

**REVISTA  
DE DERECHO, EMPRESA Y SOCIEDAD  
(REDS)**

Número 24, Época II, 2024

ISSN: 2340-4647





**REVISTA  
DE DERECHO, EMPRESA Y SOCIEDAD (REDS)**

Número 24, Época II, 2024

ISSN: 2340-4647

*Dykinson, S.L.*



## CONSEJO EDITORIAL

- Dirección / Editor

Dr. D<sup>o</sup> IGNACIO LLEDÓ BENITO

Profesor Titular de Derecho penal y Ciencias Criminales. Universidad de Sevilla

- Secretario técnico editorial y Coordinador de los equipos de revisión externa

Dr. D<sup>o</sup> JOSÉ ANTONIO POSADA PÉREZ

Profesor sustituto interino. Profesor Contratado Doctor (acred.) Universidad de Sevilla

## ADQUISICIÓN Y SUSCRIPCIONES

Dykinson, S.L.

Suscripción versión electrónica (Revista en PDF)

Compra directa a través de nuestra web:

[www.dykinson.com/derechoempresaysociedad](http://www.dykinson.com/derechoempresaysociedad)

CONSEJO ASESOR PERMANENTE

-Dra. Doña TERESA AGUADO CORREA

Profesora Titular de Derecho penal y Ciencias Criminales. Universidad de Sevilla

-Dr. D. FREDERICO DE LACERDA DA COSTA PINTO

Profesor de Derecho penal Universidade Nova de Lisboa. Nova School of law

-Dr D. JAVIER LARENA BELDARRAÍN

Profesor Titular de Derecho procesal. Universidad de Deusto.

-Dra. D<sup>a</sup> MARÍA ELENA COBAS COBIELLA

Profesora Titular de Derecho civil. Universidad de Valencia

-Dra D<sup>a</sup> CARMEN REQUEJO CONDE

Profesora Titular de Derecho penal y Ciencias Criminales. Universidad de Sevilla

-Dr D<sup>o</sup> JUAN JOSÉ MEDINA ARIZA

Profesor Titular de Derecho penal y Ciencias Criminales. Universidad de Sevilla

-Dra D<sup>a</sup> EMILIA M<sup>a</sup> SANTANA RAMOS

Profesora Titular (acred.) de Filosofía del Derecho de la Universidad de Las Palmas de Gran Canaria

- Dr D. IVÁN DE MIGUEL DE BERENGUER

- (Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de Madrid (ICAM))

-Dra. D<sup>a</sup> MARÍA LUDOMIRA KUBICA

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Civil. Universidad Complutense de Madrid

-Dr Dº JOSE RICARDO PARDO GATO

Doctor en Derecho. Académico de número de la Real Academia Gallega de Jurisprudencia y  
Legislación. Abogado

PRESIDENCIA DE HONOR DE LA REVISTA REDS

-Dº FRANCISCO LLEDÓ YAGÜE

Catedrático emérito de Derecho Civil. Universidad de Deusto

-Dº OSCAR MONJE BALMASEDA

Profesor Titular de Derecho Civil. Universidad de Deusto

MIEMBROS HONORÍFICOS *AD HONOREM*

-Dº CARME CHACÓN PIQUERAS

Ex Ministra de Defensa de España

Dº MANUEL MARÍA ZORILLA RUIZ

Ex Presidente del Tribunal de Justicia del País Vasco

Catedrático emérito de la Universidad de Deusto

Dº LORENZO MORILLAS CUEVA

Catedrático emérito de Derecho penal. Universidad de Granada

Ex Rector de la Universidad de Granada

COMPOSICIÓN DEL COMITÉ CIENTÍFICO INTERNACIONAL

**Miembros del Comité:**

Presidente

Dr. Dº BORJA MAPELLI CAFFARENA

Catedrático emérito de Derecho penal y Ciencias Criminales. Universidad de Sevilla

Vocales:

PIERRE LUIGI MARIA DELL'OSSO  
Fiscal Antimafia de la República de Italia.  
(Procurador Nacional Antimafia de Italia)

CAMILO CELA CONDE  
Director del Laboratorio de Sistemática  
Humana  
Universidad de las Islas Baleares

ANTONIO FLAMINI  
Doctor y ex Decano de la Facultad de Derecho  
de la Universidad de Camerino, Catedrático de  
Derecho Civil y miembro de la "Escuela  
Civilística" que agrupa a los más prestigiosos  
catedráticos de derecho civil italiano.  
Universidad de Camerino (Italia)

LUCIA RUGGERI  
Profesora de Derecho civil y Decana de la  
Facultad de Derecho de la Universidad de  
Camerino

ANGEL REBOLLLEDO VARELA  
Catedrático de Derecho Civil  
Universidad de Santiago de Compostela

JEAN-BERNARD AUBY  
Ex decano de la Facultad de Derecho de la  
Universidad de París XII. Profesor de  
Derecho Público en la Universidad de  
Sciences Po Paris y director de la Acción  
mutaciones de l'Publique Pública Droit et du  
(cambios en el Gobierno y Derecho Público,  
MADP) de Sciences Po Paris.  
Universidad de Sciences Po Paris

LORENZO MEZZASOMA  
Juez Honorario en el Tribunal de Perugia.  
Catedrático Derecho Civil y coordinador de  
actividades de investigación de Derecho civil  
de la Universidad de Perugia.  
Universidad de Perugia

JOSE PABLO ALZINA DE AGUILAR  
Cónsul General de España en Brasil

MIGUEL OLMEDO CARDENETE  
Catedrático Derecho Penal  
Universidad de Granada

IGNACIO BENÍTEZ ORTÚZAR  
Catedrático Derecho Penal  
Universidad de Jaén

ANA DÍAZ MARTÍNEZ  
Catedrática de Derecho Civil.  
Universidad de Santiago de Compostela

DOMINGO BELLO JANEIRO  
Catedrático de Derecho Civil  
Universidad de La Coruña

ALICIA SÁNCHEZ SÁNCHEZ  
Magistrada-Juez del Registro Civil de Bilbao

LUZ MARTÍNEZ VALENCOSO  
Catedrática de Derecho Civil Universidad de  
Valencia

GUILLERMO OLIVEIRA  
Catedrático emérito de Derecho Civil.  
Experto en Bioética, Derecho y Medicina  
Universidad de Coimbra

VASCO PEREIRA DA SILVA  
Doctor en Derecho, Ciencias Jurídicas y  
Políticas de la Facultad de Derecho de la  
Universidad Católica Portuguesa. Doctor  
Honoris Causa por UNIPLAC  
Catedrático de Derecho Constitucional  
Universidad de Lisboa

EDUARDO VERACRUZ PINTO  
Profesor de la Facultad de Derecho de la  
Universidad de Lisboa.  
Presidente de la Junta de la Facultad de  
Derecho de la Universidad de Lisboa.  
Universidad de Lisboa

RAÚL CERVINI  
Catedrático de Derecho Penal y Encargado de  
Posgrados e Investigaciones Internacionales  
Universidad Católica del Uruguay

ANDRÉS URRUTIA BADIOLA  
Notario y Presidente de Euskaltzandia  
(Academia de la Lengua Vasca)

ENRIQUE GADEA SOLER  
Catedrático de Derecho Mercantil  
Universidad de Deusto

VANESA GARCÍA GARCÍA  
Profesora Titular de Derecho Civil  
Universidad Rey Juan Carlos de Madrid

ARNEL MEDINA CUENCA  
Profesor Titular de Derecho penal de la  
Facultad de Derecho de la Universidad de La  
Habana.  
Expresidente de la Unión Nacional de Juristas  
de Cuba.  
Universidad de La Habana (Cuba)

MAYDA GOITE PIERRE  
Profesora Titular de Derecho Penal,  
Presidenta de la Sociedad Cubana de Ciencias  
Penales de la Unión Nacional de Juristas de  
Cuba.  
Universidad de La Habana (Cuba)

LEONARDO PÉREZ GALLARDO  
Profesor Titular de Derecho Civil y de  
Derecho Notarial. Notario.  
Universidad de La Habana (Cuba)

CARLOS IGNACIO JARAMILLO  
JARAMILLO  
Decano Académico de la Facultad de Ciencias  
Jurídicas de la Universidad Javeriana de  
Bogotá.  
Universidad Javeriana de Bogotá

M<sup>a</sup> JOSÉ CRUZ BLANCA  
Catedrática de Derecho penal.  
Universidad de Jaén

AGUSTÍN LUNA SERRANO  
Catedrático Derecho Civil y Doctor Honoris  
Causa de la Universidad de La Sapienza  
(Roma) y Doctor Honoris Causa por la  
Universidad de Almería.  
Universidad de Barcelona

NICOLAS REDONDO TERREROS Abogado  
y Analista político

FERNANDO GARCIA DE CORTÁZAR Y  
RUÍZ DE AGUIRRE  
Catedrático de Historia. Director de la  
Fundación 2 de Mayo, Nación y Libertad.  
Premio Nacional de Historia.

LUIS ZARRALUQUI NAVARRO Presidente  
Honorario y Fundador de la Asociación de  
Abogados de Familia y Abogado del Ilustre  
Colegio de Abogados de Madrid

VICENTE GUILARTE GUTIERREZ  
Catedrático de Derecho Civil y Consejero del  
Poder Judicial.

ALFONSO CANDAU PEREZ  
Ex Decano-Presidente del Colegio de  
Registradores de la propiedad de España.

IÑIGO NAVARRO MENDIZÁBAL  
Catedrático de Derecho Civil  
Universidad ICADE Madrid

ROXANA SÁNCHEZ BOZA  
Abogada en el Despacho Suarez y Sánchez.  
Notaria Pública. Catedrática de Derecho Civil  
Universidad de Costa Rica y Universidad  
Latina

INMACULADA SANCHEZ RUIZ DE  
VALDIVIA  
Catedrática de Derecho Civil de la  
Universidad de Granada.

IVÁN DE MIGUEL DE BERENGUER  
Abogado del Ilustre Colegio de Abogados de  
Madrid

ALEJANDRO MARTINEZ CHARTERINA  
Doctor en Derecho y Catedrático emérito  
Derecho Económico. Director del Instituto de  
Estudios Cooperativos de la Facultad de  
Derecho. Vocal del Consejo Superior de  
Cooperativas de Euskadi.  
Universidad de Deusto

PILAR PERALES VISCASILLAS Doctora  
en Derecho y Catedrática Derecho Mercantil.  
Consejera académica en Baker & McKenzie.  
Universidad Carlos III de Madrid

FRANCISCO FERNÁNDEZ SEGADO  
Doctor en derecho por la Universidad  
Autónoma de Madrid y Diplomado en  
Sociología Política y en Administración de  
Empresas. Catedrático de Derecho  
Constitucional. Doctor honoris causa por las  
Universidades de Messina (Italia) y Pontificia  
Universidad Católica del Perú.  
Universidad Autónoma de Madrid

LETICIA GARCIA VILLALUENGA  
Profesora Titular de Derecho Civil de la  
Universidad Complutense de Madrid

ANDRÉS MORA MARTINEZ  
Abogado egresado en la (UFT),  
Especialización en Criminología y Derecho  
Constitucional).  
Universidad Fermín Toro (Venezuela)

CECILIA FRESNEDO DE AGUIRRE  
Catedrática de Derecho Internacional Privado  
Universidad Católica del Uruguay

VICTORIO MAGARIÑOS BLANCO  
Notario, miembro de la Comisión General de  
Codificación (coordinador) y presidente de la  
Asociación para el Diálogo

M<sup>a</sup> CARMEN GARCÍA GARCÍA  
Catedrática de Derecho Civil.  
Universidad de Granada

IGNACIO GALLEGO DOMÍNGUEZ  
Catedrático de Derecho Civil.  
Universidad de Córdoba

ANA HERRÁN ORTIZ  
Profesora Titular de Derecho  
Civil Universidad de Deusto

JORGE BLANCO LOPEZ  
Fiscal del Tribunal Superior de Justicia del País  
Vasco y Profesor encargado de Derecho  
internacional penal.  
Universidad de Deusto

ALEJANDRO MIGUEL GARRO  
Doctor en Derecho, Investigador Senior de la  
Escuela Parker de Derecho Extranjero y  
Comparado.  
Universidad Columbia Law School NY

GUILLERMO ALCOVER GARAU  
Catedrático Derecho Mercantil.  
Universidad Islas Baleares

ANSELMO MARTINEZ CAÑELLAS  
Profesor Titular de Derecho mercantil de la  
Universidad de las Islas Baleares.  
Universidad de las Islas Baleares

JAVIER VALLS PRIETO  
Profesor Titular de Derecho Penal  
Universidad de Granada

PEDRO MUNAR BERNAT  
Catedrático Derecho Civil  
Universidad de las Islas Baleares

RAFAEL LINARES NOCI  
Profesor Titular Derecho Civil  
Universidad de Córdoba

JAVIER BATARRITA GAZTELU  
Abogado del Ilustre Colegio de Abogados del  
Señorío de Bizkaia

CONCEPCIÓN NIETO-MORALES  
Doctora en Sociología. Trabajadora Social en  
Fiscalía en el Servicio de Apoyo a la  
Administración de Justicia Junta de Andalucía  
Universidad Pablo de Olavide

JOSE ANGEL MARTINEZ SANCHIZ  
Notario del Ilmo. Colegio Notarial de Madrid.  
Presidente del Consejo General del Notariado

ALFONSO BATALLA DE ANTONIO  
Notario del Ilmo. Colegio Notarial de Bilbao

RAMÓN MÚGICA ALCORTA  
Notario y Abogado del Estado

ASTOLFO DI AMATO  
Licenciado en Derecho en La Sapienza  
(Roma). Catedrático de Derecho Comercial en  
la Facultad de Ciencias Políticas. Magistrado  
de la Corte Constitucional.

LLORENÇ HUGUET ROTGER  
Rector de la Universidad de Islas Baleares.  
Catedrático de Ciencias de la Computación e  
Inteligencia Artificial.  
Universidad de Islas Baleares

MARIA JESUS CAVA  
Catedrática de Historia Contemporánea.  
Universidad de Deusto

LÁZARO RODRIGUEZ ARIZA Catedrático  
de Economía Financiera y Contabilidad  
Universidad de Granada

FRANCISCO RODRIGUEZ ALMIRÓN  
Doctor en Derecho. Profesor de Derecho penal  
de la Universidad de Granada.

