

# LA MARCA «EMPRESA SOLIDARIA». MECANISMO DE PARTENARIADO ENTRE LA ADMINISTRACIÓN PÚBLICA, LAS ENTIDADES PRIVADAS Y LA SOCIEDAD CIVIL

THE «SOLIDARY-BASED ENTERPRISE» BRAND. A PARTNERSHIP MECHANISM BETWEEN THE PUBLIC ADMINISTRATION, PRIVATE ENTITIES AND CIVIL SOCIETY

**Miguel Ángel Luque Mateo**

Prof. TU Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Almería

ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-6603-7258>

## RESUMEN

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

**PALABRAS CLAVE:** Asignación tributaria, Tercer Sector, casilla empresa solidaria, Impuesto sobre Sociedades.

**Cómo citar este artículo/How to cite this article:** LUQUE MATEO, Miguel Ángel: "La marca «empresa solidaria». Mecanismo de partenariado entre la administración pública, las entidades privadas y la sociedad civil", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 41, 2022, pp. 333-375. DOI: <https://doi.org/10.7203/CIRIEC-JUR.41.25278>

### ABSTRACT

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

**KEYWORDS:** Tax allocation, Third Sector, solidarity-based enterprise, corporate tax.

CLAVES ECONLIT / ECONLIT DESCRIPTORS: K34, H29, L31, L33.

## EXPANDED ABSTRACT

The latest Corporate Tax declaration campaigns have made it possible to make visible an alliance between the Third Sector, the Administration and the business sphere in order to encourage people to tick the “Non-Profit Organisation” checkbox, introduced in the 2018 tax year, to raise more than 100 million euros per year for activities of general interest considered to be of social interest. There is even talk of a mechanism that contributes to the partnership between the public administration, private entities and civil society, which could be framed along the lines of what Italian constitutional jurisprudence calls *Amministrazione condivisa*.

The Third Sector platform has warned of the particular importance of exercising this right of option, indicating that this would allow an additional amount to be allocated to the amount obtained through the 0.7 percent box on personal income tax to alleviate the consequences of the considerable increase in the number of people at risk of social exclusion. It is recalled that it constitutes a gesture of “business solidarity” so that the Third Sector of Social Action (TSSA) can meet the actual demands of citizens with solvency, improving the lives of millions of people without increasing the tax burden of the taxpayer.

It is common knowledge that the health, economic and social crisis is significantly affecting the mission and the development of the activities of the TSSA entities. Such organisations have focused on social emergency assistance programmes and aid to individuals, to the detriment of other issues related to organisational, awareness-raising and fundraising areas (*Plataforma de ONG de Acción Social*, 2021). Despite the shock of recent years, entities in this sector have been able to continue to fulfil their mission. To get an idea of the importance of their work, it is worth remembering that in 2020 they carried out more than 46 million direct interventions.

This paper carefully analyses the regulation related to the financing of this sector through this new method of allocating Corporate Tax as an attempt to answer the question of whether the designation of the “Non-Profit Organisation checkbox” and the “Company X” mark given to entities that choose to allocate 0.7 percent of the Corporate Tax quota to activities of general interest, considered to be of social interest, corresponds to a solidarity-based action or requirement. A detailed analysis of the nature of this figure shows that the designation of “solidarity” is attributed to the person - natural or legal - by simply selecting an option in a tax model without any additional requirement of an ethical or altruistic nature for the taxpayer. This may create confusion concerning institutional qualifications granted to other types of entities taxed under the same Corporate Tax, which comply with certain principles and requirements closer to the sphere of solidarity, mutual aid, democracy, equality, equity or responsibility.

In another area of consideration, the consequences, especially in quantitative terms, of choosing the total amount of the tax instead of the net amount to calculate the amount

used for the purpose under analysis are studied. This corresponds to the extent that the first amount does not correspond to the amount actually paid by the taxpayer, in compliance with the primary tax obligation, as this figure is considerably reduced by applying the deductions and allowances provided for in the law.

In addition, the analysis ascertains whether the funds collected are being used to finance “projects of state-level entities,” as established in the regulations, or whether it is an item that can be transferred to the Autonomous Regions, as occurs in the management of the 0.7 percent of personal income tax.

Moreover, it attempts to answer several questions about the possibility of using other avenues to achieve the same result of increased funding for the TSSA. Especially if this figure is understood as a mere instrument for calculating the amount to be allocated by public administrations to finance this sector, to the detriment of other general items contained in the budgets of the corresponding territorial authorities. The study first addresses the hypothesis of the incorporation of this option as an initial step for the subsequent inclusion of an equivalent box for the allocation to the Catholic Church in this second tax will be addressed, avoiding the social debate generated by the issue of the public financing of this religious denomination in Spain. Secondly, a counter-argument will be presented, according to which this new path would have been chosen to equitably increase the allocation to this sector without increasing the Catholic Church’s allocation.

The paper concludes with a proposal for stable funding of the TSSA, based on a formula that combines a fixed sum –calculated from the total contributions declared in personal income taxes– and a distribution of this sum through participatory budgets. Thus, the amount received by each organisation would depend on the number of people who voted for or elected it. This option would be compatible with the current territorial distribution of competences since the participatory budget mechanism would be developed at the state and regional levels according to the current percentage of expenditure managed by each territorial authority.

As a preliminary step, it is proposed to implement the Italian model, which allows taxpayers to choose, in the tax return itself, the specific entity to which they wish to allocate the percentage of the tax liability incorporating, however, a rule that allows for an equitable distribution of the public expenditure allocated in this way.

All of the above is based on the conviction that the structural functions of the Administration in the field of social action should not be delegated to the TSS entities whose work should be subsidiary to that of the Administration or, where appropriate, shared. Indeed, the study proposes reaching an agreement with the State that establishes a minimum annual percentage of social spending in relation to GDP, in line with the average of the Eurozone countries.

## SUMARIO<sup>1</sup>

1. Introducción. 2. El Tercer Sector de Acción Social. 2.1. Conceptualización y regulación. 2.2. Radiografía del Tercer Sector de Acción Social en España. 3. La financiación pública del Tercer Sector de Acción Social. 3.1. Financiación indirecta mediante beneficios fiscales. 3.2. Financiación directa. Las tradicionales subvenciones con cargo a la asignación tributaria del IRPF. 4. La incorporación de la asignación tributaria al IS como vía adicional de financiación del Tercer Sector de Acción Social. 5. El destino de las subvenciones convocadas con cargo a la asignación del IS. 6. La vinculación de la asignación a la cuota íntegra del tributo. 7. Interrogantes vinculados a la asignación tributaria de la Iglesia católica y a la gestión autonómica. 8. La consideración de la marca «Empresa Solidaria» como mecanismo de partenariado entre la Administración pública, las entidades privadas y la sociedad civil. 8.1. Calificación otorgada a la figura. 8.2. Naturaleza del mecanismo. 8.3. Opinión crítica sobre la denominación atribuida a la asignación. 9. Propuesta de financiación estable y elección democrática de los fondos destinados al TSAS. 10. Conclusiones. Bibliografía.

## 1. Introducción

Las últimas campañas de la declaración del Impuesto sobre Sociedades (IS) han permitido visibilizar una alianza entre el Tercer Sector, la Administración y el ámbito empresarial, en orden a fomentar que se marque la denominada «casilla Empresa Solidaria», introducida en el ejercicio 2018, con el objetivo de obtener una recaudación superior a los 100 millones de euros anuales destinada a actividades de interés general consideradas de interés social. Se habla, incluso, de un mecanismo que coadyuva al partenariado entre la Administración pública, las entidades privadas y la sociedad civil, que podría enmarcarse en la línea de lo que la jurisprudencia constitucional italiana denomina *Amministrazione condivisa*.

Desde la Plataforma del Tercer Sector se ha advertido de la especial importancia de ejercer este derecho de opción, indicando que ello permitiría destinar una cantidad adicional a la obtenida mediante la casilla del 0,7 por ciento del IRPF para paliar las consecuencias del considerable aumento de las personas en riesgo de exclusión

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

social. Se recuerda que constituye un gesto de «solidaridad empresarial» para que el Tercer Sector de Acción Social (TSAS) pueda atender las demandas reales de la ciudadanía con solvencia, mejorando la vida de millones de personas, sin que suponga un aumento en la carga fiscal del obligado tributario.

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

El presente trabajo analiza, precisamente, la regulación de la financiación de este sector a través de la nueva vía de asignación tributaria del IS, tratando de dar respuesta a la cuestión de si la denominación «casilla de Empresa Solidaria» y la marca «EmpreXa», que se otorga a las entidades que eligen destinar el 0,7 por ciento de la cuota de dicho tributo a actividades de interés general, consideradas de interés social, se corresponde con algún tipo de actuación o exigencia de carácter solidario.

En otro orden de consideraciones, se estudian las consecuencias, especialmente cuantitativas, que se derivan de la elección de la cuota íntegra del tributo, en lugar de la líquida, para calcular la cantidad que debe destinarse al fin que se analiza. Ello, en la medida en que la primera magnitud no se corresponde con el importe efectivamente ingresado por el contribuyente, en cumplimiento de la obligación tributaria principal, al reducirse considerablemente dicha cifra por la aplicación de las deducciones y bonificaciones previstas en la ley.

Además, se comprobará si los fondos recaudados se están destinando a financiar «proyectos de entidades de ámbito estatal», como establece su normativa reguladora, o si se trata de una partida susceptible de ser transferida a las CCAA, como ocurre en la gestión del 0,7 por ciento del IRPF.

Adicionalmente, se intentará dar respuesta a varios interrogantes relacionados con la posibilidad de haber utilizado otras vías para obtener el mismo resultado de aumentar la financiación del TSAS. Especialmente, si se entiende esta figura como un mero instrumento para el cálculo del importe a destinar por las administraciones públicas para financiar a dicho sector, en detrimento de otras partidas generales contenidas en los presupuestos de los correspondientes entes territoriales. En primer lugar, se abordará la hipótesis de la incorporación de esta opción como paso previo para la posterior inclusión de una casilla equivalente de asignación a la Iglesia católica

en este segundo tributo, sorteando el debate social que genera el tema de la financiación pública de esta confesión religiosa en España. En segundo lugar, se presentará un razonamiento en sentido inverso, según el cual se habría elegido precisamente esta nueva vía, con el objeto de incrementar la asignación a este sector, sin tener que aumentar equitativamente la de la Iglesia católica.

El trabajo finaliza con una propuesta de financiación estable del TSAS, basada en una fórmula que conjuga una partida fija –calculada a partir del total de cuotas declaradas en los impuestos personales sobre la renta– y un reparto de la misma, a través de la figura de los presupuestos participativos. Como paso previo, se propone implementar en ambos tributos el modelo italiano –que permite a los contribuyentes elegir la concreta entidad a la que destinar el porcentaje de la cuota tributaria– incorporando, sin embargo, una regla que posibilite una equitativa distribución del gasto público asignado por esta vía.

