

## **LA FISCALIDAD DE LAS ENTIDADES Y EMPRESAS SOCIALES, UN CAMINO POR RECORRER**

**Cristina Muñoz Izarra**

En el ámbito de la economía social, ha cobrado creciente relevancia la necesidad de cuantificar de manera rigurosa la contribución social de empresas y entidades más allá de su mera existencia y del impacto que generan en términos de empleo y actividad económica. No es casualidad que se haya señalado ya **el peso significativo que el denominado tercer sector representa en el PIB**, así como su capacidad para generar empleo directo e indirecto.

En consecuencia, la capacidad de medir esa contribución social es una preocupación creciente para el sector. Afortunadamente, ya existen iniciativas incipientes que, combinando las tendencias provenientes de otros países de la UE junto con el conocimiento técnico de diversas entidades y profesionales nacionales, están avanzando gradualmente en este ámbito. No obstante, aún persisten desafíos, como la ausencia de un registro oficial de auditores especializados en balance social y la falta de una metodología completamente unificada.

Ahora bien, lo fundamental es determinar qué puede reivindicar el tercer sector una vez sea posible cuantificar el excedente social que aporta al país y a la sociedad. Esto incluye aspectos como la gestión basada en valores, el cumplimiento de fines sociales, la promoción de la igualdad, el compromiso con la comunidad, el respeto al medio ambiente y el fomento de la cultura, entre otros.

¿No deberíamos, nosotros, las entidades y empresas sociales cuya naturaleza se presume no lucrativa y orientada a un cumplimiento de fines sociales en beneficio de la sociedad, contar con un apoyo que garantice o ayude a la supervivencia y sostenibilidad de nuestra actividad?

Ese apoyo, entre otros posibles, se puede traducir perfectamente en ventajas fiscales, una herramienta que no es nueva, utilizada desde hace siglos para incentivar y respaldar actividades específicas. En este caso, se trata de reivindicar como tercer sector, este apoyo fiscal plenamente justificado y merecido.

Más allá de nuestro deseo de un avance ágil y operativo en la medición del valor social que aporta el tercer sector, lo cual validaría y reforzaría la reivindicación de un mayor apoyo y solvencia, analicemos el estado actual de esta cuestión.

### **La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social**

La Ley de Economía Social, por su título, sugiere que contendrá un conjunto de propuestas para las entidades que la conforman. Sin embargo, se limita a definir las formas jurídicas incluidas en este sector y a establecer una serie de principios orientadores que rigen su funcionamiento. Apenas introduce avances significativos en términos de ventajas fiscales, administrativas o legales para estas entidades. Aunque algunos artículos que pueden interpretarse como una declaración de buenas intenciones, carecen de una articulación clara y de medidas que las respalden. No obstante, la Ley sí contempla la posibilidad de capitalizar el desempleo para personas que vayan a incorporarse como socios/as – trabajadores/as en entidades de economía

social, y deja abierta la posibilidad de ventajas fiscales en otros ámbitos, aunque sin un desarrollo concreto hasta la fecha.

Además, cabe señalar que existen algunas formas jurídicas que consideramos quedan fuera de esta clasificación, dado que está centrada principalmente en las empresas sociales cuyos fines son la inserción laboral – como las cooperativas de trabajo asociado, los centros especiales de empleo o empresas de inserción- o el reparto más equitativo y democrático de la propiedad – como cooperativas, mutuas, cofradías de pescadores. Si bien estas entidades deben estar indudablemente incluidas, excluyen a otras muchas empresas cuyos fines sociales son diferentes a la inserción laboral, como los orientados a la sostenibilidad medioambiental, la cooperación o la cultura, entre otros.

Cabe destacar que, a nuestro entender, una sociedad mercantil limitada o anónima, por poner un ejemplo, si es 100% propiedad de una entidad no lucrativa, se convierte de facto en una empresa no lucrativa. En este caso, al garantizarse que el 100% de los beneficios de la empresa se destinan a fines sociales, lo que la posiciona dentro del ámbito de la economía social.