M<sup>a</sup> ELENA COBAS COBIELLA  
Profesora Titular Derecho Civil  
Universidad de Valencia

CRISTINA GIL MEMBRADO  
Catedrática de Derecho Civil  
Universidad de las Islas Baleares

FREDERICO DE LACERDA DA COSTA  
PINTO  
Licenciado (1986), Master en Derecho (1991)  
y Doctor en Derecho (2013), con una tesis en  
Derecho Penal. Ha sido Asistente FDUL  
(1986-2000) y Profesor Adjunto de UAL  
(1987-2000). Profesor de Derecho penal en la  
Nova School of Law de la Universidade Nova  
de Lisboa

JUAN CARLOS CARBONELL MATEU  
Catedrático de Derecho Penal  
Universidad de Valencia

M<sup>a</sup> ISABEL GONZÁLEZ TAPIA  
Profesora Titular de Derecho Penal (UCO) y  
Abogada  
Universidad de Córdoba

M<sup>a</sup> JESÚS ARIZA COLMENAREJO  
Profesora Titular de Derecho Procesal  
Universidad Autónoma de Madrid

MANUEL A. GÓMEZ  
Professor of Law and Associate Dean of  
International & Graduate Studies  
Florida International University College of  
Law

SECCIONES PERMANENTES EN LA REVISTA: Derecho, Empresa y Sociedad

Coordinadora de Derecho Privado, Bioderecho, IA y Transformación digital

Dra. D<sup>a</sup> MARÍA LUDOMIRA KUBICA

Profesora Ayudante Doctora de Derecho Civil

Universidad Complutense de Madrid

Coordinadora de Nuevas formas de criminalidad y lucha contra la corrupción

Dra D<sup>a</sup> DEMELSA BENITO SÁNCHEZ

Profesora de Derecho penal

Universidad de Deusto

Coordinador de Economía, Empresa, Estudios Financieros y Negocios

Dr. D<sup>o</sup> JONATHAN TÉLLEZ TORRES

Profesor Ayudante Doctor de Derecho penal y Ciencias Criminales

Universidad de Sevilla



# ÍNDICE

---

EDITORIAL.....	17
PRÓLOGO.....	19
1. AS “GRANDES CONTRAORDENAÇÕES” E A ORGANIZAÇÃO DO SISTEMA SANCIONATÓRIO. Expansão, continuidade e autonomia dos sistemas sancionatórios sectoriais.....	21
<i>Frederico de Lacerda da Costa Pinto</i>	
2. INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y DERECHOS FUNDAMENTALES.....	39
<i>Carmen Requejo Conde</i>	
3. ALGUNAS “IDEAS FUERZA” PARA UNA DETERMINACIÓN JUDICIAL DE LA PENA MÁS OPERATIVA ANTES QUE PRÁCTICA EN EL CÓDIGO PENAL PERUANO.....	61
<i>Michael Fernando Remigio Quezada. Edgar Iván Colina Ramírez.</i>	
4. RESPONSABILIDAD DE LA INTELIGENCIA ARTIFICIAL Y LA NECESIDAD DE INTEGRAR LA RESPONSABILIDAD CORPORATIVA.....	81
<i>Carlo Piparo. Edgar Iván Colina Ramírez</i>	
5. LAS OPERACIONES ENCUBIERTAS EN ESPAÑA, EVOLUCIÓN LEGAL Y PERSPECTIVAS DE FUTURO.....	103
<i>Susana Sánchez González</i>	
6. ANÁLISIS DE LA CAUSA DE REVOCACIÓN DE LA DONACIÓN POR INCUMPLIMIENTO DE CARGAS (ARTÍCULO 647 CÓDIGO CIVIL) .....	131
<i>María Elena Cobas Cobiella. María del Pilar Taberner Arroyo.</i>	
7. LA AFECTACIÓN DE LAS NUEVAS TECNOLOGÍAS A LOS DERECHOS FUNDAMENTALES: Especial referencia al ámbito empresarial.....	145
<i>Dra. Blanca Ballester Casanella</i>	

8. EL TERCER SECTOR DESDE UNA PERSPECTIVA COMPARADA ENTRE ITALIA Y ESPAÑA. ASPECTOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.....161

*Juan Jesús Gómez Álvarez*

9. TIPOLOGÍA DEL ACOSO EN EL ENTORNO LABORAL. CONVENIO 190 OIT. CIBERACOSO. PREVENCIÓN: LOS PROTOCOLOS DE ACOSO.....193

*Francisco José Fernández*

10. NORMAS DE PROTECCIÓN DE LA VIVIENDA FAMILIAR Y EL AJUAR O MOBILIARIO DOMÉSTICO EN DERECHO CIVIL ESPAÑOL Y COMPARADO EUROPEO Y LATINOAMERICANO.....213

*Pablo José Abascal Monedero*

11. EL ARBITRAJE EN LOS DEPORTES ELECTRÓNICOS EN ESPAÑA.....243

*David García Carmona. Sergio Pérez González*

12. CASOS PRÁCTICOS: JURÍDICOS, SOCIO-JURÍDICOS, SOCIALES QUE CONTRIBUYEN A RESOLVER PROBLEMAS DE LA VIDA COTIDIANA.....257

*María Gracia García Kromer*

## EL TERCER SECTOR DESDE UNA PERSPECTIVA COMPARADA ENTRE ITALIA Y ESPAÑA. ASPECTOS FISCALES EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES<sup>1</sup>

Juan Jesús Gómez Álvarez  
Contratado postdoctoral  
Universidad de Almería  
ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-7478-9636>

Fecha de recepción: 03/11/2024

Fecha de aceptación: 12/12/2024

**RESUMEN:** Italia ha sido pionera en dotar al tercer sector de un marco jurídico estructurado que aborde una clasificación de las entidades que lo integran, las actividades que pueden desarrollar, su fiscalidad en la *Imposta sul Reddito delle Società* (IRES), la contabilidad o el régimen de su personal voluntario. En cambio, en España no encontramos un criterio doctrinal único que lo identifique. Ello, sumado a la gran dispersión normativa que afecta al régimen sustantivo de las entidades, junto con su fiscalidad, dificulta poder establecer una clasificación y examinar su régimen tributario. Tomando como referencia el *Codice del Terzo Settore* italiano, a través del presente trabajo, se lleva a cabo un análisis comparado del tercer sector en Italia y en España, evaluando la situación jurídica actual de los sujetos que lo conforman y la tributación en el Impuesto sobre Sociedades en ambos países.

**ABSTRACT:** Italy has been a pioneer in providing the Third Sector with a structured legal framework that addresses a classification of the entities that comprise it, the activities they can carry out, their taxation under the *Imposta sul Reddito delle Società* (IRES), accounting, and the regime of their volunteer staff. In contrast, in Spain, we do not find a single doctrinal criterion that identifies it. This, combined with the great regulatory dispersion affecting the substantive regime of the entities, along with their taxation, makes it difficult to establish a classification and examine their tax regime. Taking the Italian *Codice del Terzo Settore* as a reference, this paper conducts a comparative analysis of the Third Sector in Italy and Spain, evaluating the current legal situation of the entities that comprise it and their taxation under the Corporate Tax in both countries.

**PALABRAS CLAVE:** Tercer Sector, Tercer Sector Italiano, entidades sin ánimo de lucro, Impuesto sobre Sociedades.

**KEYWORDS:** Third Sector, Italian Third Sector, Non-profit Entities, Corporate Tax

<sup>1</sup> Este trabajo es uno de los resultados de la estancia de investigación realizada en la Universidad de Pisa durante el año 2023, tutelada por la profesora Giulia Boletto y financiada por el Plan Propio de la Universidad de Almería del año 2023, del proyecto 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.

**SUMARIO:** 1. Estado del arte. 2. Las entidades del tercer sector en Italia y en España. 2.1. El tercer sector en Italia. 2.2. El Codice del Terzo Settore. 3. Las entidades del tercer sector en España. 3.1. Asociaciones, fundaciones y federaciones acogidas a la ley 49/2002. 3.2. Empresas Sociales: cooperativas de iniciativa social, empresas de inserción, centros especiales de empleo y las sociedades de beneficio o interés común. 4. La tributación de las entidades del tercer sector italiano en el IRES. 4.1. Las entidades no mercantiles y mercantiles. Actividades no comerciales y comerciales. 4.2. IRES. 5. La tributación de las entidades del tercer sector en España. 5.1. Régimen fiscal de las ENL en la LRFESFL y en la LIS. 5.2. Régimen Fiscal de las empresas sociales. 6. Reflexiones finales. 7. Referencias bibliográficas.

## 1. ESTADO DEL ARTE

El tercer sector no es una figura nueva. Aunque existen antecedentes, desde principios de los años 80 viene actuando en respuesta de las necesidades que demanda la sociedad, convirtiéndose en un importante agente social gracias a las actividades que desarrolla, el enorme potencial humano que lo integra y su modelo económico. Todo ello ha supuesto un cambio en la sociedad civil, en la lucha por la desigualdad y en la realización de actividades económicas, primando lo social frente al capital, contribuyendo a la participación ciudadana y fomentando el sentido de la responsabilidad y la solidaridad de la comunidad.

Ofrecer un criterio conceptual único resulta difícil por varias razones: la diversidad de entidades que lo integran, su actividad y sus principios; los ordenamientos jurídicos de cada país que atienden principalmente a criterios de interés ideológicos y políticos<sup>2</sup>; los diferentes enfoques desde la doctrina, procedentes de diversas tradiciones y sistemas jurídicos; y, por último, la ausencia de una armonización legislativa que permite unificar el criterio. Todo ello imposibilita conceptualizar el tercer sector de manera unívoca.

En el contexto actual el tercer sector está adquiriendo mayor relevancia que nunca. Desde la perspectiva internacional, términos como el interés social o el interés general toman fuerza para dar paso a nuevos modelos de hacer empresa. Criterios como la sostenibilidad económica y ambiental, la responsabilidad social corporativa o las finanzas éticas y sostenibles se han puesto por delante de sistemas económicos tradicionales.

En la doctrina existen dos perspectivas diferentes, el enfoque angloamericano y el enfoque europeo, procedente principalmente de la escuela española e italiana. Desde el primero se apuesta por una equiparación entre la actividad comercial y la filantrópica. Entre las diferentes organizaciones que lo integran encontraríamos: las corporaciones comerciales con fin de lucro que desarrollan actividades de responsabilidad social corporativa, las empresas sociales, las cooperativas sociales, las entidades mutuales, las “*trading charities*” o entidades sin ánimo de lucro con actividad comercial, las asociaciones públicas y privadas y las “*spin off*” dedicadas al sector público. Estas últimas han adoptado las actividades que desarrollaba el Estado con anterioridad<sup>3</sup>. Salamon y Sokolowski equiparan el tercer Sector a economía social, y lo describen como un término más amplio para incluir a las entidades sin ánimo de lucro (en adelante, ENL) en sentido estricto, y también a todas aquellas entidades con una finalidad pública o social cuyo

---

<sup>2</sup> VARGAS VASSEROT, Carlos, “Social Enterprises in the European Union: gradual recognition of their importance and models of legal regulation”. En: PETER, Henry; VARGAS VASSEROT, Carlos; ALCALDE SILVA, Jaime (Coord.), *The International Handbook of Social Enterprise Law: Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Springer, 2023, pág. 35.

<sup>3</sup> YOUNG, Denis. & LECY, Jesse, “Defining the Universe of Social Enterprise. Competing Metaphors”, *Voluntas*, Vol. 25, N.º 5, 2014, págs. 1307-32; SPEAR, R.; CORNFORTH, C. & AIKEN, M., “The Governance Challenges of Social Enterprises: Evidence from a UK Empirical Study”, *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 80, N.º 2, 2009, págs. 247-73.

cometido es satisfacer una necesidad de bien público, dirigida a la comunidad o de forma solidaria hacia otras personas<sup>4</sup>. Para los autores se identifican 4 indicadores:

- Propósito social explícito.
- Distribución del excedente inferior al 50%.
- Prohibición de distribuir reservas acumuladas de la organización.
- Prohibición de distribución de excedentes en proporción al capital invertido<sup>5</sup>.

Una parte de la escuela española ha adoptado la economía social como concepto general donde el tercer sector sería un término particular de este. Aquí entraríamos a hablar de las denominadas entidades *productoras de mercado y de no mercado*. Las primeras responden a entidades privadas que producen bienes y servicios a un precio por debajo del mercado o competitivo, cubriendo el coste de producción, y las segundas los ofrecen a un precio inferior al coste de producción o de forma gratuita. En este último encontraríamos al tercer sector. De acuerdo con diferentes autores, entenderíamos dentro las primeras a las cooperativas, las instituciones sin ánimo de lucro al servicio de las sociedades financieras, las mutualidades, las mutuas de seguros y previsión social. Mientras que las segundas estarían integradas por asociaciones y fundaciones<sup>6</sup>.

Italia es pionera en consagrar positivamente el tercer sector a través de un texto legislativo, estableciendo una clasificación de las entidades que pertenecen a esta categoría, las particularidades y características de cada una, su fiscalidad y las medidas de apoyo y acceso a la financiación a las que pueden tener acceso, todo ello a través del denominado *Codice del Terzo Settore* (en adelante, CTS). Sin embargo, pese a tener un marco jurídico propio, tampoco existe un criterio conceptual unánime del tercer sector o *terzo sistema*. Como ha subrayado Gori, la aproximación al término contenida en el CTS es más una descripción que un criterio conceptual, a causa en parte del gran dinamismo<sup>7</sup>, por lo que recomienda reorganizar e institucionalizar lo que ya existe<sup>8</sup>. Dentro de la clasificación teórica tendríamos las entidades que llevan a cabo actividades sin ánimo de lucro, enfocadas en la práctica social cuya pretensión es ofrecer una nueva dimensión económica y social sin sustituir a los otros dos sectores<sup>9</sup>.

Al margen de plantear un debate sobre esta cuestión, está apareciendo una tendencia desde las instituciones de la Unión Europea que percibimos como una perspectiva diferente y simplificada de tercer sector, equiparando el concepto con el de economía social. Como ejemplo, podemos ofrecer la definición recogida en el Plan de Acción de la Economía Social (PAES) aprobado por la Comisión Europea<sup>10</sup>. En él se definen las entidades de la economía social como aquellas que presentan las siguientes características: primacía de las personas y finalidad social o medioambiental sobre el beneficio; la reinversión de las ganancias para la mejora de la miembros y usuarios o de la sociedad en general; y la gobernanza democrática y participativa<sup>11</sup>. Este plan

---

<sup>4</sup> FICI, Antonio & RENNA, Mario, “La legislazione sul terzo settore in Europa: il quadro attuale e le prospettive future” en *verso Un diritto Europeo del Terzo Settore, 1° rapporto sul quadro giuridico dell’economia sociale in Europa*, 2020, pág. 20. A su vez en: SALAMON, Lester & SOKOLOWSKI, Wojciech Beyond nonprofits: In search of the third sector. In *The Third Sector as a Renewable Resource for Europe: Concepts, Impacts, Challenges and Opportunities*, 2018, págs. 7-48, Disponible en: Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-71473-8\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-319-71473-8_2).

<sup>5</sup> *Ibidem*, p. 22.

<sup>6</sup> CHAVES ÁVILA, José Luis, “Crisis del Covid-19: impacto y respuesta de la Economía Social”, *Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa, CIRIEC-España* N.º 63, Universidad de Valencia, 2023, págs.28-43. [en línea].

<sup>7</sup> GORI, Luca. *Terzo Settore e Costituzione*, Giappichelli, 2022, pág. 21.

<sup>8</sup> BORZAGA, Carlo, “Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore”. En: FICI, Antonio. *La riforma del Terzo settore e dell’impresa sociale*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018, págs. 57 y ss.

<sup>9</sup> Vid., GORI, Luca, *Terzo Settore e Costituzione*, *op.cit.* pág. 15.

<sup>10</sup> Disponible en: <https://ec.europa.eu/social/main.jsp?catId=1537&langId=es>.

<sup>11</sup> Este criterio se corresponde con los principios plasmados en la Conferencia Europea Permanente de Cooperativas, Mutualidades, Asociaciones y Fundaciones (CEP-CMAF), y que dio lugar a la *Carta de principios de la Economía Social*:

entiende que dentro de esta categoría se incluirían a las empresas sociales, donde se definen en diferentes países como empresas de economía social, empresas sociales o tercer sector, especializándose en ofrecer oportunidades de trabajo a personas desfavorecidas<sup>12</sup>.

A través de esta comunicación se establecieron orientaciones sobre los marcos fiscales para las entidades de economía social<sup>13</sup> y de las ENL a través *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law* y el *Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law*, respectivamente. Un criterio similar es el ofrecido desde la *Internacional Classification of non profit Organizations*. Estos son: constitución formal, naturaleza jurídica privada, autogobierno, ausencia de distribución de beneficios y un alto grado de participación voluntaria<sup>14</sup>, características que se corresponde con las cooperativas, las mutualidades, las asociaciones y las fundaciones. En el marco de la financiación podemos destacar los programas como «Empleo e Innovación Social del Fondo Social Europeo Plus», «Horizonte Europa», «El programa para el Mercado Único» o «El Cuerpo Europeo de Solidaridad» sumado al «Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law» y el «Relevant taxation frameworks for Social Economy Entities», respectivamente. Queda patente que el derecho europeo comprende la importancia del tercer sector y de la economía social, fruto de ello es la propuesta de la directiva europea sobre la asociación europea transfronteriza como paso hacia la creación de un marco legal común para las organizaciones de economía social.

Desde nuestro punto de vista, consideramos que el término debe ser flexible, dinámico, que evolucione y madure en sintonía con los cambios producidos en la sociedad, las reformas jurídicas que se vayan llevando a cabo y abrir el concepto a criterios doctrinales diferentes e integradores. Así mismo, consideramos que el tercer sector no puede ser definido en términos absolutos ni responder a una única clasificación, sino que requiere de un examen individualizado de cada entidad para catalogarla o no como tercer sector. Debemos entender que no por el simple hecho de estar ante una fundación, asociación o cooperativa de iniciativa social (en adelante, CIS) ya responde directamente a la definición de tercer sector, sino que se debe analizar si realmente cumple o no con los criterios que se exigen por la ley. Esto es, en España, un régimen estatutario determinado, un funcionamiento bajo una serie de principios, un tipo de actividad enfocado al interés general y un grado significativo de participación voluntaria que vele por los derechos y la integración del trabajador, y que se relacione con los otros dos sectores de manera activa<sup>15</sup>.

