

LEY DE ECONOMÍA SOCIAL, INTERÉS GENERAL Y REGÍMENES TRIBUTARIOS ESPECIALES¹

Salvador Montesinos Oltra

Profesor titular de Derecho financiero y tributario

Universitat de València

RESUMEN

El trabajo parte de una aproximación al concepto de Economía Social con el fin de identificar un vínculo homogéneo entre las entidades y empresas que integran este sector de la realidad social según la Ley 5/2011, de 29 de marzo, y el interés general que justifica la tarea de fomento encomendada por esta ley a los poderes públicos. El análisis de la ley pone de manifiesto el carácter heterogéneo del conjunto de entidades que forman parte del sector, la poliédrica formulación de sus principios orientadores y la dificultad que entraña, consiguientemente, la adopción de medidas de incentivo fiscal dirigidas de forma indiferenciada a todas las entidades de la Economía Social. Todo ello sin perjuicio, obviamente, de la procedencia de sus respectivos regímenes tributarios en atención a sus rasgos diferenciales o a la mayor o menor intensidad con la que concurren en cada caso los principios orientadores de la Economía Social.

PALABRAS CLAVE: Economía Social, fiscalidad, beneficios fiscales, interés general, entidades sin ánimo de lucro.

CLAVES ECONLIT: H300, H530, K340, L310.

1. El presente artículo ha sido elaborado en el marco del proyecto de investigación “Las políticas públicas en el tratamiento fiscal y de ayudas públicas a las entidades de la Economía Social” (DER 2009-14462-C02-01) y tiene su origen en una comunicación presentada al VII Congreso Internacional Rulescoop “Economía social: identidad, desafíos y estrategias” celebrado en la Universitat de València y en la Universitat Jaume I de Castelló entre los días 5 y 7 de septiembre de 2012.

LAW ON SOCIAL ECONOMY, PUBLIC BENEFIT AND SPECIAL TAX REGIMES**ABSTRACT**

The paper begins by offering a concept of the Social Economy sector with the purpose of identifying the common elements among the entities and companies in this realm of society according to Act 5/2011, of 29 March, and their link with the general interest that legitimates their promotion by public entities according to this Act. The analysis of the Act reveals the heterogeneous nature of the diverse types of entities that are part of this sector, the diversity of the principles that guide their regulation and the difficulty that results in order to provide fiscal incentives that are afforded indistinctly to every type of entity in the Social Economy sector. It is nevertheless undeniable, obviously, that their respective tax regimes are justified due to their specific features and that the intensity of their favorable treatment needs to correspond with their adequacy to the principles that guide the Social Economy.

KEY WORDS: Social Economy, taxation, tax benefits, public interest, Nonprofit Organizations.

SUMARIO

1. Introducción: la Ley de Economía Social desde la óptica de la justificación de tratamientos de favor en materia financiera y tributaria. 2. Breve aproximación a la delimitación de la Economía Social en la Ley 5/2011. 3. El interés general como rasgo de las actividades de la Economía Social y como justificación de la promoción de la Economía Social. 4. Una versión atenuada del interés general como mínimo común denominador de un régimen de fomento para las actividades de la Economía Social: el caso de las asociaciones y de las fundaciones. 5. Alcance de la Ley de la Economía Social como norma de justificación de regímenes tributarios especiales: ayudas al establecimiento versus ayudas al mantenimiento. 6. Conclusiones. Bibliografía

1. Introducción: la Ley de Economía Social desde la óptica de la justificación de tratamientos de favor en materia financiera y tributaria

La Ley 5/2011, de 29 de marzo, de la Economía Social (en adelante LES), ha contribuido decisivamente a acotar y visualizar un sector de la realidad social de cuya importancia difícilmente puede dudarse, tanto en términos cuantitativos como, sobre todo, cualitativos, que son los que permiten considerarlo un “polo de utilidad social”² y justifican el reconocimiento de tratamientos favorecedores o promocionales desde la perspectiva de la actividad financiera de las Administraciones Públicas.

Según el artículo 1 de la LES, el objeto de esta ley es doble. Por una parte, “establecer un marco jurídico común para el conjunto de entidades que integran la economía social, con pleno respeto a la normativa específica aplicable a cada una de ellas”; por otra, “determinar las medidas de fomento a favor de las mismas en consideración a los fines y principios que les son propios”. Estos fines y principios tienen

2. Como se señala en un Informe de la Subcomisión para el Fomento de la Economía Social creada en el seno de la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados en los siguientes términos: “Toda consideración de la Economía Social debe reconocer su importancia en términos cuantitativos, pero teniendo en cuenta que es en su importancia cualitativa, como ‘polo de utilidad social’, donde residen sus potencialidades más transformativas para la sociedad”, BOCG, serie D, nº 581, 2 de junio de 2011, pág. 2.

que ver, obviamente, con la “utilidad social” del sector y, consiguientemente, con el reconocimiento por la LES como tarea de interés general de la promoción, estímulo y desarrollo de las entidades de la economía social y de sus organizaciones representativas, objetivo que concreta su artículo 8 y que, evidentemente, exige involucrar en la tarea medidas de carácter financiero.

Ahora bien, en ese primer artículo de la LES atisbamos ya la dificultad que entrañan uno y otro objetivo, pues se parte del pleno respeto de la normativa específica aplicable a cada entidad, lo que afecta, no sólo al marco jurídico del que se predica expresamente este límite, sino también al alcance de las medidas de fomento, por tener que justificarse éstas, finalmente, en la existencia de fines y principios diferenciados o que se presentan con diverso alcance o intensidad en relación con las distintas entidades que integran la Economía Social según la LES³.

Es evidente, no obstante, que el artículo 8 de la LES, en el que se concretan los objetivos de las políticas de promoción de la Economía Social, no predetermina el tipo de medidas de carácter financiero a través de las que los poderes públicos deben perseguir, en su caso, dichos objetivos, ni, por tanto, si deben consistir en políticas de gasto, de incentivo fiscal o de ambas. Ahora bien, sin perjuicio de la posibilidad de adoptar medidas tributarias específicamente relacionadas con dichos objetivos o de intensificar las ya reconocidas con carácter general a todo tipo de empresas por su mayor afinidad con los mismos (p.e., facilitar el acceso a los procesos de innovación tecnológica), la LES ni establece medidas tributarias de favor hacia las entidades de la Economía Social en su conjunto, ni parece tener como objetivo reforzar legalmente la justificación de sus respectivos regímenes tributarios⁴. Resulta significa-

3. Sobre los objetivos de la LES tal como ya se fijaban en el Proyecto de Ley, señaló FAJARDO GARCÍA (2009: 33) lo siguiente: “En efecto, entendemos que no se busca crear un tipo societario ex novo, ni modificar la configuración jurídica privada de sus actores, los estatutos jurídicos de la asociación, mutualidad, cooperativa o fundación, son suficientemente adecuados para que estas empresas cumplan sus fines. El reconocimiento que se reclama es de identificación, cuantificación, participación en el diálogo social, en las políticas públicas, y la promoción del sector, en atención a los valores que aportan a la sociedad. Se reclama por tanto fundamentalmente, un estatus jurídico público que dote de visibilidad al sector, le tenga en cuenta y favorezca su desarrollo”.

4. Ante los problemas derivados de la aplicación del régimen de las Ayudas de Estado a las cooperativas, concluye HINOJOSA TORRALBO (2010: 88-89) que “Una alternativa razonable es la de dotar de una vez por todas a las entidades de economía social de un régimen que las distinga en lo que tienen de distinto y que sea lo suficientemente claro y preciso –y aun comprometido– como para ser aceptado pacíficamente y no puesto continuamente en cuestión”. Pero no era éste, desde luego, ni un objetivo de la LES ni, posiblemente, un objetivo alcanzable. Aunque no en relación con esta cuestión, la LES ha sido ya calificada por PAZ CANALEJO (2012: 34 y 78) como *Ley soft*, de carácter minimalista y transversal. En suma, una ley con efectos jurídicos poco significativos.

tivo, en tal sentido, que el Proyecto de LES remitido al Parlamento por el Gobierno excluyese en el artículo relativo al fomento de la Economía Social las medidas de establecimiento de exenciones, reducciones o bonificaciones tributarias o en las cotizaciones a la Seguridad Social que, en cambio, sí incluía la propuesta del *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*⁵, aunque, obviamente, esto no impide que el Gobierno promueva en el futuro, y que el legislador apruebe, las medidas que se consideren apropiadas de acuerdo con los objetivos definidos por la LES.

