

Nº2 ENE-ABR 2006

Revista Española del

# Tercer Sector

Nº2 ENE-ABR 2006

Revista Española del  
Tercer Sector

## *Fiscalidad y financiación del Tercer Sector*

- *Artículos*

Alberto Pérez Calvo

Susana Bokobo Moiche

Domingo Carbajo Vasco

- *Panorama*

Carmen Valor y Marta de la Cuesta



Fundación  
Luis Vives



Fundación Luis Vives



## Fundación Luis Vives

### Misión:

Apoyo y fortalecimiento del Tercer Sector.  
Ayudamos a los que ayudan

### Actividades:

De Desarrollo (profesionalización)

- Formación: Presencial, A distancia (UNED) Online, A la carta.
- Asesoría; online o presencial
- Asistencia Técnica: Análisis estructural, Apoyo y acompañamiento en procesos de mejora
- Calidad: Fomento del conocimiento y acompañamiento en la implantación de modelos de gestión de la calidad
- Mejora de los servicios de inserción laboral de las entidades que trabajan con grupos en riesgo de exclusión a través de la subvención global del Programa Operativo de Lucha contra la Discriminación.

De Sensibilización, sobre todo en lo que concierne a las políticas sociales europeas

- Información: Boletín electrónico quincenal de noticias sociales europeas; Boletín electrónico semanal SolucionesONG, servicio web diario de noticias
- Publicaciones: Cuadernos Europeos sobre temas de actualidad e interés para las entidades sociales, Manuales prácticos de gestión, índices analíticos de leyes, etc.
- Seminarios y encuentros; jornadas de información, formación y debate sobre temas de interés práctico para las entidades sociales

De Dinamización

- Articulación, trabajo en red. Búsqueda de sinergias y puntos en común entre distintas entidades
- Encuentros, foros, etc. Donde se reúne a diversos representantes de la sociedad civil para debatir e intercambiar temas de interés y utilidad social
- Voluntariado. Desde la Escuela de Voluntariado del Ayuntamiento de Madrid, se promueven actividades que fomentan la participación social

### Patronato

Presidente

D. Oscar Alzaga Villaamil

Vicepresidente

D. Virgilio Zapatero Gómez

Vocales

D. Ignacio Astarloa Huarte-Mendicoa

D. Eloy Domínguez- Adame y Cobos

D. José Antonio Escarpín Ipiens

D. Manuel Gala Muñoz

D.<sup>a</sup> Simoneta Gómez-Acebo Borbón

D.<sup>a</sup> Carmen Iglesias Cano

D. José Luis Leal Maldonado

Secretaría

D.<sup>a</sup> Paula Cisneros del Prado

REVISTA ESPAÑOLA DEL  
**Tercer Sector**

Nº2 ENE-ABR 2006



**Fundación Luis Vives**

Revista española del Tercer Sector  
Publicación Cuatrimestral  
Nº2 ENE-ABR 2006

- Versión accesible para personas con discapacidad en:  
**[www.fundacionluisvives.org](http://www.fundacionluisvives.org)**

Todos los derechos reservados.  
Prohibida la reproducción total o parcial  
de este revista, por ningún procedimiento electrónico  
o mecánico, sin el permiso por escrito del editor.



**Fundación Luis Vives**

Impreso en España - Printed in Spain  
Dirección de Arte y Producción:  
Carlos Halcón de Villavicencio  
© Fundación Luis Vives

ISSN:1886/0400

Publicación cuatrimestral  
Precio del número suelto  
P.V.P.: 10 €  
Precio suscripción anual  
P.V.P.: 22 €

## CONSEJO DE REDACCIÓN

### **Director:**

Juan A. Gimeno Ullastres

### **Subdirector:**

Vicente Marbán Gallego

### **Secretaria:**

Blanca Spottorno Rubio

### **Consejo de Redacción:**

Silverio Agea Rodríguez,  
Óscar Alzaga Villaamil,  
Luis Ayala Cañón,  
Luis Cayo Pérez,  
Paula Cisneros del Prado,  
Carmen Comos Tovar,  
Rafael de Lorenzo García,  
Fernando Fantova Azcoaga,  
José Manuel Fresno García,  
Carlos Mataix Aldeanueva,  
José Luis Piñar Mañas,  
Víctor Renes Ayala,  
Gregorio Rodríguez Cabrero,  
Teresa Sanjurjo González,  
Joan Subirats Humet,  
Alfred Vernis Doménech,

## COMITÉ ASESOR CIENTÍFICO

Luís A. Aranguren Gonzalo  
Luís Ayala Cañón  
Demetrio Casado  
Marta de la Cuesta  
Fernando Fantova Azcoaga  
Carmen Marcuello  
Carlos Mataix Aldeanueva  
Julia Monserrat  
Luís Moreno Fernández  
Azucena Penelas Leguía  
Manuel Pérez Yruela  
José Luis Piñar Mañas  
Pilar Pujol Furriols  
Víctor Renes Ayala  
Gregorio Rodríguez Cabrero  
Jesús Ruíz Huerta  
J. Ignacio Ruiz Olabuénaga  
Joan Subirats Humet  
Carmen Valor Martínez  
Fernando Velasco  
Alfred Vernis Doménech  
Imanol Zubero

## CONSEJO ASESOR

Cruz Roja Española, *Leopoldo Pérez Suárez*

Cáritas Española, *Silverio Agea Rodríguez*

Confederación de Centros de Desarrollo Rural, *Juan Manuel Polentinos Castellanos*

Plataforma de Organizaciones de Infancia, *Juan Merín Reig*

Unión de Asociaciones Familiares, *Isabel Pizarro*

Federación Nacional de la Mujer Rural, *Juana Borrego Izquierdo*

Federación de Mujeres Progresistas, *Carmen Toledano Rico*

Federación de Scouts de España, *Julio del Valle Iscar*

Organización Juvenil Española, *José Antonio Callén*

Unión Democrática de Pensionistas y Jubilados, *Paca Tricio*

Federación de Asociaciones de Mayores de Canarias, *Herminio Lozano*

Confederación Coordinadora de Minusválidos Físicos de España, *Roser Romero Soldevilla y Ana Aparicio Menéndez*

Comité Español de Representantes de Minusválidos, *Luis Cayo*

Unión Española de Asociaciones y Entidades de Atención al Drogodependiente, *Luciano Poyato Roca*

Asociación UNIVER-SIDA, *Gema Vela*

Unión Romani Plataforma para la Promoción del Voluntariado en España

Comisión Española de Ayuda al Refugiado, *Enrique Santiago Romero*

Asociación de Trabajadores Inmigrantes Marroquíes en España, *Kamal Rahmouni*

Asociación Española Contra el Cáncer, *José Ignacio Martín-Gromaz*

Confederación española de organizaciones a favor de las personas con discapacidad intelectual, *Paulino Azúa Berra*

Confederación nacional de Sordos de España, *Mar Amate García*

Confederación de Centros de Desarrollo Rural, *Juan Manuel Polentinos Castellanos*

Fundación ESPLAI, *Maria Jesús Manovel*

Fundación Secretariado Gitano, *Isidro Rodríguez*

Fundación Juan Ciudad Orden Hospitalaria San Juan de Dios, *Calixto Plumed Moreno*

Organización Nacional de Ciegos Españoles, *Carlos Rubén Fernández Gutiérrez*

Unión Romani, *M<sup>a</sup> Carmen Bastante García*

Médicos del Mundo, *Antonio González*

Plataforma de ONG de Acción Social, *Juan Lara*

Confederación Española de Cajas de Ahorro, *Carlos Balado*

Bancaja Fundación Bancaja y la Fundació Caixa Castelló, *José Fernando García Checa*

BBK Solidaria Fundación, *Arantza Gandaraisbeitia*

Fundación Un Sol Món, *Angel Font*

Fundación Viure i Conviure, *Joseph Solans*

Obra Social de Caixa Galicia, *Manuel Aguilar López*

Fundación Caixa Sabadell, *Fermí Pons- Pons*

Caja de Badajoz, *M<sup>a</sup> José Pajuelo*

Obra Social de Caja Madrid, *Carlos M<sup>a</sup> Martínez*

Obra Social de CAM, *Carlos de la Torre*

Obra Social Ibercaja, *Román Alcalá*

Fundación La Caixa, *José Francisco de Conrado i Villalonga*

La Caja de Canarias – Obra Social, *Magaly Miranda*

Fundación Caja Granada, *José Villalba*

Kutxa – Obra Social, *Francisco Esquiroz*

Obra Social de Unicaja, *Francisco de Paula*

CEPES, *Marcos de Castro*

Universidad Rey Juan Carlos, *Fernando Velasco Fernández*

Organización Iberoamericana de Seguridad Social, *Adolfo Jiménez*

Price WatherHouse, *Miguel Cruz Amorós*

Universidad Carlos III, *Agustina Palacios*

*Antonio Jiménez Lara*

## ÍNDICE:

### EDITORIAL

..... 9

### ARTÍCULOS

Alberto Pérez Calvo

*El tramo de IRPF destinado a “otros fines de interés social”.*

*A propósito de una reciente proposición no de ley* ..... 13

Susana Bokobo Moiche

*El régimen fiscal especial*

*de las entidades sin ánimo de lucro* ..... 51

Domingo Carbajo Vasco

*Los beneficios fiscales del mecenazgo* ..... 71

### PANORAMA

Carmen Valor y Marta de la Cuesta

*Estructura y gestión financiera de las entidades sin ánimo*

*de lucro. Especial atención a la financiación privada* ..... 125

### NOTAS Y COLABORACIONES

Asociación Española de Fundaciones ..... 153

Universidad Rey Juan Carlos ..... 155

Cáritas Española ..... 159

Universidad Nacional de Educación a Distancia ..... 163

## HEMEROTECA INTERNACIONAL

- *“Do charitable donors know enough - and care enough - about government subsidies to affect private giving to nonprofit organizations”* ..... 167
- *“Does government funding suppress nonprofits’ political activity?”* ..... 169
- *The governance of public and nonprofit organizations  
What do boards do?* ..... 171

## RESEÑAS

- *Sobre problemas y respuestas sociales.  
Homenaje a Demetrio Casado.* ..... 175
- *Análisis estratégico: Fortalezas y debilidades del Tercer Sector de Acción Social (TSAS) en España* ..... 177
- *Las Cuentas de la Economía Social  
El Tercer Sector en España* ..... 181

## DOCUMENTOS

- Nuevas Tecnologías y exclusión social.  
Un estudio sobre las posibilidades de las TIC en la lucha por la inclusión social en España* ..... 185

*NORMAS DE PUBLICACIÓN* ..... 189



EDITORIAL



## EDITORIAL

El significativo crecimiento que han experimentado las entidades del Tercer Sector desde los años 90 ha ido acompañado de una serie de limitaciones que se han ido cronificando en las entidades no lucrativas modernas durante este corto pero intenso recorrido. La financiación sigue siendo considerada uno de tales déficit tanto por su insuficiencia y discontinuidad como por la escasa diversidad en las fuentes de ingresos, si bien es cierto que estas carencias no tienen la misma intensidad en los diferentes ámbitos del Tercer Sector (cultural, educativo, desarrollo, medioambiental, etc.) aunque sí son especialmente relevantes en el de la acción social.

Concretamente, la limitada pluralidad de fuentes de financiación se ha puesto de manifiesto en distintas investigaciones que vienen a coincidir en que algo más de la mitad de los ingresos de las asociaciones de acción social, y en torno al 35% en el caso de las fundaciones, proceden de una única fuente como es la financiación pública frente al peso minoritario que tiene la financiación privada procedente principalmente de cuotas de socios, pago por prestación de servicios, donativos de empresas y particulares y actividades de patrocinio y mecenazgo.

En este sentido, las administraciones públicas desempeñan un trascendente papel no sólo ejerciendo la vía de la subvención directa, como en el caso del tramo del 0,52% del IRPF destinado a otros fines de interés social, sino también la de los

incentivos fiscales, cuestiones ambas que trataremos en este número de la revista. A este respecto, merece la pena reseñar la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo, por la que se regula, por una parte, el régimen fiscal que sería aplicable a las entidades no lucrativas y, por otra, los incentivos fiscales al mecenazgo, es decir, la participación privada en la realización de actividades de interés general. Una Ley que puede suponer cierto alivio fiscal para las Entidades Sin Fines Lucrativos así como un estímulo para potenciar la financiación privada, aumentando los ingresos por donaciones de particulares y empresas.

La implicación de las administraciones públicas en la financiación del Tercer Sector no está exenta de debate. Un debate que tradicionalmente viene fluctuando entre la pertinencia de su elevada dependencia de las subvenciones públicas y de su posible condicionamiento en los objetivos de las entidades de acción social, y la ineludible responsabilidad que tienen las administraciones públicas en la provisión de bienestar social asignando dichos recursos a las entidades no lucrativas para que éstas cubran una carencias que dichas administraciones no alcanzan a satisfacer directamente. Un debate al que recientemente se ha incorporado un nuevo ingrediente como es la territorialización de los servicios sociales derivada del progresivo proceso de descentralización y que puede acabar alcanzando a la financiación y a la estructura organizativa del propio Tercer Sector de acción social.

**Este número 2** de la RETS pretende abordar la financiación del Tercer Sector centrándose por un lado en la influencia del debate autonómico en dicha financiación y, por el otro, en la valoración de la mencionada ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades Sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

En el primer **artículo**, de índole jurídico-constitucional, **Alberto Pérez Calvo** analiza con una encomiable claridad expositiva las bases constitucionales del 0,52 del IRPF a propósito de una proposición no de ley en la que, a instancia del Grupo Parlamentario Esquerra Republicana de Catalunya, se pide la territorialización del tramo social del 0,52 del IRPF. Resulta de gran interés en la medida en la que el autor conjuga la pertinencia de mantener la finalidad social y de solidaridad nacional del programa del 0,52 con el legítimo derecho de las CCAA a participar en la toma de decisiones que afectan a dicho tramo

El segundo y tercer artículo se centran respectivamente, en el tratamiento fiscal especial que se da a las entidades sin fines de lucro y en los incentivos al mecenazgo mencionados en la ley 49/2002.

En el artículo de **Susana Bokobo**, se nos ofrece una panorámica general del régimen fiscal especial de las ESAL (entidades sin ánimo de lucro). El texto no sólo se circunscribe a las particularidades que estas entidades tienen en los tributos tratados más profusamente en la ley 49/2002, es decir, el Impuesto sobre Sociedades y los tributos locales, sino también, y de manera muy breve, en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y el Impuesto sobre el Valor Añadido.

En el tercer artículo, **Domingo Carbajo**, nos describe y valora el régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos, de acuerdo con Ley 49/2002. Un artículo muy ilustrativo para comprender las novedades, fortalezas y debilidades de esta ley en comparación con la anterior, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, donde, además de describirnos tanto el tipo de aportaciones consideradas como mecenazgo como las entidades beneficiadas por éste, nos hace una estimación de la incidencia recaudatoria de estos incentivos.

En la sección de **panorama**, **Carmen Valor y Marta de la Cuesta** nos presentan un texto descriptivo a la vez que prescriptivo en el que hacen una fotografía de la estructura financiera de las ONG de Desarrollo y de Acción Social, con especial énfasis en el estado actual de la financiación privada. Es un texto de gran interés por cuanto además realizan una serie de recomendaciones orientadas a mejorar la gestión financiera de las ESAL y, por ende, su modelo de financiación.

En **notas y colaboraciones** se ha dado paso a las reflexiones y opiniones de representantes de organizaciones del Tercer Sector y de expertos en fiscalidad en lo que respecta a la mencionada Ley 49/2002, emplazándoles en grupos de pares a que valoren desde su experiencia dos aspectos que aparecen claramente diferenciados en la ley: el régimen fiscal aplicable a las entidades sin fin de lucro, reflejada en el Título II, y los incentivos fiscales que se conceden al mecenazgo (Título III).