España ha sido pionera en establecer dos leyes referentes a la economía social y el tercer sector de acción social que consideramos pueden ayudar a ofrecer una visión flexible amplia e integradora del tercer sector, la ley 5/2011, de 29 de marzo de economía social (en adelante, LES)

---

*La primacía de la persona y del objetivo social por encima del capital; la adhesión voluntaria y abierta; el control democrático ejercido por sus miembros; la combinación de los intereses de los miembros y/o del interés general; la defensa y aplicación de los principios de solidaridad y responsabilidad; la autonomía de gestión e independencia respecto de los poderes públicos; la utilización de la mayoría de los excedentes para la consecución de objetivos a favor del desarrollo sostenible, los servicios de interés para los miembros y el interés general.*

<sup>12</sup> Vid., PAES. Disponible en: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12743-Plan-de-accion-de-la-UE-para-la-economia-social> es. No obstante, este criterio no es seguido por la doctrina, donde se ha diferenciado entre empresas de la y empresas sociales. VARGAS VASSEROT, Carlos. Las empresas sociales como entidades de la economía social en el Plan de Acción Europeo. Propuestas de *Jege ferenda* para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de Economía Social, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N.º 41, 2023, págs. 289-329.

<sup>13</sup> Comisión Europea, *non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law. Documento de trabajo*, 2023, págs. 1-15.

<sup>14</sup> GORI, Luca. *Terzo Settore e Costituzione*, op., cit., pág. 9.

<sup>15</sup> Sobre esta cuestión, véase, entre otros: MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «Capítulo V. Las fundaciones en los impuestos locales.» En: PEDREIRA MENÉNDEZ, José, (Dir.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015.

y la Ley 43/2015, de 9 de octubre del Tercer Sector de Acción Social (LTSAS). Ello, junto con la ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante, L.Coop), la ley 44/2007 de 13 de diciembre, para la regulación del régimen de empresas de inserción (en adelante, LEI), el Real Decreto Legislativo 1/2013, de 29 de noviembre, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley General de derechos de las personas con discapacidad y de su inclusión social (en adelante, TRLGDPD), el Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre por el que se aprueba el Reglamento de los centros especiales de empleo y la ley 49/2002, de 23 de diciembre de régimen fiscal del mecenazgo (en adelante, LRFESFL). Todas ellas en conjunto pueden contribuir a la construcción y la aproximación pragmática del término de forma coherente con nuestro ordenamiento jurídico (LRFESFL).

Por último, a nivel fiscal, la dispersión y fragmentación jurídica de nuestro ordenamiento en comparación con el italiano dificulta más si cabe identificar con precisión la tributación en los principales impuestos que les afectan. Aunque como veremos, en Italia la puesta en práctica del CTS está comenzando a ver sus primeros atisbos desde su aprobación en el 2017, en general por la confrontación con el Derecho Europeo y en particular con las exenciones y las ayudas de estado, la sistematización de su fiscalidad puede facilitar su examen desde una perspectiva comparada. A lo anterior, se le suma el régimen de beneficios fiscales de ENL, especialmente criticado por algunos sectores doctrinales de nuestro país<sup>16</sup>. A través del presente trabajo llevaremos a cabo una aproximación conceptual del término con base a los dos ordenamientos jurídicos, para después continuar con el análisis jurídico y tributario de ambos, finalizando con unas reflexiones para la mejora nuestro sistema actual.

## 2. LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN ITALIA

### 2.1. El tercer sector en Italia

En Italia, de acuerdo con los datos publicados por el *Instituto Nazionale di Statistica*, las instituciones que integran el tercer sector son más de 363.000, dando empleo a un total de 870.183 trabajadores. Su distribución territorial es proporcional en todas las regiones del país, excepto en el territorio insular, siendo el Noroeste la zona que presenta un mayor número de entidades, agrupando un total aproximado del 27,7 % del sector que, junto con el noreste, suponen más del 57 % del total<sup>17</sup>. Pese a las cifras, el estado de bienestar o *Welfare*, promocionado principalmente por el *Terzo Settore*, ha sido criticado desde diversas instituciones. De acuerdo con el Foro del Tercer Sector italiano<sup>18</sup>, actualmente, no es capaz de promover de forma eficiente la cohesión social, impulsar la resiliencia y evolucionar hacia un modelo integrador basado en el reconocimiento de los derechos ante la fragmentación y fragilidad que aflora en la sociedad actual.

El tercer sector italiano se ha enfrentado a diversos obstáculos que han dificultado la puesta en práctica del CTS aprobado a través del Decreto Legislativo de 3 de julio de 2017, n.º 117. Así, en 2023 se implementó por primera vez el Registro Único del Tercer Sector (en adelante, RUNTS) tras más de 6 años desde la aprobación del texto legislativo<sup>19</sup>. Además, no existe un marco fiscal

---

<sup>16</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”, *Quincena Fiscal*, N.º 11, 2015, págs. 61-76. BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro, “La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de lege ferenda (I)”, *Quincena Fiscal*, N.º 6, 2014, págs.67-89.

<sup>17</sup> Datos ofrecidos por el ISTAT. Disponible en: <https://www.istat.it/it/archivio/284352>.

<sup>18</sup> Forum del Terzo Settore, *Verso un nuovo sistema di Welfare*, 2023.

<sup>19</sup> En cuanto a las cifras, para el año 2023, se encuentran registradas más de 104.000 entidades, de las cuales 43.000 son asociaciones de promoción social, más de 32.600 organizaciones de voluntariado, 24.000 empresas sociales, 140 filantrópicos, 74 sociedades de ayuda mutua y 4100 como otros organismos. Vid, Lombardi, Alessandro. (2023) R.U.N.T.S.

actual que no interfiera o plantee dudas con las políticas de la Unión Europea en especial en lo que respecta al IVA para determinado tipo de entidades. De esta forma, el cambio de régimen de IVA de no sujeción a exención para entidades no mercantiles ha quedado aplazado hasta el 1 de julio de 2024 a través del decreto-ley de 10 de mayo de 2023, N.º 51<sup>20</sup>. Aparentemente, se pretende coordinar la reforma del impuesto indirecto con la ya prevista desde la Unión Europea<sup>21</sup>. En cuanto al Impuesto sobre Sociedades, actualmente el tercer sector no presenta un régimen más favorable en comparación con el resto de las entidades de carácter mercantil.

Como analizaremos en el presente artículo, la ley que regula el Impuesto sobre Sociedades en Italia permite la deducción de la base imponible de las cantidades aparejadas en concepto de costes por empleado. En cambio, este beneficio fiscal no se contempla para las ETS, por lo que la inaplicación de esta medida resulta más gravosa para las últimas. A todo ello, se le suma los escasos pronunciamientos de carácter interpretativo por la Agencia Tributaria Italiana en comparación con el resto de los sectores, la falta de armonización normativa entre las regiones que poseen autonomía para legislar y regular determinadas particularidades de las entidades y, en particular, con la fiscalidad, lo que dificulta aún más si cabe un análisis uniforme del tercer sector.

## 2.2. El codice del terzo settore

El CTS se encuentra dividido en 12 títulos entre los que encontramos: las disposiciones generales, los requisitos generales de las entidades que lo integran, la participación del voluntariado, las asociaciones y fundaciones del tercer sector, las categorías particulares de las entidades, el RUNTS, las relaciones con los organismos públicos, la promoción y apoyo a las entidades, los valores solidarios, el régimen tributario, los órganos de control y coordinación y, por último las disposiciones transitorias y finales que forman parte del título XII. Por razones de espacio no serán abordados de forma individualizada cada uno de ellos, sino que nos centraremos en los que hemos considerado de mayor interés y que, comparativamente con nuestro ordenamiento, pueden presentar mayor relevancia.

El CTS enumera las entidades que serán consideradas entidades del tercer sector (en adelante, ETS), estableciendo a su vez una serie de requisitos entre los que destacan: el de actividad, el de carácter patrimonial y económico, el formal y el contable. Las entidades que pueden ser consideradas ETS son, de acuerdo con el art. 4 CTS:

- Las organizaciones de voluntariado.
- Las asociaciones de promoción social.
- Las entidades filantrópicas<sup>22</sup>.

---

Registro Unico Nazionale del Terzo Settore, Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali, en: *Censimento Permanente delle istituzioni non profit, la diffusione dei primi risultati*. Disponible en: <https://www.istat.it/it/archivio/283872>.

<sup>20</sup> Disponible en:

[https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie\\_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2023-07-05&atto.codiceRedazionale=23A03864&elenco30giorni=false](https://www.gazzettaufficiale.it/atto/serie_generale/caricaDettaglioAtto/originario?atto.dataPubblicazioneGazzetta=2023-07-05&atto.codiceRedazionale=23A03864&elenco30giorni=false).

<sup>21</sup> NOVARINO, Massimo, “Terzo settore, il cambio del regime Iva slitta al 1º luglio 2024”, *Cantiere Terzo Settore*, 2023, Prensa.

<sup>22</sup> Las entidades filantrópicas son entidades constituidas bajo la personalidad jurídica de asociación o fundación cuyo cometido es proporcionar dinero, bienes o servicios, incluyéndose las inversiones para el apoyo a personas desfavorecidas o financiar actividades de interés general (art. 37 CTS).

- Las empresas sociales<sup>23</sup> donde se incluyen a las cooperativas sociales, las federaciones (redes asociativas<sup>24</sup>).
- Las mutualidades de previsión social.
- Las asociaciones reconocidas o no.
- Las fundaciones y otras entidades privadas distintas de las sociedades mercantiles.

No se incluirán dentro de esta categoría a las Administraciones Públicas, las formaciones y asociaciones políticas, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las asociaciones representativas de categorías económicas, las asociaciones empresariales, así como las entidades gestionadas y coordinadas o controladas por las entidades mencionadas, con la excepción de aquellas que operan en protección civil, cuya regulación se encuentra prevista en el art. 32, apartado 4 del CTS. Así mismo, quedan excluidos los cuerpos de bomberos voluntarios de las provincias autónomas de Trento y Bolzano y de la Región Autónoma del Valle de Aosta y las asociaciones y fundaciones de derecho privado resultantes de procesos de transformación de instituciones públicas de beneficencia o caridad. Aunque no se encuentran dentro de las ETS en sentido estricto, el CTS se aplicará a las entidades religiosas civilmente reconocidas que realicen las actividades recogidas en el art. 5 CTS.

Previo al examen de las actividades, debemos hacer una breve referencia a la teoría del ánimo de lucro entendido por la doctrina italiana. La procedencia de esta deviene del Código Civil italiano, y parte de dos modalidades diferentes: el denominado lucro objetivo, relacionado con la obtención de beneficio; y el lucro subjetivo, siendo este la devolución del beneficio obtenido a la sociedad<sup>25</sup>. El lucro en sentido estricto solo se prevé para las cooperativas sociales, donde se combina un lucro mutualístico-económico y otro mutualístico- altruista como representación de una nueva causa del contrato social, ya que esta última forma jurídica presenta una posición atípica en el contexto societario.

El requisito de actividad se centra en enumerar qué actividades de interés general deben ser realizadas por las entidades anteriores:

- a) Intervenciones y servicios sociales de conformidad con los apartados 1 y 2 del art. 1 de la Ley N.º 328, de 8 de noviembre de 2000<sup>26</sup>, e intervenciones, servicios y prestaciones en virtud de la Ley N.º 4, de 5 de febrero de 1992, y de la Ley N.º 112, de 22 de junio de 2016.
- b) Intervenciones y servicios sanitarios.
- c) Servicios sociosanitarios indicados en el Decreto del primer ministro de 14 de febrero de 2001, y sus modificaciones posteriores<sup>27</sup>.

---

<sup>23</sup> La empresa social queda definida en el art. 6 de la Ley de 6 de junio de 2016, N.º 106. A través del Decreto Legislativo de *Revisione della disciplina in materia di impresa sociale* se derogó la ley anterior de empresa social de 2006. Sobre esta cuestión, vid. FICI, Antonio, "La empresa social italiana después de la reforma del tercer sector", *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N.º 36, 2020, pág. 191.

<sup>24</sup> Véase art. 41 CTS. Como ha definido Boletto la empresa social no es un nuevo y diferente tipo de empresa, sino más bien un caso subjetivo, no cualificable como tipo, sino como categoría asumible por varios tipos de entidades, corporativas y no corporativa, siendo reconocible dentro de él actividades propias de carácter no económico, como asociaciones y fundaciones, y económicas como cooperativas. Vid. BOLETTTO, Giulia, *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, 2020, págs. 50 y 51.

<sup>25</sup> *Ibidem*, pág. 48.

<sup>26</sup> De acuerdo con estos apartados: 1. La República garantiza un sistema para las personas y las familias de intervenciones integradas y servicios sociales, promueve la calidad de vida, la igualdad de oportunidades, la no discriminación y la igualdad de derechos de ciudadanía, previene, elimina o reduce las desigualdades en la discapacidad, en las necesidades y dificultad individual y de familia, resultante de la insuficiencia de ingresos, las dificultades sociales y las condiciones de no autonomía, en consonancia con los artículos 2, 3 y 38 de la Constitución. 2. De conformidad con esta ley, "intervenciones y servicios sociales" significa todas las actividades previstas en el artículo 128 del decreto legislativo del 31 de marzo de 1998, N.º 112.

<sup>27</sup> Se consideran servicios sanitarios los que tienen por objeto la promoción de la salud, la prevención, la detección, la reducción y la contención de las secuelas degenerativas (art. 3. apartado 1). Y, serán prestaciones sociales con relevancia

- d) La educación, la enseñanza y la formación profesional, de acuerdo con la Ley N.º 53 de 28 de marzo de 2003<sup>28</sup>, sus modificaciones y las actividades culturales de interés social con fines educativos.
- e) Intervenciones y servicios destinados a la salvaguarda y mejora del medioambiente y la utilización racional de los recursos naturales. Se excluye de la actividad la recogida y reciclaje de residuos urbanos, residuos especiales y peligrosos llevadas a cabo de forma habitual, la protección de los animales y la prevención de personas vagabundas con arreglo a la Ley N.º 281, de 14 de agosto de 1991, así como la producción y reparto de energía procedentes de fuentes renovables para el autoconsumo.
- f) Intervención para la protección y valorización del patrimonio cultural y paisajístico.
- g) Formación universitaria de postgrado.
- h) Investigación científica de interés social.
- i) Organización y gestión de actividades culturales, artísticas o recreativas de interés social, incluidas las actividades de edición, promoción y difusión de la cultura y la práctica del voluntariado y actividades y de las actividades de interés general a que se refiere el art. 5.
- j) Radiodifusión, de acuerdo con el art. 16, apartado 5 de la ley N.º 223, de 6 de agosto de 1990.
- k) Organización y gestión de actividades de carácter turístico de interés social, cultural o religioso.
- l) Formación extraescolar dirigida a la prevención del abandono escolar, a la promoción educativa y formativa, el acoso y la lucha contra la pobreza escolar.
- m) Servicios accesorios a ETS integradas en un porcentaje no inferior al 75% por otras ETS.
- n) Cooperación al desarrollo, de acuerdo con la Ley N.º 125, de 11 de agosto de 2014 y sus modificaciones posteriores.
- o) Actividades comerciales, de producción, de educación e información, de promoción, representación, concesión de licencias de marcas de certificación y las realizadas en el marco o a favor de cadenas de suministro de comercio justo<sup>29</sup>.
- p) Servicios destinados a la inserción y reinserción al mercado laboral de personas y trabajadores a las que se refiere el artículo 2, apartado 4 del decreto legislativo por el que se revisa la normativa sobre las empresas sociales a las que se refiere el artículo 1, apartado 2, letra c), de la Ley 106, de 6 de junio de 2016<sup>30</sup>.

---

sanitaria, todas las actividades del sistema social que tienen como cometido ayudar a la persona en estado de necesidad, con problemas de discapacidad o marginación que afecten a la salud. Estas actividades son competencia de los municipios, y se prestan con participación en el gasto por parte de los ciudadanos. Se llevan a cabo mediante: a) intervenciones de apoyo y promoción a favor de la infancia, la adolescencia y las responsabilidades familiares; b) intervenciones de lucha contra la pobreza a favor de los ciudadanos que no pueden producir ingresos debido a limitaciones de carácter personal o social; c) intervenciones de apoyo familiar y ayuda doméstica dirigidas a favorecer la autonomía y permanencia en el hogar de personas en situación de dependencia; d) intervenciones de alojamiento hotelero en centros residenciales y semi-residenciales para adultos y ancianos en situación de dependencia que no pueden ser atendidos en su domicilio; e) intervenciones de carácter económico destinadas a favorecer la integración social de personas que padecen discapacidades o patologías psicofísicas, adicciones; f) cualquier otra intervención calificada como prestación social de relevancia para la salud e incluida entre los niveles esenciales de asistencia según la legislación vigente (art. 3 apartado 2) .