## 2. El Tercer Sector de Acción Social

### 2.1. Conceptualización y regulación

La definición de Tercer Sector no constituye una cuestión pacífica. Precisamente la doctrina internacional lo ha calificado como un *loose and baggy monster* (Kendall & Knapp, 1994: 66), por la dificultad de encontrar un concepto preciso de un ámbito que se coloca entre el Estado y el mercado<sup>2</sup>.

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

En este sentido, se ha propuesto una definición de Tercer Sector en el marco de la *International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO)*, asumida por el modelo de la Organización de las Naciones Unidas en el *Handbook on Non-Profit Ins-*

2. Como recuerda Gori, el nombre de Tercer Sector se remonta al sociólogo Amitai Etzioni y al economista Theodore Levit, que lo utilizaron para referirse a una realidad jurídica, política y económica constituida por sujetos surgidos de la sociedad civil capaces de hacer frente a la creciente dificultad de la *welfare* y a la complejidad de la Administración pública. Añade el citado autor que esta expresión fue puesta en valor en el ámbito de la Comunidad Europea, especialmente por Jacques Delors y Jocelyne Gaudin en el 1978 (Gori, 2022: 2).

*tutions in the System of National Accounts*, que identifica las siguientes características en los entes que lo conforman: 1) constitución formal; 2) naturaleza jurídica privada; 3) autogobierno; 4) ausencia de distribución de los beneficios, y 5) presencia de una cierta cantidad de trabajo voluntario (Gori, 2022: 9).

El Plan de la Economía Social aprobado por la Unión Europea (UE) a finales de 2021<sup>3</sup>, sin bien no se dirige estrictamente al Tercer Sector –respecto del que no hay una conceptualización a nivel de la UE–, ha supuesto una primera contribución a la definición de un marco jurídico europeo, en el que cohabita dicho sector, advirtiendo de la necesidad de implementar un sistema que permita una mayor y mejor financiación para el adecuado desarrollo de su actividad.

Por su parte, la jurisprudencia constitucional italiana ha dado un paso más en este ámbito<sup>4</sup>, instaurando el nombre de «*amministrazione condivisa*» para definir una posible modalidad de relación entre la Administración pública y el citado sector, que se sitúa más allá del mero intercambio utilitario. Se presenta como una alternativa al beneficio y al mercado, que no se basa en la simple transferencia de fondos públicos al ámbito privado, sino en la convergencia de objetivos y de recursos para la programación y la planificación conjunta de servicios e intervenciones a favor de la ciudadanía, la cohesión y la protección social, atribuyendo a la persona el papel de ciudadano-coadministrador (Arena, 1997: 62).

Expuesto lo anterior, el objeto de este trabajo se centra en la específica área del Tercer Sector vinculada al compromiso con los derechos humanos, que se dedica a la acción social y que descansa en los valores de solidaridad, igualdad de oportunidades, inclusión y participación y, consecuentemente, conecta con los principios y mandatos de la Constitución española. A este respecto, conviene recordar los términos en los que se expresa la Exposición de Motivos de la Ley estatal 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS):

3. Comunicación de la Comisión al Parlamento europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social europeo y al Comité de las Regiones. *Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social*, COM(2021) 778 final (9 diciembre 2021).

4. *Vid.*, especialmente, las sentencias 131/2020 y 72/2022 de la Corte Constitucional italiana. En el ordenamiento italiano, el art. 1 de la Ley 106, de 6 de junio de 2016, por la que se establece la delegación al Gobierno para la reforma del Tercer sector, la empresa social y la disciplina del servicio civil universal, define el Tercer sector como el conjunto de los entes privados, sin ánimo de lucro, constituidos con una finalidad cívica, solidaria y de utilidad social, que en cumplimiento del principio de subsidiariedad y en coherencia con los respectivos estatutos y actos constitutivos, promueve y realiza actividades de interés general mediante formas de actuación voluntaria y gratuita o de mutualidad o de producción de bienes y servicios.



*Al establecer el texto constitucional, como propósito, lograr una sociedad democrática avanzada, y al definir como social y democrático de Derecho al Estado español, la norma fundamental está orientando la organización política, el ordenamiento jurídico y la acción de los poderes públicos a la profundización de la democracia, incrementando la participación en todas las esferas; a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas, sin excepción de personas y grupos, y a la extensión gradual de los derechos sociales para toda la ciudadanía, asegurándose así una existencia digna, el libre desarrollo de la personalidad y una vida en comunidad pacífica y equilibrada sustentada en la libertad, la justicia, la igualdad, el pluralismo político y la solidaridad.*

Dada la enorme dificultad para definir en el plano conceptual una realidad tan dinámica, se transcribe seguidamente el concepto de entidades del Tercer Sector de Acción Social (ETSAS) presentado en el artículo 2 de la citada Ley, con una dicción muy parecida a la contenida en III Plan Estratégico del Tercer Sector de Acción Social, configurándolas como:

*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.*

El apartado 2 de dicho precepto añade que:

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

Como se observa, el precepto contiene un *numerus apertus* de entidades que pueden entenderse incluidas dentro del TSAS. Ello significa que, aunque el apartado segundo del artículo identifica expresamente como tales a las asociaciones, a las fundaciones y a las federaciones o asociaciones que las integren, dentro de la categoría

de ETSAS se puede incluir cualquier «organización» privada que persiga tales fines y respete los siguientes principios rectores recogidos en el artículo 4 de la Ley:

- *Tener personalidad jurídica propia*, recordando la Disposición final primera que las ETSAS se registrarán por la legislación específica que sea aplicable en función de la forma jurídica que hayan adoptado.
- *Detentar naturaleza jurídica privada*.
- *Disponer de carácter altruista y no poseer ánimo de lucro* en el sentido, no de prohibición de generar beneficios, sino de limitación de su distribución entre los socios, partícipes, patronos, asociados, directivos, personal o entre personas ajenas al círculo natural de los beneficiarios de la entidad. De hecho, diversas normas autonómicas recogen expresamente esta interpretación, considerando como entidades sin fines de lucro a aquellas que desarrollan actividades de carácter comercial, siempre que los beneficios resultantes de las mismas se inviertan en su totalidad en los fines sociales previstos<sup>5</sup>.
- *Garantizar la participación democrática en su seno*, conforme a lo que establece la normativa aplicable a la forma jurídica que adopte. La Ley no desarrolla este principio, que se aplica de forma diferente en asociaciones (principio de voto mayoritario) y fundaciones (composición de patronato plural).
- Actuar de modo *transparente* en el desarrollo de la actividad, así como en el funcionamiento, la gestión y la rendición de cuentas. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento de las obligaciones impuestas por el resto de normas aplicables, especialmente las contenidas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno<sup>6</sup>.
- *Tener autonomía respecto a la Administración*.
- *Contribuir a hacer efectiva la cohesión social*, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado.
- Actuar respetando el *principio de igualdad de oportunidades y de trato y no discriminación*, así como el principio de *igualdad entre mujeres y hombres*, obligaciones que, en todo caso, tienen rango constitucional.

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

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

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

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

Especial consideración merecen las denominadas «cooperativas con ánimo social»<sup>7</sup>. Aunque en España no existe la tipología de «cooperativas sociales», tanto la legislación cooperativa estatal como la autonómica las reconoce dentro de alguna de las categorías existentes, especialmente en el seno de las de trabajadores o consumidores. A tenor de lo dispuesto en el artículo 106 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (LC), se trata de cooperativas sin ánimo de lucro cuyo objeto social es «la prestación de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado». En definitiva, son cooperativas que incorporan el principio cooperativo de interés por la comunidad en su propio objeto social, al servir a intereses más amplios que los de sus miembros (Hernández, 2022: 80).

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

Diversas normas autonómicas y forales del Tercer Sector Social mencionan expresamente a las citadas «cooperativas de iniciativa social», dentro de las entidades de dicho ámbito. Así ocurre, entre otras, con la Ley 3/2018, de 29 de mayo, de las Islas Baleares (arts. 3 y 4) y la Ley 6/2016, de 12 de mayo, del País Vasco (art. 3).

## 2.2. Radiografía del Tercer Sector de Acción Social en España

Según el informe *El Tercer Sector de Acción Social en España 2021*<sup>8</sup>, este ámbito está constituido por más de 27.000 entidades, cifra que podría ser muy superior, si se tienen en cuenta los datos publicados por el Ministerio de Hacienda y Función Pública en el documento *Revisión de Beneficios Fiscales 2021*<sup>9</sup>. La mayoría de ellas son pequeñas y medianas asociaciones locales, provinciales y autonómicas de primer nivel, con presencia en ámbitos de proximidad, especialmente en los campos de acción social y atención sociosanitaria<sup>10</sup>. El *Informe comparativo 2006-2020* elaborado en 2022 por la Plataforma de ONG de Acción Social, confirma el carácter localista de la mayoría de las organizaciones que la integran, aunque advierte del menor grado del mismo respecto al año 2015<sup>11</sup>.

Más de la mitad de estas organizaciones se ha creado en los últimos veinte años por la iniciativa ciudadana (personas afectadas por alguna necesidad y por sus familias), sin una consolidación suficiente para avanzar en procesos de adhesión o coordinación entre ellas, dependiendo, en gran medida, de la financiación pública<sup>12</sup>.

8. Respuesta y resiliencia durante la pandemia. Recuperado de:

<https://fundadeps.org/wp-content/uploads/2022/02/Informe-Tercer-Sector-Accion-Social-2021.pdf>.

Los datos recogidos corresponden al año 2020.

9. Concretamente, eleva esta cifra hasta las 56.122 entidades. Recuperado de:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf>.

10. La distribución porcentual de las ETSAS, según su ámbito territorial de actuación es la siguiente: 21,9% local, 22,8% provincial; 26% autonómico; 18,7% estatal y 10,5 % internacional. El 40,5% se dedica al campo de la acción social, el 24,5% a la atención socio sanitaria y un 9,6% a la integración social, representando estos tres ámbitos el 74,6% del total de entidades. En ellos, predomina la presencia de las asociaciones (74%) en la esfera de proximidad. El 27,3% de las asociaciones de primer nivel tienen asambleas con menos de 20 personas asociadas y el 35,5% no llegan a las 100. (PLATAORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL, 2019: 33). Recuperado de:

[https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583424466\\_informe-poas-completo.pdf](https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583424466_informe-poas-completo.pdf)

11. [https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1662026119\\_lpec.2006.2020.pdf](https://www.plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1662026119_lpec.2006.2020.pdf)

12. El 56,5% de las entidades del TSAS se han creado en los últimos veinte años. En 2019, el 63,9% de las entidades han sido creadas por iniciativa ciudadana. Los porcentajes de adhesión entre organizaciones han

Entre las personas voluntarias, asociadas y con cargos directivos –por cuya función no suelen recibir remuneración– existe una prevalencia de mujeres, que se manifiesta también en el reducido colectivo de personas contratadas, que lo han sido principalmente a tiempo parcial. Ello refleja la debilidad estructural de este sector<sup>13</sup>, que se basa sobre todo en el trabajo altruista que desarrollan más de un millón de personas voluntarias. En cualquier caso, a pesar de las deficiencias advertidas, que afectan especialmente a las pequeñas entidades, el peso del empleo del TSAS es del 3,3 por ciento sobre el total de las personas asalariadas en España, y el 49 por ciento sobre el total de las personas contratadas en actividades sanitarias y de servicios sociales<sup>14</sup>.

