

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS



**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

**LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS
Y SU INCIDENCIA EN EL RÉGIMEN
LEGAL Y FISCAL DE LAS COOPERATIVAS**

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT
(DIRECTORES)

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES
(COORDINADOR)

Dykinson, S.L.

No está permitida la reproducción total o parcial de este libro, ni su incorporación a un sistema informático, ni su transmisión en cualquier forma o por cualquier medio, sea este electrónico, mecánico, por fotocopia, por grabación u otros métodos, sin el permiso previo y por escrito del editor. La infracción de los derechos mencionados puede ser constitutiva de delito contra la propiedad intelectual (art. 270 y siguientes del Código Penal).

Diríjase a Cedro (Centro Español de Derechos Reprográficos) si necesita fotocopiar o escanear algún fragmento de esta obra. Puede contactar con Cedro a través de la web www.conlicencia.com o por teléfono en el 917021970 / 932720407

Este libro ha sido sometido a evaluación por parte de nuestro Consejo Editorial.
Para mayor información, véase www.dykinson.com/quienes_somos.

Esta publicación es uno de los resultados del Proyecto de I+D+i PY20_01278 de generación de conocimiento «frontera» del Plan Andaluz de Investigación, Desarrollo e Innovación (PAIDI 2020), financiado por la Consejería de Transformación Económica, Industria, Conocimiento y Universidades de la Junta de Andalucía y fondos FEDER, titulado “La reformulación de los principios cooperativos y su adaptación estatutaria para satisfacer las actuales demandas sociales, económicas y medioambientales”, concedido al Centro de Investigación CIDES de la Universidad de Almería del que el profesor Carlos Vargas Vasserot fue el Investigador Principal.



© Los autores

Editorial DYKINSON, S.L.
Meléndez Valdés, 61 – 28015 Madrid
Teléfono (+34) 91544 28 46 – (+34) 91544 28 69
e-mail: info@dykinson.com
<http://www.dykinson.es> / <http://www.dykinson.com>

ISBN: 978-84-1170-758-9
Depósito Legal: M-6452-2024
DOI: 10.14679/2955

Maquetación:
Besing Servicios Gráficos S.L.
besingsg@gmail.com

Índice

ABREVIATURAS	11
---------------------------	-----------

PRESENTACIÓN	15
---------------------------	-----------

MARINA AGUILAR RUBIO y CARLOS VARGAS VASSEROT

BLOQUE I. LOS PRINCIPIOS Y VALORES COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y SU RECEPCIÓN LEGISLATIVA	21
---	-----------

CARLOS VARGAS VASSEROT

ORIGEN Y EVOLUCIÓN DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS DE LA ALIANZA COOPERATIVA INTERNACIONAL.....	43
---	-----------

DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS ANTES Y DESPUÉS DE SEUL 2021	65
---	-----------

DANTE CRACOGNA

LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN EL DERECHO PÚBLICO INTERNACIONAL. SIGNIFICACIÓN Y EFECTOS PARA EL DERECHO COOPERATIVO.....	81
--	-----------

HAGEN HENRY

LA AJURIDICIDAD DE LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS. SU NATURALEZA MORAL	107
--	------------

MIGUEL ÁNGEL SANTOS DOMÍNGUEZ

LOS VALORES COOPERATIVOS.....	145
--------------------------------------	------------

ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO

Índice

INFLUENCIA DE LOS VALORES Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS EN LA CONFIGURACIÓN DEL CONCEPTO DE LA ECONOMÍA SOCIAL Y SOLIDARIA (ESS)	173
---	------------

MANUEL GARCÍA JIMÉNEZ

LAS COOPERATIVAS COMO PARADIGMA DE INNOVACIÓN SOCIAL	199
---	------------

JAIME ALCALDE SILVA

BLOQUE II. RECEPCIÓN LEGAL DE LOS DISTINTOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS

Primer principio cooperativo de adhesión voluntaria y abierta

FORMULACIÓN Y RECEPCIÓN LEGAL DEL PRINCIPIO DE ADHESIÓN VOLUNTARIA Y ABIERTA. LA BAJA VOLUNTARIA Y LOS LÍMITES LEGALES PARA SU EJERCICIO	233
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

LA ADHESIÓN ABIERTA EN LA LEGISLACIÓN COOPERATIVA. UN PRINCIPIO EN ENTREDICHO EN LA ACTUALIDAD	277
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

Segundo principio cooperativo de control democrático de los miembros

EL VOTO PLURAL PONDERADO VS. PRINCIPIO DE GESTIÓN DEMOCRÁTICA.....	307
---	------------

CARLOS VARGAS VASSEROT

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN LA ASAMBLEA GENERAL	347
---	------------

CRISTINA CANO ORTEGA

ASAMBLEAS DE DELEGADOS Y SU CONFIGURACION	373
--	------------

FERNANDO SACRISTÁN BERGIA

BUEN GOBIERNO CORPORATIVO EN EL CONSEJO RECTOR	393
---	------------

TRINIDAD VÁZQUEZ RUANO y ÁNGEL MARTÍNEZ GUTIÉRREZ

Índice

Tercer principio de participación económica

EL CAPITAL SOCIAL EN LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	417
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
EL RÉGIMEN ECONÓMICO DE LA SOCIEDAD COOPERATIVA.....	443
MANUEL PANIAGUA ZURERA	
LA CONSTITUCIÓN DE RESERVAS Y DOTACIÓN DE FONDOS.....	467
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

Cuarto principio de autonomía e independencia

EL PRINCIPIO DE AUTONOMÍA E INDEPENDENCIA	505
DANTE CRACOGNA	

Quinto principio de educación, formación e información

PRINCIPIO DE EDUCACIÓN, FORMACIÓN E INFORMACIÓN.....	521
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	

Sexto principio de cooperación entre cooperativas

PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS	557
CRISTINA CANO ORTEGA	

Séptimo principio de interés por la comunidad

EL PRINCIPIO DE INTERÉS POR LA COMUNIDAD.....	585
DANIEL HERNÁNDEZ CÁCERES	

**BLOQUE III.
NUEVOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS**

EL PRINCIPIO DE SOSTENIBILIDAD EMPRESARIAL Y MEDIOAMBIENTAL	611
SONIA RODRÍGUEZ SÁNCHEZ	
EL PRINCIPIO DE IGUALDAD COOPERATIVA.....	639
ANTONIO JOSÉ MACÍAS RUANO	
PRINCIPIO DE IGUALDAD DE GÉNERO.....	661
ENCARNACIÓN GARCÍA-RUIZ	
EL PRINCIPIO DE FOMENTO DEL EMPLEO ESTABLE Y DE CALIDAD	685
JUAN ESCRIBANO GUTIÉRREZ	

**BLOQUE IV.
LOS PRINCIPIOS COOPERATIVOS Y LA FISCALIDAD
DE LAS COOPERATIVAS**

SISTEMA TRIBUTARIO Y PRINCIPIOS COOPERATIVOS.....	707
MARINA AGUILAR RUBIO	
EL BENEFICIO LIMITADO COMO PRINCIPIO PARA LA FISCALIDAD COOPERATIVA.....	737
JUAN JOSÉ HINOJOSA TORRALVO	
EL PRINCIPIO DE COOPERACIÓN ENTRE COOPERATIVAS Y LA TRIBUTACIÓN DE LA PLUSVALÍA URBANÍSTICA.....	757
MIGUEL ÁNGEL LUQUE MATEO	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL Y LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES. CUESTIONES PENDIENTES PARA UNA REFORMA	783
JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ	
LA TRIBUTACIÓN DE LAS COOPERATIVAS SIN ÁNIMO DE LUCRO.....	811
MARINA AGUILAR RUBIO	

ABREVIATURAS

AA.VV	Autores Varios
ACI	Alianza Cooperativa Internacional
art.	artículo
<i>BAIDC</i>	<i>Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo</i>
CBGSC	Código de buen gobierno de las sociedades cotizadas
CC	Código civil
CC.AA.	Comunidades autónomas
CCom	Código de Comercio
CE	Constitución Española
CESE	Consejo Económico y Social de la Unión Europea
CIS	Cooperativas de iniciativa Social
Cod. Rur.	Code rural et de la pêche maritime (Francia)
COM	Comunicación
Cod. civ.	Codice Civile de 1942 (Italia)
DGT	Dirección General de Tributos
<i>DN</i>	<i>Derecho de los negocios</i>
EAP	Entidad asociativa prioritaria
ENL	Entidades sin fines lucrativos
ET	Real Decreto Legislativo 2/2015, de 23 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto de los Trabajadores.
FEP	Fondo de Educación y Promoción
FRO	Fondo de Reserva Obligatorio

Abreviaturas

GenG	Genossenschaftsgesetz de 1889 (Alemania)
IIVTNU	Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
LCA	Decreto Legislativo 2/2014, de 29 de agosto, del Gobierno de Aragón, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Cooperativas de Aragón
LCC	Ley 12/2015, de 9 de julio, de Cooperativas de Cataluña
LCCan	Ley 6/2013, de 6 de noviembre, de Cooperativas de Cantabria
LCCL	Ley 4/2002, de 11 de abril, de Cooperativas de la Comunidad de Castilla y León
LCC-LM	Ley 11/2010, de 4 de noviembre, de Cooperativas de Castilla-La Mancha
LCCV	Decreto Legislativo 2/2015, de 15 de mayo, del Consell, por el que aprueba el Texto Refundido de la Ley de cooperativas de la Comunidad Valenciana
LCG	Ley 5/1998, de 18 de diciembre, de Cooperativas de Galicia
LCIB	Ley 1/2003 de 20 de marzo, de cooperativas de las Islas Baleares
LCIC	Ley 4/2022, de 31 de octubre, de Sociedades Cooperativas de Canarias
LCLR	Ley 4/2001, de 2 de julio, de Cooperativas de La Rioja
LCM	Ley 2/2023, de 24 de febrero, de Cooperativas de la Comunidad de Madrid
LCN	Ley Foral 14/2006, de 11 de diciembre, de Cooperativas de Navarra
LCOOP	Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas
LCPA	Ley 4/2010, de 29 de junio, de Cooperativas del Principado de Asturias
LCPV	Ley 11/2019, de 20 de diciembre, de Cooperativas de Euskadi
LCRM	Ley 8/2006, de 16 de noviembre, de Sociedades Cooperativas, de la Región de Murcia

