establecen unos beneficios fiscales especiales para las cooperativas protegidas, donde el elemento más llamativo es la aplicación de un menor tipo de gravamen ya que el resto de beneficios fiscales hoy día son aplicables con carácter general, o bien son de carácter temporal en los momentos iniciales de la andadura de la cooperativa desapareciendo cuando transcurra el plazo previsto, o bien han perdido aplicación práctica al quedar las operaciones exentas sometidas a otros impuestos donde no se da la exención (IVA).

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M. «El régimen fiscal de las cooperativas y el Derecho de la Unión Europea». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 50 (2016), p. 49-71. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016>, pp. 49-71.
- ALGUACIL MARÍ, M.P., BONET SÁNCHEZ, M.P. «Tratamiento fiscal de las operaciones de las cooperativas con sus miembros». *XV Congreso de Investigadores en Economía Social y Cooperativa*. Santander: CIRIEC, 2015, p. 1-19.

<sup>33</sup> Están exentos, entre otros, los donativos y donaciones; las cuotas satisfechas por asociados, colaboradores, etc.; las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas: las rentas del patrimonio mobiliario (dividendos, intereses, etc.) e inmobiliario de la entidad; las derivadas de transmisiones de bienes y derechos; y las rentas por explotaciones exentas.

<sup>34</sup> Están exentas las siguientes rentas procedentes de explotaciones económicas: las de sus propios fines; las meramente auxiliares o complementarias, si estas tienen relación con sus fines (en este caso, no deben exceder un 30% del volumen total de sus operaciones); y otras de escasa relevancia, cuando no tienen nada que ver con sus fines (y que no deben superar en su conjunto 50.000 euros).



- ALGUACIL MARÍ, M.P., ROMERO CIVERA, A. “Diferencias territoriales en el concepto de cooperativa protegida y especialmente protegida”. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. N. 110 (2013), p. 7-42.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. «El tratamiento en el impuesto sobre sociedades del fondo de educación y promoción de las cooperativas». *Quincena Fiscal*, N. 12 (2014), p. 21-41.
- “Régimen tributario de los grupos cooperativos en Euskadi”. *Forum fiscal: la revista tributaria de Álava, Bizkaia y Gipuzkoa*, N. 237 (2017).
  - “El fondo de educación y promoción y su impacto en la tributación de las cooperativas”. *Revista técnica tributaria*. N. 131 (2020), p. 99-132.
- ALONSO RODRIGO, E. *Fiscalidad de cooperativas y sociedades laborales*. Barcelona: Institut per a la Promoció i la Formació Cooperatives, Generalitat de Catalunya, 2001.
- SANTA CRUZ AYO, I. «Identidad, competitividad y creación de empleo: retos para una nueva fiscalidad de las cooperativas de trabajo asociado». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 50 (2016), p. 73-101. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp73-101>.
- ARNÁEZ ARCE, V., ATXABAL RADA, A. “Las cooperativas de utilidad pública e iniciativa social. Aspectos administrativos y fiscales”. *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 47 (2013), p. 199-228. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-47-2013pp199-228>.
- ATXABAL RADA, A. «Las consecuencias fiscales de la baja de los socios cooperativistas que sean personas físicas». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 51 (2017), p. 209-230. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-51-2017pp209-230>.
- «Los impuestos personales sobre el capital en las cooperativas y en sus socios en el País Vasco». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 52 (2018), p. 137-166. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-52-2018pp137-166>.
  - «Las medidas fiscales para favorecer el emprendimiento por las cooperativas». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. N. 133 (2020). DOI: <https://doi.org/10.5209/rev.67335>.
- CALVO ORTEGA, R. “Entidades de economía social: razones de una fiscalidad específica”. CALVO ORTEGA, R. (director), *Fiscalidad de las entidades de economía social*. Madrid: Thomson-Civitas, 2005, p. 33-64.
- DE LUIS ESTEBAN, J.M. “El Impuesto de Sociedades y la fiscalidad de las cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. N. 23 (1996), p. 33-46.
- MONTERO SIMÓ, M. «La fiscalidad de las cooperativas ante el nuevo impuesto sobre sociedades. Propuestas para una reforma». *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*. N. 50 (2016), p. 17-47. DOI: <https://doi.org/10.18543/baidc-50-2016pp17-47>.
- MONTESINOS OLTRA, S. “Incentivos fiscales al emprendimiento y economía social”. *Lex Social*. Vol. 7, N. 2 (2017), p. 4-37.
- PANIAGUA ZURERA, M., JIMÉNEZ ESCOBAR, J. «La necesidad de una legislación cooperativa adecuada: aspectos mercantiles, tributarios y de Derecho comunitario». *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. N. 81 (2014), p. 61-93.
- “Consideraciones sobre el régimen fiscal de las cooperativas. Problemas actuales y líneas de reforma”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. N. 69 (2010), p. 9-25.
- RODRIGO RUIZ, M.A. “Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de la economía social”. *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N. 125 (2017), p. 187-212. DOI: <http://dx.doi.org/10.5209/REVE.57064>.
- ROMERO CIVERA, A., MARI VIDAL, S. «Algunos aspectos críticos en la aplicación del Impuesto de Sociedades a las cooperativas según el régimen fiscal de cooperativas. La necesidad de su reforma». *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*. N. 118 (2015), p. 7-30.
- SÁNCHEZ HUETE, M.A. «Aplicación del régimen de operaciones vinculadas a las operaciones cooperativas-socio. Las operaciones cooperativizadas». *CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. N. 21 (2010), p. 59-86.
- TEJERIZO LÓPEZ, J.M. “Algunas reflexiones sobre el régimen fiscal de las cooperativas”. *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*. N. 69 (2010), p. 53-72.



# Contribución de las empresas de economía social a la creación de empleo y medidas para su promoción

# Contribution of social economy enterprises to job creation and measures to promote them

MANUEL ALEGRE NUENO\*

---

**Resumen:** El objeto del presente trabajo es analizar las políticas de fomento de las entidades de economía social, exponiendo las principales medidas existentes y evaluando su eficacia como instrumentos para crear empleo. Entre las medidas adoptadas para estimular y favorecer el desarrollo de la economía social como impulsor de desarrollo económico y de creación de empleo, han adquirido protagonismo las medidas orientadas a potenciar la creación de cooperativas. Se exponen las claves de la regulación de las ayudas públicas orientadas a promover la constitución de dichas entidades de la economía social, con especial atención de aquellas cuyos destinatarios son los socios trabajadores. Se realiza un análisis detallado de las medidas de Seguridad Social (bonificaciones y reducciones en la cotización) y de la capitalización de las prestaciones por desempleo y de cese de actividad, como instrumentos para financiar total o parcialmente la incorporación de socios trabajadores o de trabajo en las cooperativas y sociedades laborales.

**Palabras clave:** Economía social; empleo; políticas públicas; medidas de fomento; socios trabajadores.

**Abstract:** The purpose of this work is to analyze the promotion policies of social economy entities, exposing the main existing measures and evaluating their effectiveness as instruments to create employment. Among the measures adopted to stimulate and favor the development of the social economy as a driver of economic development and job creation, measures aimed at promoting the creation of cooperatives have taken center stage. The keys to the regulation of public aid aimed at promoting the constitution of said entities of the social economy are exposed, with special attention to those whose recipients are the working partners. A detailed analysis is carried out of the Social Security measures (bonuses and reductions in the contribution) and of the capitalization of unemployment and cessation of activity benefits, as instruments to fully or partially finance the incorporation of worker or work partners in cooperatives and labor societies.

**Keywords:** Social economy; job; public politics; promotion measures; working partners.

---

\* Profesor titular de Derecho del Trabajo y la Seguridad Social. Universitat de València, España. manuel.alegre@uv.es

## 1. LAS EMPRESAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SU CONTRIBUCIÓN A LA CREACIÓN DE PUESTOS DE TRABAJO

La Ley 5/2011, de 29 de marzo, pionera en la Unión Europea, define la economía social como el “conjunto de las actividades económicas y empresariales, que en el ámbito privado llevan a cabo aquellas entidades que, de conformidad con los principios recogidos en el artículo 4, persiguen bien el interés colectivo de sus integrantes, bien el interés general económico o social, o ambos” (artículo 2). Es decir, para ser consideradas integrantes de la economía social, las empresas deben actuar conforme a los siguientes principios orientadores (artículo 4): a) Primacía de las personas y del fin social sobre el capital, que se concreta en gestión autónoma y transparente, democrática y participativa, que lleva a priorizar la toma de decisiones más en función de las personas y sus aportaciones de trabajo y servicios prestados a la entidad o en función del fin social, que en relación a sus aportaciones al capital social; b) Aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica principalmente en función del trabajo aportado y servicio o actividad realizada por las socias y socios o por sus miembros y, en su caso, al fin social objeto de la entidad; c) Promoción de la solidaridad interna y con la sociedad que favorezca el compromiso con el desarrollo local, la igualdad de oportunidades entre hombres y mujeres, la cohesión social, la inserción de personas en riesgo de exclusión social, la generación de empleo estable y de calidad, la conciliación de la vida personal, familiar y laboral y la sostenibilidad; d) Independencia respecto a los poderes públicos.

Las entidades que componen la denominada economía social en España son “*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, las cofradías de pescadores, las sociedades agrarias de transformación (...), las entidades singulares creadas por normas es-*

*pecíficas*”, así como todas aquellas otras entidades que realicen una actividad económica y empresarial respetando los principios orientadores que acaban de enumerarse, siempre que “*sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley*” (artículo 5 Ley 5/2011). Dicho catálogo estatal todavía no se ha creado, si bien la Estrategia Española de Economía Social 2017-2020<sup>1</sup> contempla como uno de sus ejes de actuación (Eje 3) la elaboración del mismo, así como la creación del “Sello de Entidad de la Economía Social”, con la finalidad de “identificar a todas y cada una de las empresas y organizaciones que conforman el sector”.

Sin embargo, como ha puesto de manifiesto Fajardo (2018, 100), lo que caracteriza a las entidades que integran la economía social es la forma en que éstas desarrollan sus actividades económicas y los fines perseguidos con las mismas.

Como reconoce la Estrategia Española de Economía Social 2017-2020, “Las empresas de la Economía Social han constituido un estandarte fundamental de la recuperación económica y del crecimiento económico sostenible e inclusivo” y de la cohesión social. De acuerdo con los datos que ofrece la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES)<sup>2</sup>, en 2018 la economía social englobaba más de 42.140 empresas y entidades que proporcionaban empleo, directo e indirecto, a 2.177.256 personas, lo que supone el 12.5% del empleo total y un 10% del PIB en España.

Pero este tipo de entidades no sólo han contribuido a la creación (190.000 nuevos puestos de trabajo en los últimos 8 años) y al mantenimiento de empleo de calidad (el 80% de los trabajadores tienen un contrato indefinido), sino también al fomento del emprendimiento colectivo, especialmente entre los jóvenes, siendo, además, un actor esencial en la inser-

<sup>1</sup> Acuerdo del consejo de ministros de 29 de diciembre de 2017. BOE de 20 de marzo de 2018.

<sup>2</sup> <https://www.cepes.es/social/estadisticas>

ción laboral de colectivos con especiales problemas de acceso al empleo (v.gr. personas con discapacidad o en riesgo de exclusión social).

## 2. EL FOMENTO DE LA ECONOMÍA SOCIAL EN ESPAÑA

Las medidas de fomento pueden definirse como una técnica de intervención administrativa consistente en estimular, a través de ayudas de diversa índole (económica, fiscal o laboral), la actividad de entidades privadas para que colaboren en la consecución de unos fines u objetivos sociales, en el caso de las entidades de economía social, como se ha señalado, la creación de empleo de calidad y su contribución a la solidaridad (Monzón *et al.*, 2009) y a la cohesión social<sup>3</sup>.

Entre las medidas de fomento encontramos las destinadas a fomentar el autoempleo, concebido como aquella actividad económica desarrollada por una o varias personas, con el objetivo de conseguir una ocupación o puesto de trabajo, siendo el trabajo su principal aportación e interés en la empresa<sup>4</sup>. Esta forma de trabajo puede adoptar dos formas: el autoempleo individual y el colectivo o asociado<sup>5</sup>. El primero consiste en la puesta en marcha de una actividad productiva o profesional por parte de una persona que la desarrollará de manera individual y autónoma, mientras que el autoempleo colectivo se caracteriza por asociar el trabajo de varias personas con la finalidad de desarrollar una actividad económica.

<sup>3</sup> Así lo resalta el Acuerdo por el que se aprueba la Estrategia Española de la Economía Social 2017-2020, de 29 de diciembre de 2017 (BOE de 20 de marzo de 2018).

<sup>4</sup> GARCÍA JIMÉNEZ, M. *Autoempleo y trabajo asociado: el trabajo en la economía social*. Córdoba: Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba, 2001. p. 18.

<sup>5</sup> Sobre la evolución del autoempleo en España y su función económica véase el trabajo de LÓPEZ I MORA, F. "El fomento del empleo (IV): las políticas no laborales y el autoempleo". En: SARAGOSSÀ I SARAGOSSÀ, J.V. (coord.) *Derecho del empleo*. Tirant lo Blanch. Valencia, 2002. pp. 389 y ss.

Las medidas de fomento del autoempleo, tanto individual como colectivo, se enmarcan dentro de las denominadas políticas activas de empleo que, de acuerdo con el art. 36.1 RDL 3/2015, de 23 de octubre por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Empleo (en adelante, LE), engloban "*el conjunto de servicios y programas de orientación, empleo y formación profesional para el empleo en el ámbito laboral dirigidas a mejorar las posibilidades de acceso al empleo, por cuenta ajena o propia, de las personas desempleadas, al mantenimiento del empleo y a la promoción profesional de las personas ocupadas y al fomento del espíritu empresarial y de la economía social*". Así pues, las medidas para el fomento del autoempleo colectivo se concretan en el conjunto de instrumentos (subvenciones, formación, créditos, bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social...) que las distintas Administraciones Públicas emplean para promover la creación de puestos de trabajo, fomentando el acceso de los desempleados a las empresas de Economía Social, en cumplimiento del mandato recogido en el art. 129.2 CE referido a las sociedades cooperativas.

En los últimos años, el fomento de la economía social, atendiendo a la recomendación formulada por el Parlamento Europeo<sup>6</sup>, ha constituido uno de los principales ejes de las políticas públicas en materia de empleo<sup>7</sup>, orientadas a la consecución de los siguientes objetivos: impulsar el autoempleo individual y colectivo, coadyuvar a la consolidación de los proyectos iniciados por los trabajadores autónomos y las empresas de economía social, y promocionar y apoyar las iniciativas destinadas a colectivos con dificultades de inserción.

Corresponde al Estado, al amparo de su competencia para el establecimiento de las

<sup>6</sup> Resolución de 20 de noviembre de 2012 sobre la "Iniciativa en favor del emprendimiento social- Construir un ecosistema para promover las empresas sociales en el centro de la economía y la innovación sociales" (2012/2004(INI))

<sup>7</sup> Así se pone de relieve en la exposición de motivos de la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, que modificó y actualizó la normativa en materia de promoción del trabajo autónomo y de la Economía Social.

bases y coordinación de la planificación general de la actividad económica (art. 149.1.13 CE), la facultad de adoptar medidas en materia de fomento del empleo<sup>8</sup>. Ahora bien, ello no es óbice para que las CC.AA., en virtud de su capacidad para programar y desarrollar una política económica propia (art. 148.1.13<sup>a</sup> CE), pueden diseñar y ejecutar sus propios programas de fomento del empleo, siempre que sea dentro de su ámbito territorial y no se opongan o contradigan los planes nacionales de acción para el empleo, a través de los cuales se plasman las obligaciones establecidas en la Estrategia Europea de Empleo que también vinculan a los programas autonómicos para el fomento del empleo<sup>9</sup>.

Por tanto, las medidas de fomento de las entidades de economía social constituyen una materia de competencia concurrente entre el Estado y las CC.AA. en la que éstas, además de ejecutar las normas dictadas por el Estado, pueden, de conformidad con las competencias que asuman estatutariamente, regular, financiar y gestionar sus propios programas de fomento, siempre que no se opongan a los programas estatales (art. 3.2 LE). En esta línea, la Ley 5/2011, de Economía Social (en adelante, LES) atribuye a la Administración General del Estado la tarea de impulsar “los mecanismos de cooperación y colaboración necesarios con las Administraciones Autonómicas para el desarrollo de las actividades de fomento de la economía social”, respetando, en todo caso, las competencias de las Comunidades Autónomas (art. 8.4).

Esta estructura normativa provoca la existencia de un marco jurídico variado y disperso,

<sup>8</sup> Como manifestó el TC en su sentencia 95/2002, de 25 de abril, se trata de “medidas que inciden en el mercado de trabajo globalmente considerado, dando cumplimiento a la directriz contenida en el art. 40.1 in fine CE, y que tienen tras de sí el respaldo competencial del art. 149.1.13 CE”. Se trata, por tanto, de una materia distinta a la “laboral” a la que se refiere el art. 149.1.7 CE.

<sup>9</sup> Esta es la interpretación del mandato contenido en el art. 3.3 Ley 56/2003 realizada en la STC 22/2014, de 13 de febrero.

consecuencia de un proceso aluvial y de la diversidad de centros de poder normativo (estatal y autonómico) que ha sido criticada por la doctrina (Tomás y Castillo, 2015) porque provoca un distinto desarrollo y grado de implicación de las AA.PP. en función del territorio. A esta situación quiso poner fin el legislador con la aprobación de la Ley 18/2014, de 15 de octubre, de medidas urgentes para el crecimiento, la competitividad y la eficiencia, en la que se encomendó al Gobierno la tarea de ordenar y sistematizar dicho marco regulador, reuniéndolo en una sola norma, la LES, y procediera a armonizar los requisitos y obligaciones legales o reglamentariamente establecidos (art. 121). A tal fin se destinó la Ley 31/2015, de 9 de septiembre, cuyo objetivo, como se manifiesta en la Exposición de Motivos, era incrementar los estímulos económicos que tienen por objeto promover la incorporación de socios trabajadores y de trabajo a las cooperativas y sociedades laborales, así como la contratación laboral por empresas de economía social para estimular su crecimiento<sup>10</sup>. Sin embargo, la unificación y sistematización del marco regulador sólo alcanzó a las bonificaciones y reducciones de las cotizaciones a la Seguridad Social, materia cuya regulación es competencia exclusiva del Estado (artículo 149.1.17<sup>a</sup> CE), y no a otras medidas (v.gr. económicas) de fomento del autoempleo que pueda aprobar el Estado o las CC.AA. en su respectivo ámbito territorial. Como ha puesto de manifiesto algún comentarista (Cavas, 2016), la valoración global que merece la Ley 31/2015 fue de profunda decepción, pues se limitó a sistematizar el marco vigente de incentivos a la economía Social, mejorando y ampliando algunos de los ya existentes e implementando otros nuevos, pero no dio soluciones a los problemas reales de la economía social.

<sup>10</sup> En opinión del CES, para preservar la eficiencia de los recursos públicos empleados en las políticas activas de empleo hubiera sido deseable reorganizar el conjunto de incentivos al empleo, estén destinados a los trabajadores por cuenta ajena o propia, no limitando la tarea a este último colectivo como se hace con la Ley 31/2015 (Dictamen al anteproyecto de ley, aprobado en sesión extraordinaria de 13 de mayo de 2015; p. 15).