En cualquier caso, lo que no admite ningún género de dudas es que son las consideraciones en torno al interés general las que justifican la adopción de medidas financieras de fomento de la Economía Social en su conjunto, sean éstas de carácter tributario o no y sea cual sea su alcance posible⁶. Cabe plantearse, por ello, cómo contribuye la LES a la que podríamos denominar teoría general de la justificación del tratamiento de favor de la Economía Social desde la óptica del Derecho financiero y tributario y, en particular, cuál es el alcance posible de las medidas de carácter tributario que cabría adoptar en relación con el conjunto de las entidades y empresas que la integran.

2. Breve aproximación a la delimitación de la Economía Social en la Ley 5/2011

Resulta por ello del máximo interés efectuar una aproximación a la delimitación legal de este sector de la realidad socioeconómica a fin de identificar lo que tienen en común las entidades que la integran desde la perspectiva del interés general al que apela el legislador para arbitrar medidas de fomento asociadas a este sector globalmente considerado.

Pese a la rúbrica del artículo 2 de la LES, resulta hartamente complicado concluir que este precepto, o incluso la ley en su conjunto, recogen un auténtico “concepto” de

5. Art. 10.2, letras c) y d) de la propuesta incluida en el *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, pág. 156.

6. Una tarea en la que cobra notable relevancia el tratamiento de conceptos como “finés sociales”, “finalidad lucrativa” o “utilidad pública” que, como advertían FAJARDO GARCÍA y SENENT VIDAL (2006: 199) unos años antes de la aprobación de la LES son “conceptos genéricos con imbricaciones, sin embargo, muy prácticas”.

Economía Social. De hecho, el legislador, consciente de la dificultad del empeño⁷, yuxtapone a dicho término el vocablo “denominación”, más acorde con el auténtico resultado de la norma, es decir, la acuñación legal de una expresión con la que englobar a un conjunto de actividades económicas realizadas por las entidades a las que se refiere el artículo 5 que, por responder en su naturaleza y fines al heterogéneo conjunto de principios orientadores enunciados en el artículo 4, merecen ser consideradas como entidades de la Economía Social⁸. Se requiere integrar e interpretar sistemáticamente estos tres preceptos, en definitiva, para alcanzar una cabal idea acerca de qué entiende la norma por Economía Social. Un resultado, en fin, que dista mucho de alcanzar las cualidades que debe reunir una definición de la Economía Social en opinión de CALVO ORTEGA, para quien “debe buscar su núcleo, ser sencilla y, por supuesto, ser válida para la diversidad de actividades que se engloban bajo este rótulo”. Y, de forma coherente con este postulado el autor propone la siguiente: “La economía social es un actividad de interés general realizada por sujetos empresariales privados a los que la ley limita sus facultades dominicales”⁹. Como puede apreciarse, una formulación muy distinta de la que contiene el artículo 2 de la LES.

Sea como auténtico concepto o como mera delimitación de un ámbito de la realidad social mediante una pluralidad de elementos poco asequibles a la síntesis que reclama el citado autor, la Economía Social se acota en la LES combinando distintos criterios de carácter objetivo, subjetivo y teleológico o finalista, que, no obstante, se revelan estrechamente imbricados:

- a) realización de una actividad económica y empresarial en el ámbito privado,

7. Sobre la dificultad que entraña definir la economía social, vid. PAZ CANALEJO, 2011: 47. Máxime, además, si, como señala FAJARDO GARCÍA (2009: 8), tampoco existe un acuerdo entre los autores acerca de la propia necesidad de esta categoría.

8. De hecho, la propuesta de Ley incluida en el *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, no incluía la formulación de un concepto de Economía Social, lo que, a nuestro juicio, evidencia la dificultad que entraña la concepción del fenómeno para la propia doctrina científica.

9 CALVO ORTEGA, 2005, 33. También ensayan una definición sintética FAJARDO GARCÍA y SENENT VIDAL (2006, 189), que entienden la Economía Social “como un sector económico que desarrolla actividades de producción o mediación de bienes o servicios al mercado pero cuya finalidad principal no es la obtención de beneficios económicos, sino prestar un servicio a sus miembros y/o a la colectividad”, rasgos que, en su opinión, “vienen a coincidir con los caracteres distintivos de diversas entidades de nuestro ordenamiento como son las cooperativas, sociedades laborales, asociaciones, fundaciones, mutuas, mutualidades o sociedades agrarias de transformación”.

- b) por entidades que actúen de acuerdo con los principios orientadores del artículo 4 de la Ley y
- c) que persigan el interés colectivo de sus integrantes, el interés general económico o social, o ambos.

Con el primero de dichos elementos la LES opta por circunscribir la Economía Social a las denominadas entidades productoras de mercado en un sentido amplio¹⁰. De forma consecuente, el artículo 5.1 de la LES incluye en el ámbito de la Economía Social a las fundaciones y asociaciones, pero sólo en el caso de que lleven a cabo actividad económica¹¹. Aunque el núcleo duro de la Economía Social lo constituyen

10. Aparentemente se asume un concepto amplio normalmente aceptado, según FAJARDO GARCÍA y SENENT VIDAL (2006: 190), “comprendivo de las entidades de base mutualista como cooperativas, mutuas o mutualidades; de las entidades con fines principalmente sociales como asociaciones y fundaciones, y otras entidades afines como sociedades laborales o sociedades agrarias de transformación”, aunque es frecuente —continúan estas autoras— “que se fije como figuras centrales de este concepto las cooperativas y las sociedades laborales”. Sin embargo, como señala PAZ CANALEJO (2012: 37), la LES no incorpora una concepción amplia de la Economía Social inclusiva de una parte del Tercer Sector “y menos aún se hacen equivalentes ambas nociones socioeconómicas”. Sobre los dos enfoques teóricos de análisis del Tercer Sector, transcribimos la síntesis que realizan MARBÁN GALLEGO y RODRÍGUEZ CABRERO (2006: 132): “En efecto, sucede que, desde el punto de vista teórico, el análisis del Tercer Sector se ha enfocado desde dos perspectivas que pueden resultar confusas para el profano en la materia. Desde el enfoque de la Economía Social suele identificarse este término con el de Tercer Sector, abarcando a un “núcleo duro” de organizaciones como son las cooperativas, sociedades laborales y mutualidades de previsión social y, por otro lado, a las asociaciones y fundaciones relacionadas con los ámbitos de la acción social, el cultural, el recreativo, educativo, deportivo, político o religioso que están, creemos que confusamente definidas, “al servicio de los hogares”. Desde el enfoque del Sector No Lucrativo, no se hace esta última distinción y se consideran a las organizaciones anteriores aunque con matices ya que se incluyen las mutualidades de previsión social, sólo a ciertas cooperativas (de integración social, de enseñanza, de consumidores y usuarios y de vivienda), determinados centros de enseñanza y hospitales no lucrativos, clubes deportivos (exceptuando los convertidos en Sociedad Anónima) y las Cajas de Ahorro con Obra Social mientras que en este caso el “núcleo duro” lo constituyen las asociaciones y fundaciones altruistas. Incluso una tercera vía sería hablar de dos formas de Tercer Sector con dos ramas de un mismo árbol: las Organizaciones No lucrativas (Asociaciones y Fundaciones) y la Economía Social (Cooperativas, Mutuas y Sociedades Laborales) (Salinas, Rubio y Cerezo, I. (2001))”.

11. Como solución intermedia ante las dudas que ha planteado su inclusión entre la doctrina. Así, para FERNÁNDEZ GUERRERO y VIVAS LÓPEZ (2001: 86), “Desde la Economía Social se mantiene intacto el carácter empresarial de las organizaciones gestoras de los servicios, garantizando las ventajas buscadas en el modelo de exteriorización de actividades y minimizando los riesgos que se asumen al incorporar empresas de capital, o al forzar fórmulas jurídicas, como las asociaciones o las fundaciones, que perviertan su sentido al instrumentalizarse como entidades gestoras, ajenas a sus teóricos roles sociales”. Por su parte, JIMÉNEZ ESCOBAR (2006, 253) identifica las coordenadas en que se ubican

las entidades que la doctrina económica considera entidades productoras de mercado, la LES asume así una noción más amplia que incluye a las asociaciones y las fundaciones que el *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social* califica como “otros productores de mercado”¹². Esto, como luego se verá, no carece de relevancia a los efectos de este trabajo, pues permite acotar en términos más precisos el alcance de la noción de interés general que acoge la LES como justificación de sus objetivos promocionales.

