

Tributación de las entidades de la economía social en el derecho portugués. Un intento de identificar sus fundamentos

Taxation of social economy entities in the portuguese law. An attempt to identify its *Rationale*

NINA AGUIAR*

<https://doi.org/10.55617/revmites.94>

Resumen:

A pesar de que han pasado doce años desde la Comunicación de la Comisión sobre la “Iniciativa empresarial social”, el concepto de economía social aún no se ha definido claramente. En el derecho portugués, la Ley de Bases de la Economía Social (LBES) prescribe, desde 2013, que el legislador establezca regímenes fiscales ventajosos para las entidades de la economía social (EES). Sin embargo, la legislación tributaria aún no ha realizado prácticamente ningún ajuste al concepto de economía social. Esto no quiere decir que las EES no se beneficien actualmente de un régimen fiscal favorable. Pero es que este régimen fiscal sigue centrándose en el concepto de entidad sin ánimo de lucro (OSFL). Una razón para esta falta de evolución del derecho fiscal sobre las EES reside en que el legislador, en la LBES, no afronta mínimamente el problema del fundamento normativo para la desgravación fiscal de las EES, tarea que queda, así, totalmente a cargo del legislador fiscal.

En este estudio, empezamos con una descripción de los tipos de entidades que forman parte de la economía social en Portugal e intentamos establecer una correspondencia con las categorías previstas en la legislación tributaria, para luego describir sumariamente sus regímenes tributarios.

A continuación, con el objetivo de ayudar a aclarar los fundamentos normativos de la desgravación de las EES, hacemos una revisión de literatura relativa a las teorías sobre el tema, para en seguida analizar el régimen fiscal de las EES a la luz de esas teorías.

Finalmente, concluimos con un breve conjunto de criterios que consideramos deber formar la base para la decisión del legislador fiscal en el campo de la tributación de las EES.

Palabras clave: Economía social; Desgravación fiscal; teoría del subsidio; teoría de la no sujeción; beneficios públicos; entidades sin ánimo de lucro; restricción de reparto de lucros.

* Profesora coordinadora de Derecho Tributario del Instituto Politécnico de Braganza (Portugal). naguair@ipb.pt

Abstract:

Although twelve years have passed since the Commission's Communication on the "Social Business Initiative," the concept of the social economy still lacks a clear definition. In Portuguese law, the Basic Law on the Social Economy (LBES) has, since 2013, required the legislator to establish advantageous tax regimes for social economy entities (SEEs). However, tax legislation has so far made hardly any adjustments to the concept of the social economy. This does not mean that SEEs are not currently benefiting from a favourable tax regime, but rather that this regime continues to be focused on the concept of non-profit organisations (NPOs). One reason for this lack of development in tax law concerning SEEs is that, in the LBES, the legislator does not address the problem of the normative basis for tax relief for SEEs, leaving this task entirely to the tax legislator.

In this study, we begin with a description of the types of entities that form part of the social economy in Portugal and attempt to establish a correspondence with the categories provided for in tax legislation, followed by a brief description of their tax regimes.

Next, aiming to help clarify the normative basis for the tax relief of SEEs, we review literature on theories related to the topic, then analyse the SEE tax regime in light of those theories.

Finally, we conclude with a brief set of criteria that we believe should form the basis for the fiscal legislator's decisions in the field of SEE taxation."

Keywords: Social economy; tax relief; subsidy theory; non-subjection theory; public benefits; Non-profit entities; non-distribution constraint.

I. INTRODUCCIÓN: LA PROBLEMÁTICA DE LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL SECTOR SOCIAL DE LA ECONOMÍA

En la actualidad, los límites entre entidades lucrativas y no lucrativas se difuminan por diversas razones¹. La principal de ellas radica, según creemos, en un cambio de lógica y paradigma en la financiación de las organizaciones sin fines de lucro (OSFL).

No es casual que estas entidades aún se denominen "charities" en inglés. Hasta casi finales del siglo XX, la mayoría de las entidades con fines sociales –entre ellas, fundamentalmente, las entidades con objetivos benéficos– dependían económicamente de donaciones filantrópicas. En esa época, las organizaciones sin ánimo de lucro incluían casas de acogida

para personas con enfermedades mentales, orfanatos, organizaciones de apoyo a familias necesitadas o de asistencia a personas mayores. Si retrocedemos un poco más en el tiempo, hasta el siglo XIX, podríamos incluso mencionar los cuidados de salud para personas sin recursos económicos y la educación básica.

En el siglo XX, los servicios de salud y educación fueron asumidos por completo por el Estado (ya sea directamente o a través de sistemas de subvención) en los países con un estado social. Sin embargo, hacia finales de ese siglo surgieron una serie de nuevas actividades, generalmente no lucrativas: la protección del medio ambiente, la defensa y protección de las minorías, la rehabilitación de personas con adicciones, la protección de víctimas de violencia doméstica y otros delitos, la defensa de los intereses y derechos de personas con determinadas enfermedades, la promoción de los derechos humanos, la paz, entre otras. Paralelamente, el Estado asumió nuevas responsabilidades que abarcaron prácticamente todas estas actividades.

Esto significa que, en la actualidad, estas entidades no se financian a través de la cari-

¹ MAIER, F., MEYER, M. Et STEINBEREITHNER, M. "Nonprofit Organizations Becoming Business-Like: A Systematic Review". *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*. V. 45 (1) (2014), pp. 64 et seq.

dad de filántropos, sino que, en gran medida, son financiadas por los Estados, y se consideran entidades que colaboran con el Estado en el desempeño de sus funciones (estas concepciones se aplican parcialmente a las cooperativas, que constituyen un caso especial dentro del sector de la economía social)².

Por otro lado, los usuarios de estos servicios –nos referimos a actividades de carácter social– conscientes de que tienen un derecho frente al Estado, no aceptan prestaciones que no cumplan con los estándares de calidad establecidos por el mismo (recordemos el caso paradigmático de las residencias de mayores). Además, los usuarios de estas actividades ya no son, en su mayoría, los “pobres” del siglo XIX, sino personas de clase media, que cuentan con los recursos para pagar parte o la totalidad de estos servicios.

De este modo, se ha pasado de un modelo conformado por entidades que recibían fondos donados por filántropos y atendían a personas sin ningún tipo de exigencia respecto a los servicios prestados, a un modelo de entidades mayoritariamente financiadas por el Estado (o por organismos internacionales), que atienden a un público más exigente.

Como era de esperarse, estas entidades se han transformado en organizaciones empresariales³ en el sentido de que han comenzado a buscar formas de financiarse mediante los ingresos generados a través de sus propias actividades. Por otro lado, la sociedad con fines de lucro también ha evolucionado en con-

sonancia con el contexto social, encontrando maneras de integrarse en el sector social de la economía⁴. Un ejemplo destacado es el del grupo *Alibaba Private Limited*, una empresa con fines de lucro cuyo objetivo primordial es el desarrollo económico de las poblaciones empobrecidas de China⁵.

De este modo, se desvanece el límite que separa a las entidades que persiguen fines no lucrativos de aquellas que no los persiguen. Esta hibridación plantea un desafío para el derecho tributario, ya que, al igual que en otros ámbitos, el derecho tributario debe atender a la sustancia de las realidades y hechos económicos, sin quedar atado a etiquetas jurídicas, por más elaboradas o sofisticadas que sean. Si consideramos el concepto de “entidad de la economía social” o de “empresa social” –que, aunque no es exactamente nuevo⁶, no había tenido relevancia normativa hasta que las instituciones de la Unión Europea (EU) lo situaron recientemente en el centro del debate sobre desarrollo económico– las indefiniciones devienen aún más complejas. Esto se debe, en gran medida, a que, como se verá más adelante, la economía social no se limita necesariamente a las organizaciones sin fines lucrativos.

Por otro lado, a pesar de que han transcurrido doce años desde la comunicación de la Comisión *Social Business Initiative*⁷, las

⁴ FICI, A., *op. cit.*, p. 11; FARINHO, D. S. "A sociedade comercial como empresa social". *Revista de Direito das Sociedades*. V.VII (2) (2015), p. 266.

⁵ KWAK, J., ZHANG, Y., YUB, J. "Legitimacy building and e-commerce platform development in China: The experience of Alibaba". *Technological Forecasting and Social Change*. V. 139 (2019), p. 115.

⁶ Sobre el origen histórico del concepto de empresa social, DEFOURNY, J. Et DEVELTERE, P. "The social economy: the worldwide making of third sector", in Defourny, J., Develtere P. Et Fonteneau, B. (eds.), *L'économie sociale au Nord et au Sud*. Liege. Brujelas: De Boeck, 1999, pp. 3 et seq; GRIGORE, A. "Social economy entities: a worldwide overview". *Review of Applied Socio-Economic Research*. V. 6 (2) (2013), pp. 112 et seq.

⁷ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones: *Iniciativa a favor del emprendimiento social. Construir um ecosistema para promover las empresas socia-*

² FICI, A., *A statute for European cross-border associations and non-profit organizations*. Estrasburgo: European Parliament, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs, Directorate-General for Internal Policies, 2021, p. 11.

³ AL-TABBAA, O., CIULLI, F. Et KOLK, A. "Nonprofit entrepreneurial orientation in the context of cross-sector collaboration". *British Journal of Management*. V. 33 (2) (2022), p. 1024; FICI, A., *op. cit.*, p. 11, habla de la "comercialización de muchas organizaciones sin ánimo de lucro tradicionales"; SILVA et al. "Determinants of financial performance of non-profit organizations". *Journal of Management Information and Decision Sciences*. V. 24 (6) (2021), p. 3.

instituciones europeas parecen estar aún en las primeras etapas de la definición de “economía social”. La definición más reciente, recogida en la Comunicación “Un plan de acción para la economía social”,⁸ establece que “la economía social abarca entidades que presentan los siguientes principios y características comunes principales: la primacía de las personas y de la finalidad social o medioambiental sobre el beneficio, la reinversión de la mayoría de las ganancias y excedentes para realizar actividades en favor de los miembros/usuarios (“interés colectivo”) o de la sociedad en general (“interés general”), y una gobernanza democrática o participativa.

Cabe reconocer que, ante una definición tan vaga como esta, resulta difícil para el legislador tributario traducir normativamente la sustancia económica de una entidad de economía social, con el fin de justificar su tratamiento fiscal comparativamente más favorable. Quizás por esta razón, la legislación fiscal portuguesa aún no ha realizado ajustes significativos para integrar la categoría de entidades de economía social⁹. Por ello, la categoría jurídica cardinal que sigue sirviendo como base para la sistematización de los beneficios fiscales otorgados a las entidades del tercer sector continúa siendo la de ‘entidad sin ánimo de lucro’.”

De este modo, continuaremos nuestro análisis centrándonos en esta categoría de entidades, a las cuales, por una cuestión práctica, nos referiremos con el nombre abreviado OSFL¹⁰.

les en el centro de la economía y la innovación sociales, COM (2011) 682 final Bruselas, 25 octubre, 2011.

⁸ Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo, al Comité Económico y Social Europeo y al Comité de las Regiones “Construir una economía que funcione para las personas: un plan de acción para la economía social” (COM/2021/778 final).

⁹ Con excepción del art. 10-A del Estatuto de los Beneficios Fiscales (*Decreto-Lei* no. 215/89 - 01/07), del que se hablará infra.

¹⁰ Organizaciones sin fines de lucro.

II. MARCO NORMATIVO TRIBUTARIO DE LA ECONOMÍA SOCIAL EN PORTUGAL

1. Las formas jurídicas de “entidades de economía social” y su enlace con la categoría de “entidades sin ánimo de lucro” del derecho tributario

La legislación fiscal no contiene un régimen tributario específico para las entidades de la economía social. Los distintos regímenes fiscales aplicables a las entidades sin ánimo de lucro consideran la forma jurídica de la entidad y, eventualmente, su estatuto jurídico especial y no el requisito de “entidad de la economía social”. Así que, si nuestro objetivo es caracterizar el régimen fiscal de las entidades de economía social, debemos clasificar a dichas entidades dentro de las categorías previstas por el derecho fiscal.