Desde el punto de vista financiero, este sector social representa el 1,45% del PIB nacional, con un volumen de ingresos y gastos superior a los 16.500 millones de euros, lo que supone una leve contracción desde 2018 y una continuación en la tendencia a la caída de su peso económico, teniendo en cuenta que en el 2010 llegó a representar el 1,62 por ciento del PIB. A este respecto, se observa una diversificación y una modernización en la forma y en el tipo de fuentes de financiación (Carbajo *et al.* 2019: 245-285), debido a la caída de los ingresos procedentes de las administraciones públicas y de las obras Sociales de las Cajas de Ahorro<sup>15</sup>.

En este contexto, se ha acentuado la dualidad y la polarización en cuanto al tamaño de las organizaciones, incrementándose la importancia de las entidades de ámbito estatal e internacional, en detrimento de las de ámbito provincial, que han visto

descendido desde el 80%, en los años previos, al 65%, en 2019, predominando la financiación pública en las dedicadas a la acción social y la atención sociosanitaria (*Informe 2019*: 9-13).

13. La presencia de mujeres es mayoritaria en las asambleas y en las juntas directivas (59,8% y 59,5%, respectivamente, así como en las personas remuneradas (76,5%, que aumenta hasta el 78% en las entidades con 1 a 5 empleados). Solo el 5,7% de las personas que trabajan en los órganos de gobierno percibe algún tipo de remuneración. Por otra parte, el número medio de personas voluntarias por entidad es más bajo entre las que tienen menor volumen de presupuesto, con clara prevalencia del género femenino (66,3%). *Ibid.*, pp. 11, 15, 17, 20 y 24.

14. Ministerio de Hacienda 2021: 48. Se estima que en 2020 trabajaban con contrato en las entidades del TSAS un total de 535.514 personas, un 1,57% más que en 2018. Del total de personas remuneradas, el 7,8% corresponde a las tres entidades singulares (Cáritas, Cruz Roja y ONCE), existiendo un elevado porcentaje de organizaciones que no cuentan con los recursos suficientes para contratar (36% del total).

15. *La Plataforma de ONG de Acción Social en cifras: Informe comparativo 2006-2020*. En el ejercicio 2020, el TSAS ingresó 15.764 millones de euros, frente a los 16.583 millones del año 2018 y gastó 15.801 millones frente a los 16.557 millones del 2018, lo que supone una reducción del 4,9% y 4,6%, respectivamente. El mayor porcentaje de gasto de las pequeñas ETAS lo representa el de funcionamiento ordinario (57%), siendo el de personal del 23%. Tales conceptos se revierten para entidades con más de 1 millón de euros en ingresos, donde estas cifras son del 28% y del 61%, respectivamente (*Informe 2019*: 20).

disminuir, en general, el número de voluntarios y de personas remuneradas<sup>16</sup>, lo que da una idea de las dificultades que atraviesan las entidades más pequeñas, en comparación con las de mayor tamaño, en general y, sobre todo, con las tres «singulares» (Cruz Roja, Cáritas y ONCE). De hecho, estas últimas han incrementado tanto el número de personas voluntarias como de trabajadoras<sup>17</sup>. Además, las organizaciones que trabajan en un ámbito estatal o internacional han aumentado su participación en el TSAS en los últimos años, pasando de suponer un 19,2% en 2009 a un 31,9% en 2021.

Tal polarización refleja una situación económica frágil para las pequeñas entidades locales y provinciales, que presentan frecuentes problemas de liquidez y resultados medios en forma de pérdidas, lo que supone una amenaza para su propia viabilidad<sup>18</sup>. De hecho, las entidades de menor nivel y con menor volumen presupuestario son las que han tenido mayores dificultades para cumplir con su misión durante el periodo de la emergencia sanitaria<sup>19</sup>. La crisis ha sido especialmente dura con las actividades de las entidades de menos de 30.000 euros de presupuesto, que representan más de la mitad de las organizaciones del Tercer Sector.

En cuanto a las fuentes de financiación de este sector en su conjunto, la principal sigue siendo la pública (41%), seguida de la propia (33%) y, en menor medida, de la privada (26%), a diferencia de lo que ocurre en las organizaciones socias de la Plataforma de ONG de Acción Social<sup>20</sup>, así como en el ámbito de los 28 países de la UE y Noruega, donde predomina la financiación propia (Salamon & Sokolowsky, 2018).

16. La Plataforma de ONG de Acción Social alcanzó el 28,43% del personal laboral y el 46,02% del voluntariado de todo el TSAS (*La Plataforma de ONG de Acción Social en cifras: Informe comparativo 2006-2020*, p. 7).

17. Del total estimado de personas voluntarias y remuneradas en el TSAS en 2020 (1.008.272 y 535.514, respectivamente), 339.746 y 41.834, respectivamente, desarrollan su labor en las tres entidades singulares. (*Informe 2021*: 9).

18. El resultado medio en el ejercicio 2018 de las entidades de menos de 30.000€ de ingresos presenta pérdidas, concentrando el riesgo económico para su viabilidad, en comparación con las entidades que superaron dicha cifra, que tuvieron un volumen de excedentes entre el 3% y el 4%. (*Informe 2019*: 28 y 31).

19. *Informe 2021*: 11.

20. En este tipo de entidades, los ingresos por la prestación de servicios y/o venta de productos en 2020 alcanzaron el 66 por ciento respecto al total de ingresos, mientras que los procedentes de fondos públicos, fondos privados y otras vías representaron el 18, 10 y 6 por ciento, respectivamente (*La Plataforma de ONG de Acción Social en cifras: Informe comparativo 2006-2020*, p. 16).

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

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

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

#### 3.1. Financiación indirecta mediante beneficios fiscales

Respecto a la primera de las vías descritas, los documentos publicados por la Autoridad Independiente de Responsabilidad fiscal y por el Ministerio de Hacienda y Función Pública facilitan una visión general del coste fiscal que representan para las arcas públicas las diferentes ventajas tributarias que favorecen al TSAS. En primer lugar, se advierte que la cuantía de los beneficios fiscales correspondientes a los regímenes especiales aplicables a las entidades sin fines lucrativos y a las entidades parcialmente exentas, del que se benefician un elevado y creciente número de entes del Tercer Sector, supera los 350 millones de euros<sup>21</sup>. Si a esa cifra se le suma el importe de incentivos tributarios a las donaciones en el IS, que cada año supera los doscientos millones de euros –lo que supone en términos relativos más del 0,6% de

21. El importe presupuestado para 2022 es de 367 millones de euros, en lo que respecta a los beneficios fiscales por las exenciones del régimen especial de entidades sin fines lucrativos y 5,3 por el tipo reducido de gravamen del IS aplicable a tales sujetos. Cfr. Ministerio de Hacienda y Función Pública (2022), *Revisión de Beneficios Fiscales 2021*. Recuperado de:

<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/GabineteMinistro/Varios/31-03-22-Informe-Revision-Beneficios-Fiscales-2021.pdf>. Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no acogidas a la Ley 49/2022, de 23 de diciembre, se incluyen entre los sujetos parcialmente exentos del IS, junto con las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas; los colegios profesionales, las asociaciones empresariales, las cámaras oficiales y los sindicatos de trabajadores; los fondos de promoción de empleo; las Mutuas Colaboradoras de la Seguridad Social; las entidades de derecho público Puertos del Estado y las respectivas de las CCAA, así como las Autoridades Portuarias y los partidos políticos, según establece el apartado 3 del art. 9 de la LIS.

la recaudación anual del citado tributo<sup>22</sup>–, y se le añade la cuantía correspondiente a los beneficios fiscales relativos a los donativos a entidades de interés social en el IRPF<sup>23</sup> –que ronda los 250 millones de euros–, la cantidad que deja de ingresarse en las arcas públicas, en relación con los incentivos fiscales contenidos en la normativa estatal relacionados con la financiación del TSAS, se sitúa en torno a los mil millones de euros.

Se debe recordar que, según disponen los artículos 19 y 20 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, los contribuyentes del IRPF y del IS tienen derecho a una deducción del 35 por ciento de las cantidades donadas a entidades acogidas a la citada ley<sup>24</sup>, entre las que se incluyen una gran cantidad de organizaciones del Tercer Sector<sup>25</sup>, con el límite del 10 por ciento de la base imponible. Tales donaciones se materializan en fondos privados que, en el caso de las organizaciones socias de la Plataforma de ONG de Acción Social, representan el 10 por ciento del total de sus ingresos, (Plataforma ONG de Acción Social, 2022: 16).

Cuando las donaciones se destinan a actividades prioritarias de mecenazgo y programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés, el porcentaje de deducción será del 40 por ciento, con el límite del 15 por ciento de la base imponible. En ambos casos, se tendrá derecho a un tipo incrementado en 5 puntos por fidelización, si en cada uno de los dos ejercicios anteriores se hubiese donado a una misma entidad un importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio precedente. Por otro lado, las cantidades no deducidas, por insuficiencia de cuota o por superarse los límites máximos para la base de deducción, pueden aplicarse en los 10 años siguientes (García, 2017). Por último, se debe resaltar que, en el IRPF, el tipo de deducción se eleva hasta el 80 por ciento para los primeros 150 euros donados.

22. 257,47 millones en 2022, a los que habría que añadir 4,10 millones de incentivos fiscales al mecenazgo en dicho impuesto, concentrándose la mayor parte entre las que tienen mayor cifra de negocio (Ministerio de Hacienda y Función Pública 2021: 310). Cfr. también, Autoridad Independiente de Responsabilidad Fiscal (2020, Julio). *Evaluación del gasto público 2019. Estudio sobre beneficios fiscales*. Recuperado de: <https://www.airef.es/wp-content/uploads/2020/07/BFISCALES/Estudio-Beneficios-Fiscales.pdf>.

23. Arts. 68.3 y 69.1 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del IRPF, art. 19 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y leyes anuales de Presupuestos Generales del Estado. En 2020, estos beneficios tuvieron un coste fiscal de 350,46 millones de euros, al que habría que añadir casi un millón más por incentivos fiscales al mecenazgo en dicho tributo. Cfr. Ministerio de Hacienda y Función Pública, 2022: 307.

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

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



La Proposición de Ley 122/000117 de modificación de la citada Ley 49/2002, que actualmente se encuentra en trámite parlamentario, incluye un aumento de los porcentajes de deducción, tanto en el IRPF como en el IS, hasta alcanzar el 95 y el 55 por ciento de lo donado en determinados supuestos, respectivamente, además de incrementarse los límites de aplicación de la deducción del 10 al 20 por ciento de la base imponible de los contribuyentes<sup>26</sup>.