Abreviaturas

LES	Ley 5/2011, de 29 de marzo, de Economía Social
LFIC	Ley 13/2013, de 2 de agosto, de fomento de la integración de cooperativas y de otras entidades asociativas de carácter agroalimentario
LGC	Ley General de cooperativas 1987
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria
LIRPF	Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LME	Ley 3/2009, de 3 de abril, sobre modificaciones estructurales de las sociedades mercantiles
LOPJ	Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial
LRFC	Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas
LRFESFL	Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Entidades Sin Fines Lucrativos
LSC	Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital
LSCA	Ley 14/2011, de 23 de diciembre, de Sociedades Cooperativas Andaluzas
LSCE	Ley 9/2018, de 30 de octubre, de sociedades cooperativas de Extremadura
OIT	Organización Internacional del Trabajo
PCSC	Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas
<i>RDM</i>	<i>Revista de Derecho Mercantil</i>
<i>RdS</i>	<i>Revista de Derecho de sociedades</i>
RDSAT	Real Decreto 1776/1981, de 3 de agosto, por el que se aprueba el Estatuto que regula las Sociedades Agrarias de Transformación
<i>REVESCO</i>	<i>Revista de estudios cooperativos</i>

Abreviaturas

RRI	Reglamento de régimen interno
RSC	Responsabilidad social corporativa
RSCA	Decreto 123/2014, de 2 de septiembre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 14/2011
RSE	Responsabilidad social empresarial
SAP	Sentencia Audiencia Provincial
SAT	Sociedad agraria de transformación
STC	Sentencia Tribunal Constitucional
TRLRHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, que aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales

La tributación de las cooperativas de iniciativa social y las entidades del tercer sector en el impuesto sobre sociedades. Cuestiones pendientes para una reforma¹

JUAN JESÚS GÓMEZ ÁLVAREZ

*Contratado predoctoral
Universidad de Almería*

Sumario: 1. Introducción. 2. Aproximación a los sujetos del Tercer Sector. Especial referencia a las cooperativas de iniciativa social 2.1 Las entidades del Tercer Sector. 2.2 Las cooperativas sociales como entidades del Tercer Sector. 3. Régimen tributario del Tercer Sector en el Impuesto sobre Sociedades. 3.1. Régimen tributario de las entidades del Tercer Sector acogidas a la Ley 49/2002. 3.1.1. Requisitos. 3.1.2. Tributación en el Impuesto sobre Sociedades. 3.2. Régimen tributario de las entidades del Tercer Sector no acogidas a la Ley 49/2002. 3.3. Régimen fiscal de las cooperativas de iniciativa social 3.3.1 Requisitos.

¹ Este trabajo es uno de los resultados del proyecto de I+D+i PID2020-119473GB-I00 orientado a Retos de la Sociedad, financiado por el Ministerio de Ciencia e Innovación y la Agencia Estatal de Investigación MCIN/AEI/10.13039/501100011033/, 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.

- 3.3.2. Tributación de los resultados cooperativos y extracooperativos en el Impuesto sobre Sociedades.
4. Cuestiones pendientes para una reforma y consideraciones finales.
5. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Las cooperativas de iniciativa social (en adelante, CIS) junto con el resto de entidades que integran el Tercer Sector suponen un eslabón fundamental dentro de la prestación de servicios de nuestra sociedad². Las actividades de interés general que desarrollan, sus principios, la estructura organizativa en la que basan su funcionamiento y su capital humano las convierten en un actor clave para minorar la brecha social latente.

El Tercer Sector, situado entre el sector público y privado, enmarca su actividad dentro de la iniciativa social, funcionando como una vía complementaria a la gestión de las políticas públicas y las necesidades a las que no atiende el mercado. Su modelo económico se caracteriza por la ausencia de ánimo de lucro, la distribución de resultados bajo unos límites restrictivos y un modelo de producción centrado en la labor social. Por estos motivos, su posición con el resto de agentes económicos que integran nuestra economía es minoritaria, enfrentándose a una situación de dependencia económica constante. En la práctica, estas dificultades lo llevan a buscar un equilibrio entre los fines sociales y los económicos para mantener su actividad³. Por ello, debe ser una prioridad favorecer su actuación basada en un modelo de tributación que beneficie económicamente a las entidades que lo integran y garantice la continuidad de la labor que desarrollan en la sociedad.

² Confederación Española de Empresas de Economía Social: las empresas más relevantes de la Economía Social 2021-2022. De acuerdo con el último informe emitido por el CEPES, las CIS suponen el 10,12% del total de las empresas de Economía Social en España, tan solo por detrás de la cofradía de pescadores y las cooperativas que aglutinan el 10,75 % y el 71, 5% del total, respectivamente. De un total de 883 cooperativas constituidas en el año 2022, 695 fueron de trabajo asociado, 30 de consumidores y usuarios y el resto de viviendas, agrarias, explotación de la tierra, servicios y transporte.

³ *Cfr.* BRETOS FERNÁNDEZ, I., DÍAZ FONCEA, M., GÓMEZ VIARTOLA, P. y MARCUELLO SERVÓS, C.: “El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España” *Revista Del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, 2021, pp. 17-38.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, la regulación de la tributación en el Impuesto sobre Sociedades (en adelante, IS) de las CIS y el resto de los sujetos que forman el Tercer Sector se encuentra dispersa normativamente y vinculada a determinados requisitos. De este modo, a nivel estatal, las primeras se rigen por la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre el Régimen Fiscal de Cooperativas (en adelante, LRFC), mientras que al resto se les aplica, bien la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de Entidades Sin Fines Lucrativos (en adelante, LRFESFL) o bien la regulación general contenida en Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (en adelante, LIS).

Entre las medidas de política presupuestaria y tributaria publicadas en el plan anual normativo de la Administración General del Estado se contempla la reforma del sistema tributario actual de las entidades sin fines lucrativos (ENL) y del mecenazgo, con el objetivo de actualizar la tributación y los incentivos fiscales de los que disfrutaban⁴. Sin embargo, el modelo de tributación actual deja fuera de su aplicación a las CIS y otros sujetos que, por sus características, no pueden operar al abrigo de la Ley.

A través del presente, trabajo realizaremos una aproximación al régimen tributario estatal y autonómico de las CIS y otras entidades que integran el Tercer Sector, con especial atención a los beneficios obtenidos con motivo de las actividades económicas desarrolladas por tales organizaciones. Por último, abordaremos algunos de los aspectos pendientes para una reforma de la legislación que se presta necesaria para mantener su modelo de actividad, marcado por una fuerte incertidumbre económica.

2. APROXIMACIÓN A LOS SUJETOS DEL TERCER SECTOR. ESPECIAL REFERENCIA A LAS COOPERATIVAS DE INICIATIVA SOCIAL

2.1. Las entidades del Tercer Sector

De manera tradicional se han considerado sujetos del Tercer Sector las asociaciones y fundaciones. Sin embargo, este criterio no ha seguido una línea interpretativa uniforme. Para algunos autores,

⁴ Ministerio de la Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática: Plan anual Normativo de la Administración General del Estado, 2022, p. 35.

el Tercer Sector forma parte de lo que se ha denominado *productoras de no mercado*, caracterizado principalmente por el carácter privado y formal de la entidad, su ausencia de ánimo de lucro, la no repartición de beneficios entre sus miembros y la prestación de servicios por debajo del 50% de los costes de producción o de forma gratuita⁵. Para otros en cambio, se incluyen, además de las entidades que cumplen las características anteriores, a las cooperativas, las sociedades anónimas laborales y las mutualidades⁶.

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico podemos encontrar como formas jurídicas del Tercer Sector: las asociaciones⁷, las fundaciones, las federaciones, las entidades extranjeras con delegación permanente en España y aquellas con sede en la Unión Europea⁸, las ONG, las empresas de inserción social sin ánimo de lucro⁹, y por último las ya citadas CIS. Pese a esta enumeración, la ausencia de una ley específica que nos ofrezca un marco jurídico que las incardine dificulta su categorización con precisión. Como hemos reseñado en ocasiones anteriores¹⁰, esto nos obliga a acudir paralelamente a otras normas estatales como la Ley 5/2011, de 29 de marzo de Economía Social, la Ley 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (en adelante, LTSAS) y sus respectivas regulaciones autonómicas y, por último, la ya citada LRFESFL.

Sin embargo, por las limitaciones propias del presente estudio no serán analizadas las diferentes categorías, concluyendo de manera genérica que los sujetos del Tercer Sector se encuadraría dentro de la Economía Social, e incluirían aquel conjunto de entidades que reali-

⁵ Sobre esta cuestión, COMOS, C, VALIÑANI, E y GÓMEZ, J., “Análisis de los principales problemas de financiación de las entidades de la Economía Social en España”, *Revista española del tercer sector*, N.º 27, 2021, pp. 78; CHAVES ÁVILA, R y MONZÓN CAMPOS, J. L., capítulo I. Ámbito y entidades de la Economía Social no de Mercado (Tercer Sector) en la Comunitat Valenciana, en: CHAVES ÁVILA, R y MONZÓN CAMPOS, J. L., “Libro blanco de la economía social y del tercer sector en la Comunitat Valenciana”, *CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa*, 2020, pp. 13-45.