Las formas legales de las personas jurídicas existentes en el derecho portugués son: sociedades, que pueden ser civiles o comerciales; asociaciones; fundaciones; cooperativas; agrupamientos complementarios de empresas; agrupamientos europeos de interés económico; y personas jurídicas de derecho canónico¹¹. Las sociedades, ya sean civiles o comerciales, se definen jurídicamente por su ánimo de lucro. Tanto las asociaciones como las fundaciones se caracterizan como personas jurídicas sin ánimo de lucro, con la diferencia de que las asociaciones tienen un sustrato personal (los socios dan estructura y son condición para la existencia de la asociación), mientras que las fundaciones tienen un sustrato patrimonial (el patrimonio de la fundación es el elemento que le da estructura y es condición para su existencia). En cuanto a las cooperativas, lo que las distingue de otros tipos de personas jurídicas es su fin mutualista que condiciona su creación, su estructura orgánica y su funcionamiento. Finalmente, las personas jurídi-

¹¹ Artículo 980 del Código Civil.

cas de derecho canónico son personas jurídicas erigidas bajo el derecho canónico y reconocidas por el derecho portugués, mediante la llamada “Concordata”¹², como sujetos jurídicos de derecho civil, *ie.* sujetos de obligaciones y derechos acordes con la índole de la iglesia¹³.

Ya de acuerdo con el artículo 4 de la Ley de Bases de la Economía Social (LBES),¹⁴ se consideran entidades de la economía social: las cooperativas; las asociaciones mutualistas; las hermandades de misericordia; las fundaciones; las instituciones particulares de solidaridad social no comprendidas en las categorías anteriores; las asociaciones con fines altruistas que actúen en los ámbitos cultural, recreativo, deportivo y de desarrollo local; las entidades que formen parte de los subsectores comunitario y autogestionario; y otras entidades con personalidad jurídica que sigan los principios orientadores de la economía social previstos en el artículo 5 de la ley.

Las asociaciones mutualistas son asociaciones con un objeto particular que las distingue de las demás. Esencialmente, fomentan el ahorro de sus miembros y sus familias, garantizando su acceso a la atención social y sanitaria, como la obtención de una renta complementaria de jubilación, en caso de invalidez o fallecimiento, o incluso el uso de estructuras de asistencia sanitaria o social¹⁵. Están sujetas a la tutela legal del Estado, así como a

la supervisión financiera de la entidad legalmente competente¹⁶.

Las hermandades de misericordia son personas jurídicas de derecho canónico que se dedican a actividades de asistencia social.

Las “asociaciones con fines altruistas que actúen en los ámbitos cultural, recreativo, deportivo y del desarrollo local” son asociaciones, aunque no queda del todo claro qué pretende decir el legislador con “fines altruistas”. Por otra parte, no parece haber motivo para excluir de esta categoría a las asociaciones dedicadas a la defensa del medio ambiente o científicas; estas últimas, en todo caso, siempre entrarían en la categoría residual de “otras entidades dotadas de personalidad jurídica que observen los principios orientadores de la economía social previstos en el artículo 5 de la Ley”.

En cuanto a las “entidades incorporadas en los subsectores comunitario y autogestionario”, esta es una referencia expresa al artículo 82 de la Constitución Portuguesa, que, en relación con la propiedad de los medios de producción, prevé, junto al sector público y el sector privado, el “sector cooperativo y social”. Este sector comprende, al lado de las cooperativas, los medios de producción comunitarios, que son propiedad y están gestionados por los habitantes de un territorio delimitado, los medios de producción explotados colectivamente por trabajadores y los medios de producción poseídos y gestionados por personas jurídicas sin ánimo de lucro, cuyo principal objetivo sea la solidaridad social. El elemento innovador de esta categoría jurídica es que pueden formar parte del sector de la economía social tanto conjuntos de medios de producción sin personalidad jurídica (como los bienes comunes) como sociedades civiles o comerciales, siempre que sean administradas por trabajadores.

En resumen, considerando ahora la forma legal, forman parte de la economía social

¹² “Concordata entre a República Portuguesa e a Santa Sé” aprobada para ratificación por la Resolución de la Asamblea de la República no. 74/2004, de 16/11, ratificada por el Decreto del Presidente de la República no. 80/2004, de 16/11.

¹³ FERREIRA, S. “Bens Eclesiásticos / Fábrica da Igreja”. *Lusitania Canonica*. N. 9 (2003), p. 100.

¹⁴ *Lei* no. 30/2013, de 8 de mayo.

¹⁵ El art. 1 del *Código das Associações Mutualistas (Decreto-Lei* no. 59/2018, de 2 de agosto, define asociación mutualista como “personas jurídicas de derecho privado, de carácter asociativo, con número ilimitado de socios, fondos de capital variable y duración indefinida que, esencialmente, mediante la ayuda mutua y la aportación de sus socios, practican, en interés de éstos y sus familias y en obediencia a los principios mutualistas, fines de asistencia recíproca de la protección social y del desarrollo humano”.

¹⁶ Art. 126 del “*Código das Associações Mutualistas*”.

las cooperativas, las asociaciones, las fundaciones, las sociedades administradas por trabajadores, los medios de producción comunitarios (comunes y otros) y las personas jurídicas de derecho canónico, siempre que no tengan ánimo de lucro (como es el caso de todas, dado que están obligadas a conformar sus actividades con la “índole de la iglesia”¹⁷. Por último, no hay que olvidar que las sociedades también pueden calificarse como entidades de economía social si se rigen por determinados principios.

Además de este marco de formas legales básicas de las entidades sociales, existen tres estatutos jurídicos que pueden aplicarse a cada una de ellas, con la excepción de las sociedades. Estos son el estatuto de “utilidad pública administrativa”¹⁸, el estatuto de “utilidad pública”¹⁹ y el estatuto de “institución particular de solidaridad social”²⁰, sobre los cuales no nos extenderemos.

¹⁷ Artículo 10.2 de la “Concordata”.

¹⁸ El estatuto de utilidad pública administrativa, estaba previsto en el Código Administrativo de 1936, aprobado por el *decreto-ley* no. 27.424, de 31 de diciembre de 1936. Se mantiene únicamente para las entidades que lo han obtenido hasta la derogación del normativo, como las corporaciones de bomberos.

¹⁹ Está previsto en el artículo 4 de la “Lei de Bases da Utilidade Pública” (*Lei* no. 36/2021, de 14 de junio). Se otorga a las personas jurídicas que persiguen fines de interés general, regional o local y que, en este contexto, cooperan con la administración central, regional o local. Deben desarrollar su actividad en alguno de los siguientes sectores: histórico, artístico o cultural; deporte; desarrollo local; solidaridad social; enseñanza o educación; ciudadanía, igualdad y no discriminación; defensa de los derechos humanos o apoyo humanitario; juventud; cooperación al desarrollo y educación para el desarrollo; salud; protección de personas y bienes (como el rescate de heridos, enfermos o náufragos, y la extinción de incendios); investigación científica, divulgación científica o desarrollo tecnológico; emprendimiento, innovación o desarrollo económico y social; empleo o protección profesional; medio ambiente, patrimonio natural y calidad de vida; bienestar animal; vivienda y urbanismo; protección al consumidor; protección de niños, jóvenes, personas mayores u otras personas en situación de vulnerabilidad física, psíquica, social o económica; y políticas de familia.

²⁰ El estatuto de las IPSS está regulado por el *Decreto-Lei* n.º 119/83 de 25 de febrero. De acuerdo con su artículo 1, “se consideran instituciones particulares de solidaridad social las personas jurídicas sin ánimo de lucro, constituidas exclusivamente por iniciativa de particulares, con el propósito de expre-

El derecho tributario, por su parte, se ocupa de las siguientes categorías:

- Sociedades;
- Sociedades en ‘autogestión’ (administradas por trabajadores);
- Instituciones particulares de solidaridad social;
- Personas jurídicas con utilidad pública administrativa;
- Asociaciones, fundaciones y personas jurídicas canónicas sin ningún estatuto adicional;
- Cooperativas sin ningún estatuto adicional;
- Patrimonios constituidos por medios de producción comunitarios.

A continuación, analizaremos el régimen fiscal de las distintas entidades que se identifican en el derecho fiscal, advirtiendo desde ya que, por el momento, no existe un régimen fiscal específico para las sociedades que desarrollan su actividad de acuerdo con los principios de la economía social. Por razones de necesidad expositiva, una vez que las categorías del régimen sustantivo de la economía social y las del derecho fiscal no coinciden, hablaremos de “régimenes fiscales relacionados con fines sociales”.

2. Régimenes fiscales relacionados con fines sociales

En Portugal no existe una Ley del Impuesto sobre Sociedades, sino una Ley del Impuesto sobre Personas Jurídicas²¹ que, como su título indica, se aplica a todo y cualquier tipo de persona jurídica. Además del IRC (Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas), con-

sar de forma organizada el deber moral de justicia y solidaridad, contribuyendo así a la realización de los derechos sociales de los ciudadanos, siempre que no sean gestionadas por el Estado u otro organismo público”.

²¹ “Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas” (*IRC*) aprobado por el *Decreto-Lei* no. 442-B/88, de 30 de noviembre.

sideraremos los impuestos sobre el patrimonio y el IVA, que junto con el primero constituyen los impuestos más importantes del sistema fiscal portugués. No se tendrán en cuenta impuestos menores, como los impuestos especiales sobre el consumo (IEC), el Impuesto sobre Vehículos, que grava la adquisición de vehículos automóviles, ni el Impuesto de Circulación, que grava la propiedad de vehículos automóviles.

Los impuestos sobre el patrimonio son el Impuesto Municipal sobre las Transmisiones Onerosas de Inmuebles (IMT), el Impuesto Municipal sobre Inmuebles (IMI) y el Impuesto de Timbre o Sello.

a. Sociedades administradas por trabajadores

Las empresas gestionadas por trabajadores surgieron con la revolución de 1974, de manera espontánea y sin otra base jurídica que la nueva legalidad revolucionaria. Posteriormente, en 1976, su existencia fue consagrada en la Constitución Portuguesa;²² sin embargo, nunca se estableció un régimen legal que regulara el proceso de transición de una empresa societaria de manos de sus socios a manos de sus trabajadores²³.

Actualmente, se puede afirmar que se trata de una figura prácticamente extinta²⁴ en

²² Art. 85 de la Constitución Portuguesa.

²³ Eso sí fue aprobada en 1978 una ley (*Lei 68/78* de 16 de octubre) que regulaba el funcionamiento de las empresas en autogestión existentes a la fecha, en que se decía (artículo 1): "Este diploma se aplica a las empresas y establecimientos comerciales, industriales, agrícolas o ganaderos en los que, por una evolución de hecho aún no regularizada en los términos generales de la ley, los trabajadores asumieron la dirección entre el 25 de abril de 1974 y la fecha de entrada en vigor de esta ley, en forma cooperativa, autogestionaria o de cualquier otra forma, estén o no acreditados por algún Ministerio." Así, como se ve, es la propia ley la que considera la existencia de dichas empresas una situación temporal.

²⁴ PÉREZ-SUÁREZ, M. A. "A autogestão no processo revolucionário português de 1974-75", in CABREIRA P. P., & VARELA, R. (coord.), *História do Movimento Operário e Conflitos Sociais*

el ámbito social, aunque siga prevista en la Constitución. La ley tributaria no prevé un régimen especial para este tipo de empresas, por lo que, de existir alguna, se le aplicaría el régimen fiscal de las sociedades comerciales.

b. Instituciones particulares de solidaridad social

Las instituciones particulares de solidaridad social están exentas del impuesto sobre la renta (art. 10.1 inciso b) CIRC). Esta exención tiene ciertas limitaciones y está sujeta, para su aplicación y mantenimiento, a un conjunto de condiciones que analizaremos más adelante.

