

33º Congreso
Internacional del CIRIEC
Valencia, 13 – 15 junio
de 2022

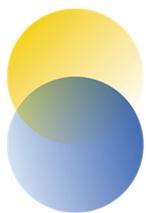
Nuevas dinámicas mundiales
en la era post-Covid; desafíos para
la economía pública, social
y cooperativa

La marca “Empresa Solidaria”. Mecanismo de partenariado entre la Administración Pública, las entidades privadas y la sociedad civil

Miguel Ángel Luque Mateo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

*Universidad de Almería. Facultad de Derecho. Ctra. Sacramento s/n, La Cañada de
San Urbano, Almería. mluque@ual.es ORCID 0000-0002-6603-7258*



Resumen¹

El trabajo trata de dar respuesta a la cuestión de si la denominación de «casilla de empresa solidaria» y la marca «EmpreXa» que se otorga a las entidades que eligen destinar el 0,7% de la cuota del Impuesto sobre Sociedades a actividades de interés general, consideradas de interés social, se corresponde con algún tipo de actuación o exigencia de carácter solidario. De lo contrario, se proyectaría una idea equivocada de este mecanismo –introducido por la Ley 6/2018, de 3 de julio–, en comparación con las calificaciones institucionales otorgadas a otro tipo de entes que tributan en el mismo impuesto, que sí cumplen determinados principios más cercanos al ámbito de la solidaridad, la ayuda mutua, la democracia, la igualdad, la equidad o la responsabilidad. Además, se estudian las consecuencias que se derivan de la elección de la cuota íntegra del tributo para calcular la cantidad destinada a tal fin.

Palabras clave: asignación tributaria, Tercer Sector, casilla empresa solidaria, Impuesto sobre Sociedades.

Descriptor EconLit: K34, H29, L31, L33.

The "solidary-based enterprise" brand. A partnership mechanism between the Public Administration, private entities and civil society

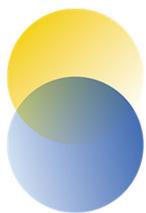
Expanded abstract

This paper seeks to determine whether the designation of "solidarity-based enterprise" and the "EmpreXa" mark brand granted to entities that choose to allocate 0.7% of their corporate income tax (in Spanish, *Impuesto de Sociedades, IS*) to activities of public and social interest, can be deemed to fulfill the requirement of a solidary-based action or purpose. However, this action could be construed to be a misrepresentation of the mechanism introduced into Spanish Law in Law 6/2018, of July 3, when compared to the institutional classifications granted to other types of entities that pay the same corporate tax and are more closely aligned with the specific principles and requirements of entities involved in the field of solidarity, mutual aid, democracy, equality, equity, or responsibility. In addition, the analysis includes a study of the consequences, particularly quantitative, that derive from choosing to pay the gross tax liability, instead of the net amount, to calculate the amount to be used for the solidarity purposes under analysis.

Keywords: tax allocation; Third Sector; solidarity-based enterprise; corporate income tax.

EconLit Subject Descriptors: K34, H29, L31, L33.

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



1. Introducción

Las últimas campañas de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) han permitido visibilizar una alianza entre el Tercer Sector, la Administración y el ámbito empresarial en orden a fomentar que se marque la denominada «casilla Empresa Solidaria» –introducida en el ejercicio 2018– con el objetivo de obtener una recaudación de más de 100 millones de euros anuales destinada a actividades de interés general consideradas de interés social.

Desde la Plataforma del Tercer Sector se ha advertido de la especial importancia de ejercer este derecho de opción, indicando que ello permitiría destinar una cantidad adicional a la obtenida mediante la casilla del 0,7% del IRPF para paliar las consecuencias de la crisis económica y social provocada por las medidas adoptadas a raíz de la COVID-19, que han aumentado significativamente las cifras de personas en riesgo de exclusión social. Se recuerda que constituye un gesto de «solidaridad empresarial» para que el Tercer Sector pueda atender las demandas reales de la ciudadanía con solvencia, mejorando la vida de millones de personas, sin que suponga aumento en la carga fiscal del obligado tributario.

En los momentos de crisis sanitaria, económica y social, la misión y las actividades de las entidades del Tercer Sector de Acción Social (TSAS) se han visto afectadas significativamente. Tales organizaciones se han centrado en los programas asistenciales de ayuda a las personas y en los de emergencia social, en detrimento de otras cuestiones relacionadas con los ámbitos organizativos, de sensibilización y de captación de fondos (Plataforma de ONG de Acción Social, 2021). A pesar del shock sufrido en los últimos años, las entidades de este sector han sido capaces de cumplir con su misión, en gran medida. Para hacernos una idea de la importancia de la labor que desarrollan, conviene recordar que en el año 2020 realizaron más de 46 millones de intervenciones directas.

2.- El Tercer Sector de Acción Social

El tercer sector constituye una respuesta innovadora de la sociedad organizada a los problemas y necesidades de personas y territorios allá donde la actuación económica pública y la iniciativa empresarial capitalista fallan, como consecuencia de la crisis del Estado social y de la pérdida de confianza en la economía de mercado (Chaves & Zimmer, 2017). Se enmarca en un espacio intermedio entre el sector público y el de mercado, desarrollando una gestión privada con fines de interés general y configurando un equilibrio entre los dos sectores anteriores (Cabra & De Lorenzo, 2015).

Dentro del género que constituye el Tercer Sector, el que se dedica a la Acción Social nace del compromiso con los derechos humanos y descansa en los valores de solidaridad, igualdad de oportunidades, inclusión y participación y, consecuentemente, conecta con los principios y mandatos de la Constitución española. A este respecto, conviene recordar los términos en los que se expresa la Exposición de Motivos de la Ley estatal 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS):

«Al establecer el texto constitucional, como propósito, lograr una sociedad democrática avanzada, y al definir como social y democrático de Derecho al Estado español, la norma fundamental está orientando la organización política, el ordenamiento jurídico y la acción de los poderes públicos a la profundización de la democracia, incrementando la participación en todas las esferas; a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas, sin excepción de personas y grupos, y a la extensión gradual de los



derechos sociales para toda la ciudadanía, asegurándose así una existencia digna, el libre desarrollo de la personalidad y una vida en comunidad pacífica y equilibrada sustentada en la libertad, la justicia, la igualdad, el pluralismo político y la solidaridad».

El art. 2 de la citada Ley define las ETSAS de forma muy parecida a la conceptualización contenida en III Plan Estratégico del Tercer Sector de Acción Social. Enmarca en el mismo a:

«aquellas organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad y de participación social, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social».

En el apartado 2 de dicho precepto se añade que:

«En todo caso, son entidades del Tercer Sector de Acción Social las asociaciones, las fundaciones, así como las federaciones o asociaciones que las integren, siempre que cumplan con lo previsto en esta Ley. Para la representación y defensa de sus intereses de una forma más eficaz, y de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación, y con su normativa específica, las entidades del Tercer Sector de Acción Social podrán constituir asociaciones o federaciones que, a su vez, podrán agruparse entre sí».

Como se observa, el precepto contiene un *numerus apertus* de entidades que pueden entenderse incluidas dentro del TSAS. Ello significa que, aunque el apartado segundo del precepto identifica expresamente como tales a las asociaciones, a las fundaciones y a las federaciones o asociaciones que las integren, dentro de la categoría de ETAS se puede incluir cualquier «organización» privada que persiga tales fines y respete los siguientes principios rectores recogidos en el artículo 4 de la Ley:

- *Tener personalidad jurídica propia*, recordando la Disposición final primera que las ETSAS se regirán por la legislación específica que sea aplicable en función de la forma jurídica que hayan adoptado.

- *Detentar naturaleza jurídica privada*.

- *Disponer de carácter altruista y no poseer ánimo de lucro* en el sentido, no de prohibición de generar beneficios, sino de limitación de su distribución entre los socios, partícipes, patronos, asociados, directivos, personal o entre personas ajenas al círculo natural de los beneficiarios de la entidad. De hecho, diversas normas autonómicas recogen expresamente esta interpretación, considerando como entidades sin fines de lucro a aquellas que desarrollan actividades de carácter comercial, siempre que los beneficios resultantes de las mismas se inviertan en su totalidad en los fines sociales previstos².

- *Garantizar la participación democrática en su seno*, conforme a lo que establece la normativa aplicable a la forma jurídica que adopte. La Ley no desarrolla este principio, que se aplica de forma diferente en asociaciones (principio de voto mayoritario) y fundaciones (composición de patronato plural).