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

Los gobiernos autonómicos continúan siendo los principales proveedores de ingresos del TSAS, seguidos de las corporaciones locales y provinciales<sup>27</sup>, observándose una disminución de las aportaciones de la Administración General del Estado, especialmente desde que se ha transferido a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) la gestión del tramo autonómico del 0,7 por ciento del IRPF<sup>28</sup>. En cualquier caso, el resumen ejecutivo del *Informe de 2019* refleja una valoración negativa generalizada respecto al coste económico y administrativo de la gestión de las subvenciones.

En relación con esta segunda vía de financiación, las subvenciones concedidas con cargo a la asignación tributaria del IRPF han constituido tradicionalmente uno de los medios más importantes de apoyo económico a este ámbito<sup>29</sup>. De hecho, en el año 2020 esta cifra superó los 360 millones de euros.

En este punto, se debe recordar que la inclusión de la casilla de asignación tributaria para fines sociales en el IRPF se realizó en cumplimiento del Acuerdo entre

26. *Vid.* Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. *BOCG, Congreso de los Diputados, XIV Legislatura, Serie B*, n. 143-1, de 15 de enero de 2021, p. 11 y ss. *Vid.*, también, la *Propuesta de las organizaciones del Tercer Sector* a la citada Proposición de Ley, de febrero de 2022. [https://www.fundaciones.org/EPORTAL\\_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw628dff6a1c62f/PLGrupoPlural-Propuestaenmiendas-Plataformasectoriales-Febrero2022.pdf](https://www.fundaciones.org/EPORTAL_DOCS/GENERAL/AEF/DOC-cw628dff6a1c62f/PLGrupoPlural-Propuestaenmiendas-Plataformasectoriales-Febrero2022.pdf)

27. En el caso de las entidades socias de la Plataforma de ONG de Acción Social, los ingresos provenientes de la Administración Central son los más importantes, representando el 43% del total, mientras que los de las administraciones autonómicas suponen el 35% y los que tienen una procedencia local se sitúan en el 14%. Los ingresos de la UE son el 8% del total (*La Plataforma de ONG de Acción Social en cifras: Informe comparativo 2006-2020*, pp. 17 y 18).

28. Casi el 50% la financiación pública del sector proviene de la Administración autonómica y el 28,9 % de los ayuntamientos y corporaciones locales y provinciales (*Informe 2019*: 30).

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

el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. En el mismo, se preveía la asignación a la Iglesia católica de un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta de los contribuyentes que lo hubieran declarado expresamente, indicándose que, en ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente se destinaría «a otra finalidad»<sup>30</sup>. Consecuentemente, se podría afirmar que este mecanismo de financiación del Tercer Sector surgió para «legitimar» la financiación de dicha confesión religiosa, a través de la asignación tributaria. De hecho la evolución histórica de ambas asignaciones se ha desarrollado en paralelo.

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

A este respecto, conviene advertir que al aumento del porcentaje de asignación del 0,5239 al 0,7 plasmado en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de PGE para 2007 y consensuado en el Acuerdo Marco del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y el Tercer Sector<sup>31</sup>, tuvo su razón de ser en el Acuerdo sobre Financiación de la Iglesia católica, suscrito el 22 de septiembre de 2006, entre el Gobierno y la Conferencia Episcopal<sup>32</sup>. Tal incremento en la magnitud de la asignación venía a compensar, en cierta medida, la supresión de la dotación presupuestaria a dicha confesión –vigente hasta ese momento–, así como la desaparición de la exención por IVA en la entrega de bienes inmuebles y la adquisición de objetos destinados al culto, tras los requerimientos de la Comisión Europea (Giménez, 2007).

Seguidamente se exponen algunas de las cifras de la campaña del IRPF de 2020. En ese año, el 33 por ciento de las personas marcó solo la casilla «actividades de interés social», el 11 por ciento solo la de la Iglesia católica, el 22 por ciento ambas casillas y el 34 por ciento no marcó ninguna. Consecuentemente, ese año el 55 por ciento optó por elegir esta vía de financiación para el TSAS, lo que representó una

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

31. *Acuerdo-Marco con el Tercer Sector para el desarrollo de programas de interés social.*

Recuperado de <http://envejecimiento.csic.es/documentos/documentos/mtas-acuerdomarco-01.pdf>

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

cifra superior a los 360 millones de euros, como se ha indicado anteriormente<sup>33</sup>. Por su parte, la Iglesia católica obtuvo una cifra cercana a los 300 millones de euros a través de esta figura.

Antes de concluir este epígrafe, es necesario resaltar la importancia que han tenido otro tipo de subvenciones para la financiación del TSAS durante el periodo de crisis económica y sanitaria provocada por las medidas adoptadas con motivo de la COVID-19, además de las correspondientes a la asignación tributaria descrita. Nos referimos a las subvenciones convocadas en el marco de los fondos *Next Generation* y del Plan de Recuperación, Transformación y Resiliencia aprobado con motivo de la financiación adicional proveniente de la UE. El Tercer Sector ha podido participar en las subvenciones para la realización de proyectos de innovación en materia de prevención de la institucionalización, desinstitucionalización y desarrollo de servicios de apoyo comunitarios. A las entidades que lo integran se les han concedido subvenciones directas para proyectos de innovación e investigación orientados a la modernización de los servicios sociales y de los modelos de atención y cuidado a personas mayores, a la infancia y a personas sin hogar<sup>34</sup>. En cualquier caso, conviene recordar que el dinero de la UE suele destinarse principalmente a las organizaciones más grandes<sup>35</sup>, puesto que son las que se encuentran en mejores condiciones de cumplir los onerosos requisitos exigidos por este tipo de subvenciones, en lo que a solicitud, ejecución y justificación se refiere (Zimmer & Pahl, 2018: 133).

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

La Disposición adicional centésima tercera de la Ley 6/2018, de 3 de julio, introdujo en el IS la figura de la «asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social», existente en el IRPF desde el año 1988. Dispone que

33. X SOLIDARIA, *Dossier de Prensa 2021*.

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

35. Las Coordinadoras, Federaciones y Confederaciones socias de la Plataforma de ONG de Acción Social aumentaron en casi 10 millones de euros los ingresos procedentes de la UE ya en el año 2020, previéndose un mayor incremento con los Fondos *Next Generation* (*La Plataforma de ONG de Acción Social en cifras: Informe comparativo 2006-2020*, p. 8).

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 (...) que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido». Tal dicción se ha reiterado en las disposiciones adicionales 103 y 81 de las leyes 11/2020, de 30 de diciembre, y 22/2021, de 28 de diciembre, de PGE para los años 2021 y 2022, respectivamente.

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

Este mecanismo se ha presentado como un nuevo instrumento de colaboración entre los tres sectores: las administraciones públicas, las entidades privadas y la sociedad civil, a través de las entidades del Tercer Sector<sup>36</sup>, indicándose que supone una forma de reforzar la colaboración entre las empresas y organizaciones no lucrativas a través de un marco de cooperación social, estable y sostenible.

En cualquier caso, se trata de una figura que se encuadra en las reivindicaciones planteadas por el TSAS referentes a la necesidad de establecer un modelo de financiación estable y suficiente que, más allá de medidas urgentes de apoyo, dote de seguridad jurídica y económica a las organizaciones que lo conforman y les permita continuar, en las mejores condiciones, con los programas dirigidos a las personas y colectivos que más lo necesitan. En este sentido se incardina el Acuerdo marco firmado en julio de 2021 por la Plataforma del Tercer Sector y el Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030, así como el Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre<sup>37</sup> y la Resolución de 12 de noviembre de 2021 de la Secretaría de Estado de Derechos Sociales, que han pretendido ofrecer estabilidad a un sector que venía advirtiendo de su creciente fragilidad financiera, lo que suponía una amenaza para el mantenimiento y extensión de los derechos sociales, la inclusión y el bienestar ciudadano<sup>38</sup>.

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

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

38. «Sin organizaciones sociales con solidez económica, el cambio social se ralentiza y puede quedar paralizado». Así se expresó el presidente del Comité Español de Representantes de Personas con Discapacidad

En la campaña de la declaración del IS del año 2020, relativa al ejercicio 2019, se recaudaron 36,6 millones de euros mediante este mecanismo, cifra alejada de la aspiración de obtener 110 millones de euros planteada por la Plataforma del Tercer Sector<sup>39</sup>.

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

A tenor de lo establecido en la Disp. adic. 103 de la Ley 6/2018, de 3 de julio y 11/2020, de 30 de diciembre, de PGE para 2018 y 2021, respectivamente, así como en la Disp. adic. 81 de la Ley de PGE para 2022, el Estado debe destinar la cantidad de la asignación tributaria del IS a subvencionar «proyectos de entidades de ámbito estatal» que promuevan «actividades de interés general consideradas de interés social».

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

Respecto a la primera cuestión, la Plataforma del Tercer Sector –que aglutina a las organizaciones del ámbito social– consideraba que la referencia a «subvencionar actividades de interés general consideradas de interés social» excluía a las entidades ambientales y de cooperación internacional del ámbito subjetivo de este tipo de ayudas. Sin embargo, a pesar de esta pretensión del TSAS, la decisión oficial adoptada ha mantenido el criterio acordado para la asignación del IRPF. Tal y como se recoge en la Disposición adicional octogésima primera de la Ley de PGE para 2022, la distribución de la cuantía total asignada en los presupuestos para actividades de interés general consideradas de interés social, procedente de ambos impuestos, se realiza

(CERMI) en la apertura del webinar de la comunidad «Compass», promovida por la Fundación ONCE y el propio CERMI. *Vid.* <https://www.servimedia.es/noticias/1314847>.

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

aplicando los porcentajes tradicionales: el 2,85 por ciento con destino al Ministerio para la Transición Ecológica y el Reto Demográfico<sup>40</sup>, el 19,43 por ciento para el Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación y el 77,72 por ciento para el Ministerio de Derechos Sociales y Agenda 2030 –atendiendo al modelo mixto anteriormente descrito–<sup>41</sup>. Las bases reguladoras de la concesión de subvenciones correspondientes a la Secretaría de Estado de Derechos Sociales del tercer ministerio citado se han aprobado por el Real Decreto 821/2021, de 28 de septiembre.

La segunda de las dudas planteadas proviene de la referencia explícita a subvencionar «proyectos de entidades de ámbito estatal». Tal dicción presenta un contenido diferente al adoptado en los acuerdos alcanzados en el año 2017 para la gestión del 0,7 por ciento del IRPF, en el seno del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia<sup>42</sup>. En ellos, se decidió establecer un modelo mixto, relacionado con los fondos destinados a programas sociales gestionados a través de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, con un tramo estatal y otro autonómico, que representaban aproximadamente el 20 y el 80 por ciento, respectivamente, de la cifra administrada por dicho organismo. Ello, como consecuencia última de la demanda de modificación del sistema anterior planteada por el Tribunal Constitucional, especialmente en la sentencia 9/2017, de 19 de enero<sup>43</sup>.