<sup>28</sup> Disponible en: <https://www.gazzettaufficiale.it/eli/id/2003/04/02/003G0065/sg>.

<sup>29</sup> Sobre el comercio justo, el apartado o) establece: sobre la base de un acuerdo a largo plazo destinado a favorecer el acceso del productor al mercado y que prevea el pago de un precio justo, se prevén medidas de desarrollo en favor del productor y la obligación de éste de garantizar condiciones de trabajo seguras conformes a la reglamentación nacional e internacional, que permitan a los trabajadores llevar una existencia libre y digna, y de respetar los derechos sindicales, así como de comprometerse a luchar contra el trabajo infantil.

<sup>30</sup> De acuerdo con este apartado, «2. *Los decretos legislativos a que se refiere el apartado 1, en cumplimiento y coherencia con la legislación de la Unión Europea y de conformidad con los principios y criterios rectores previstos en la presente ley, preverán, en particular: c) la revisión de la normativa sobre la empresa social*»; por su parte, el apartado 1, dispone: «1. *Con el fin de apoyar la iniciativa autónoma de los ciudadanos que contribuyen, también de forma asociada, a la consecución del bien común, elevar los niveles de ciudadanía activa, cohesión y protección social, favoreciendo la participación, la inclusión y el pleno desarrollo de la persona, potenciar el crecimiento y el empleo, en desarrollo de los*

- q) A la vivienda social.
- r) La acogida humanitaria y la integración social de los migrantes.
- s) La agricultura social, de acuerdo con el art. 2 de la Ley N.º 141, de 18 de agosto de 2015.
- t) La organización y gestión de actividades deportivas de aficionados.
- u) Beneficencia, apoyo a larga distancia, transferencia gratuita de alimentos o productos o desembolso de dinero, bienes o servicios para apoyar a personas desfavorecidas o actividades de interés general de acuerdo con el presente artículo.
- v) Promoción de la legalidad, la paz entre los pueblos, la no violencia física y defensa sin armas.
- w) Promoción y protección de los derechos humanos, civiles, sociales y políticos, así como los derechos de los consumidores y usuarios. De las actividades de interés general a las que se refiere el presente artículo.
- x) Atención a los procedimientos de adopción internación.
- y) Protección civil de conformidad con la Ley N.º 225, de 24 de febrero de 1992, en su versión modificada.
- z) Revaloración de los bienes públicos no utilizados o confiscados a la delincuencia organizada.

A esta numerosa cantidad de actividades se suman otro tipo diferente, que podrán realizar siempre que figuren en el acta o escritura fundacional o en los estatutos y sean de carácter instrumental, es decir auxiliares a las de interés general (art. 6 CTS). No obstante, como ha indicado Luque Mateo<sup>31</sup>, la actividad desarrollada por las entidades debe ser de forma exclusiva o principal alguna de las anteriores. Sin embargo, pese a que el precepto del art. 5 CTS incluye una batería de hasta 26 tipos diferentes de actividades, es susceptible de actualización en el futuro mediante Decreto del Gobierno, sin trámite parlamentario previo, lo que puede derivar en inseguridad jurídica, en particular si esta facultad se destina para suprimir actividades originariamente incluidas en la norma.

Las ETS pueden desarrollar otro tipo de actividades, siempre que sean secundarias o instrumentales. La calificación de las actuaciones como secundarias o instrumentales no depende de su objeto, sino de su representación en el balance de la entidad. Según el artículo 6 del CTS, se considerarán secundarias si los recursos generados por las mismas no exceden del 30 por ciento de los totales del ETS, o si los gastos asociados a ellas no superan el 66 por ciento de los costes totales del ente. Si se excede del umbral máximo del porcentaje elegido, se deberá realizar una reducción de similar magnitud en el ejercicio siguiente para evitar la pérdida de la calificación correspondiente. En cualquier caso, las específicas actividades de interés general y las instrumentales deben contemplarse de manera expresa en los estatutos de la organización.

Los requisitos de carácter patrimonial se refieren al destino del patrimonio de la organización con independencia de su denominación, el cual debe ir dirigido al cumplimiento exclusivo de fines

---

*artículos 2, 3, 18 y 118, párrafo cuarto, de la Constitución, se delega en el Gobierno la aprobación, en el plazo de doce meses a partir de la entrada en vigor de la presente Ley, de uno o varios Decretos Legislativos de reforma del Tercer Sector. Se entiende por Tercer Sector el conjunto de entidades privadas constituidas para la realización, sin ánimo de lucro, de fines cívicos, solidarios y de utilidad social y que, en aplicación del principio de subsidiariedad y de acuerdo con sus respectivos estatutos o escrituras de constitución, promueven y realizan actividades de interés general mediante formas de acción voluntaria y gratuita o del mutualismo o la producción e intercambio de bienes y servicios. No forman parte del Tercer Sector las formaciones y asociaciones políticas, los sindicatos, las asociaciones profesionales y las asociaciones representativas de categorías económicas. Las disposiciones contenidas en la presente ley y en sus decretos de desarrollo no se aplican a las fundaciones bancarias, como entidades que contribuyen a la consecución de los fines de la presente ley».*

<sup>31</sup> LUQUE MATEO, Miguel Ángel, "La financiación del tercer sector local en Italia". En: CORDERO GARCÍA, José Antonio (Dir.), *Estudios sobre financiación local: En especial, reflexiones sobre la autonomía financiera y sobre los beneficios fiscales*, 2021, pág. 244.

cívicos, solidarios y de utilidad social (art. 8.1 CTS). Este apartado responde a que el patrimonio de las entidades y, en particular de las asociaciones y fundaciones reconocidas como ETS, escinden su patrimonio del de los asociados o fundadores, de tal forma que, en caso de deudas, tan solo es la entidad la que responde frente a los posibles acreedores (Art. 22. 7 CTS). En caso de extinción o disolución el patrimonio deberá destinarse a otras ETS o, en su defecto, a la denominada *Fondazione Italia Sociale*<sup>32</sup> (art. 9 CTS). Respecto a los económicos, se establece la prohibición de distribución de resultados de cualquier forma (directa o indirecta). En este punto se incluyen los excedentes de explotación, los fondos y las reservas, independientemente de su denominación y procedencia, y las aportaciones de los fundadores, los socios, los trabajadores, los colaboradores, los administradores o cualquier otro. Esta prohibición afecta también a la entidad en caso de disolución (art. 8.2 CTS).

La distribución indirecta de beneficios queda definida en el art. 8.3 CTS como: a) el pago a administradores, auditores y quienes ejerzan cargos de carácter social con retribuciones individuales que no guarden proporción con la actividad desarrollada, la responsabilidad asumida y las competencias específicas y cuando sea superior o igual que en otros sectores; b) el pago a trabajadores por cuenta ajena o propia de salarios o retribuciones superiores en el 40 % a los previstos para el mismo puesto de trabajo con igual cualificación; c) la adquisición de bienes a título oneroso que, sin motivos económicos, exceda de su valor normal; d) el suministro de bienes y servicios bajo condiciones más favorables a los asociados o participantes, a los fundadores, a los miembros de los órganos administrativos o a cualquier otro que participe o trabaje para la organización o formen parte de ella, a los donantes y parientes hasta el tercer grado de consanguinidad y segundo de afinidad y a las empresas directa o indirectamente controladas por estos últimos; e) el pago a entidades distintas de bancos e intermediarios financieros autorizados.

En cuanto a los requisitos formales, las ETS deberán inscribirse en el RUNTS, indicando los datos de inscripción obrante en la escritura de constitución. Además, en caso de que la entidad lleve a cabo actividades de naturaleza mercantil –de forma principal o exclusiva– deberán inscribirse obligatoriamente en el Registro de Sociedades. Para las empresas sociales, la inscripción en la sección especial del registro de empresas será equivalente a la inscripción en el RUNTS<sup>33</sup> (Art. 11 CTS). Por su parte, la denominación social podrá indicar en esta que pertenecen al tercer sector o indicarlo con el acrónimo ETS, pudiendo hacer uso en su escritura y de forma pública. Esta calificación específica no será de aplicación para las entidades de carácter religioso (Art. 12. 1 y 2 CTS). Las organizaciones del tercer sector que estén formalmente inscritas en el registro correspondiente podrán constituir uno o varios patrimonios afectos a una actividad empresarial específica, de acuerdo con los art. 2447- bis y siguientes del Código Civil italiano.

Las ETS deberán adecuarse a una serie de obligaciones contables. Entre ellas destacan: el balance, el estado de cuentas –donde figuran los ingresos y gastos de la organización–, el denominado “informe de misión” (*relazione di missione*) que ilustra las partidas del balance y el informe de resultados económicos y de gestión de la organización donde figura la forma en la que esta persigue sus fines u objetivos estatutarios (art. 13.1 CTS). Para aquellas entidades que ingresan cifras inferiores a 220.000 euros, podrá elaborarse el estado de flujo de efectivo en

---

<sup>32</sup> Esta fue creada a través del art. 10 de la Ley de 6 de junio de 2016, n.º 106, de reforma del Tercer Sector. De forma abreviada, establece que esta se crea con el objetivo de apoyar, mediante la aportación de recursos financieros y capacidad de gestión, la realización y desarrollo de intervenciones innovadoras por parte de las entidades del tercer sector, caracterizadas principalmente por la producción de bienes y servicios con alto impacto a nivel social y laboral, y dirigidas a los territorios desfavorecidos. Sobre esta cuestión, vid. *Fondazione Italia Sociale*. Disponible en: <https://www.lavoro.gov.it/temi-e-priorita/terzo-settore-e-responsabilita-sociale-impresefocus-on/riforma-terzo-settore/pagine/fondazione-italia-sociale>.

<sup>33</sup> Vid. arts. 45 a 54CTS.

España (o, en Italia, *forma del rendiconto per-casa*)<sup>34</sup>. En el supuesto de que la entidad realice actividades mercantiles de forma exclusiva o principal a otra actividad, se les aplicarán las obligaciones contables recogidas en el art. 2214 del Código Civil italiano, siendo estos depositados en el correspondiente Registro Mercantil (art. 13. 4 y 5 CTS). Para el resto de los sujetos no inscritos en el Registro Mercantil, deberán depositar los libros contables en el RUNTS.

Aquellas organizaciones con rentas o ingresos superiores a 1 millón de euros, independientemente de su denominación, deberán presentar en el RUNTS y publicar en su página web un “informe social” (*balancio sociale*), elaborado de acuerdo con las directrices adoptadas por el ministro de trabajo y políticas sociales, previa consulta a la *Cabina di regia*<sup>35</sup> y el Consejo Nacional del Tercer Sector. Los elementos que se tendrán en cuenta para la elaboración del informe con el objetivo de evaluar el impacto social de las actividades llevadas a cabo son: la naturaleza de la actividad y el tamaño de la organización (Art. 14. 1 CTS). En el supuesto de que las rentas sean superiores a 100.000 euros, deberán publicar anualmente y mantener actualizados en su página web o en la red asociativa a la que hacer referencia el art. 41 los emolumentos, los honorarios o contraprestaciones de cualquier clase atribuidos a los órganos de administración y de control, los directivos y los vocales.

A las obligaciones contables anteriores se les suma una serie de libros obligatorios donde deben figurar: el registro de socios o adherentes; el libro de reuniones y acuerdos de las asambleas donde deberán transcribirse las actas y los acuerdos a los que se lleguen en ellas; y, el libro de reuniones y acuerdos del consejo de administración del órgano de control o cualquier otro órgano de carácter social (art 15. 1 y 2 CTS). El libro del registro de socios junto con el de las reuniones y las actas de las asambleas serán encomendados al órgano de administración, mientras que los referentes al consejo de administración o de otro órgano de control serán llevados por estos mismos (art. 15.3 CTS). Los miembros de la organización tendrán derecho a examinar los libros de acuerdo con los estatutos o reglamentos previstos, salvo en las instituciones de carácter religioso (art. 15. 4 CTS).

En cualquier caso, las entidades enumeradas anteriormente en el art. 4 CTS presentan su propia ley. Pese a que no entraremos en detalle de cada una de ellas, sí puntualizaremos ejemplificativamente algunos de los criterios que se enmarca en el Código. De este modo, las organizaciones de voluntariado serán consideradas ETS cuando se constituyan como asociaciones, reconocidas o no como tal, y presenten un número igual o superior a 7 personas físicas o se organicen como entidades de voluntariado integrado por un mínimo de tres. Todo ello con la finalidad de realizar actividades reconocidas en el art. 5 CTS (Art. 34 CTS). En el supuesto de las asociaciones de promoción social, deberán estar constituidas por un mínimo de 7 personas físicas o tres asociaciones de promoción social que realicen actividades en beneficios de sus socios, familiares o de terceros, y lleven a cabo las actividades reconocidas en el art. 5 CTS (art. 35 CTS). Estas últimas, además, deberán presentar un patrimonio mínimo de 15.000 euros para poder adquirir personalidad jurídica. En el caso de las fundaciones deberán estar inscritas en el RUNTS y tener un patrimonio mínimo para adquirir personalidad jurídica de 30.000 euros.

En ambos supuestos el patrimonio podrá integrarse por activos distintos del dinero. Para ello, deberá demostrarse el valor de los bienes o activos mediante informe pericial por un experto auditor de cuentas o una sociedad de auditoría inscrita en el registro correspondiente (art. 22.4 CTS). En caso de que la cantidad anterior haya disminuido en un tercio como consecuencia de pérdidas, el órgano de administración, o en su defecto, el órgano de control, deberá convocar a la asamblea para deliberar sobre la reconstitución del patrimonio mínimo, su transformación o la

---

<sup>34</sup> Vid. art. 13.2 CTS.

<sup>35</sup> Art. 97 CTS.

continuación de la entidad como asociación o fundación no reconocida como ETS, o su disolución en la forma establecida en el art. 9 CTS (art. 22. 5 CTS).

### 3. LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN ESPAÑA

El tercer sector en España ha sufrido un incremento significativo en el número de entidades. De acuerdo con el último análisis de la contribución económica y social de las fundaciones españolas publicado en 2023 por la Asociación Española de fundaciones, el número aproximado de entidades para este año es de más de 10.500 activas, lo que se traduce en términos económicos en más de 27 mil millones de euros, un 2% del PIB nacional. En cuanto al sector asociativo, actualmente constan inscritas más de 2500 asociaciones de carácter estatal en el Registro Nacional de Asociaciones, centrandose su actividad principal en la integración social, la ayuda humanitaria y la cooperación al desarrollo<sup>36</sup>. Respecto a las cooperativas de iniciativa social (en adelante CIS), estas se han convertido en un referente en el modelo de empresa social, siendo actualmente un total aproximado de 450 distribuidas por todo el territorio nacional. Una ligera cifra en comparación con el resto del sector cooperativista pues, confrontando datos, el 65% de la producción agraria procede de cooperativas agroalimentarias, un 10 % del sector energético y un 8% representa el sector industrial<sup>37</sup>. En cualquier caso, estos datos deben ser tomados con cautela, ya que al no existir consenso doctrinal respecto a qué entidades forman el tercer sector, no lo podemos cuantificar de manera estrictamente objetiva.

#### 3.1. Asociaciones, fundaciones y federaciones acogidas a la ley 49/2002

Las asociaciones y fundaciones poseen leyes particulares que rigen su funcionamiento, sin embargo, nos centraremos en la LRFESFL que establece cuáles son los requisitos que estas deben tener para ser consideradas ENL, lo que nos permitirá además ofrecer una visión comparada con el tercer sector italiano.

Esta ley ha sido modificada recientemente a través del Real Decreto 6/2023, de 19 de diciembre por el que se aprueban medidas urgentes para la ejecución del plan de recuperación, transformación y resiliencia<sup>38</sup>. La reforma se ha centrado en introducir una exención para las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión, una aclaración –ya superada por la doctrina– respecto al régimen de plusvalías y una mejora en cuanto al régimen fiscal que examinaremos en los epígrafes correspondientes al mecenazgo. De acuerdo con el art. 2 LRFESFL serán entidades sin ánimo de lucro:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo.
- Las federaciones deportivas españolas, las de carácter autonómico, el Comité Olímpico Español y Paralímpico.
- Las federaciones y asociaciones de las ENL.