² Vid. Orden CDS/1224/2018, de 17 de julio, del Departamento de Ciudadanía y Derechos Sociales del Gobierno de Aragón (BOA nº 142, de 24/07/2018); Orden TSF/178/2019, de 4 de octubre, del Departamento de Trabajo, Asunto Sociales y Familias de la Generalitat de Cataluña, por la que se aprueban las bases que deben regir la convocatoria de este tipo de subvenciones (DOGC, nº 7676, de 08/10/2019).



- Actuar de modo *transparente* en el desarrollo de la actividad, así como en el funcionamiento, la gestión y la rendición de cuentas. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones impuestas por el resto de normas aplicables, especialmente las contenidas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno³.

- *Tener autonomía respecto a la Administración.*

- *Contribuir a hacer efectiva la cohesión social*, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado.

- Actuar respetando el *principio de igualdad de oportunidades y de trato y no discriminación*, así como el principio de *igualdad entre mujeres y hombres*, obligaciones que, en todo caso, tienen rango constitucional.

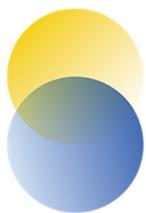
- Llevar a cabo objetivos y *actividades de interés general*, y en todo caso las siguientes de interés social: a) atención a personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria; b) atención a personas con necesidades educativas o de inserción laboral; c) fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.

No cabe duda que, cumpliendo con tales principios, serían susceptibles de considerarse como ETSAS las asociaciones que no tuvieran otorgada la calificación de «utilidad pública», así como determinadas cooperativas, agrupaciones de interés económico, centros especiales de empleo, empresas de inserción, uniones temporales de empresas o consorcios entre entidades públicas y privadas que respeten tales exigencias (Martín, 2016). Ello, en la medida en que la Ley no prevé acto administrativo alguno de calificación como tal, ni instaura un registro constitutivo en el que deban incluirse, puesto que el “inventario” al que se refiere la Disposición adicional segunda de la LTSAS solo tiene una función informativa y de publicidad. Adviértase que la concepción de ausencia de lucro defendida por autores como Boletto (2020) y Montero (2017) representaría el reconocimiento de la posibilidad de llevar a cabo actividades de interés general persiguiendo un fin social, en forma empresarial y con una modalidad de gestión lucrativa, típica de la empresa comercial.

Especial consideración merecen las denominadas “cooperativas con ánimo social”⁴. Aunque en España no existe la tipología de «cooperativas sociales», el artículo 106 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC) reconoce las anteriormente citadas, dentro de alguna de las categorías existentes, especialmente en el seno de las de trabajadores o consumidores. Se trata de cooperativas sin ánimo de lucro cuyo objeto social es «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».

³ El art. 3 de dicha Ley incluye entre los sujetos obligados a cumplir su contenido a «las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros».

⁴ Según Aguacil (2017: 112-113) «los estatutos de la cooperativa deben contener las siguientes cláusulas: Uno. Los resultados positivos que ocurren en un ejercicio no pueden ser distribuidos entre los miembros de la cooperativa. Dos. El interés pagado en contribuciones de capital social de los socios (...) no podrá acumular más de la tasa de interés legal, sin perjuicio de la posible actualización de esta. Tres. El Consejo de Administración ha de cumplir con sus deberes de forma gratuita (...). Cuatro. Cualquier remuneración de los miembros no podrá exceder del 150% de la tasa de salario de mercado para los empleados equivalentes, según la rama de actividad y categoría laboral, o la que exista según convenio colectivo aplicable».



3.- La financiación pública del Tercer Sector de Acción Social

La sostenibilidad financiera del TSAS es fundamental para llevar a cabo sus actividades a largo plazo y cumplir con sus objetivos. En este sentido, los efectos de la crisis provocada por las medidas adoptadas a raíz de la COVID-19 han llegado también a las finanzas de las entidades del TSAS, que en general han visto disminuidos sus ingresos, especialmente las entidades de menor tamaño, que han tenido más dificultades de acceso a las políticas expansivas de inversión pública promovidas desde la Unión Europea.

Como es de suponer, el TSAS presenta una dependencia muy importante respecto a la financiación pública, que se canaliza a través de dos vías principales: la financiación indirecta, mediante beneficios fiscales otorgados a este ámbito económico y la directa, en forma de subvenciones.

3.1.- Financiación indirecta mediante beneficios fiscales

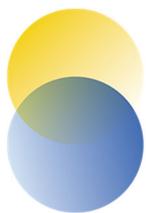
Respecto a la primera de las vías descritas, el estudio sobre los *Beneficios Fiscales* y la *Evaluación del Gasto Público 2019* realizado por la Autoridad Independiente de Responsabilidad fiscal arroja unas cifras que facilitan una visión general del coste fiscal que representan para las arcas públicas las diferentes ventajas fiscales de las que se beneficia el TSAS. En primer lugar, se advierte que la cuantía de los incentivos tributarios a las donaciones en el IS supera cada año los cien millones de euros, lo que supone en términos relativos un 0,6% de la recaudación anual del citado impuesto⁵. Si a esa cifra se le suma el importe de los beneficios fiscales correspondientes a los regímenes especiales aplicables a las entidades sin fines lucrativos y a las entidades parcialmente exentas⁶, del que se benefician la mayoría de entes del Tercer Sector, así como la cuantía correspondiente a los beneficios fiscales relativos a los donativos a entidades de interés social en el IRPF⁷, la cantidad destinada a financiar de forma indirecta al TSAS, a través de dichos tributos, se quedaría por debajo de los 1.000 millones de euros.

Se debe recordar que, según disponen los arts. 19 y 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al

⁵ Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020, Julio). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio sobre beneficios fiscales*. De los 107 millones de euros que supone el coste recaudatorio del beneficio fiscal que afecta al 0,7% de las empresas en España, la mayor parte se concentra entre las de mayor cifra de negocio. <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/07/BFISCALES/Estudio-Beneficios-Fiscales.pdf>.

⁶ 3,867 millones de euros respecto al régimen especial de entidades sin fines lucrativos y 346,67 millones de euros relativos al régimen especial de entidades parcialmente exentas. *Memoria de Beneficios Fiscales, op. cit.* Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no acogidas a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, son una de las tipologías de sujetos parcialmente exentos del IS, junto con las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; los fondos de promoción de empleo; las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social; las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las CCAA, así como las Autoridades Portuarias, y los partidos políticos, según establece el apartado 3 del art. 9 de la LIS.

⁷ Arts. 68.3 y 69.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, art. 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado. El beneficio supone un coste fiscal de 470 millones de euros, del que se benefician 3,2 millones de declarantes, que se corresponden a 2,7 millones de hogares. El coste recaudatorio es equivalente al 0,7% de la recaudación total del IRPF. *Estudios Beneficios Fiscales, op. cit.*, p. 122.



mecenazgo, los contribuyentes del IRPF y del IS tienen derecho a una deducción del 35 % de las cantidades donadas a entidades acogidas a la citada ley⁸, entre las que se incluyen una gran cantidad de organizaciones del Tercer Sector⁹, con el límite del 10 % de la base imponible. En caso de que las donaciones se destinen a actividades prioritarias de mecenazgo y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés, el porcentaje de deducción será del 40 %, con el límite del 15 % de la base imponible. En ambos casos, se tendrá derecho a un tipo incrementado en 5 puntos por fidelización, si en cada uno de los dos ejercicios anteriores se hubiese donado a una misma entidad un importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio precedente. Por otro lado, las cantidades no deducidas, por insuficiencia de cuota o por superarse los límites máximos para la base de deducción, pueden aplicarse en los 10 años siguientes (García, 2017). Por último, se debe resaltar que en el IRPF, el tipo de deducción se eleva hasta el 80% para los primeros 150 € donados.

3.2.- Financiación directa. Las tradicionales subvenciones con cargo a la asignación tributaria del IRPF

En relación con la segunda vía de financiación mencionada, las subvenciones concedidas con cargo a la asignación tributaria del IRPF han constituido tradicionalmente uno de los medios más importantes de apoyo económico a este ámbito¹⁰. De hecho, en el año 2020 esta cifra superó los 360 millones de euros.

En este punto, se debe recordar que la inclusión de la casilla de asignación tributaria para fines sociales en el IRPF se realizó en cumplimiento del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. En el mismo, se preveía la asignación a la Iglesia Católica de un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta de los contribuyentes que lo hubieran declarado expresamente, indicándose que, en ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente se destinaría «a otra finalidad»¹¹. Consecuentemente, se podría afirmar que este mecanismo de financiación del Tercer Sector surgió para «legitimar» la financiación de la dicha confesión religiosa, a través de la asignación tributaria. De hecho la evolución histórica de ambas asignaciones se ha desarrollado en paralelo.