En cuanto al IVA, las actividades de las IPSS están obligatoriamente exentas por el artículo 132 ("Exenciones para determinadas actividades de interés general") de la Directiva de IVA,²⁵ que ha sido incorporada al derecho portugués a través del artículo 9 del Código del IVA, incisos 2), 5), 6), 7), 8), 9) y 10).

En cuanto a los impuestos sobre el patrimonio, las IPSS están exentas del impuesto municipal sobre inmuebles (artículo 44.1 inciso f) del Estatuto de los Beneficios Fiscales²⁶) respecto a los edificios o partes de estos destinados directamente a la realización de sus fines, salvo en el caso de las hermandades de misericordia, para las cuales el beneficio abarca cualquier propiedad que posean. Asimismo, están exentas del impuesto municipal sobre transmisiones onerosas de bienes inmuebles 'en cuanto a los bienes destinados, directa e inmediatamente, a la consecución de sus fines estatutarios' (artículo 6 inciso e) del Código

em Portugal, Atas do IV Congresso História do Trabalho, do Movimento Operário e dos Conflitos Sociais em Portugal e III Conferência do Observatório para as Condições de Trabalho e Vida Lisboa, Lisboa: Instituto de História Contemporânea, 2020, p. 201; BARRETO, J. "Empresas industriais geridas pelos trabalhadores." *Análise Social*. V. XIII (51) (1977), p. 682.

²⁵ Directiva 2006/112/CE del Consejo del 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

²⁶ Aprobado por el *Decreto-Lei* no. 215/89 de 1 de julio.

del impuesto sobre transmisiones onerosas de bienes inmuebles²⁷). Finalmente, las IPSS también están completamente exentas del impuesto del sello (artículo 6.1 inciso d) del Código del impuesto del sello²⁸), lo que incluye tanto adquisiciones onerosas como gratuitas de bienes inmuebles.

c. Personas jurídicas de utilidad pública y de utilidad pública administrativa

Las personas jurídicas de utilidad pública que persiguen, exclusiva o predominantemente, fines científicos, culturales, de caridad, asistencia, beneficencia, solidaridad social, protección del medio ambiente o interprofesionalidad agroalimentaria²⁹ también están exentas del impuesto sobre la renta (art. 10.1 inciso c) CIRC), bajo ciertas condiciones específicas que se analizarán en la sección III.2.

Las exenciones de IVA son las mismas que se aplican a las IPSS y bajo las mismas condiciones.

En cuanto a los impuestos sobre el patrimonio, las personas jurídicas de utilidad pública están exentas del impuesto municipal sobre inmuebles respecto a los edificios o partes de estos destinados directamente a la

²⁷ "Código do Imposto Municipal sobre Transmissões Onerosas de Imóveis," aprobado por el *Decreto-Lei* no. 287/2003 de 12 de noviembre.

²⁸ "Código do imposto do selo", aprobado por el *Decreto-Lei* no. 287/2003, de 11 de diciembre.

²⁹ El concepto de "interprofesionalidad agroalimentaria" fue establecido en el ámbito del derecho de la Unión Europea, concretamente por el Reglamento (UE) n° 1308/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de diciembre de 2013, por el que se crea la organización común de mercados de los productos agrarios y por el que se derogan los Reglamentos (CEE) n° 922/72, (CEE) n° 234/79, (CE) n° 1037/2001 y (CE) n° 1234/2007. Según el artículo 157, las organizaciones interprofesionales agroalimentarias son organizaciones que están constituidas por representantes de actividades económicas vinculadas a la producción agroalimentaria, y al menos a alguna de las siguientes fases de la cadena de suministro: la transformación o comercio, incluida la distribución, de productos en uno o más sectores.

realización de sus fines.³⁰ Asimismo, están exentas del impuesto municipal sobre transmisiones onerosas de bienes inmuebles, en relación con los bienes destinados directa e inmediatamente a la consecución de sus fines estatutarios³¹. También están completamente exentas del impuesto del sello³², lo que incluye tanto adquisiciones onerosas como gratuitas de bienes inmuebles."

d. Asociaciones, fundaciones y personas jurídicas canónicas sin cualquier estatuto adicional

En relación con este grupo de entidades, solo encontraremos exenciones puntuales. Por ejemplo, el impuesto municipal sobre inmuebles incluye exenciones para asociaciones u organizaciones religiosas, sindicatos y asociaciones de agricultores, comerciantes, industriales y profesionales independientes, así como para asociaciones deportivas o juveniles legalmente constituidas. También están exentas del impuesto municipal sobre transmisiones onerosas de bienes inmuebles las personas jurídicas religiosas, asociaciones de cultura física (gimnasios) y asociaciones dedicadas a la enseñanza, educación, cultura científica, literaria o artística, así como de caridad, asistencia o beneficencia, en cuanto a los inmuebles destinados, directa o indirectamente, a la consecución de sus fines estatutarios.

Todas estas entidades están igualmente exentas de IVA siempre que sus actividades estén comprendidas en la lista de actividades exentas contenida en el artículo 132 de la Directiva IVA.

Un caso particular en el ámbito del impuesto sobre la renta de las personas jurídicas es el de las asociaciones legalmente constitui-

³⁰ Art. 44.1, inciso e) del Estatuto de los Beneficios Fiscales (EBF).

³¹ Art. 6, inciso d) del Código del impuesto municipal sobre transmisiones onerosas de bienes inmuebles (CIMT).

³² Art. 6.1 inciso c) del Código del impuesto del sello.

das para el ejercicio de actividades culturales, recreativas y deportivas, cuya exención fiscal está prevista en el artículo 11 del CIRC.

e. Cooperativas

Actualmente, el régimen fiscal de las cooperativas está establecido en el artículo 66-A del Estatuto de los Beneficios Fiscales (EBF). Esta disposición legal contiene dos regímenes tributarios claramente distintos. Uno se aplica a las cooperativas agrícolas, culturales, de consumo, solidarias y de vivienda; y el otro, a los restantes siete sectores cooperativos: trabajo, artesanía, servicios, pesca, educación, comercialización y crédito. La clave que separa estos dos grupos, es que en el primero, la cooperativa obtiene ingresos cuando realiza transacciones con terceros, mientras en el segundo, la cooperativa obtiene ingresos cuando realiza transacciones con miembros.

Respecto al primer grupo (Grupo A), su régimen fiscal en materia de renta consiste en la exención del impuesto sobre sus resultados cooperativizados (los 'excedentes'³³), quedando excluidos de dicha exención los resultados derivados de operaciones con terceros o de actividades ajenas a sus propios fines³⁴. En cuanto al segundo grupo de cooperativas, el régimen fiscal establece la exención de cualquier tipo de resultado financiero positivo, siempre que la cooperativa cumpla con dos requisitos: que el 75% de los socios trabajen en la cooperativa y que el 75% de las personas que trabajen en la cooperativa sean socios de la misma³⁵.

³³ CABALEIRO-CASAL, M. J. "El excedente de la sociedad cooperativa especial referencia a la Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia". *Revesco*. N. 72, 2000, p. 36.

³⁴ Sobre estos tres tipos de resultados financieros y distinta relevancia fiscal, AGUIAR, N., *The taxation of co-operatives' income: analysis of its rationale*, *International Journal of Cooperative Law*. Thematic issue: Cooperatives and contemporary issues in tax law and policies. Issue IV. 2022, pp. 88-104;

³⁵ En otros estudios tuvimos ya la oportunidad de analizar críticamente estos dos regímenes de tributación de las cooperativas (AGUIAR, N., *O Problema da Tributação do Rendimento das Cooperativas - reflexão a partir do direito por-*

Cabe quizás puntualizar que, en nuestra opinión, los resultados financieros de las operaciones cooperativizadas (los excedentes cooperativos) no reflejan una capacidad contributiva de la cooperativa³⁶, es decir, no constituyen un rendimiento efectivo³⁷. A lo sumo, se trataría de un rendimiento de los cooperadores y, por tanto, podría tributar en su titularidad³⁸. Esto nos lleva a concluir que, al excluir de la tributación los excedentes cooperativos, como hace el legislador portugués para el 'Grupo A', no se está estableciendo un beneficio fiscal.

f. Deducciones por mecenazgo y filantropía

También son relevantes para el régimen fiscal del sector de la economía social las deducciones por mecenazgo. De acuerdo con el artículo 62 del EBF, las empresas comerciales pueden deducir de sus beneficios gravables:

- Las donaciones efectuadas a fundaciones exclusivamente privadas que persigan fines de carácter predominantemente social;
- Las donaciones efectuadas a IPSS, a personas jurídicas de utilidad pública que persigan fines de beneficencia, asistencia y solidaridad social y cooperativas de solidaridad social; centros deportivos organizados en los términos de los Estatutos del Instituto Nacional para el Apro-

tuguês, *Revista Cooperativismo y Economía Social*, 38, 2016, pp. 163-190; AGUIAR, N., *Princípios Cooperativos e Benefícios Fiscais*, CIRIEC-España, *Revista Jurídica*, 27, 2015, pp. 429-458; AGUIAR, N., *A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal*, *Revista Cooperativismo y Economía Social*, 36, 2013/2014, pp. 55-80; AGUIAR, N., *A tributação do rendimento das cooperativas em Portugal*, *Revista Cooperativismo y Economía Social*, 36, 2013/2014, pp. 55-80).

³⁶ AGUIAR, N., *The taxation...*, cit., p. 94; PIGOU, A. C. "Cooperative societies and income tax". *The Economic Journal*, V. 30 (118) (1920), p. 157.

³⁷ HENRY, H., *Guidelines for cooperation legislation*. 3. ed. Geneva: ILO - International Labour Organization, 2012, p. 94.

³⁸ AGUIAR, N., *The taxation...*, cit., p. 96.

- vechamiento del Tiempo Libre de los Trabajadores (INATEI); organizaciones no gubernamentales cuyo objeto estatutario consista en promover los valores de la ciudadanía, la defensa de los derechos humanos, los derechos de la mujer y la igualdad de género; organizaciones no gubernamentales para el desarrollo; otras entidades que promuevan iniciativas de ayuda a poblaciones necesitadas de ayuda humanitaria, como consecuencia de desastres naturales u otras situaciones de calamidad internacional, reconocidas por el Estado portugués; y entidades hospitalarias públicas;
- Las donaciones efectuadas a institutos, fundaciones y asociaciones que desarrollen actividades de investigación y en defensa del patrimonio histórico-cultural y del medio ambiente; museos, bibliotecas y archivos históricos y documentales; organizaciones ambientales no gubernamentales; Comité Olímpico de Portugal, Confederación del Deporte de Portugal y personas jurídicas que ostenten el estatuto de utilidad pública deportiva; asociaciones promotoras del deporte y asociaciones con estatuto de utilidad pública que tengan por objeto la promoción y práctica de actividades deportivas, con excepción de las secciones que participen en competiciones deportivas profesionales; centros culturales y deportivos organizados en los términos de los Estatutos del Instituto Nacional de Aprovechamiento del Tiempo Libre de los Trabajadores (INATEI); Establecimientos educativos, escuelas de formación profesional, escuelas de arte, guarderías, lactancias y jardines de infancia; Instituciones encargadas de organizar ferias universales o mundiales, en los términos que se definan por resolución del Consejo de Ministros.
 - Las donaciones efectuadas a fundaciones exclusivamente privadas que persigan fines predominantemente sociales.
 - Las donaciones efectuadas a IPSS, a personas jurídicas de utilidad pública que persigan fines de beneficencia, asistencia y solidaridad social, y a cooperativas de solidaridad social; a centros deportivos organizados según los Estatutos del INATEI a organizaciones no gubernamentales cuyo objeto estatutario sea promover los valores de la ciudadanía, la defensa de los derechos humanos, los derechos de la mujer y la igualdad de género; a organizaciones no gubernamentales para el desarrollo; a otras entidades que promuevan iniciativas de ayuda a poblaciones necesitadas de ayuda humanitaria como consecuencia de desastres naturales u otras situaciones de calamidad internacional reconocidas por el Estado portugués; y a entidades hospitalarias públicas.

