

# ANÁLISIS DE LA TRIBUTACIÓN Y LA FINANCIACIÓN DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

**XIX Congreso Internacional de Investigadores en  
Economía Social y Cooperativa**

*El papel de la Economía Social en un escenario de crisis e incertidumbre*

**Juan Jesús Gómez Álvarez**

Contratado predoctoral FPI

Universidad de Almería

ORCID: 0000-0002-7478-9636



## **1. RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS ENTIDADES QUE INTEGRAN EL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL\***

El Tercer Sector supone una pieza clave dentro de la prestación de servicios que reclama la sociedad. Se enmarca entre el sector público y el sector privado, no existiendo un criterio doctrinal único en cuanto a las entidades que lo integran. Su régimen jurídico y económico viene caracterizado por la naturaleza privada de sus sujetos, una actuación basada en el interés general y en los principios orientadores de la economía social como son la primacía de las personas, el fin sobre el capital, la solidaridad interna y social o la inclusión de personas en riesgo de exclusión social. En cuanto a su modelo económico, este se basa en la ausencia del ánimo de lucro, la distribución de resultados bajo límites restrictivos y un modelo de producción centrado en la labor social.

El Tercer Sector de Acción Social (TSAS), por su parte constituye un área específica del Tercer Sector donde se incluyen aquellas entidades que dirigen su actuación hacia la prestación de servicios en espacios de intersección social, entre sus valores encontramos la solidaridad, la igualdad de oportunidades, la inclusión y un alto grado de participación voluntaria<sup>1</sup>. El art. 2 de la Ley 43/2015, de 9 de octubre del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS) conceptualiza las entidades del TSAS como:

*1. Las entidades del Tercer Sector de Acción Social son 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.*

Seguidamente, el apartado 2 dispone 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 [...]*"

En cualquier caso, independientemente de su naturaleza jurídica, de acuerdo con el art. 4 LTSAS, deberán adecuar su funcionamiento a una serie de principios como son: a) personalidad jurídica propia; b) naturaleza jurídico-privada; c) no poseer ánimo de lucro y tener carácter altruista; g) garantizar la participación democrática en su seno; e) actuación transparente tanto en su actividad como en su rendición de cuentas; f) desarrollo de sus actividades con plenas garantías de autonomía en su gestión y toma de decisión; g) estímulo de la cohesión social mediante la participación ciudadana en la acción social a través del voluntariado; h) actuación basada en la igualdad de trato, de oportunidades y no discriminación independientemente de las circunstancias personales;

---

\* Este trabajo 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"

<sup>1</sup> De acuerdo con la Plataforma del Tercer Sector (2020), ha sido catalogado como un sector de producción y distribución de bienestar consolidado, de proximidad, que atiende las necesidades sociales que reclama la sociedad.

i) desarrollo de actividades de interés general, en especial a las personas que necesitan atención integral socio-sanitaria, educativa o de inserción laboral y fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.

Analizadas las características descritas y dada la flexibilidad del apartado 1 del art. 2 LTSAS respecto a la inclusión de entidades dentro de esta categoría, podríamos realizar una aproximación de los sujetos que lo integran entre las que se encontrarían: las consideradas entidades sin ánimo de lucro (ENL) por la Ley 1/2002 de 22 de marzo de asociaciones (LOAS), la Ley 50/2002 de 26 de diciembre de fundaciones (LF) y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal y del mecenazgo (LRFESFL), es decir, asociaciones<sup>2</sup>, fundaciones, federaciones, entidades extranjeras con delegación en España y aquellas con sede en la Unión Europea y ONGs; las cooperativas de iniciativa social (CIS), reguladas por la Ley 27/1999, de 16 de julio, de cooperativas (LCOOP) las empresas de inserción social sin ánimo de lucro (EIS) cuya regulación se enmarca en la Ley 44/2007, de 13 de diciembre; y por último, los centros especiales de empleo de iniciativa social (CEEIS), regulados en el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre y el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba su Reglamento de los centros especiales de empleo.

A través del presente estudio se aborda de forma sistemática el régimen jurídico y fiscal de las entidades del TSAS en el Impuesto sobre Sociedades, su delimitación conceptual y propuestas de mejora y de financiación que las ayude a seguir trabajando por la mejora del estado de bienestar, suprimiendo las desigualdades que les afectan en términos económicos y potenciando el acceso a recursos que sustenten su modelo de actividad.

## 1.1. Asociaciones y Fundaciones

Las asociaciones y fundaciones se rigen por la LOAS y la LF, respectivamente. Sus rasgos han sido estudiados profundamente por la doctrina y por razones de extensión no serán abordados en el presente trabajo<sup>3</sup>. Sin embargo, hay una serie de puntos donde cohesionan: la ausencia de ánimo de lucro y las actividades de índole social que desarrollan que, en determinados casos, son consideradas de interés general.

Estos dos criterios son los que identifican principalmente a las entidades y los que la LRFESFL considera en sentido estricto ENL, de tal forma que, cumplidos los requisitos que examinaremos continuación, podrán acceder al régimen fiscal especial en el IS.

a) Requisitos de carácter económico:

- Persecución de fines de interés general. Estos podrán ser llevados a cabo de forma directa e indirecta<sup>4</sup> (art. 3. 1.º). Existe compatibilidad entre la realización

---

<sup>2</sup> Independientemente de que reciban o no la calificación de utilidad pública.

<sup>3</sup> Ejemplificativamente, Véase, OREJAS CASAS, J.A. "La organización y dirección de las fundaciones", *CIRIEC-España. Revista jurídica* n.º 32, 2018, pp. 305-371; EMPARANZA SOBEJANO, A. (Dir.), *Nuevas orientaciones en la organización y estructuración jurídica de las fundaciones*, Marcial Pons, Madrid, 2014.