La afirmación anterior, adquiere mayor significación al advertir que dicha confesión religiosa es la única que goza del privilegio de financiarse a través del mecanismo de la asignación tributaria en el IRPF, a pesar de que el apartado tercero de la Constitución Española proclama que «ninguna confesión tendrá carácter estatal», limitando las relaciones de los poderes públicos a la mera cooperación no solo con la Iglesia Católica, sino también a las demás confesiones.

⁸ Así como a los partidos políticos (art. 12.2 de la Ley Orgánica 8/2007 sobre financiación de partidos políticos).

⁹ Para un análisis de la diferencia fiscal entre entidad del TS y entidad acogida a la Ley 49/2002, *vid.* Martín 2016.

¹⁰ La regulación de la asignación tributaria para fines de interés social comenzó en España mediante la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de PGE para 1988, convocándose las primeras subvenciones en el año 1989.

¹¹ El art. II.2 del citado Acuerdo se refiere a «un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado». La determinación por el Gobierno de «otros fines de interés social» como la alternativa a la asignación de la Iglesia Católica no estuvo exenta de críticas por parte de esta confesión, en la medida en que en el Acuerdo se hablaba simplemente de «otra finalidad». *Vid.* Giménez, 1994 y Aznar 1994.



A este respecto, conviene advertir que al aumento del porcentaje de asignación del 0,5239 al 0,7 plasmado en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de PGE para 2007, consensuado en el Acuerdo Marco del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y el Tercer Sector¹², tuvo su razón de ser en el Acuerdo sobre Financiación de la Iglesia Católica, suscrito el 22 de septiembre de 2006, entre el Gobierno y la Conferencia Episcopal¹³. Tal subida en la magnitud de la asignación venía a compensar, en cierta medida, la supresión de la dotación presupuestaria a la Iglesia Católica vigente hasta ese momento, así como la desaparición de la exención por IVA en la entrega de bienes inmuebles y la adquisición de objetos destinados al culto, tras los requerimientos de la Comisión Europea (Giménez, 2007).

Seguidamente, exponemos a algunas de las cifras de la campaña del IRPF de 2020. En ese año, el 33% de las personas marcó solo la casilla “actividades de interés social”, el 11 % solo la de la Iglesia Católica, el 22% ambas casillas y el 34% no marcó ninguna. Consecuentemente, ese año el 55% optó por elegir esta vía de financiación para el TSAS, lo que representó una cifra superior a los 360 millones de euros, como se ha indicado anteriormente¹⁴. Por su parte, la Iglesia Católica obtuvo una cifra cercana a los 300 millones de euros a través de esta figura.

Antes de concluir este epígrafe, es necesario resaltar la importancia que han tenido otro tipo de subvenciones para la financiación del Tercer Sector durante el periodo de crisis económica y sanitaria, además de las correspondientes a la asignación tributaria descrita. Nos referimos a las subvenciones convocadas en el marco de los fondos *Next Generation* y del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado con motivo de la financiación adicional proveniente de la Unión Europea. El Tercer Sector ha podido participar en las subvenciones para la realización de proyectos de innovación en materia de prevención de las institucionalización, desinstitucionalización y desarrollo de servicios de apoyo comunitarios. A las entidades que lo integran se les han concedido subvenciones directas para proyectos de innovación e investigación orientados a la modernización de los servicios sociales y de los modelos de atención y cuidado a personas mayores, a la infancia y a personas sin hogar¹⁵.

4. La incorporación de la asignación tributaria al IS como vía adicional de financiación del Tercer Sector

La Disposición adicional centésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, introdujo en el IS la figura de la «asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social», existente en el IRPF desde el año 1988¹⁶. Dispone que el «Estado destinará a subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social, en la forma que

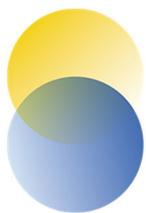
¹² *Acuerdo-Marco con el Tercer Sector para el desarrollo de programas de interés social*. Recuperado de <http://envejecimiento.csic.es/documentos/documentos/mtas-acuerdomarco-01.pdf>

¹³ Así como el intercambio de notas entre la Nunciatura Apostólica y el Ministerio de Asuntos Exteriores, de fecha 22 de diciembre de 2006. Sobre tal Acuerdo *vid.* Morón, 2009.

¹⁴ X SOLIDARIA, *Dossier de Prensa 2021*.

¹⁵ *Vid.* Real Decreto 1101/2021, de 10 de diciembre, por el que se regula la concesión directa de subvenciones a entidades del Tercer Sector para proyectos de innovación e investigación orientados a la modernización de los servicios sociales y de los modelos de atención y cuidado a personas mayores, a la infancia y a personas sin hogar, en el marco del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia.

¹⁶ La Disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de PGE para 1988 reguló, por primera vez, la posibilidad de destinar un porcentaje del rendimiento del IPRF a otros fines de interés social, fiándose el mismo en el 0,5239 por ciento de la cuota íntegra de los contribuyentes que eligieran dicha opción.



reglamentariamente se establezca, el 0,7 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los contribuyentes (...) que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido». Tal dicción se ha reiterado en las disposiciones adicionales 103 y 81 de las leyes 11/2020, de 30 de diciembre, y 22/2021, de 28 de diciembre, de PGE para los años 2021 y 2022, respectivamente.

El ejercicio de esta opción se realiza marcando la casilla 00073 del modelo 200 (general) o la 069 del modelo 220 (régimen de consolidación fiscal) del IS, que se encuentran en el apartado «otros caracteres», bajo la rúbrica «opción del 0,7% de la cuota íntegra para fines sociales».

Este mecanismo se ha presentado como un nuevo instrumento de colaboración entre los tres sectores: las administraciones públicas, las entidades privadas y la sociedad civil, a través de las entidades del Tercer Sector¹⁷, indicándose que supone una forma de reforzar la colaboración entre las empresas y organizaciones no lucrativas a través de un marco de cooperación social, estable y sostenible».

En cualquier caso, se trata de una figura que se encuadra en las reivindicaciones planteadas por el Tercer Sector referentes a la necesidad de establecer un modelo de financiación estable y suficiente que, más allá de medidas urgentes de apoyo, dote de seguridad jurídica y económica a las organizaciones que lo conforman y les permita continuar, en las mejores condiciones, con los programas dirigidos a las personas y colectivos que más lo necesitan. En este sentido se incardina el Acuerdo marco firmado en julio de 2021 por la Plataforma del Tercer Sector y el Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, así como el Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre¹⁸ y la Resolución de 12 de noviembre de 2021 de la Secretaría de Estado de Derechos Sociales, que han pretendido ofrecer estabilidad a un sector que venía advirtiendo de su creciente fragilidad financiera, lo que suponía una amenaza para el mantenimiento y extensión de los derechos sociales, la inclusión y el bienestar ciudadano¹⁹.

En la campaña de la declaración del IS del año 2020, relativa al ejercicio 2019, se recaudaron 36,6 millones de euros mediante este mecanismo, cifra alejada de la aspiración de obtener 110 millones de euros planteada por la Plataforma del Tercer Sector²⁰.

5.- El destino de las subvenciones convocadas con cargo a la asignación del IS

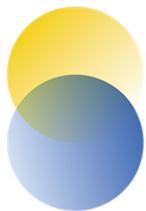
A tenor de lo establecido en la disp. adic. 103 de la Las leyes 6/2018, de 3 de julio y 11/2020, de 30 de diciembre, de PGE para 2018 y 2021, respectivamente, así como en la disp. adic.

¹⁷ Así lo expresa el Secretario de Estado de Derechos Sociales del Gobierno de España. Vid. <https://www.casillaempresasolidaria.es> (consulta 02-08-2020). La Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES) se ha unido a la Campaña de la Plataforma del Tercer Sector (PTS) para impulsar y divulgar la casilla empresa solidaria del IS, mediante acuerdo rubricado el 28 de mayo de 2020, dentro del convenio de colaboración que CEPES y la PTS tiene firmado con el fin de implementar acciones conjuntas. https://www.cep.es/noticias/624_cep-es-plataforma-tercer-sector-unen-otro-ano-mas-para-impulsar-casilla-empresa-solidaria-impuesto-so.

¹⁸ Por el que se establecen las bases reguladoras de la concesión de subvenciones para la realización de actividades de interés general, correspondientes a la Secretaría de Estado de Servicios Sociales.