Debe tenerse en cuenta, por otra parte, que el artículo 5 de la LES no adopta la forma jurídica de las entidades como criterio exclusivo de delimitación subjetiva. Por una parte, las empresas de inserción y los centros especiales de empleo pueden adoptar o desarrollarse bajo formas jurídicas diversas, incluida la de sociedad mercantil. Por otro lado, también podrán considerarse entidades de la Economía Social “aquellas entidades que realicen actividad económica y empresarial, cuyas reglas de funcionamiento respondan a los principios enumerados en el artículo anterior, y que sean incluidas en el catálogo de entidades establecido en el artículo 6 de esta Ley” (art. 5.2), posibilidad que no puede entenderse referida a las entidades singulares creadas por normas específicas que se rijan por los principios orientadores de la Economía Social, a las que ya alude previamente de forma expresa el artículo 5.1, *in fine*. Pero, es más, también en relación con las entidades que se incluyen por su forma jurídica debe concluirse que lo relevante es que responden en su organización y funcionamiento a dichos principios orientadores, pues éste es, en efecto, el criterio genérico que emplea el artículo 2 y que subyace a su expresa inclusión en la Economía Social.

Puede concluirse, por tanto, que el auténtico criterio de delimitación subjetiva descansa en la adecuación del régimen jurídico de cada entidad o empresa a los prin-

las fundaciones del siguiente modo: “Por una parte, realizan actividades de interés general, siendo, por ello, entidades que ingresan para gastar en actividades de interés general (a diferencia de las entidades lucrativas, que gastan para ingresar, generando un beneficio a distribuir entre los socios), lo mismo que le ocurre a las entidades públicas. De ahí se deriva que haya un importantísimo elenco de beneficios fiscales. Por otro lado, a diferencia de las entidades públicas, son entidades privadas, y, lógicamente, con este carácter de entidad de Derecho privado es con el que se presentan en los mercados, ofertando bienes y servicios. Debido a esto, no pueden gozar de exenciones absolutas, como ocurre con el Estado y las comunidades autónomas, pues de ser así, podrían generarse distorsiones en los mercados y con ello poner en peligro la libertad de empresa. Por este carácter específico es por lo que las entidades no lucrativas en general, y las fundaciones en particular, ocupan un espacio propio entre las entidades públicas y las entidades de naturaleza mercantil”. Sobre las diferencias de régimen jurídico entre asociaciones y fundaciones en relación con el ejercicio de actividades económicas, vid. MONTERO SIMÓ (2010: 182).

12. *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, pág. 76.

cipios orientadores del artículo 4, incluyéndose en el artículo 5 nominalmente aquellas entidades de cuyo régimen jurídico parte la LES, en realidad, para delimitar, mediante un intento en cierto modo fallido de inducción o abstracción, los principios orientadores de la Economía Social¹³. A nuestro juicio, nos hallamos ante una definición circular y extensiva resultante de un proceso de elaboración dialéctica que discurre entre la voluntad de incluir nominalmente a las entidades o empresas normalmente consideradas por la doctrina como integrantes de la Economía Social y la dificultad de enunciar unos principios orientadores obtenidos casi por yuxtaposición de unos rasgos que, al tiempo que las diferencian conjuntamente de las empresas puramente capitalistas, también las diferencian entre sí. Este procedimiento permite incluir a dichas entidades nominalmente como integrantes de la Economía Social por poder presuponer, finalmente, su adecuación a dichos principios, pero no sin propiciar algunas dudas y problemas que, como ya ha señalado PAZ, no resuelve adecuadamente la propia LES¹⁴. Adicionalmente, se establece una cláusula habilitante

13. Señalan FAJARDO GARCÍA y SENENT VIDAL (2006: 190), “En relación con el concepto de economía social, los juristas se han preocupado fundamentalmente por determinar qué formas jurídicas de nuestro ordenamiento son más próximas a los caracteres que los economistas y el propio sector destacan como características de la economía social: primacía del hombre sobre el capital; adhesión voluntaria y abierta a nuevos miembros; control democrático de la gestión; conjunción de los intereses de sus miembros usuarios y/o del interés general; defensa y aplicación del principio de solidaridad y de responsabilidad; autonomía de gestión e independencia de los poderes públicos, y destino de la mayor parte de los excedentes al desarrollo sostenible, al servicio de los socios y al interés general (principios característicos del conjunto de las organizaciones de la economía social según la Carta Europea de los Principios Fundamentales de la Economía Social, aprobada en 2002 por la Conferencia Europea Permanente de las Cooperativas, Asociaciones, Mutualidades y Fundaciones (CEP-CMAF)”.

14. PAZ CANALEJO (2012: 77-78). Para este autor “el hecho de que una entidad determinada pertenezca a alguna de las (9) familias mencionadas en el artículo 5.1, no la exime de cumplir los principios, ni hace surgir una presunción de que los cumple”, razón por la que, a su entender, cabría excluir su calificación como entidad de la Economía Social en caso de incumplimiento de alguno de los principios del artículo 4 de la LES. En nuestra opinión, las entidades que incluye nominalmente la LES deben considerarse entidades de la Economía Social *ope legis*. Además de lo dicho en relación con el proceso subyacente a la definición de estos principios, porque el artículo 5.1 no les impone expresamente la condición de cumplimiento de los principios orientadores del artículo 4, a diferencia de lo que ocurre con las entidades singulares y las que pueden alcanzar tal calificación en el futuro. Por otra parte, si bien es cierto que el artículo 2 predica genéricamente dicha condición de todas las entidades a las que se refiere el artículo 5, esto se debe a que en su frustrado afán de síntesis no puede obviar, precisamente, que este precepto la exige respecto de las entidades no incluidas nominalmente. En definitiva, que mientras no pierdan su previa calificación como cooperativas, mutualidades, etc..., de acuerdo con su legislación específica, tampoco deberían perder su calificación como entidades de la Economía Social. Más arduo se plantea el tema, en cambio, respecto de asociaciones y fundaciones, que deben, además, realizar una actividad económica, con todas las dudas que suscita esta condición impuesta por la propia LES.

que permitirá calificar también como entidades de la Economía Social a cualesquiera entidades o empresas cuyo régimen jurídico responda igualmente a los poliédricos principios resultantes de tal procedimiento.

Así pues, la formulación de los principios orientadores de la Economía Social había de ser lo suficientemente amplia como para acoger a entidades con fines y regímenes de organización y de funcionamiento tan diversos como las que incluye expresamente el artículo 5. Lo cual explica el carácter dicotómico que presentan los principios formulados en las letras a) y b) del artículo 4, en las que la referencia a la primacía del fin social sobre el capital y a la aplicación de resultados al fin social, respectivamente, se revela necesaria para no expulsar sin remedio de este ámbito a entidades como las asociaciones y, sobre todo, las fundaciones, cuyo funcionamiento dista de ser democrático¹⁵. Problema que en apariencia no se plantea en el caso de la letra c), aunque sea, precisamente, por un carácter ejemplificativo y abierto que le lleva adolecer, en opinión de PAZ CANALEJO, de voluntarismo y de excesiva ambición¹⁶.