Para concluir, querríamos expresar nuestro más sentido agradecimiento a los autores que han colaborado en las distintas secciones de este número de la revista con un reconocimiento especial a Carmen Valor por su participación en la coordinación de este segundo número de la Revista Española del Tercer Sector.

Como en el número anterior nos gustaría recordar que esta revista está abierta a la recepción de colaboraciones para las distintas secciones que la componen a fin de que la Revista Española del Tercer Sector pueda servir de referente de reflexión, debate y conocimiento de una realidad tan heterogénea y compleja como es la del Tercer Sector. Esperamos que así lo entiendan nuestros lectores.

		ARTÍCULOS

Alberto Pérez Calvo  
*Catedrático de Derecho Constitucional*  
*Universidad Pública de Navarra*

EL TRAMO DEL IRPF DESTINADO A “OTROS FINES DE INTERÉS SOCIAL”. A PROPÓSITO DE UNA RECIENTE PROPOSICIÓN NO DE LEY\*

Alberto Pérez Calvo, Catedrático de Derecho Constitucional. Universidad Pública de Navarra. Doctor Honoris Causa por la Universidad francesa de Nancy<sup>2</sup> (2003). Codirector de la revista jurídica *Civitas Europa*. Sus investigaciones y publicaciones han tenido por objeto principalmente “la defensa de los derechos fundamentales y Defensor del Pueblo”, “el Estado autonómico”, “la construcción europea” y “la nueva dimensión comunitaria del Estado que experimenta unos intensos cambios como consecuencia de ser miembro de la Unión Europea”. Algunas de sus publicaciones han sido traducidas al francés e italiano.

## RESUMEN

La ley 33/1987 creó la posibilidad de que los sujetos pasivos del IRPF pudieran dedicar un porcentaje de este impuesto a “finés de interés social”. Desde entonces, el Estado ha distribuido la suma resultante entre la Cruz Roja y otras ONG para la realización de programas de acción social.

Recientemente, el Congreso de los Diputados ha solicitado la “territorialización” de esta suma. Así, quedaría a disposición de cada Comunidad Autónoma la suma recaudada por este concepto en su respectivo territorio. Después, en ese mismo ámbito territorial, la Comunidad Autónoma haría una función similar a la que el Estado ha venido haciendo hasta ahora.

\* Este artículo forma parte de un estudio realizado sobre el mismo tema para la Fundación Luis Vives. Quién desee acceder al estudio podrá solicitarlo por teléfono al 91 5400878

El trabajo pretende analizar las consecuencias que se derivarían de esta medida. Para ello estudia la naturaleza social del Estado español, el concepto de solidaridad y la distribución de competencias en la materia, con especial hincapié en el art. 149.1.1 CE, que atribuye al Estado una función de igualdad social en el ejercicio de los derechos constitucionales.

### **PALABRAS CLAVE**

Asistencia social, Estado social, Solidaridad, Distribución de competencias.

### **ABSTRACT**

Law 33/1987 created the possibility that the individual Income Tax payers could dedicate a percentage of this tax to “aims of social interest”. Since then, the State has distributed the resultant sum between the Red Cross and other NGO for the funding of social action programs.

Recently, the Chamber of Deputies has asked for the “regionalization” of this sum. Thus, the sum collected in each territory would be left at the disposal of each Autonomous Community. Subsequently, the Autonomous Community would assume a function within its territorial area, similar to that which the State has carried out until now.

This essay tries to analyze the consequences that would result from such a measure. To that end it studies the social nature of the Spanish State, the concept of solidarity and the distribution of competences in the subject, with special emphasis on art. 149,1,1 of the Constitution, that attributes to the State a function of social equalization in the exercise of constitutional rights.

### **KEYWORDS**

Social care, Welfare state, Solidarity, Distribution of competences.



## 1. INTRODUCCIÓN

Recientemente, el Congreso de los Diputados, a instancia del Grupo Parlamentario Esquerra Republicana de Catalunya, y tras el iter parlamentario correspondiente, ha aprobado la siguiente proposición no de ley:

*"El Congreso de los Diputados insta al gobierno a: Primero, elaborar en un plazo de seis meses un estudio que establezca un mecanismo para incentivar y reducir la distancia entre lo que se recauda por el 0.52% del IRPF y lo que se distribuye<sup>1</sup>, valorando que se pudiera determinar una fórmula de territorialización de los recursos basada en indicadores autonómicos, con excepción de lo aportado para la cooperación internacional; y segundo, promover la presentación de campañas de información destinadas a estimular y fomentar la participación de la ciudadanía en las opciones de los programas con fines sociales"*

Una respuesta a las cuestiones planteadas en la proposición exige analizar los siguientes puntos: en primer lugar, el funcionamiento actual del tramo del 0,52% del IRPF que los ciudadanos destinan a "otros fines de interés social" y que desde ahora voy a denominar "tramo social"; en segundo lugar, el significado de este tramo en el marco del Estado social definido por la Constitución y, en general, el papel del Estado en este mismo marco; en tercer lugar, el modelo constitucional del reparto de competencias entre el Estado y las Comunidades Autónomas (CCAA) en relación con las diferentes actividades que la Constitución incluye en la materia de Asistencia Social y en el concepto de "otros fines de interés social"; y, en cuarto lugar, algunas de las perspectivas que se abren para este tramo social si saliera adelante el objetivo de territorialización de todos o de parte de los recursos del propio tramo.

## 2. PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

La proposición no de ley pide, entre otras cosas, la territorialización del "tramo social". Para comprender bien el alcance de esta petición, conviene que veamos en qué consiste precisamente este tramo. Después analizaré también las distintas demandas de territorialización que se han planteado con anterioridad a la presente proposición no de ley.

<sup>1</sup> La reducción entre lo que se recauda y lo que se distribuye hace referencia a las distintas CCAA, o sea, a lo que se recauda en cada Comunidad Autónoma como tramo social y lo que se distribuye en esas mismas CCAA como cantidades que el Estado destina a "otros fines sociales".

## 2.1. El tramo social

El tramo del 0,52% del IRPF que los ciudadanos destinan a "otros fines de interés social" nace con la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos del Estado para 1988. Esta ley, en la Disposición Adicional Quinta que denomina "Asignación tributaria a fines religiosos y otros", dice:

*Uno. En ejecución de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, a partir de 1988, se destinará un porcentaje del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a fines religiosos y a otros fines de interés social que se determinarán reglamentariamente.*

*Dos. Dicho porcentaje se fijará en la Ley de Presupuestos de cada año y se aplicará sobre la cuota íntegra del Impuesto resultante de las declaraciones anuales presentadas por los sujetos pasivos. [...]*

*Tres. El porcentaje aplicable en las declaraciones correspondientes al periodo impositivo de 1987 será el 0,5239%.*

*Cuatro. Los sujetos pasivos podrán indicar en la declaración su voluntad de que el porcentaje correspondiente a su cuota íntegra se destine:*

*a) A colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia Católica, o*

*b) A los otros fines que establece el apartado uno de esta disposición.*

*En caso de que no manifiesten expresamente su voluntad en uno u otro sentido, se entenderá que optan por los fines de la letra b) [...]*

*[...]*

*Ocho. Se autoriza al Gobierno para dictar, a propuesta del Ministro de Economía y Hacienda, las normas de desarrollo y aplicación de cuanto se establece en la presente disposición*

En definitiva, el tramo que aquí nos interesa nace como consecuencia del método que se adopta en España para la financiación de la Iglesia Católica. El contribuyente puede optar entre indicar que el porcentaje de su cuota se destine al sostenimiento de la Iglesia Católica o a "otros fines de interés social", o sea, al tramo que aquí he llamado "social". En ambos casos el porcentaje previsto era del 0,5239%.

El sistema se mantiene actualmente en lo esencial y sólo ha sufrido algunos pequeños cambios. Así, la Ley de Presupuestos de 2000 introdujo la posibilidad de marcar al mismo tiempo las casillas referidas al sostenimiento de la Iglesia Católica ya "otros fines sociales" en cuyo caso el porcentaje previsto, que continuaba siendo del 0,5239%, se duplicaba y alcanzaba el 1,04%. Además, si el contribuyente dejaba ambas casillas en blanco, el porcentaje previsto acrecía a los Presupuestos Generales del Estado. Es el sistema que se sigue manteniendo en la actualidad.

Mediante Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, se define el contenido de la categoría "otros fines de interés social". Su Art. 2 dice:

*A los efectos previstos en este Real Decreto se considerarán otros fines de interés social los programas de cooperación y voluntariado sociales desarrollados por la Cruz Roja Española y otras organizaciones no gubernamentales y entidades sociales, siempre que tengan ámbito estatal y carezcan de fin de lucro, dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o incursas en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y en general a actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad.*

*Asimismo, tendrán la consideración de fines de interés social los programas y proyectos que las mencionadas organizaciones realicen en el campo de la cooperación internacional al desarrollo a favor de las poblaciones más necesitadas de los países subdesarrollados.*

Sobre el artículo que se acaba de citar merece la pena tener en cuenta algunas observaciones.

**En primer lugar**, la distinción entre los programas y proyectos del primer párrafo del artículo citado, que se refieren al ámbito territorial interno, y los que se contemplan en el segundo párrafo, que se refieren a la cooperación internacional. De hecho (Art. 3), el Real Decreto establece una doble trayectoria que seguirán los fondos obtenidos para este tramo social. La parte destinada al ámbito nacional se consignará en un concepto específico de los presupuestos del Ministerio de Asuntos Sociales (hoy Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales) mientras que la parte destinada a la cooperación internacional se consignará a favor del de Asuntos Exteriores.

**En segundo lugar** el carácter "social" de los programas y proyectos. Así es como se entiende pacíficamente la calificación que de dichos programas hace el artículo citado del Real Decreto: "dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo o incursas en toxicomanía o drogodependencia, marginados sociales y en general a actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad". A esta lista añadirá más tarde el Real Decreto 159/89, de 17 de febrero, "las familias monoparentales, menores en situación de desamparo, mujeres maltratadas, minorías étnicas, presos, exreclusos, transeúntes y demás actividades de solidaridad ante situaciones de necesidad".

La calificación "social", que se ha dado a estas actuaciones para incluirlas en una categoría material concreta será muy importante para analizar la distribución de competencias entre el Estado y las CCAA en este asunto.

**En tercer lugar**, el carácter estatal de los programas y proyectos. En realidad el Real Decreto 825/1988 no exige de estos programas y proyectos que tengan carácter estatal, entendiendo por tal expresión la referencia a todo el ámbito territorial nacional. Podría entenderse que lo hace de modo implícito en la medida en que exige este carácter a las organizaciones que los van a llevar a desarrollar. Y estas organizaciones son la "Cruz Roja Española y otras organizaciones no gubernamentales y entidades sociales, siempre que tengan ámbito estatal".

Posteriormente, el Real Decreto 195/89, citado, exige expresamente este requisito cuando exige que "las ayudas económicas y subvenciones podrán concederse para la realización de programas de cooperación y voluntariado sociales en el ámbito estatal [...]"

Creo que el dato del carácter "estatal" que se exige a los proyectos es central puesto que la competencia del Estado para poder definir el sistema y llevar a cabo las actuaciones que éste requiere va a depender precisamente del carácter estatal de los programas y proyectos. De hecho, como se verá más adelante, no es la dimensión de las organizaciones la que presta carácter estatal a los programas sino la naturaleza de éstos (STC 146/86, de 25 de noviembre, FJ 6).

Más tarde el Real Decreto 223/1991, de 22 febrero, abrió la puerta de estos programas a Organizaciones de ámbito inferior al estatal. De todas formas, a las organizaciones que no tuvieran este carácter estatal se les exigía que los proyectos que fueran a ejecutar en sus respectivos ámbitos territoriales deberían estar "relacionados directamente con programas definidos como de interés general en la convocatoria anual" (Art. 2).

De todas formas, según se observa en las Órdenes Ministeriales que indican las bases y las convocatorias para participar en estas ayudas, al establecer los criterios generales de valoración de las entidades solicitantes, el primer elemento que se va a tener en cuenta es, en lo que se refiere a la implantación, "el ámbito territorial de las actuaciones y programas". En concreto las Ordenes dicen taxativamente: "Tendrán una valoración prioritaria las confederaciones, federaciones o agrupaciones similares que presenten programas integrados." También se considera favorablemente el ámbito territorial en relación con los programas. Estas Ordenes dicen igualmente que "se priorizarán los programas en función del grado de amplitud de su ámbito territorial" (Ver, por ejemplo, Orden TAS/347/2005, de 17 de febrero, por la que se establecen las bases reguladoras y se convoca la concesión de subvenciones para la realización de programas de cooperación y voluntariado sociales con cargo a la asignación tributaria del IRPF).

Es decir, como los programas a los que se hace referencia son de ámbito estatal, se prioriza, por tanto, a aquellas organizaciones que presenten las mejores condiciones organizativas y funcionales para ello.

Tras la creación del tramo social, el Real Decreto 727/1988, de 11 de julio, de Reestructuración de Departamentos Ministeriales, organizó el Ministerio de Asuntos Sociales que tuvo a su cargo la concesión de las ayudas a partir de la asignación tributaria del IRPF para otros fines de interés social. Más tarde, el Real Decreto 758/1996, de 5 de mayo creó el actual Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, que es el competente a estos efectos.

Las funciones realizadas por el Estado en relación con este tramo social son las siguientes: ha creado el tramo mediante ley, lo ha regulado mediante Real Decreto y finalmente lo gestiona a través del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales. Las CCAA participan en dos momentos en todo el proceso conducente a la adopción de las resoluciones de concesión.

En primer lugar, en la definición de los programas de interés general y la delimitación de las prioridades que se han de tener en cuenta para la concesión de las subvenciones.

En segundo lugar, las CCAA deben ser igualmente consultadas antes de la adopción de las resoluciones de concesión de las ayudas. La consulta se realiza en el marco de la Conferencia Sectorial de Asuntos Sociales (Preámbulo y art. 10 Orden TAS/347/2005, de 17 de febrero y Orden tas/271/2004, de 4 de febrero). En el procedimiento se consulta también a la Comisión Permanente del Consejo Estatal de Organizaciones No Gubernamentales lo que es sin duda muy importante desde el punto de vista material para garantizar la claridad del proceso.

También merece la pena destacar la participación de los contribuyentes en la decisión de la cantidad que va a ser destinada a "otros fines sociales" como lo pone de relieve el preámbulo del Real Decreto 195/1989 citado.

Finalmente, quiero señalar que ni en la Disposición Adicional Quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos del Estado para 1988 ni los Reales Decretos 825/1988 y 159/89 citan ningún título competencial en el que se apoya el Estado para establecer el tramo social o para regularlo. De todas formas, quizás pueda considerarse una invocación implícita de una competencia del Estado la exigencia de programas de "ámbito estatal". Volveré sobre el asunto.

## 2.2. Las demandas de "territorialización" del tramo

En este momento nos encontramos con una demanda de territorialización del tramo social mediante la Proposición no de Ley señalada.

Anteriormente ha habido otros intentos de "territorialización", siempre por parte de la Generalidad de Cataluña, que conviene tener presente<sup>2</sup>.

Pero, ¿qué se quiere decir con la palabra "territorialización"?

En el contexto en que se nos presenta esta palabra, creo que la mejor definición de ella la ha dado, a mi juicio, el Sr. J.A. Duran i Lleida ante la Comisión de Trabajo y Asuntos Sociales del Congreso de los Diputados, el 21 de enero de 2005. El Diputado de Convergencia i Unió decía así:

*"La Generalitat [...] ha reclamado reiteradamente al Gobierno del Estado poder disponer de la totalidad del 0,52% del IRPF que los catalanes asignen a finalidades sociales".*

---

<sup>2</sup> Recurso de inconstitucionalidad de la Generalidad de Cataluña contra diversos preceptos de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1988.

Recurso de inconstitucionalidad de la Generalidad de Cataluña contra diversos preceptos de la Ley 37/1988, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1989.