<sup>4</sup> La doctrina y los órganos judiciales y administrativos han llegado de forma unánime a la conclusión de que estos podrán ser perseguidos de forma directa e indirecta por las ENL por el carácter genérico al que hacer referencia la norma. Desde el punto de vista doctrinal: PEDREIRA MENENDEZ, J.: «Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo» MERINO JARA.I.: *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, p. 495; por su parte, los seguidos por la DGT, el TEAC y los Tribunales ha ido evolucionando desde una perspectiva restrictiva

- de actividades de interés general y la consecuente obtención de beneficios. Por ello, no debe ser equiparado el interés general a la ausencia de ánimo de lucro<sup>5</sup>.
- Destino del 70% de las rentas de las explotaciones económicas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad e ingresos obtenidos por otro concepto a los fines de interés general, una vez deducidos los gastos para su obtención. El resto se destinará al incremento la dotación patrimonial y las reservas (art. 3. 2.º).
  - Límite en la realización de actividades ajenas a sus fines estatutarios u objeto social. Se entenderá cumplido cuando estas actividades no superen el 40% del importe neto de la cifra de negocios (art. 3. 3.º).
  - Destino de la totalidad del patrimonio a otra ENL en caso de disolución y prohibición de reversión del patrimonio al propietario original, heredero o legatario en caso de aportación a la entidad, salvo que la reversión se prevea a favor de una entidad beneficiaria del mecenazgo de las contempladas en los art. 16 a 25 de la LRFESFL (art. 3. 6.º).
- b) Requisitos de carácter laboral:
- Limite en el destino de la actividad. Esta no podrá ir destinada a los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y cónyuges o parientes hasta el cuarto grado que no podrán ser destinatarios principales. No obstante, este requisito no será de aplicación para las federaciones y asociaciones de ENL<sup>6</sup> (art. 3. 4.º).
  - Gratuidad de los cargos de patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno, sin perjuicio del derecho a reembolso de los gastos debidamente justificados en el desempeño de su función. Sin embargo, podrán percibir una retribución en el marco de una relación laboral diferente a la de los órganos de representación (art. 3. 5.º).
- c) Requisitos de carácter formal:
- Inscripción en el registro competente (art. 3. 7.º).
  - Cumplimiento de las obligaciones contables (art. 3. 8.º).
  - Rendición de cuentas que establezca su legislación específica (art. 3. 9.º).
  - Elaboración anual de la memoria económica donde se especifiquen ingresos y gastos del ejercicio identificados por categorías y proyectos. Esta memoria deberá elaborarse de acuerdo con las normas establecidas en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre referente al reglamento de aplicación (art. 3. 10º).

## 1.2. Cooperativas de Iniciativa Social

Las CIS junto a las EIS y los CEES forman parte de lo que ha sido denominado por la doctrina como "empresas sociales" (Vargas Vasserot, 2021). Estas entidades presentan una estructura, funcionamiento y principios similares al resto de cooperativas, con la excepción de que dirigen su actividad hacia las necesidades que demanda la sociedad como son la inserción de personas en situación de exclusión social y personas con

---

hasta equipararse con el doctrinal. STS 1040/2018, de 23 de abril de 2018, (N.º Rec. 697/2016) Sección Tercera, FJ. 3º.

<sup>5</sup> STS 1556/2018, de 23 de abril, (N.º Recurso, 657/2016, Sala Tercera), FJ 3º.FJ 1º por su interés aclaratorio.

<sup>6</sup> Se contemplan determinadas excepciones para aquellas entidades que desarrollen actividades científicas, de desarrollo tecnológico, de asistencia social o deportivas indicadas en los apartados 8 y 13 del art. 20 LIVA. Así mismo, no le será de aplicación a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de los bienes del Patrimonio Histórico Español o de la Comunidad Autónoma que le sea de aplicación.

discapacidad. A diferencia del resto de modelos cooperativos tradicionales, estas presentan una marcada ausencia de ánimo de lucro, destinando la obtención de recursos económicos al mantenimiento de la entidad<sup>7</sup>. Sus características pueden sintetizarse en actividad y producción enfocada al objeto social, amplia participación de los miembros en la Asamblea General, limitación del reparto de beneficios entre sus miembros, dependencia externa de financiación, integración y participación de voluntarios (Defourny, 2021).

Desde la perspectiva jurídica el art 106 LCOOP las conceptualiza 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.*

No obstante, desde la perspectiva autonómica, las actividades de asistencia social quedan ampliadas a la protección de la infancia y la juventud, la protección de la mujer, la asistencia a la tercera edad, las minorías étnicas, los exreclusos, alcohólicos, toxicómanos y quienes se encuentren en el ámbito de la reinserción social, medioambiente y otras de cualquier naturaleza social.

Las leyes autonómicas en el ejercicio de sus competencias legislativas han desarrollado un tipo de cooperativa específica dedicada a la integración social y que reciben diversas denominaciones como cooperativas de integración social, de interés social, de servicios sociales de utilidad pública de servicios o bienestar social. Todo ello, dependiendo del tipo de Comunidad en la que nos encontremos. Pese a que la actividad resulta discretamente diferente, consideramos que, en cualquier caso, pueden responder a un único tipo de cooperativas, las ya denominadas CIS<sup>8</sup>.

Las CIS son consideradas a todos los efectos ENL, debiendo adecuarse a los siguientes requisitos:

- Contemplar la denominación "sin ánimo de lucro" en sus estatutos<sup>9</sup>.
- Prohibición en la distribución de resultados.
- Prohibición de que las aportaciones de los socios devenguen un interés superior al legal del dinero.

---

<sup>8</sup> Véase, DOMÍNGUEZ CABRERA, M.P.: "Consideraciones en relación al fomento de las cooperativas de iniciativa social en el ordenamiento jurídico español", *Revista Aranzadi Doctrinal*, N.º.1, 2022. [Edición Electrónica]; MONTERO SIMÓ. M.: «Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de sociedad de responsabilidad limitada de interés general», en MERINO JARA.I.: *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2017, p 301.

<sup>9</sup> En este Sentido: VARGAS VASEROT, C.: "La organización de entidades público-privadas a través de las sociedades mercantiles" en EMBID, J.M.; EMPARANZA SOBEJANO, A. (dirs.): *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas* Marcial Pons, Madrid 2012, p. 105.; 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, p.39.