En definitiva, en el artículo 4 de la LES se pone de manifiesto que una definición extensiva, en la que ni siquiera estos principios orientadores pueden formularse

15. El inciso “o en función del fin social” se incluyó en trámite parlamentario a consecuencia de diversas enmiendas como la nº 20 del Grupo Parlamentario Vasco, presentada con la siguiente justificación: “En la definición de las entidades de la economía social, de los cuatro elementos -personal, patrimonial, objeto social y forma externa- el proyecto señala como esenciales el personal y el fin social. Siendo el fin social y las personas, dos de los elementos sin duda esenciales de la mayoría de las entidades de la Economía Social, en alguna de ellas la toma de decisiones se hace atendiendo al fin social, como es el caso de las fundaciones, donde no existe un elemento personal subyacente, más allá del fundador o de los patronos, y aun cuando éstos hayan realizado aportaciones a la fundación, no tienen una «participación» en ella. Por tanto las decisiones se hacen atendiendo al fin social de la entidad.” En el mismo sentido, la nº 32 del Grupo popular y la nº 44 del Grupo Parlamentario Catalán (Convergència i Unió), o la nº 60 del Grupo Parlamentario Socialista del Congreso. Con idéntica finalidad, pero diversa justificación, la nº 23, presentada por el Grupo Parlamentario de Esquerra Republicana-Izquierda Unida-Iniciativa per Catalunya Verds: “Siendo la primacía del fin social y de las personas, dos de los elementos sin duda esenciales de la Economía Social, es necesario que quede referenciado expresamente el mencionado «fin social» como elemento que prevalece sobre las relaciones económicas, máxime cuando existen entidades de la economía social, como es el caso de las fundaciones, en las que no existe un elemento personal subyacente, más allá del fundador o de los patronos. En las fundaciones, el elemento característico que prima sobre las aportaciones al capital social (que no existe como tal) es el fin social que cumplen, más que las aportaciones al trabajo o los servicios prestados por las personas que participan de la entidad.”, (BOCG, A88-10, de 23 de noviembre de 2010).

16. En opinión de PAZ CANALEJO (2012, 71-72), para quien se trata de una “relación ejemplificativa, que expone diferentes alternativas para desarrollar la vocación comunitaria de las entidades de economía social”.

de forma sintética¹⁷, sino por adición o yuxtaposición, opera, irremediablemente, en detrimento de su intensidad significativa, lo que dificulta la tarea de identificar una vinculación homogénea entre las distintas entidades de la Economía Social y el interés general que, a su vez, permita fundamentar un régimen común de fomento de amplio alcance.

Y así se revela, por último, en la propia enunciación de los intereses que persiguen, según el artículo 2 de la LES, las entidades de la Economía Social, auténtico corolario de los principios orientadores del artículo 4. La mayoría de las entidades a las que se refiere el artículo 5 persiguen de forma inmediata intereses particulares, a los que la norma no alude en ningún momento como tales, sino como intereses colectivos de sus integrantes, noción que se revela más próxima a la idea de interés general o que incluso podría considerarse, según CALVO ORTEGA, como origen de la misma, aunque requiera alguna característica adicional para alcanzar dicho estatus¹⁸. Pero, precisamente por esto, la referencia dicotómica al interés colectivo de los integrantes de la entidad y al interés general económico o social acaba distorsionando de forma innecesaria la comprensión acerca de cual es ese vínculo genérico que permite entablar la LES entre la Economía Social y el interés general que justifica su promoción.

3. El interés general como rasgo identificativo de la Economía Social y como elemento de justificación de su promoción por los poderes públicos

De acuerdo con lo dicho, resulta difícil conducir a unidad el variopinto conjunto de organizaciones a las que se refiere el artículo 2 de la LES. Lo cual dificulta sobremanera, a su vez, la tarea de identificar una justificación unitaria o común a los obje-

17. Formulación que se aleja extraordinariamente de la ya clásica de la *Carta Europea de la Economía Social* de CEP-CMAF, asumida por el conocido *Informe TOIA* y por la propuesta de Ley del Informe para la elaboración de un *Proyecto de Ley de Fomento de la Economía Social*, lo cual resulta harto sintomático de la dificultad que entrañaba elaborar un concepto legal tan amplio al que, obviamente, había que anudar algún efecto jurídico, por escasa que sea su entidad. Se trataba, en cualquier caso, de superar “los problemas de aplicación práctica desde una perspectiva de universalidad” que, en palabras de los autores del *Informe para una propuesta de Ley de Fomento de la Economía Social* (pág. 150), plantea la delimitación de los principios de la Economía Social.

18. CALVO ORTEGA, 2005: 34.

tivos promocionales que asume el ordenamiento jurídico en relación con este sector de la realidad social.

La variada idiosincrasia de las entidades que lo integran implica que la acción de los poderes públicos con competencias financieras parte necesariamente de unos presupuestos, -y encuentra unos límites-, diferenciados. No es posible, por ello, un tratamiento integral y homogéneo de la Economía Social desde la perspectiva de la actividad financiera de las Administraciones Públicas, por lo que una descripción del marco general de actuación de los entes titulares de poder financiero en relación con las mismas siempre deberá ir acompañada de los correspondientes matices¹⁹.

Siempre es posible, por supuesto, encontrar un engarce constitucional suficiente para justificar el trato de favor que merecen las distintas entidades de la Economía Social aisladamente consideradas, aunque el reconocimiento en la Constitución no sea en todos los casos tan explícito como en el de las cooperativas y las sociedades laborales (art. 128), las asociaciones (art. 24 CE) o las fundaciones (art. 34). Y, obviamente, cabe identificar preliminarmente un fundamento común en la afinidad de sus fines, organización y funcionamiento con el interés general que enuncia la Constitución a través de los principios rectores de la política social y económica en el Capítulo III del Título I, a los que remite claramente la alusión dual al interés general económico o social en el artículo 2 de la LES, y, en definitiva, en la proclamación de España como un Estado social y democrático de Derecho (art. 1 de la Constitución). Y así se observa en las diversas aportaciones doctrinales referidas a las distintas entidades de la Economía Social en particular o, incluso, al conjunto²⁰.

19. Tal y como se pone de manifiesto en el *Libro blanco de la Economía Social en la Comunidad Valenciana* (pp. 46-47), “ni la economía social es una realidad orgánicamente homogénea, ni las funciones que desarrolla tienen similares efectos sobre el bien público. Es pues necesaria su compartimentación y consideración discriminante (en términos fiscales, de cargas sociales, subvenciones, financiación y contratos con la Administración) en función del alcance de los fines sociales (lucrativos o no lucrativos, orientadas al interés de sus miembros o al de terceros, etc.) de las organizaciones que la componen, de sus relaciones con la sociedad civil y de la implicación ciudadana en la generación de los bienes que producen, así como de la componente de servicio público de la actividad. De ahí que una norma que no reconozca tales diferencias no sólo es injusta, sino poco eficaz desde el punto de vista del desarrollo de las organizaciones y actuaciones más deseables en función de los objetivos públicos. Esto último requiere, además, que a las distintas manifestaciones de la economía social se les reconozcan todas sus propiedades como instrumento de política pública. Por ejemplo, las iniciativas de inserción por el trabajo deben ser potenciadas por su condición de instrumento de política económica (empleo) y de bienestar, no sólo social, como viene ocurriendo en España”. Incluso entre entidades que forman parte indiscutible de la Economía Social, como las cooperativas y las sociedades laborales, cabe encontrar diferencias significativas en el plano de la justificación de su tratamiento tributario (ALGUACIL MARÍ, 2008: 30).

20. En este segundo sentido las aportaciones de CALVO ORTEGA (2005, 2008) constituyen una referencia indiscutible.

Con todo, trazar los contornos de una conexión homogénea entre el conjunto de las entidades de la Economía Social y el interés general no es una tarea exenta de dificultades. Puesto que el interés general concurre con distinta intensidad, según los casos, necesariamente acabará siendo una conexión basada en un mínimo común denominador. Así, parece mucho más intensa en el caso de las entidades que persiguen fines de interés general o realizan, según sus normas, una función social (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, cooperativas de iniciativa social, centros especiales de empleo y empresas de inserción)²¹. En cambio, esta característica no concurre, o no en relación con todas sus posibles actividades, en el caso del resto de entidades integrantes de la Economía Social. Sólo por esta razón ya resulta excesivo, en nuestra opinión, definir a la Economía Social como un sector caracterizado por *la persecución de objetivos de interés general*²². Y, de ahí, precisamente, la aludida disyunción, bien que no excluyente, entre *el interés colectivo y el interés general económico o social* que enuncia el artículo 2 de la LES, que se corresponde, en suma, con la distinción entre entidades de interés mutualista y entidades de interés general (MONZÓN, 2006: 14).

21. Respecto de las cooperativas de integración social, señala el *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social* (pág. 61) que “Entre las clases de cooperativas merecen destacarse cierta categoría que se caracteriza por atender fines de interés general. Al igual que en Italia se desarrollaron las cooperativas sociales (Ley nº 381/1991), en Portugal las cooperativas de solidaridad social (Decreto 7/1998) y en Francia las cooperativas de interés colectivo (Ley 17 julio 2001), en España, a partir de 1993 comienzan a regularse una serie de cooperativas que, con distintas denominaciones, se caracterizan por tener como fin último la promoción del bienestar social de la población en general y de determinados colectivos en particular, mediante la cobertura de sus necesidades básicas y su integración social”. Respecto de las empresas de inserción social y los centros especiales de empleo, la relevancia de su función social es indiscutible, aunque sus normas reguladoras no apelen expresamente al interés general como fin perseguido con la creación de este tipo de empresas.