¹⁹ «Sin organizaciones sociales con solidez económica, el cambio social se ralentiza y puede quedar paralizado». Así se expresó el presidente del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI) en la apertura del webinar de la comunidad «Compass», promovida por la Fundación ONCE y el propio CERMI. <https://www.servimedia.es/noticias/1314847>.

²⁰ PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR, *Dossier de Prensa*, pp. 9 y 7. <https://www.casillaempresasolidaria.es/comparte-materiales/>.



81 de la Ley de PGE para 2022, el Estado debe destinar la cantidad de la asignación tributaria del IS a subvencionar «proyectos de entidades de ámbito estatal» que promuevan «actividades de interés general consideradas de interés social».

La dicción recogida en las leyes citadas ha planteado dos dudas interpretativas. La primera consistía en determinar si las cantidades provenientes de estas asignaciones se destinarían exclusivamente a subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social o si se podían dedicar también a proyectos relacionados con el medioambiente y la cooperación internacional. La segunda se refería al ámbito competencial de la gestión de tales subvenciones, planteándose la cuestión de si tales fondos se repartirían entre las Comunidades Autónomas y el Estado, siguiendo el modelo de gestión de la asignación del IRPF, o se circunscribirían a proyectos de organizaciones estatales financiados íntegramente con cargo al Estado.

Respecto a la primera cuestión, la Plataforma del Tercer Sector, que aglutina a las organizaciones del ámbito social, consideraba que la referencia a «subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social» excluía a las entidades ambientales y de cooperación internacional del ámbito subjetivo de este tipo de ayudas. Sin embargo, a pesar de esta pretensión del TSAS, la decisión adoptada ha mantenido el criterio acordado para la asignación del IRPF. Tal y como se recoge en la disposición adicional octogésima primera de la Ley de PGE para 2022, la distribución de la cuantía total asignada en los presupuestos para actividades de interés general consideradas de interés social, procedentes de ambos impuestos, se realizará aplicando los porcentajes tradicionales: el 2,85 por 100 al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico²¹, el 19,43 por 100 al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y el 77,72 por 100 al Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030 –atendiendo al modelo mixto anteriormente descrito–²². Las bases reguladoras de la concesión de subvenciones correspondientes a la Secretaría de Estado de Derechos Sociales del tercer ministerio citado se han aprobado por el Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre.

La segunda de las dudas planteadas proviene de la referencia explícita a subvencionar «proyectos de entidades de ámbito estatal». Tal dicción presenta un contenido diferente al adoptado en los acuerdos alcanzados en el año 2017 para la gestión del 0,7% del IRPF, en el seno del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia²³. En ellos, se decidió establecer un modelo mixto relacionado con los fondos destinados a programas sociales gestionados a través de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, con un tramo estatal y otro autonómico, que representaban aproximadamente el 20 y el 80 por ciento, respectivamente, de la cifra gestionada por dicho organismo. Ello, como consecuencia última de la demanda de modificación del sistema estatal

²¹ De los 334.463.400 € recaudados con cargo al ejercicio 2019, 259.944.954 € se destinaron a entidades con proyectos de acción social, 64.986.239 € a ONG de cooperación al desarrollo y 9.532.207 € a proyectos relativos al medio ambiente. *Cfr. Dossier de prensa 2020, X Solidaria*, p.: 4, 52, 53.

²² Los 26.4 millones de euros correspondiente a la Secretaría de Servicios Sociales en el año 2020 se repartieron mediante subvenciones a unos 300 entidades de ámbito estatal, a través del Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal. En el Anexo se observa que el importe de las subvenciones oscila entre los 2.876.208,78 euros concedidos a la Cruz Roja Española y los 6.089,83 euros otorgados a la Asociación para la Mediación, el Encuentro y la Escucha.

²³ *Acuerdos de 26 de abril y de 20 de junio de 2017 del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención de la Dependencia sobre la concesión de subvenciones a programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del IRPF*. Disponible en <http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/2017-06-20%20Acuerdo%20Consejo%20Territorial.pdf>.



anterior planteada por el Tribunal Constitucional, especialmente en la sentencia 9/2017, de 19 de enero²⁴.

Según lo expuesto, el texto de la disp. adic. podría interpretarse restrictivamente como una exigencia para destinar la cantidad recaudada por la asignación del 0,7% del IS exclusivamente a las entidades integrantes de la Plataforma Estatal del Tercer Sector, entre las que se encuentran Cruz Roja, Cáritas o la ONCE²⁵. Una interpretación más amplia y respetuosa con el significado literal de la disposición entiende como sujetos beneficiarios a cualquier entidad de ámbito estatal y así se asume en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio. En cualquier caso, ello implicaría adicionar la cuantía obtenida a través de este nuevo mecanismo a la partida del tramo estatal del 0,7% del IRPF, sin incrementar en modo alguno el autonómico.

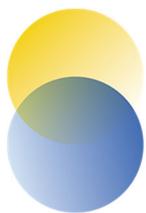
Esta no parece ser la opción finalmente asumida en la Resolución de 12 de noviembre de 2021, de la Secretaría de Estado de Derechos Sociales, por la que se publica el Acuerdo del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia, que expresamente se refiere al 0,7% de la asignación del IS, junto con el del IRPF, en la autorización de la distribución territorial entre Comunidades y Ciudades Autónomas del crédito destinado a subvencionar programas de interés general, considerados de interés social. Para despejar cualquier género de duda, en el apartado primero del Acuerdo se dice expresamente que la cuantía global de los créditos destinados a subvencionar este tipo de programas con cargo a la asignación tributaria «del Impuesto sobre Sociedades se distribuirá en dos tramos, uno estatal y otro autonómico». Parece claro que, para la convocatoria de 2021 ya se han sumado al reparto competencial los fondos provenientes de la asignación del IS.

En este sentido, la plataforma del Tercer Sector también denunció un recorte en los fondos del 0,7% del IRPF destinados al tramo estatal, advirtiendo un incremento del 10,4% en el porcentaje del tramo gestionado por CCAA pecto al año anterior, que llegó a alcanzar el 85,1% de la cantidad total proveniente de las asignaciones tributarias en 2019. De hecho el primer reparto de la asignación del 0,7% del IS no estuvo exento de críticas por parte de las grandes organizaciones del Tercer Sector de Acción Social, quienes advirtieron que esta distribución les había impedido acceder a más de 10 millones «extra», que les habría ayudado a afrontar las consecuencias de la crisis sanitaria y social provocada a raíz de las medidas adoptadas con motivo del coronavirus²⁶. A este respecto, desde el ámbito estatal se precisó que el incremento del porcentaje destinado a las CCAA respondió al hecho de considerarlas como

²⁴ Que estimó parcialmente el conflicto positivo de competencia interpuesto contra la Resolución de 18 de mayo de 2016, de la Secretaría de Estado de servicios sociales, por la que se convocaban las subvenciones estatales destinadas a la realización de programas de interés general. *Vid.* en este sentido, las SSTC 178/2011, 21/2013, 40/2013, 52/2013, 113/2013, 163/2013, 70/2013 y la STS de 16 de diciembre de 2011. Para un análisis de esta cuestión *vid.* RODRÍGUEZ NAVARRO, E.: «Treinta años después. El sistema de subvenciones del IRPF en el Tercer Sector», *Revista Española del Tercer Sector*, núm. 37, 2017, pp. 193-202.

²⁵ Son entidades miembro de la Plataforma del Tercer Sector, la Plataforma de ONG de Acción Social (POAS), la Plataforma del Voluntariado de España (PVE), la Red Europea de Lucha contra la Pobreza y la Exclusión Social en España (EAPN-ES), el Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad (CERMI), la Cruz Roja Española, Cáritas Española, la Organización Nacional de Ciegos Españoles (ONCE), la Coordinadora ONGD y la Plataforma de Infancia. <http://www.plataformatercersector.es/es/entidades-miembro> (consulta 28-09-2020).

²⁶ <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/casilla-solidaria-irpf-gobierno-reparto-ong-tercer-sector/2808149/> [consulta 19-06-2020].



las administraciones más idóneas para derivar dichos fondos a acciones destinadas a paliar los efectos del Covid-19, subvencionando proyectos de intervención social directa²⁷.

No obstante, el Acuerdo Marco firmado en julio de 2021 entre la Secretaría de Estado de Derechos Sociales y la Plataforma del Tercer Sector, pretende volver a la fórmula inicial, pasando el Estado de gestionar el 22,1 % de los fondos en 2020 a ocuparse del 20 % en 2023 y las Comunidades Autónomas el 80 % de los fondos procedentes de la asignación del IRPF y del IS²⁸.