Ante el fracaso cosechado con la aprobación de la citada Ley 31/2015, nuevamente, la Estrategia Española de Economía Social 2017-2020 fija como uno de sus objetivos el clarificar la normativa vigente, sistematizando “los incentivos que existen en el ámbito de la economía social para proporcionar transparencia y seguridad jurídica, y eliminar trabas para la creación, crecimiento o desarrollo de la actividad” (Eje 3: “Análisis y desarrollo del marco jurídico de la economía social, con el objeto de eliminar las barreras que puedan impedir o limitar su desarrollo”), por lo que debemos esperar a que finalice el cuatrienio indicado para poder valorar si se ha cumplido con el objetivo indicado, si bien a la fecha de elaboración del presente trabajo siguen existiendo una pluralidad de regulaciones, de ámbito estatal y autonómico, respecto de cada una de las entidades y empresas que desenvuelven su actividad en el sector de la economía social (cooperativas, sociedades laborales, empresas de inserción, centros especiales de empleo...).

### 3. LAS MEDIDAS LABORALES DESTINADAS AL FOMENTO DE LA ECONOMÍA SOCIAL

Son muy variados los criterios elaborados por la doctrina científica para clasificar las medidas de fomento de la Economía Social<sup>11</sup>, pero en el presente trabajo seguiré la clasificación propuesta por Monzón *et al.* (2009), que distingue entre medidas institucionales, medidas cognitivas y medidas económicas. Dejando a un lado los dos primeros tipos, me centraré en analizar, exclusivamente, las medidas laborales y de Seguridad Social, que se enmarcan en lo que Chaves y Savall (2010) denominan “políticas tradicionales de economía social”, y

<sup>11</sup> Así, por ejemplo, CHAVES y SAVALL (2010), distinguen entre las políticas de oferta, que se dirigen a la estructura de las empresas de economía social, y las políticas de demanda, cuya finalidad es la de incidir en el volumen de actividad económica de las empresas de economía social, promoviendo su contratación.

están destinadas al fomento del empleo y el emprendimiento colectivo.

Atendiendo a un criterio subjetivo, encontramos dos grandes tipos de ayudas “laborales” dirigidas a fomentar el desarrollo de la economía social: las que tienen como destinatarias las entidades que conforman este sector de la economía, y aquellas otras cuyos beneficiarios son los socios trabajadores o de trabajo de estas entidades.

#### 3.1. Ayudas destinadas a las entidades de economía social

En esta materia, las políticas públicas destinadas a las entidades de economía social (cooperativas, sociedades laborales, empresas de inserción y centros especiales de empleo) se limitan a extender a este tipo de empresas las tradicionales medidas de fomento de la contratación de trabajadores por cuenta ajena, fundamentalmente: bonificaciones, reducciones o exenciones en las cotizaciones a la Seguridad Social.

No debe olvidarse, sin embargo, que además de las ayudas estatales, la mayoría de las CC.AA., haciendo uso de la competencia para aprobar sus propios programas de fomento de la economía social, convocan sus propias ayudas y subvenciones que son compatibles con las aprobadas por la Administración General del Estado<sup>12</sup>.

##### 3.1.1. Subvenciones para la incorporación de socios trabajadores a cooperativas y sociedades laborales

Las bases reguladoras de las ayudas destinadas a las cooperativas y sociedades labora-

<sup>12</sup> La información detallada de las ayudas autonómicas puede obtenerse en la “Guía Dinámica de Ayudas e Incentivos para empresas (2019)” que publica la Dirección General de Industria y de la Pequeña y Mediana Empresa. Accesible en: [https://www.cepes.es/emprendedores/ayuda\\_general](https://www.cepes.es/emprendedores/ayuda_general).

les se encuentran en la Orden TAS/3501/2.005, de 7 de noviembre del Ministerio de Empleo y Seguridad Social<sup>13</sup>, que contempla dos tipos de medidas: las dirigidas a fomentar la incorporación de desempleados como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas y sociedades laborales, y las destinadas a apoyar las inversiones para la creación y modernización de este tipo de empresas.

La cuantía de la subvención destinada a fomentar la incorporación de socios trabajadores será de 5.000 € por cada persona que, perteneciendo a alguno de los colectivos que se enumeran a continuación, se incorpore a jornada completa. Si la jornada del socio es a tiempo parcial, la cuantía de la subvención será proporcional la jornada. Los colectivos entre los que deben estar incluidos los nuevos socios son:

- a) Desempleados menores de 25 años que no hayan tenido antes un primer empleo fijo.
- b) Desempleados mayores de 45 años.
- c) Desempleados de larga duración que hayan estado sin trabajo e inscritos en la oficina de empleo durante al menos 12 de los anteriores 16 meses o durante 6 meses de los anteriores 8 meses si fueran menores de 25 años.
- d) Desempleados a quienes se haya reconocido el abono de la prestación por desempleo en su modalidad de pago único, para su incorporación como socio a la sociedad cooperativa o laboral que solicita la subvención, siempre que el período de prestación por desempleo que tenga reconocido no sea inferior a 360 días si tienen 25 años o más y a 180 días si son menores de 25 años.

<sup>13</sup> Norma que mantiene su vigencia tras la derogación de la disposición derogatoria del Real Decreto-ley 3/2011, de 18 de febrero, por Ley 3/2012, de 6 de julio

- e) Trabajadores vinculados a la empresa por contrato de trabajo temporal no superior a 24 meses, con una vigencia mínima de 6 meses a la fecha de la solicitud de la subvención.

En cambio, si la persona que se incorpora a la cooperativa o sociedad laboral, como socio trabajador o de trabajo a jornada completa, además de encontrarse incluida en alguno de los colectivos enumerados es mujer, la cuantía de la subvención será de hasta 7.000 €. La misma subvención se obtendrá cuando la mujer que se incorpore como socia trabajadora o de trabajo se encuentre desempleada, siempre que la incorporación se produzca en los 24 meses siguientes a la fecha del parto, adopción o acogimiento.

Por último, si quien se incorpora como socio trabajador o de trabajo a jornada completa en una cooperativa o sociedad laboral es un desempleado con un grado de discapacidad igual o superior al treinta y tres por ciento, la cuantía de la subvención será de hasta 10.000 €. Si, en cambio, la persona que se incorpora como socio trabajador o de trabajo a jornada completa es un desempleado en situación de exclusión social, la cuantía de la subvención será de hasta 8.000 €.

Para que las cooperativas y sociedades laborales puedan beneficiarse de estas subvenciones deberán cumplir con los siguientes requisitos:

- 1.º La persona que se incorpore a la cooperativa o sociedad laboral debe estar dada de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social con anterioridad a la solicitud de la subvención, que debe realizarse en los tres meses siguientes a la fecha de alta en la Seguridad Social.
- 2.º La incorporación del nuevo socio debe suponer un incremento del empleo respecto de la media del número de socios trabajadores o de trabajo y de trabajadores con contrato indefinido existente



en la sociedad en los doce meses anteriores a la fecha de la incorporación de los nuevos socios por los que se percibe la ayuda.

- 3.º El socio trabajador o de trabajo que se incorpore a la cooperativa o sociedad laboral no habrá podido ostentar tal condición en la misma empresa en los dos años anteriores a su incorporación como socio.
- 4.º Mantener, al menos durante tres años, como socio trabajador o de trabajo a la persona o personas por cuya incorporación se concede la ayuda. En caso de que cause baja, deberán sustituirlo por otra persona perteneciente a alguno de los colectivos que pueden ser beneficiarios de estas subvenciones, por el período que reste hasta completar los tres años. La sustitución deberá realizarse en el plazo máximo de seis meses desde la fecha en que causó baja la persona por cuya incorporación se concedió la ayuda.
- 5.º Estas subvenciones son incompatibles con otras ayudas o subvenciones que puedan concederse con la misma finalidad, salvo que se trate de ayudas complementarias de aquéllas concedidas por las CC.AA. hasta el importe máximo fijado en su propia normativa.

Quedan exceptuadas de esta incompatibilidad las bonificaciones de cuotas a la Seguridad Social por incorporación de desempleados como socios trabajadores o de trabajo en cooperativas o sociedades laborales.

### 3.1.2. Reducciones y bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social

Las sociedades laborales y las cooperativas, siempre que éstas hayan optado por un régimen de Seguridad Social propio de trabajadores por cuenta ajena, que incorporen trabajadores desempleados como socios trabaja-

dores o de trabajo podrán beneficiarse de las siguientes bonificaciones en las cuotas empresariales de Seguridad Social (art. 9.1, b) LES):

- a) Si los nuevos socios son menores de 30 años o de 35 años, en caso de personas con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33%, la cuantía de la bonificación será de 1.650 € anuales durante 3 años, y de 800 € anuales durante los dos siguientes.
- b) Cuando los nuevos socios trabajadores o de trabajo sean mayores de 30 años, la bonificación será de 800 € anuales durante 3 años.

Asimismo, las sociedades laborales y las cooperativas que hayan optado por un régimen de Seguridad Social propio de trabajadores por cuenta ajena e incorporen trabajadores de 59 o más años, con una antigüedad en estas sociedades de 4 o más años, como socios trabajadores o de trabajo, podrán bonificarse un 40 % de la cuota empresarial por contingencias comunes, salvo por incapacidad temporal, durante un año [disposición adicional vigésima quinta de la Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 (BOE de 29 de diciembre)].

Por su parte, las empresas de inserción tendrán derecho a las siguientes bonificaciones en las cuotas empresariales de Seguridad Social (art. 9.1, b) LES):

- a) Si los trabajadores son menores de 30 años o de 35 años, en caso de personas con un grado de discapacidad reconocido igual o superior al 33%, la cuantía de la bonificación será de 1.650 € anuales durante 3 años cunado el contrato de trabajo sea indefinido, o durante toda la vigencia del contrato si éste es temporal.
- b) Si los trabajadores son mayores de 30 años, la bonificación será de 850 € anuales, con la misma duración indicada en el apartado anterior.

Por último, también los Centros Especiales de Empleo son destinatarios de bonificaciones

en las cuotas de Seguridad Social. En efecto, se beneficiarán de una bonificación del 100% de la cuota empresarial por todos los conceptos, durante toda la vigencia del contrato de trabajo (temporal o indefinido) celebrado con una persona con un grado de discapacidad mínima del 33%. Está misma bonificación podrá disfrutarla el centro especial de empleo, también, cuando convierta un contrato temporal celebrado con dicho colectivo, en indefinido.

Además de las anteriores, siguen vigentes las bonificaciones previstas en el art. 2 Ley 43/2006 que son compatibles con las expuestas, previstas en el art. 9 LES, siempre que la suma de ambas no supere el 100% de la cuota empresarial de Seguridad Social a ingresar (art. 7.2 Ley 43/2006).

### 3.2. Ayudas destinadas a los socios trabajadores

Con la finalidad de fomentar el establecimiento de trabajadores por cuenta propia, la Ley 31/2015 simplificó y generalizó la comúnmente conocida como “tarifa plana”. Hasta la entrada en vigor de esta norma, las medidas de Seguridad Social relacionadas con el fomento del autoempleo estaban destinadas a aquellos colectivos con mayores dificultades de acceso al empleo como los desempleados de larga duración, los discapacitados, las mujeres y los jóvenes, con la finalidad facilitar su establecimiento como trabajadores autónomos o por cuenta propia<sup>14</sup>. Sin embargo, la nueva regulación universaliza las bonificaciones y reducciones de cuotas de Seguridad Social, lo que, en opinión que comparto con el CES, anula su eficacia<sup>15</sup>. Estas ayudas no son exclu-

sivas de la economía social, pero en la medida que pretenden fomentar el autoempleo, tanto individual como colectivo, de ellas pueden beneficiarse los socios trabajadores de las cooperativas y sociedades laborales.

#### 3.2.1. Reducciones y bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social

Las cooperativas de trabajo asociado pueden optar entre asimilar a sus socios trabajadores a los trabajadores por cuenta ajena, dándoles de alta en el Régimen General o Régimen Especial de la Seguridad Social que corresponda por su actividad, o integrarlos como trabajadores por cuenta propia en el Régimen Especial de Trabajadores Autónomos (RETA) (art.14.1 LGSS). Tal opción deberá afectar a todos los socios trabajadores y hacerse constar en los estatutos de la cooperativa, no pudiéndose modificar hasta que hayan transcurrido, como mínimo, cinco años desde la última opción (art. 8.2 RGA). Pues bien, en caso que opten por encuadrar a sus socios en el RETA, aquellos socios trabajadores que causen alta inicial en dicho régimen especial de la Seguridad Social o que no hubieran estado en situación de alta en los dos años –tres años si el interesado ya ha disfrutado de beneficios en la cotización– inmediatamente anteriores, a contar desde la fecha de efectos del alta en el RETA, tendrán derecho a una reducción de 60€/mes en los 12 primeros meses (24 si se trata de municipios de menos de 5.000 habitantes), si elige la base mínima de cotización; o a una reducción del 80% de la cuota calculada sobre la base mínima de cotización durante los 12 primeros meses (24 si se trata de municipios de menos de 5.000 habitantes), si elige una base de cotización mayor a la mínima.

Tras los primeros 12 meses, el socio trabajador disfrutará de las siguientes reducciones o bonificaciones sobre la cuota que resulte de aplicar sobre la base mínima de cotización el tipo que corresponda (art. 31.1 LETA):

- a) Reducción del 50% durante los 6 meses siguientes.

<sup>14</sup> La D.A. 2ª.1 de la LETA contenía un mandato para establecer reducciones y bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social para ciertos colectivos: discapacitados, trabajadores que se dediquen a la venta ambulante y a domicilio, los que trabajen en régimen de pluriactividad y cualquier otro colectivo a determinar legal o reglamentariamente, previsión ahora derogada (art. 1.9 Ley 31/2015).

<sup>15</sup> Dictamen del CES al anteproyecto de ley, aprobado en sesión extraordinaria de 13 de mayo de 2015; p. 18 y 19.

- b) Reducción del 30% durante los 3 meses siguientes.
- c) Bonificación del 30% durante los 3 meses siguientes.

Si se trata de hombres menores de 30 años de edad o de mujeres menores de 35 años, tras los primeros 12 meses de reducción, tendrán derecho a una bonificación del 30% sobre la cuota que resulte de aplicar sobre la base mínima de cotización el tipo de cotización que corresponda, durante 12 meses (art. 31.2 LETA).

El requisito de la edad –menos de 30 años o de 35 años, en el caso de mujeres- para tener derecho a las mismas debe entenderse referido al momento del alta en el RETA, no siendo necesario que el trabajador por cuenta propia se encuentre por debajo de ese límite de edad durante todo el período de disfrute de las bonificaciones y reducciones (máximo de 30 meses).

Cuando se trate de socios trabajadores con un grado de discapacidad igual o superior al 33%, que sean víctimas de violencia de género o víctimas del terrorismo, que causen alta inicial en el RETA o no hayan estado en situación de alta en los dos años –tres años si el interesado ya ha disfrutado de beneficios en la cotización– inmediatamente anteriores, a contar desde la fecha de efectos del alta en el RETA, tendrán derecho a una reducción de 60€/mes en los 12 primeros meses (24 si se trata de municipios de menos de 5.000 habitantes), si elige la base mínima de cotización; o a una reducción del 80% de la cuota calculada sobre la base mínima de cotización durante los 12 primeros meses (24 si se trata de municipios de menos de 5.000 habitantes), si elige una base de cotización mayor a la mínima.

Tras los primeros 12 meses, el socio trabajador o de trabajo disfrutará de una bonificación en el RETA del 50% de la cuota que resulte de aplicar sobre la base mínima de cotización el tipo que corresponda, durante los 48 meses (art. 32 LETA).

La acreditación del grado de discapacidad se realizará de acuerdo con lo dispuesto en el

Real Decreto 1414/2006, de 1 de diciembre, por el que se determina la consideración de persona con discapacidad. En todo caso, se considerarán afectados por una discapacidad en grado igual o superior al 33 por ciento a quienes tengan reconocida una pensión de incapacidad permanente en el grado de total, absoluta o gran invalidez, y a los pensionistas de clases pasivas que tengan reconocida una pensión de jubilación o de retiro por incapacidad permanente para el servicio o inutilidad (artículo 4.2 del 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).

Por su parte, las situaciones de violencia de género se acreditarán mediante una sentencia condenatoria por un delito de violencia de género, una orden de protección o cualquier otra resolución judicial que acuerde una medida cautelar a favor de la víctima, o bien por el informe del Ministerio Fiscal que indique la existencia de indicios de que la demandante es víctima de violencia de género. También podrán acreditarse las situaciones de violencia de género mediante informe de los servicios sociales, de los servicios especializados, o de los servicios de acogida destinados a víctimas de violencia de género de la Administración Pública competente; o por cualquier otro título, siempre que ello esté previsto en las disposiciones normativas de carácter sectorial que regulen el acceso a cada uno de los derechos y recursos (art. 23 de la Ley Orgánica 1/2004, de 28 de diciembre, de Medidas de Protección integral contra la Violencia de Género).

El importe de la reducción o bonificación de la cuota de Seguridad Social permanecerá invariable durante el período de su disfrute, aunque el socio trabajador elija cotizar por una base de cotización superior.

El período de disfrute de estas bonificaciones y reducciones comienza a contar desde la fecha de efectos del alta en el RETA, que será el primer día del mes natural en que concu-

rran en el interesado las condiciones determinantes de su inclusión en dicho régimen especial de la Seguridad Social y no desde la presentación del alta, que en el RETA puede hacerse dentro del plazo de los treinta días naturales siguientes a aquel en que concurran en la persona de que se trate las condiciones que determinan su inclusión en este régimen especial (arts. 32.3, 46.1 y 2, y DT 2<sup>a</sup>.1 RGA).

Durante los períodos de descanso por nacimiento y cuidado del menor, riesgo durante el embarazo o riesgo durante la lactancia natural, siempre que este periodo tenga una duración de, al menos, un mes, los socios trabajadores incluidos en el RETA se beneficiarán de una bonificación del 100% de la cuota de autónomos aplicable a la base media de los 12 meses anteriores, durante el período de descanso (art. 38 LETA).

Asimismo, si las socias trabajadoras incluidas en el RETA que hayan cesado su actividad por nacimiento y cuidado del menor, guarda con fines de adopción, acogimiento y tutela, vuelven a realizar una actividad profesional en la cooperativa en los dos años siguientes a la fecha del cese, tendrán derecho, durante 12 meses, a una reducción de 60€/mes, si elige la base mínima de cotización, o a una reducción del 80% de la cuota calculada sobre la base mínima de cotización, si elige una base de cotización mayor a la mínima (art. 38 bis LETA).

De todas las bonificaciones y reducciones indicadas, también se podrán beneficiar los socios trabajadores de sociedades laborales, cuando estos tengan que estar encuadrados en el RETA (autónomo societario)<sup>16</sup>, lo que acontecerá cuando su participación en el capital social junto con la de su cónyuge y parientes por consanguinidad, afinidad o adopción hasta el segundo grado con los que convivan alcance, al menos, el 50%, salvo que acrediten que el ejercicio del control efectivo de la sociedad requiere el concurso de personas ajenas a

las relaciones familiares (art. 136.2, d) y e) y art. 305.2.e) LGSS).

Por último, para aquellas cooperativa de trabajo asociado que ejerzan su actividad en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, y en alguno los siguientes sectores: agricultura, pesca y acuicultura; industria, excepto energía y agua; comercio; turismo; hostelería y resto de servicios, excepto el transporte aéreo, construcción de edificios, actividades financieras y de seguros y actividades inmobiliarias, los socios trabajadores se beneficiarán de una bonificación del 50% en sus aportaciones a las cuotas de la Seguridad Social por contingencias comunes mientras permanezcan de alta en el RETA (art. 36 LETA).