---

<sup>36</sup> Disponible en:

[https://www.interior.gob.es/opencvms/pdf/archivos-v-documentacion/documentacion-v-publicaciones/anuarios-v-estadisticas/anuarios-estadisticos-antiguos/anuario-estadistico-de-2021/Anuario-Estadistico-2021\\_web.pdf](https://www.interior.gob.es/opencvms/pdf/archivos-v-documentacion/documentacion-v-publicaciones/anuarios-v-estadisticas/anuarios-estadisticos-antiguos/anuario-estadistico-de-2021/Anuario-Estadistico-2021_web.pdf).

<sup>37</sup> CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL ESPAÑOLA DE ECONOMÍA SOCIAL, *Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la Economía Social en España*, 2021, págs. 93 y ss.

<sup>38</sup> Sobre un análisis de las principales novedades del Real Decreto en materia de mecenazgo, vid. MARTÍN DÉGANO, Isidoro, “Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre”, *Revista de Contabilidad y tributación, CEF*, N.º 492, págs. 57-98, 2024.

- Las entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a las figuras anteriores.

Estas deberán adecuarse a los siguientes requisitos (art. 3 LRFESFL):

a) Requisitos de actividad. Deberán llevarse a cabo actividades consideradas de interés general de forma directa o indirecta<sup>39</sup>. El apartado 1 del art. 3 establece una amplia lista de actividades, siendo esta de carácter meramente ejemplificativo, lo que deja la puerta abierta a cualquier otro tipo que, por su naturaleza pueda ser considerada de interés general para la sociedad (apartado 1.º).

b) Requisitos económicos y de destino del patrimonio. Deberán emplear como mínimo el 70% de sus ingresos y rentas a fines de interés general. Entre las fuentes de ingresos encontramos: las rentas derivadas de explotaciones económicas; las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad, quedando excluidas las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles donde la entidad desarrolle su actividad estatutaria o principal; y, por último, los ingresos obtenidos por cualquier otro concepto, deducidos los gastos (apartado 2.º). No obstante, podrán realizar otro tipo de actividades de carácter no estatutario o accesorio siempre que los ingresos totales obtenidos no superen el 40% de la cifra neta de negocios y no vulneren las normas de defensa de la competencia (apartado 3.º). En caso de disolución, el patrimonio de la entidad deberá destinarse a otra entidad considerada ENL (apartado 6.º). En ninguna circunstancia se permite la reinversión del patrimonio en otro sujeto diferente de una ENL.

c) Requisitos formales. Las entidades deberán estar inscritas en su registro específico (apartado 7.º).

d) Requisitos contables. Deberán cumplir con las normas y obligaciones contables<sup>40</sup>, la rendición de cuentas y elaborar anualmente una memoria económica donde se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio y el porcentaje que posean de mercantiles, en su caso<sup>41</sup> (apartados 8.º, 9.º y 10.º, respectivamente).

e) Requisitos laborales. El destino de la actividad de la ENL no podrá ir dirigido a los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, salvo para las actividades de investigación científica, las actividades de asistencia social referidas en los apartados 8 y 13 de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, ni las fundaciones cuya finalidad sea la conservación y restauración de bienes históricos (apartado 4º). En cualquier caso, la actividad de los patronos, representantes estatutarios y miembros de los órganos de gobierno deberá ser gratuita<sup>42</sup>, sin perjuicio de ser reembolsados de los gastos debidamente justificados. No obstante, podrán percibir

---

<sup>39</sup> CV 2369-23 de 4 de septiembre de 2023; 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; Desde la perspectiva doctrinal, vid. SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo, “Los fines que establece la ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G 769/2015)”. *RCyT.CEF*, N.º 406, 2017, pp. 153-161; PEDREIRA MENENDEZ, José, “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”. En: MERINO JARA, Isaac (Dir.). *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, 2015, pág. 495.

<sup>40</sup> Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre por el que se adapta el Plan General de Contabilidad a las ENL.

<sup>41</sup> 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.

<sup>42</sup> Sobre la remuneración de los cargos de patrono y de los miembros de los órganos de representación, vid. PALACIOS RONDA, Esteban, “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, págs. 329-356.

retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, diferente del puesto en el que desempeñan sus funciones como miembro del Patronato u órgano de representación. Esto también será de aplicación para los Administradores de entidades mercantiles en que participe la ENL, salvo que las cantidades que las retribuciones percibidas se reintegren por la condición de administrador a la entidad que representen (apartado 5.º).

Debemos puntualizar que existen entidades, especialmente asociaciones, que por razones de temporalidad y económicas no pueden recibir formalmente la calificación de ENL, pero que si deben ser consideradas ETS. Pensemos en los criterios examinados anteriormente, de acuerdo con el Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública, exige la presentación de la memoria económica y de las cuentas anuales de los dos últimos ejercicios cerrados, por lo que una asociación de nueva creación no puede acceder esta categoría hasta que no transcurra un período mínimo de dos años<sup>43</sup>.

### 3.2. Empresas Sociales: cooperativas de iniciativa social, empresas de inserción, centros especiales de empleo y las sociedades de beneficio o interés común

Las empresas sociales responden a las siguientes características identificadas por la doctrina: actividad y producción enfocada en el objeto social; amplia participación de los miembros y los *stakeholders* en la Asamblea General; limitación en el reparto de beneficios; dependencia de financiación externa y alto grado de participación voluntaria<sup>44</sup>. Desde el punto de vista jurídico, encontramos una amplia dispersión normativa, debiendo acudir a la L.Coop, la LEI, el TRLGPD y su reglamento de aplicación y la Ley 18/2022, de 28 de septiembre, de creación y crecimiento de empresas (en adelante, LCCE).

Las CIS, a nivel estatal<sup>45</sup>, vienen recogidas en el art. 106 L.Coop como aquellas cooperativas que, independientemente de su clase, realizan sus actividades con ausencia de ánimo de lucro y tienen como objeto social la prestación de servicios de carácter asistencial mediante la realización de actividades de carácter sanitario, educativo, cultural u otras de naturaleza social o que velen por la integración de las personas en situación de exclusión, así como cualquier otro tipo de actividad no atendida por el mercado. La L.Coop puntualiza que a este tipo de entidades les serán de aplicación las normas relativas a la clase de cooperativas a las que pertenezcan. No obstante, de la enumeración de actividades realizada se desprende que tan solo las cooperativas de trabajo asociado, de consumidores y usuarios, de servicios, sanitarias y de enseñanza, son los modelos cooperativos que mejor se adecuan a las CIS, independientemente de que sean de primer o segundo grado. En cualquier caso, estas deberán centrar su funcionamiento en una serie de requisitos que deberán recogerse estatutariamente. Entre ellos destacan:

- Los resultados positivos no podrán ser distribuidos entre sus socios.
- Las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de las mismas.

---

<sup>43</sup> Sobre esta cuestión puede verse en detalle, ROJAS SUÁREZ, José Rafael, “Breve análisis de los requisitos necesarios para la declaración y revocación de la utilidad pública de las asociaciones”, *Revista General de Derecho Administrativo, IUSTEL*, N.º 59, 2022, [edición electrónica].

<sup>44</sup> DEFOURNY, Jaques & NYSENS, Marthe, “El enfoque EMES de empresa social desde una perspectiva comparada”, *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, N.º 75, 2012, págs. 13 y ss.

<sup>45</sup> Sobre un examen detallado de las CIS a nivel nacional y autonómico, vid. HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel, “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”, en: AGUILAR RUBIO, Marina (Dir.), *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, 2022, págs. 79-98.

- Carácter gratuito de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de los pagos procedentes de los gastos en el desempeño de sus funciones.
- Retribución de los socios con un límite del 150% de las retribuciones que en función de la actividad y categoría profesional establezca el convenio colectivo aplicable al personal asalariado del sector.

Las Empresas de Inserción (EI) vienen reguladas en la LEI. Estas son definidas como entidades mercantiles o cooperativas que realice cualquier actividad económica de producción de bienes y servicios cuyo objeto social tenga como fin la integración y formación sociolaboral de personas que se encuentren dentro de alguno de los colectivos enumerados en el art. 2 (art. 4LEI). Entre criterios de esta categoría encontramos (Art. 5 LEI):

- Estar promovidas y participadas por una o varias entidades sin ánimo de lucro, entre las que encontramos asociaciones, y fundaciones cuyo objeto social sea la inserción de personas en situación de exclusión o desfavorecida.
- Encontrarse inscritas en el registro correspondiente a su forma jurídica y en el Registro Administrativo de Empresas de Inserción de la Comunidad Autónoma.
- Mantener un cómputo anual desde su calificación, con un porcentaje de trabajadores en proceso de inserción, independientemente de su modalidad de contratación, de al menos el 30% durante los 3 primeros años de su actividad, y de al menos el 50% a partir del cuarto, no pudiendo ser inferior el número de personas en situación de inserción inferior a dos.
- No realizar actividades diferentes a su objeto social.
- Destinar como mínimo el 80% de sus beneficios o excedentes disponibles a la mejora o ampliación de las estructuras productivas y de inserción.
- Presentar el balance social de la actividad de la empresa que incluya la memoria económica y social, el grado de inserción en el mercado laboral ordinario, la composición de la plantilla y las tareas realizadas.
- Contar con los medios necesarios para el cumplimiento de los compromisos derivados de la inserción laboral.

De acuerdo con los requisitos anteriores, las entidades promotoras deberán ser ENL, con especial referencia a las asociaciones, las fundaciones y las CIS. No obstante, determinados autores han puesto de manifiesto la posibilidad incluir dentro de esta clasificación a las *sociedades de capital sin ánimo lucrativo*<sup>46</sup>. Como ha destacado Aguilar Rubio, el término “consideración” al que hace mención la ley nos lleva a interpretar que deben recibir esta categoría expresamente, por lo que deberán adecuar su funcionamiento y requisitos a lo contemplado en el art. 3 de la LRFESFL. Además, se prevé la posibilidad de que sean entidades mercantiles en sentido estricto, por lo que puede desembocar en figuras como la Sociedad Limitada (SL) o Sociedad Laboral (SLL). Compartimos la idea de la autora de que, efectivamente, resulta difícil pensar que se configuren como sociedad anónima por las particularidades de este tipo de mercantil<sup>47</sup>.

---

<sup>46</sup> Especialmente interesante es la Resolución de 17 de diciembre de 2020, con cita de la referida sentencia del TS de 29 de noviembre de 2007 que, en las mismas Resoluciones de 20 de enero de 2015 y 11 de abril de 2016, de la Dirección General de Seguridad Jurídica y Fe Pública, en su F.J. 2.º se recoge: «el tipo de la sociedad anónima o de la sociedad de responsabilidad limitada es adoptado en algunas ocasiones como simple técnica organizativa, habida cuenta de su funcionalidad y el criterio de mercantilidad formal de aquéllas –cualquiera que sea su objeto–, derivado de la propia regulación legal (artículo 2 de la Ley de Sociedades de Capital). Por ello, dada la indudable existencia de sociedades de capital que, en la realidad y según la legislación especial, carecen de base empresarial y ánimo de lucro en sentido estricto, no cabe desconocer las opiniones doctrinales que niegan o interpretan muy flexiblemente la finalidad lucrativa como elemento caracterizador de las sociedades de capital, por considerar que prevalece el elemento estructural u organizativo del concreto tipo social adoptado y no el fin perseguido. Desde esta perspectiva, el ánimo de lucro sería un elemento natural, usual, pero no esencial, a diferencia del fin común que siempre ha de existir».

<sup>47</sup> Sobre esta cuestión, vid. AGUILAR RUBIO, Marina, “Capítulo II. Las empresas de inserción”. En: *la fiscalidad de las WISES en España*, Marcial Pons, 2024.,

Los CEEP vienen regulados en el TRLGPD. Estos son aquellos cuyo objetivo principal es el de realizar una actividad de carácter productivo, llevando a cabo operaciones en el mercado y teniendo como finalidad asegurar un empleo remunerado a personas con discapacidad (art. 43.1). Podrán ser creados tanto por organismos públicos como privados (art. 45). No obstante, los CEEP han sido discutidos por la doctrina, en especial, si deben o no estar dentro de la consideración de entidades de economía social y del tercer sector, siendo la tendencia mayoritaria a que, tan solo aquellos cuya participación venga dada por las entidades sin ánimo de lucro podrían integrarse dentro de esta categoría<sup>48</sup>. En nuestra opinión, no es un criterio de qué tipo de entidad lo participa. Desde una visión integradora, debe ponerse el foco en qué actividad realiza, es decir, si es o no de interés general, bajo qué circunstancias y requisitos las desarrolla y cuál es su régimen estatutario. De esta forma, obtendremos una visión general que nos permita introducir o no a este sujeto. Sus requisitos son:

- La plantilla deberá estar integrada por el mayor número posible de personas con discapacidad que permita la naturaleza del proceso productivo, siendo como mínimo el 70%. No se consideran dentro de esta categoría al personal dedicado a la prestación de servicios de ajuste personal o social, siendo este calificado como aquel cuya misión sea superar las barreras, los obstáculos o las dificultades de las personas con discapacidad en los centros especiales de empleo.
- Además, recibirán la categoría de CEEP de iniciativa social aquellos que, cumpliendo con el objetivo principal de integración junto con el criterio de integración laboral, sean promovidos y participados por entidades sin ánimo de lucro tales como asociaciones, fundaciones, CIS, otras entidades de economía social, así como aquellas cuya titularidad corresponde a mercantiles cuyo capital social está en manos de ENL. Se incluyen también aquí— a diferencia de las empresas sociales— a las corporaciones de derecho público.

Uno de los criterios que hemos puesto de manifiesto es la participación de los sujetos del tercer sector con el primer y segundo sector, es decir, el público y el privado, respectivamente. No queda dudas de que la participación e implicación de ambos está explícita en los primeros y es latente en el segundo. Así, tanto la LEI como el TRLGPD prevén que las Administraciones se relacionen con los servicios públicos (art. 10 LEI, 5 TRLGPD), promuevan sus actividades (art. 16 LEI; art. 51 TRLGPD) y medidas necesarias para el ejercicio de en igualdad de condiciones de los derechos (arts. 10, 11 TRLGPD), lleven a cabo políticas de actuación, programas específicos y estimulen la creación y puesta en marcha de centros especiales de empleo en colaboración con otros organismos o entidades (art. 45 TRLGPD).

A través de la ley de 18/2022, de 18 de septiembre de Creación y Crecimiento de empresas (LCC), se aprobó de forma breve las denominadas Sociedades de Beneficio Común. Si bien estas han sido identificadas con diferentes denominaciones, no deben ser confundidas con las B-Corp<sup>49</sup>, calificación que reciben determinadas entidades a manos de una ENL bajo determinadas circunstancias. Las SBC se han descrito como una combinación con una sociedad mercantil con fines sociales. En palabras de González Sánchez «*son empresas que no buscan beneficio privado, pero sí buscan beneficio*»<sup>50</sup>, es decir, buscan una adecuada salud financiera que les garantice su

---

<sup>48</sup> Vid. AGUILAR RUBIO, Marina. “Capítulo II. Las empresas de inserción” en *la fiscalidad de las WISES en España, op.cit.*, págs. 80 y ss. A su vez, PANIAGUA ZURERA, Manuel. *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Madrid, Marcial Pons, 2011, pág. 205.

<sup>49</sup> MONTIEL VARGAS, Ana, “Las Empresas B (B Corps) y la regulación de las sociedades con propósito (benefit corporations) en Derecho comparado”, REVESCO: *Revista de estudios cooperativos*, N.º141, 2022, págs. 1-25.

<sup>50</sup> GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Sara, “La sociedad de beneficio e interés común en la Ley 18/2022 y su regulación en el Derecho comparado”, *Revista de derecho de sociedades*, N.º 66, 2022, [edición electrónica], sin paginar.

sostenibilidad financiera. Lo que la distinguen son dos aspectos fundamentales: la forma de obtener los recursos económicos y a dónde se dirigen los beneficios obtenidos.