El Tribunal Constitucional acumuló ambos recursos y más tarde dictó la correspondiente sentencia 13/1992, de 6 de febrero.

La Generalidad de Cataluña pretendía, en general, la declaración de inconstitucionalidad de diversas partidas presupuestarias y que se declarara que las mismas habrían de ser "objeto de la correspondiente territorialización y distribución entre las distintas Comunidades Autónomas con competencia en la materia de conformidad con criterios objetivos y las competencias asumidas [...]" (FJ 1). Entre estas partidas se encontraban las correspondientes al tramo social.

El Tribunal Constitucional desestimó la demanda y puede decirse que la Sentencia constituye un referente jurídico muy importante para dar una solución acorde con la Constitución a los problemas competenciales que se plantean en relación con el tramo social.

Conflicto positivo de competencia de la Generalidad de Cataluña contra la Orden Ministerial de 2 de abril de 1990 por la que se convocaban ayudas y subvenciones para la realización de programas de cooperación y voluntariado sociales con cargo a la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. También se pedía la territorialización del tramo social. La Generalidad de Cataluña desistió de este conflicto y el Tribunal Constitucional acordó la aceptación del desistimiento por auto de 9 de abril de 1991.

Finalmente, de nuevo la Generalidad de Cataluña planteó requerimiento de incompetencia contra las Órdenes TAS/246/2004 y TAS/271/2004 reclamando igualmente la distribución territorial entre las Comunidades Autónomas de las consignaciones presupuestarias de las ayudas previstas en las mismas. Sin embargo, tras la respuesta negativa del Gobierno de la Nación al requerimiento, el Consejo Ejecutivo de la Generalidad de Cataluña no planteó el correspondiente conflicto de competencias.

Como puede apreciarse, las fórmulas empleadas para expresar el petitum en cada caso coinciden sustancialmente con la Proposición no de Ley planteada por el Grupo Parlamentario de Izquierda Republicana de Cataluña en el caso que ahora nos ocupa.

En definitiva, se trataría de hacer que la cantidad recaudada por el Estado en Cataluña, debería ser "devuelta" a esta Comunidad. La territorialización podría ser gradual, es decir, se podría avanzar gradualmente en el tiempo, paso a paso, hacia una territorialización total. En su primera propuesta ante el Congreso de los Diputados, Esquerra Republicana de Cataluña extendía la "territorialización" a la totalidad del tramo social. Después limita su petición al 50% de dicho tramo aunque inmediatamente indica que "a partir de aquí hay que ver cómo se puede incrementar [...]"<sup>3</sup>. A partir de este planteamiento se entiende bien que la Proposición no de Ley que aquí se estudia solicite del Gobierno la elaboración de "un estudio que establezca un mecanismo para incentivar y reducir la distancia entre lo que se recauda por el 0,52% del IRPF y lo que se distribuye".

### 3. EL MODELO DE ESTADO EN EL QUE SE PLANTEA EL PROBLEMA

En el caso concreto en que nos encontramos, para poder abordar con ciertas expectativas de éxito la interpretación desde un punto de vista constitucional de los hechos que se nos presentan y para intentar una solución acorde con los parámetros constitucionales, es preciso partir de un conocimiento previo del Estado que nuestra Constitución ha instaurado.

Veamos pues cuales son los valores fundamentales que, en relación con el problema que se nos plantea, persigue nuestro Estado

#### 3.1. El Estado social como ámbito de solidaridad

Según la conocida expresión del Artículo 1.1 CE, España es un "Estado social y democrático de Derecho".

Aún siendo inescindibles los caracteres de Derecho, democrático y social, ahora nos interesa especialmente el primero de ellos.

Y ¿qué es un Estado social? Para empezar, podemos decir que es un Estado que sigue siendo de Derecho y democrático, pero que añade un valor propio, un fin específico al Estado. Ese valor específico de este tipo de Estado, tal como resulta construido por la Constitución Española, es, ante todo, la pretensión de lograr que los derechos inherentes a la dignidad de la persona no se queden sólo en una declaración formal, propia del mundo ideal en que consiste el Derecho y propia también del Estado liberal del siglo XIX, sino que tengan un reflejo en la vida real.

<sup>3</sup> Intervención del Sr. Tarda i Coma en la sesión de 6 de abril de 2005 en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados.

En definitiva, es la pretensión de que las personas se acerquen a un progresivo grado de igualdad en el disfrute de esos derechos que sustentan a la dignidad humana. Lo expresa muy bien la CE en su conocido Artículo 9.2:

*"Corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integran sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social."*

A diferencia de lo que ocurría en la época liberal, al Estado social se le exige una actitud beligerante en relación con los fines que persigue y que la Constitución hace públicos en diversos artículos, como es el caso del 9.2 citado o, con mucho más detalle, en el Capítulo III del Título I de la Constitución, titulado "De los principios rectores de la política social y económica" (Arts. 39-52).

El ordenamiento jurídico deberá ser interpretado sin perder de vista estos objetivos que, para los actores jurídicos, se convierten en un faro al que se debe de mirar constantemente para no caer en incoherencias que, además, pueden traducirse en tragedias humanas. Pero junto al art. 9.2, es preciso traer aquí los arts. 138.1 y 139.1, ambos de la Constitución.

Ambos preceptos dicen lo siguiente:

*Art. 138.1: "El Estado garantiza la realización efectiva del principio de solidaridad consagrado en el art. 2 de la Constitución, velando por el establecimiento de un equilibrio económico, adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español y atendiendo en particular a las circunstancias del hecho insular."*

*Art. 139.1: "Todos los españoles tienen los mismos derechos y obligaciones en cualquier parte del territorio del Estado."*

En la doctrina, en general, es una cuestión pacífica que tanto el art. 9.2 CE como los demás preceptos que se acaban de citar se refieren no sólo a los órganos centrales del Estado sino también a todos los poderes públicos. Pero, también parece cierto que la posición central del Estado, que, por hipótesis, está por encima de los intereses concretos de cada grupo en que se integran los ciudadanos, especialmente las CCAA, hace del propio Estado el motor esencial para que lo exigido por tales preceptos se cumpla.

Incluso, ante el carácter social del Estado, otros conceptos básicos cambian también de orientación y de significado. Quiero recordar aquí la magistral descripción



de la nación del que fuera Presidente del Tribunal Constitucional, Prof. García Pelayo:

*"El Estado burgués se definía como un Estado nacional. Aun con los riesgos que implica toda generalización, diremos que la nación, a su vez, era objeto de unas definiciones, más o menos románticas y vagas y que frecuentemente aludían más a la nación como agente histórico que a la nación como una unidad social, más a la nación como unidad substancial que a la nación como un orden funcional de participación en cargas y beneficios..." (M. García Pelayo (1987): Las transformaciones del Estado contemporáneo, Madrid, 28 ed, p. 40).*

Creo que esta visión de la nación ilustra plásticamente el significado último del Estado social actual y de ella se desprende de modo perceptible el latido de la solidaridad como uno de sus elementos esenciales.

Además, a partir, del carácter social del Estado, creo que la Nación española, tal como es vista en el Art. 2 CE encaja perfectamente en la visión del Prof. García Pelayo:

*"La Constitución se fundamenta en la indisoluble unidad de la Nación española, patria común e indivisible de todos los españoles, y reconoce y garantiza el derecho a la autonomía de las nacionalidades y regiones que la integran y la solidaridad entre todas ellas."*

La solidaridad nace de la pertenencia de los españoles y de las nacionalidades y regiones a una comunidad superior, la constituida por la Nación española.

En general, la solidaridad, como se desprende de la doctrina del Tribunal Constitucional, es un instrumento al servicio de medios institucionalizados (el Fondo de Compensación Interterritorial, por ejemplo) o de políticas (la Asistencia Social, y es otro ejemplo) que tienden a velar por un equilibrio adecuado y justo desde el punto de vista económico o social entre territorios o personas.

De modo muy expresivo, la STC 135/1992, de 5 de octubre, FJ 7, dice:

*"[...] el principio de solidaridad que nuestra Constitución invoca repetidas veces y que en definitiva no es sino un factor de equilibrio entre la autonomía de las nacionalidades o regiones y la indisoluble unidad de la Nación española (art. 2)"*

La solidaridad como principio ofrece dos grandes vertientes en su significado.

La primera (STC 64/90, de 5 de abril) hace referencia a lo que en la República Federal de Alemania se llama "lealtad federal".

El segundo significado hace referencia a su contenido financiero (STC 135/92, de 5 de octubre, FJ 7, ya citado) que es el aspecto que la Constitución desarrolla con más detalle.

Desde este punto de vista, la Constitución contempla regulaciones de lo que podemos llamar la "solidaridad interterritorial", de un lado, y la "solidaridad interpersonal", de otro. En ambos casos, la solidaridad no se comporta sólo como un principio jurídico sino también como una habilitación a los poderes públicos, especialmente al Estado, para emprender actuaciones determinadas.

Manifestación de la "solidaridad interterritorial" es el Artículo 138.1 CE que encomienda al Estado la garantía de la realización del principio de solidaridad,

*"[...] velando por el establecimiento de un equilibrio adecuado y justo entre las diversas partes del territorio español..."*

Lo es también el Artículo 158.1 que habilita para que en los Presupuestos Generales del Estado pueda establecerse una asignación a las Comunidades Autónomas... a fin de garantizar:

*"[...] un nivel mínimo en la prestación de los servicios públicos fundamentales en todo el territorio español [...]"*.

Y lo mismo sucede con el párrafo segundo de este artículo que prevé el conocido Fondo de Compensación Interterritorial.

Pero también hay una previsión constitucional de una solidaridad "interpersonal" que resulta de especial interés desde el punto de vista de este trabajo. Este aspecto, recogido expresamente en el art. 156.1 CE ("solidaridad entre todos los españoles") es descrito en la STC 134/87, de 21 de julio, FJ 5, del modo siguiente:

*"[...] el sacrificio de los más favorecidos frente a los más desamparados [...]"*  
*El instrumento fundamental para llevar a cabo la solidaridad interpersonal es, sin duda, la Seguridad Social, definida por el Artículo 41 CE, que obliga a los poderes públicos a mantener:*

*"[...] un régimen público de Seguridad Social para todos los ciudadanos, que garantice la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad, especialmente en caso de desempleo."*

Pero no cabe duda que otro instrumento fundamental de solidaridad es todo el conjunto de medios, actuaciones y servicios que en España llamamos Asistencia Social.

A la vista de lo dicho hasta ahora sobre la solidaridad, se puede concluir que ésta persigue que la Nación española no sea un agregado inerte de nacionalidades, regiones y de ciudadanos. Como se ha visto, la solidaridad impone, entre otros, unos principios financieros y unas habilitaciones a los poderes públicos para tender hacia una igualdad real y efectiva en las condiciones básicas para la vida de los individuos y grupos en que se integran. Es decir, la solidaridad impone a todos los poderes públicos un objetivo consistente en la consecución de los intereses que afectan a todos, o sea, de los intereses generales proclamados en la Constitución.

Esto significa que la solidaridad es uno de los elementos fundamentales de la cohesión nacional en la medida en que tiende hacia una articulación armoniosa de sus integrantes colectivos o individuales.

### **3.2. El tramo social es un instrumento de solidaridad**

Los impuestos constituyen un instrumento de solidaridad. El IRPF presenta también ese mismo carácter implícito en el Art. 31 CE cuando muestra el deber que tienen los ciudadanos de contribuir a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica, o sea, uno de los lados necesarios de la solidaridad.

El tramo social constituye una parte del IRPF. Sin embargo, existen varios elementos que le dotan de una cierta autonomía conceptual respecto del IRPF, lo que exige también un tratamiento separado.

En primer lugar, el IRPF y el conjunto del sistema impositivo van a permitir al Estado la satisfacción de las necesidades sociales en general.

Pero más allá del grueso mayoritario de ciudadanos, en nuestras sociedades existen personas y grupos que, por muy variadas razones, quedan parcial o totalmente, temporal o permanentemente al margen de la sociedad. A ellos va dirigida una específica actividad del Estado que es la Acción o Asistencia Social. Esta actividad del Estado no agota evidentemente el mandato del Artículo 9.2 pero forma parte de él.

Pues bien, el tramo social va dirigido exclusivamente a este último segmento social. El tramo es autónomo respecto del IRPF fundamentalmente por su finali-

dad, la asistencia social. Esta finalidad social ha sido establecida por la ley, tal como ya se ha visto, y desarrollada por los Reales Decretos 825/88 y 195/89. Estos grandes objetivos quedan concretados en cada convocatoria de ayudas en una "relación de las necesidades sociales [...] que deban ser objeto de atención prioritaria o preferente"<sup>4</sup>.

Creo que teniendo en cuenta los rasgos elementales del modo de ser y de los fines que se encomiendan al Estado social, resulta más fácil comprender que el tramo del IRPF que estamos considerando es un instrumento de la solidaridad que implica el mismo Estado social.

#### 4. EL REPARTO DE COMPETENCIAS EN LA MATERIA

Los conflictos señalados anteriormente muestran que el reparto de competencias en relación con el tramo no es pacífico. Por eso es conveniente ver el estado de la cuestión en la materia.

##### 4.1. La materia de la Asistencia Social

En la Constitución, la materia de la Asistencia Social sólo aparece en el art. 148.1.20<sup>a</sup>, es decir, como concepto destinado al reparto de competencias entre el Estado y las CCAA. Y cuando el Tribunal Constitucional se encontró con él elaboró una definición del mismo que voy a tratar de exponer a partir de las STC 76/1986, de 9 junio, FJ 6 y 146/1986, de 25 noviembre, FJ 2. Los elementos que destaca el Tribunal Constitucional son los siguientes:

1. La noción de asistencia social, no precisada en el texto constitucional, ha de entenderse remitida a conceptos elaborados por la legislación general (incluidos instrumentos internacionales como la Carta Social Europea).
2. De la legislación vigente se deduce la existencia de una asistencia social externa al sistema de la Seguridad social, y no integrada en él, a la que ha de entenderse hecha la remisión contenida en el art. 148.1.20 de la CE y, por tanto, a disposición de los Estatutos de Autonomía.

---

<sup>4</sup> Art. 4 del Real Decreto 195/1989. En las convocatorias se muestran en detalle los "programas para la atención de necesidades sociales de interés general que se consideran de carácter prioritario" Ver, por ejemplo, Art. 2 de las Ordenes TAS/347/2005, de 17 de febrero citado antes. Ver también el preámbulo que resalta el carácter social de todos estos programas mediante la referencia de los mismos a Planes Nacionales de este carácter y, en algún caso, relacionados con planes o estrategias internacionales.

3. Esta asistencia social aparece como un mecanismo protector en situaciones de necesidad específicas sentidas por grupos de población a los que no alcanza el sistema de la Seguridad Social.
4. Es característica de la asistencia social su sostenimiento al margen de toda obligación contributiva o previa colaboración económica de los destinatarios o beneficiarios.
5. Uno de estos caracteres típicos es su dispensación por entes públicos o por organismos dependientes de entes públicos, cualesquiera que éstos sean (entidades privadas, en el caso de que los poderes públicos desempeñan sólo funciones de fomento, por ejemplo). El carácter público de la protección distingue esta técnica de la clásica beneficencia, en la que históricamente halla sus raíces.

La Asistencia Social, de este modo, se enmarca claramente en el carácter social del Estado. Los Estatutos de Autonomía la suelen identificar con los Servicios Sociales y, a veces, asumen competencias exclusivas sobre materias que, vistas desde el amplio concepto de Asistencia Social del art. 148.1.20 CE, son aspectos concretos de esta última.