### 3.2.2. *El pago único de la prestación por desempleo*

La capitalización de la prestación por desempleo es una modalidad de pago de dicha prestación de Seguridad Social en la que se combina una fórmula prestacional con una medida de fomento del empleo vinculada a un proyecto empresarial<sup>17</sup>, en la línea marcada por la Estrategia Europea de Empleo y por la recomendación de la Comisión Europea de 10 de julio de 2002, para promover el autoempleo mediante el paso de políticas pasivas de protección por desempleo a políticas activas de empleo. Es, por tanto, una medida de fomento del autoempleo, tanto individual como colectivo.

Su marco normativo regulador ha sido objeto de numerosas modificaciones en los últimos años, y siempre con los dos mismos objetivos: de un lado, ampliar los colectivos de personas que pueden beneficiarse de esta medida de fomento del autoempleo; de otro, elevar el porcentaje del importe de la prestación por desempleo que pueda capitalizarse<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> En este sentido, véase SSTS de 25 de mayo de 2.000 (Tol 220235), 30 de mayo de 2.000 (Tol 221266) y de 30 de abril de 2001 (Tol 32258).

<sup>18</sup> Las normas que han ido reformado el régimen jurídico del pago único han sido numerosas: Ley 45/2002, de 12

<sup>16</sup> Así lo ha estimado la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Supremo en su sentencia de 3-12-19; rec. 5252/17.

La capitalización por desempleo, como medida de fomento de la economía social, tiene su regulación en la LES (art. 10). De acuerdo con la misma, los trabajadores desempleados que pretendan incorporarse de forma estable como socios trabajadores o en cooperativas o en sociedades laborales, aunque hayan mantenido un vínculo contractual previo con dichas sociedades, independientemente de su duración<sup>19</sup>, así como aquellos que pretendan constituir las, podrán solicitar a la Entidad Gestora el abono por una sola vez de la prestación por desempleo de la que sean beneficiarios.

La cuantía que abonará la Entidad Gestora será la prestación calculada en días completos, descontando el interés legal del dinero y con el límite del importe que corresponda a la aportación al capital establecida en cada cooperativa para poder incorporarse a estas entidades, incluyendo la cuota de ingreso, o por el de la adquisición de acciones o participaciones del capital social en una sociedad laboral, en lo necesario para acceder a la condición de socio. Quienes soliciten el pago único también pueden destinar el importe obtenido a sufragar los gastos de constitución y puesta en funcionamiento de la entidad, así como al pago de tasas y de servicios específicos de asesoramiento, formación e información relacionados con la actividad a desarrollar.

Si con el pago único no se obtiene la totalidad del importe de la prestación por desempleo a la que se tiene derecho, el beneficiario podrá solicitar que la cantidad restante se emplee para subvencionar la cotización del socio trabajador a la Seguridad Social. En este caso,

de diciembre (DT 4<sup>a</sup>); RD-L 2/2003, de 25 de abril (DF 3<sup>a</sup>); RD 1413/2005, de 25 de noviembre (artículo único); RD 1975/2008, de 28 de noviembre (art. 2); Ley 39/2010, de 22 de diciembre (DF 20<sup>a</sup>); RD-L 3/2012, de 10 de febrero (DF 13<sup>a</sup>); RD-L 4/2013, de 22 de febrero (art. 4) y Ley 11/2013, de 26 de julio (art. 4).

<sup>19</sup> Disposición final 20<sup>a</sup> de la Ley 39/2010, de 22 de diciembre de presupuestos generales del Estado para 2011. Con la anterior redacción, el pago único de la prestación contributiva por desempleo estaba limitada a aquellos desempleados que pretendieran incorporarse a una cooperativa o sociedad laboral con la que no hubiera mantenido un vínculo contractual previo superior a los doce meses.

la entidad gestora abonará mensualmente el importe de la prestación, previa comprobación de que se mantiene en alta en la Seguridad Social en el mes correspondiente.

También es posible destinar íntegramente el importe obtenido con la capitalización de la prestación por desempleo a financiar la cotización del socio trabajador a la Seguridad Social. En este caso, la entidad gestora, previa comprobación de que el socio trabajador se mantiene en alta en la Seguridad Social abonará mensualmente la cuantía de la subvención, calculada en días completos de prestación, correspondiente a la aportación íntegra del trabajador a la Seguridad Social en el momento del inicio de la actividad, salvo que el importe de la subvención quede por debajo de la aportación que corresponda a la base mínima de cotización vigente para cada régimen de Seguridad Social; en tal caso, la entidad gestora abonará esta última cantidad.

La solicitud del pago único de la prestación contributiva por desempleo podrá efectuarse en el momento de tramitar la prestación o en cualquier momento posterior, siempre que el beneficiario tenga pendiente de percibir, al menos, 3 mensualidades. En todo caso, la solicitud debe ser de fecha anterior a la incorporación a la cooperativa o sociedad laboral, o a la de constitución de dichas entidades, considerando que tal inicio coincide con la fecha que como tal figura en la solicitud de alta del trabajador en la Seguridad Social (Disposición final 20<sup>a</sup> de la Ley 39/2010)<sup>20</sup>, todo ello sin perjuicio de que entre la fecha de la solicitud y la de resolución del reconocimiento del pago único se inicie la actividad y se produzca el alta en Seguridad Social.

Si el trabajador hubiera impugnado el cese de la relación laboral origen de la prestación

<sup>20</sup> Este requisito temporal ha sido matizado por la jurisprudencia, en el sentido de entender que tanto el inicio de la actividad de la entidad de economía social como el alta del trabajador en Seguridad Social puede ser anterior a la solicitud de la prestación, siempre que ésta sea posterior al nacimiento de la situación legal de desempleo (STS de 25 mayo 2000).

por desempleo, la solicitud deberá ser posterior a la resolución del procedimiento correspondiente.

El pago de la prestación quedará condicionado a la presentación del acuerdo de admisión como socio o a la efectiva inscripción de la sociedad en el registro correspondiente, que hemos de entender referido a los registros administrativos habilitados para las cooperativas y para las sociedades laborales, y acreditar haber solicitado el ingreso en la cooperativa de trabajo asociado o sociedad laboral, así como las condiciones de dicho ingreso, especialmente, el importe de la aportación.

En todo caso, los efectos económicos del abono de la prestación se producirán a partir del día siguiente al del reconocimiento del derecho, salvo cuando la fecha de inicio de la actividad sea anterior, en cuyo caso, se estará a la fecha de inicio de esa actividad.

Una vez percibida la prestación por su valor actual, el beneficiario deberá iniciar, en el plazo máximo de un mes, la actividad para cuya realización se le hubiera concedido y darse de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social, o acreditar, en su caso, que está en fase de iniciación. En caso de no acreditar el inicio de la actividad o de no destinar la cantidad percibida a la actividad para la que se concedió, será considerado un pago indebido de prestaciones, pudiendo la entidad gestora reclamar el reintegro de lo percibido por el beneficiario.

Asimismo, de acuerdo con el art. 26.4 de la LISOS, se considerará infracción muy grave de los trabajadores: “La no aplicación o la desviación en la aplicación de las prestaciones por desempleo, que se perciban según lo que establezcan programas de fomento de empleo”, que será sancionada con la extinción del derecho a percibir la prestación así como la posible exclusión del derecho a percibir cualquier, ayuda de fomento del empleo durante un año (art. 47.1.c) LISOS).

### 3.2.3. *La capitalización de la prestación por cese de actividad*

El pago único de la prestación por cese de actividad de los trabajadores autónomos se incorporó a la LES (artículo 12) como medida de fomento del autoempleo colectivo, destinada a aquellas personas que deseen constituir o incorporarse a una cooperativa de trabajo asociado o a una sociedad laboral, como socios trabajadores.

Pueden solicitar esta modalidad de pago de la prestación por cese de actividad, quienes, además de reunir los requisitos fijados por el artículo 2º del RD 1541/2011 para ser titulares del derecho a dicha prestación, tengan pendiente de percibir, al menos, 6 meses de prestación y acreditar ante el órgano gestor que van a realizar una actividad profesional como socios trabajadores de una cooperativa de trabajo asociado o de una sociedad laboral.

La capitalización se puede solicitar coincidiendo con el inicio de la situación legal de cese de actividad o durante el transcurso de la misma, siempre que en el momento de la solicitud al beneficiario al menos le resten 6 meses para su extinción.

La solicitud de desembolso único de la prestación por cese de actividad deberá ser en todo caso anterior a la fecha de incorporación a la cooperativa o sociedad laboral, o a la de constitución de la cooperativa o sociedad laboral (art. 12.3 LES).

El abono de la prestación se realizará de una sola vez por el valor actual de la prestación, calculada en días completos, deduciéndose el importe correspondiente al interés legal del dinero, que corresponda a las aportaciones al capital, incluyendo la cuota de ingreso, en el caso de las cooperativas, o al de la adquisición de acciones o participaciones del capital social en una sociedad laboral en lo necesario para acceder a la condición de socio trabajador.

El beneficiario podrá destinar el importe obtenido a sufragar gastos de constitución y

puesta en funcionamiento de una entidad, así como al pago de las tasas y tributos. Podrán, además, destinar hasta el 15% de la cuantía de la prestación capitalizada al pago de servicios específicos de asesoramiento, formación e información relacionados con la actividad. También podrá solicitar a la entidad gestora destinar todo o parte del pago único de la prestación por cese de actividad a cubrir los costes de cotización a la Seguridad Social (art. 12.6 LES).

Una vez percibida la prestación por su valor actual, el beneficiario deberá iniciar, en el plazo máximo de un mes, la actividad para cuya realización se le hubiera concedido y darse de alta en el correspondiente régimen de la Seguridad Social, o acreditar, en su caso, que está en fase de iniciación (art. 12.4 LES). En caso de no acreditar el inicio de la actividad o de no destinar la cantidad percibida a la actividad para la que se concedió, será considerado un pago indebido de prestaciones, pudiendo la entidad gestora reclamar el reintegro de lo percibido por el beneficiario (art. 12.8 LES).

Por último, es importante resaltar que esta medida es compatible con cualquier otra ayuda para la promoción del trabajo autónomo colectivo (art. 12.7 LES).

### *3.2.4. Compatibilidad entre la percepción de la prestación por desempleo y el trabajo como socio en las cooperativas de trabajo asociado o en sociedades laborales de nueva creación*

Se trata de una medida alternativa a la capitalización de la prestación por desempleo que persigue asegurar al trabajador que inicie una actividad por cuenta propia, de manera individual o colectiva, un mínimo de ingresos en el comienzo de su proyecto empresarial o profesional, que es el momento en el que debe hacer frente a numerosos gastos y el montante de los ingresos es una incertidumbre. Pueden beneficiarse de esta medida las personas que se incorporen como socios trabajadores de sociedades laborales o de cooperativas de tra-

bajo asociado de nueva creación, siempre que queden encuadrados en un régimen especial de la Seguridad Social en razón de su actividad por cuenta propia (art. 33.5 LETA).

Los requisitos para beneficiarse de esta compatibilidad son: el alta en el RETA o REM y la solicite a la entidad gestora en el plazo de 15 días a contar desde la fecha de inicio de la actividad por cuenta propia, sin perjuicio de que el derecho a la compatibilidad de la prestación surta efecto desde la fecha de inicio de tal actividad. Transcurrido dicho plazo de 15 días el trabajador no podrá acogerse a esta compatibilidad.

Durante la compatibilidad de la prestación por desempleo con la actividad por cuenta propia no se exigirá al beneficiario de la prestación que cumpla con las obligaciones como demandante de empleo y las derivadas del compromiso de actividad previstas en el art. 300 LGSS.

No podrán beneficiarse de esta medida las personas cuyo último empleo haya sido por cuenta propia, quienes hayan hecho uso de este derecho u obtenido el pago único de la prestación por desempleo en los 24 meses inmediatamente anteriores.

Descendiendo algo más en los detalles de su regulación, la posibilidad de compatibilizar la percepción mensual de la prestación por desempleo con el trabajo por cuenta propia queda limitada a un máximo de 270 días (9 meses), o por el tiempo inferior pendiente de percibir, con independencia que el trabajador tenga derecho a un período superior de desempleo. Tal limitación compagina mal con la necesidad de mayor apoyo económico de los proyectos empresariales durante el primer año, período crítico en el que se determina la viabilidad futura del proyecto.

Por otro lado, la percepción simultánea de la prestación por desempleo mientras se ejerce una actividad por cuenta propia resulta, al mismo tiempo, compatible con las subvenciones que puedan conceder las Comunidades

Autónomas en aplicación de sus programas de fomento de autoempleo.

Si tras el cese involuntario en el trabajo por cuenta propia sin haber extinguido la prestación por desempleo de nivel contributivo, el trabajador tuviera derecho a la protección por cese de actividad, podrá optar entre percibir esta o reabrir el derecho a aquella. La opción por una u otra protección implicará la extinción de la prestación por la que no se opta.

#### 4. CONCLUSIONES

Como se ha expuesto, existe consenso institucional, doctrinal y entre los agentes sociales acerca de la economía social, considerando que constituye un motor de crecimiento económico y desarrollo social, con una importante capacidad para crear empleo estable y de calidad, que contribuye a la cohesión social; es decir, un actor clave para un nuevo modelo económico. Por estas razones, tanto la Administración central del Estado como las CC.AA. estiman prioritario su fomento a través de políticas públicas de muy distinta índole: económicas, fiscales, laborales, de promoción... Así se constata en la Estrategia Española de la Economía Social 2017-2020. Las distintas políticas públicas persiguen un doble objetivo: de un lado, incentivar la creación y el mantenimiento del empleo en las entidades que integran la economía social; de otro, aumentar su competitividad (Chaves y Savall, 2014).

Pese a esta loable finalidad, ya he puesto de relieve en el presente trabajo como la existencia de un marco jurídico variado y disperso, provoca un distinto desarrollo y grado de implicación de las distintas AA.PP., en función del territorio, lo que genera desiguales grados de apoyo (Monzón *et al.*, 2009). De otro lado, tampoco se ha realizado hasta la fecha una evaluación de las políticas destinadas al fomento de la economía social, pese a estar prevista en la propia LES (D.A 5ª).

Pese a esta ausencia de un sistema de evaluación, el estudio realizado por Chaves y Savall (2014), pone de manifiesto que el número de beneficiarios de las “políticas tradicionales” de fomento de la economía social es menor al 5% del total de la población que compone este sector de la economía, constatándose cierto retroceso en las políticas públicas de fomento en el período de crisis económica que ha atravesado España (2007-2012), cuando lo esperable hubiera sido un incremento del esfuerzo presupuestario destinado al fomento de la economía social como motor generador de empleo estable y de calidad, así como de cohesión social. Además, se constata la ausencia de coordinación entre la Administración General del Estado y las CC.AA. respecto aquellas ayudas económicas que conceden ambos niveles de la administración para el fomento de la economía social y que generan ineficiencias.

Por lo que a las medidas “laborales” de fomento se refiere, en el “Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social” (Monzón *et al.*, 2009) ya se puso de manifiesto que la capitalización de la prestación por desempleo es la ayuda económica que genera una menor carga pública, ofreciendo “una ventaja financiera para los interesados que les permite convertir en operativa a efectos de inversión la prestación de desempleo”, lo que resulta singularmente relevante para la constitución de las cooperativas y sociedades laborales, habida cuenta de las mayores dificultades con las que se encuentran los socios trabajadores para la obtención de financiación. Sin embargo, como resalta CAVAS (2016), la complejidad y contingencia de su marco regulador, caracterizado por la imposición de múltiples y exigentes requisitos, y la actuación administrativa del SPEE que los interpreta de una manera muy rigorista, partiendo, en muchas ocasiones, de una presunción de actuación fraudulenta del solicitante, son circunstancias que restan eficacia a la capitalización de la prestación por desempleo, como medida de fomento de la economía social, porque retrae su demanda.



De otro lado, como también se recoge en el Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social”, las subvenciones y bonificaciones en la cotización a la Seguridad Social no deben analizarse como un gasto sino que merecen ser tenidas en cuenta como mecanismos que contribuyen a la creación de empleo estable y de calidad por parte de las entidades que integran la economía social, lo que, a su vez, genera nuevos ingresos para la Hacienda Pública (cotizaciones y tributos). Cuestión distinta, que sí debe ser objeto de análisis, es la eficacia de tales ayudas en su configuración actual.

## BIBLIOGRAFÍA

- ALEGRE NUENO, M. (2013) Medidas de fomento del emprendimiento y el autoempleo. En BLASCO PELLICER, A. (dir.) *Reforma Laboral y de Seguridad Social 2013*. Tirant lo Blanch.
- CAVAS MARTÍNEZ, F. (2016) La capitalización de las prestaciones por desempleo y cese de actividad como medidas de fomento del emprendimiento social. *Revista General de Derecho del Trabajo y de la Seguridad Social*, núm. 43.
- (2015) Incentivos laborales al autoempleo colectivo (I). Incentivos a la constitución de empresas de economía social. En FARIAS BATLLE, M. y FERRANDO GARCÍA, F. M<sup>a</sup> (dir.). *Fomento del trabajo autónomo y la economía social: especial referencia a las novedades introducidas por la ley 31/2015, de septiembre*. Aranzadi.
- CHAVES ÁVILA, R. y SAVALL MORERA, T. (2014) La insuficiencia de las actuales políticas de fomento de cooperativas y sociedades laborales frente a la crisis en España. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 113, pp. 61-91.
- FAJARDO GARCÍA, G. (2018) La identificación de las empresas de economía social en España. Problemática jurídica. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos, Segundo Cuatrimestre*, núm. 128, pp. 99-126.
- (2012) El fomento de la economía social en la legislación española. *REVESCO. Revista de Estudios Cooperativos*, núm. 107, pp. 58-97.
- GARCÍA JIMÉNEZ, M. (2013) *Autoempleo y trabajo asociado: el trabajo en la economía social*. Servicio de Publicaciones de la Universidad de Córdoba.
- LÓPEZ I MORA, F. (2002) El fomento del empleo (IV): las políticas no laborales y el autoempleo. En SARAGOSSÀ I SARAGOSSÀ, J.V. (coord.) *Derecho del empleo*. Tirant lo Blanch.
- MONZÓN, J.L. (dir.), CALVO, R., CHAVES, R., FAJARDO, G. y VALDES, F. (2009) Las políticas públicas de fomento de la Economía Social en España y Europa. En: *Informe para la elaboración de una Ley de fomento de la Economía Social*, CIRIEC- Ministerio de Trabajo e Inmigración.
- TALÉNS VISCONTI, E. (2015), *El nuevo régimen jurídico de la prestación por cese de actividad*. Tirant lo Blanch.
- TOMÁS TOMÁS, S. y CASTILLO FELIPE, R. (2015). Empprendimiento y economía social. Consideraciones generales. En FARIAS BATLLE, M. y FERRANDO GARCÍA, F. M<sup>a</sup> (dir.). *Fomento del trabajo autónomo y la economía social: especial referencia a las novedades introducidas por la ley 31/2015, de septiembre*. Aranzadi.