Las personas físicas, a su vez, también gozan de algunos beneficios en el impuesto sobre la renta relacionados con el mecenazgo. Así, el contribuyente persona física puede destinar un 0,5% de su impuesto sobre la renta a una persona jurídica de utilidad pública que realice actividades de carácter e interés cultural (art. 152 CIRS).

Alternativamente, los contribuyentes personas físicas pueden optar por destinar un 0,5% de su impuesto sobre la renta a una iglesia o comunidad religiosa radicada en territorio portugués,³⁹ o a una 'organización medioambiental no gubernamental'⁴⁰.

Finalmente, algunos de los beneficios por mecenazgo se aplican tanto a empresas comerciales como a personas físicas en su respectivo impuesto de renta. Por ejemplo, son deducibles en los beneficios comerciales, tanto de las empresas societarias como de las individuales, las donaciones efectuadas a fundaciones, asociaciones e institutos públicos o privados; a instituciones de educación superior, bibliotecas,

³⁹ Art. 32.4 de la Ley de Libertad Religiosa (*Lei* no. 16/2001, de 22 de junio).

⁴⁰ Art. 13 de la Ley de las Organizaciones no gubernamentales del medioambiente (*Lei* no. 35/98, de 18 de julio).

mediatecas y centros de documentación; a laboratorios del Estado, laboratorios asociados, unidades de investigación y desarrollo, centros de transferencia y centros tecnológicos; a medios de comunicación dedicados a la divulgación científica; y a empresas que lleven a cabo acciones para demostrar los resultados de la investigación y el desarrollo tecnológico, siempre que la actividad respectiva tenga predominantemente un carácter científico (art. 62-A EBF).

También son deducibles en los beneficios comerciales, tanto de empresas societarias como de empresas individuales, las donaciones efectuadas a (art. 62-B EBF):

- Entidades sin ánimo de lucro que desarrollen actividades en los ámbitos del teatro, la ópera, el ballet, la música, la organización de festivales y otras manifestaciones artísticas, y la producción cinematográfica, audiovisual y literaria.
- Cooperativas, institutos, fundaciones y asociaciones culturales que desarrollen actividades de naturaleza o interés cultural, como la defensa del patrimonio histórico y cultural, tanto material como inmaterial.
- Entidades propietarias o responsables de museos, bibliotecas y archivos históricos y documentales.
- Centros de cultura organizados en el ámbito del INATEI⁴¹.
- Organismos públicos de producción artística encargados de promover proyectos relevantes de servicio público en las áreas de teatro, música, ópera y ballet.
- Otras entidades no mencionadas en los párrafos anteriores que realicen actividades predominantemente culturales en los ámbitos del teatro, la ópera, el ballet, la música, el cine, la danza, las artes escénicas, las artes visuales, la organiza-

ción de festivales y otras manifestaciones artísticas y cinematográficas, y la producción audiovisual y literaria.

g. El caso particular de las “deducciones en el cuadro de las asociaciones de bonos de impacto social”

Tras la aprobación de la LBES, el gobierno portugués aprobó una resolución para crear la “Iniciativa de Innovación Social de Portugal” y la estructura de la misión responsable de su ejecución⁴². Dicha resolución estableció una serie de instrumentos para implementar la “Iniciativa”, entre los cuales se encuentran los “Bonos de Impacto Social” y el “Programa Alianzas de Impacto”.

Los “bonos de impacto social” son apoyos reintegrables contratados en asociación para financiar soluciones innovadoras en la prestación de servicios públicos, orientadas a la obtención de resultados y la reducción de costes. Por su parte, las “asociaciones de impacto” son apoyos no reintegrables dirigidos a entidades de la economía social, como fundaciones y misericordias, para respaldar iniciativas de innovación y emprendimiento social de alto impacto que se encuentren en una fase embrionaria o exploratoria.

Como consecuencia de esta resolución, en 2017 se introdujo el art. 19-A en el EBF, estableciendo un nuevo beneficio fiscal. Este beneficio consiste en una deducción en la base imponible de un “inversionista social” equivalente al 130% del total invertido por dicho inversionista en el ámbito de una “asociación de valores de impacto social”.

La disposición legal añade que los “inversionistas sociales” son entidades privadas, públicas o de economía social, con fines filantrópicos o comerciales, que aportan recursos financieros para el desarrollo de una iniciati-

⁴¹ Instituto Nacional para el Aprovechamiento del Tiempo Libre de los Trabajadores (INATEI).

⁴² *Resolução* del Consejo de Ministros no. 73-A/2014, de 16 de diciembre.

va de innovación y emprendimiento social, con el objetivo de generar un impacto social.”

III. ANÁLISIS CRÍTICO DEL RÉGIMEN FISCAL DEL SECTOR DE LA ECONOMÍA SOCIAL

1. EL problema del fundamento jurídico-tributario de la desgravación fiscal de las OSFL

a. Razón de orden

El derecho fiscal sigue centrado en la dicotomía entre entidades sin fines de lucro y entidades lucrativas, y hasta la fecha no se ha ocupado de manera específica de la categoría de entidades de la economía social. Sin embargo, en la actualidad, el sector de la economía social está constituido mayoritariamente por entidades sin fines de lucro. Por esta razón, las teorías que fundamentan la fiscalidad de las entidades sin fines de lucro siguen siendo útiles como base para reflexionar sobre la tributación de las entidades de la economía social. Por ese motivo iremos a continuación explorar estas teorías aplicándolas en seguida a los regímenes fiscales anteriormente descritos.

A lo largo del tiempo, se han desarrollado diversas teorías para explicar la razón detrás de la ‘exención’ fiscal otorgada a las OSFL, sin que hasta ahora se haya alcanzado un consenso. Esto se debe en gran parte a la variedad dentro de la economía social y a la evolución del contexto previamente mencionado.

La forma en que los autores agrupan estas teorías también varía. Por nuestra parte, las clasificamos en dos corrientes principales: i) teorías basadas en la idea de no sujeción a tributación; y ii) teorías fundamentadas en la idea de subsidio.

b. Teorías de la “no sujeción”

Las ‘teorías de no sujeción’, dentro de las cuales encontramos múltiples variantes, pue-

den dividirse en dos grupos: aquellas que sostienen que las entidades sin ánimo de lucro no deben estar sujetas a gravamen, ya que se encuentran fuera del alcance del poder tributario estatal fundamentado en la legitimidad democrática; y las teorías que argumentan que los ingresos o la propiedad de las OSFL no constituyen una base adecuada para la imposición fiscal.

Dentro de esta corriente de pensamiento, se encuentran actualmente numerosas teorías.

En EE. UU., Andrews⁴³ argumentó que la deducción de las donaciones hechas a entidades sin ánimo de lucro es necesaria para medir adecuadamente los ingresos del donante, ya que estos ingresos destinados a contribuciones o donaciones no representan ingresos disponibles (es decir, no son ni ahorrados ni consumidos). Por lo tanto, no corresponden a una capacidad contributiva.

Más recientemente, Buckles⁴⁴ ha propuesto la idea de que las donaciones a las OSFL deben ser deducibles de los ingresos, dado que los fondos donados a dichas organizaciones deben considerarse como “ingresos de la comunidad”, y esta última “no es una entidad adecuada para ser gravada”⁴⁵.

Buckles amplió este concepto a la imposición sobre las propias OSFL. Las OSFL son miembros de la comunidad y sus ingresos se consideran “ingresos comunitarios”. Si el gobierno de un país existe para promover el bienestar de la comunidad, el sistema tributario debería tener el mismo propósito. Por lo tanto, los ingresos de la comunidad no deberían utilizarse para financiar al gobierno⁴⁶.

⁴³ ANDREWS, W. "Personal Deductions in an Ideal Income Tax". *Harvard Law Review*. V. 86 (2) (1972), 314. Esta teoría parte de la noción de renta de Schanz-Haig-Simons, en la que la renta está formada por el ahorro más el consumo.

⁴⁴ BUCKLES, J. R. "The Community Income Theory of the Charitable Contributions Deduction". *Indiana Law Journal*. V. 80 (4) (2005), p. 952.

⁴⁵ BUCKLES, J. R., *op. cit.*, p. 971.

⁴⁶ BUCKLES, J. R., *op. cit.*, p. 974.

Brody⁴⁷, por otro lado, en una línea de pensamiento similar, defendió que el sector de las OSFL debe ser visto como poseedor de su propia soberanía, y que, por tanto, debe recibir el mismo tratamiento fiscal que otras entidades soberanas, como los estados extranjeros y los gobiernos locales.

Finalmente, se integra en esta corriente la concepción de Bittkert y Rahdert⁴⁸, quienes sostienen que las OSFL no deberían ser gravadas porque no es posible encontrar una manera adecuada de medir su renta, en particular debido a la dificultad de encuadrar contable y económicamente las donaciones que reciben⁴⁹. En nuestra opinión, esta teoría tiene poca utilidad, y Hansmann⁵⁰ evidencia de manera muy clara sus inconsistencias. Por supuesto, el autor destaca que, en la actualidad, muchas OSFL obtienen sus ingresos a través de la venta de bienes y servicios (las llamadas OSFL “comerciales”). No obstante, incluso en el caso de las OSFL cuyos ingresos provienen principalmente de donaciones (las “donative nonprofits”⁵¹), Hansmann demuestra con lógica clara que sería bastante sencillo aplicarles la contabilidad de las sociedades comerciales. En Portugal, la contabilidad de estas sociedades no se aplica a las OSFL; sin embargo, desde 2011 existe una norma contable específica para estas entidades, la cual permite determinar su resultado financiero anual⁵². En materia fiscal, desde 1988, el Código del Impuesto sobre Personas Jurídicas prevé el cálculo de la renta anual de las entidades sin ánimo de lucro⁵³, renta que puede estar gravada o no.

⁴⁷ BRODY, E., *op. cit.* adopta esta perspectiva.

⁴⁸ BITTKERT, B. I. & RAHDERT, G. K. “The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation”. *The Yale Law Journal*. V. 85 (3) (1976), p. 305.

⁴⁹ Los Autores excluyen de esta perspectiva a las OSFL del tipo mutualista (BITTKERT, B. I. & RAHDERT, G. K., *op. cit.*, p. 305).

⁵⁰ HANSMANN, H. “The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation”. *The Yale Law Journal*. Vol. 91 (1), 1981, p. 59-60.

⁵¹ HANSMANN, H., *The Rationale...*, *cit.*, p. 60.

⁵² Decreto-Lei no. 36-A/2011, de 9 de marzo.

⁵³ Artículos 53 y 54 del CIRC. Segundo el art. 53, las donaciones deben ser consideradas rendimiento.

Como se desprende fácilmente de esta breve descripción, las teorías basadas en la “no sujeción tributaria” tanto de la renta como del patrimonio de las OSFL plantean problemas complejos. Estos problemas están relacionados con la definición filosófico-política de los límites de la potestad tributaria, el reconocimiento y la delimitación de los poderes políticos dentro del Estado, así como los fundamentos y la legitimidad democrática de estos poderes. Basta con considerar, como ejemplo, una asociación de carácter político cuyo objetivo sea promover el fin del Estado. En una comunidad estatal que determina democráticamente su propia organización como Estado, ¿debería reconocerse a dicha asociación como un poder político independiente del Estado?