De la descripción que acabo de hacer de los diferentes aspectos que ofrece la Asistencia Social, quisiera insistir sobre el elemento finalista de la misma. De este modo, esta materia aparece como un mecanismo protector en situaciones de necesidades específicas, sentidas por grupos de población no incluidos en el sistema de la Seguridad Social. Y la Seguridad Social, según el art. 41 CE debe ser mantenida por los poderes públicos con el fin de garantizar "la asistencia y prestaciones sociales suficientes ante situaciones de necesidad [...]". Y en la mayor parte de los casos, si no en todos, esta asistencia y prestaciones sociales están destinadas a la satisfacción de Derechos sociales proclamados por la Constitución. Tendríamos así, que la Asistencia Social tiene como objetivo la asistencia y prestaciones ante situaciones de necesidad en las que aparecen derechos sociales insatisfechos y que la Seguridad Social no va a satisfacer.

#### **4.2. La competencia de las CCAA en materia de Asistencia Social**

El Artículo 148.1.20 pone a disposición de los redactores de los Estatutos de autonomía la competencia sobre la materia "Asistencia Social". En el caso de Cataluña, el Estatuto de Autonomía de esta Comunidad recoge la competencia sobre "Asistencia Social"

Por otra parte, el Artículo 149.1 CE tampoco parece atribuir, al menos expresamente, una competencia al Estado sobre la Asistencia Social que le permitiera algún tipo de actuación sobre la materia. A partir de estos datos, por tanto y aparentemente, Cataluña tendría la competencia sobre la materia de la Asistencia Social sin que fuera posible ninguna limitación a dicha competencia por parte del Estado ni ninguna actuación de éste en la materia. Ese es el razonamiento en el que se han basado los conflictos de competencia o recursos de inconstitucionalidad interpuestos en torno a la actividad del Estado en relación con materias encuadrables en la Asistencia Social y, más concretamente, con el tramo social.

Pero, además de otras posibles consideraciones, creo que antes de descartar el Art. 149.1 como fuente de competencias del Estado sobre esta materia, es preciso estudiar este precepto con el detenimiento suficiente. Me refiero concretamente al art. 149.1.1 que encomienda al Estado:

*"La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales"*

Creo que no es necesario insistir más en la cuestión para darnos cuenta que las competencias autonómicas no son excluyentes en relación con ciertas competencias que el Estado puede ostentar a partir de la Constitución. En una materia como el urbanismo, muy similar a la Asistencia Social desde el punto de vista de los condicionamientos estatutarios o constitucionales que limitan su ejercicio por la Comunidad Autónoma, el Tribunal Constitucional ha declarado, en la importante STC 61/1997, de 20 de marzo, lo siguiente:

*"Del juego de los arts. 148 y 149 CE resulta que las CCAA pueden asumir competencia exclusiva en las materias de "ordenación del territorio, urbanismo y vivienda". Conforme a estos preceptos constitucionales, las CCAA [...] tienen atribuida, estatutariamente, competencia "exclusiva" en dichas materias [...] .Mas ha de señalarse que tal exclusividad competencial no autoriza a desconocer la que, con el mismo carácter, viene reservada al Estado por virtud del art. 149.1 CE, tal como ha precisado la STC 56/1986 (FJ 3), referida al urbanismo, y la STC 149/1991 (FJ 1.B), relativa a ordenación del territorio. Procede pues afirmar que la competencia autonómica en materia de urbanismo ha de coexistir con aquellas que el Estado ostenta en virtud del art. 149.1 CE, cuyo ejercicio puede condicionar, lícitamente, la competencia de las CCAA sobre el mencionado sector material"*

### 4.3. La competencia del Estado

Al hablar de la competencia del Estado en relación con el tramo social, hay que hacer una distinción muy importante. La capacidad del Estado para destinar una partida financiera al tramo social y regularlo tiene un fundamento determinado mientras que su capacidad para la gestión del tramo tiene otro distinto.

El esquema que voy a seguir en este punto es el siguiente. 1º Explicaré las razones que llevan al Tribunal Constitucional a reconocer al Estado una competencia para establecer el tramo y regularlo. Y, 2º, en conexión con lo anterior trataré de hacer ver la conveniencia de encontrar apoyos explícitos en relación con esta necesaria competencia del Estado.

#### 4.3.1. Reconocimiento de la competencia por el Tribunal Constitucional

El Tribunal Constitucional parte de la competencia exclusiva de las CCAA sobre la materia pero de tal manera que admite también la actuación del Estado en la materia en general y, más en concreto, acepta la práctica seguida hasta ahora en el establecimiento y regulación del tramo social. De todas formas, la posición del Tribunal Constitucional que acierta en su decisión final, podría, en mi opinión, apoyarse en argumentos más coherentes con el sistema de reparto de competencias de nuestra Constitución. El problema reside en el concepto de la Asistencia Social que maneja el Tribunal Constitucional.

El Tribunal ha dejado claro que la capacidad de gasto (el clásico spending power norteamericano) no genera ninguna competencia por sí solo.<sup>5</sup>

También merece la pena recordar igualmente cómo el Tribunal Constitucional declaró en su STC 146/1986, 25 noviembre, FJ 4, que el Artículo 9.2 CE no podía habilitar al Estado para actuar al margen de los mecanismos constitucionales en razón del "interés general". Es decir, para cumplir el deber que deriva de este precepto, sus actuaciones deberán llevarse a cabo con los medios que la Constitución le proporciona en el ámbito del Artículo 149 CE.

¿Cuál es entonces el fundamento que encuentra el Tribunal Constitucional para admitir como constitucionales determinadas actuaciones del Estado en materia de Asistencia Social y, concretamente, en el caso que nos ocupa?

<sup>5</sup> STC 146/1986, 25 noviembre, FJ 3 donde sigue la doctrina de otras a las que se ha aludido; resulta también muy clara al respecto la STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 4.

El Tribunal tuvo ocasión de enfrentarse al problema de la acción del Estado en materia social en general con motivo del conflicto que desembocó en la STC 146/1986, de 25 de noviembre.

La sentencia deja clara la capacidad del Estado para abordar acciones de Asistencia Social. La situación, según el Tribunal Constitucional, es la siguiente: La CA, Galicia en este caso, tiene competencia exclusiva sobre la Asistencia Social pero, dada la complejidad de la materia y el carácter social del Estado, así como la existencia de supuestos especiales que exigen un planteamiento global de ámbito estatal, supracomunitario, no se puede impedir al Estado que actúe en la materia. Son muy claras algunas expresiones del Tribunal Constitucional de las que se deduce claramente la posibilidad de actuación del Estado:

*"Ello quiere decir que, una vez detectado un particular problema social que requiera intervenciones de Asistencia Social a nivel supraautonómico, el Estado podría intervenir, pero debería tratar de respetar [...]"(STC 146/1986, FJ 5.)*

O, incluso, la obligación del Estado (Ibidem):

*"Respecto de estas políticas, el Estado no puede permanecer ajeno [...]"*

#### **4.3.2. A la búsqueda de un título competencial explícito del Estado**

Salvo lo que diré después sobre el Art. 149.1.1, en la exposición precedente el Tribunal Constitucional no se ha apoyado en un título claramente manifestado en el art. 149.1 CE.

Y sin embargo, creo que se puede indicar una posible fundamentación de la competencia del Estado en esta materia que, teniendo en cuenta el argumento central del Tribunal Constitucional, aquél quede vinculado a un precepto expreso de la Constitución, el art. 149.1.1.

En este sentido, puede decirse que la CA actúa sobre la materia Asistencia Social "ordinaria", si se puede utilizar esta expresión. Mientras que el Estado, cuando lo hace, actúa sobre una Asistencia Social "extraordinaria" o, por decirlo con palabras del propio Tribunal Constitucional:

*"[...] respecto de aquellos problemas específicos que requieran para su adecuado estudio y tratamiento un ámbito más amplio que el de la CA y que presupongan en su concepción, e incluso en su gestión, un ámbito*



*supracomunitario, que puede corresponder al Estado" (Trozo ya citado de la STC 146/1986, FJ 5).*

Así, cabe distinguir una competencia de las CCAA sobre la Asistencia Social, autonómica o territorial, y otra del Estado sobre la dimensión nacional o estatal. Sobre esa Asistencia Social de ámbito nacional, sólo sería competente para actuar quien tenga capacidad para ello, es decir, el Estado.

Una Asistencia Social de este tipo no sólo sería compatible sino también complementaria con la propia de las CCAA. Creo que hay lugar para esa dimensión estatal autónoma que no consista en la yuxtaposición de la acción las diecisiete CCAA. Evidentemente, la ausencia explícita de una atribución competencial no ayuda a la identificación de este ámbito autónomo. Pero la doctrina que se deriva de la jurisprudencia constitucional, de una parte, así como una indagación sobre el art. 149.1, que vaya más allá de lo explícito, de otra, además de tener en cuenta al mismo tiempo que nos encontramos en un Estado Social, pueden llevarnos a la consideración del reconocimiento por la Constitución de ese ámbito nacional en materia de Asistencia Social.

#### **4.3.3. El Art. 149.1.1 CE como fuente de la competencia del Estado**

El precepto que se indica en el título puede ser la clave que permita encontrar ese ámbito nacional en materia de Asistencia Social, o sea, lo que se podría llamar Asistencia Social Estatal.

El precepto dice así:

*"Art. 149.1: El Estado tiene competencia exclusiva sobre las siguientes materias:*

*1ª La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales"*

Aunque en un primer momento, de modo incidental, el Tribunal constitucional no creyó que este precepto fuera relevante en materia de Asistencia Social<sup>6</sup>, varios años más tarde, el mismo Tribunal ha admitido la aptitud del Artículo 149.1.1 como supuesto para que el Estado dedique su capacidad de gasto a asegurar las condiciones básicas de igualdad a las que se refiere el precepto. Dice así el Tribunal Constitucional:

---

<sup>6</sup> Ver STC 146/1986, FJ 5

*“Así también las subvenciones estatales pueden tender a asegurar las condiciones básicas de igualdad cuya regulación reserva al Estado el artículo 149.1.1 CE, poniéndose de este modo el spending power estatal al servicio de una política de equilibrio social en sectores que lo necesiten, en ejecución de mandatos o cláusulas constitucionales genéricas (art. 1.1 o art. 9.2 CE) [...]” (STC 13/1992, de 6 de febrero, F J 7)*

#### **4.3.3.1 La materia contenida en el Art. 149.1.1 CE**

En cierta medida, los preceptos contenidos en los Artículos 148.1 y 149.1 CE, que realizan el reparto de competencias entre el Estado y las CCAA, hacen referencia a valores o actuaciones públicas previstas en otras partes de la Constitución. El Artículo 149.1.1 incorpora el valor de la igualdad en el ámbito de los Derechos constitucionales. El 149.1.1 a es por tanto un instrumento que la Constitución pone en manos del Estado para llevar a cabo:

*"una política de equilibrio social en sectores que lo necesiten, en ejecución de mandatos o cláusulas constitucionales genéricas (art. 1.1 o art. 9.2 CE) [...]" (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 7) (Ver también la temprana STC 5/1981, de 13 febrero, FJ 22)*

La Sentencia citada señala el Art. 1.1 CE, en el que entre otros valores fundamentales se menciona el de la igualdad y el art. 9.2 CE, que contiene el mismo valor en su dimensión real como ya ha comentado. Cabría citar igualmente los Artículos 138 y 139 CE que insisten en el valor de la igualdad.

De esta manera, resulta imposible interpretar el precepto comentado sin tener en cuenta los preceptos materiales citados, es decir, los Artículos 1.1, 9.2, 138.1 y 139.1, además del 14, todos de la Constitución, entre otros posibles.

Estos principios constitucionales se refieren a todos los poderes públicos. Sin embargo, como ya lo he apuntado anteriormente, cuando se observa la expresión del Art. 9.2 CE, que se refiere a la "libertad e igualdad del individuo y de los grupos en que se integra", hay que pensar que, en realidad, se está poniendo como sujetos de los derechos invocados a los mismos que en el 149.1.1 a se denomina "todos los españoles". Es decir, cuando se considera como sujetos de quienes se predicen los diferentes derechos constitucionales a todos los españoles, el Estado aparece como el sujeto lógico obligado directamente por el Art. 9.2. Es la instancia con competencia en todo el territorio español y la que, por hipótesis, ocupa una posición central ante posibles intereses territoriales no coincidentes o, incluso, contrapuestos.

Así pues, el Art. 149.1.1 CE describe una materia sobre la que el Estado tiene competencia exclusiva:

*"La regulación de las condiciones básicas que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales".*

Las dificultades vistas anteriormente, en general, a la hora de reconocer una nueva dimensión nacional en las actuaciones del Estado en relación con la Asistencia Social, por ejemplo, o también, las dudas e, incluso, la negación de base para un título competencial respecto del precepto que se comenta pueden nacer de una concepción de la "materia" distinto del que a este término le da el Artículo 149.1.1 CE y que es el único que se puede aceptar en Derecho.

Las materias acotadas por el precepto pueden ser fácilmente comprensibles cuando coinciden con elementos físicos como montes o ferrocarriles y transportes terrestres, por poner un ejemplo, o con actividades públicas perfectamente conocidas y con tradición histórica suficiente como, y es otro ejemplo, "Defensa y Fuerzas Armadas". Pero resulta más difícil de aceptar como materia, entre otras, la expresión contenida en el 149.1.1. La regulación de las condiciones básicas de que se habla en el precepto mencionado ni coincide con elementos físicos fácilmente distinguibles de otros, ni tiene ninguna tradición en nuestro país.

#### **4.3.3.2 Aspectos generales de la habilitación competencial**

En la exposición de algunos de los aspectos más significativos del contenido del precepto comentado, voy a seguir el orden en que la Sentencia del Tribunal Constitucional, 61/1997, de 20 de marzo, FJ 7, hace algunas precisiones sobre la naturaleza y alcance de la competencia contenida en el Art. 149.1.1 CE.

En primer lugar la Sentencia indica que el Art. 149.1.1 no se puede identificar con otros preceptos constitucionales que son presupuestos o límites pero no títulos competenciales (arts. 138.2, 139.1, 139.2; los dos primeros preceptos hacen referencia al principio de igualdad y el tercero, a la libertad de circulación y establecimiento). El Artículo 149.1.1 es un título competencial y no un principio que pueda oponerse a determinadas actuaciones de las CCAA.

Después, el Tribunal declara que la expresión "condiciones básicas" de la que habla el Artículo 149.1.1 no es sinónima de "legislación básica", "bases" o "normas básicas". Por tanto, este precepto sólo habilita al Estado a fijar aquellas condiciones básicas que tiendan a garantizar la igualdad. Por ello, la competencia ex art. 149.1.1 CE no se mueve en la lógica de las bases estatales-legislación autonómi-

ca de desarrollo. Del mismo modo, también declara que las condiciones básicas no equivalen ni se identifican tampoco con el contenido esencial de los derechos al que se refiere el Art. 53.1 CE.

El título contenido en el precepto comentado es de carácter normativo, lo que habilita al Estado para una "regulación" de las condiciones básicas que garanticen la igualdad, mediante disposición de rango legislativo o reglamentario.

Como señala el precepto comentado, la regulación recae sobre las "condiciones básicas" que garanticen la igualdad de todos los españoles en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales. Cito textualmente la explicación que de estas "condiciones básicas" da el propio Tribunal:

*"[...] las "condiciones básicas" hacen referencia al contenido primario (STC 154/1988) del derecho, a las posiciones jurídicas fundamentales (facultades elementales, límites esenciales, deberes fundamentales, prestaciones básicas, ciertas premisas o presupuestos previos...)." (STC, 61/1997, de 20 de marzo, FJ 8) (Subrayado mío)*

Es decir, en virtud de la competencia que le atribuye el art. 149.1.1 CE, el Estado va a poder establecer "posiciones jurídicas fundamentales" comunes en relación con el derecho constitucional afectado a fin de garantizar la igualdad de todos los españoles en su ejercicio. Y, naturalmente, como la misma STC 61/1997, FJ 7, recuerda, tales "posiciones jurídicas fundamentales" comunes o "condiciones básicas", una vez establecidas por el Estado, deben ser respetadas por el legislador competente, estatal o autonómico, cuando vaya a regular el régimen jurídico del derecho constitucional de que se trate de acuerdo con el orden constitucional de competencias. O también, si las condiciones básicas establecidas por el Estado se encuentran con normas autonómicas incompatibles, éstas quedarán desplazadas y sin eficacia.