Considero plausible el modelo actualmente vigente que permite destinar un importante porcentaje de la asignación del IS a subvenciones convocadas por las Comunidades Autónomas, lo que permite que se beneficien entidades de menor tamaño. En nuestra opinión, la opción de financiar mediante esta partida solo proyectos de entidades estatales perjudicaría notablemente la financiación de las organizaciones de ámbitos inferiores, especialmente las locales, como actualmente ocurre con las subvenciones convocadas en el marco del tramo estatal del 0,7% del IRPF por parte de la mencionada Secretaría de Estado²⁹. A igual conclusión se llega, si se analizan las entidades beneficiarias de las ayudas canalizadas a través del Ministerio con competencia en materia de medio ambiente y las otorgadas por la AECID. De hecho, la práctica totalidad de los beneficiarios de las convocatorias de esta Agencia son grandes entidades de ámbito internacional o nacional, con forma esencialmente fundacional³⁰.

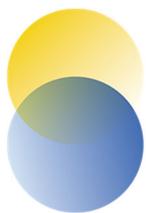
Por último, entendemos que la aprobación del Acuerdo marco firmado en julio de 2021 por la Plataforma del Tercer Sector y el Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, así como el Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre y la Resolución de 12 de noviembre de 2021 de la Secretaría de Estado de Derechos Sociales coadyuvará a la seguridad jurídica, aportando claridad y precisión a los aspectos relativos al destino de las subvenciones con cargo a dicha partida, así como a su gestión y concesión.

²⁷ «Las ONG de acción social se enfadan con el Gobierno por el reparto del 0,7% del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades», *europapress*, 21-05-2020. <https://www.europapress.es/epsocial/cooperacion-desarrollo/noticia-ong-accion-social-enfadan-gobierno-reparto-07-irpf-impuesto-sociedades-20200521204807.html> [consulta 28-09-2020].

²⁸ «El Gobierno aprobará hoy las ayudas para financiar proyectos del Tercer Sector», *Servimedia*, 28-09-2021. Recuperado de: <https://www.servimedia.es/noticias/1917288>

²⁹ Vid. Disposición tercera de la Resolución de 23 de abril de 2019, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, por la que se convocan subvenciones para la realización de actividades de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF.

³⁰ A modo de ejemplo, se pueden citar las siguientes: Fundación Oxfam Intermon, Manos Unidas, Fundación Save the Children, Fundación UNICEF–Comité Español, Cruz Roja Española, Fundación Ayuda en Acción, Médicos del Mundo, Entreculturas, Fundación Humanismo y Democracia, Fundación Iberoamericana de Ciencias Sociales y de la Salud, Fundación Amref Flying Doctors, Fundación Mundubat, Fundació Clínic, Fundación CIDEAL, Fundación Vicente Ferrer, Farmacéuticos sin Fronteras de España. Acción contra el Hambre, Fundación Jóvenes y Desarrollo, Federación de Asociaciones Medicus Mundi en España, Fundación Alianza por los Derechos, la Igualdad y la Solidaridad Internacional, Asociación de Trabajadores y Técnicos sin Fronteras, Fundación Plan Internacional España, Fundación. Educación y Cooperación. *Cfr.* las resoluciones de la Presidencia de la AECID, de 25 de noviembre y de 11 de diciembre de 2019, emitidas de conformidad con lo dispuesto en la Orden AEC/2909/2011, de 21 de octubre, por la que se establecen las bases para la concesión de subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo. En alguna convocatoria de la AECID se indica, incluso, que «solo podrán ser beneficiarios agrupaciones integradas por el menos dos personas jurídicas». *Cfr.* Resolución de 13 de mayo de 2016, de la Presidencia de la AECID.



6.- La vinculación de la asignación a la cuota íntegra del tributo

El mecanismo de financiación del Tercer Sector objeto de estudio se ha articulado de manera similar a la asignación tributaria que rige en el IRPF. Consecuentemente, se ha optado por utilizar la cuota íntegra del impuesto de cada contribuyente que marca esta opción, como magnitud para calcular la cantidad que debe destinarse al fin que se analiza. Según el contenido de las disposiciones adicionales de las leyes de PGE para los años 2018, 2021 y 2022, anteriormente citadas, «se entenderá por cuota íntegra del impuesto la cuota íntegra total declarada, determinada en los términos previstos en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades».

Conviene advertir que la cuota íntegra no se corresponde con el importe efectivamente ingresado por el contribuyente en cumplimiento de la obligación principal del tributo, sino con la cantidad declarada, una vez aplicado el tipo de gravamen correspondiente a la base imponible³¹. Consecuentemente, al igual que ocurre en el IRPF, el importe de la cuota íntegra del IS se ve considerablemente reducido por la aplicación de las deducciones y otros coeficientes previstos en la ley que lo regula³². Nos referimos principalmente a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, entre las que cabría citar las de investigación científica e innovación tecnológica³³, los gastos e inversiones de las sociedades forestales³⁴, las relativas a las producciones de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales³⁵, las que crean empleo de carácter indefinido de apoyo a los emprendedores o con contratos para trabajadores con discapacidad³⁶, las inversiones realizadas por las autoridades portuarias³⁷ y las correspondientes a donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades sin fines lucrativos, analizadas más arriba. Además, se deben tener en cuenta las deducciones para evitar la doble imposición³⁸ y para fomentar los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público³⁹. Igualmente, la cuota íntegra se ve minorada a causa de las bonificaciones que se aplican por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por actividades de prestación de servicios públicos locales, por rendimientos derivados de empresas navieras y de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, así como por los beneficios aplicables a las cooperativas y entidades arrendadoras de viviendas⁴⁰.

³¹ Arts. 56 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT) y 30 Ley del IS.

³² Art. 2 LGT.

³³ Art. 35 LIS. Según la *Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de PGE para 2018*, el importe de este beneficios fiscal asciende a 224,36 millones de euros.

³⁴ Disp. adic. 13ª Ley 43/2003, de 21 de noviembre (redacción art Único Ley 21/2015).

³⁵ Art. 36 LIS. Para el año 2018 se preveía que este beneficio fiscal supusiera 30,72 millones de euros. *Cfr. Memoria de Beneficios Fiscales de los PGE 2018, op. cit., p. 177.*

³⁶ Los arts. 37 y 38 de la LIS regulan las deducciones por creación de empleo en general y por creación de empleo de trabajadores con discapacidad, en particular, respectivamente. Los importes de tales beneficios fiscales ascendían en el año 2018 a 5,36 y 7,11 millones de euros, respectivamente. *Cfr. Memoria de Beneficios Fiscales, op. cit., p. 177.*

³⁷ Art. 38 bis LIS, añadido por la disp. final sexta del Real Decreto-ley 26/2020, de 7 de julio, con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2020 y que no hayan concluido a fecha 9 de julio de 2020.

³⁸ Los arts. 31 y 32 LIS regulan la «deducción para evitar la doble imposición jurídica: impuesto soportado por el contribuyente» y la «deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios», respectivamente.

³⁹ De acuerdo con lo establecido en el apartado primero del art. 27.3 de la Ley 49/2002. En el año 2018 el importe de este beneficio fiscal se preveía en 41,31 millones de euros.

⁴⁰ Arts. 33 y 34 LIS.



Por tanto, considero incorrecta la información publicada por la Plataforma del Tercer Sector que determina el importe máximo –110 millones de euros– que se podría obtener mediante este mecanismo, calculando el resultado de aplicar el 0,7% a los ingresos recaudados por la Agencia Estatal de Administración Tributaria –15.858 millones de euros en 2020–, en lugar de aplicarse a la cifra que representa la cuota íntegra del tributo.

Si atendemos a los resultados totales publicados por la AEAT en el *Informe Anual de Recaudación Tributaria*, se observa una diferencia entre la cuota íntegra y la cuota líquida del IS en el ejercicio 2018 de más de tres mil millones de euros⁴¹. Eso significa que, si todos los contribuyentes de este impuesto hubieran optado por marcar la denominada «casilla Empresa solidaria» en el primer año que entró en vigor este mecanismo, se habrían destinado a financiar el Tercer Sector 25 millones de euros adicionales que no se habrían correspondido con el 0,7% de lo efectivamente pagado por tales sujetos, al aplicarse ese porcentaje sobre una cantidad no ingresada en las arcas públicas. Las cifras aludidas en este razonamiento son extrapolables a la campañas «EmpreXa», desplegadas en los años 2020 y 2021.