## II. Jurisprudencia



MANUEL ALEGRE NUENO\*

---

## I. CENTROS ESPECIALES DE EMPLEO

### 1. DESPIDO COLECTIVO. EXPEDIENTE CONTRATACIÓN PÚBLICA. SUCESIÓN DE CONTRATA

**Sentencia 667/2020 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo**, de 16 de julio.

**Recurso de casación** núm. 123/2019.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Juan Molins García-Atance.

#### A. El asunto enjuiciado

La Agencia Estatal de la Administración Tributaria (AEAT) adjudicó a la mercantil Servinform, SA el servicio de atención telefónica de cita previa. Esta mercantil subcontrató el servicio con la empresa SIFU, centro especial de empleo (CEE).

Más tarde dicho servicio fue adjudicado a la empresa Konecta BTO, SL., por lo que SIFU, CEE comunicó a Konecta la relación de sus empleados adscritos al servicio de atención telefónica de la AEAT, informándole que debía subrogarse en las relaciones laborales de los mismos. Tras realizar un proceso de selección, la mercantil Konecta no se subrogó en las relaciones laborales de ninguno de los empleados de SIFU, CEE adscritos a la subcontrata de la AEAT.

El sindicato Confederación General del Trabajo (CGT) interpuso demanda de despido colectivo frente a Konecta BTO, SL, SIFU, CEE y Servinform, SA, a la que se adhirieron los sindicatos Solidaridad Obrera, USO Madrid y CC.OO., así como los comités de las empresas Konecta y SIFU, CEE. La demanda fue estimada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que declaró la nulidad del despido, condenando a Konecta BTO, SL a readmitir a los trabajadores despedidos con abono de los salarios de tramitación. Contra su sentencia formula recurso de casación ordinaria la mercantil Konecta BTO SL, resuelto por la sentencia objeto de este comentario, que es estimado, revocando la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid y absolviendo a la recurrente de la demanda por despido.

#### B. La doctrina jurisprudencial

La cuestión resuelta por la sentencia analizada versa sobre la aplicación de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre de Contratos del Sector Público (LCSP) y la obligación de subrogación empresarial en las relaciones laborales de los trabajadores discapacitados de los

---

\* Prof. titular Universitat de València. Magistrado suplente Sala de lo Social. Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana. Coordinador sección comentarios de jurisprudencia.

CEE en supuestos de sucesión de contratistas en el sector público.

Establece el artículo 130 de la LCSP: “1. Cuando una norma legal, un convenio colectivo o un acuerdo de negociación colectiva de eficacia general, imponga al adjudicatario la obligación de subrogarse como empleador en determinadas relaciones laborales, los servicios dependientes del órgano de contratación deberán facilitar a los licitadores, en el propio pliego, la información sobre las condiciones de los contratos de los trabajadores a los que afecte la subrogación que resulte necesaria para permitir una exacta evaluación de los costes laborales que implicará tal medida, debiendo hacer constar igualmente que tal información se facilita en cumplimiento de lo previsto en el presente artículo.

A estos efectos, la empresa que viniese efectuando la prestación objeto del contrato a adjudicar y que tenga la condición de empleadora de los trabajadores afectados estará obligada a proporcionar la referida información al órgano de contratación, a requerimiento de este. Como parte de esta información en todo caso se deberán aportar los listados del personal objeto de subrogación, indicándose: el convenio colectivo de aplicación y los detalles de categoría, tipo de contrato, jornada, fecha de antigüedad, vencimiento del contrato, salario bruto anual de cada trabajador, así como todos los pactos en vigor aplicables a los trabajadores a los que afecte la subrogación. La Administración comunicará al nuevo empresario la información que le hubiere sido facilitada por el anterior contratista.

2. Lo dispuesto en este artículo respecto de la subrogación de trabajadores resultará igualmente de aplicación a los socios trabajadores de las cooperativas cuando estos estuvieran adscritos al servicio o actividad objeto de la subrogación.

Cuando la empresa que viniese efectuando la prestación objeto del contrato a adjudicar fuese un Centro Especial de Empleo, la empresa que resulte adjudicataria tendrá la

obligación de subrogarse como empleador de todas las personas con discapacidad que vinieran desarrollando su actividad en la ejecución del referido contrato”.

Esta norma, a diferencia de lo previsto en la LCSP de 2011, impone a la nueva adjudicataria de un contrato administrativo la subrogación de los trabajadores discapacitados que vinieran prestando sus servicios para un centro especial de empleo en la contrata objeto de adjudicación.

El objeto de controversia es si en el caso examinado por el Tribunal Supremo resulta aplicable la LCSP de 2017 o la de 2011. Para resolver tal debate, la Sala de lo Social interpreta la disposición transitoria primera de la LCSP de 2017, manifestando que esta norma distingue entre:

- a) El régimen jurídico aplicable al expediente de contratación administrativa, que viene determinado por la fecha de publicación de la convocatoria de adjudicación del contrato. Así, el apartado primero de la citada disposición transitoria primera, señala: “Los expedientes de contratación iniciados antes de la entrada en vigor de esta Ley se regirán por la normativa anterior. A estos efectos se entenderá que los expedientes de contratación han sido iniciados si se hubiera publicado la correspondiente convocatoria del procedimiento de adjudicación del contrato. En el caso de procedimientos negociados sin publicidad, para determinar el momento de iniciación se tomará en cuenta la fecha de aprobación de los pliegos”.
- b) Los efectos, cumplimiento y extinción del contrato administrativo, que dependen de la fecha de adjudicación: “Los contratos administrativos adjudicados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley [LCSP 2017] se regirán, en cuanto a sus efectos, cumplimiento y extinción, incluida su modificación, dura-

ción y régimen de prórrogas, por la normativa anterior” (DT 1ª, apdo.2).

Esta interpretación de la disposición transitoria primera de la LCSP de 2017 lleva al Tribunal Supremo a concluir que la empresa Konecta BTO, SL presentó su oferta en el procedimiento de adjudicación del contrato público iniciado por la AEAT conforme a los pliegos de cláusulas administrativas de dicho procedimiento que se regía por la LCSP de 2011, norma que no imponía a la nueva adjudicataria la subrogación de las personas discapacitadas que prestaban servicios para centros especiales de empleo, como tampoco lo establecía el expediente administrativo de contratación.

Es cierto que cuando Konecta BTO, SL suscribió el contrato administrativo ya había entrado en vigor la LCSP de 2017, pero no resulta aplicable el transcrito artículo 130 LCSP al presente procedimiento porque este precepto está incluido en la sección 1ª del capítulo I del título I del libro segundo de dicha norma, titulado: “De la preparación de los contratos de las Administraciones Públicas”, mientras que el régimen jurídico de los contratos administrativos, las prerrogativas de la Administración y la ejecución de dichos contratos, se rigen por la sección 3ª del capítulo I del título I del libro segundo la LCSP de 2017, que lleva por título: “De los efectos, cumplimiento y extinción de los contratos administrativos”, y que de conformidad con lo previsto en el apartado segundo de la citada disposición transitoria primera de la LCSP, “los contratos administrativos adjudicados con anterioridad a la entrada en vigor de la presente Ley [LCSP 2017] se regirán (...) por la normativa anterior”.

En suma, la nueva empresa adjudicataria (Konecta BTO, SL) presentó su oferta conforme a un procedimiento de contratación administrativa y a una normativa (LCSP 2011) que no preveía la subrogación de los trabajadores de los centros especiales de empleo, lo que impide que deba subrogarse en sus relaciones laborales.

## 2. CONTRATO TEMPORAL DE FOMENTO DEL EMPLEO PARA MINUSVÁLIDOS. CAUSA. EXTINCIÓN POR LLEGADA DEL TÉRMINO FINAL

**Sentencia 333/2020 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo**, de 14 de mayo.

**Recurso de casación para la unificación de doctrina** núm. 1606/2018.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Ángel Blasco Pellicer.

### A. El asunto enjuiciado

El 3 de noviembre de 2015, una trabajadora con una discapacidad del 39% suscribió un contrato temporal de fomento del empleo de personas con discapacidad con un centro especial de empleo (CEE), con una duración pactada de un año.

El 18 de octubre de 2016, el CEE remitió a la trabajadora un burofax en el que le comunicaba que la relación laboral que les unía quedaría extinguida el 2 de noviembre de 2016, por expiración del plazo convenido. Frente a dicha comunicación, la trabajadora demandó por despido, siendo estimada parcialmente su pretensión en instancia, que calificó como despido improcedente la extinción contractual, sentencia confirmada en suplicación por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, frente a cuya resolución recurrió en unificación de doctrina el CEE empleo, siendo casada y anulada por la sentencia del Tribunal Supremo que se analiza.

### B. La doctrina jurisprudencial

La cuestión analizada en la sentencia comentada versa sobre si el contrato temporal de fomento del empleo para personas con discapacidad, suscrito al amparo de la disposición adicional primera de la Ley 43/2006, de 29 de diciembre, para la mejora del crecimiento y del empleo, precisa o no una causa específica de temporalidad de las previstas en el artículo 15 del ET, y si puede extinguirse dicho contrato por la expiración del tiempo convenido.

El Tribunal Supremo manifiesta, en primer término, que el contrato de fomento del empleo

para personas con discapacidad es un contrato temporal no causal (o coyuntural) válido, pese a no estar incluido en el listado del artículo 15 del ET. Tal afirmación encuentra su fundamento en la autorización contenida en el artículo 17 del ET que permite al Gobierno “establecer medidas de reserva, duración o preferencia en el empleo que tengan por objeto facilitar la contratación de trabajadores demandantes de empleo”. Partiendo de tal premisa recuerda la doctrina jurisprudencial (SSTS 14 julio y 11 octubre 2006 [rcuds. 4301 y 2238/2005]) consolidada conforme a la cual, este tipo de contratos pueden utilizarse para satisfacer necesidades de personal tanto temporales como indefinidas, cualquiera que sea la naturaleza de la actividad desarrollada por las empresas.

En consecuencia, el contrato de fomento al empleo para trabajadores con discapacidad suscrito por las partes en el asunto enjuiciado fue válido, al igual que su extinción por el transcurso del plazo de un año pactado, siendo irrelevante que la trabajadora y el centro especial de empleo, en un anexo al contrato, establecieran una remisión supletoria a los artículos 15 del ET y 3 del RD 2720/1998, así como al convenio colectivo de aplicación, toda vez que estas normas no resultan aplicables porque nada hay que suplir, al estar clara la modalidad contractual, la duración del contrato, que encaja perfectamente en la norma que regula esta modalidad contractual, y su extinción por agotamiento del plazo pactado, que no puede considerarse como un despido.

### 3. CENTRO ESPECIAL DE EMPLEO. CONTRATA. CONVENIO COLECTIVO DE APLICACIÓN

**Sentencia 114/2020 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo**, de 6 de febrero.

**Recurso de casación para la unificación de doctrina** núm. 646/2017.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Ángel Blasco Pellicer.

#### A. El asunto enjuiciado

D. Basilio mantenía una relación laboral especial de personas con discapacidad con un

centro especial de empleo (FIFU, CEE), desde el 15 de enero de 2013, con la categoría profesional de limpiador.

La mercantil FIFU, CEE tenía suscrito, desde octubre de 2012, un contrato de prestación de servicios con un hotel, cuyo objeto era el servicio de operaciones auxiliares en el área de cocina, contrata a la que fue adscrito D. Basilio para realizar labores de auxiliar de limpieza.

En septiembre de 2015, el trabajador recibió burofax de FIFU, CEE en el que le comunicaba que el 4 de octubre del mismo año se extinguiría la contrata con el hotel a la que estaba adscrito y, en consecuencia, a partir del 5 de octubre, y al amparo del artículo 27 del convenio colectivo general de centros y servicios de atención a personas con discapacidad, debía ponerse en contacto con la nueva empresa adjudicataria del servicio (AVANZA, CEE). Pero esta empresa comunicó a D. Basilio que no continuaría con sus servicios de limpieza en el Hotel, planteando por ello el trabajador demanda por despido frente ambas empresas (FIFU y a AVANZA), que fue estimada parcialmente, declarándose la improcedencia del despido y condenando únicamente a AVANZA, CEE.

Frente a esta sentencia recurrió el trabajador en suplicación que fue estimada parcialmente por la Sala de lo social del Tribunal Superior de Justicia de Canarias/Las Palmas, revocando la resolución de instancia en lo relativo al salario regulador para calcular la indemnización por despido. Sentencia nuevamente recurrida por AVANZA, CEE en unificación de doctrina, cuyo recurso fue estimado por la sentencia del Tribunal Supremo que se analiza, al aplicar el convenio colectivo provincial de hostelería y no el general de centros y servicios de atención a personas con discapacidad, como había interpretado el juzgado de instancia, elevando con ello la cuantía indemnizatoria reconocida al trabajador recurrente.

#### B. La doctrina jurisprudencial

La cuestión resuelta por la sentencia reseñada consiste en dilucidar cuál es el convenio



colectivo aplicable para determinar el salario regulador de la indemnización por despido improcedente reconocida a un trabajador con una relación laboral especial para personas discapacitadas con un CEE que prestaba sus servicios en una contrata como limpiador en el área de cocina de un hotel.

Por razones de seguridad jurídica y de igualdad en la aplicación de la ley, la Sala ratifica en la sentencia comentada su doctrina (por todas, SSTs de 9 de diciembre de 2015, rec. 135/2014 y de 2 de febrero de 2017, rcud. 2012/2015) favorable a la aplicación del convenio colectivo general de centros y servicios de atención a personas con discapacidad, (condición de la empresa empleadora) y no el sectorial de hostelería (actividad contratada) como había interpretado la sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Canarias/Las Palmas recurrida en casación para la unificación de doctrina, que es casada y anulada.

Como ya había manifestado la propia Sala de lo Social del Tribunal Supremo (sentencia de 24 de noviembre de 2015, rec. 136/2014), siguiendo la jurisprudencia del Tribunal Constitucional sobre el principio de igualdad (entre las más recientes: STC 156/2014, de 25 de septiembre), no hay un sustrato fáctico que sirva de término de comparación válido para sostener que haya un trato desigual entre los trabajadores con una relación laboral especial

para personas con discapacidad que trabajan en los CEE y aquellos que desarrollen actividades de limpieza en el marco de una relación laboral común. Los supuestos de hecho a comparar no son homogéneos, en tanto que los trabajadores incluidos en el ámbito del convenio sectorial de empresas de limpieza son sujetos de una relación ordinaria de trabajo, y los del convenio general de centros y servicios de atención a personas con discapacidad lo son de una relación laboral especial (RD 1368/1985). El objeto de esta relación laboral especial es “favorecer su adaptación personal y social, y facilitar, en su caso, su posterior integración laboral en el mercado ordinario de trabajo” (art. 6 RD 1368/1985), lo que justifica plenamente las singularidades recogidas en el citado convenio colectivo general de los CEE, que se adecúan a la especificidad del vínculo propio de la relación laboral especial (STS de 23 de noviembre de 2014, rec. 50/2013).

Reitera el Tribunal Supremo que el elemento diferencial sobre el que se asienta la aplicación de uno u otro convenio colectivo resulta objetiva y razonablemente justificado. Los trabajadores de los CEE han de regir sus relaciones laborales por el convenio colectivo propio, sean cuales sean las tareas a las que se dediquen en tanto estén vinculados a esa específica figura empresarial, mediante una relación laboral especial que define el ámbito de aplicación del mencionado convenio colectivo general.

## II. COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO

### 1. COOPERATIVAS DE TRABAJO ASOCIADO. SOCIO TRABAJADOR. VÍNCULOS DE PARENTESCO. PRESTACIÓN POR DESEMPLEO

**Sentencia 752/2020 de la Sala de lo Social del Tribunal Supremo**, de 10 de septiembre.

**Recurso de casación para la unificación de doctrina** núm. 1181/2018.

**Ponente:** Excma. Sra. Dña. M<sup>a</sup> Lourdes Arastey Sahún

### A. El asunto enjuiciado

En 2005, D. Horacio constituyó junto a sus padres y hermano, con los que convive, una cooperativa de trabajo asociado (CTA), en cuyos estatutos consta la opción por asimilar a sus socios trabajadores a trabajadores por cuenta ajena, dándoles de alta en el régimen general de la Seguridad Social.

En septiembre de 2012, D. Horacio solicitó prestación por desempleo de nivel contributi-

vo que le fue reconocida. Posteriormente (julio 2013), el SPEE inició un procedimiento de revisión del acto de reconocimiento de la prestación con propuesta de revocación del mismo, requiriéndole el reintegro de lo percibido por desempleo durante el periodo comprendido entre el 01-09-12 y el 30-6-13. El motivo por el que la entidad gestora revoca y declara indebidamente percibida la prestación por desempleo es porque entiende que D. Horacio no reúne el período de carencia mínimo para tener derecho a dicha prestación, al no poderse computar las cotizaciones efectuadas al régimen general de la Seguridad Social por la cooperativa de trabajo asociado de la que era socio trabajador, en razón a que todos los socios de la cooperativa se hallan ligados por vínculos de parentesco hasta el segundo grado y conviven en el mismo domicilio.

Frente a dicha resolución administrativa D. Horacio formuló demanda que fue estimada por el Juzgado de lo Social, si bien quedó revocada por la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Andalucía/Sevilla al prosperar el recurso de suplicación instado por el SPEE. La sentencia de dicha Sala fue casada y anulada por el Tribunal Supremo en el recurso de casación en unificación de doctrina objeto del presente comentario, que confirmó la sentencia dictada en instancia.

## B. La doctrina jurisprudencial

La cuestión resuelta por la sentencia reseñada consiste en dilucidar si en aquellas cooperativas de trabajo asociado que opten por encuadrar a sus socios trabajadores en el régimen general de la Seguridad Social, los vínculos de parentesco y la convivencia que pueda existir entre ellos condiciona su derecho a la protección por desempleo.

La sentencia comentada, tras exponer la evolución que ha tenido el régimen jurídico de la prestación por desempleo de los socios trabajadores de las CTA, afirma que, actualmente, nuestro ordenamiento jurídico incluye en la protección por desempleo a los socios

trabajadores afiliados al régimen general de la Seguridad Social, sin excepción alguna en atención al porcentaje de sus participaciones o vínculos de parentesco con el resto de los socios cooperativistas.

Para justificar tal aseveración recuerda que la incidencia de estos elementos en el alcance de la acción protectora del sistema de Seguridad Social se encuentra contemplada en la disposición adicional 27ª de LGSS de 1994 (actual artículo 305,2,b) LGSS), referida al campo de aplicación del Régimen Especial de los Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos (RETA), y conforme a la cual, debe integrarse en este régimen especial de la Seguridad Social toda persona que preste servicios para una sociedad cuyo 50% del capital social esté distribuido “entre socios, con los que conviva, y a quienes se encuentre unido por vínculo conyugal o de parentesco por consanguinidad, afinidad o adopción, hasta el segundo grado”.

Resulta evidente, como afirma la Sala de lo Social del Tribunal Supremo, que la norma transcrita se refiere a las sociedades de capital, no a las cooperativas de trabajo asociado, pues, de ser así, tal previsión resultaría incongruente con la posibilidad que éstas tienen de optar por encuadrar a sus socios trabajadores en el régimen general o en el RETA. Además, sería imposible cumplir con la regla que obliga a que la opción de encuadramiento que ha de llevar a cabo la CTA se aplique a todos sus socios trabajadores, lo que impide que se diferencie a éstos en función del nivel de su participación societaria y de la existencia o no de vínculos de parentesco entre los mismos.