Como se desprende de estos dos elementos, estas figuras serían perfectamente compatibles con las personas jurídicas que obran dentro de nuestro ordenamiento ya mencionadas. De lo anterior, podríamos entender que tanto una CIS, SL, SLL e incluso una asociación o fundación que desarrollen actividades de carácter económico podrían responder a la definición de SBC. Sin embargo, existen criterios que imposibilitan la incorporación de estas dos últimas figuras. En primer lugar, el objeto de la ley por la que se aprueba la LCC no es otro que el impulso y el crecimiento empresarial para la creación de empresas, la mejora de la regulación y la eliminación de obstáculos al desarrollo de actividades económicas. De esta acepción se desprende que las medidas tomadas en ella a través de la modificación de diferentes cuerpos legislativos se dirigen exclusivamente a entidades de naturaleza mercantil. En segundo lugar, la disposición adicional décima de la LCC las califica expresamente como «sociedades de capital», por lo que deja fuera de duda, pese a que las ENL y las CIS realizan actividades económicas y de carácter mercantil, que puedan constituirse como tal. No obstante, ello no impide que puedan estar participadas por ambas. Esto desemboca en que solo las SL y las SLL podrán acceder a esta calificación. En el caso de las sociedades anónimas ocurre igual que en el supuesto de las EI.

Los requisitos establecidos en la SBC, que deben estar recogidos voluntariamente en sus estatutos, son los siguientes:

- Compromiso con la generación explícita de impacto positivo a nivel social y medioambiental a través de su actividad.
- Sometimiento a mayores niveles de transparencia y rendición de cuentas en el desempeño de sus objetivos sociales y la toma en consideración de los grupos de interés relevantes para sus decisiones.

No obstante, pese a lo anterior, aún son un tipo de entidad que requiere de un desarrollo reglamentario para su puesta en marcha<sup>51</sup>, por lo que deberemos esperar a una posible regulación.

Desde una perspectiva comparada con el TS italiano, se aprecian enormes similitudes con lo dispuesto en el CTS a excepción de las mutualidades de previsión social que, bajo nuestro criterio, estarían excluidas del tercer sector. Estas, pese a carecer de ánimo de lucro de acuerdo con el art. 4 de la Ley 9/2000, de 30 de junio, de mutualidades de previsión social, no desarrolla su actividad bajo los criterios anteriormente citados, lo que no significa que no sean consideradas entidades de economía social como sí prevé la LES.

A continuación, a través de un cuadro comparativo se resumirá cada uno de los aspectos examinados anteriormente

---

<sup>51</sup> Como acercamiento, el registrador de la propiedad García Valdecasas ha señalado que, el impacto positivo a nivel social y medioambiental deberá constar en el objeto social, siendo concreto e incluso único a fin de evaluar a la entidad; los niveles de transparencia y rendición de cuentas deberán figurar en la parte estatutaria dedicada a la confección y aprobación de las cuentas anuales, pudiendo consistir en un compromiso de publicidad a través de la web de la sociedad; en cuanto a la toma en consideración de los grupos de interés relevantes, se debe valorar la posibilidad de que puedan ser tenidos en cuenta como estos los trabajadores, los clientes y los proveedores, estando ello regulado en el caso de los primeros. Por último, sugiere que el posible Reglamento deberá establecer cuál será el órgano encargado de validar la calificación de SBC y el plazo de funcionamiento de la sociedad hasta recibir esta categoría. Vid. GARCÍA VALDECASAS BUTRÓN, José Ángel, "Informe mercantil diciembre de 2022. Las B-Corps y las sociedades de Beneficio e Interés Común", *Notarios y registradores*, 2022, [edición electrónica, sin paginar]. Disponible en: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/oficina-mercantil/informes-mensuales-o-m/diciembre-de-2022-b-corps-y-sociedades-de-beneficio-e-interes-comun/#-sociedades-de-beneficio-e-interes-comun>.

<p><b>Tercer Sector en Italia</b></p> <p><b>Entidades</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Las organizaciones de voluntariado.</li> <li>- Las asociaciones de promoción social.</li> <li>- Las entidades filantrópicas.</li> <li>- Las empresas sociales donde se incluyen a las cooperativas sociales, las federaciones (redes asociativas).</li> <li>- Las mutualidades de previsión social.</li> <li>- Las asociaciones reconocidas o no.</li> <li>- Las fundaciones y otras entidades privadas distintas de las sociedades mercantiles.</li> </ul>	<p><b>Tercer Sector en España</b></p> <p><b>Entidades</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ENL calificadas como tal a efectos del art. 2 de la LRFESFL:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Asociaciones declaradas de utilidad pública.</li> <li>- Fundaciones.</li> <li>- Federaciones.</li> <li>- ONG. (Ley 23/1998, de 7 de julio, de cooperación internacional para el desarrollo)</li> <li>- Comité olímpico y paralímpico español.</li> <li>- Entidades no residentes en territorio español que operen en el mismo con establecimiento permanente y sean análogas a las figuras anteriores.</li> </ul> </li> <li>- Asociaciones sin calificación de utilidad pública formalmente inscritas.</li> <li>- Empresas sociales:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- CIS (LCoop).</li> <li>- EI (LEI).</li> <li>- CEEP (TRLGPD).</li> <li>- SBC<sup>52</sup> (LCC).</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Actividades</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- De carácter comercial y no comercial.</li> <li>- Enumeración de actividades de interés general: Art. 5 CTS y art. 6 CTS.</li> <li>- Prohibición de resultados de cualquier forma (directa o indirecta). Se incluyen los excedentes de explotación, los fondos y las reservas, independientemente de su denominación. (Art. 8 CTS)</li> </ul>	<p><b>Actividades</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Deben desarrollar actividades de interés general o dirigidas a la sociedad, en cualquier caso.</li> <li>- Actividades de carácter económico y no económico bajo unos límites establecidos en la LRFESFL, la L.Coop. En cualquier caso, debe destinarse un porcentaje al sostenimiento y mantenimiento de la entidad. En el supuesto de las ENL (<math>\geq 70\%</math>); en las CIS los resultados no pueden ser distribuidos entre los socios.</li> <li>- Las EI deberán destinar una parte los beneficios económicos a la entidad (<math>\geq 80\%</math>).</li> <li>- CEEP reinversión íntegra de beneficios en creación de empleo.</li> </ul>
<p><b>Destino del patrimonio en caso de extinción</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Deberá destinarse a otras entidades del tercer sector o la <i>Fondazione Italia Sociale</i> (art. 9 CTS).</li> </ul>	<p><b>Destino del patrimonio en caso de extinción</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Deberá destinarse a otras ENL. Solo se prevé para las ENL. (art. 3.6 LRFESFL).</li> </ul>
<p><b>Requisitos laborales</b></p>	<p><b>Destino de la actividad y Requisitos laborales</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ENL:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- El destino de la actividad no podrá ir dirigido a los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive, salvo para las actividades de investigación científica.</li> <li>- Cargos gratuitos.</li> </ul> </li> <li>- CIS:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Los resultados positivos no podrán ser distribuidos entre sus socios.</li> <li>- Las aportaciones obligatorias y voluntarias al capital social no podrán devengar un interés superior al interés legal del dinero, sin perjuicio de la posible actualización de estas.</li> <li>- Carácter gratuito de los cargos del Consejo Rector, sin perjuicio de los pagos procedentes de los gastos en el desempeño de sus funciones.</li> </ul> </li> <li>- EEI:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- Mantener un cómputo anual desde su calificación, con un porcentaje de trabajadores en proceso de inserción, independientemente de su modalidad de contratación, de al menos el</li> </ul> </li> </ul>

<sup>52</sup> Precisa de un desarrollo reglamentario.

	<p>30% durante los 3 primeros años de su actividad, y de al menos el 50% a partir del cuarto, no pudiendo ser inferior dos el número de personas en situación de inserción.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- CEEP:             <ul style="list-style-type: none"> <li>- La plantilla deberá estar integrada por el mayor número posible de personas con discapacidad que permita la naturaleza del proceso productivo, siendo como mínimo el 70%.</li> </ul> </li> </ul>
<p><b>Inscripción formal</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- RUNTS (art. 11CTS)</li> </ul>	<p><b>Inscripción formal</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ENL. Registro correspondiente (art. 3.7 LRFESFL)</li> <li>- CIS. Registro de cooperativas (art. 7, art.109 L.Coop y normas autonómicas)</li> <li>- EEI- Registro competente estatal o autonómico<sup>53</sup>.</li> <li>- CEEP- Registro estatal o autonómico (art. 7 Real Decreto<sup>54</sup>).</li> <li>- SL- Registro Mercantil (art. 20 LSC).</li> <li>- SLL- Registro de Sociedades Laborales estatal o autonómico (art. 4 LSLP).</li> </ul>
<p><b>Obligaciones contables (arts. 13,14,15 CTS)</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Balance.</li> <li>- Estado de cuentas.</li> <li>- Informe de misión.</li> <li>- Informe de resultados económico.</li> <li>- Informe de gestión de la organización.</li> </ul> <p>Entidades &lt;200.000 € <i>Ricondito per-casa</i>.          Actividades excl. Mercantil, obligaciones contables CC.Italiano (2214).          Entidades &gt; 1 mill. Depósito en el RUNTS e informe social (web).</p>	<p><b>Obligaciones contables</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- ENL (normas previstas al efecto<sup>55</sup>, art. 3.8 y 11. LRFESFL); rendición de cuentas (art. 3.9 LRFESFL); memoria económica anual.</li> <li>- CIS ordenada y adecuada a su actividad de acuerdo con las normas previstas a tal efecto<sup>56</sup> (art. 61 LCoop).</li> <li>- EEI; CEEP; SLL (normas contables específicas<sup>57</sup>).</li> </ul>

## 4. LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR ITALIANO EN EL IRES

### 4.1. Las entidades no mercantiles y mercantiles. Actividades no comerciales y comerciales

A través de diferentes disposiciones normativas se han implementado distintas medidas sociales y decretos en favor de las entidades del tercer sector en Italia, enfocadas principalmente en la captación recursos económicos y en la promoción de su desarrollo<sup>58</sup>. Así mismo, los títulos VIII y

<sup>53</sup> Real Decreto 49/2010, de 22 de enero, por el que se crea el Registro Administrativo de Empresas de Inserción del Ministerio de Trabajo e Inmigración.

<sup>54</sup> Real Decreto 2273/1985, de 4 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento de los Centros Especiales de Empleo definidos en el artículo 42 de la Ley 13/1982, de 7 de abril, de Integración Social del Minusválido.

<sup>55</sup> 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.

<sup>56</sup> Orden EHA/3360/2010, de 21 de diciembre, por la que se aprueban las normas sobre los aspectos contables de las sociedades cooperativas.

<sup>57</sup> Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad; Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de Pequeñas y Medianas Empresas y los criterios contables específicos para microempresas. Vid. Código de Contabilidad Financiera y Sociedades. Disponible en:

[https://www.boe.es/biblioteca\\_juridica/codigos/codigo.php?id=089\\_Codigo\\_de\\_Contabilidad\\_Financiera\\_y\\_Sociedades&modo=2](https://www.boe.es/biblioteca_juridica/codigos/codigo.php?id=089_Codigo_de_Contabilidad_Financiera_y_Sociedades&modo=2).

<sup>58</sup> Podemos destacar, entre otros: [Decreto Ministeriale n. 72 del 31 marzo 2021](#), Adozione delle Linee guida sul rapporto tra pubbliche amministrazioni ed Enti del Terzo Settore negli articoli 55-57 del Decreto legislativo n. 117 del 2017; [Decreto Interministeriale n. 107 del 19 maggio 2021](#) (GU n.177 del 26 luglio 2021) Regolamento ai sensi dell'articolo 6 del Decreto legislativo n. 117 del 2017 (Codice del Terzo Settore), concernente l'individuazione di criteri e limiti delle attività diverse; [Decreto Interministeriale 6 ottobre 2021](#) (GU n. 285 del 30 novembre 2021) Individuazione dei meccanismi assicurativi semplificati, con polizze anche numriche, e disciplina dei relativi controlli; [Decreto Ministeriale n. 89 del 23 febbraio 2022](#) (GU n. 163 del 14 luglio 2022) Regolamento concernente le modalità di attuazione

IX del CTS contienen una serie de mecanismos que han permitido desarrollar «*un marco financiero idóneo*»<sup>59</sup>.

El CTS establece dos categorías diferentes de entidades en atención al tipo de actividad que llevan a cabo, las no mercantiles y mercantiles (art. 79. 1 y 5, respectivamente). Así, las primeras vienen definidas por todos aquellos sujetos enumerados en el art. 4 CTS, a excepción de las empresas y cooperativas sociales, siempre y cuando realicen actividades de interés general de las enumeradas en el art. 5 CTS. Se incluyen aquí también las actividades de naturaleza distinta a las de carácter general cuando sean realizadas de forma complementaria o auxiliar a estas, quedando excluidas de este supuesto las de patrocinio publicitario. Las segundas, en cambio, serán las empresas sociales, las cooperativas sociales y aquellas que desarrollen actividades mercantiles cuyos ingresos superen a las no mercantiles.

La justificación de este sistema se deposita en una función social, en la racionalización y simplificación de un régimen de deducciones acorde al rendimiento obtenido por las entidades. Todo ello con base a un apoyo público donde también destaca la reforma estructural del sistema de asignación del 5 *per mille* del IRPF.

Seguidamente y, en línea con la categorización anterior, el CTS diferencia entre actividades no comerciales y comerciales. Serán consideradas actividades no comerciales:

- Las de interés general enumeradas en el art. 5 CTS, siempre y cuando se realicen a título gratuito o mediante un pago de una contraprestación que no supere el coste real del producto o no superen en el 6 % a los costes de actividad para cada período impositivo. En concepto de contraprestaciones también se incluirán las aportaciones económicas realizadas a las entidades, no teniéndose en cuenta aquellas derivadas de los gastos de la actividad (art. 79. 1 y 2 CTS).
- Las referidas a la actividad investigadora, siempre y cuando sean llevadas a cabo por las entidades referidas al apartado 1 del art. 5, salvo las realizadas por las empresas y las cooperativas sociales, no siendo así para las denominadas “redes sociales” o federaciones ni universidades.
- Las actividades que consistan en intervención y prestación de servicios sociales, sanitarios y sociosanitarios no serán consideradas tampoco actividades comerciales en ningún caso cuando se realicen por fundaciones de las antiguas instituciones públicas de beneficencia y caridad, siempre y cuando los beneficios se reinviertan íntegramente en actividades sanitarias o sociosanitarias y no exista remuneración a favor de los órganos de administración (Art. 79.3 CTS).
- Las desarrolladas por las asociaciones del tercer sector hacia sus socios y familiares de acuerdo con los fines institucionales de la entidad (art. 79.6 CTS).

No forman parte de los ingresos aquellos derivados de:

- Los fondos recibidos como resultado de colectas públicas realizadas mediante ofertas de bienes de valor moderado o servicios a los donantes en el marco de celebraciones, aniversarios y campañas de sensibilización (art. 79.4 a) CTS).
- Las aportaciones y contribuciones concedidas por las administraciones públicas en los términos establecidos por la ley<sup>60</sup> (art. 79.4 b) CTS).

---

del social bonus; [Decreto Ministeriale del 9 giugno 2022](#) (GU n. 170 del 22 luglio 2022) Adozione delle linee guida sulla raccolta fondi degli Enti del Terzo Settore.

<sup>59</sup> LUQUE MATEO, Miguel Ángel, “La financiación del tercer sector local en Italia”, *op. cit.*, pág. 245.

<sup>60</sup> Vid. el apartado 2 del artículo 1 del Decreto Legislativo n.º 165, de 30 de marzo de 2001 y letra g) del apartado 1 del artículo 9 del Decreto Legislativo n.º 517, de 7 de diciembre de 1993.

- Los ingresos derivados de aportaciones, subvenciones, donaciones, cuotas de socios de la entidad y cualquier otro asimilado, incluidos los ingresos y cobros bajo los criterios del apartado 2 y 3, siempre que sean llevados a cabo por las entidades del apartado 1, es decir, quedan excluidas –igual que en los supuestos anteriores– las empresas y cooperativas sociales (art. 79.5 bis).
- No forman parte de los ingresos las cuotas de los socios o aportaciones realizadas por estos a las asociaciones. No obstante, el suministro de bienes y servicios a los socios y a los familiares que convivan con ellos que se materialicen mediante contraprestación, incluidas las cuotas o contribuciones adicionales justificadas por una mayor o diferente prestación del servicio se consideran actividades de carácter mercantil.