- Carácter gratuito de los cargos Administrativos o del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas que puedan incurrir por el desarrollo de sus funciones.
- Retribución del socio trabajador y trabajadores por cuenta ajena inferior o igual al 150%<sup>10</sup>.

A nivel formal, la calificación de utilidad pública, actualmente solo se contempla en el País Vasco, Baleares, Canarias y la Comunidad Valenciana.

### **1.3. Empresas de Inserción social sin ánimo de lucro y los Centros Especiales de Empleo de Iniciativa Social**

Las EIS serán sociedades mercantiles o cooperativas legalmente constituidas que realicen cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios, cuyo objeto social sea la integración y formación sociolaboral de personas en situación de exclusión social (art. 4 LEIS). Entre las personas en esta situación se encuentran: a) perceptores de renta mínima de inserción; b) personas que no puedan acceder a prestaciones por falta de período exigido de residencia o empadronamiento o haber agotado el período máximo de percepción legalmente establecido; c) jóvenes entre 18 y 30 años procedentes de Instituciones de Protección de Menores; d) personas con problemas de drogodependencia o trastornos adictivos; e) Internos de centros penitenciarios cuya situación les permita acceder a un empleo; f) menores internos; g) personas procedentes de centros de alojamiento alternativo autorizado por las CC.AA y las ciudades de Ceuta y Melilla; h) personas procedentes de servicios de prevención e inserción social autorizados por las CC.AA y las ciudades de Ceuta y Melilla. (art. 2 LEIS).

Deberán adecuarse a los siguientes requisitos:

- Estar promovidas y participadas por varias entidades promotoras sin ánimo de lucro como son las asociaciones y fundaciones cuyo objeto social contemple la inserción de personas especialmente desfavorecidas [art. 5 a) y 6 LEIS].
- Inscripción en el Registro correspondiente a su forma jurídica [art. 5 b)].
- El porcentaje de trabajadores en proceso de inserción debe ser de al menos el 30 % durante los tres primeros años y del 50 % a partir del 4 año. El número no puede ser inferior a dos [art. 5 c)].
- No realizar actividades diferentes de su objeto social [art. 5 d)].
- Destino del 80 % de los resultados y excedentes a la mejora y ampliación de sus estructuras productivas [art. 5 e)].
- Presentar un balance social de la actividad de la empresa que incluya una memoria económica y social, el grado de inserción en el mercado laboral ordinario y la composición de la plantilla [art. 5 f)].
- Contar con los medios para cumplir con los compromisos derivados de los itinerarios de inserción laboral [art. 5 g)].

---

<sup>10</sup> A excepción de LCV que establece un 175%. Los requisitos en torno al límite porcentual del 150 % están pensados para las cooperativas de trabajo asociado, tal y como han recalado algunos autores. Sin embargo, no existe un criterio objetivo sobre su aplicación en las cooperativas de consumo de iniciativa social. Por tanto, no existe un criterio de que se respete el carácter no lucrativo de la cooperativa.

Como ha señalado Alguacil (2021), existe una importante ausencia de ánimo de lucro subjetivo en cuanto a los requisitos establecidos en el art. 5 de la LEIS para la denominación de EI.

A nivel formal, la calificación corresponderá al Órgano Administrativo correspondiente de la Comunidad Autónoma en donde se encuentre su objeto de trabajo. No obstante, esta deberá, con carácter previo a solicitar la inscripción como empresa de inserción y la inscripción en el Registro Administrativo, encontrarse inscrita en el Registro Mercantil o de Sociedades Cooperativas, debiendo acreditar los requisitos legalmente establecidos para tal calificación en la forma que reglamentariamente proceda (art. 7 LEIS).

Los CEE, por su parte, son aquellos cuyo objetivo principal será el de realizar un trabajo productivo, participando regularmente en las operaciones de mercado y teniendo como finalidad asegurar un empleo remunerado para las personas con discapacidad. Así mismo, serán un medio de inclusión del mayor número de estas personas en el régimen de empleo ordinario<sup>11</sup> (art. 43.1 TRLGPD), y el personal con discapacidad deberá formar el 70% del total de la plantilla como mínimo (Art. 43.2 TRLGPD).

Para recibir la denominación de CEES su promoción y participación deberá estar integrada al menos por un 50% de entidades que no tengan ánimo de lucro o que tengan reconocido su carácter social dentro de sus Estatutos, ya sean asociaciones, fundaciones, corporaciones de derecho público, CIS u otras relacionadas con la Economía Social, de forma directa o indirecta. Este requisito se entenderá cumplido si son participadas por mercantiles cuyo capital social está integrado por las entidades citadas anteriormente, y siempre que en sus estatutos o en un acuerdo social se obliguen a la reinversión íntegra en la creación de empleo para personas con discapacidad y la mejora de su competitividad y de su actividad de economía social (art. 43.4 TRLGPD).

Los CEE podrán tener naturaleza jurídica pública o privada y carecer o no de ánimo de lucro (art. 5 RDRCEE). No obstante, de acuerdo con los rasgos examinados para las entidades del TSAS, para poder pertenecer a esta clasificación deberán poseer naturaleza privada y carecer de ánimo de lucro.

## **2. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES ACOGIDAS A LA LEY DEL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL**

La tributación de las ENL en el IS viene caracterizada por un amplio régimen de exención para aquellas que se adecuen a los requisitos del art. 3 de la LRFESFL. Los art. 6 y 7 de la LRFESFL realizan una enumeración de las rentas y explotaciones económicas que se encuentran exentas en el IS. Este régimen es de carácter potestativo, por lo que las ENL podrán decidir entre decantarse por la norma fiscal especial o el régimen de aplicación genérico de la LIS (art. 14 LRFESFL).

Entre las rentas se encuentran:

---

<sup>11</sup> En igual sentido art. 1 del Reglamento del Real Decreto 2273/2985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de los CEE.