Tal conclusión queda confirmada por la disposición adicional 27ª bis de LGSS de 1994 (actual artículo 305,2,e) LGSS). Esta norma impone la inclusión obligatoria en el RETA de los socios trabajadores de sociedades laborales “cuando su participación en el capital social junto con la de su cónyuge y parientes por consanguinidad, afinidad o adopción hasta el segundo grado con los que convivan alcance, al

menos, el cincuenta por ciento, salvo que acrediten que el ejercicio del control efectivo de la sociedad requiere el concurso de personas ajenas a las relaciones familiares”.

Por consiguiente, tal previsión normativa evidencia que cuando el legislador ha querido incluir excepciones respecto a los vínculos

familiares de los socios trabajadores así lo ha hecho expresamente, no existiendo matización alguna en relación a los socios trabajadores de aquellas cooperativas de trabajo asociado que opten por encuadrarlos en el régimen general de la Seguridad Social, a las que no resultan aplicables las reglas contenidas en las normas analizadas.



DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES\*

## I. ASOCIACIONES

### 1. ASOCIACIÓN. EXPULSIÓN SOCIO. POCEDIMIENTO INTERNO DE RESOLUCIÓN DE DISPUTAS. AUTOORGANIZACIÓN. NO APLICABILIDAD DEL ART. 25 CE AL ÁMBITO DISCIPLINARIO DE ASOCIACIONES PRIVADAS

**Sentencia 434/2020 de la Sala de lo Civil  
del Tribunal Supremo**, de 15 de julio.

**Nº de Recurso:** 4235/2019.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Rafael Saraza Jimena

#### A. El asunto enjuiciado

Desde 2006 el “Club de Leones de Gijón” era miembro de la “Federación de Clubes de Leones de España, Distrito Múltiple 116”. Como consecuencia de ello, formaba a su vez parte de “The International Association of Lions Club”.

El 28 de junio de 2013, el Club de Leones de Gijón interpuso demanda contra la Federación de Clubes de Leones de España en la que impugnó varios acuerdos adoptados en la asamblea general celebrada el 18 de mayo de 2013. Sin embargo, lo hizo sin acudir previa-

mente al procedimiento interno de resolución de disputas establecido en los estatutos de la entidad, el cual era de obligatorio cumplimiento tanto para los distintos clubes de leones, como para los socios de dichos clubes.

Ante dicho incumplimiento de las normas internas, el 29 de octubre de 2013 The International Association of Lions Club comunicó mediante carta al Club de Leones de Gijón que acordaba la suspensión de sus derechos dentro de la organización y le advertía de la próxima expulsión en caso de que no retirase la demanda. Finalmente, el 10 de marzo de 2014, dado que el club no llegó a retirar la demanda, The International Association of Lions Club expulsó al Club de Leones de Gijón y lo privó tanto a él como a sus miembros de todos sus derechos en la organización.

El 17 de noviembre de 2014, se dictó sentencia estimatoria anulando los acuerdos impugnados y condenando en costas a la demandada. Dicha resolución quedó firme al no ser recurrida.

Tras esta sentencia, el Club de Leones de Gijón interpuso demanda contra la Federación de Clubes de Leones de España, Distrito Múltiple 116, y contra The International As-

\* Contratado Predoctoral perteneciente al programa de Formación del Profesorado Universitario del Ministerio de Ciencia, Innovación y Universidades (FPU18/04123) Área de Derecho Mercantil. Universidad de Almería.

sociation of Lions Club, alegando que tanto la suspensión de derechos como su expulsión vulneran el derecho fundamental a la tutela judicial efectiva del artículo 24 de la Constitución Española (en adelante CE), el derecho de asociación del artículo 22 CE y las garantías de legalidad y tipicidad de las conductas sancionadoras establecidas en el artículo 25.1 CE. En consecuencia solicitaba que se declarara la nulidad e ineficacia de la suspensión y expulsión y se dejaran sin efecto estas actuaciones, restableciendo al Club de Leones de Gijón en la integridad de todos sus derechos como miembro de pleno derecho de ambas organizaciones demandadas.

El Juzgado de Primera Instancia núm. 4 de Gijón desestimó la demanda porque estimó la excepción de caducidad planteada por las demandadas.

Ante dicha resolución, el Club de Leones de Gijón presentó recurso de apelación y la Audiencia Provincial de Gijón, aunque estimó en parte el recurso porque consideró que la acción no estaba caducada, al entrar en el fondo de la cuestión planteada desestimó la demanda, pues consideró justificada la suspensión de derechos y posterior expulsión debido al incumplimiento de someterse al sistema y procedimiento propio de solución de conflictos internos previsto en los estatutos.

Tras el fallo, el Club de Leones de Gijón interpuso recurso de casación basándose en los siguientes motivos:

*Primero.- Infracción del artículo 22 CE, por cuanto los actos de suspensión y expulsión del Club de Gijón por parte de LCI suponen una vulneración del artículo 20.1 d) de la Ley de Asociaciones por cuanto éste precepto, que forma parte del núcleo esencial del derecho fundamental de asociación, establece como derecho de los asociados el de “impugnar los acuerdos de los órganos de la asociación que estime contrarios a la ley o a los Estatutos”.*

*Segundo.- Infracción del artículo 22 CE, que consagra el derecho fundamental de asociación, por cuanto la Sentencia no estima que los acuerdos de suspensión y expulsión del Club de Gijón carecen de una base razonable, por cuanto se basan en la aplicación de normas reglamentarias y estatutarias contrarias a nuestro derecho al penalizar el ejercicio de un derecho fundamental, como es el de impugnar los acuerdos de los órganos directivos de la asociación.*

*Tercero.- Infracción del artículo 25 CE, en cuanto consagra los principios de legalidad y tipicidad de las sanciones, lo que se proyecta en el ámbito sancionador asociativo, al no cumplir dichos principios las causas expresadas en los acuerdos de suspensión y expulsión. Igualmente, infracción del artículo 22 CE, al carecer el acuerdo de base razonable por no estar previamente tipificada la conducta reprochada”*

## B. La doctrina jurisprudencial

En relación al primer motivo el Tribunal dicta que en virtud del art. 22 CE, las asociaciones pueden organizar libremente su estructura y funcionamiento, aunque en esta autoorganización deben respetar determinados derechos del asociado, entre ellos, el reconocido en el art. 21.d de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación (en adelante LODA) que reconoce el derecho “a impugnar los acuerdos de los órganos de la asociación que estime contrarios a la ley o a los Estatutos”. Por ello, tal y como se reconoció en la sentencia del Tribunal Supremo núm. 679/2019 “no son válidas las cláusulas estatutarias que excluyen la posibilidad de impugnación judicial de sus acuerdos, ni son válidos los acuerdos de la asociación o del partido que sancionan al asociado o afiliado por el simple hecho de haber impugnado judicialmente sus acuerdos”.

Ahora bien, esto no impide que en los estatutos se pueda establecer un sistema de

impugnación interno como trámite previo a la impugnación judicial de los acuerdos y que constituya una obligación del socio el instar ese procedimiento interno antes de acudir al procedimiento judicial, tal y como reconoció el Tribunal Supremo en esa misma sentencia.

En el supuesto objeto del recurso, los estatutos de las demandadas establecían que los asociados tenían obligación de acudir al procedimiento interno de resolución de disputas e incluían la posibilidad de acudir a la vía judicial una vez que se haya adoptado la decisión final en este procedimiento interno. En consecuencia, la decisión que se adopte en estos procedimientos internos es susceptible de impugnación judicial por lo que el asociado no renuncia al derecho a la tutela judicial efectiva y no se produce ninguna infracción del art. 24 CE.

En cualquier caso, lo relevante es que la causa de la imposición de la sanción no fue que el club demandante impugnara judicialmente los acuerdos de la federación española, sino que incumplió la obligación de acudir previamente a los procedimientos de resolución internos de disputas, y que esta obligación no suponía impedirle la impugnación judicial de los acuerdos de las demandadas, por lo que el Tribunal no aprecia infracción del art. 21.d LODA.

## II. COOPERATIVAS

### 1. COOPERATIVA. DIFERENCIA REEMBOLSO Y RETORNO COOPERATIVO. REQUISITOS. REEMBOLSO. ÓRGANO COMPETENTE

**Sentencia 126/2020 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo**, de 26 de febrero.

**Nº de Recurso:** 3282/2017.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Juan María Díaz Fraile.

#### A. El asunto enjuiciado

La parte actora era socio y trabajador de la cooperativa de trabajo asociado a la que le es

Con respecto al segundo motivo, la sentencia recoge que la causa de la suspensión de derechos y posterior expulsión del club demandante no fue haber hecho uso de su derecho a impugnar ante los tribunales los acuerdos de las demandadas, sino no haber acudido previamente a los procedimientos internos de resolución de disputas, que es configurado en los estatutos como una obligación de los asociados, por lo que la sanción consecuencia de dicho incumplimiento tiene una base razonable.

Finalmente, en cuanto al tercer motivo, la sentencia establece que como ha afirmado en varias ocasiones el TC (SSTC 69/1983, 96/1988 y 239/1988) el art. 25.1 CE no se aplica a ámbitos que no sean los específicos del ilícito penal o administrativo, siendo improcedente su aplicación extensiva o analógica a supuestos distintos. Como consecuencia de ello, no puede invocarse la infracción de dicho artículo en el ámbito disciplinario de las asociaciones privadas. Tampoco es contrario al art. 22 CE que una asociación privada considere como conducta sancionable el incumplimiento por un asociado de las obligaciones estatutarias, ni que los estatutos establezcan como causa de expulsión el incumplimiento de las obligaciones estatutarias.

Por todo ello, el Tribunal considera que el recurso de casación ha de ser desestimado y condena en costas a la recurrente.

de aplicación la Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia (en adelante LCG). Tras causar baja de la cooperativa por el reconocimiento de una incapacidad laboral permanente, interpone demanda reclamando el reembolso de las aportaciones al capital y el retorno cooperativo.

La sentencia de primera instancia determina que no tiene derecho al reembolso de las aportaciones puesto que no ha transcurrido todavía el plazo de 5 años que contienen los estatutos para hacer efectivo dicho reembolso. Mientras que con respecto al retorno establece que, tal y como está previsto

en los estatutos de la entidad, el demandante tendrá derecho al mismo si, tras haber cubierto las dotaciones legalmente previstas a los fondos, la Asamblea aprueba dichos retornos. En este caso fue el Consejo Rector el que acordó el reparto de los excedentes, por lo que el acuerdo es nulo por incompetencia del órgano que lo adoptó.

El demandante recurre la sentencia en apelación ante la Audiencia Provincial, la cual estimó el recurso considerando que, al tratarse de una baja justificada, el recurrente tenía derecho a percibir tanto el reembolso del capital social como el retorno cooperativo. Estima que en este caso el consejo rector no fijó un plazo para hacer efectivo el reembolso y, en virtud del art. 64 LCG, solo puede aplazar el pago como máximo 3 años, plazo que ya ha transcurrido.

Ante dicho fallo, la cooperativa de trabajo asociado presenta recurso de casación por los siguientes motivos:

Primero.- alega que la Audiencia confunde los conceptos de efectos de las “Aportaciones al Capital social” o reembolso frente a lo que es el “Retorno Cooperativo”. Infracción del art. 64.4 LCG, con relación al art. 67.1 y 67.2 LCG.

Segundo.- la sentencia recurrida parte de la concesión automática por la sola circunstancia de la baja obligatoria del retorno sin tener en cuenta la exigencia legal de un previo acuerdo de la Asamblea general, órgano competente para ello, y a las condiciones de dicho acuerdo. Infracción de los arts. 60 y 67.4 LCG.

## B. La doctrina jurisprudencial

La LGC distingue, como conceptos claramente diferenciados, entre el reembolso de las aportaciones al capital social en caso de baja del socio y el retorno cooperativo, como posible destino de los excedentes económicos del ejercicio.

El Tribunal reconoce que el derecho al reembolso de las aportaciones al capital social se genera *ex lege* como consecuencia de la baja del socio, no siendo necesario el acuerdo de

ningún órgano. En virtud de la calificación y las razones de la baja, el consejo rector podrá aplicar ciertos descuentos sobre el mismo, así como aplazar su abono. En el caso que nos ocupa, la sentencia determina que, al tratarse de una baja justificada, no cabe aplicar descuento alguno (art. 64.1 LCG) y el plazo máximo para realizar el reembolso es de tres años (art. 64.4 LCG), siendo dicho límite inderogable por los estatutos de la cooperativa y por los acuerdos de la asamblea general.

Mientras que con respecto al retorno cooperativo, la sentencia establece que este *“es la parte de los excedentes netos del ejercicio económico (y en su caso los beneficios extracooperativos y extraordinarios) que la asamblea general decide distribuir entre los socios y, por tanto, se encuentra condicionado a la concurrencia de un doble requisito: la existencia de un resultado económico positivo del ejercicio, y la adopción de un acuerdo de la asamblea general (o precepto estatutario) que mute o transforme el derecho social en abstracto del socio al retorno (hasta entonces en situación de mera expectativa) en un concreto derecho de crédito, determinado, líquido y exigible, a su favor.*

*Por ello, si no se adopta dicho acuerdo asambleario, o hasta tanto no adopte, no existe un derecho subjetivo patrimonializado por el socio cooperativista al devengo y cobro del retorno cooperativo”.*

En el presente caso, al no existir un acuerdo de la asamblea general que apruebe la imputación de excedentes con destino al retorno cooperativo, falta un requisito esencial para que nazca dicho derecho subjetivo de crédito a favor del socio por este concepto.

Por estos argumentos, el Tribunal considera que el recurso de casación ha de ser estimado parcialmente, confirmando la sentencia recurrida en lo que respecta al reembolso de las aportaciones y desestimando el recurso de apelación en la parte relativa a la reclamación del derecho de “retorno cooperativo” y asumiendo en ese caso la instancia.



## 2. COOPERATIVA DE VIVIENDAS. PLAZO MÁXIMO REEMBOLSO. BAJA DEL SOCIO

**Sentencia 289/2020 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo**, de 11 de junio.

**Nº de Recurso:** 4862/2017.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Pedro José Vela Torres.

### A. El asunto enjuiciado

El sr. Alexis en noviembre de 2008 fue admitido como socio en una cooperativa integral (de viviendas y sanitaria) a la que le es de aplicación la Ley de Cooperativas de Castilla y León. En enero de 2010 la cooperativa firmó un contrato con Alexis y su esposa, Gabriela, por el cual se les adjudicó el uso y disfrute de una de las viviendas del residencial.

En marzo de 2011 D. Alexis solicitó la baja de la cooperativa aduciendo la existencia de irregularidades en algunas asambleas y en la conformación de las actas. Tres meses después, la cooperativa y ambos cónyuges firmaron un denominado “contrato de transmisión de derechos y obligaciones”, en el que, entre otros extremos, constaba que, en tanto no se cubriera la baja de un socio mediante la entrada de otro nuevo, no se devolverían las aportaciones económicas realizadas.

En marzo de 2013, el consejo rector dio de baja a Alexis y 9 meses después, fallece, adjudicando a su esposa en herencia la participación en la cooperativa.

En abril de 2014 la cooperativa niega la devolución de las aportaciones a la demandante, por no haberse verificado el ingreso de un nuevo socio. Este hecho propició que Gabriela interpusiera demanda contra la cooperativa para reclamarle las cuantías dinerarias en concepto de reembolso cooperativo.

La sentencia en primera instancia estimó la demanda. Esta fue recurrida en apelación por la cooperativa ante la Audiencia Provin-

cial de Valladolid, la cual estimó el recurso y consideró que no procedía el reembolso hasta que se produjera la sustitución mediante el ingreso en la cooperativa de un nuevo socio.

Ante dicho fallo, Gabriela interpuso recurso extraordinario por infracción procesal y recurso de casación, este último por los siguientes motivos:

Primero.- Al interpretar y aplicar los artículos 59, 60, 62, 66.4 y 5 de la Ley de Cooperativas de Castilla y León y los estatutos de la cooperativa, se vulnera el art. 188.6 de la citada Ley autonómica, por cuanto el derecho de reembolso está sometido a un plazo máximo de cinco años, que no puede quedar condicionado a que ingrese un nuevo socio. Igualmente, se infringe la doctrina jurisprudencial de la Sala Primera concretada en las sentencias de 22 de noviembre de 1999, 12 de abril de 1994 y de 6 de febrero de 2014.

Segundo.- Infracción de los mismos preceptos, la sentencia recurrida contraviene la jurisprudencia de esta sala y otras resoluciones de Audiencias Provinciales.

### B. La doctrina jurisprudencial

Las legislaciones cooperativas suelen establecer un plazo máximo para realizar el reembolso de las aportaciones al capital social. Dicho plazo se introduce con el fin de conciliar dos posturas contrapuestas, como son el derecho del socio a la recuperación de su inversión y el de la cooperativa a no verse descapitalizada de manera repentina.

La Ley de Cooperativas de Castilla y León en su art. 118.5, con respecto a las cooperativas de viviendas, no establece un plazo máximo para que se produzca el reembolso de las aportaciones al capital social, sino que permite que los estatutos incluyan la previsión de que las cantidades en que dicho derecho se concrete no se hagan efectivas hasta que ingrese un nuevo socio que sustituya al que se dio de baja. Este es el caso de la cooperativa

demandada, cuyos estatutos contemplan tal previsión.

Sin embargo, tal y como aclara el Tribunal, esta previsión *“no significa que el socio no tenga derecho al reembolso por un tiempo que puede ser indefinido, y menos, que esté sometido a una circunstancia o condición que puede no tener lugar (en este caso, que no haya nadie dispuesto a ingresar en la cooperativa en su sustitución). Puesto que tal interpretación conduciría, en tales casos, a la negación del derecho al reembolso.*

*Lo que quiere decir dicho precepto estatutario, en relación con el antes citado art. 66.4 de la Ley autonómica, es que, dentro del plazo máximo de cinco años desde la baja, se producirá el reembolso cuando ingrese un nuevo socio. Pero si transcurren los cinco años (o el año, en el caso de causahabientes por fallecimiento del socio) sin que se haya producido la sustitución del antiguo cooperativista por el nuevo, deberá abonarse el reembolso sin más esperas o condicionamientos”.* En este mismo sentido se pronuncia la jurisprudencia alegada en el recurso.

También establece la sentencia que aunque nos encontremos ante una cooperativa integral y no de viviendas, operará igualmente el plazo máximo previsto en la ley y/o estatutos.

Por todo ello, el Tribunal considera que el recurso de casación ha de ser estimado, debe anularse la sentencia recurrida y se debe asumir la instancia para resolver el recurso de apelación de la cooperativa.

### 3. COOPERATIVA. NATURALEZA RECEPTIVA DE LA COMUNICACIÓN DE LA CALIFICACIÓN DE LA BAJA

**Sentencia 229/2021 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo**, de 27 de abril.

**Nº de Recurso:** 3364/2018.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Pedro José Vela Torres

#### A. El asunto enjuiciado

El socio de una cooperativa de viviendas a la que le es de aplicación la Ley 4/1999, de 30 de marzo, de Cooperativas de la Comunidad

de Madrid (en adelante LCCM), solicitó la baja como socio y la devolución de las cantidades aportadas al no poder efectuar más desembolsos económicos. El consejo rector de la cooperativa calificó la baja como no justificada, pero no comunicó el acuerdo al interesado. El socio, al no tener contestación de la cooperativa y tras otro infructuoso nuevo intento de obtener una respuesta, formuló demanda contra la cooperativa solicitando las cantidades aportadas. En primera instancia se estimó íntegramente la demanda al considerar que al no haber notificado la cooperativa la resolución en la que calificaba la baja como no justificada, debía entenderse la baja como justificada. Dicha sentencia fue recurrida en apelación por la cooperativa, siendo desestimado por la Audiencia Provincial.