Sin embargo, las teorías basadas en la “no sujeción tributaria” probablemente estén más cerca del origen histórico de la exención fiscal de las OSFL y sean, quizás, la verdadera razón de su existencia actual⁵⁴. En la antigüedad, las organizaciones religiosas no tributaban porque los bienes que poseían se consideraban pertenecientes a los propios dioses, lo que retiraba la potestad tributaria a las autoridades seculares⁵⁵. Más adelante, las propias organizaciones religiosas adquirieron potestad tributaria, lo cual eliminó la potestad tributaria del Estado sobre ellas. Posteriormente, como es sabido, las iglesias desempeñaron un papel fundamental en el fortalecimiento de los poderes del Estado e, incluso en la mayoría de los casos, pasaron a formar parte del propio Estado, motivo por el cual éste no tenía interés en gravar a las entidades religiosas⁵⁶. Ya en la época moderna, cuando surgieron las organizaciones benéficas, estas se encontraban, en general, integradas dentro de las organizaciones religiosas, actuando como extensiones de las

⁵⁴ BRODY, E., *op. cit.* pp. 587 et seq.

⁵⁵ COLOMBO, J. D. & HALL, M. A., *op. cit.*, p. 4; HARDING, M., O’CONNELL, A., STEWART, M., CHIA, J. *Taxing not-for-profits. A literature review*. Melbourne: Melbourne Law School, 2011, p. 8.

⁵⁶ COLOMBO, J. D. & HALL, M. A., *op. cit.*, p. 22.

mismas y gozando de una inherente no sujeción tributaria.

A medida que avanzan los siglos XIX y XX, con la secularización de los Estados y la proliferación de entidades sin ánimo de lucro de carácter civil, la no imposición se extendió a las entidades laicas sin ánimo de lucro, por razones “históricas y accidentales”, quizás por analogía, sin un fundamento teórico claro.

c. Teoría del subsidio y sus variantes

Como alternativa a las antiguas concepciones de la “no sujeción”, surgió la clásica “teoría del subsidio”⁵⁷, que, de hecho, se presenta en innumerables variantes⁵⁸.

Las teorías basadas en la idea de subsidio postulan que las OSFL proporcionan “beneficios públicos”⁵⁹, y la exención tributaria sería una forma de que el Estado contribuya al financiamiento de las actividades que generan dichos beneficios.

En cuanto a los “beneficios públicos”, Atkinson⁶⁰ distingue dos tipos: ‘beneficios públicos primarios’ y ‘beneficios meta-públicos’. Las OSFL crearían ‘beneficios públicos primarios’

⁵⁷ CRIMM, N. “An explanation of the Federal Income Tax exemption for charitable organizations: a theory of risk compensation”. *Florida Law Review*. V. 50 (3) (1998), p. 432; FLEISCHER, M. P. “Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice”. *Washington University Law Review*. Vol. 87 (3) (2010), p. 517.

⁵⁸ La “teoría del subsidio” es la teoría apadriñada por la Corte Suprema de los Estados Unidos, y está reflejada en la sentencia *Regan v. Taxation With Representation*, en el que la corte sentencia: “Tanto las exenciones del impuesto sobre la renta federal como la deducibilidad [de las donaciones] constituyen una forma de subsidio que se administra a través del sistema tributario” (*Regan v. Taxation With Representation*, 461 U.S. 540, 544 (1983), citado por COLOMBO, J. D. & HALL, M. A., *op. cit.*, p. 26).

⁵⁹ ATKINSON, R. “Theories of the Federal Income Tax exemption for charities: Thesis, antithesis, and synthesis”. *Stetson Law Review*. N. 27 (1997), p. 402; BRENNEN, D. A. “A Diversity theory of Charitable Tax exemption – Beyond efficiency, through critical race theory, toward diversity”. *Pittsburgh Tax Review*. V. 4 (1) (2006), p. 30.

⁶⁰ ATKINSON, R., *op. cit.*, p. 402.

al proporcionar bienes y servicios que se consideran ‘inherentemente buenos para la sociedad’, como la educación o la atención médica, o bienes comunes, como alimentos y vivienda⁶¹, a personas con necesidades específicas.

Las OSFL también crearían “meta-beneficios públicos” a través de la forma en que producen y ofrecen bienes y servicios⁶². Las OSFL entregarían estos bienes y servicios de manera más eficiente, innovadora o mejor por otras razones, en comparación con las entidades con ánimo de lucro; además, su mera existencia promovería el pluralismo y la diversidad, características consideradas inherentemente deseables e íntimamente conectadas con los valores de la democracia liberal⁶³.

Aparentemente, las “teorías del subsidio” tienen sobre las “teorías de no sujeción” la ventaja de ser más objetivas y técnicas. Al tomar su base conceptual de la ciencia económica, parecería que superan los problemas filosóficos de las “teorías de no sujeción”, pero esto no es así. Una primera debilidad de las “teorías del subsidio” es que dejan sin explicar el hecho de que las sociedades no disfrutaban de la misma exención que las OSFL cuando prestan los mismos servicios (como, por ejemplo, residencias para mayores o servicios de salud). Veremos más adelante que, en ciertos casos, el legislador fiscal, para superar esta debilidad de la teoría, elimina la exención fiscal cuando las OSFL compiten directamente con empresas comerciales, pero no siempre.

Otra debilidad importante de las “teorías del subsidio”, que se deriva de la diversidad de lo que constituye actualmente el “tercer sector”, y de la pluralidad que caracteriza a las democracias modernas, está en definir qué

⁶¹ Ejemplos del Autor.

⁶² ATKINSON, R., *op. cit.*, p. 403.

⁶³ El Autor cita en este punto STONE, L. M., *Federal Tax Support of Charities and Other Exempt Organizations: The Need for a National Policy*, University of South California Tax Institute Journal, 27, 1968, p. 45.

son “beneficios públicos”⁶⁴ y en determinar quién define lo que es un “beneficio público”. La teoría, en sus contornos clásicos, asume que es posible definir lo que es “beneficio público” de manera neutral. Sin embargo, esta suposición no es cierta, especialmente en la actualidad. Por ejemplo, la exención fiscal de una asociación cuyo objetivo sea adoctrinar a la comunidad a favor de la prohibición del matrimonio homosexual, o en contra de la teoría de la evolución de las especies, o que niegue la veracidad del cambio climático, ¿podría justificarse con base en la concepción de la creación de “beneficios públicos”? O, supongamos también, una asociación cuyo propósito sea reducir el acceso de turistas a un lugar determinado para proteger el bienestar de los habitantes locales. ¿Se podría, en todos los casos y de manera neutral, afirmar que estas asociaciones generan “beneficios públicos”?

Algunos autores intentan superar las dificultades mencionadas, argumentando que las OSFL producen lo que los economistas denominan “bienes públicos”, es decir, bienes que todos los individuos pueden utilizar en común, en el sentido de que el uso que cada persona hace del bien no disminuye la posibilidad de que otros también lo utilicen⁶⁵. Un ejemplo de bien público, en este sentido, sería la música, ya que el hecho de que una persona escuche una pieza musical no reduce la posibilidad de que otras personas también la escuchen.

⁶⁴ ATKINSON, R., *op. cit.*, p. 405; FLEISCHER, M. P., *Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice*, Washington University Law Review, Vol. 87 (3), p. 529. Este último Autor plantea el problema en términos claros: “Decir que las NPO hacen cosas “buenas” que “benefician a la sociedad” no significa nada sin una concepción de lo que es “bueno”. Decir que las NPO deben ser subsidiadas porque asumen responsabilidades que pertenecen a los gobiernos no significa mucho sin un sentido de lo que el gobierno debe asumir como responsabilidad”.

⁶⁵ La definición es del economista Paul Samuelson (SAMUELSON, P. “*The Pure Theory of Public Expenditure*”. *The Review of Economics and Statistics*. 36 (4) (1954), pp. 387), que designa estos bienes como “bienes de consumo colectivo”. En la actualidad, estos bienes también se designan como “bienes sin rivalidad” (CASADO-PÉREZ, V. *The Role of Government in Water Markets*. Londres/ Nueva Iorque: Routledge, 2016, p. 40).

Esta idea es, a nuestro juicio, de gran utilidad para la construcción de una teoría jurídica sobre las OSFL que también sea aplicable a las EES, ya que los “bienes públicos”, precisamente por su característica de “no rivalidad”, son bienes cuya producción no resulta viable o atractiva para las empresas con ánimo de lucro⁶⁶. Por lo tanto, son bienes que el mercado no ofrece, o no lo hace en cantidades óptimas⁶⁷. Es evidente que las OSFL desempeñan un papel crucial en el ámbito de los “bienes públicos”. La protección del medio ambiente, el apoyo a las víctimas de delitos, la asistencia a poblaciones afectadas por desastres, y la defensa del consumidor son ejemplos de actividades que proveen “bienes públicos” que el mercado no proporciona o no proporciona en cantidades suficientes.

Sin embargo, como señalan Hansmann⁶⁸ y Atkinson⁶⁹, el criterio de los “bienes públicos” no logra explicar la exención de un número creciente de OSFL que prestan servicios que no encajan en esta categoría, como, por ejemplo, residencias para personas mayores, centros educativos, establecimientos de servicios de salud o guarderías. El criterio de los “bienes públicos” tampoco justificaría la exención fiscal del sector cooperativo, que en su mayoría no proporciona “bienes públicos” en el sentido económico descrito. De esta manera, habría

⁶⁶ JEGERS, M. *Managerial Economics of non-profit organizations*, Londres/Nueva Iorque: Routledge, 2008, p. 21.

⁶⁷ ATKINSON, R., *op. cit.*, p. 406.

⁶⁸ HANSMANN, H., *The Rationale...*, *cit.*, p. 68. La literatura anglosajona hace una distinción fundamental en nuestros días entre “donative charities” y “commercial charities”. Las primeras son las que obtienen la mayor parte de sus ingresos de donaciones filantrópicas (HACKNEY, P. “What we talk about when we talk about tax exemption”. *Journal Articles*. N. 37, Louisiana State University Law Center (2013), p. 111; HANSMANN, H., *The Rationale...*, *cit.*, p. 87). Las segundas son las que obtienen la mayor parte de sus ingresos de los precios que cobran por los bienes vendidos y los servicios prestados. (HACKNEY, P. *op. cit.*, p. 111; HANSMANN, H., *The Rationale...*, *cit.*, p. 59). Hansmann hace una llamada de atención importante en este punto, de que no todas las OSFL encajan claramente en uno de estos tipos, siendo a menudo híbridas (HANSMANN, H. “The role of nonprofit enterprise”. *The Yale Law Journal*. V. 89 (5) (1980), p. 841).

⁶⁹ ATKINSON, R., *op. cit.*, p. 406.

que concluir que el criterio de los “bienes públicos” no resuelve el principal problema de las “teorías del subsidio”: la definición de qué son los “beneficios públicos” y la determinación de quién tiene la autoridad para definirlos.

Las “teorías del subsidio”, basadas en la idea de “beneficios públicos”, enfrentan aún otro problema: explicar la imposición sobre las entidades con ánimo de lucro cuyas actividades generan beneficios públicos. Un claro ejemplo de ello son los servicios de salud o educación. ¿Cómo justificar, desde la perspectiva de la “teoría del subsidio” y los “beneficios públicos”, que un hospital o una escuela pertenecientes a una congregación religiosa estén exentos del impuesto sobre la renta y sobre la propiedad, mientras que los mismos establecimientos, si pertenecen a una sociedad comercial, no gozan de la misma exención?

d. La proliferación de OSFL comerciales

Recientemente, otra cuestión ha hecho aún más complejo el tema de la tributación de las OSFL: la proliferación explosiva de entidades sin ánimo de lucro “comerciales”⁷⁰, caracterizadas por ser entidades sin ánimo de lucro que obtienen la mayor parte de sus ingresos a partir de la venta de bienes o la prestación de servicios⁷¹.