22. Como hace CANO LÓPEZ, que vincula el concepto de economía social al “interés general” del siguiente modo: “Sector integrado en nuestro sistema económico y caracterizado por la persecución de objetivos de interés general a través de un conjunto de formas empresariales que, además de desarrollar una actividad económica bajo criterios de economicidad, sirven de cauce directo –empresa pública- o indirecto –cooperativas, sociedades laborales...- a la constitucionalmente debida intervención del Estado en la vida económica” (CANO LÓPEZ, 2007: 3); vid., en el mismo sentido CANO LÓPEZ, 2011: 26. Menos dudoso nos parece considerar a la Economía Social genéricamente como una “actividad de interés general” (CALVO ORTEGA, 2005: 33), en el bien entendido, como señalaremos después, de que para ello no es necesario mantener que todas las entidades de la Economía Social realizan algún fin de interés general.

Obsérvese, de una parte, que los intereses particulares que, sin duda, persiguen de forma inmediata la mayoría de las entidades de la Economía Social, se transmutan, merced a una suerte de hipóstasis legal, en “interés colectivo”, alcanzando así una dimensión trascendente a aquéllos que se corresponde con el carácter mutualista de las entidades a las que se refiere este término de la disyuntiva²³. El interés colectivo es, así pues, la suma de los intereses particulares de los integrantes de la entidad calificada por el principio de solidaridad interna (art. 4.c) LES)²⁴. Por otra parte, como trataremos de argumentar a continuación, tampoco se da necesariamente una relación causal entre la persecución de fines de interés general (i.e., la realización de actividades de interés general), que es en realidad a lo que se refiere el artículo 2 de la LES, y perseguir el interés general, que es la expresión utilizada por este precepto, a nuestro juicio, también de forma innecesariamente hiperbólica.

23. Para CALVO ORTEGA (2005: 34) “El concepto de interés general parte, lógicamente, del de interés colectivo que sólo exige que corresponda a un grupo o a una categoría de ciudadanos. Este origen es cierto, pero es necesario añadir alguna característica más que le convierta en un interés general que deba ser jurídicamente protegido”. En otro lugar señala este mismo autor que “el interés colectivo es una figura sociológica que se convierte en jurídica por el reconocimiento y calificación que del mismo hace la ley” y, dando un paso más, considera que el interés colectivo se convierte en interés general por el reconocimiento que de éste realiza la ley”. Avala estas consideraciones, según el autor, el hecho de que “Dentro de nuestro ordenamiento, la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fin lucrativo y de los incentivos fiscales al mecenazgo, de 23 de diciembre, califica de interés general, entre otras, las entidades dedicadas al fomento de la economía social. Hay ya, pues, la realización de un interés no sólo colectivo sino además general en el sentido de que ha sido reconocido expresamente por la ley”; (CALVO ORTEGA, 2008: 9-10). Obsérvese, sin embargo, que lo que la Ley 49/2002 reconoce como fin de interés general es, precisamente, la tarea que encomienda la LES a los poderes públicos, es decir, el fomento de la Economía Social. Se trata, en realidad, de un metafin que revela que una entidad privada sólo persigue efectivamente el interés general cuando actúa como aquellos que tienen genuinamente encomendada esta tarea según la Constitución, es decir, los poderes públicos.

24. Para PAZ CANALEJO (2012: 45), superar una concepción del interés colectivo como mera suma de intereses particulares requiere una ponderación de lo colectivo, una corrección de la visión lucrativa individualista “que vendría dada por el juego de los dos primeros principios del artículo 4 [es decir, los enunciados de los apartados a) y b) de dicho precepto –primacía de las personas y del fin (objetivo) social sobre el capital y aplicación de los resultados obtenidos de la actividad económica-] aplicados a una interpretación razonable del interés colectivo”.

4. Una versión atenuada del interés general como mínimo común denominador de la justificación de un régimen de fomento para las actividades de la Economía Social: el caso de las asociaciones y de las fundaciones

El reconocimiento como tarea de interés general del fomento de la Economía Social ni presupone, ni exige, que todas las entidades que forman parte de la misma persigan efectivamente un fin de tal naturaleza. O dicho de otro modo, para que el fomento de la Economía Social se reconozca legalmente como tarea de interés general no es necesario que todas las entidades que la integran realicen actividades de interés general, siendo suficiente que sus actividades económicas tengan unos efectos sobre el mismo que permitan diferenciarlas del sector privado puramente capitalista, razón por la que puede reputarse innecesaria la referencia dual a los intereses perseguidos en el artículo 2 de la LES, que acaba siendo perturbadora, como decimos, a la hora de alcanzar una cabal comprensión del único interés protegido en todos los casos por la norma, el interés general.

A efectos de la LES, la persecución de fines de interés general no es un elemento que cualifique genéricamente el vínculo con éste de de las actividades de la Economía Social, aunque sí constituye, obviamente, un elemento más de ponderación que la norma toma en consideración por caracterizar a muchas de las entidades que incluye en su ámbito subjetivo. Y ello, entendemos, por dos razones. En primer lugar, porque no todas las entidades de la economía social persiguen fines de interés general tal y como estos aparecen comúnmente enunciados en nuestro ordenamiento jurídico (Ley orgánica del Derecho de Asociación, Ley de Fundaciones,...). En segundo lugar, porque no cabe confundir los fines o actividades de interés general con el interés general mismo, entendido como pauta de actuación y como fin último de la actividad de la Administración Pública (art. 103.1 de la Constitución). No es lo mismo tener fines (i.e., realizar actividades) de interés general que perseguir el interés general, expresión esta que utiliza equívocamente el artículo 2 de la LES. Resulta mucho más acertada, por ello, la ya clásica formulación de este principio de la Economía Social como conjunción de los intereses de los miembros usuarios y del interés general²⁵.

25. Sobre este principio, vid. *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, pp 80-81, donde se señala que las ventajas para los intereses privados que representan las entidades de la Economía Social “suponen, al mismo tiempo, un servicio a los intereses generales. Es evidente que un empleo de mayor calidad, estabilidad y más competitivo por la mejora de la productividad mejoran la situación económica general y la competitividad de un país. Lo mismo puede decirse del aumento de la capa-

Debe advertirse, en tal sentido, sobre un doble error metodológico en el que, a nuestro juicio, se puede incurrir fácilmente. Por un lado, no puede partirse del dato de que una buena parte de las entidades de la Economía Social realizan actividades de interés general para proyectar este rasgo genéricamente sobre el conjunto de las entidades que, finalmente, la integran. Esto expulsaría de la Economía Social, paradójicamente, a las sociedades laborales e incluso a las cooperativas de producción que no realizan actividades comúnmente relacionadas con la idea de interés general, aunque puedan ser consideradas sin duda como un instrumento utilizado por el legislador, por mandato constitucional, para promover el interés general. Dicho de otro modo, la adopción de medidas legislativas para promover el interés general no implica que las entidades beneficiarias persigan un fin de interés general, ni siquiera en estos casos. Igualmente erróneo sería, por ello, considerar de forma traslaticia que la Economía Social persigue el interés general porque su promoción es reconocida legalmente como una tarea que cuenta con este fundamento. Al límite, el único sujeto que persigue –que puede perseguir– el interés general es el Estado, pues sólo la generalidad con que el mismo actúa garantiza la universalidad de los fines y de los derechos de cuya efectividad depende su consecución, algo que difícilmente puede lograrse con la siempre limitada actuación de los particulares, aunque sus fines estén asociados –o en conjunción– con el interés general. Lo cual, obviamente, no es poco y justifica, precisamente, la adopción de medidas de fomento que coadyuven instrumentalmente en la consecución del interés general.