Ante dicho fallo, la cooperativa interpuso recurso de casación al entender que la sentencia recurrida realiza una interpretación impropia del art. 17.2 LCOOP al considerar que el plazo de 3 meses previsto para adoptar el acuerdo de calificación de la baja es también aplicable a la notificación.

#### B. La doctrina jurisprudencial

La LCCM no regula el plazo en el que el consejo rector tiene que calificar la baja del socio, por lo que, conforme a la disposición final cuarta de la propia Ley, habrá que aplicar lo dispuesto en la Ley estatal. Con respecto a la misma, el art. 17.2 LCOOP establece que el Consejo Rector cuenta con un plazo de tres meses para calificar y determinar los efectos de la baja mediante escrito motivado que habrá de ser comunicado al socio, y, en caso de que hubiera transcurrido dicho plazo sin haber resuelto el Consejo Rector, el socio podrá considerar su baja como justificada a los efectos de su liquidación y reembolso de aportaciones al capital.

De acuerdo con este precepto, el Tribunal establece que *“la obligatoriedad de la comunicación de la calificación de la baja al socio interesado no es casual, ni un mero requisito formal sin contenido, porque precisamente de dicha comunicación depende el nacimiento de una serie de consecuencias jurídicas”.*

Así, en caso de que la calificación sea contraria a los intereses del socio, se abrirá un periodo para su impugnación. En concreto, el art. 43.3 LCCM al regular la acción de impugnación de los acuerdos nulos o anulables del consejo rector, dicta que *“caducarán por el transcurso de dos meses o un mes, respectivamente, desde que los actores tuvieron conocimiento del acuerdo y siempre que no haya transcurrido un año desde su adopción”*, por lo que es evidente que es necesario que el socio conozca el acuerdo para que pueda impugnar y se abra el plazo para ello.

Mientras que si se califica la baja como justificada se abre el procedimiento para el reembolso, el cual también está sujeto a unos plazos y condiciones de ejercicio que igualmente dependen del conocimiento por parte del socio de la calificación de la baja como justificada.

Entiende el Tribunal que todas estas previsiones *“abonan la interpretación de que la comunicación al socio prevista en el art. 17.2 de la Ley de Cooperativas es recepticia y que la sociedad debe asegurarse de que el socio recibe la comunicación. Por ello, ha de considerarse correcta la conclusión de la sentencia recurrida de que el plazo de formalización del acuerdo de calificación de la baja se refiere tanto a la adopción del acuerdo como a la recepción de su notificación”*.

Como consecuencia de esto, el recurso de casación es desestimado.

#### 4. COOPERATIVA. IMPOSIBILIDAD DE APORTACIÓN DE TRABAJO AL CAPITAL SOCIAL. IMPROCEDENCIA CAPITALIZACIÓN DEL TRABAJO PARA SER CONSIDERADO APORTACIÓN

**Sentencia 488/2021 de la Sala de lo Civil del Tribunal Supremo**, de 6 de julio.

**Nº de Recurso:** 3322/2018.

**Ponente:** Excmo. Sr. D. Pedro José Vela Torres.

##### A. El asunto enjuiciado

Los dos demandantes eran socios de una cooperativa de enseñanza a la que le era de

aplicación la Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas de la Región de Murcia (en adelante LCRM). En el año 2009, tras el encargo realizado por los socios fundadores, un auditor emitió un informe valorando en 168.832,39€ los trabajos realizados por los socios desde la creación de la cooperativa hasta la puesta en funcionamiento del centro escolar en el curso académico 2009/2010.

Tras la obtención del informe, se reunieron en asamblea general el 4 de septiembre de 2009 únicamente los socios fundadores con la finalidad de aprobar un aumento de capital de 200.000€, siendo su contravalor, según el acta, la aportación de los derechos de crédito de los cuatro socios fundadores contra la cooperativa, con arreglo al informe del citado auditor. Es decir, en base a dicho informe, los socios fundadores capitalizaron lo que consideraban aportaciones no dinerarias efectuadas por ellos. Este acuerdo de la asamblea general no fue inscrito en el Registro de cooperativas, ni tampoco fue recogido en el Libro de Aportaciones Sociales de la cooperativa.

En 2011 los demandantes fueron expulsados de la cooperativa, y, cuatro años después, solicitaron a la cooperativa reembolso de sus aportaciones con invocación de la capitalización de aportaciones no dinerarias acordada en la asamblea general de 4 de septiembre de 2009. La cooperativa les denegó dicha solicitud por existencia de una causa penal y por falsedad y fraudulencia de dicha asamblea general.

Ante estos hechos, los actores demandaron a la cooperativa solicitando el reembolso de 50.000€ a cada uno de ellos en concepto de importe de las aportaciones realizadas. La sentencia de primera instancia estimó la demanda.

El recurso de apelación de la cooperativa fue estimado por la Audiencia Provincial al considerar que la legislación de cooperativas excluye la posibilidad de aportación de trabajo o servicios al capital social, por lo que revocó

la sentencia de primera instancia y desestimó la demanda.

Los demandantes han interpuesto recurso de casación basándose en que la Audiencia Provincial infringe la jurisprudencia sobre el concepto de orden público puesto que *“no existe norma imperativa que prohíba la capitalización del trabajo, sin que la prohibición del art. 58 de la Ley de Sociedades de Capital (LSC) sea extensible a las cooperativas; no existe vulneración de los principios configuradores de las sociedades cooperativas, puesto que en ellas el capital social no tiene la misma función que en las sociedades capitalistas”*.

## B. La doctrina jurisprudencial

El derecho al reembolso cooperativo surge tras la extinción de la relación jurídica entre el socio y la cooperativa, dando lugar a una liquidación parcial del contrato de sociedad que se materializa con el reembolso de la aportación. Esta materialización obliga a determinar qué se entiende por aportación, en cuanto prestación objeto del reembolso.

El art. 64.5 LCRM (al igual que la Ley estatal y otras varias leyes autonómicas), permite que los estatutos prevean la realización de aportaciones no dinerarias, que *“podrán consistir en bienes y derechos susceptibles de valoración económica”*. El art. 64.3 LCRM dispone que *“Las aportaciones sociales se acreditarán mediante anotaciones contables”*.

Ante dichas premisas -susceptibilidad de valoración económica y de anotación contable- el Tribunal entiende que *“el trabajo y los servicios no pueden tener la consideración de aportaciones no dinerarias, puesto que, aunque puedan ser valorables económicamente, no pueden incorporarse al patrimonio de la sociedad. El trabajo no es un valor cuantificable y actual, incluíble como activo en el balance de la sociedad cooperativa y susceptible de expresión monetaria y ejecución, por lo que no puede cumplir con la función de garantía que es propia del capital”*.

Aunque la disciplina del capital social en las sociedades de capital y las cooperativas sea diferente, en ambas cumple una función de garantía. Por ello, el Tribunal expresa que *“no se trata de hacer una interpretación analógica o extensiva del art. 58.2 LSC, sino de aplicar el mismo principio por el que el trabajo o los servicios prestados por el socio no pueden sustentar el capital social de una cooperativa, dada su imposibilidad de inclusión en el balance y su incumplimiento de la función de garantía”*.

Así mismo, el art. 71.1 LCRM recoge que la liquidación de las aportaciones se hará según el balance de cierre del ejercicio en el que se produzca la baja, por ello, *“no puede computarse como aportación, a efectos del reembolso, un concepto -como los trabajos preparatorios para la puesta en funcionamiento de la actividad cooperativizada- no incluíble en el balance”*.

Finalmente, el Tribunal se plantea si es posible que el crédito procedente de capitalizar unos trabajos previos de preparación del desenvolvimiento del objeto social puedan ser considerados aportación. Es decir, no se trataría de la aportación de trabajo una vez constituida la cooperativa, sino de la aportación de un crédito por retribución de unos trabajos o servicios previos.

En este sentido, el Tribunal en el fundamento quinto expone que no es posible sortear la prohibición de aportar trabajo o servicios al capital social *“mediante una capitalización ad hoc de los mismos, a fin de simular que fueron una aportación de capital evaluable en dinero”*. En cualquier caso, en el fallo analiza los conceptos de los trabajos realizados recogidos por el informe del auditor y concluye que son trabajos comprendidos en las obligaciones de los miembros del consejo rector para poner en funcionamiento el objeto social de la cooperativa, por lo que ninguno de ellos puede ser merecedor de retribución independiente que pueda ser conceptualizado como un crédito contra la sociedad.

Como consecuencia de todo ello, el recurso de casación es desestimado.

TERESA PUCHOL TUR\*

## I. JURISPRUDENCIA DERECHO TRIBUTARIO

CUESTIONES A TENER EN CUENTA POR LAS COOPERATIVAS GENERADORAS DE ENERGÍA ELÉCTRICA

- **Comentario a la sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso, de 23 de julio de 2020, N.º de recurso 3287/2018, N.º de resolución 1115/2020**

### Resumen

Una cooperativa ganadera que poseía una instalación de producción de energía eléctrica no figuraba como dada de alta en el registro territorial correspondiente de los Impuestos Especiales y tampoco estaba en posesión de un CAE, por lo cual incumplía los requisitos formales de los impuestos especiales. Ante esta situación, la Administración Tributaria sostenía que la cooperativa no podía tener la consideración de fábrica a efectos de los impuestos especiales y no podía aplicarse el régimen suspensivo, por lo cual debía tributar por el Impuesto Especial sobre la Electricidad. La cooperativa apuntaba que la condición de fábrica no se obtiene en aras de tener asignado un CAE y consecuentemente puede aplicarse el régimen suspen-

sivo. El Tribunal Supremo falla a favor de la cooperativa.

### Comentario

#### 1. Introducción

La sentencia del Tribunal Supremo (en adelante, TS) de 23 de julio número 1115/2020 versa sobre un litigio entre FEIRACO SOCIEDAD COOPERATIVA GALLEGA, contra la Sentencia dictada por la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, Sección Séptima, de fecha 5 de marzo de 2018 en el procedimiento ordinario 216/2017, relativa al impuesto especial sobre la electricidad de los ejercicios 2008 a 2011 por las pérdidas, mermas y autoconsumo producidas en la planta de fabricación, por un lado, y por las pérdidas producidas en el proceso de distribución, por otro.

La sociedad FEIRACO es una cooperativa de ganaderos la cual era titular de una planta de cogeneración eléctrica que se destinaba al suministro de energía eléctrica al conjunto de sus instalaciones y de aprovechamiento del calor procedente de los motores. La energía eléctrica que se producía fue vendida a la empresa “Unión Fenosa Distribución, SA” (en adelante, FENOSA), la cual tiene la conside-

\* Personal Investigador en Formación. Universitat de València.

ración de depósito fiscal a efectos de los Impuestos Especiales (en adelante, IIEE).

Asimismo, la sociedad cooperativa entre los años 2008 y 2011 estaba dada de alta en el epígrafe 151.4 (Otras producciones de energía) del Impuesto de Actividades Económicas. La fecha de alta fue el 1 de septiembre de 2001.

Durante ese período de tiempo, la cooperativa no había solicitado para la planta de cogeneración eléctrica, en la Oficina Gestora de Impuestos Especiales correspondiente, el alta en el registro territorial, y, por lo tanto, no tenía concedido el Código de Actividad y Establecimiento (en adelante, CAE). Aunque, posteriormente obtuvo dicho documento.

Por otro lado, FEIRACO tuvo una inspección relativa al Impuesto Especial sobre la Electricidad (en adelante, IEE), en la que se declaraba que existían indicios de la infracción prevista en el artículo 183 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria y la infracción prevista en el artículo 19.2 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales (en lo sucesivo, LIIEE). La Administración Tributaria estableció que, al incumplir con los requisitos formales, las instalaciones no tenían consideración de fábrica, por lo cual la cooperativa no podía disfrutar del régimen suspensivo de los IIEE y, consecuentemente, debía tributar por el IEE. La cooperativa interpuso un recurso contra la liquidación derivada de la citada inspección y las sanciones.

Las pretensiones de la cooperativa en la presente sentencia que se pretende comentar son:

- Declarar la improcedencia de la deuda tributaria al no haberse devengado el impuesto exigido, puesto que a diferencia de los demás impuestos especiales de fabricación donde el impuesto se devenga en el momento de la salida de fábrica o depósito fiscal, el Impuesto Especial sobre la Electricidad se devenga

con la exigencia del precio al consumidor final.

- No es esencial a la consideración de fábrica la inscripción en el registro territorial, existiendo régimen suspensivo. El impuesto correspondiente al suministro de electricidad ha sido pagado por el distribuidor y repercutido al consumidor final, por lo que no hay cuantía alguna dejada de ingresar.
- Y, que, si se mantiene la tesis de la Administración del devengo en el momento de la salida de fábrica, en cualquier caso, se produce un supuesto de doble imposición al encontrarse incluidas las mermas sobre las que se calcula la deuda tributaria en el impuesto satisfecho por el consumidor final

La tesis que defiende la Administración Tributaria es la siguiente:

- Durante el período objeto de comprobación, dicha planta no pudo tener la consideración de fábrica a efectos del IEE ni beneficiarse del régimen suspensivo, llevándose a cabo la regularización correspondiente en la medida en que no se ha satisfecho dicho impuesto por ningún usuario final, y de esa forma, no se producen situaciones de doble imposición.

En consecuencia, las cuestiones prejudiciales a resolver por el TS en esta sentencia son tres:

- La necesidad de obtener un CAE para ser considerada fábrica en los IIEE.
- El devengo del IEE.
- La sujeción de las pérdidas al IEE.

## 2. Las obligaciones formales en los IIEE

Es importante señalar la importancia que tienen las obligaciones formales en los impues-

tos especiales, ya que en los IIEE existen diversas bonificaciones y exenciones fiscales y las obligaciones formales se exigen para comprobar que efectivamente el sujeto pasivo que se aplica dichos beneficios fiscales tiene derecho a ellos.

Asimismo, indica Fernández López<sup>1</sup> que las obligaciones formales de los IIEE son especialmente importantes debido a que se debe ratificar que el producto objeto de los IIEE que disfruta de una exención o bonificación se destina específicamente a dicho supuesto con beneficio fiscal o tiene derecho a disfrutar del régimen suspensivo. Por lo tanto, es muy importante el estricto cumplimiento de las obligaciones formales. En efecto, indica la Audiencia Nacional en la sentencia de 18 de marzo de 2010 (ECLI:ES:AN:2020:1049) que “... no estamos ante una mera obligación formal, los Impuestos Especiales son eminentemente formalistas, y las obligaciones formales que establece la normativa no son meras obligaciones, son inexcusables en su cumplimiento por tratarse del mecanismo de control de este tipo de productos”.

Consecuentemente, si no cumplen los requisitos formales se pueden llegar a perder los beneficios fiscales establecidos en la LIIEE. Así las sentencias del TS del 10 junio 2008 (ECLI:ES:TS:2008:3054) y del 12 marzo 2009 (ECLI:ES:TS:2009:1075) lo confirman: “El incumplimiento de los requisitos formales, por poner en peligro las finalidades que el legislador pretende asegurar, conlleva la pérdida de los beneficios que toda exención comporta”.

Igualmente, cabe indicar que el simple incumplimiento de los requisitos formales no supone automáticamente la pérdida de los beneficios fiscales. Efectivamente, el TJUE con las sentencias del 2 de junio de 2016 (ECLI:EU:C:2016:400) y del 13 de julio de 2017 (ECLI:EU:C:2017:537), basándose en el principio de proporcionalidad, sentenció que

la normativa europea no se opone a que los países miembros establezcan obligaciones formales de control a los IIEE, pero que dichas obligaciones no deben exceder de lo necesario cumplir con el objetivo de evitar el fraude. En consecuencia, si una normativa nacional, incumple con el principio de proporcionalidad, cuando ante el incumplimiento de una obligación formal automáticamente se elimina el beneficio fiscal.

A estos efectos, en el ámbito de la jurisprudencia del TS, ya se ha aplicado el cambio de doctrina, así la sentencia del TS de 27 de febrero de 2018 (ECLI:ES:TS:2018:694) indica:

*“9. A la vista de lo expuesto y dado que nos movemos en un sector armonizado, en el que la normativa doméstica es trasposición de las disposiciones aprobadas en el seno de la Unión Europea, que ha de ser aplicada con arreglo a los criterios interpretativos señalados por el TJUE, este Tribunal Supremo debe corregir su jurisprudencia sobre los incumplimientos formales en el ámbito de los impuestos especiales y su trascendencia, en el sentido de que el mero incumplimiento formal no puede acarrear la automática pérdida de la exención o del tipo reducido en el impuesto si, pese a ello, se acredita que los productos sometidos al mismo han sido destinados a los fines que dan derecho a la ventaja fiscal.*

*10. Consecuencia de lo anterior es que no le cabe a la Administración tributaria negar al sujeto pasivo del impuesto sobre hidrocarburos el sometimiento a un tipo reducido y exigirle el pago al tipo ordinario sin poner en cuestión que el producto ha sido destinado a los fines que justifican la aplicación de aquel primer tipo, con el exclusivo fundamento de que ha incumplido alguna o algunas de las obligaciones formales a que la regulación legal y reglamentaria supeditan el disfrute del expresado tratamiento fiscal más ventajoso”.*

<sup>1</sup> FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019): “Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias”. *Revista Quincena Fiscal* n.º 19/2019 Editorial Aranzadi, S.A.U.

### 3. Las especialidades del impuesto especial sobre la electricidad dentro de los impuestos especiales

El impuesto especial sobre la electricidad tiene unas especialidades sobre el resto de impuestos especiales. En efecto, tal y como indica el TS, en la norma reguladora del IEE se establece una serie de supuestos especiales para el IEE, y unas definiciones específicas para el IEE. Además, desde el 2015 el IEE deja de ser un impuesto especial de fabricación para convertirse en un impuesto que grava el suministro de la energía eléctrica<sup>2</sup>.

El Alto Tribunal indica que artículos 64 bis<sup>3</sup>, que lleva por título “definiciones y adaptaciones de las disposiciones comunes a los impuestos especiales de fabricación”, y el artículo 64. quinto, titulado “exenciones” contienen unas especificaciones especiales para el IEE que no siguen el resto de los impuestos especiales.

Efectivamente, tal y como señala el TS, en el artículo 64 bis se incluyen en su letra A) una serie de conceptos específicos para el IEE, los cuales son diferentes de los previstos con carácter general para el resto de impuestos especiales. Los conceptos con especialidades singulares para el IEE son los de “depósito fiscal”, “fábrica”, producción de energía de energía eléctrica”, “sujetos pasivos” y “deven-go”, que, suponen una modificación de los conceptos comunes, contenidos, respectivamente, en los apartados 7, 9 y 10 del artículo 4, en el artículo 7 y en artículo 8 LIIIEE. Además, indica le TS que esos conceptos específicos son fundamentales para la resolución del caso.

Asimismo, también se debe tener en cuenta lo dispuesto en la letra B del mismo artículo 64 bis LIIIEE que contiene un listado de

<sup>2</sup> Véase Exposición de motivos Ley 28/2014, de 27 de noviembre, BOE del 28.