De todas formas, no parece que todas las manifestaciones de esas "condiciones básicas" deban comportarse de la misma manera en relación con los poderes públicos de las CCAA. Mientras que las "condiciones básicas" que determinan, y utilizo expresiones de la propia sentencia, "facultades elementales", "límites esenciales", "deberes fundamentales" van a suponer límites concretos al legislador autonómico, algunas de las actuaciones en que puede manifestarse la regulación de las "condiciones básicas", las que la sentencia llama "prestaciones básicas" o, incluso, "facultades elementales" (ambas subrayadas por mí en el texto) no tienen porqué incidir como un límite en relación con ese mismo legislador autonómico. Esta consideración tiene especial relevancia en relación con este trabajo, como se verá más adelante.

Creo que las expresiones a las que me he referido ("facultades elementales" y "prestaciones básicas") se acomodan especialmente con los objetivos y la práctica del tramo social, como tendremos ocasión de comprobar. Por otra parte, la expresión "facultades elementales" manifiesta la posición subjetiva del beneficiario en relación con el disfrute de los derechos constitucionales mientras que la expresión "prestaciones básicas" manifiesta la posición de la Administración. Ambas expresiones pueden suponer normalmente el haz y el envés de una actuación de Asistencia Social.

Estos son los elementos centrales del Art. 149.1.1 según el Tribunal Constitucional. Aunque esta visión, muy esquemática ciertamente, sería muy incompleta si no señalara el constante interés del Tribunal por dejar claros los límites de la habilitación del precepto comentado<sup>7</sup>.

#### 4.3.4. El Art. 149.1.1 CE y el tramo social

Una vez que tenemos una idea del Art. 149.1.1 CE, de la materia a la que se refiere y del tipo de habilitación que presta al Estado, estamos, quizás, en disposición de ver si este precepto puede servirnos en nuestro propósito de buscar un título competencial autónomo para el tramo social así como una dimensión estatal autónoma en materia de Asistencia Social.

El Artículo 149.1.1 atribuye al Estado una competencia de regulación que afecta a las condiciones básicas de ejercicio de los derechos y cumplimiento de los deberes constitucionales. Desde ahora se puede decir ya que están también presentes en la expresión del Art. 149.1.1 todos los derechos y deberes que contempla la Constitución, incluidos los contenidos en su Capítulo III del Título Primero, llamado "De los Principios Rectores de la Política Social y Económica". Esto significa que va a haber una cierta coincidencia entre la materia a que hace referencia la expresión "Asistencia Social", como objeto de la competencia de las CCAA, y algunos o todos los derechos sociales que también son objeto de la competencia que atribuye al Estado el precepto comentado.

Antes hemos encontrado un fenómeno similar cuando hemos visto cómo las CCAA trabajaban sobre una Asistencia Social "general y normal", mientras que el Estado lo hacía sobre una Asistencia Social que requería "un tratamiento más amplio que el de la Comunidad Autónoma", que debía estar "referida al país en su conjunto" y que exigía "un planteamiento global de ámbito estatal".

<sup>7</sup> Ver STC 227/93, de 9 de julio, FJ 4, que recoge pronunciamientos de STC de 1981, 1985 y 1987, STC 61/1997, FJ 8, STC 37/2002, de 14 febrero, FJ 12

De todas formas, tanto el concepto de una y otra dimensión estatal o autonómica como la competencia asumida por el Estado y por las CCAA, mantienen por hipótesis el deslinde material y competencial que va a resolverse por el principio de competencia: es decir, o la competencia es de una parte o de la otra, o sea, el deslinde propio de nuestro sistema competencial.

Restringiendo nuestro campo de visión a los derechos que conforman la Asistencia Social tendríamos el siguiente cuadro: El Estado tiene una competencia para regular las condiciones básicas que contempla el Art. 149.1.1 en relación con el ejercicio de unos derechos sociales en el ámbito del Estado. La Comunidad Autónoma, por el contrario, tendría una competencia de regulación y ejecución sobre esos mismos derechos en el ámbito de su territorio respetando las condiciones básicas del Estado al respecto.

Dicho en otros términos, la política social llevada a cabo por las CCAA sería la ordinaria en sus respectivos ámbitos territoriales. La del Estado, en cambio, estaría limitada por la finalidad de regular las condiciones básicas que garanticen la igualdad a la que se refiere el Art. 149.1.1. Sería, en cierto modo, complementaria de la llevada a cabo por las CCAA, ya que buscaría no la completa regulación y ejecución de la Asistencia Social ordinaria sino la regulación de las mencionadas condiciones básicas.

Veamos ahora cómo podría encajar el tramo social en los parámetros del Art. 149.1.1 CE. Para ello, vamos a ver si los elementos esenciales contenidos en este precepto constitucional están presentes en el tramo social.

#### **4.3.4.1 Los derechos constitucionales**

Según hemos visto anteriormente, la descripción de la materia del Art. 149.1.1 se refería específicamente a los derechos y deberes constitucionales.

La expresión "derechos y deberes constitucionales" aparece únicamente en art. 149.1.1 CE y no coincide con ninguna de las que la Constitución utiliza en el Título Primero denominado "De los Derechos y Deberes Fundamentales".

Esto ha llevado a la duda acerca de si los derechos que pueden derivarse del Capítulo Tercero, "De los principios rectores de la política social y económica", están comprendidos o no en la expresión del precepto comentado.

La gran mayoría de la doctrina entiende que todos los derechos contemplados en el Título Primero de la Constitución son objeto de la regulación a que se refiere el

precepto mencionado y se puede decir lo mismo en la jurisprudencia del Tribunal Constitucional.<sup>8</sup>

En todo caso, la literalidad del precepto no deja lugar a dudas: habla de derechos y deberes constitucionales sin que establezca ninguna distinción al respecto. Por otra parte, el carácter social del Estado y una de sus manifestaciones, el Art. 9.2, del que los Principios Rectores de la Constitución parecen una concreción, conducen a pensar en el Art. 149.1.1 como un instrumento del Estado para participar en la consecución de la igualdad desde su ámbito de conjunto y con sus medios particulares, como ya se ha señalado antes.

En lo que concierne al tramo social, que en sus detalles está regulado por el Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, modificado por Real Decreto 159/89, de 17 de febrero, todos sus objetivos sociales encajan en Derechos constitucionales. Este dato debe ser tenido en cuenta porque es la clave para poder engarzar este tramo social con la competencia del Estado definida en el Artículo 149.1.1 CE.

Como se recordará, el Artículo 2 del Real Decreto mencionado explicitaba el contenido de la expresión "otros fines de interés social": "los programas [...] dirigidos a ancianos, disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, personas incapacitadas para el trabajo [...], y en general a actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad".

Varias de estas categorías están recogidas expresamente en la Constitución.<sup>9</sup>

Pero tampoco es preciso que la Constitución los designe de modo explícito y como grupos específicos para entender que todas esas personas deben ser acreedoras al último de los puntos contenidos en el Artículo 2 del Real Decreto comentado, es decir: las "actividades de solidaridad social ante situaciones de necesidad".

En definitiva, el tramo social, tal como está concebido y regulado persigue unos fines que afectan a derechos constitucionales tal como son definidos por el Art. 149.1.1 CE. Es decir, desde este punto de vista, el tramo social encaja con la exigencia del mencionado precepto constitucional.

---

<sup>8</sup> STC 87/1985 respecto de los Artículos 43 y 52 CE (Derecho a la protección de la salud y organizaciones profesionales, respectivamente); STC 149/91, de 4 de julio, respecto de Artículo 45 CE (Derecho a disfrutar de un medio ambiente adecuado e igualdad en el ejercicio del derecho de propiedad de las zonas colindantes de la zona marítimo-terrestre); STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 14, en relación con el Artículo 50 CE (Cuantía y límite de edad en las pensiones asistenciales).

<sup>9</sup> Véase Arts. 50, 49, 39 CE.

#### 4.3.4.2 La regulación del tramo

En el contexto de un precepto como éste, destinado a reservar competencias al Estado, lo primero que sugiere la palabra "regulación", presente en el art. 149.1.1, es que no incluye a la función ejecutiva que, al menos en virtud de este título no correspondería al Estado. Teniendo en cuenta este dato y, a partir del hecho de que el Tribunal Constitucional ha negado el carácter de "bases" o "legislación básica" a lo que este precepto denomina "condiciones básicas", la palabra "regulación" viene a significar aquí lo mismo que la palabra "legislación", presente en otros números del Art. 149.1 CE. El Tribunal Constitucional ha tenido ocasión de pronunciarse sobre el concepto de "legislación" en este contexto y entiende que incluye toda la regulación posible de la materia mediante el uso de la ley y, si es necesario, del reglamento, quedando fuera la mera ejecución (STC 18/1982, de 4 de mayo, FJ 5).

Esto significa, en principio, que la ejecución queda en manos de las CCAA con competencia en la materia. Pero, como ya he señalado antes, el Estado ejerce sobre el tramo social tanto la función reguladora como la ejecución. Y ello sucede no en virtud del Art. 149.1.1 que sólo ampara a favor del Estado la función de regular, sino por otras razones que luego se verán.

La regulación del tramo social se ha hecho mediante la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos del Estado para 1988, que lo crea en su Disposición Adicional Quinta, y mediante el Real Decreto 825/1988, de 15 de julio que establece de modo genérico sus fines y posibles beneficiarios. Asimismo, anualmente se establecen los objetivos prioritarios perseguidos mediante las sucesivas Ordenes del Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales, citada anteriormente.

Estas actividades de regulación son realmente las que describe la STC 146/86, de 25 noviembre, FJ 6, cuando señala lo siguiente para el caso de que los programas sociales exigieran un tratamiento global y supracomunitario:

*La acción social en este campo (programas que requieren un tratamiento global y supracomunitario) puede así realizarse por el Estado, a cargo de sus propios fondos, y éste puede regular detalladamente el tipo de ayudas que se conceden, cuáles son sus posibles beneficiarios, y cuál es la posible cuantía de las ayudas, así como regular el procedimiento y requisitos formales para su concesión" (FJ 6)*



#### 4.3.4.3 Las ayudas como complemento necesario

Cuando se ha analizado el precepto que comento, se ha entendido normalmente que con él se pretende garantizar la igualdad formal y real. Por tanto, las condiciones básicas de que habla pueden estar referidas tanto a elementos de la relación jurídica que implica el derecho de que se trate como a elementos de hecho. En mi opinión, la igualdad que se persigue en el Art. 149.1.1 CE, que no sufre ninguna matización en el texto del precepto, es tanto la que nos propone el Art. 14 CE, o sea, la igualdad ante la ley, como la que exige el Art. 9.2 CE, la real. Por tanto, aunque puede pensarse que, en general, las condiciones básicas van a estar referidas a elementos jurídicos, sería muy arriesgado defender que en un caso dado no sería imprescindible para alcanzar la relativa igualdad un determinado elemento de hecho. Así parece entenderlo el propio Tribunal Constitucional cuando en su STC 61/1997, de 20 de marzo, FJ 8, dice:

*Si por condiciones básicas hubiera de entenderse cualquier condición material, obligado sería concluir que esa interpretación tan amplia habría de conducir a un solapamiento con otras competencias estatales explicitadas en el art. 149.1 CE o, lo que es peor, a una invasión de competencias autonómicas*

A mi juicio, el Tribunal está diciendo que no está dispuesto a aceptar cualquier condición o elemento material como condición básica, pero creo que está dejando la puerta abierta a aceptar como tal no cualquiera, pero sí alguna determinada "condición material".

Esta posición se refuerza también a partir de la expresión del propio 149.1.1 cuando se refiere a la igualdad "en el ejercicio de los derechos...". El ejercicio de un derecho apela a la realidad práctica, mientras que la titularidad del derecho apela al mundo de las ideas al que pertenece el Derecho.

De todas formas, esto nos lleva al papel que desempeña la partida presupuestaria que va a convertirse en ayudas y servicios sociales en el tramo solidario que, como se opina en este trabajo, podría estar amparado desde el punto de vista competencial por el Art. 149.1.1.

Los fondos son obviamente un elemento fáctico. ¿Y podrían considerarse estos fondos como "condición básica" en el sentido del Artículo 149.1.1? No creo que deban ser considerados de esa manera porque en relación con la satisfacción de ciertos derechos su financiación es absolutamente necesaria. Los derechos sociales de los que nos ocupamos aquí son impensables sin la correspondiente financiación. Los fondos, por tanto, no constituyen una "condición básica" del ejercicio

del derecho sino una condición existencial. La financiación es el complemento existencial del derecho.

En la práctica, el tramo social nació como una partida presupuestaria asignada al objetivo de "otros fines sociales". La partida presupuestaria es complementaria de la finalidad perseguida y al revés. Por eso se puede concluir en este aspecto que el tramo social contiene la regulación de las "condiciones básicas" a las que me he referido en el apartado anterior, especialmente las "facultades elementales" y las "prestaciones básicas", y la partida presupuestaria correspondiente a esa finalidad.

#### **4.3.4.4 Los extranjeros también son objeto del precepto**

El Art. 149.1.1 CE crea aparentemente un problema cuando, al hablar de la igualdad en el ejercicio de los derechos y en el cumplimiento de los deberes constitucionales, la refiere únicamente a "todos los españoles". Creo que el precepto debería haberse redactado de otra manera de modo que nunca se hubiera planteado esta cuestión ni siquiera de forma aparente. Hubiera bastado no hacer referencia a "los españoles" de modo que el precepto hubiera hablado de "la igualdad de todos", sin ninguna limitación, y hubiera quedado más claro que la solución habría que encontrarla en el Título I de la Constitución, que es donde se tratan los derechos constitucionales y sus titulares. El Art. 149.1.1, en cambio, es un precepto instrumental para la distribución competencial pero no define realmente los titulares de los derechos constitucionales. Y en caso de contradicción en esta materia entre este precepto y el Título I CE habrá que estar a la regulación especial de este último.

Los extranjeros, por tanto son titulares de los derechos que le atribuye el Art. 13.1 CE:

*"Los extranjeros gozarán en España de las libertades públicas que garantiza el presente Título en los términos que establezcan los tratados y la ley"*

En definitiva, para saber los derechos de los extranjeros en España en la actualidad, es preciso acudir al precepto constitucional citado, a la jurisprudencia del Tribunal constitucional (Ver STC 99/85, de 30 septiembre, FJ 2) y a la LO 8/2000, de 22 de diciembre, de reforma de la Ley Orgánica 4/2000, de 11 de enero, sobre derechos y libertades de los extranjeros en España y su integración social.

#### **4.4. La gestión centralizada de las ayudas**

Como he dicho antes, la gestión por el Estado de las ayudas establecidas en el tramo social tiene un fundamento competencial distinto del de su regulación.

En general, cuando se trata de la ejecución de las ayudas, que se concreta en su atribución a los beneficiarios y en el pago de las mismas, quien se encarga de ello son las CCAA si tienen competencia en la materia a la que aquéllas están afectadas. Ello significa que la partida presupuestaria correspondiente es distribuida entre las distintas CCAA que posteriormente proceden a su gestión. Se trata de una doctrina reiterada del Tribunal Constitucional<sup>10</sup>.

Pero esta regla puede ser alterada si existen razones para que la gestión de las ayudas sea centralizada.