De lo expuesto se colige que la cantidad que cada contribuyente comunica a la AEAT para que asigne a financiar actividades de interés general consideradas de interés social no se corresponde con el 0,7% de lo efectivamente pagado en el IS por tal obligado, como se publicita en la campaña lanzada por la Plataforma del Tercer Sector, sino que representa un porcentaje considerablemente mayor. Ello es así porque el hecho de gozar de tales deducciones o bonificaciones no afecta a la cantidad que se va a destinar a tales fines. Si la intención real del legislador hubiera sido la de vincular esta figura al carácter personal y subjetivo del IS, configurando un modelo de asignación tributaria más respetuoso con el principio de subsidiariedad fiscal que podría sustentar este mecanismo y con la efectiva contribución tributaria de cada sujeto, podría haberse elegido la cuota líquida del impuesto, como elemento cuantitativo de referencia, en lugar de la íntegra. De lo contrario, se refuerza la idea de que nos encontramos ante un mero instrumento para el cálculo del importe a destinar por las administraciones públicas para estos fines.

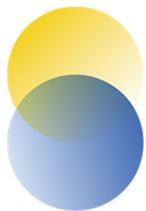
En el Derecho comparado existen regulaciones, como la italiana, que cuantifican el mecanismo de la asignación tributaria sobre la base de la cuota líquida y no de la íntegra. A tenor de lo dispuesto en el Decreto Legislativo núm. 111, de 3 de julio de 2017⁴², cada contribuyente puede elegir que se destine el 5 *per mille* de la cuota del *imposta sui redditi delle persone fisiche*, según el principio de subsidiariedad fiscal enmarcado en el artículo 118 de la Constitución italiana⁴³, a las entidades del Tercer Sector debidamente inscritas en el Registro Único Nacional, que se encuentren incluidas en el elenco de beneficiarias del catálogo de la «Agenzia delle Entrate» italiana⁴⁴. A este respecto, se indica expresamente que el 5 *per mille*

⁴¹ Concretamente 3.572 millones de euros. La cuota íntegra positiva fue de 26.888 millones de euros, mientras que la cifra de la cuota líquida positiva descendió hasta los 23.316 millones de euros. Vid. Cuadro 8.5 *Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas* del *Informe Anual de Recaudación Tributaria 2019* de la AEAT. A tenor de los datos contenidos en la *Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2018*, el importe de los beneficios fiscales en el IS correspondiente a las bonificaciones y deducción en la cuota íntegra ascendió a 1.193,34 millones de euros. *Proyecto de PGE para 2018*.

⁴² Que aprueba la *Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposte sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106*. Vid. Consorti, Gori & Rossil, 2018, y Luque, 2020.

⁴³ Dispone lo siguiente: «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà».

⁴⁴ <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/archivio/archivio+5permille/elenco+permanente+degli+iscritti>, así como <https://italianonprofit.it/enti/5x1000-5x1000/>.



se aplica *sull'imposta netta IRPEF* y no *sull'imposta lorda*. Utilizando la terminología de los elementos cuantitativos del IRPF español, podría decirse que se aplica sobre la cuota líquida y no sobre la cuota íntegra. Es decir, se calcula sobre la contribución neta del obligado tributario, una vez descontadas las deducciones a las que tiene derecho⁴⁵.

7. Interrogantes vinculados a la asignación tributaria de la Iglesia Católica y a la gestión autonómica

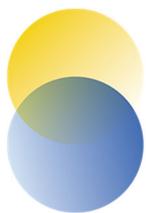
El razonamiento que se transmite desde los ámbitos institucionales, las organizaciones empresariales y el Tercer Sector respecto a la introducción del nuevo mecanismo de financiación de este ámbito a través de la figura de la asignación tributaria del IS se basa en la idea de implementar un instrumento de colaboración entre los tres sectores: las administraciones públicas, las entidades privadas y la sociedad civil. Sin embargo, si se interpreta esta opción como un mero instrumento para el cálculo del importe a destinar por el Estado para financiar al Tercer Sector, como se ha defendido más arriba, surgen diversos interrogantes relacionados con la posibilidad de haber utilizado otras vías para obtener el mismo resultado.

En primer lugar, cabe preguntarse si no habría sido más adecuado incrementar la cifra del 0,7% a asignar a estos fines en el IRPF, en lugar de introducir esta figura en un impuesto diferente. En segundo lugar, emerge la duda del motivo por el que se ha elegido el IS y no otro tributo. En respuesta a tales cuestiones se presentan dos hipótesis. La primera plantea la posibilidad de que se haya escogido esta opción como paso previo para la posterior incorporación de la equivalente casilla de asignación a la Iglesia Católica en este segundo tributo, sorteando el debate social que generaría este aspecto, que se enmarca en el polémico y conflictivo tema de la financiación pública de esta confesión religiosa en España. La segunda hipótesis presenta un razonamiento en sentido inverso, según el cual se habría elegido, precisamente, esta nueva vía con el objeto de incrementar la asignación al Tercer Sector sin tener que aumentar equitativamente la de la Iglesia Católica. Además, ello permitiría destinar íntegramente el montante a las entidades del ámbito estatal, sin realizar transferencia alguna a las CCAA.

Seguidamente se desarrolla esta segunda hipótesis que parece la más plausible. Al introducir el mecanismo de la asignación en un tributo como el IS, cuyos sujetos pasivos no se identifican con los «individuos» a los que se garantiza el derecho de libertad religiosa contenido en el artículo 16 de la Constitución Española, se desvincula a la Iglesia Católica de esta nueva vía de financiación del Tercer Sector.

La opción elegida para incrementar la asignación de tales fines evita el posible rechazo social que habría implicado aumentar el porcentaje del 0,7 que actualmente existe en el IRPF con destino a la Iglesia Católica. Ello, siendo conscientes de que la opción de aumentar en solitario el coeficiente aplicable a los fines de interés social en el IRPF, manteniendo intacto el de la confesión religiosa, habría generado una desigualdad inédita hasta ahora y de compleja justificación, susceptible de críticas por parte de las autoridades eclesíásticas y de un sector

⁴⁵ Art. 10, comma 4 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23/04/2010. Per determinare l'imposta netta è però necessario conoscere le detrazioni da applicare sull'importa lorda. En la normativa italiana cabe destacar las deducciones por cargas familiares, por retribuciones del trabajo, por alquiler de vivienda y por inversión inmobiliaria, incluyendo los conceptos de adquisición, rehabilitación, remodelación energética e inversión en equipamiento eficiente. *Vid.* De Luca, 2018.



de la población. Aunque «ambas casillas responden a filosofías diferentes o no homogéneas» (Cubero & Sanz, 2008).

Por otro lado, la vía de incrementar el porcentaje de la asignación en el IRPF en las dos casillas habría constituido una oportunidad para que el resto de confesiones religiosas con notorio arraigo exigieran al Gobierno la aprobación definitiva de sus reivindicaciones, consistentes no solo en la inclusión de una casilla específica en la declaración de la renta para cada una –como ocurre en Italia (Casuscelli, 2017; Feliciani, 2019)–, sino también en la implantación de una financiación pública en condiciones de igualdad con la de la Iglesia Católica por los servicios religiosos que pudieran prestarse en el ámbito educativo, sanitario, penitenciario o militar (Martín, 2006; Luque, 2017).

Para concluir, conviene indicar que la regulación de este mecanismo introducido en el IS, que constituye un tributo no cedido a las CCAA, permite destinar las cantidades asignadas por los contribuyentes a entidades exclusivamente de ámbito estatal, sin tener que transferir un porcentaje al tramo autonómico, como se indica en la información publicada por la Plataforma del Tercer Sector⁴⁶. De esta forma se satisfaría, en parte, la pretensión estatal plasmada en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, evitando la polémica jurídica y política surgida años atrás con la distribución competencial del gasto social gestionado con cargo al 0,7% del IRPF. Este es el criterio que se mantuvo en la concesión de las subvenciones aprobadas en el Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre. Sin embargo, tal y como se ha descrito más arriba, el Acuerdo Marco firmado en julio de 2021 entre la Secretaría de Estado de Derechos Sociales y la Plataforma del Tercer Sector, retoma para el reparto de la asignación de este tributo el tradicional criterio de reparto competencial entre las Comunidades Autónomas (80 por ciento) y el Estado (20 por ciento).