Según lo expuesto, el texto de la Disposición adicional podría interpretarse restrictivamente, entendiendo que exigirá destinar la cantidad recaudada por la asignación del 0,7 por ciento del IS, exclusivamente, a las entidades integrantes de la

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

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

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

43. Que estimó parcialmente el conflicto positivo de competencia interpuesto contra la Resolución de 18 de mayo de 2016, de la Secretaría de Estado de servicios sociales, por la que se convocaban las subvenciones estatales destinadas a la realización de programas de interés general. *Vid.* en este sentido, las SSTC 178/2011, 21/2013, 40/2013, 52/2013, 113/2013, 163/2013, 70/2013 y la STS de 16 de diciembre de 2011. Para un análisis de esta cuestión *vid.* Rodríguez, 2017: 193-202.

Plataforma Estatal del Tercer Sector, entre las que se encuentran Cruz Roja, Cáritas o la ONCE<sup>44</sup>. Una interpretación más amplia y respetuosa con el significado literal de la disposición entiende como sujeto beneficiario a cualquier entidad de ámbito estatal, y así se asume en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio. En cualquier caso, ello implicaría adicionar la cuantía obtenida a través de este nuevo mecanismo a la partida del tramo estatal del 0,7 por ciento del IRPF, sin incrementar en modo alguno el autonómico.

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

En este sentido, la Plataforma del Tercer Sector también denunció un recorte en los fondos del 0,7 por ciento del IRPF destinados al tramo estatal, advirtiendo un incremento del 10,4 por ciento en el porcentaje del tramo gestionado por CCAA respecto al año anterior, que llegó a alcanzar el 85,1 por ciento de la cantidad total proveniente de las asignaciones tributarias en 2019. De hecho, el primer reparto de la asignación del 0,7 por ciento del IS no estuvo exento de críticas por parte de las grandes organizaciones del TSAS, quienes advirtieron que esta distribución les había impedido acceder a más de 10 millones «extra», los cuales les habrían ayudado a afrontar las consecuencias de la crisis sanitaria y social provocada a raíz de las medidas adoptadas con motivo del coronavirus<sup>45</sup>. La respuesta oficial a dicha demanda indicaba que el incremento del porcentaje destinado a las CCAA respondió al hecho

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

45. *Vid.* <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/casilla-solidaria-irpf-gobierno-reparto-ong-tercer-sector/2808149/>.

de considerarlas como las administraciones más idóneas para derivar dichos fondos a acciones destinadas a paliar los efectos de la Covid-19, subvencionando proyectos de intervención social directa<sup>46</sup>.

No obstante, el Acuerdo Marco firmado en julio de 2021 entre la Secretaría de Estado de Derechos Sociales y la Plataforma del Tercer Sector, ha pretendido volver a la fórmula inicial, pasando el Estado de gestionar el 22,1 por ciento de los fondos en 2020 a ocuparse del 20 por ciento en 2023 y las CCAA el 80 por ciento de los fondos procedentes de la asignación del IRPF y del IS<sup>47</sup>.

Considero plausible el modelo actualmente vigente que permite destinar un importante porcentaje de la asignación del IS a subvenciones convocadas por las CCAA, lo que favorece a entidades de menor tamaño. En nuestra opinión, la opción de financiar mediante esta partida solo proyectos de entidades estatales perjudicaría notablemente la financiación de las organizaciones de ámbitos inferiores, especialmente las locales, como actualmente ocurre con las subvenciones convocadas en el marco del tramo estatal del 0,7 por ciento del IRPF por parte de la mencionada Secretaría de Estado<sup>48</sup>. A igual conclusión se llega, si se analizan las entidades beneficiarias de las ayudas canalizadas a través del Ministerio con competencia en materia de medio ambiente y las otorgadas por la AECID. De hecho, la práctica totalidad de los beneficiarios de las convocatorias de esta Agencia son grandes entidades de ámbito internacional o nacional, con forma esencialmente fundacional<sup>49</sup>.

46. «Las ONG de acción social se enfadan con el Gobierno por el reparto del 0,7% del IRPF y del Impuesto sobre Sociedades», *europapress*, 21-05-2020.

Disponible en: <https://www.europapress.es/epsocial/cooperacion-desarrollo/noticia-ong-accion-social-enfadan-gobierno-reparto-07-irpf-impuesto-sociedades-20200521204807.html>.

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

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

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



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

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

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

Conviene advertir que la cuota íntegra no se corresponde con el importe efectivamente ingresado por el contribuyente en cumplimiento de la obligación principal del tributo, sino con la cantidad declarada, una vez aplicado el tipo de gravamen correspondiente a la base imponible<sup>50</sup>. Consecuentemente, al igual que ocurre en el IRPF, el importe de la cuota íntegra del IS se ve considerablemente reducido por la aplicación de las deducciones y otros coeficientes previstos en la ley que lo regula<sup>51</sup>. Nos referimos principalmente a las deducciones para incentivar la realización de determinadas actividades, entre las que cabría citar las de investigación científica e innovación tecnológica<sup>52</sup>, los gastos e inversiones de las sociedades forestales<sup>53</sup>, las relativas a las producciones de largometrajes cinematográficos y series audiovisuales

de la AECID se indica, incluso, que «solo podrán ser beneficiarios agrupaciones integradas por el menos dos personas jurídicas». *Cfr.* Resolución de 13 de mayo de 2016, de la Presidencia de la AECID.

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

51. Art. 2 LGT.

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

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

y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales<sup>54</sup>, las que crean empleo de carácter indefinido de apoyo a los emprendedores o con contratos para trabajadores con discapacidad<sup>55</sup>, las inversiones realizadas por las autoridades portuarias<sup>56</sup> y las correspondientes a donativos, donaciones y aportaciones a determinadas entidades sin fines lucrativos, analizadas más arriba. Además, se deben tener en cuenta las deducciones para evitar la doble imposición<sup>57</sup> y para fomentar los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público<sup>58</sup>. Igualmente, la cuota íntegra se ve minorada a causa de las bonificaciones que se aplican por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla, por actividades de prestación de servicios públicos locales, por rendimientos derivados de empresas navieras y de la venta de bienes corporales producidos en Canarias, así como por los beneficios aplicables a las cooperativas y entidades arrendadoras de viviendas<sup>59</sup>.

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

Si atendemos a los resultados totales publicados por la AEAT en el *Informe Anual de Recaudación Tributaria*, se observa una diferencia entre la cuota íntegra y la cuota líquida del IS en el ejercicio 2018 de más de tres mil millones de euros<sup>60</sup>. Eso signi-

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

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

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

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

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

59. Arts. 33 y 34 LIS.

60. Concretamente 3.572 millones de euros. La cuota íntegra positiva fue de 26.888 millones de euros, mientras que la cifra de la cuota líquida positiva descendió hasta los 23.316 millones de euros. *Vid.* Cuadro 8.5

fica que, si todos los contribuyentes de este impuesto hubieran optado por marcar la denominada «casilla Empresa solidaria» en el primer año que entró en vigor este mecanismo, se habrían destinado a la financiación de este sector 25 millones de euros adicionales que no se habrían correspondido con el 0,7% de lo efectivamente pagado por tales sujetos, al aplicarse ese porcentaje sobre una cantidad no ingresada en las arcas públicas. Las cifras aludidas en este razonamiento son extrapolables a la campañas «EmpreXa», desplegadas en los años 2020, 2021 y 2022.

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

En el Derecho comparado existen regulaciones, como la italiana, que cuantifican el mecanismo de la asignación tributaria sobre la base de la cuota líquida y no de la íntegra. A tenor de lo dispuesto en el Decreto Legislativo núm. 111, de 3 de julio de 2017<sup>61</sup>, cada contribuyente puede elegir que se destine el 5 *per mille* de la cuota del *imposta sui redditi delle persone fisiche*, según el principio de subsidiariedad fiscal enmarcado en el artículo 118 de la Constitución italiana<sup>62</sup>, a las entidades del Ter-

*Impuesto sobre Sociedades. Liquidación. Desglose por tipo de empresas del Informe Anual de Recaudación Tributaria 2019 de la AEAT. A tenor de los datos contenidos en la Memoria de Beneficios Fiscales del Proyecto de Presupuestos Generales del Estado para 2018, el importe de los beneficios fiscales en el IS correspondiente a las bonificaciones y deducción en la cuota íntegra ascendió a 1.193,34 millones de euros. Proyecto de PGE para 2018.*

61. Que aprueba la *Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposte sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106. Vid. Consorti, Gori & Rossi, 2021 y Luque, 2020.*

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

cer Sector debidamente inscritas en el Registro Único Nacional, que se encuentren incluidas en el elenco de beneficiarias del catálogo de la «Agenzia delle Entrate» italiana<sup>63</sup>. A este respecto, se indica expresamente que el *5 per mille* se aplica *sull'imposta netta IRPEF* y no *sull'imposta lorda*. Utilizando la terminología de los elementos cuantitativos del IRPF español, podría decirse que se aplica sobre la cuota líquida y no sobre la cuota íntegra. Es decir, se calcula sobre la contribución neta del obligado tributario, una vez descontadas las deducciones a las que tiene derecho<sup>64</sup>.

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

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

En primer lugar, cabe preguntarse si no habría sido más adecuado incrementar la cifra del 0,7 por ciento de la asignación tributaria en el IRPF, en lugar de introducir esta figura en un impuesto diferente. En segundo lugar, emerge la duda del motivo por el que se ha elegido el IS y no otro tributo. En respuesta a tales cuestiones se presentan dos hipótesis. La primera plantea la posibilidad de que se haya escogido esta opción como paso previo para la posterior incorporación de la equivalente casilla de asignación tributaria a la Iglesia católica en este segundo tributo, sorteando el debate social que genera el polémico tema de la financiación pública de esta confesión religiosa en España. La segunda hipótesis presenta un razonamiento en sentido inverso, según el cual se habría elegido precisamente esta nueva vía con el objeto de

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

64. Art. 10, comma 4 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23/04/2010. «Per determinare l'imposta netta è però necessario conoscere le detrazioni da applicare sull'importa lorda». En la normativa italiana cabe destacar las deducciones por cargas familiares, por retribuciones del trabajo, por alquiler de vivienda y por inversión inmobiliaria, incluyendo los conceptos de adquisición, rehabilitación, remodelación energética e inversión en equipamiento eficiente. *Vid.* De Luca, 2021.

incrementar la asignación al Tercer Sector sin tener que aumentar equitativamente la de la Iglesia católica. Además, ello posibilitaría destinar íntegramente el montante a las entidades del ámbito estatal, sin realizar transferencia alguna a las CCAA.

La segunda hipótesis descrita es la que parece más plausible. De hecho, la introducción del mecanismo de la asignación en un tributo como el IS –cuyos sujetos pasivos no se identifican con los «individuos» a los que se garantiza el derecho de libertad religiosa contenido en el artículo 16 de la Constitución Española–, permite desvincular a la Iglesia católica de esta nueva vía de financiación del Tercer Sector. La opción elegida evita el posible conflicto que podría haber surgido con la Conferencia Episcopal y con un segmento católico de la población si se hubiera aumentado el porcentaje de asignación exclusivamente a las actividades de interés social en el IRPF, manteniendo intacto el de la asignación a la confesión religiosa. Adviértase que habría generado una desigualdad inédita hasta ahora y de compleja justificación, aunque ambas casillas respondan a filosofías diferentes o no homogéneas (Cubero & Sanz, 2008).