Se debe advertir que, para las ETS con forma de voluntariado, entes de carácter filantrópico y asociaciones de promoción social, el CTS considera actividades no comerciales a aquellas de carácter accesorio cuya finalidad es financiar las actividades de interés general y que se desarrollan en ausencia de una organización empresarial formal<sup>61</sup>. Entre estas se destacan: el suministro de alimentos y bebidas en eventos ocasionales, la venta de artículos producidos por los voluntarios, las donaciones de terceros y la venta de publicaciones entre asociados<sup>62</sup>.

El criterio de entidad mercantil y no mercantil podrá ser alterado en función del tipo de actividades e ingresos que lleven a cabo las entidades. No obstante, este cambio será efectivo a partir del período impositivo siguiente. (Art. 75. 5 ter).

#### 4.2. IRES

El CTS introduce un método de estimación objetiva denominado *regime dell'imposta sul reddito delle società* (IRES) equivalente al Impuesto sobre Sociedades para las ETS de carácter no mercantil que realicen actividades de interés general (art. 5 CTS) y auxiliares (art. 6 CTS), y que no cumplan con los requisitos para ser consideradas actividades comerciales. Estas tributarán aplicando a los importes obtenidos los siguientes coeficientes:

- a) Para las prestaciones de servicios:
  - El 7 % para ingresos hasta 130.000 €.
  - El 10 % para ingresos entre 130.001- 300.000 €.
  - El 17 % para ingresos superiores a 300.000 €.
- b) Otras actividades:
  - El 5 % para ingresos hasta 130.000 €.
  - El 7 % para ingresos entre 130.001- 300.000 €.
  - El 14 % para ingresos superiores a 300.000 €.

Los porcentajes anteriores se aplicarán a la base imponible positiva del Impuesto sobre Sociedades a las que se refieren los artículos 86, 88, 89 y 90 del texto consolidado del impuesto sobre sociedades, aprobado por el Decreto del presidente de la república de 22 de diciembre de 1986, n.º 917<sup>63</sup>. Estos son, de forma resumida: las ganancias patrimoniales; los denominados

---

<sup>61</sup> En este sentido, vid. CONSORTI, Pierluigi.; GORI, Luca; ROSSI, Emanuele, *Diritto del Terzo settore*, il mulino, Bologna, *op.cit.*, pág.118.

<sup>62</sup> LUQUE MATEO, Miguel Ángel, "La financiación del tercer sector local en Italia" *op. Cit.*, pág. 248.

<sup>63</sup> Disponible en: <https://www.normattiva.it/uri-res/N2Ls?urn:nir:presidente.repubblica:decreto:1986-12-22:917>.

“activos contingentes”<sup>64</sup>; los dividendos e intereses derivados de la participación en sociedades simples, colectivas o en comandita; los beneficios distribuidos en cualquier forma y bajo cualquier denominación otorgados por la participación en otras entidades; los intereses procedentes de ventas con pacto o derecho de recompra<sup>65</sup> donde se prevea la obligación de reventa; los valores en un plazo determinado; y, por último, los ingresos procedentes de bienes inmuebles que estén afectos a las actividades económicas o de carácter empresarial, incluyéndose el arrendamiento. En caso de simultaneidad de actividad, el coeficiente vendrá determinado con base al importe de los ingresos procedentes de la actividad principal. En el supuesto de que las actividades no vengan separadas a nivel contable se considerarán prestación de servicios en la aplicación del coeficiente.

Respecto a las transmisiones realizadas a favor de las ETS, estas deberán ser gratuitas para no encontrarse sujetas al impuesto sobre sucesiones y donaciones<sup>66</sup>. En cuanto al impuesto sobre actos jurídicos documentados estarán exentas las escrituras, los documentos, las solicitudes, los contratos y copias auténticas, los extractos, las certificaciones, las declaraciones o cualquier otro documento en formato electrónico o papel (Art. 82. 2 y 3 CTS).

Los bienes inmuebles pertenecientes a las ETS y que realicen actividades de carácter no comercial tales como las actividades asistenciales, de seguridad social, sanitarias, de investigación científica, educativas, de alojamiento, culturales, recreativas y deportivas, además de las actividades de culto<sup>67</sup> se encontrarán exentos del Impuesto sobre bienes inmuebles. No obstante, en este último impuesto se permite a los municipios, las provincias, las ciudades metropolitanas y las regiones autonomía de decisión al respecto de las actividades que sean de carácter exclusivamente comercial, la reducción o exención en el pago de este impuesto (art. 82. 6 CTS).

## 5. LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR EN ESPAÑA EN EL IS

A diferencia de Italia, en España la calificación de ETS no tiene efectos sobre su fiscalidad. Nuestro sistema tributario de las ETS es consecuencia directa de la fragmentación jurídica de su norma sustantiva. Por ello, encontramos que a las ENL en sentido estricto podrán aplicar la LRFESFL siempre que cumplan con los requisitos establecidos en la ley o, en su defecto, la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), siendo en este caso su aplicación a las entidades consideradas parcialmente exentas. En ambos casos, uno u otro sistema es optativo y las entidades podrán decidir por razones de economía de opción por qué sistema decantarse, salvo en el caso de que no cumplan con los requisitos establecidos en los art.

---

<sup>64</sup> Estos son, ejemplificativamente, los ingresos o beneficios obtenidos con respecto a gastos, pérdidas de pasivos deducidos registrados en los estados financieros de ejercicios anteriores y de los ingresos u otros beneficios obtenidos por encima de los que contribuyeron a ingresos de periodos anteriores. También se incluyen aquí las indemnizaciones recibidas por las aseguradoras en concepto de compensación por daños ocasionados, ingresos en metálico o en especie percibidos en concepto de contribución o donación, entre otros. Sobre esta cuestión, vid. art. 88 del Decreto del presidente de la república de 22 de diciembre de 1986, n.º 917.

<sup>65</sup> Dentro de nuestro ordenamiento jurídico podemos encontrar esta figura definida en el art. 30 de la Resolución de 10 de febrero de 2021, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se dictan normas de registro, valoración y elaboración de las cuentas anuales para el reconocimiento de ingresos por la entrega de bienes y la prestación de servicios, quedando definido como: « 1. Un acuerdo de recompra es un contrato por el que una empresa se compromete o tiene la opción de adquirir un activo que ha sido transmitido al cliente con carácter previo. El activo recomprado puede ser el que se vendió originalmente al cliente, uno que sea sustancialmente igual, u otro del que el activo originalmente vendido es un componente. 2. Los acuerdos de recompra generalmente tienen tres formas: a) la obligación de recomprar el activo (a término); b) El derecho de recomprar el activo (opción de compra); c) La obligación de recomprar el activo a requerimiento del cliente (opción de venta)».

<sup>66</sup> Respecto a la inscripción en el registro hipotecario y catastral, se aplicará un tipo fijo de arancel respecto a las escrituras de constitución y modificación estatutaria, incluyéndose aquí las operaciones de fusión, escisión o transformación realizadas por las entidades del tercer sector.

<sup>67</sup> Reconocidas en el artículo 16, apartado 1, letra a) de la Ley nº.22 de 20 de mayo de 1985.

2 y 3 LRFESFL, esto es, a modo de recapitulación, que no sean entidades reconocidas por la ley como ENL, tales como asociaciones sin la calificación de utilidad pública o que no se adecuen a los requisitos de actividad y destino del patrimonio.

Respecto las CIS, se guiarán por la ley 20/1990, de 19 de diciembre, sobre régimen fiscal de cooperativas (LRFCoop.) en atención al tipo de cooperativa que pertenezcan y su clasificación fiscal, es decir, cooperativas protegidas o especialmente protegidas (art. 2 LRFCoop.). Por último, en cuanto a las EI y los CEEP, no se prevé una norma específica para ellas, siendo de aplicación la LIS en caso de configurarse como sociedades de capital, con las particularidades previstas para ellas, en especial en lo que respecta a deducciones y bonificaciones previstas por trabajadores con discapacidad.

### 5.1. Régimen Fiscal de las ENL en la LRFESFL y en la LIS

La fiscalidad de las ENL destaca especialmente por un amplio régimen de rentas y explotaciones económicas exentas dependiendo de si se decantan por la LRFESFL o la LIS. Para aquellas que aplican la primera encontramos, entre las rentas, las siguientes:

- Los donativos y donaciones para colaborar con los fines de la entidad. En ellas se incluyen las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución.
- Las cuotas satisfechas por los asociados o colaboradores.
- Las subvenciones.
- Los procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, entre los que destacan los dividendos y participaciones de sociedades, los intereses, los cánones y los alquileres.
- Las derivadas de transmisiones o adquisiciones por cualquier título de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución o liquidación de la entidad.
- Las derivadas de explotaciones económicas exentas.
- Las que deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos.

Respecto a las explotaciones económicas, siempre que sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

- Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como la asistencia social e inclusión social, incluyendo actividades auxiliares o complementarias de aquellos como son: la protección de la infancia, la asistencia a la tercer edad, la asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos, la asistencia a personas con discapacidad, minorías étnicas, refugiados y asilados, emigrantes, inmigrantes y transeúntes, personas con cargas familiares no compartidas, la acción social comunitaria y familiar, la asistencia exreclusos, la reinserción social y la prevención de la delincuencia, la asistencia a alcohólicos y toxicómanos, la cooperación para el desarrollo, la inclusión social y las acciones de inserción sociolaboral de personas en riesgo de exclusión social<sup>68</sup>.
- Explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias.
- Explotaciones económicas de investigación, desarrollo e innovación, siempre y cuando se trate de las contempladas en la LIS.

---

<sup>68</sup> Este último ha sido modificado a través del art. 129.2 del Real Decreto-ley 6/2023, de 19 de diciembre.

- Las explotaciones económicas que consistan en la organización de representantes musicales, coreográficas cinematográficas o circenses.
- Las explotaciones económicas de enseñanzas y formación profesional a todos los niveles cuando se encuentren exentas en la ley del IVA.
- Organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos y seminarios.
- Explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
- Explotaciones económicas de prestaciones de servicios deportivos a personas físicas, siempre que estén relacionados con dichas prácticas y con excepción de los espectáculos deportivos y prestados a deportistas profesionales.

A los anteriores se les suman las rentas que tengan carácter meramente auxiliar o complementario de las anteriores siempre que estén encaminadas a cumplir con los fines estatutarios. Para ser de carácter auxiliar no podrá superar el 20% de los ingresos totales. Y, las de escasa relevancia serán aquellas con un importe neto de la cifra de negocios inferior a 20.000 euros.

Este amplio régimen de exención previsto en la norma fiscal ha sido ampliamente criticado por una parte del sector doctrinal, especialmente en lo que se refiere a la imposibilidad de deducibilidad de los gastos derivados de las explotaciones económicas y obtención de rentas exentas. El sistema planteado por algunos autores es la reformulación del sistema actual orientándolo a la aplicación de un tipo de gravamen 0% para todas las rentas y explotaciones económicas exentas, de tal forma que puedan aplicar la deducción en el porcentaje que se establezca legalmente<sup>69</sup>.

En cuanto al cálculo de la base imponible, solo será de aplicación aquellas rentas no consideradas explotaciones económicas exentas. Así mismo, se establecen una serie de consideraciones para las deducciones, no siendo deducibles los siguientes (art. 8 LRFESFL):

- Los gastos imputables a las rentas exentas. En el caso de ser parciales serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto a los ingresos totales de la entidad.
- Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de deducciones parciales, el mismo criterio de proporcionalidad que el apartado anterior.
- Las cantidades que constituyan aplicación de resultados, en particular, los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

En el supuesto de rentas no exentas, el tipo de gravamen será del 10% (art. 10 LRFESFL). En caso de acogerse a este régimen fiscal, la entidad quedará vinculada de forma indefinida durante los períodos impositivos siguientes, siempre que cumplan con los requisitos del artículo 3, quedando, por tanto, condicionada al cumplimiento de lo establecido en la LRFESFL.

Aquellas entidades que no cumplan u opten por no aplicar el sistema anterior, podrán acceder al régimen establecido en la LIS para las entidades parcialmente exentas. A diferencia del amplio sistema de exención anterior, en la LIS solo serán de aplicación (art. 110 LIS):

---

<sup>69</sup> PEDREIRA MENÉNDEZ, José, "Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo". En: MERINO JARA, Isaac (Dir.): *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, págs. 493-508.

- Las que se obtengan de la realización de actividades que constituyan su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividad económica, particularmente se incluyen las cuotas de asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no reciban una prestación derivada de la actividad económica.
- Las derivadas de transmisiones y adquisiciones a título lucrativo, siempre que se dirijan al cumplimiento de su finalidad específica.
- Aquellas procedentes de la transmisión onerosa de bienes afectos a la realización del objeto o finalidad específica, siempre que el destino se derive directamente a nuevas inversiones en elementos del inmovilizado. Se establece un plazo de 3 años para la realización de nuevas inversiones con el dinero obtenido de la transmisión y deberá mantenerse el bien nuevo adquirido durante 7 años en el patrimonio de la entidad, salvo que tenga una vida útil inferior conforme al período de amortización.
- Esta exención no alcanzará a los rendimientos de actividades económicas ni a las rentas derivadas del patrimonio, ni a las rentas obtenidas en transmisiones, distintas de las señaladas en él.

La determinación de la base imponible se aplicará conforme a las reglas establecidas en el Título IV de la ley, no siendo fiscalmente deducibles los establecidos en el art. 15 ni los imputables exclusivamente a rentas exentas ni las cantidades derivadas de la aplicación de resultados, en particular las destinadas al sostenimiento de la actividad (art. 111 LIS). El tipo de gravamen que les será de aplicación es el tipo de gravamen general, excepto para aquellas entidades cuyo importe neto de la cifra de negocios sea inferior al millón de euros, en cuyo caso será del 23%. No obstante, se prevé una reducción hasta el 15% durante el primer período impositivo para aquellas entidades de nueva creación que realicen actividades económicas (art. 29 LIS).

En cualquier caso, no tendrán obligación de presentar declaración cuando no superen sus ingresos los 75.000 euros anuales, que los ingresos de rentas no exentas no superen los 2.000 euros anuales o que todas las rentas no exentas estén sometidas a retención.

Comparativamente con la LRFESFL, el sistema impositivo para aquellas ENL acogidas a la LIS es más gravoso que el establecido en la norma fiscal especial por varios motivos. En primer lugar, el número de rentas exentas está muy limitado en comparación con la LRFESFL, solo aquellas que no son consideradas actividades de carácter económico disfrutarán del beneficio fiscal, tributando el resto a los tipos impositivos enumerados. Lo mismo ocurre con las transmisiones onerosas y las rentas procedentes del patrimonio. En nuestra opinión, supone un importante perjuicio económico para determinadas entidades de nueva creación que no pueden aplicar el régimen fiscal especial. Ciertamente, serán pocas las entidades que no puedan acceder a la calificación de ENL, pero el requisito de temporalidad, especialmente en asociaciones, supone una falta importante de estímulo en el emprendimiento social. Aunque el régimen de la LRFESFL es optativo, la impresión que da el legislador en este punto es que deberán obligatoriamente aplicar el sistema especial.

## 5.2. Régimen Fiscal de las empresas sociales

En este apartado incluiremos las que hemos descrito dentro de la categoría de empresa social, es decir, las CIS, las EI y las CEEP, respectivamente.

La fiscalidad de las primeras está prevista en la LRFCoop. En la ley fiscal especial encontramos dos tipos de cooperativas diferentes, las cooperativas protegidas y las especialmente protegidas. De forma negativa, el art. 6 de la LRFCoop dispone que, serán cooperativas protegidas aquellas

que se ajusten a los principios y disposiciones establecidas en la Ley General de Cooperativas o en las leyes de cooperativas autonómicas y no incurran en ninguna causa prevista en el art. 13 LRFCoop. En cuanto a las especialmente protegidas encontraremos: las cooperativas de trabajo asociado, las agrarias, las de explotación comunitaria de la tierra, las del mar y las de consumidores y usuarios<sup>70</sup>. En sintonía con lo expresado anteriormente, consideramos que las que mejor se adecuan al tercer sector son las cooperativas de trabajo asociado y las cooperativas de consumidores y usuarios.

En el IS, a las cooperativas protegidas se les aplicará un tipo de gravamen específico del 20% sobre la base imponible derivada de los resultados cooperativos, mientras que a los extra-cooperativos se les aplicará el tipo general, situado actualmente en el 25% para aquellas entidades que superen el millón de euros y el 23% para cifras inferiores. Así mismo, disfrutarán de libertad de amortización de los elementos del activo fijo adquiridos en el plazo de tres años desde la fecha de inscripción en el Registro de Cooperativas y Sociedades Anónimas Laborales. La cantidad fiscalmente deducible por este concepto, una vez practicada la amortización, no podrá exceder del importe del saldo de la cuenta de resultados cooperativos disminuido en las aplicaciones obligatorias al Fondo de Reserva Obligatorio (art. 33 LRFCoop). En el caso de las cooperativas especialmente protegidas tendrán una bonificación del 50% sobre la cuota íntegra en el IS.