<sup>3</sup> Actualmente estos artículos están derogados por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre. Actualmente el IEE está regulado por la LIIIEE de los artículos 89 a 104 añadidos por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre.

disposiciones contenidas en el capítulo I de la LIIIEE, que lleva por título, “disposiciones comunes”, los cuales no son aplicables al IEE.

Es de destacar que el Tribunal Supremo indica que en el presente caso a resolver no es aplicable el apartado 5 del artículo 7 de la LIIIEE. Dicho apartado indica que el devengo se producirá “*en el momento de producirse las pérdidas distintas de las que originan la no sujeción al impuesto o, en caso de no conocerse este momento, en el de la comprobación de tales pérdidas, en los supuestos de tenencia o circulación en régimen suspensivo de los productos objeto de los impuestos especiales de fabricación*”.

Por otro lado, el artículo 64, quinto LIIIEE añade unas especificaciones para el IEE que vienen a sumarse a las exenciones comunes a que se refieren las letras a), b), c) y d) del apartado I del artículo 9 de la LIIIEE.

Por último, cabe señalar, tal y como hace también el TS, que a nivel reglamentario existe también alguna regulación diferente sobre el IEE con respecto a los demás IIEE, como la disposición prevista en el artículo 46.2 Reglamento de los IIEE.

### 4. ¿Qué indica la Directiva?

El impuesto especial de la electricidad, al igual que el resto de impuestos especiales, está armonizado a nivel europeo, por lo cual se debe tener presente lo que indica su normativa reguladora. Actualmente, la Directiva reguladora del IEE es Directiva 2003/96/CE del Consejo, de 27 de octubre de 2003, por la que se reestructura el régimen comunitario de imposición de los productos energéticos y de la electricidad. De esta regulación interesa destacar el artículo regulador del devengo del impuesto especial a la electricidad ya que es una de las cuestiones que debe resolver el TS.

El devengo está regulado en artículo 21.5 de dicha Directiva que indica:



*“A efectos de aplicación de los artículos 5 y 6 de la Directiva 92/12/CEE, la electricidad y el gas natural serán objeto de imposición y se convertirán en impositivos en el momento de efectuarse el suministro por parte del distribuidor o del redistribuidor”.*

A estos efectos, como señala de Miguel Canuto<sup>4</sup>, en el devengo del IEE se debe distinguir cuatro elementos: primero, una circunstancia objetiva, el efectivo suministro de la energía eléctrica; en segundo lugar, el elemento subjetivo, el distribuidor y redistribuidor que suministra; en tercer lugar, el elemento temporal, el momento de suministrar la energía eléctrica; y por último, el elemento espacial, el lugar donde está establecido el distribuidor o redistribuidor donde se efectúa el suministro de la electricidad.

En conclusión, tal y como indica la Directiva 2003/96, el suministro de electricidad por el distribuidor constituye el hecho imponible del impuesto, y el devengo del impuesto es el momento del suministro de la energía eléctrica.

En la normativa española indica el artículo 64.bis. 5. a) LIIEE sobre el devengo:

*“No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación”.*

Asimismo, a efectos de la cuestión prejudicial a resolver por el TS en la sentencia de 23 de julio de 2020, objeto de este comentario, hay que tener presente también lo que indica la Directa respecto a las exenciones, de modo que su artículo 14.1 señala:

*“Además de las disposiciones generales sobre los usos exentos de los productos sujetos a impuestos especiales establecidas en la Directiva 92/12/CEE, y sin perjuicio de otras disposiciones comunitarias, los Estados eximirán del impuesto a los productos mencionados a continuación, en las condiciones que ellos establezcan para garantizar la franca y correcta aplicación de dichas exenciones y evitar cualquier fraude, evasión o abuso:*

*a) los productos energéticos y la electricidad utilizados para producir electricidad y la electricidad utilizada para mantener la capacidad de producir electricidad (...).”*

Indica el TS que la exención al autoconsumo que existe en la legislación española se sustenta en este artículo de la Directiva.

## 5. Concepto de fábrica en el impuesto especial de la electricidad

Empezando ya a comentar las cuestiones prejudiciales a resolver por el TS, se estudia en primer lugar la necesidad de obtener un CAE para ser considerada fábrica en los IIEE.

El concepto de fábrica, indica el TS, proviene de la normativa reguladora del sector eléctrico, de manera que serán “fábricas”, las que como tales se mencionan en las letras a) y b) del artículo 64.bis. A.2 de la LIIEE.

Además, señala el Alto Tribunal que la condición de “fábrica” de una instalación no se hace depender de que conste inscrita en un determinado registro territorial a fin de obtener el CAE, ya que el artículo 64.bis.A.2 LIIEE no incluye el cumplimiento de un requisito formal de ese tipo para tener la consideración de “fábrica”.

Es más, no está previsto ese requisito en la Ley de Impuestos Especiales, además, no con el carácter de requisito constitutivo tal y como pretende interpretarlo la Administración Tributaria. En cambio, sí que está regulado esta

<sup>4</sup> DE MIGUEL CANUTO, E. (2007): *El impuesto sobre la electricidad*. Editorial Thomson Aranzadi, p.110.

obligación en el reglamento de los impuestos especiales.

Por lo tanto, el TS concluye sobre la necesidad de obtener un CAE para obtener la consideración de fábrica en el IEE: *“No estamos diciendo que dicha inscripción no sea ni obligatoria, ni importante, ni que carezca de consecuencias, incluso sancionadoras (cfr. artículo de 19 LIIEE. Lo que decimos es que, al menos en relación con el IEE, inscribirse en el Registro Territorial y disponer del CAE no tiene carácter constitutivo para que una instalación productora de electricidad tenga la consideración de fábrica”.*

## 6. Devengo del impuesto especial sobre la electricidad

Como se ha señalado anteriormente y como indica el TS, la regla de devengo general de los IIEE no se aplica al IEE porque existe una regla específica sobre el devengo contenida en el artículo 64.bis. 5. a) LIIEE que prescribe:

*“No obstante lo dispuesto en el artículo 7 de esta Ley, cuando la salida de la energía eléctrica de las instalaciones consideradas fábricas o depósitos fiscales se produzca en el marco de un contrato de suministro de energía eléctrica efectuado a título oneroso, el devengo del Impuesto sobre la Electricidad se producirá en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación”.*

En el caso que se estudia, existía un contrato de dicha naturaleza entre FEIRACO y FENOSA.

Por otro lado, el TS hace referencia a la jurisprudencia de la sentencia del TS de 27 de febrero de 2012 (ECLI:ES:TS:2012:1038) ya que las partes la traen a colación. Pues bien, en dicha sentencia, arrastraba la doctrina del régimen suspensivo de los impuestos especiales y las consecuencias de que un depósito, es-

tablecimiento o fábrica operare sin el correspondiente CAE, se dice:

*“Pese a que se incorporó al texto de la Ley 38/1992 como uno más de los impuestos sobre la fabricación, tiene unas concretas particularidades por el objeto imponible sobre el que recae, lo que obliga a establecer ciertas especialidades que lo apartan del régimen general de resto de las figuras, como se pone de manifiesto en el artículo 64 bis de la Ley, cuyo apartado B) puntualiza las disposiciones contenidas en el capítulo I del Título I de la Ley que no son aplicables al impuesto sobre electricidad, previsión que demuestra que el impuesto sobre la electricidad constituye una figura impositiva que se aparta en varios aspectos del régimen general.*

*Concretamente, y en lo que se refiere al devengo mientras que en el que aquí nos ocupa el nacimiento de la obligación tributaria acaece, con carácter general, cuando resulte exigible el precio correspondiente al suministro o, lo que es lo mismo, cuando el consumidor final pague la factura del fluido eléctrico a su suministrador.*

*Por lo tanto, el devengo es completamente diferente en uno y otro caso. En los impuestos especiales de fabricación se produce con la salida del producto y, sin embargo, en el que grava la electricidad tiene lugar con el pago del precio del suministro. Por ello, el régimen suspensivo no opera ni tiene el mismo alcance en este impuesto como en el resto. La especialidad tiene todo su sentido y razón de ser, puesto que el hecho imponible en el impuesto sobre la electricidad recae sobre un flujo continuo que hace imposible determinar el concreto momento de la salida de la “fábrica” o “depósito fiscal”.*

Por lo tanto, como demuestra el TS, en el caso que concierne en este comentario, se encuentran en el marco de un contrato de suministro de energía y, por tanto, el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada

en cada período de facturación. Consecuentemente, ese es el momento en que se determina las circunstancias determinantes para la obligación tributaria y es, además, el momento clave para la determinación de los tipos de gravamen, dado que el artículo 13 LIIEE establece que los tipos impositivos aplicables serán los vigentes en el momento del devengo. Es más, también es el momento para determinar quién es el sujeto pasivo que, en este caso, el obligado al pago, no es FEIRACO sino FENOSA.

Finaliza el estudio del devengo el TS con el siguiente comentario: *“Como hemos dicho, el impuesto especial sobre la electricidad es un impuesto monofásico. Por tanto, únicamente se grava una vez la electricidad; se produce un único devengo. El incumplimiento de esa obligación de repercusión tendrá las consecuencias sancionadoras que procedan”*.

## 7. Pérdidas

Finalmente, con respecto a la tributación de las pérdidas de la energía eléctrica, mermas y autoconsumo producidas en la planta de fabricación, el TS indica que se deben tener en cuenta las exenciones específicas para el IEE previstas en el artículo 64 Quinto LIIEE que dispone que estarán exentas las siguientes operaciones:

- “1. La fabricación de energía eléctrica en instalaciones acogidas al régimen especial que se destine al consumo de los titulares de dichas instalaciones.*
- 2. La fabricación, importación o adquisición intracomunitaria de energía eléctrica que sea objeto de autoconsumo en las instalaciones de producción, transporte y distribución de energía eléctrica a que se refieren los apartados 1 (“depósito fiscal”) y 2 (“fábrica”) de la letra A) del artículo 64 bis”*.

En esta cuestión la Administración Tributaria sostenía que al no cumplir la cooperativa los requisitos formales de estar inscrito en el correspondiente registro territorial de Impuestos Especiales y carecer de CAE, y por lo tanto, no tenía la consideración de fábrica,

no resultaba de aplicación el régimen suspensivo. Por lo cual, las pérdidas tributaban por el impuesto. En cambio, FEIRACO sostenía que en este caso sí resultaba de aplicación el régimen suspensivo y subsiguientemente como el IEE no se exige en el momento de realización del hecho imponible, sino cuando se produce la puesta a consumo, las pérdidas y autoconsumos resultantes de la diferencia entre la totalidad de la energía producida y de la energía finalmente vendida a un consumidor final, no tributarían por encontrarse o bien no sujetas o bien exentas del IEE, tal y como señalaban los artículos 6.1 y 64 b) quinto de la LIIEE.

Consecuentemente, el TS concluye que, como bien señalaba FEIRACO en sus argumentaciones, en ningún caso, las pérdidas y autoconsumos producidos en el proceso productivo pueden ser gravados por el IEE. Las pérdidas, bajo determinados límites reglamentarios, no están sujetas en virtud del artículo 6 de la LIIEE, en tanto que se producen dentro del régimen suspensivo del tributo. Por su parte, las cuantías que superen los límites reglamentarios tienen la consideración de autoconsumos y, por tanto, les resulta de aplicación la exención del IEE en virtud del artículo 64 quinto LIIEE, independientemente de si las fábricas operan en régimen suspensivo.

El alto Tribunal da la razón a la cooperativa FEIRACO ya que como ya se ha indicado *supra* el TS llega a la conclusión de que el carecer de CAE no impide tener la condición de fábrica y, por ende, la cooperativa puede disfrutar del régimen suspensivo de los IIEE. En consecuencia, las pérdidas, las mermas y el autoconsumo no tributan por el IEE.

## 8. Conclusiones

En conclusión, el Tribunal Supremo da la razón a la cooperativa FEIRACO. En efecto el Alto Tribunal pone en relieve que la interpretación de los artículos 64 bis A.5.a) y 6.1 de la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos Especiales y el artículo 21 de la Directiva

2003/96/CE, de 27 de octubre, debe ser del siguiente modo:

*“...en aquellos supuestos de inscripción tardía de la instalación fotovoltaica en el Registro Territorial de los Impuestos Especiales y, consecuentemente, de carencia de Código de Actividad y Establecimiento (CAE), dicha circunstancia no determina, en todo caso, que la instalación no pueda tener la consideración de fábrica a efectos del Impuesto Especial sobre Electricidad, ni beneficiarse del régimen suspensivo del impuesto, ni, por tanto, que las pérdidas queden sujetas necesariamente al Impuesto Especial de Electricidad”.*

Por lo cual, las cooperativas que generen energía eléctrica deben tener en cuenta que:

- Deben estar registradas en el correspondiente registro territorial de los Impuestos Especiales y tener asignado un CAE. Sin embargo, en caso de no poseer el CAE no impide que la instalación generadora de energía eléctrica tenga la condición de fábrica

a efectos del impuesto especial de la electricidad.

- Al tener las instalaciones la consideración de fábrica puede aplicarse el régimen suspensivo, por lo cual las pérdidas, las mermas y el autoconsumo de la producción no tributan por el impuesto.
- En el caso de que exista un contrato de suministro de energía el hecho imponible se entenderá realizado en el momento en que resulte exigible la parte del precio correspondiente a la energía eléctrica suministrada en cada período de facturación. Y el sujeto pasivo, es decir, el obligado al pago del impuesto será el suministrado.

### Bibliografía

- DE MIGUEL CANUTO, E. (2007): El impuesto sobre la electricidad. Editorial Thomson Aranzadi.
- FERNÁNDEZ LÓPEZ, R.I. (2019): “Los beneficios fiscales condicionados a la presentación de declaraciones tributarias”. *Revista Quincena Fiscal* n.º 19/2019 Editorial Aranzadi, S.A.U.

## II. JURISPRUDENCIA FISCAL Y TRIBUTARIA

### I. COOPERATIVAS

#### 1. Cooperativa de viviendas. AJD. Escritura

- **Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso de 18 de mayo de 2020, n.º recurso 5535/2017, n.º de resolución 441/2020. Ponente: Ilma. Sra. Dña. Gloria Sancho Mayo**

#### A. El asunto enjuiciado

La sentencia versa sobre una liquidación del Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados por el concepto de “declaración de obra nueva”, la recurrente es una cooperativa de viviendas COOPERATIVA DE VIVIENDAS PRÍNCIPE DE ASTURIAS, S. COOP.

La cooperativa otorgó escritura pública de declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal. La citada cooperativa presentó la declaración autoliquidación del ITP y AJD, en concepto de “actos jurídicos documentados”, (escritura de declaración final de la obra) declarando el documento como no sujeto al impuesto.

La unidad gestora del impuesto inició un procedimiento de comprobación de valores y practicó una liquidación provisional con comprobación de valor declarado por el hecho imponible de “escritura de declaración de obra nueva en construcción”. La cooperativa de viviendas interpuso un recurso contra el acuerdo de la Administración en el TEAR, reclamando fundamentalmente dos cuestiones, la primera, que estaba prescrito el derecho de la Administración a liquidar al no tener efecto interruptivo de la prescripción la declaración de final de obra y, la segunda que no era idóneo el método para la determinación de la base imponible utilizada por el órgano gestor.

### B. La doctrina jurisprudencial

El Tribunal Supremo indica que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia son las siguientes:

(i) *“Determinar si con arreglo a lo dispuesto en el artículo 27 LITPAJD y en los artículos 66 a 68 de la Ley General Tributaria, la autoliquidación presentada por la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpe o no la prescripción para comprobar la autoliquidación presentado por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal*

(ii) *si de conformidad con lo previsto en el artículo 27 y concordantes de LITPAJD y el artículo 57 LGT, es adecuado o no utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado en el seguro decenal de la construcción”.*

El Tribunal aclara que el litigio trata de *“si la escritura pública de “acta de fin de obra” es o no un documento sujeto al impuesto sobre actos jurídicos documentados, sino si ese documento interrumpe la prescripción del derecho a liquidar el mismo impuesto, pero en relación con la “declaración de obra nueva en construcción y división de finca en régimen de propiedad horizontal”, que es la escritura pública de fecha 31 de mayo de 2006 en relación con la que se gira la liquidación controvertida”.*

Asimismo, indica que la circunstancia esencial a tener en cuenta es si previamente se ha declarado la obra nueva en construcción, es necesario que se haga constar la finalización de las obras mediante acta de fin de obra en lugar de una escritura de declaración de obra nueva acabada. Y esa acta tiene los mismos requisitos exigidos para la declaración de obra nueva terminada, salvo la conformidad administrativa que ya consta en la declaración de obra en construcción anterior.

Por otro lado, indica que en este caso resulta aplicable la jurisprudencia del mismo tribunal, concretamente la sentencia de 11 de abril de 2013 que indica:

*“que la presentación de una escritura pública que no contenga información adicional respecto de los bienes, derechos, deudas o gastos que se hayan declarado en un documento privado previamente presentado no puede interrumpir la prescripción, pues no puede entenderse que constituya una actuación de la interesada conducente al pago o liquidación de la deuda, si la Oficina Gestora contaba con toda la documentación precisa para la liquidación del Impuesto. Sin embargo, y aquí está la clave para resolver el recurso que nos ocupa, podrá darse el supuesto inverso, en cuyo caso: “Sí deben tener cabida, en cambio, en dicha causa de interrupción de la prescripción los actos voluntarios de los interesados de aportación de documentos y datos necesarios para la práctica de las liquidaciones, entre los que han de incluirse, además de las declaraciones tributarias, los de incorporación o entrega al expediente de un documento (...) a raíz de cuya presentación el Servicio de Gestión Tributaria de la Comunidad de Madrid pudo proceder a la comprobación del valor de los bienes incluidos en la declaración”*”.

En la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 4382/2017 han indicado, también en relación con esta modalidad de tributo y respecto de la obra nueva, lo siguiente:

*“(…) Es válida la utilización del procedimiento de comprobación de valores para efectuar la determinación de la base imponible del impuesto sobre actos jurídicos documentados en los supuestos de declaración de obra nueva, salvo que dicho procedimiento se encuadre dentro del de verificación de datos y en el bien entendido que*

*lo que hay que determinar en estos casos es el coste de la obra nueva y no el valor real del bien puesto en el mercado, pues dicho coste es el que constituye la base imponible del impuesto”*.

Por otro lado, en la sentencia de 11 de abril de 2013 (recurso de casación núm. 2991/2012) dijo el TS lo siguiente:

*“La Sala jamás ha negado, en los casos de declaración de obra nueva, la posibilidad que tiene la Administración de efectuar una comprobación de valores; de lo único que se ha preocupado es de determinar qué es lo que debe comprobarse, cuál es la definición de la base imponible a considerar. Y en esta voluntad de determinación, la sala ha concluido, atendiendo a la regulación existente, que cuando se trata de una obra nueva lo que se debe valorar no es el inmueble puesto en el mercado, sino, como dice el reglamento literalmente, el “coste de la obra”*”.

La cuestión no es, pues, tanto si el seguro decenal es método de comprobación idóneo, cuanto la de si, en el concreto caso analizado, el específico documento en el que consta dicho seguro revela un valor de ejecución material distinto al consignado por el interesado en su declaración de obra nueva en construcción, que es lo que ha sucedido aquí, habida cuenta que, incluso, se descartan en la póliza otros elementos que pudieran formar parte del valor de la ejecución material de la obra.