Las razones del Tribunal Constitucional para justificar la atribución al Estado de la gestión de las ayudas procede de la STC 95/1986, 10 de julio, FJ 5 y que el Alto Tribunal vuelve a aplicar poco después para justificar actuaciones sociales del Estado en la STC 146/1986, de 25 de noviembre, FFJJ 5 y 7. Más tarde, en la sentencia 13/1992, de 6 de febrero, el Alto Tribunal reproduce las razones por las que justifica la gestión centralizada de las ayudas en el FJ 8 a modo de introducción teórica en la que resume la doctrina expuesta hasta el momento. El Tribunal distingue, en relación con la potestad subvencional, cuatro supuestos generales en los que pueden subsumirse las impugnaciones concretas que concurren en el recurso de inconstitucionalidad que le toca decidir. El cuarto supuesto, que se reproduce a continuación, es el que se acomoda a la situación del tramo social que se gestiona de modo centralizado:

*"d) El cuarto y último supuesto es aquel en que no obstante tener las Comunidades Autónomas competencias exclusivas sobre la materia en que recaen las subvenciones, éstas pueden ser gestionadas, excepcionalmente, por un órgano de la Administración del Estado u Organismo de ésta dependiente, con la consiguiente consignación centralizada de las partidas presupuestarias en los Presupuestos Generales del Estado. Pero ello sólo es posible cuando el Estado ostente algún título competencial, genérico o específico, sobre la materia y en las circunstancias ya señaladas en nuestra doctrina anterior, a saber: (1) Que resulte imprescindible para asegurar la plena efectividad de las medidas dentro de la ordenación básica del sector (Obviamente, en la STC 95/1986, se trataba del sector de la agricultura -Nota mía-- ) y (2) para garantizar las mismas posibilidades de obtención y disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional, (3) evitando al propio tiempo que se sobrepase la cuantía global de los fondos estatales destinados al sector. Su procedencia en cada caso habrá de aparecer razonablemente justificada o deducirse sin esfuerzo de la naturaleza y contenido de la medida de fomento de que se trate." (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 8"*

<sup>10</sup> Ver STC 13/1992 de 6 de febrero, FJ 5.

La aplicación concreta de esta doctrina al caso concreto que se le plantea la va a hacer el propio Tribunal Constitucional en la misma sentencia en el FJ posterior, el 13, K), a), Programa 313.L (Servicios Sociales del Estado), Concepto 481: Transferencias a familias e instituciones sin fines de lucro para los fines de interés social regulados en el Real Decreto 825/1988, es decir, el tramo social.

El Tribunal explica que la consignación presupuestaria a la que se refiere el concepto que se acaba de transcribir corresponde a la previsión hecha en la Ley 33/1987, de Presupuestos Generales para 1988. Señala cómo la propia ley incluyó dichas ayudas en el concepto de Asistencia Social, materia sobre la que las CCAA han asumido competencias exclusivas. Explica después cómo el Estado puede intervenir en este campo cuando le habiliten para ello títulos competenciales específicos, como es el caso de las "relaciones internacionales" (art. 149.1.3 CE), para parte del tramo del IRPF destinado a fines de interés social. A continuación se refiere ya expresamente a lo que aquí he llamado tramo social y que describe citando los fines que evoca el Art. 2 del Real Decreto 825/1988, que ya conocemos suficientemente.

Después el Tribunal entra ya en la justificación de la gestión centralizada del tramo social. Lo hace de la siguiente manera:

*"Del tenor mismo de la disposición reglamentaria (el Real Decreto 825/1988) [...] se desprende que se trata de programas o planes de ayudas que, por su naturaleza y objetivos [...], tienen una dimensión de ámbito nacional [...], lo que justifica su consignación centralizada en los Presupuestos Generales del Estado; y ello tanto por las dificultades de regionalizar o territorializar subvenciones o ayudas dirigidas a fines de interés social, como las que se especifican en el citado Real Decreto, conexos lógicamente, como debe ser, al desarrollo de programas o planes nacionales que por sus dimensiones o por sus efectos sólo pueden realizarse en el ámbito estatal, como por la necesidad de asegurar su plena efectividad y para garantizar las mismas posibilidades de obtención y disfrute por parte de los potenciales destinatarios en todo el territorio nacional. Por ello debe ser desestimada la impugnación y declarada la constitucionalidad de la partida" (STC 13/1992, de 6 de febrero, FJ 13.)"*

En los textos proporcionados por el Tribunal hay razones de tipo funcional. Las encontramos en las expresiones del FJ 8: (1) "Que resulte imprescindible para asegurar la plena efectividad de las medidas dentro de la ordenación básica del sector" y (3) "evitando al propio tiempo que se sobrepase la cuantía global de los fondos estatales destinados al sector". Pero también hay una razón que apela directamente a la solidaridad y a la igualdad, al menos relativa. Tanto en el texto del FJ

8 como en el del FJ 13 la encontramos en la siguiente expresión: (2) "para garantizar las mismas posibilidades de obtención y disfrute por parte de sus potenciales destinatarios en todo el territorio nacional."

Esta última razón, la de la solidaridad e igualdad relativa, la explica con detalle y cuidado el Tribunal Constitucional en su primera intervención sobre un conflicto en materia de Asistencia Social, el que plantea Galicia contra diversas resoluciones del Estado y que dio lugar a la sentencia 146/1986, 25 noviembre. En sus alegaciones ante el Tribunal (FJ 7), Galicia se queja de la gestión centralizada de las ayudas por parte del Estado, además de porque la competencia le corresponde a esa Comunidad, porque el hecho de que se haga desde el poder central, puede ser "fuente de indudables arbitrariedades, al ser primadas unas CCAA con respecto a otras en la distribución de los fondos o ayudas". Esta tacha es una razón más que esgrime Galicia para hacer su petitum que, entre otras demandas, solicita que "el Estado debe transferir a la Comunidad las mismas dotaciones previstas en la Resolución impugnada para su administración por aquella", o sea, la "territorialización" del fondo (Antecedente 6).

En este contexto, el Tribunal Constitucional responde con la doctrina sentada en la STC 95/1986, antes expuesta.

Y el Tribunal responde de este modo a la tacha de "fuente de posibles arbitrariedades..." y a la consecuente petición de "territorialización":

*"Precisamente una de las razones que la citada Sentencia 95/1986 (Jóvenes Agricultores) admite para hacer imprescindible la gestión centralizada es el garantizar una cierta igualdad de los posibles destinatarios en todo el territorio nacional, de lograr así la igualdad para todos los beneficiarios últimos de estos programas específicos. Esta razón resulta suficiente para compensar los posibles inconvenientes que se denuncian por centralización de las ayudas, la que, como tal, debería servir no para "primar" unas CCAA respecto a otras, sino para distribuir globalmente, de forma solidaria y equitativa, unos fondos en función de las necesidades respectivas sentidas por unos determinados grupos o individuos, sea cual sea el territorio de la Comunidad Autónoma en el que residan"*

He aquí una defensa de la gestión centralizada cuando sea necesaria para garantizar la solidaridad interpersonal y una relativa igualdad. Es posible que la cantidad que en conjunto reciben los beneficiarios de una Comunidad Autónoma sea mayor que los de otra que, si se utilizaran criterios como la población u otros similares, recibiría más ayudas. Pero el criterio que emplea el Tribunal no tiene en el centro de su consideración a las CCAA sino a "unos determinados grupos o individuos,

sea cual sea el territorio de la Comunidad Autónoma en el que residan" Es decir, esto significa que el Tribunal considera legítimo desde el punto de vista constitucional que la norma enjuiciada, que incluye la gestión centralizada de las subvenciones, persiga el efecto solidario e igualador de que los beneficiarios reciban una ayuda en función de sus necesidades.

#### **4.5. La participación de otras entidades en las decisiones del Estado**

Las entidades que en este caso participan en las decisiones del Estado Son las CCAA y las Organizaciones No Gubernamentales de Acción social.

##### **4.5.1 La participación de las CCAA**

Convendría precisar qué se entiende por "participación" en el contexto de las relaciones entre el Estado y las CCAA.

La participación implica la posibilidad de tomar parte en un proceso de decisión. De este modo, la participación se va a expresar normalmente en la posibilidad de emitir una opinión en ese proceso. Más aún, la participación lleva consigo que quien participa, se entiende que lo hace en algo que es de otro. O sea, hablando en términos jurídicos: el no competente para adoptar una decisión participa en el proceso de formación de la voluntad de quien sí ostenta la competencia para adoptar esa decisión. Pero quien decide y es el único responsable de la decisión es el competente en la materia. Este concepto de participación se deriva de algunas sentencias del Tribunal Constitucional a las que me referiré después.

Como se deduce de las Órdenes TAS por las que se establecen las bases reguladoras y se convoca la concesión de subvenciones con cargo al tramo social, esta participación se lleva a cabo en la Conferencia Sectorial de Asuntos Sociales.

En segundo lugar, hay que determinar si en el caso concreto del tramo social es obligatorio para el Estado aceptar la participación de las CCAA en sus decisiones. Y la respuesta debe ser afirmativa.

Ya he señalado antes cómo, tras el estudio de algunas sentencias<sup>11</sup> que abordan problemas parecidos y después de observar las relaciones entre el Estado y las CCAA en lo que se refiere especialmente a la participación de éstas en los asuntos comunitarios europeos, creo que es un derecho de las CCAA la participación en las decisiones que afectan al tramo social.

---

<sup>11</sup> Ver, al respecto, STC 84/1983, de 24 de octubre, FJ 2º; STC 13/1988, de 4 de febrero, FJ 6º y STC 252/1988, de 20 de diciembre, FJ 4º.

Hoy, la obligación de esta participación ha sido recogida el Art. 5 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, que regula las Conferencias Sectoriales.

Puede afirmarse, por tanto, que en el caso concreto del tramo social, el derecho de participación de las CCAA nace de la propia Constitución. Lo que implica que si el Estado no aceptara esta participación, las CCAA afectadas podrían plantear el oportuno conflicto de competencias.

#### **4.5.2 La participación de las ONG de Acción Social**

Esta participación se hace hoy en el seno del Consejo Estatal de Organizaciones No Gubernamentales de Acción Social, creado en 1999 y regulado hoy por el Real Decreto 235/2005, de 4 marzo.

Todo ello es acorde con lo previsto en el Art. 105 CE sobre la participación de los ciudadanos en la elaboración de las disposiciones administrativas que les afecten.

### **5. LA POSIBILIDAD DEL CAMBIO DEL SISTEMA**

#### **5.1. El cambio implica la modificación de una ley**

Como es obvio, el tramo social fue creado por una ley de las Cortes y podría ser modificado o suprimido en virtud de otra ley similar. Los valores que se desprenden de la Constitución son opuestos, en este caso, a los valores en que se apoya la propuesta de modificación del tramo social, expuestos en la Proposición no de ley aprobada por el Congreso de los Diputados, y que se concretan en la llamada "territorialización" del tramo. Sin embargo, creo que, al menos por este motivo, no se podría tachar de inconstitucional una ley que llevara a cabo la modificación a que se ha hecho referencia.

La única responsabilidad que podría pedirse por este cambio, como siempre, por supuesto, sería la política.

Sabemos que el tramo social es un instrumento de solidaridad nacional en manos del Estado. Mediante él, se trata de cumplir "otros fines sociales" lo que significa claramente que se trata de un instrumento para llevar adelante el objetivo igualitario del art. 9.2 CE y de otros preceptos constitucionales que persiguen fines simi-

lares así como de dar satisfacción a los derechos que se derivan de los "Principios rectores de la política social y económica" del Capítulo III, Título I CE.

La supresión, por ejemplo, del tramo social debido a su "territorialización" podría afectar, sin duda, al cumplimiento del Art. 9.2 y demás mandatos constitucionales que acabo de evocar, pero hay razones por las que dicha acción no podría ser calificada de inconstitucional.

Así, hay que tener en cuenta que el cumplimiento de este tipo de mandatos constitucionales queda en una gran parte a merced de la voluntad del legislador. Se aprecia claramente este rasgo cuando se analiza el art. 53.3 CE en relación con los "Principios rectores" que acabo de mencionar:

*"El reconocimiento, el respeto y la protección de los principios reconocidos en el Capítulo 3º --del Título I-- informará la legislación positiva, la práctica judicial y la actuación de los poderes públicos. Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen"*

Si se suprimiera el tramo social y en relación con la primera parte del precepto ("informará la legislación positiva [...]), quizás podría hablarse de violación de los "Principios rectores" si aquél fuera el único medio que pudiera tener el Estado para cumplirlos o si la supresión del tramo impidiera el cumplimiento de los mandatos contenidos en los preceptos constitucionales citados. Pero la territorialización o cualquier otra modalidad de supresión del tramo no violan directamente los mandatos constitucionales mencionados porque no es el único medio en manos del Estado para cumplir esos mandatos y, además, siempre podría ser sustituido por otro sistema destinado a las mismas finalidades.

La segunda parte del precepto, como se ve, deja la eficacia de los "Principios rectores" en manos de la ley: "Sólo podrán ser alegados ante la Jurisdicción ordinaria de acuerdo con lo que dispongan las leyes que los desarrollen".

## **5.2. La conveniencia constitucional de mantener el tramo social u otro sistema con la misma finalidad**

Como ya se vio al principio de este trabajo, el tramo social nació como consecuencia del método adoptado en España para la financiación de la Iglesia Católica, a fin de que los contribuyentes del IRPF tuvieran la posibilidad de optar entre dedicar un porcentaje de su cuota del IRPF al "sostenimiento económico de la Iglesia Católica" o a "otros fines de interés social".



La mecánica de funcionamiento del tramo social tiene sus virtudes y sus fallos. La principal virtud del sistema es que permite asociar a los contribuyentes a la Asistencia Social del Estado. Quizás tiene también algún fallo, según manifiesta el Informe del Grupo de Trabajo de Financiación del Consejo Estatal de ONG de Acción Social, de enero de 2003, que, en su primera conclusión (p. 13) dice:

*"El 0,52% no puede constituir un factor tan determinante en la financiación de los programas sociales y las ONG. Hay que desarrollar y ampliar pues otros mecanismos de financiación más estables"*

El sistema, por tanto, según la expresión utilizada en la conclusión ha sido inestable para las necesidades expresadas por las ONG afectadas y, según se deduce del mismo informe citado, insuficiente por lo que se ha pedido al Estado que la cantidad resultante de la mecánica del tramo fuera complementada mediante la aportación de sus propios recursos.

Evidentemente, no estoy en condiciones de tomar partido por el mantenimiento del tramo tal como funciona hoy o a favor de su sustitución por otro sistema. He traído aquí la circunstancia concreta del nacimiento del tramo y esta valoración del mismo hecha por el Consejo Estatal de ONG de Acción Social con dos propósitos. Primero, para hacer ver que una modificación en el sistema de financiación de la Iglesia Católica podría arrastrar cambios en la mecánica del tramo. Segundo, para relativizar la virtud de la asociación del ciudadano a la política social del Estado, ya que su contribución optativa a través del tramo no llega a cubrir todas las necesidades en este sentido y es necesaria la aportación del Estado.

Por eso, aún siendo importante, la mecánica del tramo, me parece secundaria si se la compara con la finalidad del tramo: la atención de una finalidad social. Este aspecto sí que me parece fundamental y que de ninguna manera debiera desaparecer. De ahí el título con que se encabeza este apartado: la conveniencia de mantener el tramo social u otro sistema con la misma finalidad.

Por otro lado, también quisiera señalar que cuando me refiero a la conveniencia de mantener un sistema con esta finalidad trato de hacerlo desde el horizonte constitucional y en coherencia con los valores que se desprenden de la Constitución.

En el apartado anterior he identificado expresamente la modificación del tramo con su supresión. Es decir, la modificación del tramo que se incluye en la Proposición no de Ley del Congreso de los Diputados equivale a su supresión.

Ya hemos visto a lo largo de todo el trabajo, a partir incluso de la jurisprudencia del Tribunal Constitucional, cómo la creación, regulación y gestión del tramo social

implica una dimensión nacional que exige que las operaciones señaladas deben ser llevadas a cabo por el Estado. Si el tramo social fuera "territorializado" se estaría impidiendo al Estado realizar la función social igualadora que hoy le permite el tramo o, lo que es lo mismo, se haría desaparecer el instrumento que persigue una acción social con una dimensión nacional. Esto repercute, además, directamente con el cumplimiento del mandato contenido en el Art. 9.2 CE.

