

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-

cado hacer un repaso amplio por nuestra historia pre-constitucional para trasladar el alcance real de las transformaciones ocurridas, lo que facilita su comprensión y valoración por parte del lector.

Otra característica de interés del libro radica justamente en el magnífico tono divulgativo que transpiran sus páginas, objetivo siempre difícil de conseguir cuando se trata de textos cuya base la constituyen datos estadísticos, aportados en este caso por el INE. Tal aportación supone una garantía de rigor en la información aportada que se presenta, además, de forma muy atractiva y sencilla.

Cabe destacar asimismo la estructura del libro, compuesta por ocho capítulos todos los cuales parten de una o varias citas textuales de la Constitución de 1978 expresivas de los grandes objetivos recogidos por la Carta Magna a partir de los cuales se profundiza en su evolución. Tampoco faltan referencias a otras constituciones anteriores que amplían la dimensión de la perspectiva adoptada.

En la tarea analítica se hace especial hincapié en la población de manera que parafraseando a Protágoras, los españoles son la medida de todas las cosas y, en consecuencia, la evolución y resultados del período constitucional les tienen como referencia casi permanente.

Conforme a esa importancia de la demografía, el capítulo primero se dedica a la población, "el pueblo español", en expresión de la Constitución, depositario de la soberanía nacional. En él se adopta como hilo conductor el fenómeno de los movimientos migratorios dejando patente una de las grandes transformaciones vividas por la sociedad española que ha pasado de ser un país de emigrantes a ser un país de inmigrantes. Al respecto, vale la pena recoger algunas cifras que se apuntan en el texto y que son harto expresivas de los cambios aludidos.

En efecto, de los 40,85 millones de habitantes de nuestro país que refleja el último censo de 2001, casi dos millones son extranjeros, algo más del 5 por 100 del total, cifras muy alejadas de los escasos 165.000 que vivían en España en los albores de la Constitución, exactamente en 1975. Esta situación, unida a la progresiva pérdida de pulso de la emigración española, que en 1978 se traducía en más de 2 millones de españoles residiendo en el extranjero, y a la emergencia de un importante flujo de retornados (646.000 entre 1978-2001), pone de manifiesto las transformaciones de nuestro sistema económico que, de expulsar grandes excedentes de población por su escasa capacidad para ocuparla, ha pasado a ser un país de unas crecientes posibilidades receptoras, como atestiguan cotidianamente las calles de nuestras ciudades, especialmente las grandes capitales, y las áreas agrícolas más dinámicas, convertidas en un progresivo crisol de razas y culturas, procedentes en su mayoría de África y Sudamérica.

El análisis de las migraciones externas se complementa con el de las migraciones internas, igualmente intensas y generadoras de importantes desequilibrios sociales e interterritoriales, aunque sus flujos hayan experimentado grandes variaciones. Así, los que fueron años atrás, en las vísperas del desarrollismo, movimientos del campo a la ciudad o hacia el cuadrante del desarrollo, el que mar-

can como vértices Madrid, Barcelona, Bilbao y Valencia, en la actualidad se han modificado para dar lugar a un sistema migratorio "más diverso y abierto", menos relacionado con causas laborales y más conectado a otro tipo de razones como la búsqueda de la calidad residencial o el retorno a la tierra natal.

Junto a los movimientos sociales, se presentan también los movimientos naturales donde se hacen patentes cambios en aspectos tan destacables como el incremento de la esperanza de vida, la caída de la fecundidad, el acelerado envejecimiento demográfico o la creciente reducción del tamaño de los hogares, factores todos ellos que, por sí mismos, dejan constancia de las transformaciones de la sociedad española en estos veinticinco últimos años.

Una vez analizada la demografía, en el capítulo 2 se introduce la educación y la cultura que, junto con el epígrafe anterior, constituyen los más extensos del libro. Educación y cultura son, en efecto, objeto de amplias referencias en nuestra Carta Magna lo que justifica ese tratamiento dilatado. Estas referencias tienen que ver tanto con los derechos y libertades individuales ("todos tienen derecho a la educación", al "acceso a la cultura", "se reconoce la libertad de enseñanza" y "la riqueza de las distintas modalidades lingüísticas" en expresiones constitucionales) como con los derechos sociales, inherentes al establecimiento de una sociedad democrática avanzada ("la enseñanza básica es obligatoria y gratuita", "los poderes públicos promoverán y tutelarán el acceso a la cultura"). Se parte en el análisis de la especial trascendencia de estos aspectos educativos, a los que históricamente siempre se trató de dar impulso constitucional aunque arrastrando grandes fracasos como consecuencia de la falta de recursos. En contraste con ello, se muestran los importantes logros educativos de los últimos años que han supuesto la escolarización universal y el final de la discriminación de la mujer en el acceso a ella, con mejoras muy sustanciales en el nivel de estudios, que afectan de forma ostensible a los hijos de personas con escasa preparación, favoreciendo una mayor movilidad social y la mejora en la aplicación del principio de igualdad de oportunidades.