⁶ Véase, CABRA DE LUNA, M.A y DE LORENZO, R., “El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas”, *Revista Española del Tercer Sector*, N.º 1, 2015, pp. 95-134.

⁷ Tanto las que tienen la calificación de utilidad pública como las que no.

⁸ Su inclusión operó a través de la disposición final segunda del Real Decreto-ley 17/2020, de 5 de mayo, por el que se aprueban medidas de apoyo al sector cultural y de carácter tributario para hacer frente al impacto económico y social del COVID-2019.

⁹ De acuerdo con la LEI, las empresas de inserción social serán promovidas por las asociaciones, fundaciones y entidades sin ánimo de lucro.

¹⁰ GÓMEZ ÁLVAREZ, J.J., “Economía Social y Tercer Sector”, *Revesco, Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 141, pp. 1-16.

zan cualquier tipo de actividad, económica o no, de eminente carácter social y acorde a los principios de la LES, con personalidad jurídica propia, organización formal, de derecho privado, que realizan actividades de interés general basadas en la ausencia de ánimo de lucro o sin recibir contraprestación a cambio de sus servicios a la sociedad o, en su caso, a un precio por debajo del mercado. Así mismo, cuando estas actividades se dirijan principalmente a velar por la protección de los derechos civiles, económicos, sociales, culturales, de personas con vulnerabilidad o que sufren exclusión social hablaremos del TSAS.

Hasta que no se apruebe una ley propia del Tercer Sector como ya hicieran países como Italia a través del Código del Tercer Sector¹¹, el debate sobre qué entidades se integran o no continúa abierto. Por ello, se recomienda realizar un análisis individualizado de cada entidad para observar si, de acuerdo con los rasgos descritos, encaja o no dentro de las entidades del Tercer Sector.

2.2. Las cooperativas de iniciativa social

Las CIS, junto a las empresas de inserción laboral y los centros especiales de empleo, forman parte de lo que ha sido denominado “empresas sociales”¹². Estas se integran dentro de los modelos cooperativos tradicionales. Su estructura, funcionamiento y principios son similares al resto de cooperativas, con la salvedad de que dirigen su actividad hacia espacios de intersección social donde se prioriza el interés general sobre el ánimo de lucro, relegando este último a una mera obtención de recursos económicos destinados al mantenimiento de la entidad. A través de un análisis empírico de los modelos de empresas sociales realizado por Defourny, se han descrito las características principales que las identifican. Entre ellas tenemos:

- Actividad y producción enfocada a un objetivo social.
- Amplia participación de sus miembros y de los *stakeholders* en la Asamblea General en la toma de decisiones.

¹¹ LUQUE MATEO, M. A., “Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la «X solidaria»”, *Crónica Tributaria*, N.º 176/2020, pp. 53-84.

¹² VARGAS VASSEROT, C., “Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuesta de *lege ferenda* para España”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, pp. 80-81.

- Limitación en el reparto de beneficios entre sus miembros, estando prohibido en determinados casos.
- Dependencia de financiación externa y alto grado de participación de personal voluntario.¹³

Dentro de nuestro ordenamiento jurídico, el art. 106 LCOOP define las CIS como cooperativas sin ánimo de lucro que basan su actividad en la prestación servicios de carácter social, entre las que se encuentran: la atención sanitaria, educativa, cultural, de integración de las personas que sufren de exclusión social y otras necesidades no atendidas por el mercado. A nivel autonómico, se amplían a la protección de la infancia y la juventud, protección de la mujer, asistencia a la tercera edad, a las minorías étnicas, los exreclusos, alcohólicos, toxicómanos y quienes se encuentran en el ámbito de la reinserción social, medioambiente y otras de cualquier naturaleza social¹⁴. Por todo ello, podemos razonar que el amplio abanico de actividades que agrupan las CIS van dirigidas principalmente a atender a las necesidades de interés general que demanda la sociedad.

En las distintas leyes cooperativas autonómicas se suma otro sujeto, las denominadas “cooperativas de integración social”, “de interés social”, “de servicios sociales”¹⁵, “de utilidad pública de servicios sociales” o “bienestar social”. Estas, junto a las CIS, se consideran cooperativas de interés general o sociales, entendidas como aquellas cuya finalidad se basa en la actividad cooperativizada de los socios y en la promoción e integración de sectores de la sociedad¹⁶. Para distinguirlas, realizaremos un breve análisis de cuál es el objeto social principal de cada una de ellas.

¹³ DEFOURNY, J.; NYSSSENS, M. y BROLIS, O., “Testing Social Enterprise Models Across the World: Evidence From the “International Comparative Social Enterprise Models (ICSEM) Project”, *Nonprofit & Voluntary Sector Quarterly*, N.º 50 (2), 2021, pp. 420-440.

¹⁴ Todas las Comunidades Autónomas regulan específicamente las cooperativas de iniciativa social excepto Valencia, Galicia y Andalucía. No obstante, la LCV regula las cooperativas no lucrativas, cuya actividad deberá dirigirse al interés social (art. 114. 3 c)); la LCG contempla la figura de cooperativas de servicios sociales (art. 126), cuya actividad se dirige a todo tipo de actividades y de servicios sociales, públicos o privados; y, la LCAnd incluye a las cooperativas de interés social (art. 94), cuyas actividades están enfocadas en la prestación de servicios de interés social.

¹⁵ Art. 126 LCG; art. 83 LCA.

¹⁶ FICI, A., “La función social de las cooperativas: notas de Derecho Comparado”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 117, 2015, pp. 77-98.

Las cooperativas de integración social conducen su actividad, entre otras, hacia la integración laboral de colectivos vulnerables como las personas con diversidad funcional, incluyendo entre los mismos a los disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales u otros colectivos –en términos de la ley– con dificultades de integración¹⁷. En cuanto a las cooperativas de servicios de bienestar o interés social, son aquellas cuya misión principal es la atención social de sus miembros y resto de colectivos que precisen de cualquier tipo de atención social, pública o privada¹⁸ y, especialmente de personas con diversidad funcional¹⁹.

No obstante, además de la LCOOP, encontramos Comunidades Autónomas que no contemplan o dedican un artículo específico a este tipo de cooperativas, incorporando dentro de las CIS la integración laboral de los colectivos vulnerables y los servicios de bienestar social. Ejemplo de ello lo tenemos en Navarra²⁰, Castilla y León, Aragón, Murcia y Cataluña²¹.

En cuanto a su clasificación, la LCOOP dispone que les será de aplicación las normas relativas a la clase de cooperativa a la que pertenezca. Aunque se puede llegar a pensar que estas serían todas y cada una de las recogidas en el art. 6 de LCOOP, sin embargo, la precisión marcada por el art. 106. 1 LCOOP respecto a las actividades que desempeñan, nos lleva a concluir que las cooperativas de trabajo asociado, de consumidores y usuarios, de servicios, sanitarias y de enseñanza son los modelos cooperativos idóneos para el cumplimiento de su objeto social. Quedando al margen las cooperativas agroalimentarias, del mar, de transporte, de crédito, de vivienda y de seguros²².

¹⁷ LCG (art. 125); LCCan (art. 126); LCR (art. 129); LCPV (art. 133); LCLR (art. 129); LCC (art. 121); LCCLM (art. 149); LSCE (art.169); RSCA (art. 100); LCIB (art. 139); LCCan (art. 133).

¹⁸ LCG (art. 126); LCA (art. 83).

¹⁹ Para un análisis exhaustivo de las diferentes cooperativas sociales, Véase, HERNÁNDEZ CÁCERES, D., “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*, AGUILAR RUBIO, M. (Dir.), Marcial Pons, 2022, pp. 79-98.

²⁰ En el caso de Navarra se denominan “cooperativas de bienestar social” (art. 77).

²¹ LCCL (art. 124); LCN (art.78); LCC (art. 143); LSCA (art. 94); LCRM (art. 130).

²² Hay determinados autores que respaldan la idea de que la CIS puede incardinarse dentro de cualquier tipo de cooperativa. DOMÍNGUEZ CABRERA, M.P., “Consideraciones en relación al fomento de las cooperativas de iniciativa social en el ordenamiento jurídico español”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, N.º 1, 2022. [Edición Electrónica]; MONTERO SIMÓ, M., “Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de sociedad de responsabilidad limitada de interés general”, en MERINO

Desde la perspectiva autonómica, no existe uniformidad en las diferentes leyes respecto a qué tipo de cooperativas son las cooperativas sociales. Así, en cuanto a las CIS, las autonomías de Extremadura, Castilla La Mancha, Madrid, La Rioja y Aragón las enmarcan dentro de las cooperativas de trabajo asociado, mientras que el resto establecen que podrán encuadrarse en cualquiera del resto de tipos existentes, siempre que tengan como objeto la prestación de servicios sociales de interés general²³. Respecto a las de integración social, las comunidades autónomas que contemplan dentro de sus leyes este tipo, establecen que serán cooperativas de trabajo asociado o de consumidores y usuarios²⁴, a excepción de La Rioja e Islas Baleares que permiten su incorporación en la categoría de cooperativa que corresponda.