En igual sentido ocurre para las EI y las CEEP. Ni la LEI ni el reglamento de aplicación hacen mención alguna a un régimen fiscal específico. Tan solo la LIS prevé respecto a la integración y contratación de personas una serie de deducciones para la creación de empleo y la creación de empleo de personas con discapacidad. Respecto a la primera (art. 37 LIS):

- Se establece una deducción de 3000 euros de la cuota íntegra en la contratación indefinida de personas menores de 30 años.
- En entidades con una plantilla inferior a 50 trabajadores se prevé una deducción del 50% del menor de los siguientes importes: el importe de la prestación por desempleo que el trabajador tuviera pendiente de recibir en el momento de la contratación o el correspondiente a 12 mensualidades de la prestación por desempleo. Esta deducción se aplicará respecto de aquellos contratos realizados en el periodo impositivo hasta alcanzar una plantilla de 50 trabajadores y siempre que, en los 12 meses siguientes, se produzca un incremento de esta de al menos una unidad respecto a la existente en los 12 meses anteriores.
- La deducción se aplicará en la cuota íntegra del periodo impositivo en el que finalice el período de prueba de un año exigido en el tipo de contrato, y estará condicionada a su mantenimiento durante al menos 3 años de relación laboral.
- En el caso de contrataciones parciales, las deducciones se aplicarán de forma proporcional.

En cuanto a la deducción por creación de empleo de personas con discapacidad (art. 38 LIS):

---

<sup>70</sup> Sobre las cooperativas protegidas y especialmente protegidas, Vid. AGUILAR RUBIO, Marina. "Requisitos para la consideración de las cooperativas agroalimentarias como especialmente protegidas a efectos fiscales en España". En AGUILAR RUBIO, Marina & RODRÍGUEZ MUSA, Orestes (Coords.), *Reflexiones sobre el derecho de cooperativas desde una perspectiva hispano-cubana*, Árbol académico, 2022, págs. 65-78. ISBN 978-84-19544-84-1; en igual sentido: AGUILAR RUBIO, Marina, "Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración", *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 2017, págs. 118-132.

- Una deducibilidad de la cuota íntegra de 9000 euros por persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad con un grado igual al 33% e inferior al 65% contratados por el contribuyente.
- Una deducibilidad de la cuota íntegra de 12.000 euros por persona/año de incremento del promedio de plantilla de trabajadores con discapacidad con un grado igual al 65%.
- Los trabajadores contratados que dieran derecho a la deducción prevista en el art. 38 no se computarán a efectos de la libertad de amortización.

## 6. REFLEXIONES FINALES

El tercer sector en Italia tiene un importante impacto económico y social. Fruto de ello son las más de 363.000 entidades de las que dispone actualmente que se dispersan por todo el territorio de forma irregular, presentando un mayor número en el noreste de la península. En España, se ha producido un incremento de forma significativa en los últimos años. Sin embargo, la ausencia de una calificación jurídica de tercer sector dificulta la tarea de poder cuantificar con objetividad cuantas entidades lo conforman. Pese a su enorme potencial, el tercer sector continúa presentando bastantes dificultades a la hora de impulsar y promover la cohesión social, de encontrar personal voluntario y de obtener financiación para el desarrollo y mantenimiento de su actividad.

El CTS no ha estado exento de conflictos desde su aprobación en 2017. Como ejemplos podemos destacar la implementación del RUNTS en 2023, tras más de 6 años desde la entrada en vigor de la norma, los conflictos con la tributación de las ETS y las normas procedentes de la Unión Europea que afectan especialmente al IVA. No obstante, el *Codice* ha permitido sistematizar y armonizar jurídicamente a los sujetos del tercer sector, ofreciendo una clasificación amplia y estructurada de qué entidades y qué actividades lo integran.

En España no existe una calificación similar de carácter jurídico ni un marco que permita unificar el criterio. Para ello, debemos acudir a la doctrina científica con el objetivo de ofrecer una aproximación conceptual. Nuestra propuesta se centra en apoyarnos en las leyes que existen actualmente y que hacen referencia a los sujetos que integran la economía social, el tercer sector de acción social y el sector no lucrativo. A través de ellas hemos podido concluir que las ETS en España están integradas por las asociaciones, las fundaciones, las agrupaciones de asociaciones y federaciones, las CIS, las EI y los CEEP. No obstante, consideramos que este criterio no estará exento de controversia ya que no existe una línea doctrinal única.

En nuestra opinión, las similitudes con el ordenamiento jurídico italiano permitirían seguir con su ejemplo y llevar a cabo una sistematización de los diferentes cuerpos normativos e integrar, en un código único, las entidades que lo componen, las actividades que puede desarrollar, su financiación, la obtención de recursos económicos a través del mecenazgo, su régimen contable, su registro y las modalidades de trabajo dentro del sector. De ser así, se simplifica y sistematiza el régimen del tercer sector en nuestro país. Pensemos que, en España, solo para determinar la tributación en el Impuesto sobre Sociedades, debemos acudir a la LRFESFL, la LIS, la LRFESFL o la LRFCoop en función del tipo de entidad, para la cual se establecen requisitos, tipos de gravamen y beneficios fiscales diferentes.

Por ello, apostamos por un sistema de estimación objetiva similar al IRES italiano, que establezca una enumeración de qué entidades se consideran ETS, qué actividades pueden desarrollar, cuál de estas son consideradas comerciales, no comerciales y accesorias y, por último, un tipo de gravamen progresivo en función de los ingresos no comerciales que desarrollan. De

esta forma, se elimina el tipo único actual, de manera que, aquellas entidades que no cumplan con los requisitos que establezca la ley para ser consideradas a efectos fiscales entidades exentas o parcialmente exentas no tengan que aplicar los tipos actuales del 25%, 23% o 15% <sup>71</sup>.

En nuestra opinión, la progresividad del sistema italiano en el IS es más aconsejable y proteccionista con las entidades que el actual. Nuestro tipo de gravamen único para las entidades no es el más apropiado para evitar un posible perjuicio económico. Los tipos de gravamen del 7%, 10 % y 17 %, y del 5%, 7% y 14%, en función del tipo de actividad y de los ingresos pueden tener un efecto positivo en las ETS, en particular para las ENL no acogidas a la LRFESFL y las empresas sociales estudiadas. Un sistema escalonado, similar a nuestro IRPF contribuye a que, de forma progresiva, la carga tributaria soportada sea mayor cuando realicen actividades y explotaciones económicas que eleven los ingresos de las entidades, dispensando un tratamiento más favorable para el resto. Ello, contribuiría de forma positiva al emprendimiento social a través de estas entidades que, en determinadas circunstancias como las asociaciones de nueva creación, no pueden disfrutar del amplio número de exenciones contenido en la LRFESFL. Además, otros sujetos como las CIS, las EI o los CEEP podrían tener acceso a un régimen tributario más favorable que el actual donde, en ocasiones, estas figuras no se ven favorecidas fiscalmente en comparación con las entidades sin ánimo de lucro.

Por último, consideramos insuficientes los beneficios fiscales planteados para las empresas sociales, particularmente a las EI y las CEEP cuyos fines estatutarios principales son la integración de personas en situación de vulnerabilidad social. En igual sentido, sentido ocurre para las CIS –aunque en menor medida– donde pese a recibir la categoría de ENL no pueden acceder al régimen fiscal especial. Pese a que las ventajas de los beneficios fiscales han sido cuestionadas por una parte del sector doctrinal, sobre todo en lo que respecta a la deducibilidad de los gastos, consideramos que este sistema impositivo no incentiva la creación de este tipo de entidades, a pesar de estar participadas en gran medida por ENL. Por ello, debería haberse planteado una auténtica reforma del mecenazgo incluyendo a las CIES entre las entidades enumeradas del art. 2 LRFESFL.

## 7. REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AGUILAR RUBIO, Marina, *La fiscalidad de las WISES en España*, Marcial Pons, 2024. ISBN: 978-84-1381-683-8.

AGUILAR RUBIO, Marina, “Requisitos para la consideración de las cooperativas agroalimentarias como especialmente protegidas a efectos fiscales en España”. En: AGUILAR RUBIO, Marina & RODRÍGUEZ MUSA, Orestes (Coords.). *Reflexiones sobre el derecho de cooperativas desde una perspectiva hispano-cubana*, Árbol académico, 2022, págs. 65-78. ISBN 978-84-19544-84-1.

AGUILAR RUBIO, Marina, “Análisis crítico de la fiscalidad de las cooperativas de segundo grado como fórmula de integración”, *REVESCO, Revista de Estudios Cooperativos*, N.º 126, 2017, págs. 118-132.

BOLETTTO, Giulia. *Le imprese del terzo settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà orizzontale e concorrenza*, 2020. ISBN: 9788828822721.

---

<sup>71</sup> Vid. 29 LIS.

BORZAGA, Carlo, “Opportunità e limiti della riforma del Terzo settore”. En: FICI, Antonio. *La riforma del Terzo settore e dell'impresa sociale*, Napoli, Editoriale scientifica, 2018.

BLÁZQUEZ LIDOY, Alejandro, “La inaplazable reforma de la exención por educación en el IVA (art. 20.uno.9). Consideraciones de lege ferenda (I)”, *Quincena Fiscal*, n.º 6, 2014, págs.67-89.

CHAVES ÁVILA, José Luís, “Crisis del Covid-19: impacto y respuesta de la Economía Social”, *Noticias de la Economía Pública, Social y Cooperativa*, CIRIEC-España N.º 63, Universidad de Valencia, 2023, págs.28-43. [en línea].

Comisión Europea, “Non-discriminatory taxation of charitable organisations and their donors: principles drawn from EU case-law”, *Documento de trabajo*, 2023, págs. 1-15.

CONFEDERACIÓN EMPRESARIAL ESPAÑOLA DE ECONOMÍA SOCIAL, *Análisis del impacto socioeconómico de los valores y principios de la Economía Social en España*, 2021.

CONSORTI, Pierluigi.; GORI, Luca; ROSSI, Emanuele, *Diritto del Terzo settore*, il mulino, Bologna, 2018, ISBN: 978-88-15-29377-0.

DEFOURNY, Jaques & NYSSSENS, Marthe, “El enfoque EMES de empresa social desde una perspectiva comparada”, *CIRIEC-España, Revista de economía pública, social y cooperativa*, N.º 75, 2012, págs. 13 y ss.

FICI, Antonio, “La empresa social italiana después de la reforma del tercer sector”, *CIRIEC-España. Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N.º 36, 2020, pág. 191.

FICI. Antonio & RENNA, Mario, *La legislazione sul terzo settore in Europa: il quadro attuale e le prospettive future» en verso Un diritto Europeo del Terzo Settore, 1º rapporto sul quadro giuridico dell'economia sociale in Europa*, 2020.

GARCÍA VALDECASAS BUTRÓN, José Ángel, “Informe mercantil diciembre de 2022. Las B-Corps y las sociedades de Beneficio e Interés Común”, *Notarios y registradores*, 2022, [edición electrónica, sin paginar]. Disponible en: <https://www.notariosyregistradores.com/web/secciones/oficina-mercantil/informes-mensuales-o-m/diciembre-de-2022-b-corps-y-sociedades-de-beneficio-e-interes-comun/#-sociedades-de-beneficio-e-interes-comun>.

GONZÁLEZ SÁNCHEZ, Sara, “La sociedad de beneficio e interés común en la Ley 18/2022 y su regulación en el Derecho comparado”, *Revista de derecho de sociedades*, N.º 66, 2022, [edición electrónica], sin paginar.

GORI, Luca, *Terzo Settore e Costituzione*, Giappichelli, 2022.

HERNÁNDEZ CÁCERES, Daniel, “Las cooperativas sociales como manifestación del principio cooperativo de interés por la comunidad”. En: AGUILAR RUBIO, M. (Dir.), *Innovación social y elementos diferenciales de la economía social y cooperativa*, Marcial Pons, 2022, págs. 79-98.

LUQUE MATEO, Miguel Ángel, “La financiación del tercer sector local en Italia”. En: CORDERO GARCÍA, José Antonio (Dir.), *Estudios sobre financiación local: En especial, reflexiones sobre la autonomía financiera y sobre los beneficios fiscales*, 2021, pág. 244.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro, “Análisis de las novedades en los incentivos fiscales al mecenazgo tras el Real Decreto-Ley 6/2023, de 19 de diciembre”, *Revista de Contabilidad y tributación, CEF*, N.º 492, págs. 57-98, 2024.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro, “Capítulo V. Las fundaciones en los impuestos locales”. En: PEDREIRA MENÉNDEZ, J. (Dir.): *La regulación de las entidades no lucrativas y el mecenazgo: cuestiones pendientes para una reforma*, [En línea] Aranzadi-Thomson Reuters, Cizur Menor, 2015. ISBN 9788490988718.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro, “Donativos a entidades sin fin de lucro que no han comunicado su opción por el régimen fiscal especial”, *Centro de Estudios Fiscales*, N.º 388, 2015.

MARTÍN DÉGANO, Isidoro, “Los ayuntamientos y la exención en el IBI de las entidades no lucrativas de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre”, *Tributos Locales*, n.º 95, 2010.

MONTIEL VARGAS, Ana, “Las Empresas B (B Corps) y la regulación de las sociedades con propósito (benefit corporations) en Derecho comparado”, *REVEESCO: Revista de estudios cooperativos*, N.º 141, 2022, págs. 1-25.

NOVARINO, Massimo, Terzo settore, il cambio del regime Iva slitta al 1º luglio 2024, *Cantiere Terzo Settore*, 2023, Prensa.

PALACIOS RONDA, Esteban, “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, Manuel, *Las empresas de economía social más allá del comentario a la Ley 5/2011, de economía social*, Madrid, Marcial Pons, 2011.

PEDREIRA MENÉNDEZ, José, “Propuestas para la reforma del sector no lucrativo: Especial consideración del régimen aplicable a las fundaciones y el mecenazgo”. En: MERINO JARA, Isaac (Dir.): *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, págs. 493-508.

ROJAS SUÁREZ, José Rafael, “Breve análisis de los requisitos necesarios para la declaración y revocación de la utilidad pública de las asociaciones”, *Revista General de Derecho Administrativo, IUSTEL*, N.º 59, 2022, [edición electrónica].

SALAMON, Lester & SOKOLOWSKI, Wojciech Beyond nonprofits, In search of the third sector. In: *The Third Sector as a Renewable Resource for Europe: Concepts, Impacts, Challenges and Opportunities*, 2018, págs. 7-48. Springer International Publishing. [https://doi.org/10.1007/978-3-319-71473-8\\_2](https://doi.org/10.1007/978-3-319-71473-8_2).

SÁNCHEZ-ARCHIDONA HIDALGO, Guillermo, “Los fines que establece la ley 49/2002 pueden cumplirse de forma directa o indirecta. Análisis de la RTEAC de 8 de septiembre de 2016 (R.G 769/2015)”, *RCyT.CEF*, N.º 406, 2017, pp. 153-161.

VARGAS VASSEROT, Carlos, “Social Enterprises in the European Union: gradual recognition of their importance and models of legal regulation”. En: PETER, Henry; VARGAS VASSEROT, Carlos; ALCALDE SILVA, Jaime (Coord.) *The International Handbook of Social Enterprise Law: Benefit Corporations and Other Purpose-Driven Companies*, Springer, 2023, págs. 27-45.

VARGAS VASSEROT, Carlos, “Las empresas sociales como entidades de la Economía Social en el Plan de Acción Europeo. Propuestas de lege ferenda para su reconocimiento en España en la Ley 5/2011 de Economía Social”, *CIRIEC-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, N.º 41, 2023, págs. 289-329.

YOUNG, Dennis & LECY, Jesse, “Defining the Universe of Social Enterprise. Competing Methaphors”, *Voluntas*, Vol. 25, N.º 5, 2014, págs. 1307-32.

SPEAR, R.; CORNFORTH, C. & AIKEN, M, “The Governance Challenges of Social Enterprises: Evidence from a UK Empirical Study”, *Annals of Public and Cooperative Economics*, vol. 80, N.º 2, 2009, págs. 247-273.