Sin embargo, es importante distinguir dos tipos de OSFL “comerciales”. Las primeras son las OSFL “comerciales” que se justifican por la existencia de una situación de “fallo contractual” en el mercado. Normalmente, existe un “fallo contractual” debido a la incapacidad de

los consumidores de valorar correctamente la calidad, cantidad, precio y servicios prestados⁷². Esta incapacidad puede deberse a la naturaleza del servicio o a las circunstancias en que se consume, porque a los compradores les resulta difícil comparar la calidad del servicio ofrecido por distintos proveedores, o tienen dificultades para determinar, una vez adquirido el servicio, si este fue realmente proporcionado conforme a las condiciones prometidas. Bajo estas condiciones, los mecanismos competitivos normales del mercado no garantizan un control efectivo de la calidad del servicio por parte del cliente, lo que lleva a que los proveedores con ánimo de lucro ofrezcan servicios de baja calidad a precios excesivamente altos. En tales circunstancias, los consumidores prefieren proveedores sin ánimo de lucro, quienes, debido a la prohibición de repartir beneficios, tendrían menos incentivos para explotar a los clientes⁷³. Si bien Hansmann⁷⁴ considera que este fenómeno es más notable en el caso de las OSFL “de donaciones”, señalamos aquí una diferencia relevante en relación con el caso portugués, donde este fenómeno es más evidente en las OSFL “comerciales”, como residencias para personas mayores, hospitales, centros de día o unidades de cuidados intensivos (lo que Hansmann denomina “servicios complejos”)⁷⁵.

⁷² HANSMANN, H., *The rationale...*, cit., p. 68.

⁷³ HANSMANN, H., *The rationale...*, cit., p. 69.

⁷⁴ HANSMANN, H., *The rationale...*, cit., p. 70.

⁷⁵ HANSMANN, H., *The rationale...*, cit., p. 70. El Autor observa que, en estos casos, el sector sin fines de lucro tiene una ventaja en términos de eficiencia en la prestación del servicio, por lo que plantea la hipótesis de que esta mayor eficiencia sería el factor que justificaría la exención tributaria. Sin embargo, el propio Autor cuestiona la validez de la hipótesis, señalando que si los consumidores confiaran más en el sector sin fines de lucro debido a su mayor eficiencia, el incentivo fiscal no sería necesario para impulsar la elección del consumidor. Una vez más, en Portugal, el problema tiene puntos en común con la situación que describe el autor para los EE. UU., pero también tiene importantes diferencias, siendo la principal que, en el caso portugués, estas OSFL “comerciales” se financian considerablemente con subvenciones estatales, siendo verdaderas extensiones de los Estados. Pertenecen, por regla general, a la categoría de IPSS.

⁷⁰ LU, J., GUAN, S. & DONG, Q. “Commercializing nonprofit organizations Evidence from the Chinese sector”. *Public Administration*. (2022), pp. 64-86; SUYKENS, B., DE RYNCK, F., VERSCHUERÉ, B. “Non profit organizations in between the nonprofit and market spheres: shifting goals, governance and management”. *Nonprofit Management and Leadership*. V. 29 (4) (2019), p. 624.

⁷¹ HANSMANN, H., *The role...*, cit., p. 840. El Autor señala con particular agudeza que fueron las OSFL comerciales, y no las “de donaciones”, las que crearon la “enorme confusión” en la aplicación de exenciones tributarias al sector sin fines de lucro. (HANSMANN, H., *The rationale...*, cit., p. 60).

Junto a la categoría descrita – OSFL “comerciales” que deben su existencia a las condiciones de “fallo contractual” percibidas por los consumidores o usuarios – existe hoy día una categoría relativamente nueva de OSFL “comerciales” que operan en sectores donde no hay “fallo contractual”, pero que justifican su actividad comercial como un medio para financiar una actividad con un fin altruista⁷⁶.

En cualquier caso, las OSFL “comerciales” compiten con entidades con ánimo de lucro⁷⁷ y, en teoría, obtienen de la exención fiscal una relevante ventaja competitiva. Esto puede traducirse en una reducción de la eficiencia y, por tanto, en una pérdida para los consumidores de los servicios en cuestión.

2. Las teorías sobre el fundamento de la desgravación de las OSFL aplicadas al derecho fiscal portugués

a. Ausencia de criterios de desgravación fiscal en la LBES

No tenemos la intención, en este estudio, de resolver el problema de la base teórica de la exención fiscal de las EES. Nuestro objetivo es, simplemente, mostrar cómo el derecho tributario portugués, con respecto a las diferentes categorías de EES o OSFL que distingue la normativa tributaria⁷⁸, ha empleado de manera muy casuística los diversos aportes que han hecho las teorías descritas.

La Ley de Bases de la Economía Social (LBES) portuguesa, en su artículo 11, establece que “[Las] entidades de la economía social se benefician de un régimen fiscal más favorable definido por la ley en función de su sustrato y naturaleza”. En su artículo 5, la LBES

⁷⁶ Sobre esta nueva oleada de actividades comerciales realizadas por las OSFL, véase, entre muchos otros, el Estudio de MANCINO, D. M. *The architecture of charities' commercial activities: Managing complex structures*, Los Angeles: McDERMOTT Will Et EMERY LLP, 2009.

⁷⁷ HANSMANN, H., *The role...*, cit., p. 863.

⁷⁸ Ver supra sección II.

define los “principios rectores de la economía social” que, esencialmente, no difieren de los establecidos en la Comunicación de la Comisión “Iniciativa a favor de la empresa social. Construir un ecosistema para promover empresas sociales en el centro de la economía y la innovación social”⁷⁹.

Las entidades de la economía social son autónomas y actúan en el ámbito de sus actividades de acuerdo con los siguientes principios rectores:

- a) La primacía de las personas y los objetivos sociales;
- b) Adhesión y participación libre y voluntaria;
- c) El control democrático de los órganos respectivos por parte de sus miembros;
- d) La conciliación entre los intereses de los socios, usuarios o beneficiarios y el interés general;
- e) Respeto a los valores de solidaridad, igualdad y no discriminación, cohesión social, justicia y equidad, transparencia, responsabilidad individual y social compartida, y subsidiariedad;
- f) La gestión autónoma e independiente de los poderes públicos y de cualquier otra entidad ajena a la economía social;
- g) La destinación de excedentes a la consecución de los fines de las entidades de economía social conforme al interés general, respetando la especificidad del reparto de excedentes inherente a la naturaleza y sustrato de cada entidad, según lo consagrado constitucionalmente.

Sin embargo, ninguna de estas características de las entidades de la economía social es normativamente aprehensible por el derecho tributario, y mucho menos juzgable por la administración tributaria. Por esta razón, el derecho tributario debe basarse en criterios más

⁷⁹ COM (2011) 682 final (ver nota 8).

objetivos, que son los que se han desarrollado empíricamente durante varias décadas.

b. Exenciones en el Impuesto sobre la Renta (IRC)

i. IPSS y personas jurídicas de utilidad pública

Hemos visto que las Instituciones Privadas de Solidaridad Social (IPSS) gozan de una exención total sobre sus rendimientos (art. 10 CIRC). Se exceptúan únicamente aquellos de carácter comercial que no se enmarquen dentro del objeto asistencial de la IPSS (por ejemplo, una IPSS que explota una pizzería con el único fin de obtener ingresos).

En el Estatuto de las IPSS se recogen dos criterios principales que la normativa fiscal utiliza para garantizar que la exención fiscal esté justificada. Estos dos criterios son, precisamente, el primero basado en las “teorías del subsidio” y el segundo en la ausencia de ánimo de lucro.

En cuanto al primer criterio, el art. 1-A detalla las actividades que las IPSS pueden ejercer, ya mencionadas en la sección I. Entre estas actividades – como el apoyo a la infancia y juventud, incluyendo a niños y jóvenes en riesgo; apoyo a la familia; apoyo a personas mayores; y apoyo a personas con discapacidad – se puede afirmar que se trata de actividades que corresponden al Estado por imperativo constitucional. Por tanto, no cabe discusión sobre si se está generando un “bien público” en estos casos ya que se trata de “bienes públicos” que han sido elevados a tal categoría por la propia Constitución.

El segundo criterio está en el art. 1 del Estatuto y consiste en que la IPSS debe ser, necesariamente, una entidad sin ánimo de lucro. Esto significa que le está prohibido repartir rendimientos a los titulares de los órganos de gestión o a cualquier otra persona que no sea un beneficiario de la actividad de la IPSS.

Según el art. 1-B, las IPSS pueden desarrollar actividades lucrativas a través de entidades diferentes a la propia IPSS. Sin embargo, estas entidades no son consideradas IPSS y no se benefician del régimen fiscal de estas (art. 1-B.2).

En cuanto a las entidades con utilidad pública, encontramos los mismos dos criterios: el de la generación de “bienes públicos” (basado en la “teoría del subsidio”) y el de la ausencia de ánimo de lucro.

Respecto a la definición de los “bienes públicos” que las entidades con utilidad pública deben generar, en este caso, es la propia normativa fiscal la que define qué “bienes públicos” justifican la exención. Esta normativa ofrece un listado bastante más limitado que el contenido en la Ley de Cualificación de Entidades de Utilidad Pública (LQEUP). Según el art. 10, inciso 1.c) del CIRC, solo pueden acogerse al régimen de exención las personas con utilidad pública cuyo objeto exclusivo o predominante sea de naturaleza científica, cultural, caritativa, asistencial, benéfica, de solidaridad social, protección del medioambiente, o de interprofesionalidad agroalimentaria⁸⁰.

Es cuestionable que sea el legislador fiscal quien limite los “bienes públicos” que justifican el subsidio estatal (exención) para las entidades con utilidad pública, cuando existe una ley de bases que contempla un listado exhaustivo de los “bienes públicos” que justifican la declaración de utilidad pública.

Tanto para las IPSS como para las entidades de utilidad pública, la normativa tributaria establece ciertos requisitos adicionales que buscan garantizar la efectividad de los criterios previamente mencionados:

- El ejercicio efectivo, exclusivo o predominante, de actividades orientadas a perseguir los fines que justificaron la exención.

⁸⁰ Ver supra, nota 31.

Mediante este requisito, el legislador fiscal exige que las entidades efectivamente realicen la actividad que genera los “bienes públicos” reconocidos como tales por la Constitución o la ley.

- La asignación a esos mismos fines de al menos el 50% de la renta neta global que estaría sujeta a gravamen en términos generales, hasta la finalización del cuarto período impositivo posterior a aquel en que se obtuvo, salvo en casos de justo impedimento para cumplir con el plazo de imputación.

Con este requisito, el legislador pretende garantizar que se cumpla el fin no lucrativo de las entidades, ya que tal fin implica la aplicación de los resultados financieros en las actividades que constituyen el objeto de las mismas. Se plantea la cuestión del motivo de la cifra del 50% y qué se considera que puede hacer la OSFL con el 50% restante de los resultados financieros.

- La ausencia de cualquier interés directo o indirecto de los miembros de los órganos estatutarios, ya sea por sí mismos o por medio de terceras personas, en los resultados de la explotación de las actividades económicas que desarrollan.

Finalmente, con este requisito, el legislador busca asegurarse de que no exista un reparto oculto de resultados, garantizando así que la ausencia de ánimo de lucro sea efectiva.

Como observa Hansmann⁸¹, las OSFL pueden, si lo desean, eludir la prohibición de repartir beneficios, ya sea mediante el pago de salarios inflados, otorgando ventajas económicas a los colaboradores o a través de otras formas de compensación excesiva.

Por último, la exención no abarca los rendimientos empresariales derivados del ejercicio de actividades comerciales o industriales

desarrolladas fuera del ámbito del objeto estatutario de las entidades, ni los rendimientos de títulos al portador no registrados ni depositados (inciso 3 del art. 10 CIRC). De ello se concluye que algunos rendimientos de capitales siguen estando dentro del ámbito de la exención, lo cual es coherente con la concepción de que las OSFL, aunque sin ánimo de lucro, pueden llevar a cabo sus actividades de forma que generen resultados financieros positivos. Si las OSFL pueden desarrollar actividades generando resultados financieros positivos, se les debería permitir también realizar aplicaciones financieras de dichos resultados.