A continuación, tras un breve repaso sobre la descentralización educativa, que ha supuesto la asunción por las comunidades autónomas de la mayor parte de las competencias educativas, se observa la situación de la ciencia y la tecnología. Aquí los resultados del período constitucional se tornan menos brillantes acusando el menor esfuerzo comparativo respecto de otros países desarrollados, valoración extensible a la innovación donde en el período 1998-2000, para el que se dispone de información relevante, sólo el 20 por 100 de nuestras empresas fueron innovadoras, esto es, fueron capaces de mejorar sus procesos o productos o introducir otros nuevos. Se trata pues de una de nuestras asignaturas pendientes.

La evolución de la cultura y la situación de las lenguas cierra el capítulo. En estos ámbitos, la valoración del período resulta más complicada por la inexistencia de datos homogéneos sobre la situación de partida. No obstante, se aportan algunas informaciones sobre la enseñanza de las diferentes lenguas, cuyo grado de conocimiento se define como aceptable en relación a su comprensión oral. Otros aspectos culturales que se presentan se refieren a los equipamientos y prácticas cultu-

rales, donde, entre otros, se constata una progresiva implantación del ordenador que alcanza a más de un tercio de los hogares españoles (36,1 por 100) frente a la dotación casi universal del televisor (99,5 por 100). No puede extrañar en consecuencia, la gran cantidad de tiempo destinado por los españoles al visionado de televisión (18,7 horas por semana) que también definen los cambios del patrón cultural.

El capítulo 3 se dedica a la salud de los españoles a partir del reconocimiento constitucional del "derecho a la protección de la salud" y del mandato a los poderes públicos de "organizar y tutelar la salud pública". Manteniendo el esquema de los dos primeros capítulos, se hace un repaso de las constituciones anteriores, evidenciando el contraste en términos de compromisos entre aquellas, parcas en obligaciones públicas frente a la salud de sus ciudadanos, y la actual, donde la protección desborda los límites tradicionales de cuidados en la enfermedad para ir hacia un modelo preventivo.

Tras analizar algunas cifras de la etapa preconstitucional, se pone de manifiesto, en medio de una gran precariedad inicial, la lenta mejoría del tratamiento sanitario registrada a lo largo del siglo XX, con un cierto despegue a partir de los años cincuenta y, sobre todo, en los sesenta gracias a un mayor gasto sanitario y, especialmente, a la mejora de la alimentación.

Todo ello condujo a una auténtica revolución en la sanidad española que en 1978 contaba con el 82 por 100 de la población protegida en materia de salud y cuyos indicadores reflejaban logros importantes, entre otros, una elevada esperanza de vida al nacer (75 años), una ya muy baja mortalidad infantil (1,2 niños por 1.000 habitantes) y una creciente dotación de recursos sanitarios (2,04 médicos por 1000 habitantes o 5,49 camas de hospital por 1000 habitantes), datos, por otra parte, mejorados en los resultados correspondientes al año 2000 con una protección casi universal, 79 años de esperanza de vida al nacer, una mortalidad infantil reducida a más de la mitad en el actual período constitucional, o un número de médicos dos veces y media mayor en ese mismo tiempo.

El trabajo y la igualdad de la mujer vertebran el capítulo 4. El reconocimiento constitucional del derecho y deber de trabajar, se relaciona con "la libre elección de profesión u oficio, el derecho a la promoción por el trabajo y a una remuneración suficiente", prohibiéndose la discriminación "por razón de sexo". Asimismo se reconocen, entre otros, la libre sindicación, el derecho de huelga y a la negociación colectiva, lo que en conjunto constituye un tratamiento avanzado de los derechos económicos y sociales de los trabajadores, inexistente en los textos constitucionales anteriores, con la excepción de la constitución republicana.