Este precepto, indudablemente, dirige su mandato al Estado y a las CCAA ("Corresponde a los poderes públicos [...]"). Pero, como ya he apuntado en otro momento, cobra todo su sentido si se parte de un ámbito de solidaridad nacional que es donde tiene lugar el objetivo último de esa relativa igualdad para todos. Por tanto, si se pierde el horizonte de ese ámbito nacional de solidaridad, resulta imposible el cumplimiento completo del mencionado precepto.

En definitiva, se podría argüir que si se suprimiera el tramo social mediante su territorialización, los fondos pasarían de la Asistencia Social que ejerce el Estado mediante programas de ámbito nacional a la Asistencia Social que llevan a cabo las CCAA. Es decir, los fondos del tramo social seguirían afectados a la misma finalidad de Asistencia Social. Incluso, partiendo de esta pretendida indiferencia entre la Asistencia Social del Estado o la de las CCA, se ha llegado a decir en defensa de la territorialización del tramo social, que "con el dinero de la solidaridad no se deben duplicar esfuerzos" (Sr. Tarda, Debate en la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso de los Diputados, 6 de abril de 2005).

Pero sabemos que no es igual ni intercambiable la Asistencia Social nacional con la Asistencia Social autonómica. Y que, por tanto, no es cierto que se impida la duplicación de esfuerzos suprimiendo la primera. La Asistencia Social llevada a cabo por el Estado es complementaria de la autonómica pero no la duplica.

Y sabemos también que la "territorialización" del tramo no supondría dejar las cosas como estaban antes. La llamada territorialización implica, primero, la "devolución" de lo recaudado en una Comunidad Autónoma por este concepto a esa misma Comunidad Autónoma con independencia de sus necesidades relativas y, segundo, la sustitución del ámbito de solidaridad estatal por el ámbito de las distintas CCAA. Es decir, se habría suprimido un instrumento de solidaridad nacional. Las CCAA siempre han tenido la posibilidad de establecer "recargos sobre impuestos estatales" (art. 157.1.a). Incluso, como se sabe, la Comunidad de Madrid intentó en su momento esta vía con la Ley de su Asamblea 15/1984, de 19 de diciembre, del Fondo de Solidaridad Municipal de Madrid que fue avalada por el Tribunal Constitucional en su STC 150/1990, de 4 de octubre. En el caso concreto de la Proposición no de Ley que da pie a este trabajo, frente a la alternativa del recargo sobre impuestos estatales u otras posibles con el fin de potenciar las políticas

sociales autonómicas, se pretende conseguir nuevos fondos para el desarrollo de su competencia de Asistencia Social, mediante el eufemismo de la "territorialización" de un instrumento de solidaridad nacional. Al mismo tiempo, este intento es la traducción en el ámbito político de otros que ya se han hecho ante el Tribunal Constitucional y han fracasado porque se ha reconocido la competencia del Estado en este campo.

Por otra parte, y no entro en la voluntad de sus promotores, estos intentos en general, suponen que la unidad tomada para llevar a cabo el valor de la solidaridad deja de ser el Estado o, mejor, dejan de ser el Estado y las CCAA para pasar a ser únicamente las CCAA. Se niega un ámbito nacional de solidaridad desde la perspectiva de la Asistencia Social. Precisamente para rechazar esta consecuencia perversa el Tribunal Constitucional ha dicho, como se recordará, que la competencia de Asistencia Social de las CCAA puede ser exclusiva pero no es excluyente, por lo que el Estado "no puede permanecer ajeno" ante problemas sociales de ámbito nacional (STC 146/86, de 25 de noviembre, FJ 5).

Del hecho de la supresión del Estado como ámbito de solidaridad, aunque sea a estos efectos parciales de la Asistencia Social proporcionada por el tramo, se van a derivar consecuencias extraordinariamente importantes para la vida misma del Estado.

Por ejemplo, a efectos de Asistencia Social, desaparecería de la cualidad de ciudadano español la eventual condición de sujeto beneficiario de la Asistencia Social ya que, esa persona sólo podría tener esa condición en tanto que ciudadano de una Comunidad Autónoma. Ello significaría que ya no podría mantenerse el objetivo de la igualdad relativa a la que tiende el Artículo 9.2 CE en el ámbito nacional sino sólo en el seno de cada Comunidad autónoma. Y no cabría la posibilidad de la acción igualadora del Estado a través de una ley de armonización (art. 150.3 CE) por tratarse de un instrumento poco ágil para responder con rapidez y eficacia a las necesidades sociales que se producen en el ámbito nacional.

Otro ejemplo de estas consecuencias es el hecho de que se hable, sin ningún fundamento jurídico para ello, de lo que alguien ha llamado la "broma peligrosa" de las balanzas fiscales territoriales. El ámbito del Estado tiende a ser sustituido por el de las Comunidades Autónomas incluso en el terreno de la solidaridad financiera.

En fin, simplemente se trata de muestras de la potencialidad que encierra la propuesta de "territorialización" del tramo del 0,52% del IRPF que los ciudadanos destinan a "otros fines de interés social".



Susana Bokobo Moiche.  
*Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. UAM.*  
*Colaboradora externa del Instituto de Estudios Fiscales.*

EL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL DE LAS ENTIDADES  
SIN ÁNIMO DE LUCRO

Susana Bokobo Moiche. Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario de la Universidad Autónoma de Madrid. Directora del Aula de Estudios de Derecho Ambiental. Visiting Researcher en la Harvard Law School, International Tax Program año 2001. Colaboradora externa del Instituto de Estudios Fiscales (Ministerio de Economía y Hacienda). Especialista en Fiscalidad Ambiental, Fiscalidad internacional y comunitaria. Ponente en numerosos seminarios, cursos - nacionales y extranjeros-, y Máster en materia tributaria. Publicación de numerosos artículos y trabajos en español e inglés sobre la materia.

## RESUMEN

Con estas páginas se pretende mostrar una panorámica general de los aspectos fiscales más relevantes que determinan el régimen fiscal especial de las llamadas ONG, el “Tercer Sector” o, como jurídicamente se califican, las entidades sin fines lucrativos. El centro del trabajo va a encontrarse en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y su reglamento de desarrollo RD 1270/2003, de 10 de octubre. La especialidad de este régimen se encuentra en una serie de beneficios fiscales que encuentran su justificación última en que estas entidades realizan actividades cuyo punto de partida es el “altruismo”.

## **PALABRAS CLAVE**

Beneficios fiscales, ONG

## **SUMMARY**

The aim of this article is to give a general view of the most important aspect of the special tax system of non-profit entities with particular reference to the Law concerning the tax system of non-profit entities and patronage tax incentives and its associated regulation ( Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y su reglamento de desarrollo RD 1270/2003, de 10 de octubre). The special nature of the tax system that applies to these entities consists of exemptions and lower tax rates. The justification for these tax benefits lies in the fact that the purpose of these entities is "altruistic".

## **KEYWORDS**

Income taxes, exempt organizations.

## 1. INTRODUCCIÓN

Con estas páginas, que necesariamente han de ser breves y descriptivas, se pretende mostrar una panorámica general de los aspectos fiscales más relevantes que determinan el régimen fiscal especial de las llamadas ONG, el “Tercer Sector” o, como jurídicamente se califican, las entidades sin fines lucrativos. El centro del trabajo va a encontrarse en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE núm. 307, de 24 de diciembre) y su reglamento de desarrollo RD 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE núm. 254, de 23 de octubre)<sup>1</sup>.

El articulado de la citada ley regula fundamentalmente las particularidades que estos entes tienen en el Impuesto sobre Sociedades y en los tributos locales. No obstante, el ámbito de estas páginas no sólo se va a circunscribir a los mencionados tributos sino que vamos a tratar también el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD) y el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). El primero, porque se modifica a través de las disposiciones adicionales de la Ley 49/2002 y el segundo, porque estas entidades tienen unas particularidades dignas de mención. De esta forma, creemos que se puede cumplir de una manera más fidedigna el objetivo inicial de ofrecer una panorámica general.

Quedan fuera del ámbito objetivo de este artículo los beneficios fiscales destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, esto es, los incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. Los dejamos al margen porque en realidad no constituyen un régimen especial para las entidades sino para aquellos sujetos que aportan las cantidades o los bienes a estas entidades sin fines lucrativos.

## 2. TERCER SECTOR, ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO, ONG

Como afirma muy gráficamente Rob Atkinson (1990)<sup>2</sup>, en un magnífico trabajo publicado en el año 1990 en la Boston College Law Review, entre los dominios bien

---

<sup>1</sup> Una mayor profundización del tema está disponible en Calvo Ortega (2005), Pedreira Menéndez (2005) y Herrero Mallol (2003).

<sup>2</sup> En especial, pp. 503-505

conocidos de las empresas lucrativas y los gobiernos modernos se encuentra lo que hasta tiempos recientes era una tierra desconocida. Los primeros exploradores llamaron este terreno intermedio “Tercer Sector”, reflejando su reconocimiento de que estaban en un ámbito con rasgos distintivos diferentes de los dos anteriores. Pero el reconocimiento de estos exploradores era en gran medida intuitivo. Se decía que el Tercer Sector estaba habitado por un conjunto desordenado de tribus que no reconocían lealtad ni al Estado ni al mercado, y que no se sentían responsables ni en el ámbito de la política ni en el económico.

Los estudios sistemáticos de los habitantes de este sector, conocidos colectivamente como entidades sin ánimo de lucro, eran pocos en comparación con los de sus vecinos, el gobierno y las entidades lucrativas. Sin embargo, últimamente esto ha comenzado a cambiar. En la última década más o menos una nueva generación de exploradores equipados con las nuevas percepciones de las ciencias sociales contemporáneas han intentado penetrar en los misterios del Tercer Sector. Los demógrafos han analizado sus habitantes, los cartógrafos han trazado el mapa de sus contornos y numerosos estudios empíricos han descrito las culturas de sus concretas zonas.

Partiendo de estos estudios otros expertos han intentado a un nivel más general elaborar teorías explicando por qué evolucionan las entidades sin fines de lucro y cómo se comportan una vez que se crean. Como consecuencia ahora tenemos varias teorías de la organización interna y el funcionamiento, teorías complementarias en algunos puntos y contrarias en otros. También disponemos de una explicación detallada y generalmente aceptada de por qué evolucionan las entidades no gubernamentales en el nicho ecológico que ocupan en el paisaje institucional de occidente.

La teoría más ortodoxa emergente del papel y la propia existencia de las organizaciones no lucrativas, que además es comúnmente aceptada, es la llamada teoría del doble fracaso “the twin failure theory” que describe las entidades no lucrativas como una respuesta a retos sociales y económicos que están más allá de las capacidades de las entidades lucrativas y de los gobiernos.

Evidentemente, escapa con mucho a los objetivos de este trabajo internarnos en el interesantísimo campo del Tercer Sector. No obstante, es un punto de partida imprescindible para la determinación del régimen fiscal de estas entidades, el saber desde el punto de vista del sujeto a quiénes se aplica el mencionado régimen.

En nuestra legislación, el artículo 2 de la Ley 49/2002 considera entidades sin fines lucrativos:



- a) Las fundaciones.
- b) Las asociaciones declaradas de utilidad pública.
- c) Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo a que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio de Cooperación Internacional para el Desarrollo, siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores.
- d) Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones.
- e) Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- f) Las federaciones y asociaciones sin fines lucrativos a las que se refieren los párrafos anteriores.

Como se observa de este artículo 2, las únicas entidades reconocidas como ONG en la legislación española son las organizaciones no gubernamentales de desarrollo de la Ley 23/1998 que adopten jurídicamente la forma de fundaciones o asociaciones. Si acudimos a esta ley, en su artículo 32 se define este tipo de entidades como “aquellas entidades de Derecho privado, legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios Estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación internacional para el desarrollo.”

Pues bien, los principios, objetivos y prioridades de la política española de cooperación internacional para el desarrollo son los siguientes.

1. Los principios se encuentran reflejados en el artículo 2 de la Ley 23/1998 y se expresan en:

- a) El reconocimiento del ser humano en su dimensión individual y colectiva, como protagonista y destinatario último de la política de cooperación para el desarrollo.
- b) La defensa y promoción de los Derechos humanos y las libertades fundamentales, la paz, la democracia y la participación ciudadana en condiciones de igualdad para mujeres y hombres y, en general, la no discriminación por razón de sexo, raza, cultura o religión y el respeto a la diversidad.

- c) La necesidad de promover un desarrollo humano global, interdependiente, participativo, sostenible y con equidad de género en todas las naciones, procurando la aplicación del principio de corresponsabilidad entre los Estados, en orden a asegurar y potenciar la eficacia y coherencia de las políticas de cooperación al desarrollo en su objetivo de erradicar la pobreza en el mundo.
- d) La promoción de un crecimiento económico duradero y sostenible de los países acompañada de medidas que promuevan una redistribución equitativa de la riqueza para favorecer la mejora de las condiciones de vida y el acceso a los servicios sanitarios, educativos y culturales, así como el bienestar de sus poblaciones.
- d) El respeto a los compromisos adoptados en el seno de los Organismos internacionales.

2. Por su parte los objetivos se encuentran en el artículo tercero:

- a) Fomentar con recursos humanos y materiales el desarrollo de los países más desfavorecidos para que puedan alcanzar un crecimiento económico con un reparto más equitativo de los frutos del desarrollo, favoreciendo las condiciones para el logro de un desarrollo autosostenido a partir de las propias capacidades de los beneficiarios, propiciando una mejora en el nivel de vida de las poblaciones beneficiarias, en general, y de sus capas más necesitadas, en particular, y promoviendo mayores garantías de estabilidad y participación democrática en el marco del respeto a los derechos humanos y las libertades fundamentales de mujeres y hombres.
- b) Contribuir a un mayor equilibrio en las relaciones políticas, estratégicas, económicas y comerciales, promoviendo así un marco de estabilidad y seguridad que garantice la paz internacional.
- c) Prevenir y atender situaciones de emergencia mediante la prestación de acciones de ayuda humanitaria.
- d) Favorecer la instauración y consolidación de los regímenes democráticos y el respeto de los derechos humanos y de las libertades fundamentales.
- e) Impulsar las relaciones políticas, económicas y culturales con los países en vías de desarrollo, desde la coherencia con los principios y demás objetivos de la cooperación.

3. Es interesante resaltar que la política española en materia de cooperación al desarrollo tiene las siguientes prioridades tanto territoriales como sectoriales:

a) Prioridades geográficas.

- I) Sin perjuicio del establecimiento de otras áreas territoriales se considerarán como áreas geográficas de actuación preferente a los países de Iberoamérica, los países árabes del norte de África y de Oriente Medio, así como aquellos otros de menor desarrollo con los que España mantenga especiales vínculos de carácter histórico o cultural.
- II) España impulsará la coherencia de las políticas comunitarias, la progresiva construcción de la política de cooperación al desarrollo de la Unión Europea y contribuirá a su eficaz aplicación y ejecución, con especial atención a los países y áreas mencionadas en el apartado anterior.

Por otra parte, España participará activamente en los Organismos internacionales de Cooperación para el Desarrollo de los que sea miembro, tanto financieros como no financieros, y colaborará en la consecución de sus objetivos adoptando las medidas que resulten más adecuadas.

b) Prioridades sectoriales.

- I) La política española de cooperación internacional para el desarrollo, en su objetivo de luchar contra la pobreza en todas sus manifestaciones, se orientará especialmente a las siguientes prioridades sectoriales:
- II) Servicios sociales básicos, con especial incidencia en salud, saneamiento, educación, obtención de la seguridad alimentaria y formación de recursos humanos.
- III) Dotación, mejora o ampliación de infraestructuras. Desarrollo de la base productiva y fomento del sector privado.
- IV) Protección y respeto de los derechos humanos, igualdad de oportunidades, participación e integración social de la mujer y defensa de los grupos de población más vulnerables (menores, con especial atención a la erradicación de la explotación laboral infantil, refugiados desplazados, retornados, indígenas, minorías).