- Los donativos y donaciones, las ayudas económicas realizadas en virtud de un convenio de colaboración, las cuotas de los asociados, colaboradores o benefactores y las subvenciones (art. 6. 1.º).
- Las procedentes del patrimonio inmobiliario y mobiliario tales como acciones, dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres (art. 6. 2.º)<sup>12</sup>.
- Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones de bienes o derechos incluidas la disolución y liquidación de la entidad (art. 6. 3.º).
- Las obtenidas de explotaciones económicas (art. 6. 4.º).
- Las rentas imputadas o atribuidas procedentes de los anteriores (art. 6. 5.º).

En cuanto a las explotaciones económicas tenemos 2 grupos diferenciados:

- Las explotaciones económicas relacionadas con la promoción y gestión de acciones de interés general, investigación y desarrollo, enseñanza prestación de servicios sanitarios y asistencia social, explotación de bienes declarados de interés cultural, medioambiente deporte e investigación (art. 7. 1.º a 10.º).
- Las explotaciones de carácter auxiliar, que no podrán superar el 20% del total de los ingresos totales de las actividades realizadas por la entidad, y las de escasa relevancia, es decir, aquellas que no superen en 20.000 euros el importe neto de la cifra de negocios<sup>13</sup> (art. 7. 11.º y 12.º).

La deducibilidad de los gastos y su límite vienen regulados en el art. 8.2 LRFESFL, estableciendo que, no serán deducibles:

- Los gastos derivados de rentas exentas exclusivamente. Se permite por tanto la deducibilidad parcial cuando haya actividades que generen rentas exentas y no exentas.
- Las cantidades derivadas de la amortización de elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas no sometidas a gravamen.
- Las cantidades que se deriven de la aplicación de resultados y excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Sumado al amplio margen del que disfrutaban las ENL acogidas a la LRFESFL, la LIS establece un tipo de gravamen del 10 % para aquellas rentas y explotaciones económicas que no sean consideradas exentas. Por otro lado, de acuerdo con el art. 13 LRFESFL, estos sujetos deberán declarar la totalidad de las rentas que generen independientemente de que sean consideradas exentas o no, de ahí que la LRFESFL haga especial referencia a la obligación de llevar una contabilidad adecuada y fiel del patrimonio.

---

<sup>12</sup> No todas las rentas se encuentran condicionadas al cumplimiento de los fines de la entidad. Por esta razón, determinados autores han puesto de manifiesto la posibilidad de reformular el régimen de beneficios fiscales centrándolo en el destino de las rentas generadas por la entidad independientemente de su origen y en la deducibilidad de los gastos de las actividades de interés general. Sobre esta cuestión, Véase, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma", en, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.

<sup>13</sup> Este grupo presenta una gran singularidad, pues aquellas actividades que generen dudas de interpretación podrán ir enmarcadas en este último apartado 12.º.

### **3. TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES ACOGIDAS A LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES**

De conformidad con el art. 9.2 LIS, las entidades que no cumplan con los requisitos del art. 3 de la LRFESFL o que, de forma potestativa hayan decidido no aplicar este régimen fiscal, deberán adecuar su tributación a LIS y recibirán la denominación de entidades parcialmente exentas (EPE). Así mismo, serán consideradas EPE el resto de entidades e instituciones sin ánimo de lucro, las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas, entre otros. Esto permite que aquellos sujetos del TASAS que no se incluyan en la categoría fiscal de ENL puedan seguir accediendo a un régimen fiscal beneficioso, aunque con ciertas diferencias, como veremos a continuación.

De conformidad con el art. 110 LIS, será de aplicación las siguientes exenciones por las rentas generadas por estos sujetos:

- Las derivadas de la realización de actividades que formen parte de su objeto social o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividad económica. En este apartado se incluyen las cuotas derivadas de los asociados, colaboradores y benefactores.
- Las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que guarde relación con el cumplimiento de su objeto o finalidad específica.
- Las derivadas de transmisiones onerosas cuando los bienes se encuentren afectos a la realización del objeto o finalidad específica y la cantidad obtenida a consecuencia de la transmisión se destine a nuevas inversiones de inmovilizado relacionadas con dicho objeto o finalidad.

Las inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores. Así mismo, deberá mantenerse dentro del patrimonio durante 7 años, salvo que el período de amortización sea inferior. En caso contrario deberá abonarse la cuota íntegra procedente de la renta exentas más los intereses de demora.

De los apartados anteriores se desprende que este régimen es más restrictivo que el estudiado para las ENL, pues no se incluyen dentro de la exención las rentas derivadas de las donaciones y donativos para colaborar con los fines de la entidad, aquellas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario, las procedentes de la adquisición o transmisión, por cualquier título, de bienes o derechos que no estén vinculados a los fines de entidad y el arrendamiento de inmuebles<sup>14</sup>.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, de conformidad con el art. 111 LIS, no tendrán la consideración de deducibles los siguientes:

- Los gastos procedentes exclusivamente de las rentas exentas. Se permite la deducibilidad parcial.

---

<sup>14</sup> Respecto al arrendamiento, de acuerdo con el art. 5 LIS, será considerada actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Esta acepción no se incluye en la LRFESFL, por lo que en caso de tener contratada a una persona para la gestión del arrendamiento se encontraría no exenta imputándose a la base imponible y tributando al tipo específico para las EPE.

- Las cantidades que constituyan la aplicación de resultados, especialmente las destinadas al sostenimiento de las actividades exentas derivadas de las actividades y explotaciones económicas.

Tanto las EPE, ENL como las EIS y CEEIS podrán acceder a una serie de bonificaciones y deducciones en la cuota íntegra derivadas de la aplicación de la LIS. Aunque no entraremos en detalle por limitaciones de espacio en todas y cada una de ellas, sí haremos referencia a su denominación y articulado.