La evolución del mercado laboral en la etapa preconstitucional se restringe prácticamente al período posterior a 1964 cuando se inicia la Encuesta de Población Activa, siguiendo las recomendaciones metodológicas de la OIT. Tras la vigencia de la actual Constitución, el libro resalta como las dos grandes transformaciones del mercado de trabajo la profunda modificación de la estructura sectorial del empleo, con los servicios como centro de la ocupación (63,2 por 100), y la progresiva feminización de la población activa, con un gran crecimiento de la pre-

sencia laboral de la mujer cuyas tasas de actividad han pasado del 28,1 por 100 en 1978 al 42,3 por 100 en 2002. Ello no impide señalar la debilidad de la tasa de actividad situada globalmente en el 54,3 por 100, poco más que en 1978 (51 por 100).

Otros aspectos igualmente importantes de nuestro mercado laboral, como la ocupación, el paro, los asalariados, la protección frente al desempleo, los inactivos o la adecuación del sistema de enseñanza a los requerimientos del mercado de trabajo son abordados con profundidad, completando un panorama bastante amplio de sus características.

El capítulo 5 se destina al derecho a la participación y a la justicia, recordándose el mandato constitucional a los poderes públicos de que promuevan "las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas" y faciliten "la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social", definiciones todas ellas que entroncan con los principios básicos de la democracia, recogidos con suficiente amplitud por otros textos constitucionales.

Un aspecto básico, en este orden de cosas, consiste en la participación en las convocatorias electorales, que refleja variaciones significativas en sus resultados expresivas del distinto interés ciudadano por las diferentes consultas, siempre superiores al 60 por 100 y más elevadas para las elecciones generales que para las municipales y autonómicas, lo que cabe atribuir tanto a la mayor importancia concedida a la política nacional como al más intenso despliegue de medios y audiencia de los comicios de carácter general.

La evolución del movimiento asociativo y su progresivo robustecimiento desde la vigencia de la actual Constitución es, asimismo, objeto de análisis que se completa con otros aspectos básicos para la participación como la afiliación a organizaciones sociopolíticas o la evolución del binomio libertad seguridad, cuyas fronteras marcan en la práctica la buena salud de las prácticas democráticas.

También el medio ambiente, materia en la que nuestra vigente Carta Magna fue una de las pioneras a la hora de elevarla a rango constitucional, es objeto de un capítulo en el libro. En efecto, el capítulo 6 se dedica tanto al medio ambiente, que todos tienen "derecho a disfrutar" y "deber de conservarlo", como a los recursos naturales, cuya utilización racional y conservación compete a los poderes públicos entre otros fines, para "proteger y mejorar la calidad de vida" de los ciudadanos.

El recorrido histórico por los testimonios sobre preocupaciones medioambientales, que se retrotrae a Carlos II, deja paso a los compromisos concretos a favor del desarrollo de los mandatos constitucionales aludidos, entre los que se citan la creación del Ministerio de Medio Ambiente en 1996 y el Servicio de Protección de la Naturaleza (SEPRONA) de la Guardia Civil en 1999. La articulación institucional ha corrido en paralelo con el desarrollo de un sistema estadístico ambiental y la puesta en marcha de políticas y programas a la búsqueda de un desarrollo sostenible, donde la Unión Europea ha jugado un papel dinamizador.

La realidad ambiental descrita en la obra sitúa, de forma acertada, el problema del cambio climático en el centro de las preocupaciones actuales por el entorno. En este sentido, los datos presentados muestran que España está muy lejos de cumplir los compromisos de emisiones de gases de efecto invernadero en relación al protocolo de Kioto, puesto que duplica el porcentaje asignado por la Comisión Europea, lo que se explica por el elevado crecimiento económico de los últimos años. No obstante, esta explicación parece insuficiente en términos de sostenibilidad, que aún condiciona débilmente nuestras políticas, tal y como se observa en los análisis dedicados a los recursos naturales y la gestión ambiental, y a la salud y el medio ambiente que cierran el capítulo.

En el capítulo 7 se recoge el progreso económico y la distribución equitativa de la renta. En esta dirección, el mandato constitucional requiere de los poderes públicos que promuevan las "condiciones favorables", otorgando capacidades planificadoras al Estado a fin de "atender a las necesidades colectivas, equilibrar y armonizar el desarrollo regional y sectorial y estimular el crecimiento de la renta y de la riqueza y su justa distribución". La hacienda, el presupuesto, la seguridad social, los sectores económicos son también objeto de un amplio tratamiento por parte de nuestra Constitución donde, como bien se señala en el texto, la "actividad económica siempre se entiende al servicio del hombre".