Las CIS son consideradas tanto en la LCOOP como en el resto de leyes autonómicas ENL a todos los efectos. Sin embargo, lejos de ofrecer un concepto propio, se limitan a establecer cuáles son sus requisitos. En ambos casos se alude a las siguientes obligaciones:

- Contemplar la denominación “sin ánimo de lucro” en sus estatutos²⁵.
- Prohibición en la distribución de resultados.
- Prohibición de que las aportaciones de los socios devenguen un interés superior al legal del dinero.
- Carácter gratuito de los cargos Administrativos o del Consejo Rector, sin perjuicio de las compensaciones económicas que puedan incurrir por el desarrollo de sus funciones.

JARA.I., *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, 2017, p. 301.

²³ Entre ellas tenemos: LCCan (art. 125); LCPV (art. 156); LCN (art. 78); LCCL (art. 124); LCC (art. 143); LCRM (art. 130); LCCV (art. 114); LCIB (art. 138); LCCan (art. 134).

²⁴ LCG (art.125); LCC-LM (art. 149); RSCA (art.100) LCIB (art. 139); LCCAN (art. 133); LCM (art. 121); LSCE (art. 169); LCCan (art. 126); LCPV (art.133).

²⁵ En este Sentido: VARGAS VASEROT, C., “La organización de entidades público-privadas a través de las sociedades mercantiles” en *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, EMBID y EMPARANZA SOBEJANO (Dirs.), Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 105.; PANIAGUA ZURERA, M., “las empresas de inserción en la Ley estatal 44/2007 de 13 de diciembre reguladora de las empresas de inserción”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, N.º 49, 2008, p. 39.

- Retribución del socio trabajador y trabajadores por cuenta ajena inferior o igual al 150%²⁶.

A nivel autonómico, los requisitos de las CIS son similares a los establecidos en la norma estatal, salvo en el destino de los resultados. De este modo, la mayoría de comunidades lo circunscriben a la consolidación de la cooperativa²⁷, la mejora del servicio prestado o la finalidad prevista²⁸ y, en algunos casos, la creación de empleo²⁹. Excepcionalmente, País Vasco, Navarra, Murcia, Islas Baleares y Canarias no expresan nada en su legislación. Cataluña menciona la “reserva estatutaria”³⁰ como irrepartible y Galicia lo destina FRO³¹.

Llegados a este punto, debemos traer a colación una serie de características que resultan interesantes en el análisis de las CIS y que están presentes en las legislaciones cooperativas autonómicas. Hablamos de la calificación de utilidad pública³², la obligatoriedad de contabilidad separada³³ y la integración de voluntarios³⁴. Estos rasgos guardan una estrecha proximidad con el resto de sujetos del Tercer Sector y, en especial, con la calificación de ENL a efectos fiscales, como veremos a continuación.

²⁶ A excepción de LCCV que establece un 175%. Los requisitos en torno al límite porcentual del 150 % están pensados para las cooperativas de trabajo asociado, tal y como han recalado algunos autores. Sin embargo, no existe un criterio objetivo sobre su aplicación en las cooperativas de consumo de iniciativa social. Por tanto, no existe un criterio de que se respete el carácter no lucrativo de la cooperativa.

²⁷ LCCAN (art. 127); LCV (art. 114).

²⁸ LCCL (art. 124); LCA (art. 77); LCM (art. 107).

²⁹ LCC-LM (art. 148); LSCE (art. 170); RCA (art. 80).

³⁰ LCC (art. 144).

³¹ Disposición adicional cuarta. LCG.

³² País Vasco, Islas Baleares, Islas Canarias y Comunidad Valenciana.

³³ Madrid y La Rioja.

³⁴ Ejemplificativamente: Aragón, Cataluña, Madrid (socios especiales) y Extremadura.

3. RÉGIMEN TRIBUTARIO DEL TERCER SECTOR EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

3.1. Régimen tributario de las entidades del Tercer Sector acogidas a la Ley 49/2002

3.1.1. *Requisitos*

Con el objetivo principal de estimular la participación de las entidades privadas en actividades calificadas de interés general, la LRFESFL establece un régimen fiscal especial y de incentivos al mecenazgo a favor de las entidades consideradas por la ley en su art. 2 como ENL. En todo caso, estos sujetos deberán adecuarse íntegramente a los requisitos dispuestos en el art. 3 LRFESFL para poder disfrutar del régimen de tributación contemplado en la norma³⁵. Estos quedan divididos en:

- Requisitos de carácter económico: persecución de fines de interés general; destino de las rentas; prohibición de desarrollo de explotaciones económicas ajenas a sus fines; y, destino y no reversibilidad del patrimonio.
- Requisitos de carácter laboral: destinatario de las actividades; y, gratuidad de los cargos directivos.
- Requisitos de carácter formal: inscripción registral; obligaciones contables; rendición de cuentas; y, elaboración de una memoria económica.

Para un adecuado análisis, estudiaremos de forma somera e individualizada cada uno de ellos.

a) *Requisitos de carácter económico*

El primero de ellos lo encontramos en el art. 3. 1º LRFESFL referente a los fines de interés general. Estos son un término jurídicamen-

³⁵ La DGT en este sentido ha seguido un criterio unívoco no siendo alterado desde la aprobación de la Ley en 2002. De no concurrir los requisitos, no serán consideradas ENL efectos de la Ley y tributarán a través de la LIS. Véase, de forma ejemplificativa, entre otras: CV 2458-19 de la DGT, de 16 de julio de 2019; CV 2460-19 de la DGT, de 16 de septiembre de 2019; CV 2469 de la DGT, de 16 de septiembre de 2019; CV 1869-17 de la DGT, de 14 de julio de 2017; CV 2535-17 de la DGT de 9 de octubre de 2017; CV 5039-16 de la DGT, de 21 de noviembre de 2016; CV 0316-16 de la DGT, de 27 de enero de 2016.

te difuso y que se encuentra en constante actualización. Por este motivo, están catalogados en una lista “*númerus apertus*”, disponiéndose de forma ejemplificativa y redactada en términos condicionales en la ley. Aunque ni la LRFESFL ni ningún otro cuerpo normativo dispone la forma en la que los fines deben ser llevados a cabo, tanto la doctrina como los órganos judiciales y administrativos han concluido que pueden ser perseguidos de forma directa e indirecta por las ENL³⁶. En cualquier caso, son compatibles con la realización de actividades de carácter oneroso y la consecuente obtención de beneficios económicos, no debiendo equiparse el interés general con la gratuidad o la ausencia de ánimo de lucro³⁷.

El art. 3.2 LRFESFL marca un límite porcentual al destino de las rentas e ingresos, estableciendo que, como mínimo, se debe emplear el 70 % de los mismos a fines de interés general. De este modo, encontramos entre las rentas e ingresos los derivados de las explotaciones económicas que realicen, los producidos por la transmisión de bienes o derechos de su titularidad³⁸ y los ingresos obtenidos por otro concepto una vez deducidos los gastos para su obtención³⁹.

El art 3. 3º LRFESFL limita la realización de actividades ajenas a sus fines estatutarios o su objeto social. Este requisito se entenderá cumplido cuando las actividades ajenas a sus fines sociales no supe-

³⁶ Desde el punto de vista doctrinal: PEDREIRA MENENDEZ, J., “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, MERINO JARA (Dir.), p. 495; por su parte, los seguidos por la DGT, el TEAC y los Tribunales han ido evolucionando desde una perspectiva restrictiva hasta equipararse con el doctrinal. STS 1040/2018, de 23 de abril de 2018, (N.º Rec. 697/2016) Sección Tercera, FJ. 3º; STS 1556/2018, de 23 de abril, (N.º Recurso, 657/2016, Sala Tercera), FJ 3.º.

³⁷ Véase, entre otras, STS 1556/2018, 1040/2018, de 23 de abril, de 14 de mayo de 2015, (N.º Rec. 3673/2012) Sección tercera, FJ 1.º por su interés aclaratorio.

³⁸ De acuerdo con el apartado b) art. 3. 2.º, en el cálculo de estas rentas no se incluyen aquellas que se obtengan por la transmisión onerosa de bienes inmuebles cuando el importe sea reinvertido en bienes y derechos en los que concurran dicha circunstancia. En otras palabras, la cuantía de la transmisión de los bienes inmuebles llevados a cabo de manera onerosa deberá destinarse en su totalidad a la reinversión de bienes y derechos en los que concurran dicha circunstancia.

³⁹ Sobre la deducibilidad de los gastos en el IS, véase, PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, PEDREIRA MENÉNDEZ (Dir.), [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.

ren el 40% del total de su cifra neta de negocios⁴⁰. Esta medida tiene como finalidad principal evitar una intromisión ilegítima en las explotaciones y actividades realizadas por las empresas de carácter mercantil, que no pueden acceder a los mismos privilegios en su tributación, actuando como un “*instrumento regulador y garantista*” del mercado⁴¹.

Por último, el art. 3. 6º LRFESFL regula el destino del patrimonio y prohíbe su reversión. En cuanto al primero, obliga a que se destine la totalidad del patrimonio a otras ENL en caso de liquidación⁴². Por su parte, la no reversión asegura que el patrimonio aportado a la entidad vuelva a su propietario original⁴³. Ambos aspectos deberán regularse estatutariamente.

b) *Requisitos de carácter formal*

El primero de este tipo se refiere a la inscripción en el registro específico de cada sujeto contemplado en el art. 3. 7º LRFESFL. Tal exigencia será condición indispensable para la categorización de ENL y la aplicación del régimen fiscal privilegiado que se examinará en epígrafes siguientes. Por otro lado, los ordinales 8º, 9º y 10º del art. 3 de la LRFESFL se refieren a las obligaciones contables previstas en el plan general de contabilidad para las ENL⁴⁴, la rendición de cuentas y la memoria económica anual⁴⁵, respectivamente. Las obligaciones contables tienen como finalidad ofrecer una imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de las entidades a través de los distintos modelos de cuentas⁴⁶.