Como deducciones:

- Deducción para evitar la doble imposición jurídica (art. 31 LIS).
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional: dividendos y participaciones en beneficios (art. 32 LIS).
- Deducciones para actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica (art. 35 LIS).
- Deducciones por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales (art. 36 LIS)<sup>15</sup>.
- Deducciones por creación de empleo (art. 37 LIS).
- Deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad (art. 38 LIS).
- Deducción por contribuciones empresariales a sistemas de previsión social empresarial (art. 38 ter).

Como bonificaciones:

- Bonificación de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla (art. 33 LIS).

Por otro lado, tanto las EIS como los CEEIS, aunque se adecuan con bastante similitud a los requisitos estipulados en la LRFESFL, sin embargo, por su denominación quedan al margen. Así mismo, la LIS no contempla una categoría específica para ellas ni tampoco podrán acceder al régimen fiscal de EPE, pues la imposibilidad de convertirse en ENL a efectos de la Ley las perjudica en el IS en este sentido. Por tanto, la única alternativa es aplicar el régimen de tributación para el resto de empresas, salvo que se constituyan como cooperativas, en cuyo caso, tendrán una tributación específica en el impuesto directo, como se analizará en el siguiente epígrafe. Ante esta situación, el tipo de gravamen aplicable a la base imponible del IS será del 25%, excepto para aquellas cuyo importe de la cifra de negocios sea inferior al millón de euros, cuyo tipo aplicable será del 23% o del 15 % en caso de entidades de nueva creación durante el primer periodo impositivo y en el siguiente si la base imponible resulta positiva. Así mismo, con carácter general, también podrán acceder a los incentivos fiscales para las entidades de reducida dimensión contemplados en el capítulo XI del Título VII LIS (Alguacil 2021,44).

---

<sup>15</sup> Aunque el importe de la deducción se encuentra limitado al 50 % del coste de producción, dicho limite se incrementará hasta el 80 % cuando sean dirigidas por personas con discapacidad igual o superior al 33%.

#### **4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL**

De acuerdo con la disposición adicional novena LCOOP, la tributación de las CIS se hará según las reglas establecidas en la LRFC. Así, tendremos las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas (art. 6 y 7 LRFC, respectivamente).

Respecto a las primeras, las cooperativas protegidas, la ley establece en sentido negativo cuáles serán las causas de pérdida de la condición de protegidas<sup>16</sup> (art. 13 LRFC). En cuanto a las especialmente protegidas, el art. 7 LRFC realiza una enumeración categórica de los diferentes tipos de cooperativas que aquí se incluyen. Entre ellas encontramos: las cooperativas de trabajo asociado, las cooperativas agrarias, las cooperativas de explotación comunitaria de la tierra, las cooperativas del mar y las cooperativas de consumidores y usuarios. No obstante, dada la especial singularidad de las CIS y las actividades de naturaleza social que desarrollan, entendemos que las únicas que se podrían encuadrar dentro de la categoría de CIS son las de trabajo asociado (art. 8 LRFC) y las de consumidores y usuarios (Art. 12 LRFC).

Del análisis de la LCOOP y de la LRFC se observa que, pese a que pueden ser reconocidas como CIS todas aquellas que realizan actividades de interés general, sin embargo, tan solo las de consumo y trabajo asociado pueden acceder a la calificación de especialmente protegidas en la LRFC. Esto deja fuera de la protección fiscal especial a cooperativas de servicios, sanitarias y educativas que también desarrollan actividades de interés general. Por su parte, las leyes cooperativas de las diferentes autonomías no presentan uniformidad en cuanto a la regulación de las CIS, lo que nos lleva a afirmar que solo aquellas que tienen reguladas como cooperativas de trabajo asociado y consumidores y usuarios a las CIS, podrán acceder a la calificación de especialmente protegidas.

Respecto a la cuantificación de la base imponible en el IS de las CIS, esta viene dada por los resultados cooperativos y extra cooperativos, indistintamente de su clase. Forman parte de los ingresos cooperativos los procedentes del ejercicio de la actividad cooperativizada, las cuotas periódicas realizadas por los socios, las subvenciones, las imputaciones de las subvenciones de capital, los intereses y retornos provenientes de la participación cooperativas y los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria (art. 17 LRFC). En cuanto a los ingresos extracooperativos, estos proceden de la actividad cooperativizada realizada por personas no socios, los procedentes de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas y los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa<sup>17</sup> (art. 21 LRFC).

El tipo de gravamen para las cooperativas protegidas será del 20 % de los resultados cooperativos mientras que a los resultados extracooperativos un 25 %. No obstante, las cooperativas especialmente protegidas verán reducido un 50 % su cuota íntegra (art. 34.2 LRFC).

En ambos casos tendrán acceso a libertad de amortización de los elementos del activo fijo nuevo amortizable, siempre que sean adquiridos en el plazo de 3 años desde su

---

<sup>16</sup> AGUILAR RUBIO, M.: "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración", *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 217, p. 118-132.

<sup>17</sup> Art 57.5 LCOOP.

inscripción en el Registro de Cooperativas cuando estas últimas no sobrepasen el importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos reducido en las asignaciones obligatorias al FRO y participaciones del personal asalariado (art. 33.3 LRFC).

Respecto a las cooperativas de segundo grado y ulterior grado, cuando no concurren las circunstancias del art. 13 LRFC, tendrán acceso a los mismos beneficios citados con anterioridad, de acuerdo con el art. 35 LRFC.

## **5. ANÁLISIS COMPARADO DE LOS REQUISITOS DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL. RAZONES PARA UNA ÚNICA TRIBUTACIÓN EN EL IS**

Recientemente se ha anunciado por el Gobierno una reforma del régimen fiscal especial para las ENL. Por su parte, las diferentes organizaciones integrantes de la Plataforma del Tercer Sector han planteado en el Congreso una proposición de ley para la modernización del texto atendiendo a las necesidades demandadas por la sociedad.