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

Para concluir, conviene indicar que la regulación de este mecanismo introducido en el IS, que constituye un tributo no cedido a las CCAA, permite destinar las cantidades asignadas por los contribuyentes a entidades exclusivamente de ámbito estatal, sin tener que transferir un porcentaje al tramo autonómico, como se indica en la información publicada por la Plataforma del Tercer Sector<sup>65</sup>. De esta forma se satisfaría, en parte, la pretensión estatal plasmada en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, evitando la polémica jurídica y política surgida años atrás con la distribución competencial del gasto social gestionado con cargo al 0,7 por ciento del IRPF. Este es el criterio que se mantuvo en la concesión de las subvenciones aprobadas en el Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre. Sin embargo, tal y como se ha descrito más arriba, el Acuerdo Marco firmado en julio de 2021 entre la Secretaría de Estado de

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

Derechos Sociales y la Plataforma del Tercer Sector, retoma el tradicional criterio de reparto competencial entre las CCAA (80 por ciento) y el Estado (20 por ciento).

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

### **8.1. Calificación otorgada a la figura**

De acuerdo con la calificación oficial establecida en la Ley 6/2018, de 3 de julio y en las posteriores leyes de PGE, la denominación que debería otorgarse a este mecanismo de financiación del Tercer Sector sería el de «casilla del Impuesto sobre Sociedades de asignación de cantidades a actividades de interés general consideradas de interés social». Sin embargo, con el fin de reducir esta extensa nomenclatura y hacer más atractivo el ejercicio de la opción formal para los contribuyentes de este tributo, las campañas divulgativas utilizan la denominación de «casilla empresa solidaria». En la práctica, ello supone otorgar la calificación de «solidaria» a la empresa que ejerce esta opción formal en el modelo tributario de autoliquidación, asignándole incluso la marca «EmpreXa». De hecho, se la llega a identificar con el nombre de «Empresa extraordinaria»<sup>66</sup>.

En la página web donde se informa y publicita este mecanismo, se presenta como una forma de partenariado responsable entre el Gobierno, las empresas y la sociedad civil para la consecución de los Objetivos de Desarrollo Sostenible, «que se enmarcan en la Agenda 2030 de las Naciones Unidas, estableciendo una guía transformadora hacia la sostenibilidad desde una triple vertiente: social, ambiental y económica»<sup>67</sup>. A mayor abundamiento, la Plataforma del Tercer Sector, el Ministerio de Derechos Sociales, la Fundación de la Confederación Española de Organizaciones Empresariales (CEOE), la Confederación Española de la Pequeña y Mediana Empresa (CEPYME), la Federación Nacional de Asociaciones de Empresarios y Trabajadores Autónomos (ATA), la Confederación Española de Asociaciones de Jóvenes Empresarios (CEAJE) y la Confederación Empresarial Española de la Economía Social (CEPES) han creado una gran alianza en torno a la casilla «Empresa Solidaria» del IS<sup>68</sup>.

66. <https://www.casillaempresasolidaria.es>

67. [https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion\\_rsc\\_comunicacion/](https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion_rsc_comunicacion/)

68. «El Tercer Sector, empresas y Gobierno crean alianza en torno a la casilla Empresa Solidaria del Impuesto sobre Sociedades para marcar el cambio social», *Plataforma de Infancia*, 08-07-2021. Recuperado de: <https://>

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

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

## 8.2. Naturaleza del mecanismo

La asignación tributaria articulada en el IS consiste en la posibilidad voluntaria que se otorga al contribuyente de dar su visto bueno para que las administraciones públicas destinen una cantidad equivalente al 0,7 por ciento de la cuota íntegra de su impuesto a financiar actividades de interés general consideradas de interés social. Ello, sin que tal opción suponga incremento de su carga impositiva. Consecuentemente, trasladando la argumentación realizada respecto a esta figura en el IRPF (González, 1993), este mecanismo podría definirse como una dotación pública para el Tercer Sector, con asignación democrática de la cantidad, en la medida en la que la manifestación de la voluntad del contribuyente se transforma en dotación directa de las administraciones públicas a dicho sector, con cargo a un impuesto propio del Estado, coactivamente pagado por los contribuyentes. A este respecto, se ha afirmado que el sistema permite a los contribuyentes el ejercicio de una forma de libertad fiscal, sin imponerles la obligación de elegir el destino de un porcentaje de su propia contribución tributaria (Bartoli & Marucci, 2011).

Conviene advertir que, aunque se trata de una opción voluntaria para los declarantes, en realidad, supone una minoración de la recaudación destinada a los fines generales de los PGE, de lo que se colige que los fondos transmitidos a dichos entes

tienen el carácter de públicos (Cubero & Sanz, 2008). Por tal motivo, cierta doctrina ha calificado este sistema, desde el punto de vista presupuestario, como un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos (Cazorla, 1989; Lejeune, 1979, y Martín, 1981). De hecho, la Exposición de Motivos del Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del TSAS de ámbito estatal se refiere a «la creación de un nuevo recurso a través del cual el contribuyente puede afectar parte de su contribución para el sostenimiento de los gastos públicos a un fin específico, esto es, la realización de actividades de interés general consideradas de interés social».

El propio dossier de prensa de la campaña «Empresa solidaria, Empresa extraordinaria» reconoce que se trata de un mecanismo que se materializa mediante subvenciones del Estado<sup>69</sup>. Como se ha indicado más arriba, las arcas públicas vincularon directamente 33,9 millones de euros, correspondientes a la asignación del IS del ejercicio 2018 –que se declaró en 2019– a esta forma de financiar actividades de interés general de interés social, cifra que se unió a los 363,8 millones de euros correspondientes a la asignación tributaria del IRPF. En los años posteriores, esta cifra se ha incrementado significativamente, como se ha expuesto *ut supra*.

### 8.3. Opinión crítica sobre la denominación atribuida a la asignación

En mi opinión, la calificación de empresa solidaria o extraordinaria que se aplica a las entidades que optan por asignar el 0,7 por ciento de la cuota del IS a actividades de interés general consideradas de interés social no se corresponde con la realidad. El hecho de marcar una simple casilla en el modelo de autoliquidación del tributo no implica actuación alguna de carácter solidario por parte de la entidad contribuyente, porque no supone aportación adicional en el IS, ni conlleva asumir un mínimo código de conducta solidario o ético en el funcionamiento interno o externo de la misma. Tampoco obliga a tener relación –estable o esporádica– con las entidades del Tercer Sector, porque son las administraciones públicas las que gestionan estos fondos. Es más, de la lectura de algunos datos, podría interpretarse que se está produciendo un efecto inverso. Piénsese que en el año 2020 –que coincide con la primera campaña publicitaria importante de fomento de este mecanismo– se produjo el mayor descen-

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



so de empresas socias de las diferentes entidades de la Plataforma de ONG de Acción Social de toda la serie histórica<sup>70</sup>.

Por tanto, tal calificativo de solidario debería otorgársele al conjunto de los ciudadanos que aceptan que se destine esa cantidad al citado sector, detrayéndose del montante total dirigido al resto de partidas contenidas en los presupuestos de los respectivos entes. En todo caso, podría aceptarse la denominación de «casilla solidaria del IS», de la misma forma que en el IRPF se define coloquialmente al citado mecanismo como «X solidaria», pero no la de «empresa solidaria». Recuérdese que, desde el momento en que la carga impositiva individual no se eleva por el hecho de optar por la aportación a tales fines, no existe duda alguna de que los fondos transmitidos como consecuencia de la opción tienen el carácter de públicos.

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

De hecho, la denominación *empresa solidaria* o *EmpreXa* puede crear confusión, en relación con calificaciones institucionales otorgadas a otro tipo de entes que tributan en el mismo IS, que sí cumplen determinados principios y requisitos más cercanos al ámbito de la solidaridad, la ayuda mutua, la democracia, la igualdad, la equidad o la responsabilidad, en el amplio sentido de la palabra. Me refiero a las denominadas *empresas sociales* (Montero, 2017; Boletto, 2020; Vargas, 2021; Macías, 2022), las *entidades de economía social* (Hinojosa, 2017, Vargas, 2017 y 2022, Aguilar, 2016), las *sociedades de no lucro, benefit corporation* (Hernando, 2016; Alcalde, 2018; Montiel 2022) o las empresas que presentan un alto grado de responsabilidad social corporativa (Rodríguez & Fernández, 2021), que han sido analizadas detenidamente por la doctrina, a la que nos remitimos. Es más, según la información publicada por la propia Plataforma del Tercer Sector, la marca «EmpreXa» otorga una reputación más importante que la que proviene de la Responsabilidad Social

70. Aunque el *Informe comparativo 2006-2020* de la Plataforma de ONG de Acción Social atribuye este descenso a la «pandemia de la COVID 19 Covid-19», precisamente la supuesta solidaridad asociada a las empresas que marcaron la casilla ese año debería haberse manifestado en dichos momentos difíciles, incrementando la colaboración, en lugar de disminuirla. Como se dice, «la solidaridad no es un pensamiento, sino algo que se debe aplicar».

Empresarial<sup>71</sup>. Incluso, se alude a la responsabilidad empresarial de tales entidades, relacionando la opción de marcar la casilla del 0,7 por ciento con la implementación de planes de igualdad, la observancia de las medidas para evitar el cambio climático, la preocupación por las personas o el cumplimiento de los ODS y de la Agenda 2030<sup>72</sup>.

En mi opinión, es muy importante que la ciudadanía tenga claro cuáles son los rasgos esenciales de cada una de estas entidades, lo que en última instancia constituye la base de un tratamiento fiscal diferenciado. Por tanto, no considero acertada la publicidad que se realiza de este mecanismo en la página web de la «Empresa solidaria», indicando que estas sociedades «generan reputación de marca e inciden en el valor social», o las manifestaciones realizadas por el presidente de la Plataforma del Tercer Sector según las cuales «si marcas la Casilla, automáticamente, te conviertes en una compañía solidaria y comprometida», añadiendo que «las empresas que optan por marcarla se legitiman socialmente»<sup>73</sup>. Como se ha afirmado, «en un momento en que las grandes empresas están tan necesitadas de un “suplemento” ético y social, (...) la apariencia de respetabilidad y compromiso social que les pueda otorgar esta nueva casilla puede ser incluso una buena herramienta de mercadotecnia a influir positivamente en sus cuentas de resultados» (Ruiz, 2018).

