

nantes legales que han favorecido (o no) la eclosión del sector en las dos últimas décadas del siglo XX. A continuación, de manera extensa y pormenorizada, se analizan diversas características y dimensiones de las entidades del tercer sector social, apoyándose para ello principalmente en la Encuesta al Tercer Sector Social de ASP del año 2001 y estableciendo comparaciones con otras investigaciones recientes sobre el sector en nuestro país. En concreto, se abordan los factores institucionales y no institucionales de especialización que permiten establecer una clasificación tipológica de las entidades, se hace una descripción exhaustiva de los colectivos que atienden, las actividades que realizan y los patrones de coordinación interorganizativa que desarrollan, se desgranar los rasgos básicos de los recursos humanos que movilizan y, por último, se especifica la distribución de los recursos financieros que manejan las entidades del sector no lucrativo de acción social.

El capítulo final articula la argumentación teórica y normativa desarrollada al principio del libro con la evidencia empírica expuesta en los capítulos posteriores, con el fin de favorecer una visión de conjunto de la realidad del tercer sector social en España y profundizar en el debate cívico y social sobre los retos y los problemas a los que se enfrenta. En este sentido, los autores de la investigación remarcan el hecho de que el tercer sector social español tiene una textura institucional sólida, a pesar de que muchas de las entidades que lo integran son jóvenes y carecen, por tanto, de una experiencia acumulada que les permita sobrevivir en momentos de tensión o crisis, y que continuará expandiéndose en el futuro a través del crecimiento y la consolidación de las organizaciones ya existentes.

Este desarrollo se entiende en esta investigación como la expresión más clara de la expansión de la sociedad civil, aunque no sepamos aún si se trata de una fuerza innovadora que fomenta la autoorganización social más allá del paraguas del estado o de una débil fuerza que absorbe una cantidad considerable de recursos públicos (principalmente a través del mecanismo de las subvenciones) y no siempre con la eficacia que sería deseable. El tercer sector social español acusa una excesiva dependencia de la financiación pública (que potencia las subvenciones en detrimento de las contrataciones), lo que lo convierte en un sector *pilarizado*, enquistado en el estado, con dificultades para obtener ingresos por la vía de las donaciones privadas individuales e institucionales.

Esta experiencia histórica del tercer sector comporta un proyecto de cambio del espacio público, en la medida en que permite la inclusión de maneras de *decir* y de maneras de *hacer* distintas y únicas. Son muchos los peligros que acechan desde dentro y desde fuera. Como Víctor Pérez Díaz y su equipo señalan, los retos y los dilemas a los que se enfrenta el tercer sector social son cruciales. Estamos frente a un sector heterogéneo (con entidades gigantes que constituyen por sí mismas un sector dentro del sector, entidades de tamaño grande y medio, y una amplia periferia de entidades de pequeño tamaño generalmente de ámbito local, orientadas a la autoayuda y con pocos recursos), en el que las entidades de tamaño grande y mediano, que atienden a una variada gama de colectivos, ofrecen una diversidad de servicios, dependen de las subvenciones públicas y no producen estrate-

gias de cooperación habituales entre ellas, probablemente tienen mucho que aportar de cara a la fortaleza o debilidad del tercer sector. También es plausible afirmar que este vigor depende en gran medida del hecho de que las entidades de acción social sean capaces o no de desarrollar una cultura de la profesionalidad, la transparencia y la eficacia y de potenciar estrategias que impulsen la calidad del liderazgo.