Pese a la batería de medidas propuestas, en especial, las centradas en el régimen de exención de las rentas y explotaciones económicas (art. 6 y 7 LRFESFL), consideramos que, de lo examinado en epígrafes anteriores, no existen razones para seguir manteniendo al margen de la aplicación del régimen fiscal privilegiado a las CIS y las EIS y las CEES. En el siguiente cuadro son sintetizados los rasgos identificativos de cada una:

	ENL (LRFESFL)	CIS	EIS /CEES
Tipo de entidad	Asociaciones (utilidad pública) Fundaciones Delegaciones extranjeras ONG	Cooperativa del tipo que corresponda Cooperativas de trabajo asociado o consumidores y usuarios <sup>18</sup>	Mercantil Cooperativa promovidas/participadas por ENL-50% para las CEES
Requisitos de carácter económico/actividad	Persecución de fines de interés general Destino del 70 % de las rentas procedentes de explotaciones económicas Límite de realización de actividades ajenas a sus fines Destino del patrimonio a otras ENL en caso de disolución	Actuación dirigida a fines sociales. Persecución de fines de interés general Integración laboral de personas vulnerables y con discapacidad Prohibición de la distribución de resultados	Realización de cualquier tipo de actividad económica Integración de personas de exclusión social/ discapacidad No realizar actividades diferentes de su objeto social Destino del 80% de las rentas a la mejora y ampliación y mejora de la estructura CEES reinversión integra creación de empleo personas con discapacidad
Requisitos de carácter laboral	Límite en el destino de la actividad. Esta será ajena a los fundadores, asociados y representantes estatutarios Gratuidad de los cargos directivos	Gratuidad de los cargos de Administración Retribución del socio trabajador inferior al 150 %	Porcentaje de los trabajadores en proceso de inserción 30% 1º año/ 50% 4º año CEES, plantilla = o > 70% de personas con discapacidad
Requisitos de carácter formal	Inscripción en el registro competente Cumplimiento de obligaciones contables Rendición de cuentas Elaboración anual de memoria económica con ingresos y gastos diferenciados.	Inscripción en el registro competente Rendición de cuentas anuales contables Cumplimiento de obligaciones contables. Contabilidad separada (categoría fiscalmente protegida) Certificación de utilidad pública (algunas autonomías)	Inscripción en el registro competente Cumplimiento de obligaciones contables Elaboración de memoria económica y social

Fuente: elaboración propia a partir del análisis realizado en las diferentes leyes.

Como se desprende del cuadro anterior, todas las entidades presentan –con sus diferencias– un alto grado de similitud, lo que nos lleva a respaldar la postura de un régimen jurídico-tributario único en el IS. De atender a una reforma fiscal que unifique los criterios de tributación en el impuesto directo se beneficiarían a las CIS, EIS y las CEES, especialmente en el acceso a los beneficios fiscales de los que disfrutaban actualmente las ENL. Así mismo, el acceso a la financiación a través del mecenazgo sería un importante estímulo para los donantes interesados en financiar actividades de interés social y las entidades del TSAS, cuyo modelo económico las lleva a una dependencia constante de financiación externa. Por otro lado, la LRFESFL presenta unos requisitos de carácter económico, laboral y formal más restrictivos que para el resto de sujetos estudiados, lo que evitaría una desviación de su objeto social real.

<sup>18</sup> Depende de la Ley autonómica

## **6. LA FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL A TRAVÉS DE LA X SOLIDARIA**

La sostenibilidad financiera de las entidades que integran el TSAS ha sido siempre una prioridad. Tras la última crisis sobrevenida, estos sujetos se han visto obligados a adaptarse y modificar su actividad. De acuerdo con el último informe de la Plataforma de ONG de Acción Social, hasta un 78,1 % de las entidades que lo integran revelan que han tenido numerosas dificultades para cumplir su misión, un 25, 1% han redirigido su actividad y un 28, 6% han planteado cambios en su misión para adaptarse a las nuevas circunstancias que demanda la sociedad<sup>19</sup>.

Por este motivo, los mecanismos de financiación como la asignación tributaria a fines de interés social del 0,7% en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF) y en el Impuesto sobre Sociedades (IS) –incluido este último mediante la Ley 6/2018, de 3 de julio– suponen una pieza clave en la obtención de recursos económicos desde su implementación, y un nuevo instrumento de colaboración entre los sectores público, privado y la sociedad civil (Luque Mateo, 2020).

Su funcionamiento es relativamente sencillo. Las empresas marcan la casilla 00073 en el modelo 200 correspondiente al IS o la 069 en modelo 220 en régimen de consolidación fiscal. De acuerdo con la Disposición adicional centésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio:

*"Uno. El Estado destinará a subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social, en la forma que reglamentariamente se establezca, el 0,7 por ciento de la cuota íntegra del Impuesto sobre Sociedades correspondiente a los contribuyentes cuyo periodo impositivo hubiese finalizado a partir de la entrada en vigor de esta Ley, que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido".*

Como se desprende del párrafo anterior, los fondos recaudados irán dirigidos a financiar proyectos de carácter social desarrollados por las entidades del TSAS consideradas de interés general. Actualmente, esta asignación continúa vigente desde su entrada en vigor en el 2018 con la aprobación de los presupuestos generales de 2021, 2022 y 2023.

No obstante, llegados a este punto se plantean los siguientes interrogantes. El primero es la determinación de qué entidades del TSAS tendrían acceso a la asignación. El segundo, si la asignación se destina exclusivamente a financiar actividades de interés general o si se incluyen actividades relacionadas con el medioambiente y la cooperación internacional. Por último, respecto al ámbito competencial, si el reparto de los fondos entre las CCAA y el Estado seguiría el mismo modelo de asignación que la del IRPF.