Nos parece interesante, para profundizar en estas ideas, analizar con algún detalle el caso de las asociaciones y, sobre todo, de las fundaciones, pues, lejos de poder dar por supuesto que éstas persiguen en todo caso el “interés general”, comprobamos, a la inversa, que la persecución de sus “fines”, incluso siendo éstos calificados legalmente como de interés general, puede atender, en realidad, a la satisfacción de intereses de carácter meramente colectivo o sectorial, precisamente en los casos en que por

cidad económica de las personas físicas y jurídicas, debido a una reducción de costes y que terminan aumentando el consumo o el ahorro de los ciudadanos. En otras palabras, sirven a un interés general” y se añade que “hay otra proposición universalmente aceptada: las entidades de Economía Social constituyen “un modelo de aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad”. La observancia de estos principios es una consecuencia del funcionamiento democrático de estas entidades en el caso de las cooperativas, mutualidades y asociaciones. Más nítidamente aún, en las fundaciones, en las que se adscribe un patrimonio a un fin de interés general de manera irreversible. Solidaridad y responsabilidad en el campo empresarial son dos manifestaciones de este interés general cuya importancia en la vida social no ofrece duda”. En similar sentido, PAZ CANALEJO (2012: 67) señala que el tercer principio del artículo 4 de la LES “versa sobre las consecuencias positivas que emanan de la interacción del funcionamiento interno del sector con el exterior, como ejemplo de interés general tanto económico como social al que se refiere el artículo 2”.

la naturaleza de sus fines éstos pueden realizarse por medio de actividades o explotaciones económicas.

Conviene tener presente antes de abordar dicho análisis, y por muy obvio que esto parezca, que ni la LES adopta como parámetro de referencia la intensidad que puede alcanzar la relación entre las actividades de las asociaciones -de utilidad pública- o de las fundaciones y el interés general, ni puede hacerlo, por tanto, el intérprete, siendo evidente que el mandato de fomento de la Economía Social sólo puede basarse, como decíamos anteriormente, en un mínimo común para el que no se requiere, desde luego, la teórica fortaleza de dicho vínculo, que ha servido para justificar un régimen tributario rayano en la exención total de sus rentas.

Pero, es más, cabe un análisis que, en sentido inverso, revele la baja intensidad que puede alcanzar dicha relación en el caso de las asociaciones e incluso de las fundaciones incluidas en el ámbito de la Economía Social, lo que resulta muy revelador a efectos de calibrar el nexo entre este sector de la realidad social, tal y como es acotado por la LES, y la idea de interés general en la que se basa esta norma para su reconocimiento como fenómeno merecedor de fomento.

Como hemos señalado anteriormente, la LES asume una noción de Economía Social en la que a las entidades que forman parte de su núcleo duro se suman las asociaciones y fundaciones con actividad económica, a las que podemos considerar como “otros productores de mercado”²⁶. Y ya hemos tenido ocasión de comprobar cómo la ampliación de su ámbito subjetivo a este tipo de entidades opone serias dificultades a la tarea de formular los principios orientadores de la Economía Social, dificultades que quizás podría haber sorteado la LES sin detrimento de sus objetivos.

Por otra parte, es evidente que la LES no supedita la inclusión de las asociaciones y de las fundaciones al cumplimiento de los requisitos que permiten a estas entidades acogerse al régimen especial de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del Régimen fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos e Incentivos Fiscales al Mecenazgo. Más bien al contrario. Y esto es aún más claro en el caso de las asociaciones, que deben contar para ello con el previo reconocimiento de “utilidad pública”, condición que la LES no exige a sus efectos. Pero, precisamente por esta razón, vamos a partir de una somera referencia al régimen tributario aplicable a estas entidades a fin de delimitar, por reducción, cuál es el auténtico alcance de la relación con el interés general de la actividad de las asociaciones y fundaciones que pueden ser incluidas en el ámbito de la Economía Social.

26. *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, pág. 76.

Por lo que se refiere, en primer lugar, al régimen especial de las entidades sin fines lucrativos que regula la Ley 49/2002, puede decirse que las dos condiciones genéricamente exigidas para su aplicación son la ausencia de ánimo de lucro y la persecución de fines de interés general, estructurándose estas dos condiciones mediante una serie de requisitos que no analizaremos aquí por resultar innecesario a nuestros efectos²⁷.

Asociaciones y fundaciones son, en todo caso, entidades sin ánimo de lucro –subjetivo-, elemento de su régimen jurídico que permite justificar, sin más, la concesión de un régimen especial a efectos del Impuesto sobre Sociedades que, aunque es ostensiblemente menos ventajoso que el de la Ley 49/2002, tiene mayor alcance que el aplicable a la mayoría de entidades de la Economía Social. Nos referimos al régimen de las entidades parcialmente exentas regulado en los artículos 120 a 122 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo), en el que, con todo, no se reconoce la exención de la renta de explotaciones económicas. Por su parte, la LES no exige la ausencia de ánimo de lucro, obviamente, como requisito de inclusión en la Economía Social, pero es obvio que esta condición inherente a asociaciones y fundaciones conlleva el cumplimiento con creces de sus exigencias relativas a la aplicación de excedentes de la actividad económica de forma no capitalista. Sin embargo, esto no es suficiente, a nuestro juicio, para entender que fundaciones y asociaciones persiguen el interés general. Y, de hecho, las asociaciones pueden perseguir intereses particulares sin perder por ello el mencionado régimen especial de las entidades parcialmente exentas.

A nuestro juicio, que una entidad sin ánimo de lucro persiga el interés general depende no sólo de que tenga algún fin legalmente calificado como tal, sino también de cómo lo realiza o, más concretamente, de cómo influye el modo de realización de sus actividades, significativamente su modo de financiación, sobre el ámbito potencial de sus beneficiarios.

Por lo que se refiere a las asociaciones, la LES no exige que hayan sido declaradas de utilidad pública y ni siquiera que persigan fines de interés general, requisito que es consustancial a las fundaciones en nuestro ordenamiento jurídico (art. 34.1 CE) y que, consiguientemente, exige la Ley 49/2002 para la aplicación del régimen especial que regula. Por tanto, las asociaciones de la Economía Social pueden perseguir, como la mayoría de entidades mutualistas típicas, fines de interés particular (art. 5.1

27. Art. 3 de la Ley 49/2002, para cuyo análisis en detalle remitimos al estudio realizado en MONTE-SINO OLTRA, 2008.

de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, del Derecho de Asociación), y, por ende, sólo el interés colectivo de sus asociados. Es patente, así pues, que el grado de exigencia de la LES en cuanto al nexo entre actividad económica e interés general sigue siendo, en el caso de las asociaciones, muy relativo. Salvo que se considere, con PAZ, que una asociación con actividad económica que no incorpore ningún objetivo de finalidad social debería quedar excluida del ámbito de la Economía Social²⁸.

Por lo que se refiere a las fundaciones, la cuestión es bien distinta. Estas, como es sabido, deben perseguir fines de interés general en todo caso (art. 3 de la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones). Debería concluirse, por tanto, que las fundaciones incluidas en el ámbito de la Economía Social cumplen sobradamente las exigencias de la LES a efectos de justificar sus objetivos de carácter promocional desde la perspectiva del interés general.

Ahora bien, a nuestro juicio, del hecho de que una fundación persiga un “fin” de interés general no se sigue que persiga “el” interés general, o no, al menos, si lo hace a través de una actividad o explotación económica en la que se replican las formas de organización, de funcionamiento y, sobre todo, de financiación propias de cualquier empresa en el mercado, que es, precisamente, lo que parece exigir la LES para su inclusión en la Economía Social. En sentido contrario, puede observarse que la vinculación entre actividad económica e interés general puede llegar a ser mucho más intensa, paradójicamente, en otros casos como el de las cooperativas sociales²⁹, las empresas de inserción³⁰ o los centros especiales de empleo.

28. PAZ CANALEJO, 2012, 108. Recordemos que, según este autor, las entidades que recoge nominalmente el artículo 5 de la LES podrían ser excluidas de su ámbito de aplicación si no se adecuan a los principios orientadores del artículo 4. Lo que, ciertamente, permitiría salvar la contradicción entre la LES y los artículos 4.1 y 31 de la LO del Derecho de Asociación que sólo ordenan medidas de fomento para las asociaciones que persigan fines de interés general.