Una cuestión diferente, que ni la normativa fiscal ni la LBES abordan, es si debería existir un límite para los resultados financieros positivos que una OSFL, subsidiada por el Estado a través de la exención fiscal, puede obtener.

ii. Actividades culturales, recreativas y deportivas

Según el art. 11 del CIRC, también están exentos del impuesto los rendimientos directamente derivados del ejercicio de actividades culturales, recreativas y deportivas, siempre que sean llevadas a cabo por asociaciones legalmente constituidas para tales fines. En este caso, se requiere una determinada forma legal – la de asociación – independientemente de si goza o no del estatuto de utilidad pública. Los “bienes públicos” que justifican el subsidio son el desarrollo de actividades culturales, recreativas y deportivas, aplicando una vez más la “teoría del subsidio”. A continuación, la normativa exige que las asociaciones cumplan varios requisitos relacionados con el fin no lucrativo:

- Que en ningún caso repartan resultados;
- Que los miembros de sus órganos sociales no tengan, por sí mismos o por interpuesta persona, algún interés directo o indirecto en los resultados financieros derivados de la explotación de las actividades desarrolladas;

⁸¹ HANSMANN, H., *The role...*, cit., p. 844.

- Que dispongan de contabilidad que abarque todas las actividades y que esta sea puesta a disposición de la administración tributaria, entre otros motivos, para comprobar el requisito de ausencia de interés directo o indirecto en los resultados por parte de los miembros de los órganos sociales.

c. Exenciones en el Impuesto sobre el valor Añadido

Es la propia Directiva IVA la que, en su artículo 132, establece un amplio conjunto de exenciones objetivas (es decir, establecidas en función de la naturaleza de la actividad) o mixtas (establecidas en razón de la naturaleza de la actividad, pero que solo aplican si la actividad es realizada por determinados tipos de entidades). Sin pretender ser exhaustivos, estas excepciones incluyen: servicios postales públicos; servicios de hospitalización y asistencia sanitaria; servicios relacionados con las profesiones médicas y sanitarias; entrega de órganos humanos, sangre y leche; servicios relacionados con la profesión de prótesis dental; asistencia social y seguridad social; protección de la niñez y juventud; educación infantil o juvenil, educación escolar o universitaria, formación o reciclaje profesional; asistencia espiritual; servicios prestados por organizaciones sin ánimo de lucro que persiguen objetivos políticos, sindicales, religiosos, patrióticos, filosóficos, filantrópicos o cívicos; prestación de servicios relacionados con la práctica del deporte o la educación física; prestación de servicios culturales; y transporte de personas enfermas o heridas. De esta lista se desprende que el legislador europeo, al establecer con carácter obligatorio el conjunto de exenciones aludidas, realizó previamente una definición normativa de “beneficios públicos” y “bienes públicos”. El enfoque se basa claramente en la “teoría del subsidio”.

Sin embargo, la Directiva contiene otra disposición, el art. 133, que complementa el art. 132 y consagra no una obligación, sino la posibilidad de que los Estados miembros

armonicen el criterio de “bien público” – que, como se ha concluido, tiene importantes debilidades – con otros criterios que robustecen la “teoría del subsidio”. Así, de acuerdo con el art. 133, los Estados miembros, respecto a un grupo de exenciones (tales como prestación de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria; prestación de servicios directamente relacionados con la asistencia social y la seguridad social; prestación de servicios directamente relacionados con la protección de niños y jóvenes; educación infantil o juvenil, educación escolar o universitaria, formación o reciclaje profesional; prestación de servicios a sus afiliados en interés colectivo, mediante una retribución fijada conforme a los estatutos, por organizaciones sin fines de lucro que persigan fines de carácter político, gremial, religioso, patriótico, filosófico, filantrópico o cívico; servicios prestados directamente relacionados con la práctica del deporte o la educación física; y ciertas cuotas de servicios culturales) pueden subordinar la exención a una o más de ciertas condiciones:

- Las organizaciones no deben tener como objetivo la consecución sistemática de ganancias, y no pueden repartir a nadie los posibles resultados financieros; estos deben destinarse al mantenimiento o mejora de los beneficios sociales proporcionados;
- Estas organizaciones deben administrarse con un carácter esencialmente filantrópico, por personas que no tengan, por sí mismas o por medio de terceros, ningún interés directo o indirecto en los resultados de la explotación;
- Estas organizaciones deben aplicar precios autorizados por las autoridades públicas, o precios que no sean superiores a los autorizados. Si se trata de actividades no sujetas a autorización de precios, deben establecer precios inferiores a los aplicados por sociedades mercantiles sujetas al IVA para operaciones similares;

- Las exenciones no deben ser susceptibles de causar distorsiones de competencia en perjuicio de las sociedades mercantiles sujetas al IVA.

De estas cuatro limitaciones surge, como hemos visto también en el impuesto sobre la renta, una variante de la “teoría del subsidio” que armoniza la concepción de “beneficios públicos” y de “bienes públicos” con varios elementos. El primer elemento es que la “teoría del subsidio”, cuando constituye la justificación de una exención fiscal general (que abarque todo el rendimiento, todas las operaciones y todos los bienes inmuebles de la entidad), solo debe aplicarse a entidades sin ánimo de lucro, sin perjuicio de que se otorguen minoraciones fiscales específicamente dirigidas a los actos de generación de “beneficios públicos” a todas las entidades, independientemente de si tienen o no ánimo de lucro.

El concepto de obtención de lucro, cuando se analiza dentro del marco tributario, debe formularse en términos restrictivos, lo que conlleva otras dos sub-condiciones. La primera es que las entidades no deben operar con ánimo de lucro. Por lo tanto, estas entidades deben aplicar precios autorizados por las autoridades públicas o, en caso de actividades que no requieran autorización de precios, deben establecer precios inferiores a los exigidos para operaciones similares por sociedades mercantiles sujetas al IVA. Consideramos que esta condición es importante para justificar la diferencia de trato entre las entidades con ánimo de lucro y las OSFL.

La segunda sub-condición se refiere al reparto de beneficios. Las empresas que reciben un subsidio mediante una exención fiscal general no pueden repartir lucros en ningún caso. De lo contrario, el subsidio estatal conduciría al enriquecimiento de las personas que controlan la entidad, lo cual sería incompatible con el principio de igualdad tributaria. Por este motivo, las entidades beneficiarias de la exención deben gestionarse bajo un modelo esencialmente filantrópico, lo que requiere que sean administradas por personas que

no tengan, ni por sí mismas ni por medio de terceros, interés directo o indirecto en los resultados de la explotación. De lo contrario, las entidades subvencionadas podrían transferir el subsidio a las personas que las controlan, a través de repartos informales y encubiertos de ganancias. Finalmente, las entidades subvencionadas no deben, como consecuencia de la subvención, colocarse en una situación de ventaja competitiva frente a sus competidores que no se benefician de dicha subvención.

IV. BREVES CONCLUSIONES

La teoría “del subsidio”, como explicación de la exención tributaria de las OSFL, fue desarrollada específicamente para estas entidades, y no para aquellas con ánimo de lucro que puedan entrar en el concepto de “economía social”. Estas teorías no logran proporcionar al legislador fiscal criterios sólidos para concretar las opciones legislativas aplicables a cada categoría de OSFL. Las “teorías del subsidio” fallan a la hora de resolver quién define y qué son los “beneficios públicos”.

A pesar de ello, de forma general, observamos que el legislador fiscal, tanto en el caso portugués como en el Sistema Europeo Común del IVA, se apoya estrictamente en las “teorías del subsidio”, orientando las exenciones fiscales hacia actividades calificadas normativamente como generadoras de “beneficios públicos”.

Sin embargo, ante la hibridación actual del tercer sector, caracterizada por la entrada masiva de las OSFL en mercados lucrativos y competitivos, y dadas las amplias posibilidades que tienen estas entidades para repartir beneficios de forma encubierta, el legislador fiscal, considerando los valores constitucionales de la igualdad tributaria, la igualdad general y la competencia, complementa la teoría del subsidio con dos criterios principales: (i) que las OSFL no puedan repartir beneficios ni de forma directa ni indirecta; y (ii) que las ventajas fiscales otorgadas a las OSFL no pongan en peligro la competencia leal y transparente.

Por su parte, las “teorías de la no sujeción”, a pesar de haber desempeñado un papel relevante en la configuración del régimen fiscal del tercer sector, carecen de un fundamento filosófico-político sólido para continuar utilizándose como base.

Cuando pasamos de las entidades sin ánimo de lucro (OSFL) a las entidades de la economía social, las dificultades se hacen más evidentes y, por ahora, parecen insuperables. No pretendemos con esto cuestionar la utilidad y el potencial del concepto de “empresa social”. Solo queremos señalar que, en primer lugar, los dos conceptos no se superponen, lo cual es un hecho ya comprobado⁸², y, en segundo lugar, que actualmente no existen fundamentos teóricos que permitan establecer un régimen fiscal general “ventajoso”⁸³ para las entidades de la economía social.

En el actual marco legislativo de la Unión Europea⁸⁴, las empresas sociales no son, necesariamente, entidades sin ánimo de lucro. A este respecto, Uliondo⁸⁵ destaca acertadamente que, aunque la “Iniciativa a favor del emprendimiento social” de la Comisión Europea de 2011⁸⁶ constituye la referencia básica para la definición de la empresa social, la primera definición con valor jurídico surge con el Reglamento (UE) 346/2013⁸⁷ del Parlamento Europeo y del Consejo. En su artículo 3.1.d), dicho Reglamento establece que la empresa social debe:

i. Tener como objetivo primordial la consecución de un impacto social positivo y medible, conforme a su escritura de constitución, estatutos, u otro reglamento o documento constitutivo, siempre que esta: proporcione servicios o bienes a personas vulnerables, marginadas, desfavorecidas o excluidas; emplee un método de producción de bienes o servicios que refleje su objetivo social; o proporcione ayuda financiera exclusivamente a las empresas sociales tal como se definen en los dos primeros guiones.

ii. Utilizar sus beneficios principalmente para alcanzar su objetivo social primordial, conforme a su escritura de constitución, estatutos, u otro reglamento constitutivo. Estos reglamentos o documentos deben implementar procedimientos y normas predefinidos que regulen todas las circunstancias en las cuales se reparten beneficios a los accionistas y propietarios, garantizando que dicho reparto no socave el objetivo primordial.

iii. Ser objeto de una gestión responsable y transparente, involucrando especialmente a empleados, clientes y otros interesados afectados por su actividad.

De esta norma legal europea de 2013, queda claro que las empresas de la economía social pueden repartir beneficios a los accionistas o propietarios. Además, en el Considerando M de la Resolución del Parlamento Europeo⁸⁸ de 2018 sobre “Un estatuto para las empresas sociales”, se expresa más explícitamente que las empresas de la economía social “no necesariamente tienen que ser organizaciones sin ánimo de lucro.”

A nivel fiscal, el hecho de que las empresas o entidades de la economía social no sean necesariamente entidades sin ánimo de lucro⁸⁹, entendiéndose “ánimo de lucro”

⁸² Sobre el tema, ULIONDO, I. A. “Un marco jurídico para la empresa social en la Unión Europea”. *Ciriec-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*. N. 37 (2000), pp. 105 et seq.

⁸³ Como propone el art. 11 de la LBES: “Las entidades de la economía social se benefician de un estatuto fiscal más favorable definido por la ley en función de su sustrato y naturaleza.”

⁸⁴ ULIONDO, I. A., *op.cit.*, 105 et seq.

⁸⁵ ULIONDO, I. A., *op. cit.*, p. 113.

⁸⁶ COM (2011) 682 final (ver nota 8).

⁸⁷ Reglamento (UE) 346/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 17 de abril de 2013, sobre los fondos de emprendimiento social europeos.