⁴⁰ De forma ejemplificativa, DGT CV núm. V2096/16 de 13 mayo.

⁴¹ Véase, entre otras, STSJ de Madrid 226/2020 de 13 de marzo, (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección 9ª. N.º Recurso 206/2019).

⁴² La redacción dada por este último apartado, “en su totalidad”, es contraria, sin embargo, a otras leyes como la LF en su art. 33.2.

⁴³ Este régimen de destino de los bienes tiene una excepción. Concretamente, la contemplada en la disposición adicional undécima LRFESFL.

⁴⁴ Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo de plan de actuación de las entidades sin fines lucrativos.

⁴⁵ Art. 3 del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

⁴⁶ Entre ellos encontramos: el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Así mismo, estas entidades podrán acceder al régimen simplificado previsto en el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre cuando: a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros; b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad

c) *Requisitos de carácter laboral*

El art. 3. 4º LRFESFL limita el destino de la actividad a una lista de cerrada de sujetos. Así tenemos que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y cónyuges⁴⁷ o parientes hasta el cuarto grado no podrán ser destinatarios ni beneficiarios principales. Esta prohibición no operará para aquellos supuestos comprendidos en el apartado e) del art. 2 LRFESFL, es decir, para las federaciones y las asociaciones de las ENL. El objetivo de esta medida es evitar que se conviertan en un “vehículo” para llevar a cabo acciones que beneficien de forma directa y exclusiva a un determinado colectivo de personas, siendo contrario al espíritu de servir al interés general⁴⁸.

Por su parte, el art. 3. 5 LRFESFL dispone que los cargos de patrono, representantes estatutarios y miembro del órgano de gobierno deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados por los gastos debidamente justificados en el desempeño de su función, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la norma del IRPF para ser consideradas dietas exceptuadas de gravamen. Los cargos descritos podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios enmarcados en una relación de carácter laboral en el desarrollo de funciones diferentes a las de los órganos de representación. Esta condición será de aplicación también para los administradores de aquellas mercantiles en que participe la entidad como socios, y no operará para las federaciones, agrupación de fundaciones, ni tampoco para las asociaciones de utilidad pública.

Este último requisito ha sido criticado por algunos autores, ya que no contribuye a una auténtica profesionalización de estos cargos,

propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil sea inferior a 150.000 euros; y, c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a cinco.

⁴⁷ Se dejan al margen parejas de hecho “*more uxorio*” o relaciones de análoga relación afectividad, lo que podría dar lugar a ciertos supuestos donde puedan llegarse a ver beneficiados sin que se esté infringiendo este precepto.

⁴⁸ Se contemplan determinadas excepciones para aquellas entidades que desarrollen actividades científicas, de desarrollo tecnológico, de asistencia social o deportivas indicadas en los apartados 8 y 13 del art. 20 LIVA. Así mismo, no le será de aplicación a las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de los bienes del Patrimonio Histórico Español o de la Comunidad Autónoma que le sea de aplicación.

que tienen atribuidas en la mayoría de los casos amplias facultades de dirección y ejercen cargos de responsabilidad dentro de entorno asociativo⁴⁹.

3.1.2. *Tributación en el Impuesto sobre Sociedades*

Los art. 6 y 7 de la LRFESFL enumeran una serie de rentas y explotaciones económicas que disfrutan de exención en el IS.

Entre las primeras encontramos: los donativos, las donaciones, las ayudas económicas en virtud de convenios de colaboración⁵⁰, las cuotas de los asociados, colaboradores o benefactores y las subvenciones⁵¹ (art. 6. 1º); las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, tales como dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres (art. 6. 2º); las derivadas de adquisiciones o de transmisiones⁵², de bienes o derechos incluidas la disolución y liquidación de la entidad⁵³ (art. 6. 3º); aquellas obtenidas en las explotaciones económicas del art. 7 de la LRFESFL (art. 6. 4º); las rentas imputadas o atribuidas por la norma tributaria a las ENL que procedan de las anteriores (art. 6. 5º)⁵⁴.

⁴⁹ Véase, PALACIOS RONDA, E., “La gratuidad del cargo de patrono en el régimen fiscal privilegiado. Análisis crítico y propuesta de reforma”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, N.º 102, 2021, pp. 329-356.

⁵⁰ Art 25 LRFESFL. Respecto a la consideración de las subvenciones como convenios de colaboración resulta véase, CV0005-17 de 2 de enero de 2017.

⁵¹ Sobre las subvenciones CORTELL GINER, R. P., “El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 11, N.º 32, 2009, pp. 94-95.

⁵² Estas podrán ser de carácter oneroso o lucrativo, pues nada especifica la ley al respecto ni tampoco sobre la finalidad o el destino de los bienes con carácter previo a su transmisión. Esto no es así para las parcialmente exentas que se circunscribe la transmisión y adquisición a que se destine a los fines de la entidad.

⁵³ En los supuestos de liquidación o disolución de la sociedad la ley no contempla la tributación en el IS tras la extinción de la misma. Respecto a ello, es especialmente esclarecedora la DGT CV 4141-16.

⁵⁴ De la numeración del art. 6 LRFESFL se desprende que no todas las rentas se encuentran condicionadas al cumplimiento de los fines de la entidad. Ejemplo de ello son las del art. 6. 2º. Por este motivo, se ha planteado la posibilidad de reformular este régimen de beneficios fiscales, orientándolo a un sistema centrado en el destino de las rentas generadas por la entidad, en la deducibilidad de los gastos en actividades de interés general y en que no tenga en cuenta el origen de las rentas. De esta forma, todos los ingresos estarían sujetos a gravamen sin excepción, siendo deducible de la base imponible todos aquellos que se apliquen a fines de interés general, *Cfr.* PEDREIRA MENÉNDEZ, J., “capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a mo-

El art. 7 LRFESFL, por su parte, regula 2 grupos diferenciados de explotaciones económicas. De este modo tenemos, en el primer grupo, a las explotaciones económicas relacionadas con la promoción y gestión de acciones y fines de interés general⁵⁵, investigación y desarrollo, enseñanza, prestación de servicios sanitarios y asistencia social, explotación de los bienes declarados de interés cultural, medioambiente, deporte e investigación (apartados 1º a 10º). Y en el segundo, las explotaciones económicas de carácter auxiliar, que no podrán superar el 20 % de los ingresos totales de las actividades llevadas a cabo por la entidad, y las denominadas de “escasa relevancia”, aquellas que en conjunto no podrán superar en 20.000 euros el importe neto de la cifra de negocios (apartados 11º y 12º, respectivamente). Este último grupo es de notable importancia, pues habrá actividades que, por su especial singularidad, generen dudas de interpretación⁵⁶, pudiendo incardinarse en estos apartados y facilitando así el régimen de tributación previsto.

En cuanto a la deducibilidad de los gastos, el art. 8.2 LRFESFL establece que no tendrán la consideración de gastos deducibles: a) los gastos derivados de rentas exentas exclusivamente, permitiéndose la deducibilidad parcial de los gastos derivados de explotaciones económicas no exentas respecto a los ingresos totales; b) las cantidades derivadas de la amortización de elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas no sometidas a gravamen, donde a diferencia del apartado a) no se permite la deducción parcial; c) las cantidades derivadas de aplicación de resultados y excedentes de explotaciones económicas no exentas.

El art. 10 LRFESFL sitúa el tipo de gravamen en el 10 % para aquellas actividades que no estén consideradas exentas, un gravamen inferior a lo dispuesto en la LIS para el resto de mercantiles, con la excepción de las Sociedades de Inversión de Capital Variable, fondos de inversión de carácter financiero, las sociedades de inversión inmobiliaria y el fondo de regulación del mercado hipotecario que se sitúa en el 1%.

Por último, el art. 13 LRFESFL contiene la obligación formal de declarar por la totalidad de las rentas exentas y no exentas y la apli-

dificar en una futura reforma”, en *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, PEDREIRA MENÉNDEZ (Dir.), [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.

⁵⁵ Por todas, DGT CV 0894-22 de 26 de abril.

⁵⁶ Ejemplificativamente, la DGT CV 3546/19 de 26 de diciembre.

cación del régimen fiscal especial⁵⁷ del art. 14 LRFESFL, que es de carácter potestativo y quedará condicionado al cumplimiento de los requisitos enumerados en el art. 3.

3.2. Régimen tributario de las entidades del Tercer Sector no acogidas a la Ley 49/2002

Las entidades del Tercer Sector que no cumplan con las disposiciones citadas en la LRFESFL u opten por no acogerse a este régimen, deben aplicar el régimen tributario contenido en la LIS de acuerdo con el art. 9.2 LIS, siendo consideradas entidades parcialmente exentas (en adelante, EPE). Así mismo, el apartado 3 dispone que estarán parcialmente exentas del impuesto las entidades e instituciones sin ánimo de lucro no incluidas en el apartado 2 y las uniones, federaciones y confederaciones de cooperativas. Por su lado, el art. 109 LIS vincula el régimen de exención a estas entidades. De esta forma, de acuerdo con el art. 110 LIS se aplicará la exención en las siguientes rentas generadas por las EPE:

- a) Las procedentes de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividades económicas⁵⁸. Se incluyen las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores.
- b) Las que se deriven de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo, siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad.
- c) Las rentas obtenidas a través de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, cuando el total del producto se destine a nuevas inversiones en elementos de inmovilizado relacionadas con el objeto o finalidad de la entidad. Las nuevas inversiones deben realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los 3 años posteriores, debiendo además man-

⁵⁷ CV DGT 0534-19.