8. La consideración de la marca “Empresa Solidaria” como mecanismo de partenariado entre la Administración Pública, las entidades privadas y la sociedad civil

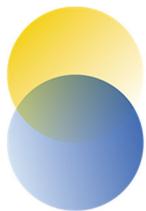
8.1. Calificación otorgada a la figura

De acuerdo con la calificación oficial establecida en la Ley 6/2018, de 3 de julio y en las posteriores leyes de PGE, la denominación que debería otorgarse a este mecanismo de financiación del tercer sector sería el de «casilla del Impuesto sobre Sociedades de asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social». Sin embargo, con el fin de reducir esta extensa nomenclatura y hacer más atractivo el ejercicio de la opción formal para los contribuyentes de este tributo, las campañas divulgativas utilizan la denominación de «casilla empresa solidaria». En la práctica, ello supone otorgar la calificación de «solidaria» a las empresa que ejercita esta opción formal en el modelo tributario de autoliquidación, asignándole incluso la marca «EmpreXa». De hecho, se la llega a identificar con la denominación «Empresa extraordinaria»⁴⁷.

En la página web donde se informa y publicita este mecanismo, se presenta como una forma de partenariado responsable entre el gobierno, las empresas y la sociedad civil para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, «que se enmarcan en la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, estableciendo una guía transformadora hacia la sostenibilidad desde

⁴⁶ En el *Dossier de Prensa* de la campaña «Empresa Solidaria» se dice textualmente que «estos proyectos tendrán una visión estatal». Cfr. PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR, *Dossier de Prensa*, *op. cit.*, p. 13.

⁴⁷ <https://www.casillaempresasolidaria.es> [consulta 17 de marzo de 2022].



una triple vertiente: social, ambiental y económica»⁴⁸. De hecho, la Plataforma del Tercer Sector, el Ministerio de Derechos Sociales, la Fundación de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), la Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME), la Federación Nacional de Asociaciones de Empresarios y Trabajadores Autónomos (ATA), la Confederación Española de Asociaciones de Jóvenes Empresarios (CEAJE) y la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES) han creado una gran alianza en torno a la casilla «Empresa Solidaria» del IS⁴⁹.

Se indica que la Empresa Solidaria (EmpresXa) no solo es aquella que ya ha marcado la casilla correspondiente, «sino incluso las que no lo han hecho todavía pero tienen intención de hacerlo en el futuro». Seguidamente se dice que «son organizaciones que fundamentan sus acciones en principios que tienen que ver con el cambio de su entorno, la mejora de la calidad de vida de las personas y la lucha contra la pobreza y las políticas sostenibles», añadiendo que «generan valor para la propia empresa» y «para la sociedad en su conjunto», realizando «un gesto de responsabilidad y compromiso con los colectivos más vulnerables». También, se califica explícitamente este gesto como de «altruista» por parte de la empresa.

Se advierte que «marcarla supone apostar porque el tuyo sea un negocio responsable», subrayando que este mecanismo supone una forma de reforzar «la colaboración entre empresas y organizaciones no lucrativas» a través de «un marco de alianzas, cooperación social, estable y sostenible». Finalmente, a modo de resumen, se indica que «marcar la casilla Empresa Solidaria supone para las empresas valor, reputación, impacto social, alianzas y compromiso con las personas».

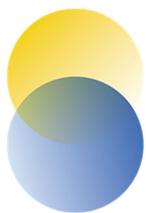
8.2. Naturaleza del mecanismo

La asignación tributaria articulada en el IS consiste en la posibilidad voluntaria que se otorga al contribuyente de dar su visto bueno para que las administraciones públicas destinen una cantidad equivalente al 0,7% de la cuota íntegra de su impuesto a financiar actividades de interés general consideradas de interés social. Ello, sin que tal opción suponga incremento de su carga impositiva. Consecuentemente, trasladando la argumentación realizada respecto a esta figura en el IRPF (González, 2006), este mecanismo podría definirse como una dotación estatal para el Tercer Sector, con asignación democrática de la cantidad, en la medida en la que la manifestación de la voluntad del contribuyente se transforma en dotación directa de las administraciones públicas a dicho sector, con cargo a un impuesto propio del Estado, coactivamente pagado por los contribuyentes. A este respecto, se ha afirmado que el sistema permite a los contribuyentes el ejercicio de una forma de libertad fiscal, sin imponerles la obligación de elegir el destino de un porcentaje de su propia contribución tributaria (Bartoli & Marucci, 2011).

Conviene advertir que, aunque se trata de una opción voluntaria por los declarantes, en realidad, supone una minoración de la recaudación destinada a los fines generales de los PGE, de lo que se colige que los fondos transmitidos a dichos entes tienen el carácter de públicos (Cubero & Sanz, 2008). Por tal motivo, cierta doctrina ha calificado este sistema,

⁴⁸ https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion_rsc_comunicacion/ (consulta 17 de marzo de 2022).

⁴⁹ «El Tercer Sector, empresas y Gobierno crean alianza en torno a la casilla Empresa Solidaria del Impuesto sobre Sociedades para marcar el cambio social», *Plataforma de Infancia*, 08-07-2021. Recuperado de: <https://www.plataformadeinfancia.org/el-tercer-sector-empresas-y-gobierno-crean-alianza-en-torno-a-la-casilla-empresa-solidaria-del-impuesto-de-sociedades-para-marcar-el-cambio-social/>



desde el punto de vista presupuestario, como un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos (Cazorla, 1989; Lejeune, 1979, y Martín, 1981). De hecho, la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del TSAS de ámbito estatal se refiere a «la creación de un nuevo recurso a través del cual el contribuyente puede afectar parte de su contribución para el sostenimiento de los gastos públicos a un fin específico, esto es, la realización de actividades de interés general consideradas de interés social».

El propio dossier de prensa de la campaña «Empresa solidaria, Empresa extraordinaria» reconoce que se trata de un mecanismo que se materializa mediante subvenciones del Estado⁵⁰. Como se expondrá más adelante, las arcas públicas vincularon directamente 33,9 millones de euros, correspondientes a la asignación del IS del ejercicio 2018 -que se declaró en 2019- a esta forma de financiar actividades de interés general de interés social, cifra que se unió a los 363,8 millones de euros correspondientes a la asignación tributaria del IRPF. En los años posteriores, esta cifra se ha incrementado significativamente, como se ha expuesto.

8.3.- Opinión crítica sobre la denominación otorgada a la figura

Según lo expuesto más arriba, la calificación de empresa solidaria o extraordinaria que se aplica a las entidades que optan por asignar el 0,7 % de la cuota del IS a actividades de interés general consideradas de interés social no se corresponde con la realidad. El hecho de marcar una simple casilla en el modelo de autoliquidación del tributo no implica actuación alguna de carácter solidario por parte de la entidad contribuyente, porque no supone aportación adicional en el IS, ni conlleva asumir un mínimo código de conducta solidario o ético en el funcionamiento interno y externo de la misma. Tampoco obliga a tener relación -estable o esporádica- con las entidades del Tercer Sector, porque son las administraciones públicas las que gestionan estos fondos. A lo sumo, tal calificativo de solidario debería otorgársele al conjunto de los ciudadanos que aceptan que se destine esa cantidad al citado sector, detrayéndose del montante total dirigido al resto de partidas contenidas en los presupuestos de los respectivos entes.

Según lo expuesto, podría aceptarse la denominación de «casilla solidaria del IS», de la misma forma que en el IRPF se define coloquialmente al citado mecanismo como «X solidaria», pero no el de «empresa solidaria». Recuérdese que, desde el momento en que la carga impositiva individual no se eleva por el hecho de optar por la aportación a tales fines, no existe duda alguna de que los fondos transmitidos como consecuencia de la opción tienen el carácter de públicos.

Llegados a este punto, no considero apropiado calificar de «solidaria» y, consecuentemente, de «insolidaria» a una persona –sea física o jurídica–, por el mero hecho de marcar o no la casilla del 0,7% en un modelo tributario. En mi opinión, tan respetable es la opción de elegir que las administraciones públicas destinen una cantidad equivalente al citado porcentaje de la cuota íntegra del tributo a las entidades del Tercer Sector, como la de no marcar ninguna casilla, eligiendo que la correspondiente cifra se utilice para satisfacer el resto de fines generales contenidos en los correspondientes presupuestos, incluyendo los sociales, mediante la ejecución directa por el sector público en un Estado social y democrático de Derecho.

⁵⁰ Se dice textualmente que la casilla «permitirá al Estado subvencionar proyectos para que, con una visión y un alcance estatal, desarrollen programas sociales que sean considerados de interés general». Cfr. PLATAFORMA TERCER SECTOR, *Dossier de Prensa Campaña Emprexas que marcan, para marcar el cambio*, p. 6.