⁸⁸ Resolución del Parlamento Europeo, de 5 de julio de 2018, con recomendaciones destinadas a la Comisión sobre un estatuto para las empresas sociales y solidarias (2016/2237(INL))

⁸⁹ ULIONDO, I. A., *op. cit.*, p. 119; ADIMADO, K. S. *Exploring nonprofits in the social economy: the social enterprise pheno-*

como la posibilidad de repartir beneficios a los accionistas y propietarios⁹⁰, se convierte en un factor de mayor dificultad. Si ya al circunscribir el análisis a las OSFL los fundamentos para una desgravación fiscal, en salvaguardia de los principios de igualdad fiscal, igualdad general y competencia, son difusos, la tarea se vuelve aún más compleja al considerar entidades que no solo pueden realizar actividades generadoras de lucro, sin un límite claro y en competencia con entidades comerciales tradicionales, sino que además pueden repartir los beneficios entre los accionistas o propietarios⁹¹.

Por esta razón, creemos que, a efectos fiscales, la categoría principal continuará siendo, por mucho tiempo, la de entidad sin ánimo de lucro. Esto, una vez más, no implica menospreciar los conceptos emergentes de “empresa social” y “economía social”, sino reconocer que, a nivel fiscal, queda un largo camino por recorrer antes de llegar a establecer criterios para una desgravación fiscal de las empresas sociales como categoría general.

Consideramos también que los estudios relativamente recientes de la OCDE⁹² se orientan en esta dirección, centrándose en la fiscalidad de organizaciones de carácter filantrópico, definidas como entidades a las que se prohíbe el reparto de beneficios⁹³.

menon, *Dissertations*, 30. Harrisonburg: James Madison University, 2015, p. 1.

⁹⁰ HANSMANN, H., *The role...*, cit., p. 838. Esta concepción es la seguida por la mayor parte de los autores: MORI, P. A. "Non-profits and the Profit Distribution Constraint with Selfish Entrepreneurial Motivations". *Euricse Working Papers*. N. 100 (2018), p. 2; STEINBERG, R. Economic theories of nonprofit organizations, in Powell W. & Bromley, P. (eds.), *The Nonprofit Sector. A Research Handbook*, 3 ed., Redwood City: Stanford University Press, 2020, p. 118.

⁹¹ Como señala ADIMADO, K. S., *op. cit.*, p. 2, "economía social es un término impreciso y a pesar de varios años de pesquisa, los académicos no han acordado todavía una definición.

⁹² OCDE "Taxation and Philanthropy". OCDE Tax Policy Studies. 27, OECD Publishing, Paris, 2020.

⁹³ OCDE, *op. cit.*, p. 42.

Finalmente, respecto a las OSFL, cabe concluir que, para efectos fiscales, es apropiado adoptar un concepto restrictivo.

La OSFL debe ser una entidad que, en su funcionamiento operativo, no busque maximizar los beneficios. Si la entidad busca maximizar los beneficios, esta maximización se lograría a expensas de los consumidores de sus servicios, lo cual es aún más evidente cuando se considera que la predominancia de las OSFL en ciertos sectores suele deberse a fallos contractuales, como la dificultad de los beneficiarios para evaluar de manera efectiva el cumplimiento contractual por parte del proveedor de servicios (piénsese en los usuarios de residencias para mayores, a menudo afectados por comorbilidades). Esto significa que las OSFL deben establecer precios que cubran los costes y, como mucho, poco más.

Ciertamente, esos costes pueden incluir las remuneraciones de los gestores que aseguren una buena administración de la OSFL. También sería admisible que los precios aplicados incluyan un margen que permita la formación de algún capital de reserva.

Para poder controlar hasta qué punto los precios están muy por encima de los costes, las OSFL deben estar obligadas a mantener una contabilidad transparente y deben ser efectivamente fiscalizadas.

Además, una OSFL no debe poder repartir beneficios en ningún caso⁹⁴. De lo contrario, una parte del subsidio público (exención) terminaría enriqueciendo a las personas que controlan la entidad, lo que contraviene el principio de igualdad tributaria y de igualdad en general.

Si de alguna forma o en alguna medida se permite que la entidad sin ánimo de lucro re-

⁹⁴ MORI, P. A., *Non-profits and the Profit Distribution Constraint with Selfish Entrepreneurial Motivations*, Euricse Working Papers, 100 (18), 2018, p. 2018; HANSMANN, H.: *The Rationale...*, cit., p. 56; *The role...*, cit., p. 838.

parta beneficios, ya sea directa o indirectamente, de manera abierta o encubierta, entonces ya no estaríamos ante entidades sin ánimo de lucro, sino ante entidades mixtas. Estas entidades mixtas pueden existir perfectamente y quizás son útiles dentro del modelo de la economía social, e incluso podrían merecer un trato fiscal favorable, pero no antes de encontrar un fundamento jurídico-constitucional para ello.

En cuanto a las empresas lucrativas de la economía social, el legislador fiscal tendría que desarrollar nuevos criterios para captar su esencia de beneficio social. Estos criterios, seguramente, tendrían que ser muy variables, dada la diversidad de las propias entidades de la economía social.

BIBLIOGRAFÍA

- ADIMADO, K. S. *Exploring nonprofits in the social economy: the social enterprise phenomenon*, Dissertations, 30. Harrisonburg: James Madison University, 2015.
- AL-TABBAA, O., CIULLI, F. & KOLK, A. "Nonprofit entrepreneurial orientation in the context of cross-sector collaboration". *British Journal of Mngement*. V. 33 (2) (2022), p. 537-1122.
- ANDREWS, W. "Personal Deductions in an Ideal Income Tax". *Harvard Law Review*. V. 86 (2) (1972), p. 309-385.
- ATKINSON, R. "Theories of the Federal Income Tax exemption for charities: Thesis, antithesis, and synthesis". *Stetson Law Review*. N. 27 (1997), p. 395-432.
- BARRETO, J. "Empresas industriais geridas pelos trabalhadores". *Análise Social*. V. XIII (51) (1977), p. 682-717.
- BITTKERT, B. I. & RAHDERT G. K. "The Exemption of Nonprofit Organizations from Federal Income Taxation". *The Yale Law Journal*. V. 85 (3) (1976), p. 299-358.
- BRENNEN, D. A. "A Diversity theory of Charitable Tax exemption – Beyond efficiency, through critical race theory, toward diversity". *Pittsburgh Tax Review*. V. 4 (1) (2006), p. 1-49.
- BRODY, E. "Of sovereignty and subsidy: conceptualizing the charity tax exption". *The Journal of Corporation Law*. V. 23 (4) (1998), p. 584-629.
- BUCKLES, J. R. "The Community Income Theory of the Charitable Contributions Deduction". *Indiana Law Journal*. V. 80 (4) (2005), p. 947- 986.
- CABALEIRO-CASAL, M J. "El excedente de la sociedad cooperativa especial referencia a la Ley 5/1998 de Cooperativas de Galicia". *Revesco*. N. 72, 2000, p. 33-50.
- CASADO-PEREZ, V. *The Role of Government in Water Markets*. Londres/ Nueva Iorque: Routledge, 2016.
- COLOMBO, J. D. & HALL, M. A. *The Charitable Tax Exemption*, Londres/ Nueva Iorque: Routledge, 2019.
- CRIMM, N. "An explanation of the Federal Income Tax exemption for charitable organizations: a theory of risk compensation". *Florida Law Review*. V. 50 (3) (1998), p. 419-462.
- DEFOURNY, J. & DEVELTERE, P. "The social economy: the worldwide making of third sector", in DEFOURNY, J., DEVELTERE, P. & FONTENEAU, B. (eds.). *L'économie sociale au Nord et au Sud*, Liege. Brujelas: De Boeck, 1999.
- FARINHO, D. S. "A sociedade comercial como empresa social". *Revista de Direito das Sociedades*. V. VII (2) (2015), p. 247-270.
- FERREIRA, S. "Bens Eclesiásticos / Fábrica da Igreja". *Lusitania Canonica*. N. 9 (2003), p. 100-128.
- FICI, A., *A statute for European cross-border associations and non-profit organizations*. Estrasburgo: European Parliament, Policy Department for Citizens' Rights and Constitutional Affairs, Directorate-General for Internal Policies, 2021.
- FLEISCHER, M. P. "Theorizing the Charitable Tax Subsidies: The Role of Distributive Justice". *Washington University Law Review*. Vol. 87 (3) (2010), p. 505-566.
- GRIGORE, A. "Social economy entities: a worldwide overview". *Review of Applied Socio- Economic Research*. V. 6 (2) (2013), p. 111-120.
- HACKNEY, P. "What we talk about when we talk about tax exemption". *Journal Articles*. N. 37, Louisiana State University Law Center (2013), p. 101-153.
- HALL, M. A. & COLOMBO, J. D. "The donative theory of the charitable tax exemption". *Ohio State Law Journal*. V. 52 (1991), p. 1379-1476.
- HANSMANN, H. "The Rationale for Exempting Nonprofit Organizations from Corporate Income Taxation". *The Yale Law Journal*. Vol. 91 (1), 1981, pp. 54-100.
- HANSMANN, H. "The role of nonprofit enterprise". *The Yale Law Journal*. V. 89 (5) (1980), p. 835-902.
- HARDING, M., O'CONNELL, A., STEWART, M., CHIA, J. *Taxing not-for-profits. A literature review*. Melbourne: Melbourne Law School, 2011.
- HENRY, H. *Guidelines for cooperation legislation*. 3. ed. Geneva: ILO – International Labour Organization, 2012.

- JEGERS, M. *Managerial Economics of non-profit organizations*, Londres/Nueva Iorque: Routledge, 2008.
- KWAK, J., ZHANG, Y., YUB, J. “Legitimacy building and e-commerce platform development in China: The experience of Alibaba”. *Technological Forecasting and Social Change*. V. 139 (2019), p. 115-124.
- LU, J., GUAN, S. & DONG, Q. “Commercializing nonprofit organizations Evidence from the Chinese sector”. *Public Administration*. (2022), pp. 1-16.
- MAIER, F., MEYER, M. & STEINBEREITHNER M. “Nonprofit Organizations Becoming Business-Like: A Systematic Review”. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*. V. 45 (1) (2014), p. 64-86.
- MANCINO, D. M. The architecture of charities’ commercial activities: *Managing complex structures*, Los Angeles: McDermott Will & Emery LLP, 2009.
- MORI, P. A. “Non-profits and the Profit Distribution Constraint with Selfish Entrepreneurial Motivations”. *Euricse Working Papers*. N. 100 (2018).
- OCDE “Taxation and Philanthropy”. *OCDE Tax Policy Studies*. 27, OECD Publishing, Paris, 2020.
- PÉREZ-SUÁREZ, M. A. “A autogestão no processo revolucionário português de 1974-75”, in CABREIRA, P. P., & Varela, R. (coord.), *História do Movimento Operário e Conflitos Sociais em Portugal*, Atas do IV Congresso História do Trabalho, do Movimento Operário e dos Conflitos Sociais em Portugal e III Conferência do Observatório para as Condições de Trabalho e Vida Lisboa, Lisboa: Instituto de História Contemporânea, 2020.
- PIGOU, A. C. “Co-operative Societies and Income Tax”, *The Economic Journal*. V. 30 (118) (1920), p. 156-162.
- SAMUELSON, P. “The Pure Theory of Public Expenditure”. *The Review of Economics and Statistics*. 36 (4) (1954), p. 387-389.
- SILVA et al. “Determinants of financial performance of non-profit organizations”. *Journal of Management Information and Decision Sciences*. V. 24 (6) (2021), p. 1-10.
- STEINBERG, R. *Economic theories of nonprofit organizations*, in Powell W. & Bromley, P. (eds.), *The Nonprofit Sector. A Research Handbook*, 3 ed., Redwood City: Stanford University Press, 2020.
- SUYKENS, B., DE RYNCK, F., VERSCHUERE, B. “Non profit organizations in between the nonprofit and market spheres: shifting goals, governance and management”. *Nonprofit Management and Leadership*. V. 29 (4) (2019), p. 623-636.
- ULIONDO, I. A. “Un marco jurídico para la empresa social en la Unión Europea”. *Ciriec-España, Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*. N. 37 (2000), p. 105-140.