El repaso al período preconstitucional aborda los grandes cambios acontecidos desde la autarquía franquista y el papel fundamental de algunas iniciativas como el Plan de Estabilización (1959), los planes de desarrollo, los Pactos de la Moncloa (1978), la adhesión a la Comunidad Europea (1986) o la incorporación a la Unión Monetaria Europea (1999) que han jalonado las grandes transformaciones estructurales vividas por la economía española.

Los logros del período constitucional pueden resumirse en la existencia de intensos cambios sectoriales, con una economía fuertemente terciarizada, mucho más competitiva, con una gran apertura económica al exterior y menores desequilibrios sociales e interterritoriales, manifestaciones ciertas de un crecimiento económico en el período mayor que el de nuestro entorno europeo.

Finalmente, el capítulo 8 se destina a la mejora de las condiciones de vida cuya expresión constitucional, rastreable en muchos artículos, se enfatiza en el derecho a una remuneración suficiente y el mandato a los poderes públicos de asegurar la "protección...de la familia" o la modernización productiva "a fin de equiparar el nivel de vida de todos los españoles". Este capítulo no hace sino reflejar las consecuencias de ese mayor crecimiento económico al que antes se aludía, y que se pone de manifiesto en otros capítulos anteriores. Datos relevantes añadidos son el importante crecimiento del consumo (un 22,1 por 100 desde 1974) especialmente en comunicaciones, esparcimiento, ocio y cultura, el mayor acceso a la propiedad en la vivienda y la mejora en el equipamiento de los hogares, indicadores del mayor bienestar material de nuestra sociedad.

Se trata, en consecuencia, de un trabajo que cumple ampliamente con la finalidad de traducir en cifras los prin-

cipales mandatos de nuestra Constitución, haciéndolo con rigor y claridad. Ciertamente, algunos aspectos podrían haberse tratado más ampliamente, caso de la descentralización regional y local. También podrían haberse introducido mayores referencias a la Unión Europea. Incluso puede echarse a faltar un análisis más detallado de algún aspecto clave para la calidad de vida como, por ejemplo, el progresivo deterioro para la calidad del empleo que suponen las elevadas tasas de contratación temporal. Pero ciertamente, todo ello vendría a alterar la propia concepción de la obra al hacerla necesariamente muy extensa y técnica, perdiendo el magnífico tono divulgativo que, sin duda, ayudara a todos los lectores, con independencia de cual sea su formación, a conocer mejor los grandes cambios operados por nuestro país en estos últimos años, cambios que seguro a muchos sorprenderán muy positivamente, como la propia obra.

**Pablo Martín Urbano**  
(Universidad Autónoma de Madrid)

### **Teoría básica de los impuestos: un enfoque económico,**

de Mercé Costa, José María Durán, Marta Espasa, Alejandro Esteller y Antoni Mora,  
Civitas Ediciones, S.L., Madrid, 2003, 427 páginas.

Esta obra tiene como principal meta presentar a un nivel intermedio la teoría general y especial de la imposición. Sin embargo, se inicia con una perfecta ubicación del Sector Público en el contexto económico, pasando revista a sus funciones, principios y técnicas presupuestarias. Asimismo, hace referencia, aunque de forma muy breve, a los elementos básicos y evolución del sistema fiscal español e, introduciendo al lector en cuestiones tan relevantes como son los aspectos espaciales de la Hacienda Pública y la fiscalidad de la Unión Europea.

El contenido del libro se presenta en doce capítulos estructurados en cuatro partes cuyos títulos son: *El Sector Público, Teoría General de la Imposición, Teoría Especial de la Imposición y El Sistema Fiscal Español*. La primera parte del libro, compuesta por los dos capítulos iniciales, introduce de modo sencillo al lector en el estudio de la actividad financiera del Sector Público. Para ello hace una rápida excursión por la definición de sus componentes, la organización de su actividad y las funciones, operaciones y cuentas del Sector Público, dedicando un epígrafe a la dimensión del Sector Público y su medición. El segundo capítulo, en cambio, se centra en el análisis del Presupuesto como instrumento financiero del que dispone el Sector Público para organizar y planificar sus tareas. El análisis de la institución presupuestaria ofrece de modo claro y conciso un estudio de su estructura, su composición, su proceso de elaboración y sus efectos económicos.

El segundo bloque abarca los cuatro capítulos siguientes, del tercero al sexto. Estos capítulos centran su contenido en el análisis de la Teoría General de la Imposición. En esta sección se clasifican los distintos tipos de ingresos públicos, además de repasar los principales principios impositivos y definir los elementos tributarios fundamen-