⁵⁸ Art. 5 LIS.

tenerse en el patrimonio de la entidad durante un período de 7 años, salvo que el período útil de acuerdo con el método de amortización fuera inferior.

Como se desprende de los apartados anteriores, este régimen no es tan laxo como el contemplado en la LRFESFL, ya que no permite de manera flexible que las entidades realicen actividades de carácter económico ajenas a sus finalidades estatutarias, ni se desprendan del inmovilizado material de forma sencilla⁵⁹ sin que tributen en el IS.

Comparativamente con la LRFESFL, se observa que determinadas rentas generadas por nuestros sujetos de estudio no se incluirían dentro del régimen de exención, tales como: las derivadas de los donativos y donaciones recibidos para colaborar con los fines de la entidad; las relacionadas con la adquisición o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos que no estén vinculados a los fines de la entidad y el arrendamiento de inmuebles⁶⁰.

En cuanto a la base imponible, esta viene dada por aquellas rentas no exentas y la aplicación de las normas de determinación contenidas en el Título IV de la LIS. Es decir, estará constituida por el importe de las rentas obtenidas en el periodo impositivo minorado por la compensación de bases imponibles negativas del período anterior. A la base liquidable se le aplicará el tipo de gravamen específico del 10 %⁶¹.

De acuerdo con el art. 111 LIS, no tendrán la consideración de gastos fiscalmente deducibles:

⁵⁹ De acuerdo con el art 110.2 LIS este debe permanecer durante un periodo de 7 años para no tributar en IS, salvo que los períodos de amortización sean inferiores. En caso contrario, se integrará dentro de la base imponible.

⁶⁰ Respecto al arrendamiento, de acuerdo con el art. 5 LIS será considerada actividad económica cuando para su ordenación se utilice, al menos, una persona empleada con contrato laboral y jornada completa. Esta acepción no se incluye en la LRFESFL, por lo que en caso de tener contratada a una persona para la gestión del arrendamiento se encontraría no exenta imputándose a la base imponible y tributando al tipo específico para las EPE.

⁶¹ Algunos autores han defendido la necesidad de aplicar un tipo general único del 15 %, acompañado de la supresión de la mayoría de los requisitos para el disfrute de los incentivos vigentes para aquellas entidades a las que no le son aplicables las exenciones recogidas en la LIS y en la LRFESFL. Esto tendría un efecto incentivador y una mayor simplicidad en el cumplimiento de la norma societaria. RODRIGO RUÍZ. M. A., "Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de economía social", en *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, MERINO JARA (Dir.), Instituto de Estudios Fiscales, 2017, pp. 49-53.

- a) Los gastos aplicables exclusivamente a las rentas exentas. En el caso de que se den gastos parcialmente imputables a rentas no exentas podrán deducirse los gastos derivados de aquellas.
- b) Las cantidades que constituyan la aplicación de resultados, especialmente las destinadas al sostenimiento de las actividades exentas derivadas de las actividades y explotaciones económicas.

A ellos se les sumará lo dispuestos en el art. 15 LIS para el resto de gastos deducibles⁶².

3.3. Régimen fiscal de las cooperativas de iniciativa social

3.3.1. Requisitos de aplicación

A través de la disposición adicional novena de la LCOOP, se circunscribe el régimen tributario de las CIS a la LRFC. Por su parte, la LIS deja al margen la inclusión de determinados sujetos que tienen su propia ley específica, como las cooperativas y las ENL, todo ello con el objetivo de evitar la dispersión normativa⁶³. Por estos motivos, para analizar cómo tributan en el IS se analizará la LRFC en atención a las particularidades que presenta cada cooperativa⁶⁴.

De este modo, encontramos las cooperativas protegidas y las cooperativas especialmente protegidas en los artículos 6 y 7 de la LRFC, respectivamente. Respecto a las primeras, la ley se limita a ofrecer en sentido negativo cuáles son aquellas que no serán consideradas fiscalmente protegidas⁶⁵. Todas las cooperativas que no respeten los requisitos del art. 13

⁶² Hay que señalar que las rentas y donaciones recibidas tanto para las ENL como las EPE tributan al tipo específico del 10 %. Sin embargo, no son deducibles las cantidades derivadas de los gastos generados por donativos y liberalidades, no estimulando la participación de donaciones y aportaciones a este tipo de entidades. En cuanto al criterio de donación y liberalidad, debemos acudir a la reciente STS 1093/2022 de 26 de julio de 2022, FJ 3.º. Sobre los distintos supuestos de no deducibilidad de los gastos véase, ejemplificativamente: CV 1395-18 de 28 de mayo de 2018 de la DGT; en un sentido similar: CV 1418-15 de fecha 6 de mayo de 2015 DGT; CV 1489/2016, de 8 de abril de 2016.; CV 3656-2020 de fecha 29 de diciembre de 2020.

⁶³ Preámbulo I de la LIS.

⁶⁴ Sin perjuicio de los regímenes forales presentes en los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra.

⁶⁵ AGUILAR RUBIO, M., "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 217, pp. 118-132.

de la LCOOP no recibirán esta denominación y no podrán acceder a los beneficios tributarios contemplados para ellas en el Título IV de la ley⁶⁶.

Por su parte, las cooperativas especialmente protegidas serán las siguientes de primer grado: las cooperativas de trabajo asociado, agrarias, de explotación comunitaria de la tierra, del mar y consumidores y usuarios. Aunque los requisitos de cada una de ellas se contemplan dentro de los artículos 8 a 12 LCOOP, nos centraremos exclusivamente en las que, tanto la ley nacional como autonómica⁶⁷ considera que se adecuan con precisión a la categoría de las CIS, es decir, las de trabajo asociado y las de consumidores y usuarios.

A) Cooperativas de trabajo asociado:

- Que se asocien a personas físicas que presenten su trabajo personal en la cooperativa para producir en común bienes y servicios a terceros.
- Que el importe de sus retribuciones, incluidos los anticipos y las cantidades exigibles en retorno cooperativo no supere el 200% de la retribución normal percibida si fuera trabajador por cuenta ajena.
- Que el número máximo de trabajadores asalariados con contrato indefinido no exceda de 10 % del total de los socios. Si este número es inferior, puede contratarse un trabajador asalariado. Este porcentaje será calculado en función del número de socios para el ejercicio económico. Así mismo, la cooperativa podrá emplear trabajadores por cuenta ajena mediante cualquier otra forma de contratación, sin perder la condición de especialmente protegida, cuando el número de jornadas legales no supere el 20 % del total de jornadas.

B) Cooperativas de Consumidores y Usuarios:

- Que se asocien a personas físicas para la entrega de bienes que no estén gravados con el IVA.

⁶⁶ STS 20 de diciembre de 2013 FJ 4.º; STS 19 de noviembre de 2012 FJ 4º; STS de 6 de mayo de 2016 (Recurso de Casación n.º 2876/2014).

⁶⁷ LCR (art. 112); LCA (art. 77); LCM (art. 107); LCC-LM (art. 149); LSCE (art. 168 y 169); RCA (art. 80); LCCan (art. 133); LCC (art. 126).

- Que los retornos cooperativos no superen el límite del 200 %, bajo las mismas condiciones que las de trabajo asociado.
- Que las ventas a personas no asociadas no excedan del 10 % del total de las realizadas por la cooperativa en cada ejercicio económico, o del 50% cuando así lo prevean sus estatutos⁶⁸.

Si analizamos la LCOOP se observa que, pese a que serán reconocidas como CIS todas aquellas entidades que se dediquen a actividades reconocidas como interés general, tan solo las de consumo y trabajo asociado disfrutan de la categoría de especialmente protegidas en la LRFC. Esto deja al margen de la protección fiscal a cooperativas de servicios, sanitarias y educativas, que también pueden desarrollar actividades de interés general.

Las leyes autonómicas en este aspecto resultan de lo más dispares, pues recordemos que no todas las autonomías reconocen a las CIS encuadrables dentro de la misma categoría⁶⁹.

Por tanto, tan solo las que tienen reguladas como cooperativas de trabajo asociado y consumidores y usuarios a las CIS, podrán acceder a la calificación de especialmente protegida, de acuerdo con la LRFC. El resto deberá atender al tipo de cooperativa que sea y, en todo caso, si están dentro de las anteriores comprendidas en la ley fiscal cooperativa, accederán a la calificación de especialmente protegida.

3.3.2. *Tributación de los resultados cooperativos y extracooperativos en el Impuesto sobre Sociedades*

La cuantificación de la base imponible en el IS de las cooperativas viene dada por los resultados cooperativos y extracooperativos, independientemente de su clase. Así, de acuerdo con el art. 17 LRFC forman parte de los ingresos cooperativos: los procedentes del ejercicio de la ac-

⁶⁸ Esta limitación y la prohibición de realización de actividades con terceros no socios no será de aplicación para aquellas que tengan un mínimo de 30 socios de trabajo y como mínimo 50 socios de consumo por cada socio de trabajo.