### **La famosa Ley y Régimen Fiscal 49/2002 y su actualización**

Desde la publicación de la Ley 49/2002, la mayoría de las entidades del tercer sector han considerado que esta había quedado insuficiente en cuanto a las ventajas que ofrecía a los/las donantes, entre otras razones, debido al límite establecido para la deducibilidad en el impuesto, que se restringe al 10% de la base imponible.

El porcentaje de deducción sobre el donativo también resulta escasamente atractivo si el objetivo era incentivar las donaciones a las entidades sociales.

Ambas cuestiones han sido objeto de revisión y mejora en el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre, aunque, en nuestra opinión, las modificaciones siguen resultando insuficientes si el objetivo, como se ha señalado anteriormente, es fomentar e incrementar el volumen de donaciones a entidades sociales vía deducción fiscal para sus donantes.

Antes de adentrarnos en el análisis, conviene situarnos en contexto. ¿Qué regula exactamente la Ley 49/2002 y su posterior actualización? Básicamente, regula dos aspectos fundamentales:

1. Un régimen fiscal favorable para las entidades que se acogen a este régimen, en términos de impuesto de sociedades, así como en lo relativo a tributos autonómicos y locales, tales como transmisiones, plusvalía e IBI.
2. Una ventaja fiscal para los donantes de estas entidades acogidas al régimen especial, tanto en el Impuesto sobre la Renta de Personas Físicas (IRPF), como en el Impuesto sobre Sociedades si el donante es una persona jurídica.

¿Qué aspectos de esta ley podrían mejorarse?

- En primer lugar, su alcance. Actualmente, únicamente una parte de las entidades no lucrativas pueden acogerse a este régimen, y no se contempla la inclusión de las empresas sociales. Es decir, la ley está dirigida exclusivamente a entidades no lucrativas – fundamentalmente asociaciones y fundaciones – pero únicamente a aquellas consideradas de utilidad pública o cooperación en el caso de las asociaciones, lo que

excluye a la gran mayoría de las asociaciones en nuestro país. Aunque comprendemos la necesidad de un control, cabe destacar que una entidad no lucrativa (ENL) carece de ánimo de lucro por su propia naturaleza. Si además incorporamos requisitos como los establecidos en la Ley del IVA para las entidades sociales, sin la necesidad de ser de utilidad pública, podríamos encontrar una vía intermedia que permitiera la inclusión de la mayoría de las ENL en nuestro país.

- Es importante recordar que las entidades sociales no acogidas al régimen establecido por la Ley 49/2002 no tributan por la totalidad de sus rentas. Estas entidades se rigen por un régimen de entidades parcialmente exentas, que excluye de tributación conceptos como subvenciones y donaciones. Sin embargo, los beneficios derivados de la actividad económica están sujetos al tipo impositivo general, lo que implica que, en términos fiscales, se les considera similares a una empresa convencional, a pesar de no tener ánimo de lucro.
- Si bien es cierto que para las entidades 'seleccionadas' las ventajas fiscales en términos de Impuesto sobre Sociedades son significativas, dado que se consideran exentas prácticamente todas sus rentas, lo cual constituye la mayor ventaja de la ley, también cabe señalar que esta es una razón por la cual la figura jurídica de la Fundación no debe ser descartada al emprender una iniciativa económico-social. No debemos olvidar que una entidad no lucrativa puede llevar a cabo actividades económicas de manera similar a una empresa, con la única limitación de que, por su propia naturaleza y estructura jurídica, no puede distribuir beneficios.
- La ventaja fiscal para los donantes de entidades sociales, en términos de deducción en el Impuesto sobre la Renta o el Impuesto de Sociedades, sigue siendo limitada y se encuentra considerablemente distante de otras deducciones fiscales del Impuesto de Sociedades, como, por ejemplo, la deducción que obtienen los mecenas culturales – un 120 % sobre la cantidad aportada, con un límite del 50 % de la cuota líquida – o las deducciones en I+D, que pueden alcanzar hasta el 50 % de la cuota líquida a pagar. Estos son dos ejemplos cuyas características y operativa en términos de deducción fiscal para las donaciones a entidades no lucrativas podrían (y deberían) replicarse, de modo que un donante tuviera la opción de elegir entre tres tipos de inversiones que se consideran prioritarias para el futuro del país: proyectos sociales, proyectos culturales y proyectos de I+D. En la actualidad, los incentivos fiscales para las empresas – que son las principales potenciales donantes y mecenas del tercer sector – para realizar una donación a una entidad social acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002, en comparación con otras deducciones fiscales como las mencionadas, resultan claramente desfavorables. Las deducciones por donaciones a entidades sociales quedan considerablemente por detrás.