Pero en esta argumentación, como en la mayoría de las que circulan acerca de las posibilidades y los límites del sector no lucrativo de acción social, parece que existe un punto ciego. Un núcleo difícil de percibir y de conceptualizar. La oscilación teórica (y normativa) se produce entre el estado y el mercado: para aminorar el peso del estado debemos recurrir al mercado o al revés, para contrarrestar tendencias burocratizadoras ineficaces e inmovilistas tenemos que acudir a un *ethos empresarial* que dinamice la propia acción social, para neutralizar la competencia instrumental del mercado hay que ampliar la malla de seguridad del estado. ¿Y si esto no fuera sólo así? ¿Y si en el tercer sector social se estuvieran generando experiencias y discursos ajenos a las dinámicas del estado y a las dinámicas del mercado? Maneras de *decir* y maneras de *hacer* inscritas en una lógica solidaria, que tiene como punto de articulación un *ethos del don* y una experiencia práctica derivada no de la esfera pública sino de la solidaridad generada en la esfera privada. ¿Por qué no interrogarnos acerca de las posibilidades de este nuevo ejercicio de la ciudadanía solidaria?

**Fátima Perelló Tomás**  
(Universitat de València)

**El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre,**  
de Clotilde Martín Pascual, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2003, 139 páginas.

El llamado *tercer sector* constituye una nueva realidad en el mundo actual, que ha llegado a alcanzar una gran importancia en los últimos años y que, dentro de su extraordinaria diversidad, tiene como rasgo común el integrar a un conjunto de entidades que, sin pertenecer ni a la esfera pública ni al sector privado lucrativo, realizan actividades que proporcionan servicios a la sociedad, sin finalidad, al menos prioritaria, de beneficio económico.

No es éste un sector especialmente estudiado en nuestro país, en el que, con contadas excepciones, como las investigaciones realizadas por CIRIEC-España, Fundación BBVA y Fundación ONCE, apenas se ha profundizado en su conceptualización, en la clasificación de sus diferentes grupos de entidades o en la cuantificación económica de sus actividades. Y más escasa aún es la literatura específica sobre su fiscalidad, pues si bien existen monografías interesantes sobre el régimen fiscal de algunas de las categorías en que convencionalmente vienen agrupándose, como las de García Luis (1995), Martínez Lafuente (1999), Pedreira Menéndez (1999), del Campo Arbulo (2000), Herrera Molina (2000) o Yebra Martul-Ortega (2001), carecemos aún de una obra que venga a estudiar con generalidad el conjunto de todas

ellas, algo seguramente inevitable hasta tanto se avance más en su configuración jurídica general, en la identificación de sus notas comunes y en la definición de su naturaleza jurídica y económica.

Recientemente, ha tenido lugar en España una importante reforma legislativa, que ha afectado a una parte muy importante del conjunto de las entidades del tercer sector, aquéllas a las que convencionalmente viene llamándose de *no mercado*, es decir fundaciones y asociaciones sin fines lucrativos. De un lado, la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones, ha realizado una nueva regulación de las estas entidades, con el objetivo primordial de reducir la intervención de los poderes públicos en su funcionamiento. De otro, la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, ha establecido un nuevo marco incentivador de sus actividades, particularmente desde el ámbito fiscal. En conjunto, ambas leyes han venido a derogar la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y, en particular, la segunda de ellas ha sustituido el Título II de la misma, por el que venía rigiéndose hasta entonces su fiscalidad, cuyo ordenamiento había venido mereciendo duras críticas del sector y de la propia doctrina.

Este libro de la profesora Martín Pascual constituye una espléndida monografía sobre la nueva fiscalidad de las entidades sin fines lucrativos configurada en el Título II de la Ley 49/2002. Siguiendo el mismo orden expositivo del propio texto legal, en él se procede, en primer lugar, a estudiar la delimitación de las entidades a las que se aplica el régimen fiscal especial previsto en el mismo —fundaciones y asociaciones sin fines de lucro— y al análisis de los requisitos de obligado cumplimiento exigibles para que éstas puedan beneficiarse de dicho régimen.