En suma, la conclusión a la que llega el TS es la siguiente: *“la Escritura del Acta Fin de Obra interrumpió la prescripción del derecho de la Administración a comprobar la autoliquidación presentada por la previa Escritura de la Declaración de Obra Nueva y División Horizontal y fue adecuado, en el caso, utilizar como medio de comprobación de valores el valor dado por el propio interesado al “coste de ejecución de la obra” en el seguro decenal de la construcción”*.

## 2. Socio cooperativa de vivienda. IRPF. Deducción

- **Sentencia del Tribunal Supremo, sala de lo Contencioso de 17 de febrero de 2020, n.º recurso 5609/2017, n.º de resolución 201/2020. Ponente: Excmo. Sr. D. Nicolás Maurandi Guillén.**

### A. El asunto enjuiciado

La cuestión es si procede la deducción y la exención por reinversión en vivienda habitual respecto de una vivienda arrendada con opción de compra.

### B. La doctrina jurisprudencial

Las cuestiones con interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia son:

- (i) Si resulta aplicable la deducción del artículo 68,1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.
- (ii) Si para aplicar la citada deducción, las cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años son equiparables a las cantidades pagadas a cuenta al promotor por la construcción de viviendas futuras que, en virtud del artículo 55.1 RIRPF es una operación asimilada a la adquisición de la vivienda siempre y cuando las obras finalicen en un plazo no superior a cuatro años desde el inicio de la inversión.

Como indica el TS la cuestión que se suscita en el recurso es si procede la deducción y la exención por reinversión en vivienda habitual respecto de una vivienda arrendada con opción de compra.

La Administración tributaria y el TEAR han considerado que, hasta el ejercicio de la opción de compra en 2009, no puede considerarse que la reclamante ostentara el pleno dominio de la vivienda, por lo que los pagos realizados con anterioridad han sido realizados en concepto de arrendamiento, no para la adquisición de vivienda.

La solución que da el Alto Tribunal es la siguiente:

*“[...] ha de responderse afirmativamente a la primera de las cuestiones identificadas de interés casacional objetivo, en el sentido de que sí resulta aplicable la deducción del artículo 68.1 LIRPF a un contrato de adhesión firmado con una Cooperativa de viviendas, en virtud del cual el socio asume el compromiso de adquirir la propiedad de la vivienda mediante el ejercicio de la opción de compra, siendo las cantidades abonadas a cuenta del pago de la citada vivienda.*

*Y respecto de la segunda cuestión ha de responderse que no existe equiparación del supuesto que contemplamos con el previsto en el art. 55 del RIRPF, en los términos en que se inquiriere, sino que estamos ante un caso respecto de cantidades pagadas en concepto de renta por arrendamiento con opción de compra por plazo de diez años previsto expresamente por la normativa autonómica madrileña, que articula instrumentos jurídicos de adquisición de vivienda habitual a través, entre otros, de este mecanismo y que tiene cabida en los términos que el art. 68.1 de la LIRPF regula la deducción por vivienda habitual”.*

### III. DOCTRINA ADMINISTRATIVA

#### 1. COOPERATIVAS

- **Consulta a la DGT V0259-21 de 16/02/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0259-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0259-21)

La cuestión planteada es si ante la creación de una sociedad cooperativa para realizar trabajos relacionados con el sector náutico, en la que los socios de la cooperativa (capitanes, ingenieros navales, etc.) desarrollarían su actividad en el barco, sería posible aplicar la exención regulada en el artículo 7 p) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas cuando las funciones se realicen a más de 12 millas náuticas o en otro país. La DGT contesta señalando que: *“por lo que respecta a la posible aplicación de la exención regulada en el artículo 7 p) de la LIRPF, se requiere, entre otros requisitos, que los rendimientos del trabajo deriven de una relación laboral o estatutaria, por lo que la exención no resulta aplicable en aquellos contribuyentes que no tienen esa relación laboral o estatutaria. Al respecto, el artículo 80.1 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (BOE de 17 de julio), dispone que: “La relación de los socios trabajadores con la cooperativa es societaria”.*

- **Consulta a la DGT V0311-21 de 19/02/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0311-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0311-21)

Una cooperativa consulta a la DGT si está exento en el IVA el alquiler de una vivienda a una sociedad cuyo objeto social es la creación y gestión de viviendas tuteladas, así como si está la cooperativa obligada a retener respecto del IRPF al arrendador por el pago del alquiler de las viviendas que cede a sus usuarios tutelados. La DGT resuelve la consulta de la siguiente forma: *“Por tanto, en el presente caso, la entidad arrendataria, en cuanto sujeto obligado a retener, de acuerdo a lo establecido en el artículo 76.1 del Reglamento del Impuesto, estará obliga-*

*da a practicar retención sobre los rendimientos correspondientes al arrendamiento de las viviendas que satisfaga, salvo que resultase aplicable alguno de los supuestos de exoneración del artículo 75.3.g) del Reglamento del Impuesto”.*

- **Consulta a la DGT V0315-21 de 19/02/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0315-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0315-21)

La consultante es una cooperativa agroalimentaria que dispone en sus instalaciones de un vehículo especial “tractor”, inscrito en el Registro Oficial de Maquinaria Agrícola (ROMA) como maquinaria agrícola, y dos camiones de 2.500kg de carga, dados de baja en el Registro de la Dirección General de Tráfico. Estos vehículos hacen labores de recogida y distribución de hoja de cultivo y chinós de las limpiadoras instaladas en la zona de recepción de aceituna y no circulan por vías o terrenos públicos, únicamente en el recinto de la Cooperativa y durante la campaña, que comprende de noviembre a enero de cada año. La cooperativa pregunta a la DGT si puede utilizar el gasóleo agrícola en el citado tractor y en los dos camiones. La respuesta de la DGT es positiva para el tractor y negativa para los camiones. La justificación de la respuesta es la siguiente: *“El tractor objeto de consulta, siempre que se destine a ser utilizado en actividades agrícolas, le será de aplicación el supuesto que se contempla expresamente en el ya citado párrafo segundo del apartado a) del artículo 54.2 de la Ley de Impuestos Especiales y, por tanto, para este vehículo sí se podrá utilizar gasóleo como carburante con aplicación del tipo establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto (gasóleo bonificado).*

*En cuanto a los camiones, se trata de vehículos que no tienen la condición de especiales en los términos del Anexo II del Reglamento General de Vehículos, esto es, son vehículos ordinarios, y el apartado b) del artículo 54.2 de la Ley de Impuestos Especiales no permite la utilización de gasóleo como carburante con aplicación del tipo*



*establecido en el epígrafe 1.4 de la tarifa 1ª del impuesto (gasóleo bonificado) en vehículos que sean susceptibles de ser autorizados para circular por vías y terrenos públicos como vehículos distintos de los vehículos especiales, aunque no dispongan efectivamente de tal autorización”.*

• **Consulta a la DGT V0666-21 de 22/03/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0666-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0666-21)

La consultante es una cooperativa de trabajo asociado. Los socios cooperativistas compran y venden a través de la sociedad cooperativa, y es la propia cooperativa la que factura y liquida los correspondientes impuestos. Los socios cooperativistas se encuentran dados de alta en el régimen especial de trabajadores autónomos. La cuestión que se plantea es si los socios cooperativistas, como trabajadores autónomos, están obligados a darse de alta en las correspondientes rúbricas de las Tarifas del Impuesto sobre Actividades Económicas. La DGT responde a la cuestión indicando que el artículo 83 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales regula el sujeto pasivo del impuesto estableciendo:

*“Son sujetos pasivos de este impuesto las personas físicas o jurídicas y las entidades a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria siempre que realicen en territorio nacional cualquiera de las actividades que originan el hecho imponible”.*

Por lo tanto, de los hechos que se describen, resulta que:

- Si quien ordena por cuenta propia la actividad de comercio en ambulancia es la Cooperativa, realizando los socios cooperativistas la actividad por cuenta de aquella, el sujeto pasivo del impuesto será la Cooperativa y no todos y cada uno de dichos socios cooperativistas, por lo que, en ese caso, quien está obligada a tributar por el impuesto es la

Cooperativa, pero no los socios cooperativistas individualmente.

- Si cualquier socio cooperativista ejerce por cuenta propia la actividad de comercio en ambulancia, con independencia de que en algún caso además la ejerza o no por cuenta de la Cooperativa, dicho socio estará obligado a darse de alta en la rúbrica correspondiente del impuesto, y ello con independencia de que la Cooperativa también resulte obligada a tributar por el impuesto por el ejercicio de la citada actividad.
- Si los socios son los que, a título individual y por su propia cuenta, ejercen la actividad, no ejerciéndola la Cooperativa en ningún caso, aquellos serán, individualmente considerados, los sujetos pasivos del impuesto.

Por otra parte, señala la DGT que, “*en caso de que los socios cooperativistas ejerciesen por cuenta propia la actividad, siendo, por tanto, sujetos pasivos del impuesto, les resultaría de aplicación la exención establecida en el artículo 82.1.c) del TRLRHL para las personas físicas*”.

• **Consulta a la DGT V0812-21 de 06/04/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0812-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0812-21)

La consultante es Cooperativa agroalimentaria cuyos socios están obligados a contribuir con los gastos estructurales o generales por aquellos kilogramos de cupo de aceitunas comprometidos de verdeo o por no aportar aceituna a la almazara de la Cooperativa. A tal efecto, la cooperativa factura a los correspondientes socios en concepto de colaboración en gastos estructurales de la campaña correspondiente. La cuestión que se plantea a la DGT es la aplicación a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido del tipo impositivo reducido previsto en el artículo 91.Uno.2.3º de la Ley 37/1992 en la facturación. La DGT ofrece la siguiente respuesta:

*“Del escrito de consulta se deduce que las cantidades que deben satisfacer los socios*

*de la cooperativa consultante como colaboración en gastos estructurales de campaña a que se refiere el mismo, no se derivan de un servicio comprendido entre los reseñados en el artículo 91, apartado uno.2, número 3º de la Ley 37/1992.*

*En consecuencia, se aplicará el tipo impositivo del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido en la facturación de la cooperativa consultante a sus respectivos socios por la colaboración en gastos estructurales de la correspondiente campaña objeto de consulta”.*

- **Consulta a la DGT V1219-21 de 04/05/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V1219-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V1219-21)

La entidad consultante es una cooperativa que gestiona mediante concesión municipal un aparcamiento cuyos usuarios exclusivos son sus socios cooperativistas. A tal efecto, mediante pagos periódicos, cobra a los cooperativistas por el mantenimiento del aparcamiento. La cuestión planteada es la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido del servicio prestado por la Cooperativa a los cooperativistas. La respuesta es *“que están sujetos y no exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido los servicios consistentes en el mantenimiento del aparcamiento objeto de consulta, debiendo repercutir la Cooperativa consultante el citado Impuesto al tipo general del 21 por ciento sobre las cuotas periódicas satisfechas por los socios cooperativistas, conforme a lo previsto en el artículo 90, apartado uno de la Ley 37/1992”.*

## 2. FUNDACIONES

- **Consulta a la DGT V0007-21 de 04/01/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0007-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0007-21)

La entidad consultante es una fundación sin ánimo de lucro que presta servicios de

asistencia social a personas con discapacidad psíquica a través de una residencia. La residencia es arrendada por un empresario o profesional. La cuestión planteada es la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) del arrendamiento de la residencia. Para resolver esta cuestión la DGT indica que *“el arrendamiento de la vivienda a la asociación estará sujeto pero exento del Impuesto sobre el Valor Añadido de conformidad con lo previsto en el artículo 20.Uno.23º de la Ley 37/1992”.*

Sin embargo, se debe tener en cuenta que si en el contrato de arrendamiento no figura concreta y específicamente la persona o personas físicas usuarias últimas de la vivienda, pudiendo la asociación arrendataria designarlas posteriormente, el referido contrato de arrendamiento estará sujeto y no exento en la medida en que tiene lugar una cesión o subarrendamiento posterior que impide la aplicación de la exención prevista en el artículo 20.Uno.23º de la Ley del Impuesto.

Aunque figure exclusivamente como arrendataria la fundación consultante, en la medida en que pueda considerarse que la misma no realiza ninguna actividad empresarial o profesional y se limite al arrendamiento de un inmueble que a su vez va a ceder como vivienda a personas en situación de exclusión y que dicha cesión no se realiza a título oneroso, sino que se limita a permitir el uso del mismo en las condiciones señaladas, sin que exista por ello ningún tipo de contraprestación por parte de los destinatarios ni por parte de terceras personas, indica que ante esta situación el arrendamiento del inmueble objeto de consulta estará sujeto y exento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por lo tanto, en el caso de no cumplir los requisitos anteriores el arrendamiento estará sujeto y no exento tributando al tipo general del 21 por ciento del Impuesto sobre el Valor Añadido.

- **Consulta a la DGT V0711-21 de 25/03/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0711-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0711-21)

La consultante es una fundación, compuesta de varios municipios, es una institución universitaria de índole cultural y social que tiene como principal finalidad la promoción y desarrollo de la relación entre la vida universitaria y la local. Una de las actividades que desarrolla es la convocatoria de premios y ayudas a los habitantes de los municipios patronos de la fundación. Dicha fundación convoca el Premio Extraordinario al Mejor Expediente de Bachillerato. Según se explica, se trata de un premio que se convoca todos los cursos académicos para reconocer el mejor expediente de Bachillerato de cada uno de los municipios pertenecientes al Patronato y consiste en un diploma acreditativo, una ayuda de 600 euros y el pago de la matrícula del primer curso en cualquier titulación de la universidad pública "X", así como el derecho a disfrutar de una beca de alojamiento durante el primer curso académico en la residencia universitaria. La cuestión planteada es si existe obligación de practicar retención a cuenta del IRPF sobre el premio o si está exento de tributación.

La DGT responde que en la medida en que se cumplieran todos los requisitos del artículo 7 LIRPF, *el premio objeto de consulta estaría amparado por la exención del artículo 7 j) de la LIRPF dentro de los límites cuantitativos establecidos en el citado apartado 2.1.º del artículo 2 del RIRPF.*

- **Consulta a la DGT V0630-21 de 18/03/2021**

[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0630-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0630-21)

La consultante es una abogada en ejercicio que ha recibido una ayuda de una fundación privada, establecida como consecuencia de la crisis provocada por la epidemia de COVID-19, para la financiación de las cuotas del colegio de abogados. La cuestión planteada es

cuál es la tributación de la ayuda. La DGT responde indicando lo siguiente:

*la renta obtenida por el beneficiario de la donación o ayuda satisfecha por la fundación privada con fines benéficos, al no estar sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, se encuadra en la renta sujeta al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.*

Las consideraciones anteriores deben ser trasladadas a la ayuda concedida por la fundación privada objeto de la presente consulta, al tener la naturaleza de rendimiento de la actividad económica, y al tener por objeto la financiación de gastos del ejercicio (cuotas del colegio de abogados), debiendo imputarse dicha ayuda al ejercicio en que se conceda por la fundación.

Con respecto a la naturaleza de la ayuda percibida indica la DGT que, en la medida en que tiene por objeto el pago de los gastos de la actividad de empresarios o profesionales, tiene en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, la calificación de rendimientos de actividades económicas, conforme lo dispuesto en el artículo 27.1 de la LIRPF.

Asimismo, señala la DGT que *al tratarse de una subvención destinada a financiar el pago de las cuotas del Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos, su calificación no puede ser otra que la de subvención corriente y ello con independencia de su instrumentación a través de la apertura de una cuenta corriente de titularidad de la consultante en la que los únicos reintegros permitidos son los correspondientes al pago a la Tesorería General de la Seguridad Social de las cuotas correspondientes a la cotización al Régimen Especial de Trabajadores por Cuenta Propia o Autónomos de la Seguridad Social.*

Finalmente, debe tenerse en cuenta que el pago de las cuotas del colegio de abogados a las que se refiere la ayuda, podrá dar lugar correlativamente a un gasto deducible para la determinación del rendimiento neto de la

actividad económica, al tratarse de un gasto incurrido para el desarrollo de la actividad.

### 3. ASOCIACIONES

- **Consulta a la DGT V0015-21 de 13/01/2021**  
[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0015-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0015-21)

El consultante es una persona física que pertenece a una Asociación Profesional a la que satisface una cantidad en concepto de cuota para la defensa de sus derechos e intereses. La cuestión planteada es si las cuotas que satisface se pueden considerar gastos deducibles de los rendimientos del trabajo en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La respuesta que da la DGT es la siguiente: *“Este Centro Directivo, en casos similares al planteado por el consultante (consultas V1441-06 y V2365-11), estableció que en esta relación cerrada de gastos deducibles que dispone el mencionado artículo 19.2 de la LIRPF, no tiene cabida el gasto correspondiente a la cuota satisfecha a una asociación profesional para la defensa de los derechos e intereses de sus asociados, por lo que en consecuencia, no resultan deducibles dichas cuotas en la determinación del rendimiento neto del trabajo”*.

### 4. EMPRESAS DE INSERCIÓN

- **Consulta a la DGT V0720-21 de 26/03/2021**  
[https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num\\_consulta=V0720-21](https://petete.tributos.hacienda.gob.es/consultas/?num_consulta=V0720-21)

La consultante es una Fundación sin ánimo de lucro que realiza labores de carácter

social en el ámbito de la salud mental para personas que padecen enfermedades mentales. Entre los servicios que presta se encuentra el denominado “Hogar con soporte” que consiste en ofrecer vivienda a personas con discapacidad y donde se le prestan también servicios de asistencia social, fomento de la integración, logros en autonomía personal. Asimismo, la Fundación es arrendataria de pisos, propiedad de particulares, que luego los destina a uso social mediante cesión de los mismos a personas con discapacidad. Los usuarios de los pisos pueden contribuir con un copago según su capacidad económica. Tiene suscrito un convenio con la Comunidad Autónoma que financia este servicio. La cuestión planteada es una aclaración de la contestación vinculante de 29 mayo de 2019 y número V1197-19, en relación con la sujeción y en su caso, exención, del Impuesto sobre el Valor Añadido de los pisos en los que la Fundación es arrendataria. La DGT responde a la cuestión planteada de la siguiente forma:

*“De acuerdo con la información y documentación que ha sido facilitada, la entidad consultante habría pasado a formar parte de la Red de viviendas de inserción social para el año 2020. En consecuencia, parece que sí cumpliría, en el año 2020, las características necesarias para ser considerada como “entidad gestora de programas públicos de apoyo a la vivienda”, y, por lo tanto, a los arrendamientos suscritos con terceros para destinar los inmuebles a estos programas de ayuda a la vivienda si les resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 20.Uno.23°.b) de la Ley 37/1992”*.



## Sumario

**EDITORIAL:** *María Pilar Alguacil Marí* • **I. ESTUDIOS:** El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España. *Ignacio Bretos, Millán Díaz-Foncea, Pablo Gómez-Viartola y Carmen Marcuello* • La tributación de las empresas de inserción. *María Pilar Alguacil Marí* • Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuestas de *lege ferenda* para España. *Carlos Vargas Vasserot* • Un análisis del tratamiento de la Asamblea General en la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi. *Enrique Gadea Soler* • El régimen tributario aplicable a la Ley 11/2019 de cooperativas de Euskadi. *Alberto Atxabal Rada* • Contribución de las empresas de economía social a la creación de empleo y medidas para su promoción. *Manuel Alegre Nueno* • **II. JURISPRUDENCIA:** Reseña jurisprudencia social. *Manuel Alegre Nueno* • Reseña jurisprudencia mercantil. *Daniel Hernández Cáceres* • Reseña jurisprudencia tributaria. *Teresa Puchol Tur*