## 9. Propuesta de financiación estable y elección democrática de los fondos destinados al TSAS

En las líneas precedentes se ha descrito la casilla empresa solidaria como un mero mecanismo para cuantificar la cantidad que la Administración va a destinar al Tercer Sector. En mi opinión, si realmente se quiere potenciar el protagonismo de los sujetos pasivos de los tributos analizados, así como estrechar lazos entre la sociedad civil, el ámbito privado y la Administración pública, se podría estudiar –como primer paso– la posibilidad de establecer un sistema parecido al que actualmente existe en

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

72. [https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion\\_rsc\\_comunicacion/](https://www.casillaempresasolidaria.es/formacion_rsc_comunicacion/)

73. [https://www.casillaempresasolidaria.es/las-empresas-marcando-la-casilla-empresa-solidaria-hacen-mucho-mas-de-lo-que-se-imaginan-estan-creando-una-estructura-social-mas-justa-luciano-poyato-presidente-de-la-pts/?utm\\_source=pocket\\_mylist](https://www.casillaempresasolidaria.es/las-empresas-marcando-la-casilla-empresa-solidaria-hacen-mucho-mas-de-lo-que-se-imaginan-estan-creando-una-estructura-social-mas-justa-luciano-poyato-presidente-de-la-pts/?utm_source=pocket_mylist)

Italia, donde el contribuyente elige el concreto ente del Tercer Sector al que destinar el 0,7 por ciento de la cuota íntegra del impuesto. Como se ha indicado, con el sistema que actualmente existe en España, el contribuyente percibe que marcar la casilla de la asignación tributaria puede ser un acto de solidaridad, pero no sabe realmente a qué organizaciones se destina su asignación, ni los proyectos que se ejecutan o los territorios en los que se desarrollan (Álvarez Álvaro y Fraile Nogueras, 2018: 97).

El mecanismo del «5 per mille» implementado en Italia se corresponde con el citado porcentaje de la cuota líquida del impuesto sobre la renta de las personas físicas que el obligado tributario, según el principio de subsidiariedad fiscal, puede destinar a las ETS incluidas en el elenco de beneficiarias del registro de la «Agenzia delle Entrate» italiana<sup>74</sup>. La incorporación a dicha relación de la Administración tributaria tiene carácter permanente, con lo que se evita a los entes la obligación formal de tener que renovar la inscripción cada año.

Desde el punto de vista práctico, la forma de elección de la entidad por el contribuyente no ofrece complejidad. Basta indicar el número de identificación fiscal del ente concreto al que se desea destinar el porcentaje en el correspondiente modelo fiscal o incorporar la firma sobre uno de los sectores genéricos de financiación, para que sea el Estado, en este segundo caso, el que decida el destino de la suma correspondiente<sup>75</sup>. Las personas que no tienen obligación de presentar la declaración de la renta pueden ejercer este derecho de asignación, remitiendo a la Administración tributaria un modelo oficial específico (el 730-1), mediante correo postal, de forma telemática o a través de un colaborador autorizado para su presentación.

La instauración del sistema descrito en España coadyuvaría a dotar de mayor transparencia, así como a mejorar la publicidad y la rendición de cuentas de las entidades de dicho sector, en la medida en que la elección por parte de los sujetos pasivos del tributo estaría condicionada al conocimiento de la labor que realizan y al acceso transparente a la información sobre la utilización de los fondos que gestionan (Gazzola, Amelio, Papagiannis, Michaelides, 2021: 8). Lógicamente, la implementación

74. Vid. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/web/guest/contributo-del-5-per-mille-2022/info-gen-contributo-del-5-per-mille-2022>, así como <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/Terzo-setto-re-e-responsabilita-sociale-imprese/focus-on/Cinque-per-mille/Documents/ETS-accreditati-5x1000-in%20data-11042022-con-correzioni-entro-30042022.pdf>.

75. En el año 2018 el ente que mayor dotación obtuvo por este mecanismo fue la Asociación Italiana para la investigación contra el Cáncer, con un importe total de más de 65 millones de euros, elegida por 1.669.110 personas, mientras que el que menos recibió fue el proyecto del municipio de Serri (Cerdeña), con 0,01€, elegido por una sola persona, existiendo muchos otros entes sin dotación, por no haber ningún contribuyente que los eligiera. <https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/elenco-complexivo-beneficiari-2018>.

del sistema que se propone exigiría la aprobación de un mecanismo de comunicación de la opción de los contribuyentes sujetos al tributo que no están obligados a declarar.

No obstante, el sistema instaurado en Italia presenta un aspecto criticable, puesto que favorece una mayor financiación de los sectores o entidades ligados a personas con capacidades económicas más elevadas. Ello es así, porque las magnitudes resultantes de aplicar la asignación tributaria sobre las cuotas de estos sujetos serán superiores a las correspondientes a las de personas con capacidades económicas menores<sup>76</sup>. En la medida en que este mecanismo permite que las entidades elegidas por los contribuyentes con mayor capacidad económica reciban una asignación superior a las seleccionadas por los de menor capacidad económica, proponemos corregir el sistema instaurado en Italia mediante la distribución de los fondos en función exclusivamente del número de elecciones recibidas por cada organización, pero sin vincularse a la cantidad resultante de la concreta cuota de los contribuyentes que han realizado dicha elección.

La puesta en práctica de esta sugerencia supondría realizar dos operaciones. En primer lugar, se debería calcular la cuantía total de las asignaciones tributarias elegidas por el conjunto de los contribuyentes. Posteriormente, habría que distribuir esa cantidad entre las entidades debidamente inscritas en la Agencia Estatal de Administración Tributaria sobre la exclusiva base del número de elecciones recibidas. Ello permitiría respetar, por una parte, el principio de equidad en la asignación de los recursos públicos, contenido en el artículo 31.2 de la Constitución, a la que vez, que la asignación democrática de los mismos.

Dicha propuesta podría instaurarse en cada uno de los tributos en los que actualmente existe el mecanismo de la asignación tributaria (IRPF e IS). Una segunda opción consistiría en cuantificar el total de asignación de los dos tributos y distribuirlo solo en función de las elecciones realizadas por los contribuyentes del IRPF, en cuanto sujetos que representan más adecuadamente la soberanía popular y permiten el ejercicio de la democracia directa, a través de los denominados presupuestos participativos. No obstante, esta última sugerencia presenta el inconveniente de desincentivar el ejercicio de opción por parte de las personas jurídicas en el IS, además de suponer la cohabitación de dos mecanismos de elección diferentes en el IRPF y en el IS. Por tanto, mientras se mantenga la casilla en el IS, entendemos que sería más apropiado incluir la propuesta descrita más arriba en cada uno de los impuestos, de forma independiente.

76. Con este mecanismo italiano, el *Centro Cardiologico Monzino S.P.A.*, elegido por 22.508 contribuyentes, recibe casi cuatro veces más financiación (1.360.750,30€), que la Asociación *ASSIPROMOS* del Lazio (393.547,68 €), elegida por un número superior de contribuyentes (23.776). *Ibidem*.

En cualquier caso, en lugar del mecanismo de la asignación tributaria descrito, en este trabajo se aboga por instaurar un modelo estable para la financiación del TSAS, articulado con una fórmula mixta basada en la recaudación de los citados tributos personales –para cuantificar el importe a destinar–, y en la figura de los presupuestos participativos, entendidos como «una forma de toma de decisiones que involucra activamente a la ciudadanía para la priorización del gasto público» (Lipietz y Cabannes, 2020: 2) –para decidir su distribución entre las diferentes ETSAS–. Concretamente, la cuantificación de la partida presupuestaria destinada a dicho sector equivaldría al 0,7 por ciento de la suma del total de las cuotas íntegras de todos los contribuyentes del IS y del IRPF, eligiéndose las concretas entidades beneficiarias y la cantidad a asignar a cada una mediante el sistema de los presupuestos participativos en los respectivos ámbitos territoriales. Entiendo que la articulación técnica de la propuesta para la decisión del gasto es técnicamente factible, pudiendo desarrollarse la consulta anualmente a través de medios telemáticos.

## 10. Conclusiones

Una vez expuesto el análisis y presentadas las reflexiones sobre la actual configuración de la casilla «Empresa Solidaria» en el IS, se concluye este trabajo advirtiendo sobre la necesidad de implementar un modelo de financiación estable para el TSAS, cuya dotación no dependa del mecanismo de la asignación tributaria que, por una parte, se basa en un sistema de elección incierto y variable por parte de los contribuyentes y, por otra, atribuye la denominación de «solidaria» a la persona –física o jurídica– por el simple hecho de declarar una opción en un modelo fiscal, sin ninguna exigencia añadida de carácter ético o altruista para el sujeto contribuyente. Ello puede crear confusión, en relación con calificaciones institucionales otorgadas a otro tipo de entes que tributan en el mismo IS, que sí cumplen determinados principios y requisitos más cercanos al ámbito de la solidaridad, la ayuda mutua, la democracia, la igualdad, la equidad o la responsabilidad.

La apuesta decidida por la labor que realiza este sector en el ámbito de las actividades de interés general consideradas de carácter social implica permitir que su trabajo se desarrolle de manera digna, en un adecuado marco de seguridad jurídica y económica. Para conseguir la finalidad expuesta, se aboga por instaurar un mecanismo de sostenimiento público con una partida presupuestaria estable, cuya cuantía equivaldría al 0,7 por ciento de la suma del total de las cuotas íntegras de todos los contribuyentes en el IS y en el IRPF. Dicha cifra no dependería de ninguna elección por parte de los sujetos pasivos, sino que se calcularía en función del total de las magnitudes declaradas, lo que implicaría un aumento de la actual financiación del TSAS.

En lo que respecta a la distribución de los fondos, se propone sustituir el actual modelo de reparto –que se gestiona a través de subvenciones públicas–, por el mecanismo de los presupuestos participativos, involucrando a la ciudadanía en la elección de los concretos entes a los que destinar el montante total de la citada partida presupuestaria. De esta forma, la cantidad a recibir por cada organización dependería del número de personas que la hubieran votado o elegido. Se trataría de una opción compatible con el actual reparto territorial de competencias, puesto que el mecanismo de los presupuestos participativos se desarrollaría en el ámbito estatal y autonómico, según el actual porcentaje de gasto gestionado por cada ente territorial.

En caso de que no se aceptara esta opción, o se viese conveniente instaurar una vía intermedia, se podría implementar en España el sistema italiano de asignación tributaria del «5 per mille», con un elemento corrector basado en el principio de igualdad. Nos referimos a utilizar el modelo de declaración de la renta como instrumento para articular un presupuesto participativo en relación con el reparto de las cantidades correspondientes a la «X solidaria», de forma que cada contribuyente pudiera identificar, en el propio modelo fiscal, la concreta ETSAS a la que destinar la cantidad de la asignación tributaria, pero desvinculando la aportación a la específica entidad del resultado de la cuota de las personas que la eligen. En otras palabras, sugerimos una elección democrática de la financiación pública de las actividades de los entes del TSAS, donde cada casilla marcada tendría el mismo valor, repartiéndose la cuantía total correspondiente al porcentaje de la cuota del IS y del IRPF de todos los obligados tributarios entre las concretas organizaciones, en función del número de personas que las elijan. Entendemos que este mecanismo favorecería el acceso de las pequeñas y medianas ETSAS locales y provinciales a esta vía de financiación.

Todo lo expuesto, se presenta desde el convencimiento de que las funciones estructurales del ámbito de la acción social propias de la Administración no deben delegarse hacia las ETSAS, cuya labor debe ser subsidiaria de aquella o, en su caso, *condivisa* –utilizando la terminología de la Corte Constitucional italiana–. De hecho, se propone alcanzar un pacto de Estado que establezca un porcentaje anual mínimo de gasto social respecto al PIB, acorde con la media de los países de la zona euro.