### **Las exenciones de IVA para determinadas actividades**

Otra de las ventajas fiscales que incentivan el desarrollo de una actividad son las exenciones o reducciones del tipo impositivo del Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante, lo que aquí se expone está condicionado por una realidad fundamental: si una entidad no emite facturas con IVA, no podrá deducir el IVA correspondiente. Además, dependiendo de la composición de sus ingresos y gastos, puede resultar más beneficioso emitir las facturas sin IVA.

Sin embargo, asumamos la premisa general de que la exención de IVA o la tributación a tipo reducido de una actividad representa un incentivo para su desarrollo, principalmente porque la reducción del precio de venta hace que la adquisición de esos productos o servicios sea más atractiva y competitiva.

En la Ley 49/2002, como se ha comentado con anterioridad, se establecían ventajas fiscales para determinadas entidades no lucrativas, tanto para ellas mismas como para sus donantes. De manera similar, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, contempla exenciones de IVA en función de la actividad que se realice. Es decir, existen actividades exentas por su propia naturaleza e interés social, como la educación o la sanidad. Además, se ha dispuesto que determinadas actividades también estén exentas, pero únicamente si son ejecutadas por entidades sociales no lucrativas.

Es esperanzador que, en este caso, la legislación contemple matices en determinadas actividades cuando estas son realizadas por una entidad privada de carácter social. Nos referimos, por ejemplo, a actividades deportivas, culturales o a la prestación de servicios de asistencia social.

Ahora bien, ¿quiénes, según esta ley, son consideradas entidades privadas de carácter social? A diferencia de la Ley 49/2002, la ley en cuestión no establece requisitos tan estrictos, y regula esta cuestión en su artículo 28.3, definiendo las siguientes entidades:

- 1.º Carecer de finalidad lucrativa y dedicar, en su caso, los beneficios eventualmente obtenidos al desarrollo de actividades exentas de idéntica naturaleza.
- 2.º Los cargos de presidente, patrono o representante legal deberán ser gratuitos y carecer de interés en los resultados económicos de la explotación por sí mismos o a través de persona interpuesta.
- 3.º Los socios, comuneros o partícipes de las entidades o establecimientos y sus cónyuges o parientes consanguíneos, hasta el segundo grado inclusive, no podrán ser destinatarios principales de las operaciones exentas ni gozar de condiciones especiales en la prestación de los servicios.

Es decir, la mayoría de las entidades no lucrativas.

Volvemos a la conclusión de que, si se va a emprender una actividad social y económica vinculada con el deporte, la cultura o los servicios de asistencia social, resulta más beneficioso optar por la forma jurídica de entidad no lucrativa – ya sea asociación o fundación – en lugar de otras fórmulas de la economía social que quedan excluidas de esta ley.

Por último, cabe preguntarse si existe alguna referencia para el resto de las formas jurídicas contempladas en la Ley de Economía Social, tales como cooperativas, empresas de inserción, centros especiales de empleo, mutualidades, cofradías de pescadores, entre otras. En términos generales, no existe una fiscalidad específica para estas entidades. No obstante, conviene señalar algunos matices:

1. Ciertos tipos de cooperativas cuentan con un tipo impositivo reducido en el Impuesto sobre Sociedades y rentas exentas, distinguiendo entre dos tipos de tributación: el resultado cooperativo y el resultado no cooperativo. Las cooperativas representan la

fórmula jurídica más compleja dentro de la economía social, estando sujetas a normativa europea, nacional y autonómica, y presentando una amplia variedad dentro de su propia tipología.