29. “La cooperación social, en este sentido, se caracteriza por su superación del concepto de mutualidad que, tradicionalmente, ha caracterizado al movimiento cooperativo. El principio mutualista reconoce que ciertas categorías o grupos de individuos comparten intereses muy homogéneos y susceptibles de ser satisfechos mediante una actuación organizada desarrollada de mutuo acuerdo mediante la fórmula del apoyo mutuo. En la cooperación social, la acción empresarial se orienta hacia la consecución de objetivos de tipo solidario, caracterizados no solo por las necesidades de grupos específicos o categorías sino por el interés general de la sociedad (Maiello, 2001)”; MONTERO, 2010: 181.

30. Sobre las razones que justifican un tratamiento especial las empresas de inserción y las insuficiencias del régimen aplicable vid. BONET SÁNCHEZ, 2010. La intensidad del vínculo entre empresas de inserción social e interés general se destaca en CANO LÓPEZ, 2011.

Como en el caso de las asociaciones, las fundaciones sólo forman parte de la Economía Social si realizan actividad económica, concepto este de difícil concreción pero que refuerza la idea de que las entidades de la Economía Social operan en el mercado y de acuerdo con sus reglas, lo cual puede erigirse en un serio obstáculo desde la perspectiva del interés general supuestamente perseguido por las fundaciones. No, desde luego, a los limitados efectos de la LES, pero sí, en cambio, en relación con el régimen especial de las entidades sin fines lucrativos, al menos si no se confunden sus fines objetivos (i.e., actividades) de interés general con la persecución del interés general mismo³¹.

Que el interés general se satisfaga de algún modo como resultado de la actuación de una entidad privada, en términos semejantes a los de una actuación pública directa, y hasta el punto de poder considerarla complementaria o suplente de la misma, puede depender de condiciones adicionales a la simple realización de una actividad de interés general y a la inexistencia de ánimo de lucro subjetivo³². Así, parece poco dudoso que una fundación cuyos fines de interés general se realicen mediante una actividad económica puede llegar a tener más afinidad con una cooperativa de servicios que con otra fundación que realice su actividad con parámetros ajenos a los de mercado, pese a las indudables diferencias que presenta su régimen jurídico. Esto ocurrirá cuando el universo de potenciales beneficiarios de la actividad económica se reduzca significativamente debido a las condiciones económicas de la prestación, aproximándose así su resultado a la mera satisfacción de un interés de un sector social o de un colectivo, aunque éste sea genérico o indeterminado, aunque el objeto de la actividad esté relacionado con un fin objetivo de interés general y pese a que la fundación carezca de lucro subjetivo. En este sentido, si debemos entender, con PAZ CANALEJO, que la actividad económica conlleva un método económico mediante el que se procura al menos la cobertura de los costes con los ingresos que se obtienen y, en definitiva, la autosuficiencia económica³³, el cobro de precios de mercado con este fin puede resultar de tal modo excluyente, según los casos, que difícilmente podrá entenderse que se persigue un interés general del modo en que lo hace la

31. MONTESINOS OLTRA, 2005, 2008.

32. MONTESINOS OLTRA, 2008: 54.

33. PAZ CANALEJO, 2012: 50.

Administración cuando presta idénticos servicios en aras del interés general, significativamente en ámbitos como la educación, la sanidad o los servicios sociales³⁴.

El caso de las asociaciones y de las fundaciones sirve, así pues, para aquilatar el grado de exigencia de la LES en cuanto al interés general que promueve. Podemos decir, en este sentido, que se da una confluencia de todas las actividades económicas incluidas en el ámbito de la Economía Social en una versión atenuada o difuminada de la noción de interés general resultado de la combinación, en diversas dosis, de aspectos subjetivos, objetivos, finalistas y funcionales de los que cabe inferir que conllevan efectos precursores del bienestar general, económico o social. De modo que, si tratamos de obtener una nota común a todas las entidades de la Economía Social desde la perspectiva del interés general, podemos decir que, con independencia de que persigan o no fines objetivos de interés general, y aun sirviendo de forma inmediata y con distinta intensidad a intereses particulares o sectoriales, su actividad genera efectos que redundan en el interés general siquiera sea de forma mediata o indirecta, constituyendo, sin duda, una poderosa herramienta para la consecución de los principios del Estado social y democrático.

Podría objetarse que esta acotación resulta tan laxa que tendría cabida en ella cualquier sujeto que realice una actividad económica, pues ésta siempre tiene efectos benéficos para la sociedad en términos de crecimiento económico, de creación de empleo y, en suma, de bienestar social. Y, efectivamente, estas consideraciones no son ajenas a determinados tratamientos de incentivo de los que puede disfrutar cualquier empresa, siendo precisamente las que los justifican. La diferencia radica, obviamente, en que en la configuración jurídica de las entidades de la Economía Social siempre es posible encontrar algún aspecto que condiciona su modo de actuar y que implica o denota un vínculo cualificado con el interés general que el artículo 4.c) de la LES objetiva como “compromiso” con determinados fines que pueden considerarse, sin duda, de interés general, principalmente la cohesión social y la generación

34. En los que las fundaciones operan claramente con una función de producción y no sólo de distribución. Y ello pese a que, como señalan SAJARDO y CHAVES (2006: 95), “La concepción del Sector No Lucrativo, por su propia delimitación conceptual, por las actividades económicas por las que se extiende y desarrolla, por sus beneficiarios y por sus fuentes de financiación hegemónicas, debe ser concebida como un mecanismo institucional de la sociedad centrado casi exclusivamente en la *función de distribución* del Sistema Económico y no en la *función de producción*”, o de que, como señala MONTERO, “se limite la realización de estas actividades al considerarse como un elemento ajeno a la esencia de las fundaciones y de las asociaciones, igual que se limita la realización de operaciones con terceros a las cooperativas”, siendo el motivo de fondo que subyace a ambos casos “la posible desnaturalización de la institución”; MONTERO SIMÓ, 2010: 182-183.

de empleo estable y de calidad, que son, sin duda, los más genéricos de los allí enumerados y los que pueden actuar, además, como justificación de la promoción de la Economía Social desde la óptica del Derecho comunitario.

Pues bien, éste debe ser el punto de partida de un análisis de las políticas públicas posibles para el fomento de la Economía Social, globalmente considerada, desde la perspectiva jurídico-financiera, es decir, la idea de un interés general en algún sentido trascendente al simple interés particular o sectorial de sus miembros o al de los beneficiarios de su actividad. La conclusión puede parecer decepcionante, pero se corresponde con los limitados objetivos de la LES y no contradice, desde luego, el reconocimiento e incluso la necesidad de fortalecer los diversos regímenes tributarios particularizados de acuerdo con la mayor o menor intensidad con que se manifiestan, dentro de cada familia de la Economía Social, sus principios orientadores³⁵.

5. Alcance de la Ley de la Economía Social como norma de justificación de regímenes tributarios especiales: ayudas al establecimiento versus ayudas al mantenimiento

En cualquier caso, ni la LES contribuye a justificar un régimen tributario especial común a todas las entidades de la Economía Social, ni esto es siquiera imaginable. Por dos razones que quizás parezcan obvias pero que, aun así, hemos creído conveniente explicitar en este trabajo: la radical diversidad de las entidades que la integran, según la LES, y, de forma consecuente, el carácter de mínimo común denomi-

35. En este sentido, el abstracto interés general no es el único elemento al que se apela para justificar el tratamiento fiscal de las entidades de la economía social, sino que se buscan concretas razones arraigadas en preceptos de la Constitución y que avalan de modo particularizado el régimen de las distintas entidades que se engloban bajo este concepto, si bien a todas ellas subyacen valoraciones enraizadas en el interés general como fulcro de carácter axiológico. Por otra parte, aunque también suele invocarse al principio de igualdad como argumento de cierre, basándose para ello en las limitaciones de todo orden que construyen la actuación económica de estas entidades, lo cierto es que estas limitaciones tienen que ver con el cumplimiento de esa misión trascendente a los intereses particulares y vinculada, por tanto, al interés general. Dicho en otros términos, la igualdad en su vertiente de exigencia de tratamiento desigual de situaciones desiguales no se relaciona en sentido lógico con la acción de fomento, sino con la ponderación de la capacidad económica del contribuyente, y no parece que ésta sea razón suficiente para defender determinadas medidas que van más allá de dicha ponderación, como, por ejemplo, la aplicación de tipos reducidos de gravamen. Sobre la diferencia entre normas de ajuste y normas de incentivo vid ALGUACÍL MARÍ, 2011: 17 y MERINO JARA, 2009: 119, FUSTER SÁNCHEZ, 2009: 21-22 y BAHÍA ALMANSA, 2011: 23.

nador del vínculo que cabe entablar entre las entidades de la Economía Social globalmente consideradas y el interés general como fulcro de la justificación de regímenes tributarios especiales.