## Bibliografía

- AGUILAR RUBIO, Marina: “Los modelos de imposición directa de las sociedades cooperativas en el derecho comparado”. En: *Responsabilidad, economía e innovación social corporativa*, (coord. VARGAS VASSEROT, Carlos & HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel), Marcial Pons, Madrid, 2021, pp. 197-216.
- ALGUACIL MARIN, María Pilar: “Barreras fiscales al desarrollo del tercer sector”. En: *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia* (dir. CHAVES ÁVILA, Rafael & ZIMMER, Annette), Universidad de Valencia, 2017, pp. 111-118.
- ALCALDE SILVA, Jaime: “Observaciones a un nuevo proyecto de ley que regula las empresas de beneficio e interés colectivo desde la experiencia comparada”, *Revista Chilena de Derecho Privado*, nº 31, 2018, 381-425.
- ÁLVAREZ ÁLVARO, Eduardo & FRAILE NOGUERAS, Inmaculada: “Dónde va el dinero de la casilla del 0,7% del IRPF a fines sociales?”, *Libre Pensamiento*, nº 94, 2018, pp. 97-103.
- ARENA, Gregorio: “Introduzione all’amministrazione condivisa”, *Studi parlamentari e di politica costituzionale*, anno 30, nº 117-118, 1997, pp. 29-65.
- AZNAR GIL, F.R.: “Los obispos ante la asignación tributaria (1988-1993)”, *Revista Española de Derecho Canónico*, vol. 51, nº 136, 1994, pp. 83-113.
- BARTOLI, Giovanni & MARUCCI, Marco: “Il cinque per mille: un compromesso tra Stato, cittadini e associazionismo”, *Amministrazione In Cammino*, 2011, pp. 1-13.
- BOLETTO, Giulia: *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, Giuffrè Francis Lefebvre, Milano, 2020.
- CABRA DE LUNA, Miguel Ángel & LORENZO GARCÍA, Rafael de: “El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 1, 2015, pp. 95-134.
- CASUSCELLI, Giuseppe: “L’otto per mille nella nuova relazione della Corte dei Conti: spunti per una riforma”, *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, nº 39, 2015, pp. 1-45.
- CAZORLA PRIETO, Luis María: “La asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado y la Santa Sede”, *La asignación tributaria para fines religiosos*, Universidad Pontificia de Comillas, Madrid, 1989, pp. 17-42.

- CHAVES ÁVILA, Rafael & ZIMMER, Annet: *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Universidad de Valencia, 2017.
- CONSORTI, Pierluigi, GORI, Luca, & ROSSI, Emanuel: *Diritto del Terzo settore*, seconda edizione, il Mulino, Bologna, 2021.
- CUBERO TRUYO, Antonio & SANZ GÓMEZ, Rafael: “La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF”. En: *La libertad religiosa en el Estado social* (coord. BARRERO ORTEGA, Abraham & TEROL BECERRA, Manuel José), Tirant lo Blanch, Valencia, 2008, pp. 277-306.
- DE LUCA, Gianni: *Manuale di Diritto Tributario*, Simone, Napoli, 2021.
- EUROPEAN ANTI-POVERTY NETWORK, APN, *11º Informe 2021. El estado de la pobreza. Seguimiento del indicador de pobreza y exclusión social 2008-2020*.
- FELICIANI, Giorgio: “30 anni di bene comune”, *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, nº 1, 2019, pp. 1-15.
- FUNDACIÓN FOESSA: *Evolución de la cohesión social y consecuencias de la COVID-19 en España*, Colección 50 de Estudios, 2022.
- GARCÍA LUIS, Tomás: “Micromecenazgo, fidelización de donaciones y otras reformas conexas del régimen fiscal de incentivos al mecenazgo tras la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades”. En: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias* (dir. MERINO JARA, Isaac), IEF, Madrid, 2017, pp. 509-550.
- GAZZOLA, Patrizia, AMELIO, Stefano, PAPAGIANNIS, Fragkoulis & MICHAELIDES, Zenon: “Sustainability reporting practices and their social impact to NGO funding in Italy”, *Critical Perspectives on Accounting*, nº 79, 2021, pp. 1-12.
- GIMÉNEZ BARRIOCANAL, Fernando: *La Financiación de la Iglesia Católica en España*, EDICE, 2007.
- GIMÉNEZ Y MARTÍNEZ DE CARVAJAL, José: “Situación actual de la financiación de la Iglesia Católica”, en *La financiación de la Iglesia Católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 2021, pp. 64-77.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, José María: “El Estado y la financiación de las confesiones”, *Ius Canonicum*, nº 65, 2021, pp. 123-140.
- GORI, Luca: *Terzo settore e Costituzione*, Giappicheli, Torino, 2021.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel: “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”. En: *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (dir. AGUILAR RUBIO, Marina), Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 79-98.
- HERNANDO CEBRIÁ, Luis: “Beneficio compartido, derecho de sociedades y economía social: una perspectiva comparada”, *Revista Jurídica de Economía Social CIRIEC*, nº 28, 2016, pp. 349-402.



- HINOJOSA TORRALVO, Juan José: “La incidencia de la jurisprudencia y la política comunitarias en la fiscalidad de la economía social”. En: *Reflexiones jurídicas sobre cuestiones actuales* (coord. ROBLES GARZÓN, Juan Antonio), Aranzadi, Cizur Menor, 2017, pp. 543-564.
- KENDALL, Jeremy & KNAPP, Martin: “A loose and baggy monster: boundaries, definitions and typologies”. En: *Introduction to the Voluntary Sector* (ed. HEDLEY, Rodney, ROCHESTER, Colin & SMITH, Justin Davis), Routledge, London, 1994.
- LEJEUNE, Ernesto: “Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978”. En: *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Trabajos de la XVI Semana Española de Derecho Canónico, CSIC, Salamanca, 1979, pp. 343-354.
- LIPIETZ, Bárbara & CABANNES, Yves: “Revisitando las promesas democráticas del Presupuesto Participativo. A la luz de lógicas antagónicas de radicalización política, de buena gobernanza y tecnocrática”, *Revista Argentina de Democracia Participativa*, nº 4, 2020, pp. 1-20.
- LUQUE MATEO, Miguel Ángel: “La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo”. En: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias* (dir. MERINO JARA, Isaac), IEF, Madrid, 2017, pp. 443-470.
- LUQUE MATEO, Miguel Ángel: “Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la «X solidaria”, *Crónica Tributaria*, nº 176, 2020, pp. 53-83.
- MACÍAS RUANO, Antonio José: “Un marco normativo para las empresas sociales en España para el freno de la desigualdad”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 40, 2022, pp. 241-276. DOI: 10.7203/CIRIEC-JUR.40.24321.
- MALGESINI, Graciela: *The impact of Covid-19 on people experiencing poverty and vulnerability. Rebuilding Europe with a social heart*, European Anti Poverty Network, 2020.
- MARTÍN DE AGAR, José Tomás: “Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia Católica en España”, *Ius Canonicum*, nº 42, 1981, pp. 783-808.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro: “Aspectos fiscales y de apoyo económico público al Tercer Sector de Acción Social en la Ley 43/2015”. En: *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado*, (dir. SEMPERE NAVARRO, A.V. & DE LORENZO GARCÍA, R.), Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor, 2016.

- MESEGUER VELASCO, Silvia: *Financiación de la religión en Europa*, Digital Reasons, Madrid, 2019.
- MINISTERIO DE HACIENDA Y FUNCIÓN PÚBLICA: *Revisión de beneficios fiscales 2021*, 2021.
- MONTERO SIMÓ, Marta: “Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de Sociedad de Responsabilidad Limitada de Interés General”. En: *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias* (dir. MERINO JARA, Isaac), IEF, Madrid, 2017, pp. 297-314.
- MONTIEL VARGAS, Ana: “Las empresas B (B Corps) y la regulación de las sociedades con propósito (benefit corporations) en Derecho comparado<sup>1</sup>”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, nº 141, 2022, pp. 21-33. DOI: <https://dx.doi.org/10.5209/REVE.82253>.
- MORÓN PÉREZ, María del Carmen: *Beneficios tributarios de las entidades eclesíásticas en el Derecho español e italiano*, Atelier, Barcelona, 2009.
- PLATAORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL: *El Tercer Sector de Acción Social en España 2019. Nuevos horizontes para un nuevo contexto sociopolítico*, 2019.
- PLATAORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL: *El Tercer Sector de Acción Social en España 2021: Respuesta y resiliencia durante la pandemia*, 2021.
- PLATAFORMA DEL TERCER SECTOR: *Dossier de Prensa*, 2021.
- PLATAFORMA DE ONG DE ACCIÓN SOCIAL: *La Plataforma de ONG de Acción Social en Cifras. Informe Comparativo 2006-2020*, 2022.
- RODRÍGUEZ MUSA, Orestes & FERNÁNDEZ PACHECO, Daimi: “La regulación constitucional de la responsabilidad social cooperativa. Apuntes críticos para Cuba”, *Prisma Social*, nº 35, 2021, pp. 117-140.
- RODRÍGUEZ NAVARRO, Elena: “Treinta años después. El sistema de subvenciones del IRPF en el Tercer Sector”, *Revista Española del Tercer Sector*, nº 37, 2018, pp. 193-202.
- RUIZ DEL ROSAL, Enrique: “El desaguado de la “casilla social” del Impuesto sobre Sociedades”, *inforLibre*, 24/06/2018.
- SALAMON, Lester M. & SOKOLOWSKI, Wojciech: “Beyond Nonprofits: In Search of the Third Sector”. En: *The Third Sector As A renewable Resource for Europe* (ed. ENJOLRAS, Bernard, SALAMON, Lester M. & SIVESIND, Karl Henrik, et al.), Palgrave Macmillan, Cham, 2018, pp. 7- 48.
- SORIANO TORRES Marta: “¿Autofinanciación o financiación de las confesiones religiosas?”, *Anales de la Facultad de Derecho*, nº 23, 2006, pp. 215-222.
- VARGAS VASSEROT, Carlos: “Las empresas sociales: Regulación en derecho comparado y propuestas de «lege ferenda» para España”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, nº 150, 2021, pp. 63-85.

- VARGAS VASSEROT, Carlos: “Actividad cooperativizada, acto cooperativo e identidad cooperativa”. En: *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa* (dir. AGUILAR RUBIO, Marina), Marcial Pons, Madrid, 2022, pp. 23-48.
- VARGAS VASSEROT, Carlos, GADEA SOLER, Enrique & SACRISTÁN BERGIA, Fernando: *Derecho de las sociedades cooperativas*, La Ley, Madrid, 2017.
- ZIMMER, Annette & PAHL, Joachim Benedikt: “Barriers to Third Sector Development», En: *The Third Sector As A renewable Resource for Europe* (ed. ENJOLRAS, Bernard, SALAMON, Lester M. & SIVESIND, Karl Henrik, et al.), Palgrave Macmillan, Cham, 2018, pp. 125- 160.