La primera cuestión no resulta baladí, pues recordemos que las ENL y las CIS reciben una calificación estatutaria de entidades reconocidas sin ánimo de lucro. Sin embargo, las EIS y las CEES plantean ciertas dudas por su calificación jurídica. Estas pueden constituirse como empresas mercantiles o como cooperativas. Aunque estén participadas por asociaciones y fundaciones en los términos porcentuales estudiados, no dejan de ser empresas de naturaleza mercantil. La mayoría de resoluciones autonómicas

---

<sup>19</sup> PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL (2022): "El tercer Sector de Acción Social en España 2021: respuesta y resiliencia durante la pandemia", Resumen Ejecutivo, 11 y 12.

por las que se aprueban las convocatorias de ayudas para subvenciones con cargo a la asignación tributaria compelen a las entidades a tener en sus estatutos la denominación de ENL. Las EIS deben destinar el 80 % de los beneficios obtenidos a la mejora y ampliación de sus estructuras y no podrán realizar actividades diferentes de su objeto social. Por su parte, las CEES deben destinar sus ingresos de forma íntegra a la creación de empleo de personas con discapacidad. De proceder a una adecuada reforma como planteábamos en el epígrafe anterior, incluyendo a estas entidades en la categoría de ENL, no solo se simplificaría el régimen de tributación, sino que además tendrían acceso a la asignación en igualdad de condiciones que el resto de sujetos del TSAS. Desde un punto de vista restrictivo, es probable que las empresas que no tengan la denominación estatutaria de entidades sin ánimo de lucro no tengan acceso a la subvención, pudiendo llegar a ser un requisito excluyente.

En cuanto a la segunda cuestión, la Plataforma del Tercer Sector interpretó que dentro de las actividades de interés general consideradas de interés social no se incluyen las de naturaleza medioambiental ni las relacionadas con la cooperación internacional. No obstante, la decisión oficial finalmente adoptada ha sido entender que estos, si se encuentran incluidos dentro de las actividades de interés general. De acuerdo con la disposición adicional octogésima primera y septuagésima segunda de las Leyes de PGE para 2022 y 2023, la distribución de la cuantía asignada en los presupuestos para actividades de interés general se realiza a través de los siguientes porcentajes: el 2,85 % al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico, el 19,43 % al Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y el 77,72 % al Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030.

A nivel sectorial las diferentes ordenes de las CC. AA para el año 2022 por las que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones en el IRPF e IS establecen actividades de carácter medioambiental y relacionadas con la cooperación internacional. No obstante, ninguna tiene entre las líneas de actuación estas actividades específicamente, haciendo mera referencia a la educación medioambiental entre el voluntariado o programas de inserción laboral o a personas con protección internacional.

En el siguiente cuadro se exponen las últimas órdenes y resoluciones para 2022 de las diferentes Comunidades Autónomas

Comunidad Autónoma	Orden	M.A/C.I
<b>Galicia</b>	ORDEN de 23 de agosto de 2022 por la que se establecen las bases reguladoras y se convoca el procedimiento para la concesión de subvenciones destinadas a la realización de programas de interés general para fines de carácter social, con cargo a la asignación tributaria del 0,7 % del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto de sociedades gestionado por esta consellería	x
<b>Asturias</b>	Resolución por la que se hace pública la Convocatoria pública de subvenciones destinadas a la realización de programas de interés general para fines sociales. Gobierno del Principado de Asturias (BOPA 13-12-2022)	x
<b>Cantabria</b>	Orden EPS/25/2022, de 23 de agosto, por la que se convocan en 2022 las subvenciones destinadas a la realización de programas de interés general para atender fines de interés social físicas.	x
<b>Aragón</b>	ORDEN CDS/626/2022, de 5 de mayo, por la que se hace pública la convocatoria de subvenciones para la financiación de programas de interés social en la Comunidad Autónoma de Aragón, con cargo a la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 2022.	x
<b>Castilla-La Mancha</b>	Resolución de 22/06/2022, de la Consejería de Bienestar Social, por la que se convocan para el año 2022 las subvenciones destinadas a la realización de proyectos de interés general con cargo a la asignación tributaria del impuesto sobre la renta de las personas físicas en el ámbito de Castilla-La Mancha	x
<b>La Rioja</b>	Resolución 92/2022, de la Consejería de Servicios Sociales y Gobernanza Pública, por la que se realiza la convocatoria de subvenciones a programas de interés general dirigidas a fines de interés social con cargo a la asignación tributaria del IRPF, para el año 2022.	x
<b>Castilla y León</b>	Orden de la consejería de familia e igualdad de oportunidades, por la que se resuelve la convocatoria de subvenciones para la realización en 2023 de programas de interés general para atender fines sociales en el ámbito de la comunidad de castilla y león con cargo a la asignación tributaria del 0,7% de los impuestos sobre la renta de las personas físicas (irpf) y sobre sociedades, convocatoria de 2022.	x
<b>C. Valenciana</b>	Resolución de 19 de diciembre de 2022, de la Vicepresidencia y Conselleria de Igualdad y Políticas Inclusivas, por la que se conceden y se da publicidad a las ayudas dirigidas a la realización de programas de interés general para atender a fines de carácter social con cargo al tramo autonómico de la asignación tributaria del 0,7 % del impuesto sobre la renta de las personas físicas, para el ejercicio 2022	x
<b>Comunidad de Madrid</b>	Orden 1468/2022, de 24 de junio, de la Consejería de Familia, Juventud y Política Social, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones destinadas a la realización de programas de interés general considerados de interés	x