Ahora bien, la entidad de dicho vínculo resulta a nuestro juicio suficiente para justificar la adopción de medidas de fomento más o menos significativas en relación con el conjunto de las entidades de la Economía Social y que tienen cabida dentro de los objetivos que establece el artículo 8 de la LES³⁶.

Así, creemos que se justifican suficientemente las medidas de exención relacionadas con la creación, capitalización o mantenimiento de las entidades de la Economía Social, medidas que, de hecho, ya se reconocen con distinto alcance a muchas de ellas, como determinadas exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, si bien debe tenerse en cuenta que, obviamente, los beneficios fiscales de carácter general también les son aplicables. En este sentido, debe señalarse que el Decreto-Ley 13/2010, de 3 de diciembre, estableció una exención general del gravamen por Operaciones Societarias en los casos de constitución, aumento de capital, aportaciones de los socios que no supongan aumento de capital y traslado a España de la sede de dirección efectiva o del domicilio social de una sociedad cuando ni una ni otro estuviesen previamente situados en un Estado miembro de la Unión Europea. También podría considerarse suficientemente justificada la generalización de incentivos en forma de libertad de amortización durante los primeros años de actividad, como en el caso de las Sociedades Laborales, aunque debe señalarse de nuevo que las entidades de la Economía Social podrán disfrutar igualmente, en su caso, de las medidas de fomento de este tipo que se reconozcan en general y, en particular, las incluidas dentro del régimen de las empresas de reducida dimensión. Cabría, en cualquier caso, reforzar las medidas de incentivo relacionadas con la implantación de explotaciones económicas y entidades de la Economía Social mediante un régimen común y armónico apoyado en los objetivos definidos en las letras a) y b) del apartado 2 del artículo 8 de la LES.

En cambio, más allá de la adopción o reforzamiento de medidas de fomento de la implantación de explotaciones o entidades de la Economía Social, el gravamen de su renta tiene que seguir ponderándose, obviamente, de acuerdo con aquellos aspectos de su régimen jurídico que acentúan el vínculo funcional con el interés general o que responden, directamente, a las exigencias de los principios de capacidad econó-

36. Sobre los distintos tipos de medidas de incentivo fiscal que pueden adoptarse en relación con el establecimiento y el mantenimiento de las entidades de la Economía Social, vid. TORRALBO 2010:88,

mica y de igualdad (ausencia de lucro subjetivo y objetivo, grado de indisponibilidad de los excedentes de la actividad o del patrimonio, realización de actividades de interés general y grado de afectación a éstas de los excedentes, carácter democrático de la entidad definido por la posibilidad de acceder a la condición de miembro de la entidad o de beneficiario de sus actividades, así como de la posibilidad de participar de forma activa e igualitaria en sus decisiones, etc).

6. Conclusiones

La amplitud del ámbito subjetivo de aplicación de la LES redundan necesariamente en una formulación igualmente laxa de sus principios orientadores y del concepto mismo de Economía Social.

Esto no representa, desde luego, un déficit de la ley en el plano valorativo, pues responde a un amplio consenso social, político y científico al respecto, pero difumina, sin duda, los contornos de dicho concepto y limita considerablemente la posibilidad de adoptar medidas tributarias de fomento para el conjunto de entidades de la Economía Social, al tener que justificarse en un vínculo homogéneo y reconocible entre todas ellas y el interés general que queda necesariamente difuminado.

Dicho vínculo puede identificarse en la generación de efectos deseables desde la óptica de los principios rectores de la política social y económica y en definitiva del Estado Social, lo que justifica suficientemente la adopción de un régimen común de incentivos fiscales a la creación, capitalización y mantenimiento de entidades de la Economía Social, pero no, desde luego, el establecimiento de un régimen tributario especial común para el gravamen de su renta, que resulta inimaginable ante la variopinta realidad que presenta la Economía Social tal y como la delimita la LES.

Ello sin perjuicio, obviamente, del reconocimiento e incluso de la necesidad de fortalecer los diversos regímenes tributarios aplicables a dichas entidades de acuerdo con la mayor o menor intensidad con la que se presentan, dentro de cada familia de la Economía Social, sus principios orientadores.

Bibliografía

- ALGUACIL MARÍ, M. P. (2008): “Reforma de la tributación de las sociedades laborales”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 19.
- ALGUACIL MARÍ, M.P. (2011): “Fiscalidad de cooperativas y ayudas de Estado: parámetros para una reforma”, Documentos I.E.F., nº 2/11.
- BAHÍA ALMANSA, M.B (2011): “El régimen fiscal especial de las cooperativas y su compatibilidad con la normativa sobre ayudas de estado”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 22.
- BONET SÁNCHEZ, M.P. (2010): “Empresas de inserción: razones para una fiscalidad específica”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 21.
- CALVO ORTEGA, R. (2005): “Entidades de Economía Social: razones de una fiscalidad específica”, en *Fiscalidad de las entidades de la economía social*, Thomson-Civitas, Cizur Menor, 2005, pp. 33-63.
- CALVO ORTEGA, R. (2008): “Sociedades laborales: problemas actuales y justificación científica de una fiscalidad adecuada”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 19.
- CANO LÓPEZ, A. (2007): “El Derecho de la Economía Social: entre la Constitución y el mercado, la equidad y la eficiencia”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 18.
- CANO LÓPEZ, A. (2011): “En torno al concepto y caracterización de jurídica de la empresa (*rectius*: sociedad) de inserción”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 22.
- FAJARDO GARCÍA, G. (2009): “La Economía Social en las leyes”, *CIRIEC-España, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, pp. 5-35.
- FAJARDO GARCÍA, G. y SENENT VIDAL, M.J. (2006): “Aspectos relevantes de la investigación jurídica en economía social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, pp. 188-223.

- FERNÁNDEZ GUERRERO, R. y VIVAS LÓPEZ, S. (2001): “La economía social ¿alternativa a la gestión pública o vanguardia de la privatización de servicios? Una definición del sector de servicios de apoyo a personas a partir del análisis de sus recursos y capacidades”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 38, pp. 77-100.
- FUSTER ASENCIO, M.C. (2009): “Razones que justifican una fiscalidad específica de las mutualidades de previsión social”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 20.
- HINOJOSA TORRALBO, J.J. (2010): “Fiscalidad y financiación de las cooperativas: ¿a qué juega la Unión Europea?”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, pp. 73-89.
- JIMÉNEZ ESCOBAR, J. (2006): “La fiscalidad de las fundaciones: un equilibrio entre la promoción del Estado social y la competencia en los mercados”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, pp. 225-262.
- MARBÁN GALLEGO, V. y RODRÍGUEZ CABRERO, G. (2006): “Estado de bienestar y tercer sector social en España. El estado de la investigación social”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, pp. 117-139.
- MERINO JARA, I. (2009): “El vigente régimen fiscal de las cooperativas a la luz de las ayudas de Estado”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 66, pp. 109-126.
- MONTERO SIMÓ, M. (2010): “La fiscalidad de las cooperativas sin ánimo de lucro”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 69, pp. 161-190.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2005): “Explotaciones económicas y fines de interés general: análisis crítico del régimen especial de las entidades sin ánimo de lucro”, *Tribuna Fiscal*, nº 181, pp. 12-30.
- MONTESINOS OLTRA, S. (2008): *Los requisitos del Régimen Tributario Especial de las Entidades sin Fines Lucrativos*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor.
- MONZÓN, J.L. (2006): “Economía Social y conceptos afines: fronteras borrosas y ambigüedades conceptuales del Tercer Sector”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, pp. 9-24.

MONZÓN, J.L. (coord.), CALVO, R., CHAVES, R., FAJARDO, G. y VALDÉS, F. (2006): *Informe para la elaboración de una Ley de Fomento de la Economía Social*, CIRIEC-España.

PAZ CANALEJO, N. (2012): *Comentario sistemático a la Ley 5/2011, de Economía Social*, Tirant lo Blanch, Valencia.

SAJARDO, A. y CHAVES, R. (2006): “Balance y tendencias en la investigación sobre Tercer Sector no lucrativo. Especial referencia al caso español”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, nº 56, pp. 87-116.