De hecho, la denominación *empresa solidaria* o *EmpreXa* puede crear confusión, en relación con calificaciones institucionales otorgadas a otro tipo de entes que tributan en el mismo IS, que sí cumplen determinados principios y requisitos más cercanos al ámbito de la solidaridad, la ayuda mutua, la democracia, la igualdad, la equidad o la responsabilidad, en el amplio sentido de la palabra⁵¹. Me refiero a las denominadas *empresas sociales* (Montero, 2017 y Boletto, 2020), las *entidades de economía social* (Vargas, 2017), las *sociedades de no lucro*, *benefit corporation* (Hernando, 2016; Alcalde, 2018) o las empresas que presentan un alto grado de responsabilidad social corporativa, que han sido analizadas detenidamente por la doctrina, a la que nos remitimos. Es más, según la información publicada por la propia Plataforma del Tercer Sector, la marca «Emprexa» otorga una reputación más importante que la que proviene de la Responsabilidad Social Empresarial⁵². Incluso, se alude a la responsabilidad empresarial de tales entidades, relacionando la opción de marcar la casilla del 0,7% con la implementación de planes de igualdad, la observancia de las medidas para evitar el cambio climático, la preocupación por las personas o el cumplimiento de los ODS y de la Agenda 2030⁵³.

En mi opinión, es muy importante que la ciudadanía tengan claro cuáles son los rasgos esenciales de cada una de estas entidades, lo que en última instancia constituye la base de un tratamiento fiscal diferenciado. Por tanto, no considero acertada la publicidad que se realiza de este mecanismo en la página web de la «Empresa solidaria», al indicarse, por ejemplo, que este tipo de sociedades «generan reputación de marca e inciden en el valor social». Como se ha afirmado, «en un momento en que las grandes empresas están tan necesitadas de un “suplemento” ético y social, (...) la apariencia de respetabilidad y compromiso social que les pueda otorgar esta nueva casilla puede ser incluso una buena herramienta de mercadotecnia a influir positivamente en sus cuentas de resultados» (Ruiz, 2018).

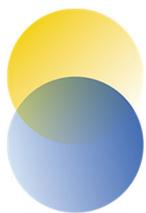
9.- Bibliografía

- ALCALDE SILVA, J. (2018): «Observaciones a un nuevo proyecto de ley que regula las empresas de beneficio e interés colectivo desde la experiencia comparada», *Revista Chilena de Derecho Privado*, 31, 381-425.
- AZNAR GIL, F.R. (1994): «Los obispos ante la asignación tributaria (1988-1993)», *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, 136, 83-113.
- BARTOLI, G. y MARUCCI, M. (2011): «Il cinque per mille: un compromesso tra Stato, cittadini e associazionismo», *Amministrazione In Cammino*.
- BOLETO, G. (2020): *Le imprese del terzo settore nei sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Giuffrè, Milano.
- CABRA DE LUNA y DE LORENZO (2015): «El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas» *Revista Española del Tercer Sector*, 1.

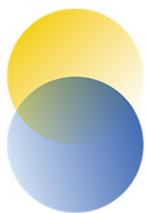
⁵¹ De la información contenida en la página de la campaña de «Empresa solidaria, Empresa extraordinaria», parece deducirse que las entidades que marcan la casilla del 0,7% son empresas que tienen planes de igualdad, observan las medidas para evitar el cambio climático, se preocupan de las personas y cumplen con los ODS y de la Agenda 2030.

⁵² Se afirma que «con la marcación de cualquiera de las dos casillas habilitadas las empresas van más allá de la clásica Responsabilidad Social Empresarial (RSE), también contribuyen al desarrollo de los Objetivos de Desarrollo Sostenible (ODS) en la búsqueda de alianzas y nuevos escenarios de colaboración con el Tercer Sector que, directamente, repercutirán en la erradicación de la pobreza, la lucha contra la desigualdad, la promoción de los derechos y el impulso de sociedades inclusivas». Cfr. PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR, *Dossier de prensa*, op. cit., p. 11.

⁵³ https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion_rsc_comunicacion/



- CASUSCELLI, G. (2015): «L'otto per mille nella nuova relazione della Corte dei Conti: spunti per una riforma», *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, 39.
- CAZORLA PRIETO, L.M. (1989): «La asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado y la Santa Sede», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, Universidad Pontificia de Comillas, Madrid, 17-42.
- CHAVES ÁVILA, R. y ZIMMER, A. (2017): *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Universidad de Valencia.
- CONSORTI, P.; GORI, L., y ROSSI, E. (2018): *Diritto del Terzo settore*, il Mulino, Bologna.
- CUBERO TRUYO, A. y SANZ GÓMEZ, R. (2008): «La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF», en BARBERO ORTEGA, A. y TEROL BECERRA, M. (coord.), *La libertad religiosa en el Estado social*, Tirant lo Blanch, Valencia, 277-306.
- DE LUCA, G. (2018): *Manuale di Diritto Tributario*, Simone, Napoli.
- EUROPEAN ANTI-POVERTY NETWORK, APN, *11º Informe 2021. El estado de la pobreza. Seguimiento del indicador de pobreza y exclusión social 2008-2020*.
- FELICIANI, G. (2019): «30 anni di bene comune», *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 1, 2019.
- FUNDACIÓN FOESSA (2022): *Evolución de la cohesión social y consecuencias de la COVID-19 en España*, Colección 50 de Estudios.
- GARCÍA LUIS, T. (2017): «Micromecenazgo, fidelización de donaciones y otras reformas conexas del régimen fiscal de incentivos al mecenazgo tras la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades», en MERINO JARA, I. (Dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, IEF, Madrid, 509-550.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F. (2007): *La Financiación de la Iglesia Católica en España*, EDICE.
- GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, J. (1994): «Situación actual de la financiación de la Iglesia Católica», en *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 64-77.
- GONZÁLEZ DEL VALLE J.M. (1993): «El Estado y la financiación de las confesiones», *Ius Canonicum*, 65, 123-140.
- HERNANDO CEBRIÁ, L. (2016): «Beneficio compartido, derecho de sociedades y economía social: una perspectiva comparada», *Revista Jurídica de Economía Social CIRIEC*, 28, 349-402.
- LEJEUNE, E. (1979): «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico, CSIC, Salamanca, 343-354.
- LUQUE MATEO, M.A. (2017): «La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo», en MERINO JARA, I. (Dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, IEF, Madrid, pp. 443-470.
- LUQUE MATEO, M.A. (2020): «Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la «X solidaria», *Crónica Tributaria*, 176, 53-83.
- MALGESINI, G. (2020): *The impact of Covid-19 on people experiencing poverty and vulnerability. Rebuilding Europe with a social heart*, European Anti Poverty Network.
- MARTÍN DE AGAR, J.T. (1981): «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia Católica en España», *Ius Canonicum*, 42, 783-808.
- MARTÍN DÉGANO, I. (2016): «Aspectos fiscales y de apoyo económico público al Tercer Sector de Acción Social en la Ley 43/2015», SEMPERE NAVARRO, A.V. y DE LORENZO



GARCÍA, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado*, vol.I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.

MESEGUER VELASCO, S. (2019): *Financiación de la religión en Europa*, Digital Reasons, Madrid.

MONTERO SIMÓ, M. (2017): «Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de Sociedad de Responsabilidad Limitada de Interés General», en MERINO JARA, I. (Dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, IEF, Madrid, 297-314.

MORÓN PÉREZ, M^a. C. (2009): *Beneficios tributarios de las entidades eclesíásticas en el Derecho español e italiano*, Atelier, Barcelona, 2009.

PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL (2021): *El Tercer Sector de Acción Social en España 2021: Respuesta y resiliencia durante la pandemia*.

PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR (2021), *Dossier de Prensa*.

RODRÍGUEZ NAVARRO, E. (2017): «Treinta años después. El sistema de subvenciones del IRPF en el Tercer Sector», *Revista Española del Tercer Sector*, 37, 193-202.

RUIZ DEL ROSAL, E. (2018): «El desaguisado de la “casilla social” del Impuesto sobre Sociedades», *inforLibre*, 24/06/2018.

SORIANO TORRES M. (2006): «¿Autofinanciación o financiación de las confesiones religiosas?», *Anales de la Facultad de Derecho*, 23, 215-222.

VARGAS VASSEROT, C.; GADEA SOLER, E. y SACRISTÁN BERGIA, F. (2017): *Derecho de las sociedades cooperativas*, La Ley, Madrid.