⁶⁹ De entre las comunidades que reconocen a las CIS como cooperativas de trabajo asociado tenemos: LCLR (arts. 112); LCM (art. 107); y, RSCA (art. 80); como cooperativas de trabajo asociado y, consumidores y usuarios a: LCM (art. 148); LSCE (168); y, por último, como cooperativa encuadrable dentro de cualquier tipo al que pertenezca: LCCan (art. 125); LCPV (art. 156 LCPV y 1 del Decreto 61/2000); LCN (art. 78); LCCL (124); LCA (art. 77); LCRM (art. 130); LCCV (art. 114); LCIB (art. 138); LCIC (art. 134).

tividad cooperativizada, las cuotas periódicas realizadas por los socios, las subvenciones, las imputaciones de las subvenciones de capital, los intereses y retornos provenientes de la participación cooperativas y los ingresos financieros procedentes de la gestión de la tesorería ordinaria. Por su parte, el art. 21 LRFC, determina como rendimientos extracooperativos los procedentes de la actividad cooperativizada realizada por personas no socios, los derivados de inversiones o participaciones financieras en sociedades no cooperativas y los obtenidos de actividades económicas o fuentes ajenas a los fines específicos de la cooperativa⁷⁰.

En cuanto a la aplicación de los tipos de gravamen, el art. 33.2 de la LRFC dispone que las cooperativas protegidas aplicarán un tipo específico del 20 % a los resultados cooperativos, y un tipo general del 25 % a los resultados extra cooperativos⁷¹, ambos sobre la base imponible, salvo para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios del periodo impositivo inmediato anterior sea inferior a 1 millón de euros, donde se aplicará un 23 %⁷². Por su parte, las cooperativas especialmente protegidas podrán acceder a una bonificación en la cuota íntegra del 50 %, de acuerdo con el art. 34. 2 LRFC. En ambos casos podrán beneficiarse de libertad de amortización de los elementos de activo fijo nuevo amortizable, siempre que sean adquiridos en el plazo de 3 años desde su inscripción en el Registro de Cooperativas; y, deducibilidad de las cantidades en concepto de libertad de amortización, siempre que estas últimas no excedan del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al FRO y participaciones del personal asalariado.

Llegados a este punto, debemos resaltar que, aunque el art. 57. 4 LCOOP ha dejado la potestad a las cooperativas para decidir si en sus estatutos optan o no por la contabilidad separada de los resultados extracooperativos, lo cierto es que gran parte de los Tribunales, especialmente los Tribunales Superiores de Justicia⁷³, abogan por que

⁷⁰ Art 57.5 LCOOP.

⁷¹ Art. 29.2 LIS.

⁷² De acuerdo con la última reforma operada por la aprobación de la Ley 31/2022, de 23 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado.

⁷³ Véase, en este sentido, TEAC 16 de enero de 2019, FD 5. Respecto a la obligación de llevar una contabilidad separada es un criterio indiscutido por los tribunales. Además, estos han señalado que viene dispuesto en una norma de rango legal aplicable de manera general para todas las cooperativas. Véase: STSJ de Castilla y León 414/2015, de 2 de marzo. FJ 4º; STSJ de Madrid 1289/2014, de 22 de octubre FJ 2.º; STJS de Murcia 1127/2009 de 18 de di-

estos últimos figuren en una contabilidad separada de los resultados cooperativos. Y, por tanto, también de la base imponible, pues el tratamiento tributario que reciben es distinto⁷⁴. Así mismo, tal y como ha destacado Aguilar Rubio, la no aplicación de una contabilidad separada como dispone la disposición adicional 6 del LRFC, será condición para la pérdida de la categoría de fiscalmente protegida⁷⁵.

Respecto a las cooperativas fiscales de segundo y ulterior grado, siempre que no concurren las circunstancias previstas en el art. 13 LRFC, tendrán acceso a los mismos beneficios que los citados anteriormente, de conformidad con el art. 35 del mismo cuerpo legal.

En cualquier caso, según el art. 37 LRFC podrán acceder a los beneficios económicos sin necesidad de declaración previa por la Administración sobre la procedencia de su disfrute.

Comparativamente con la LIS, las cooperativas fiscalmente protegidas presentan un tipo de gravamen inferior para los resultados cooperativos que el fijado para el resto de contribuyentes que, actualmente, tienen un tipo general del 25%. No obstante, la LIS prevé la posibilidad de que determinadas entidades disfruten de un régimen de exención en el IS. Son las ya citadas EPE categorizadas en el art 9, apartados 2 y 3 a) LIS. Desde un punto de vista integrador, las CIS deben entenderse incluidas dentro de esta última categoría, tributando al tipo impositivo regulado para estas últimas del 10% sobre aquellas actividades que no sean de las comprendidas dentro del art. 110 de la LIS y estando exentas del resto citadas en el artículo.

Por último, queda reseñar que tanto Cataluña como País Vasco reconocen los mismos beneficios fiscales, subvenciones y cualquier otro beneficio de carácter económico para las CIS, en sus arts. 144 y 156 respectivamente que para las ENL.

ciembre de 2009, entre otras. En sentido contrario, la Audiencia Nacional ha destacado que no hay contabilización separada de las operaciones cooperativizadas realizadas con terceros no socios. Sino que la diferenciación entre ambos resultados se realiza al final del ejercicio de forma extracontable. No se trata de dos contabilidades diferentes sino distinguir en la contabilidad en cuentas o subcuentas las operaciones realizadas. STAN 109/2017, de 1 de marzo.

⁷⁴ Véase, Norma Decimotercera. Cuentas anuales de la Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por las que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

⁷⁵ AGUILAR RUBIO, M., “La tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 2021, p. 140.

4. CUESTIONES PENDIENTES PARA UNA REFORMA Y CONSIDERACIONES FINALES

Tras la reciente proposición de ley de modificación de la LRFESFL llevada a cabo por las organizaciones del Tercer Sector⁷⁶ y la aprobación por el Congreso de los Diputados⁷⁷ el pasado 8 de mayo de 2023, se ha planteado una “reformulación” del texto legal que lo modernice y de respuesta a las necesidades que demanda la sociedad. Entre el paquete de medidas propuesto que afectan a las ENL en su tributación en el IS, se ha sugerido la actualización de la ley para incluir nuevos fines de interés general, dar participación al sector en la delimitación de áreas prioritarias de mecenazgo y la diversificación de las explotaciones económicas exentas recogidas en el art. 7 LRFESFL, entre otros objetivos⁷⁸.

Actualmente, este apartado goza de un total de 12 “tipos” de explotaciones económicas diferentes que se entienden exentas en el IS. Sin embargo, la propuesta realizada inicialmente se centra en la incorporación de 5 más y la modificación parcial de uno. De esta forma, las organizaciones recomendaron incluir: la explotaciones económicas destinadas a la prestación de servicios entre entidades; las explotaciones económicas dirigidas a la formación, promoción del voluntariado o de acción social; las actividades de promoción, difusión y promoción cultural y ambiental; las explotaciones económicas centradas en la generación, distribución e implementación de tecnología limpia y

⁷⁶ Se agrupan: la Asociación Española de Fundaciones, Asociación Española de Fundraising, Asociación Valenciana de Fundaciones, Asociaciones y Fundaciones Andaluzas, el Comité Español de representantes de Personas con Discapacidad, la Plataforma del Tercer Sector y la Red de Asociaciones de Investigadores y Científicos en el Exterior, Coordinadora Catalana de Fundaciones, Fundació Catalunya Cultura, Red de investigadores y Científicos en el Exterior, Spain NAB-Consejo Asesor para la Inversión de Impacto.

⁷⁷ Boletín Oficial de las Cortes Generales de 8 de mayo de 2023, Núm. 143-6. No obstante, ante la convocatoria anticipada de elecciones y la disolución de las Cortes Generales esta proposición deberá retomar nuevamente el trámite parlamentario.

⁷⁸ Otros de ellos son: 1. Establecer nuevos modelos de mecenazgo y la capacidad de las entidades para contribuir a los fines de interés general a través de fórmulas de financiación e inversión condicionadas en el impacto social como los fondos de dotación o “endowments”; 2) implicación efectiva de la ciudadanía mediante los modelos de deducciones y las plataformas de financiación participativa; 3) resolución de problemas generados por la ley actual entre los que se cita el IVA, impuesto en el que las entidades presentan una posición difícil por no ser consideradas empresarios o profesionales.

renovable; y, por último, la capacidad al Ministerio de Hacienda de declarar exentas otras que se con considerasen oportunas bajo petición de la entidad. En cuanto a la modificación parcial, se sugirió la ampliación del límite de explotaciones de escasa relevancia en un total de 30.000 euros.

Finalmente, a través del Real Decreto ley 6/2023, de 19 de diciembre, por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia, se ha llevado a cabo una actualización de la LRFESFL tras más de 20 años desde el primer texto legislativo. Sin embargo, esta reforma se ha centrado en modificar muy brevemente la ley. Entre los cambios llevados a cabo se han incluido: una exención para acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social; en la tributación local se ha establecido una aclaración en torno a la exención de la plusvalía; y, respecto al mecenazgo, es donde se ha producido la actualización más sustancial, realizándose modificaciones en los art.17 a 21, referente a las donaciones y deducciones en los diferentes impuestos, y el art. 25 relativo a los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general.

Aunque las medidas pueden resultar cuanto menos interesantes, desde nuestro estricto punto de vista, opinamos que no se han sugerido cambios en esta parte que puedan llegar a tener un auténtico impacto significativo, especialmente en la clasificación de ENL y en la tributación en el IS.

En primer lugar, consideramos que debe modificarse el art. 2 referente a las “entidades sin fines lucrativos” para incluir a un mayor número de entidades que actualmente no son catalogadas expresa ni fiscalmente como ENL y que de incluirlas tendría un importante efecto positivo sobre ellas. Son las asociaciones no catalogadas de “utilidad pública” y las CIS.