2. Las empresas de inserción y los centros especiales de empleo no constituyen una forma jurídica en sí misma, sino una tipología con un registro y regulación propios, los cuales pueden acoger diversas fórmulas jurídicas. Por ejemplo, un centro especial de empleo puede adoptar la forma de una fundación o una sociedad limitada. La fiscalidad que se aplique en el Impuesto sobre Sociedades dependerá de la fórmula jurídica elegida para su constitución y no del hecho de ser un centro especial de empleo.
3. En este capítulo nos centramos exclusivamente en la fiscalidad impositiva a nivel nacional, autonómico y local, sin abordar las cotizaciones e impuestos relacionados con la contratación de personas.
4. Cabe recordar que las fórmulas de economía social cuentan con líneas de subvenciones significativas, estables y recurrentes, las cuales constituyen un incentivo importante para la puesta en marcha y sostenibilidad de estas entidades, aunque no cuenten con una fiscalidad favorable. Este aspecto no será objeto de análisis en este capítulo.
5. Concluimos, nuevamente, que lo que realmente importa no es tanto la fórmula jurídica, sino los motivos sociales que impulsan la creación de una iniciativa económica y social. Desde la perspectiva fiscal, la Fundación se presenta como una opción jurídica con numerosas ventajas fiscales que merece ser considerada. Asimismo, la asociación de utilidad pública también ofrece ventajas, aunque esta calificación no es fácil ni rápida de obtener. Requiere un periodo mínimo de dos años desde su constitución para poder solicitarla y demostrar la solvencia técnica y económica suficiente.

Y, como no podría ser de otro modo, deseamos presentar algunas propuestas que consideramos podrían actuar como el catalizador necesario para que las entidades sociales con potencial emprendedor tomen la decisión de desarrollar iniciativas desde el ámbito social:

- La Ley de Empresas de Economía Social debería contemplar un desarrollo normativo en materia fiscal, dado que en su estado actual se limita a enumerar y clasificar las formas jurídicas que conforman la economía social, así como los principios rectores que la orientan. No obstante, deja abierta la posibilidad de que este desarrollo se materialice en una normativa complementaria. Considerando que las fórmulas de economía social ya están definidas y delimitadas, resulta lógico que se impulse un desarrollo normativo que, reconociendo los beneficios inherentes a este modelo, otorgue también ventajas fiscales para las entidades que lo integran.
- En el ámbito fiscal, las bonificaciones reguladas por la Ley 49/2002 y su posterior actualización son las más favorables, especialmente en relación con el Impuesto sobre Sociedades para las entidades acogidas a esta legislación. Sin embargo, su ámbito de aplicación se restringe a las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública, excluyendo a una gran parte de las entidades que conforman el sector de la economía social.
- A pesar de ello, la ley resulta insuficiente en lo que respecta a las bonificaciones aplicables a los donantes y mecenas de estas entidades, lo cual disminuye el atractivo de la donación para los potenciales patrocinadores. Estos se enfrentan a una deducción

limitada al 10% de la base imponible, con un máximo de deducción del 40-50% sobre las cantidades donadas.

- En cuanto al IVA, la legislación vigente ofrece beneficios en términos de exención a las entidades no lucrativas, abarcando a la mayoría de ellas. Sin embargo, no se incluye una especificación para las entidades que pertenecen al ámbito de la economía social.
- A partir de los ejemplos de deducciones fiscales atractivas que se aplican a los mecenas culturales o a los inversores en I+D, podemos fundamentar una propuesta que inspire la creación de deducciones similares para los donantes y mecenas de los proyectos desarrollados por las entidades de economía social. Las aportaciones realizadas a estas entidades son, al menos, tan valiosas para la sociedad como lo son las dedicadas a la cultura o la innovación.