A continuación, se analiza el sistema previsto en la ley para que las entidades sin fines lucrativos puedan acogerse al régimen fiscal especial regulado en la misma, consistente en un sistema de opción, renunciante, que ha puesto fin al engorroso trámite de acreditación ante las Delegaciones de la AEAT que preveía el art. 46 de la derogada Ley 30/1994 y a las numerosas dudas que planteaba el significado del *reconocimiento* de los beneficios fiscales.

El régimen fiscal especial previsto para las entidades sin fines lucrativos en el Impuesto sobre Sociedades constituye el núcleo central de la monografía. Las principales cuestiones que habían venido discutiéndose eran si las rentas obtenidas por estas entidades debían estar exentas o no sujetas a este impuesto y, en caso de exención, si ésta debía afectar a la totalidad de las rentas obtenidas o a parte de ellas y, si la exención debía concebirse en función de la finalidad de las rentas obtenidas o como un simple porcentaje del total de las rentas. La autora se plantea, en primer lugar, una enjundiosa discusión doctrinal sobre las razones que podrían apoyar cada una de estas posibles soluciones y, a continuación, analiza la opción por la que se ha decantado la Ley 49/2002, que ha sido la de un régimen de exención parcial de las rentas obtenidas, pero con significativas novedades sobre el previsto en el Título II de la Ley 30/1994.

Esta opción por el régimen de exención parcial de las rentas obtenidas, atendiendo al origen de su financiación y no al destino de las mismas en función de su objeto social, no ha sido bien recibida tampoco por el sector, pero hay que admitir que ha supuesto un avance significativo respecto al régimen anterior por la vía de dos novedades importantes introducidas por la propia Ley 49/2002. La primera de ellas consiste en la admisión expresa de que estas entidades puedan realizar explotaciones económicas, relacionadas o no con sus propios fines, con el límite de que la cifra de negocio para el conjunto de todas ellas no supere el 40 por 100 del total de sus ingresos y siempre que no se vulneren las normas de la competencia. La segunda, llamada a tener una mayor importancia en el futuro, aunque planteará sin duda numerosos problemas, deriva de la posibilidad de que las entidades sin fines lucrativos puedan participar en el capital social de sociedades mercantiles sin límite alguno. En la práctica, ambas novedades vienen a configurar un régimen fiscal más próximo a la exención en función del destino de las rentas, que hubiera podido ser la alternativa a seguir.

El régimen fiscal especial previsto para los Impuestos Locales, que la autora estudia a continuación, va a estar condicionado en el futuro al ejercicio de la opción explícita por el mismo, al mantenimiento de los requisitos exigidos para su aplicación y a la simple comunicación a los respectivos Ayuntamientos de tales circunstancias, quizá la principal novedad de la Ley, frente al complicado mecanismo anterior.

Finalmente, los dos últimos apartados de la monografía se dedican, respectivamente, a la exposición de los incentivos fiscales previstos para las entidades sin fines de lucro en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y a la especial problemática que plantea para ellas la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido.

**José A. Antón**  
(Universidad Complutense y FUNCAS)

**La sociedad española tras 25 años de Constitución,**  
Instituto Nacional Estadística (INE)  
Madrid, 2003, 243 páginas.

Desde comienzos del siglo XIX, cuando la Constitución de 1812, la famosa Pepa, viera la luz, en España se han conocido siete textos constitucionales y de ellos sólo dos, la Constitución de 1876 y la actual, han superado los cinco lustros. Sin duda, esa gran longevidad, extraña a nuestra historia constitucional, ya es en sí misma motivo más que justificado para llevar a cabo todo tipo de conmemoraciones y referencias a la Constitución Española de 1978 que cumplió 25 años el pasado 8 de diciembre de 2003. Entre esas iniciativas se inserta *La sociedad española tras 25 años de Constitución*, un libro auspiciado por el Instituto Nacional de Estadística y planteado en clave de balance de los cambios ocurridos en nuestro país durante ese período, vistos a través del prisma constitucional.

En este sentido, un aspecto importante de este trabajo estriba en que la realización del balance ha impli-