Respecto a las asociaciones que no reciben la categoría de utilidad pública podrían acceder al régimen fiscal propuesto por la LRFESFL sin necesidad de cumplir con el requisito temporal de dos años que establece el art. 2. 1 del Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, siempre y cuando cumplan con los requisitos del art. 3 LRFESFL. Para ello, proponemos como obligatoriedad en el registro correspondiente de asociaciones, la rendición de cuentas a través de un modelo simpli-

ficado desde el primer ejercicio económico y la introducción de una figura de control similar a la del Protectorado de las fundaciones⁷⁹.

En cuanto a las CIS, la inclusión dentro de las entidades sin fines lucrativos no solo tiene una fuerte repercusión fiscal sobre ellas, sino que, además, beneficia a los sujetos que participan activamente en la financiación de actividades del mecenazgo por cuanto, que podrán acceder a las deducciones que operan en la LRFESFL para los donativos, donaciones y aportaciones⁸⁰.

Como se desprende del análisis realizado en el presente trabajo, los requisitos a nivel estatal y autonómico con el resto de ENL comprendidas en la LRFESFL presentan un alto grado de similitud, con las salvedades previstas. No obstante, resulta interesante destacar una serie de aspectos que, de introducirse dentro de las disposiciones obligatorias para ser consideradas CIS, estrecharían la separación que hay entre las ENL a efectos de la LRFESFL y las ENL de las leyes cooperativas. Hablamos del reconocimiento de utilidad pública y la contabilidad separada, respectivamente. Del análisis de los requisitos contemplados en el art. 3 LRFESFL se desprende que ambos son necesarios para ser consideradas fiscalmente ENL. De integrarse estos criterios para el resto de leyes, permitirían con la nueva reforma de la LRFESFL, contemplar a las CIS como sujetos de pleno derecho en la categoría de ENL. Ello las llevaría a verse beneficiadas del régimen fiscal del IS y, además, enmarcarse en el resto de requisitos de las ENL que gozan de mayor amplitud y garantizan que estas cooperativas no se desvíen de su verdadero objetivo. No obstante, esta reforma requiere además que la LCOOP actual y la LRFC escindan del régimen de aplicación fiscal a las CIS, pasando a considerarse auténticamente ENL a todos los efectos, tanto jurídica como fiscalmente.

En segundo lugar, tal y como han sugerido otros autores, la desaparición de las exenciones en el IS podría tener un impacto positivo,

⁷⁹ Otros autores consideran que la transformación a un sistema rogado de países europeos como Chipre sería una alternativa al sistema actual. No obstante, opinamos que esto presenta algunos problemas, entre ellos, la dilación en el procedimiento, el colapso de la Administración ante el número de solicitudes y expedientes o el coste de gestión ante la necesidad de mayores recursos y personal. Véase, PASCUAL GONZALEZ, M.M., "La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España", *Quincena Fiscal*, vol. 17, 2016, p. 58.

⁸⁰ Art. 17 y ss. LRFESFL.

especialmente en lo que se refiere a la posibilidad de deducción de los gastos aparejados por el desarrollo de la actividad en este impuesto. Sin embargo, consideramos que esta medida debe ir acompañada de un tipo de gravamen 0% en el IS para aquellas actividades consideradas de interés general por la ley. Desde un punto de vista práctico tendría un efecto similar al régimen de exención actual, pero con la ventaja de poder deducir los gastos de la actividad en el IS.

En tercer lugar, los porcentajes de destino de la actividad del 70 % deben incrementarse y la cantidad de 20.000 euros para actividades ajenas mantenerse. De esta manera, la actividad de las ENL se dirige de forma evidente a cumplir los fines de interés general propuestos estatutariamente, se evitaría distorsionar la competencia del resto de sujetos que operan en el mercado, y a usar a estos para realizar actividades de carácter económico encubiertas bajo la modalidad de ENL.

Por último, en cuanto a la prohibición de remuneración de los cargos directivos, consideramos más plausible su remuneración con unos límites cuantitativos y bajo determinadas circunstancias que estimule no solo el nombramiento de estos, sino su mantenimiento a largo plazo, evitando acciones que rozan la ilegalidad para de forma directa o indirecta recibir algún tipo de contraprestación económica.

5. BIBLIOGRAFÍA

- AGUILAR RUBIO, M.: “Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 2017, pp. 118-132.
- “La tributación de las cooperativas de segundo grado en los regímenes común y foral”, *Boletín de la Asociación Internacional de Derecho Cooperativo*, 2021, p. 140.
- BRETOS FERNÁNDEZ, I., DÍAZ FONCEA, M., GÓMEZ VIARTOLA, P. y MARCUELLO SERVÓS, C.: “El modelo de gestión, gobernanza y financiación de las Cooperativas de Iniciativa Social en España”, *Revista Del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, 2021, pp. 17-38.
- CABRA DE LUNA, M.A y DE LORENZO, R.: “El Tercer Sector en España: ámbito, tamaño y perspectivas”, *Revista Española del Tercer Sector*, N.º 1, 2015, pp. 95-134.
- CHAVES ÁVILA, R y MONZÓN CAMPOS, J. L.: “capítulo I. Ámbito y entidades de la Economía Social no de Mercado (Tercer Sector) en la Comunitat Valenciana”, en *Libro blanco de la economía social y del tercer sector en*

- la Comunitat Valenciana*, CIRIEC-España, Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa, 2020, pp. 13-45.
- COMOS, C, VALIÑANI, E y GÓMEZ, J.: “Análisis de los principales problemas de financiación de las entidades de la Economía Social en España”, *Revista española del tercer sector*, N.º 27, 2021, pp. 75-97.
- CORTELL GINER, R. P.: “El concepto legal de subvención y las entidades privadas del sector público”, *Revista Española de Control Externo*, vol. 11, N.º 32, 2009, pp. 94-95.
- DEFOURNY, J.; NYSSSENS, M. y BROLIS, O.: “Testing Social Enterprise Models Across the World: Evidence From the “International Comparative Social Enterprise Models (ICSEM) Project”. *Nonprofit & Voluntary Sector Quarterly*, N.º 50 (2) 2021, pp. 420-440.
- DOMÍNGUEZ CABRERA, M.P.: “Consideraciones en relación al fomento de las cooperativas de iniciativa social en el ordenamiento jurídico español”, *Revista Aranzadi Doctrinal*, N.º.1, 2022. [Edición Electrónica].
- FICI, A.: “La función social de las cooperativas: notas de Derecho Comparado”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 117, pp. 77-98.
- GÓMEZ ÁLVAREZ, J.J.: “Economía Social y Tercer Sector”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, vol. 141, pp. 1-16.
- HERNÁNDEZ CÁCERES, D.: “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*, AGUILAR RUBIO (Dir.), Marcial Pons, 2022, pp. 79-98.
- LUQUE MATEO M. A.: “Financiación del Tercer Sector de Acción Social en España y en Italia a través de la «X solidaria»”, *Crónica Tributaria*, N.º 176, 2020, pp. 53-84.
- MARTÍNEZ BALMASEDA, A.: “La retribución de los patronos de las fundaciones”, en EMPARANZA SOBEJANO, A. (Dir.), *Nuevas orientaciones en la organización y estructuración jurídica de las fundaciones*, Marcial Pons, Madrid, 2014, pp. 111-113.
- MONTERO SIMÓ, M.: “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*, MERINO JARA (Dir.), Instituto de Estudios Fiscales, 2017, pp. 297-314.
- OREJAS CASAS, J.A.: “La organización y dirección de las fundaciones”, *CIRIEC-España. Revista jurídica*, N.º 32, 2018, pp. 305-371.
- PALACIOS RONDA, E.: “La gratuidad del cargo de patrono en el régimen fiscal privilegiado. Análisis crítico y propuesta de reforma”, *CIRIEC - España. Revista de economía pública, social y cooperativa*, N.º 102, 2021. pp. 329-356.
- PANIAGUA ZURERA, M.: “Las empresas de inserción en la Ley estatal 44/2007 de 13 de diciembre reguladora de las empresas de inserción”, *Cuadernos de Derecho y Comercio*, N.º 49, 2008, pp. 9-59.

- PASCUAL GONZALEZ, M.M.: “La necesaria mejora en la fiscalidad del sector no lucrativo y del mecenazgo en España”, *Quincena Fiscal*, vol. 17, 2016, pp. 51-78.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J.: “Capítulo IV, El régimen fiscal del sector no lucrativo y el mecenazgo: cuestiones a modificar en una futura reforma”, en *La Regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, PEDREIRA MENÉNDEZ (Dir.), [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.
- “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo” en *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, MERINO JARA (Dir.), pp. 493-508.
- RODRIGO RUÍZ. M. A.: “Consideraciones en torno al establecimiento de un régimen tributario común para las entidades de economía social”, en *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, MERINO JARA (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, 2017, pp. 49-53.
- RODRÍGUEZ GONZÁLEZ, A.: “Capítulo XXXI. Las cooperativas de iniciativa social”, en *Cooperativa de trabajo asociado y estatuto jurídico de sus socios trabajadores*, FAJARDO GARCÍA (Dir.), 2012, pp. 632-667.
- VARGAS VASEROT, C.: “La organización de entidades público-privadas a través de las sociedades mercantiles” en *El gobierno y la gestión de las entidades no lucrativas público-privadas*, EMBID y EMPARANZA SOBEJANO (Dirs.), Marcial Pons, Madrid, 2012, p. 93-133.
- “Las empresas sociales. Regulación en derecho comparado y propuesta de *lege ferenda* para España”, *Revista del Ministerio de Trabajo y Economía Social*, N.º 150, pp. 63-85.