Comunidad Autónoma	Orden	M.A/C.I
	social, con cargo a los presupuestos generales de la Comunidad de Madrid, al 0,7 por 100 del rendimiento de los impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades y al Plan Corresponsables, en el ámbito de la Comunidad de Madrid	
<b>R. Murcia</b>	Orden de 8 de agosto de 2022, de la Consejería de Mujer, Igualdad, LGTBI, Familias, Política Social y Transparencia por la que se convocan subvenciones para la realización de programas de interés general consideradas de interés social a desarrollar por entidades del tercer sector de acción social en la Comunidad Autónoma de la Región de Murcia, con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del impuesto sobre la renta de las personas físicas y del impuesto sobre sociedades	x
<b>Extremadura</b>	Resolución de 14 de octubre de 2022, de la Secretaría General, por la que se convocan subvenciones para la financiación de programas de interés general en la Comunidad Autónoma de Extremadura con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	x
<b>Islas Canarias</b>	Orden de 21 de octubre de 2022, por la que se resuelve definitivamente la convocatoria de concesión de subvenciones destinadas a la realización de programas de interés general para atender fines de interés social, con cargo a la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el ámbito de la Comunidad Autónoma de Canarias, al amparo de la Orden de 22 de noviembre de 2021.	x
<b>Islas Baleares</b>	Resolución de la consejera de Asuntos Sociales y Deportes por la que se aprueba la convocatoria de subvenciones destinadas a entidades privadas sin ánimo de lucro para la financiación de gastos de adquisición de vehículos eléctricos y de adquisición y/o mantenimiento de herramientas informáticas y tecnológicas utilizados en la prestación de servicios sociales en las Islas Baleares con cargo a la asignación tributaria del 0,7 % del impuesto sobre la renta de las personas físicas y el impuesto sobre sociedades, correspondiente a los años 2022 y 2023, para inversiones a realizar durante los años 2023 y 2024	x
<b>Ceuta</b>	Acuerdo de Consejo de Gobierno de 9 de septiembre de 2022, relativo a la aprobación de la convocatoria de las subvenciones a programas de interés general dirigidas a fines de interés social a desarrollar por entidades del tercer sector en la Ciudad Autónoma de Ceuta, con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del I.R.P.F.	x
<b>Melilla</b>	Orden nº 1357 de fecha 29 de abril de 2022, relativa a convocatoria para el año 2022 de subvenciones destinadas a financiar los programas de interés general con cargo a la asignación del 0,7 por 100 del impuesto sobre la renta de las personas físicas, con sujeción a las bases reguladoras de subvenciones a programas de interés general dirigidas a fines de interés social a desarrollar por entidades del tercer sector de la ciudad autónoma de Melilla.	x

Comunidad Autónoma	Orden	M.A/C.I
<b>Andalucía</b>	Orden de 1 de agosto de 2022, por la que se convocan subvenciones, en régimen de concurrencia competitiva, destinadas a entidades privadas para la realización de actuaciones de interés general para atender fines sociales con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, en el ámbito de las competencias de la Consejería de Integración Social, Juventud, Familias e Igualdad, para el ejercicio 2022.	x

Fuente: Elaboración propia. En ninguna se contempla entre las líneas específicas medioambiente y cooperación internacional.

La última cuestión proviene de la referencia a la financiación de “*proyectos de entidades de ámbito estatal*”. Comparativamente con la asignación del 0,7 % en el IRPF, se acordó establecer un sistema mixto que estuviera 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 en las proporciones 20% - 80%, respectivamente. Todo ello a través del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia.

Desde un punto de vista restrictivo, se podría entender que las únicas entidades a las que se destina la cantidad recaudada por la asignación tributaria del 0,7 % IS, serían exclusivamente a las entidades integrantes de la Plataforma del Tercer Sector, entre las que encontramos Caritas, Cruz Roja u ONCE. No obstante, como ha señalado Luque Mateo (2022) una interpretación más amplia permitiría incluir a cualquier entidad de ámbito estatal, tal y como contempla el Real Decreto -ley 7/2013, de 28 de junio. Ello implicaría, incluir a la partida del tramo estatal del 0,7% del IS, sin incrementar el autonómico.

Sin embargo, 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 nos indica lo contrario. Esta se refiere al 0,7 % de la asignación del IS, junto con el IRPF, en la distribución territorial entre Comunidades Autónomas y Ciudades Autónomas del crédito destinado a subvencionar programas de interés general considerados de interés social.

El Anexo II de la Ley de PGE para el 2023 otorga la calificación de ampliable al crédito del Ministerio de Asuntos Sociales y Agenda 2030, para actividades de competencia autonómica de interés general consideradas de interés social con cargo al 0,7 del IRPF y del IS, y en el tramo estatal. La opción de financiar mediante esta partida proyectos de entidades de carácter estatal deja fuera a entidades de ámbito inferior, especialmente las de carácter local. Por todo ello, si a las dificultades de acceso a financiación de entidades de reducido tamaño o nueva creación que, aunque desarrollen actividades de interés general, no pueden acceder a esta asignación, le sumamos la imposibilidad de disfrutar de los beneficios tributarios regulados en la LRFESFL, tenemos la combinación perfecta para dificultar su sostenibilidad financiera.

## BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M.: "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración", *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 217, p. 118-132.
- ALGUACIL MARÍ, M.P.: "La tributación de las empresas de Insercción" *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, 2021, 35-58.
- DEFOURNY, J.; NYSSSENS, 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.º. 50 (2) 2021, p. 420-440.
- DOMÍNGUEZ CABRERA, M.P.: "Consideraciones en relación al fomento de las cooperativas de iniciativa social en el ordenamiento jurídico español", *Revista Aranzadi Doctrinal*, N.º.1, 2022. [Edición Electrónica].
- LUQUE MATEO, M. A.: "Luces y sombras de la casilla "empresa solidaria" del Impuesto sobre Sociedades. Vargas Vasserot, C. (Dir.) y Hernández Cáceres, D. (Coord.), *Responsabilidad, Economía e Innovación Social Corporativa*, Marcial Pons, Madrid, 2021, pp. 381-398.
- "Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la "X solidaria", *Cronica Tributaria*, 2020, 53-84.
- MONTERO SIMÓ, M.: «Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de sociedad de responsabilidad limitada de interés general», en MERINO JARA.I.: *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2017, p. 297-314.
- 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, p.9-59.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: "Capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma", en, PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*. [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.
- "Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo" en MERINO JARA.I.: *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, pp. 493-508.
- PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR El Papel del Tercer Sector y su impacto social: análisis y propuestas para la profundización solidaria del Estado Social,2020, Disponible:  
[http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/Informe\\_tercer\\_sector\\_DEF.pdf](http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/Informe_tercer_sector_DEF.pdf).
- VARGAS VASSEROT, C.: "Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuesta de *lege ferenda* para España", *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, 2021, pp. 63-85.