- V) Fortalecimiento de las estructuras democráticas y de la sociedad civil y apoyo a las instituciones, especialmente las más próximas al ciudadano.
- VI) Protección y mejora de la calidad del medio ambiente, conservación racional y utilización renovable y sostenible de la biodiversidad.
- VII) Cultura, con especial incidencia en la defensa de los aspectos que definan la identidad cultural dirigida al desarrollo endógeno y los que favorezcan la promoción cultural y el libre acceso a equipamientos y servicios culturales de todos los sectores de la población potencialmente beneficiaria.
- VIII) Desarrollo de la investigación científica y tecnológica y su aplicación a los proyectos de cooperación para el desarrollo.

Estas organizaciones deberán gozar de plena capacidad jurídica y de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos. Además, según el artículo 33 estas ONG podrán inscribirse en un Registro abierto en la Agencia Española de Cooperación Internacional o en los registros que con idéntica finalidad puedan crearse en las Comunidades Autónomas.

Si bien la inscripción en el registro es optativa, constituye una condición indispensable para recibir de las Administraciones públicas, en el ámbito de sus respectivas competencias, ayudas o subvenciones computables como ayuda oficial al desarrollo. Dicha inscripción será también necesaria para que las organizaciones no gubernamentales de desarrollo puedan acceder a los incentivos fiscales.

Pues bien, a la hora de determinar la viabilidad y posibilidad del establecimiento de un régimen fiscal especial se habrá de tener en cuenta si en los estatutos de las ONG están alguno de los objetivos, principios y sectores que acabamos de mencionar. El régimen fiscal especial es opcional. Ejercitada esta opción a través de comunicación a la Administración tributaria, la entidad quedará vinculada al régimen de forma indefinida en tanto se cumplan los requisitos de acogimiento y mientras no se renuncie al mismo.

### 3. REQUISITOS PARA ACOGERSE AL RÉGIMEN FISCAL ESPECIAL

Existen dos tipos de requisitos para acogerse a este régimen especial, unos requisitos materiales y unos requisitos formales.

Los requisitos materiales vienen enumerados en el artículo 3 de la Ley 49/2002. Las entidades que se quieran acoger a este régimen tiene que:

- a) Perseguir fines de interés general. La ley contiene una enumeración ejemplificativa, y por tanto, no cerrada de lo que son estos fines. Si se comparan los objetivos, principios y prioridades contenidos en la Ley del 98 son prácticamente los mismos añadiendo, las víctimas del terrorismo y actos violentos, la promoción del voluntariado o el desarrollo de la sociedad de información. De esta manera se da carta de naturaleza a las ONG cuyo ámbito de actuación se centran en el territorio estatal y, por tanto, no son específicamente de “cooperación al desarrollo”.
- b) Destinar a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos:
  - I) Las rentas de las explotaciones económicas que desarrollen.
  - II) Las rentas derivadas de la transmisión de bienes o derechos de su titularidad. En el cálculo de estas rentas no se incluirán las obtenidas en la transmisión onerosa de bienes inmuebles en los que la entidad desarrolle la actividad propia de su objeto o finalidad específica, siempre que el importe de la citada transmisión se reinvierta en bienes y derechos en los que concurra dicha circunstancia.
  - III) Los ingresos que obtenga por cualquier otro concepto deducidos los gastos realizados para la obtención de dichos ingresos. Estos gastos podrán estar integrados, en su caso por la parte proporcional de los gastos por servicios exteriores, de los gastos de personal, de otros gastos de gestión, de los gastos financieros y de los tributos, en cuanto contribuyan a la obtención de los ingresos, excluyendo los gastos realizados para el cumplimiento de los fines estatutarios o del objeto de la entidad sin fines lucrativos. En el cálculo de los ingresos no se incluirán las aportaciones o donaciones recibidas en concepto de dotación patrimonial en el momento de su constitución o en un momento posterior. Las entidades deberán destinar el resto de las rentas e ingresos a incrementar la dotación

patrimonial o las reservas en el plazo comprendido entre el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre de dicho ejercicio.

- c) La actividad realizada no tiene que consistir en el desarrollo e actividades económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Este requisito se cumple cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad no excede del 40% de los ingresos totales de la entidad, siempre que no vulneren las reglas de competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad. Se realiza una explotación económica cuando realicen la ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios. El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica.
- d) Los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado (esto es, padres, hermanos, sobrinos e hijos de sobrinos) de cualquiera de ellos no tienen que ser los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las entidades, ni se benefician de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- e) Los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno tienen que ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasionen, sin que las cantidades puedan exceder de las cantidades exentas en el IRPF como dietas exceptuadas de gravamen<sup>3</sup>. No obstante, podrán recibir retribuciones por la prestación de servicios, incluidos de los prestados en el marco de una relación laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que esta circunstancia esté previsto en las normas que rigen la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta.

<sup>3</sup> En el IRPF están exentas como gastos de locomoción si se utiliza transporte público el importe del gasto justificado mediante factura o documento equivalente, en otro caso 0,17 € por Km recorrido siempre que se justifique la realidad del desplazamiento más los gastos de peaje y aparcamiento que se justifiquen. Como gastos de manutención y estancia: gastos de estancia los que se justifiquen, gastos de manutención, 52,29 € diarios en España o 91,35 € fuera de España si se pernocta y 26,14 € ó 48,08 € diarios respectivamente si no se pernocta. (art. 8 RD 1775/2004, de 30 de julio por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

- f) En caso de disolución, su patrimonio se tiene que destinar en su totalidad a alguna de las entidades consideradas beneficiarias del mecenazgo o a entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general.
- g) Estar inscritas en el registro correspondiente.
- h) Cumplir las obligaciones contables que les corresponden.
- i) Cumplir las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica (esto es de fundaciones o asociaciones).
- j) Elaborar una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y los gastos del ejercicio.

Por su parte los requisitos formales, vienen enumerados en el artículo 14 de la Ley 49/2002 que remite al Reglamento 1270/2003, art. 1: Para la aplicación del régimen especial la entidad deberá comunicar a la Administración tributaria su opción por dicho régimen a través de la correspondiente declaración censal. Una vez comunicado, el régimen especial se aplicará al periodo impositivo que finalice con posterioridad a la fecha de presentación de la declaración censal en que se contenga la opción y a los sucesivos, mientras que la entidad no renuncie al régimen. La renuncia producirá efectos a partir del período impositivo que se inicie con posterioridad a su presentación, que deberá efectuarse con al menos un mes de antelación al inicio de aquél mediante la correspondiente declaración censal.

#### 4. RÉGIMEN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

Dado que las ONG son entidades con personalidad jurídica, que les otorga plena capacidad jurídica y de obrar, tanto si revisten la forma de fundaciones como de asociaciones están sujetas al impuesto sobre sociedades (art. 7.1.a) Rdlleg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades- en adelante LIS). En virtud del art. 9.2 LIS, el régimen jurídico aplicable es el de entidades parcialmente exentas, esto es, si bien, en principio serán gravadas por la totalidad de renta que obtengan, con independencia del lugar donde se hubiere producido y cualquiera que sea la residencia del pagador, habrá determinadas rentas que no deben integrarse dentro de su base imponible como si no se hubieran obtenido.

Estas rentas son las siguientes.

#### **4.1. El régimen de las exenciones**

Las rentas que van a ser descritas a continuación tienen la particularidad de que no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta. Para ello, esto es, para gozar este beneficio las ONG deberán acreditarse mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que conste que la entidad ha comunicado a la Administración tributaria la opción por la aplicación de este régimen fiscal especial y que no ha renunciado a éste. Este certificado hará constar su período de vigencia, que se extenderá desde la fecha de su emisión hasta la finalización del período impositivo en curso del solicitante (art. 4 RD 1270/2003).

##### **4.1.1 Rentas exentas**

Estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas.

1. Las derivadas de los siguientes ingresos:

- a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley<sup>4</sup> y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
- b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica exenta.
- c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

---

<sup>4</sup> Art. 25 Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general. Se entenderá por convenio de colaboración empresarial en actividades de interés general, a los efectos previstos en esta Ley, aquel por el cual las entidades a que se refiere el artículo 16 [entidades beneficiarias del mecenazgo], a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad, se comprometen por escrito a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades. La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración difundidos en este artículo no constituyen una prestación de servicios.



2. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos en beneficios y participaciones de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3. Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4. Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas que veremos en el siguiente epígrafe.

5. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de algunas de las rentas exentas anteriormente citadas. Este último apartado supone un cajón de sastre que implica lo que se podría denominar una “exención en cascada”.

#### **4.1.2 Explotaciones económicas exentas**

Por su parte, en virtud del artículo 7 de la Ley 49/2002, también estarán exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

1. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquellos, como son los servicios accesorios de alimentación alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud,
- b) Asistencia a la tercera edad, a personas con riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos, a personas con discapacidad, a minorías étnicas, a refugiados y asilados, a emigrantes, inmigrantes y transeúntes, a personas con cargas familiares no compartidas a ex reclusos, a alcohólicos y toxicómanos.
- c) Acción social comunitaria y familiar.
- d) Reinserción social y prevención de la delincuencia.
- e) Cooperación para el desarrollo.

f) Inclusión social de las personas anteriormente mencionadas.

2. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte.
3. Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
4. Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre que cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
5. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
6. Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
7. Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente de adultos, cuando estén exentas del IVA, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.
8. Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
9. Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
10. Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11. Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos. No tendrán carácter complementario o auxiliar cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda el 20% de los ingresos totales de la entidad.

12. Las explotaciones económicas de escasa relevancia, esto es, aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto los 20.000€

#### **4.2 La determinación de la base imponible**

La primera particularidad en materia de base imponible del Impuesto sobre Sociedades es que estas entidades sólo incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

La segunda particularidad es que entre los gastos no deducibles se incluirán los siguientes, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto:

- a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas. Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.
- b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen. En el caso de elementos patrimoniales parcialmente afectos a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.
- c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

#### **4.3 El tipo de gravamen privilegiado**

La base imponible positiva que corresponda a las rentas derivadas de explotaciones económicas no exentas será gravada al tipo del 10%.

## 5. RÉGIMEN DE EXENCIONES EN LOS IMPUESTOS LOCALES

Al igual que en el Impuesto sobre Sociedades la aplicación del régimen especial está condicionado a la comunicación al ayuntamiento correspondiente de esta opción y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial.

### 5.1 El Impuesto Sobre Bienes Inmuebles (IBI)

Estarán exentos del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas.

Nada se dice de los bienes parcialmente afectos a las explotaciones económicas no exentas. En este caso, habrá que acudir a la correspondiente ordenanza fiscal para determinar la solución que se ha adoptado para estos casos concretos.

### 5.2 El Impuesto de Actividades Económicas (IAE)

Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del IAE por las explotaciones económicas exentas que hemos enumerado anteriormente. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

### 5.3 El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

Estarán exentos del Impuesto los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuados a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos para aplicar la exención en el IBI.

## 6. EL IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Como dijimos al comienzo de estas páginas, a pesar de que el articulado de la Ley 49/2002, sólo se refiere a nuestros efectos al Impuesto sobre Sociedades y a los tributos locales, la Disposición adicional Tercera introdujo una modificación en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Esta modificación supuso el artículo cambio del artículo 45 que se refiere a los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen (transmisiones patrimoniales onerosas, actos jurídicos documentados y operaciones societarias)

Así, en virtud del artículo 45.1.A) b) estarán exentas del Impuesto las entidades que se acojan al régimen especial de la Ley 49/2002.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

## 7. EL IVA Y LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.

Según el artículo 20. Uno. 8º están exentas las prestaciones de servicio de asistencia social que se enumeran efectuadas por entidades de Derecho público o entidades o establecimientos privados de carácter social. Aquí se incluyen todas las actividades realizadas por las entidades sin fin de lucro, incluidas las ONG de desarrollo. Las actividades que están exentas coinciden con las explotaciones económicas exentas en el Impuesto sobre Sociedades que son:

- a) Protección de la infancia y de la juventud,
- b) Asistencia a la tercera edad, a personas con riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos, a personas con discapacidad, a minorías étnicas, a refugiados y asilados, a transeúntes, a personas con cargas familiares no compartidas a ex reclusos, a alcohólicos y toxicómanos.
- c) Acción social comunitaria y familiar.
- d) Reinserción social y prevención de la delincuencia.

- e) Cooperación para el desarrollo.
- f) Inclusión social de las personas anteriormente mencionadas.

Curiosamente dentro de la lista del IVA no se incluyen la asistencia a emigrantes e inmigrantes y sólo se menciona a los transeúntes.

Al margen de esta curiosidad lo que es importante resaltar es que las entidades de carácter social deberán solicitar el reconocimiento de dicha condición de la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción territorial esté situado su domicilio fiscal.

Este reconocimiento implica que todos los ingresos que obtengan en relación con las explotaciones económicas exentas no van a tener IVA pero los gastos, a no ser que sean en relación con otras entidades sin fines de lucro que hayan solicitado su condición como entidades de carácter social, van a incluir el IVA. Esto es, no van a repercutir IVA pero sí lo van a soportar. En cambio, en relación con las explotaciones económicas no exentas, esto es, aquellas que no están relacionadas con sus objetivos y fines principales, van a tener IVA.

A esto hay que añadir que en el caso de las entidades no lucrativas se produce una disfunción en el IVA porque, “en la medida en que las fuentes de financiación no vengan de forma exclusiva de las contraprestaciones obtenidas por los destinatarios –que es cuando se gravará el valor añadido monetario- sino que provengan de las donaciones, subvenciones, o rentas de su propio patrimonio (como alquileres o dividendos) resultará que el coste de los servicios o entregas de bienes puede ser mayor que el precio que se les cobre a los destinatarios finales. De esta manera, y a diferencia de lo que ocurre con las empresas, en las entidades no lucrativas se producirá en muchos casos un valor añadido real pero un desvalor añadido monetario” (Blázquez Lidoy, 2005, pp. 14-15,<sup>5</sup>)

## 8. CONCLUSIONES FINALES

Las entidades sin ánimo de lucro, las ONG, pueden gozar de un régimen fiscal privilegiado como el descrito en las páginas anteriores.

Existen tres teorías que explican por qué existen regímenes fiscales especiales más beneficiosos para las entidades sin ánimo de lucro. La primera de las teorías

---

<sup>5</sup> En esta monografía se contiene un magnífico y pormenorizado estudio sobre los problemas específicos que tienen las fundaciones como entidades no lucrativas en materia de IVA.

se fundamenta en que se debe ayudar a las organizaciones sin ánimo de lucro a superar las dificultades que tienen para adquirir capital para crecer. La segunda de las teorías más tradicional justifica estos privilegios fiscales en que son subvenciones indirectas para favorecer determinadas actividades. Finalmente, la tercera de las teorías, menos tradicional es la que indica que estos privilegios simplemente reflejan las dificultades técnicas para definir las rentas obtenidas por las entidades sin ánimo de lucro<sup>6</sup>. La justificación última de la existencia de este régimen especial se basa en que estas entidades realizan actividades cuyo punto de partida es el “altruismo”<sup>7</sup>.

De la legislación se desprende que existen cuatro tipos de rentas que estas entidades obtienen:

1. Las rentas obtenidas gratuitamente, esto es, donaciones o subvenciones.
2. Las rentas procedentes de su propio patrimonio (alquileres o dividendos).
3. Las rentas derivadas de la venta de bienes o servicios que son el objeto de su propia existencia.
4. Las rentas derivadas de la actividad que no es la propia de su actividad.

De estos cuatro tipos de rentas, las tres primeras están beneficiadas por un régimen fiscal especial más privilegiado, a pesar de las disfunciones que la primera pueda crear en el IVA. La última, en cambio, se rige por el régimen general y además, se establecen cautelas para no entorpecer la competencia con las empresas lucrativas.

Es cierto que existen dificultades para poder encuadrar alguna de las rentas obtenidas por estas entidades en alguna de las categorías descritas, incluso en ocasiones las rentas pueden pertenecer a dos de los tipos. También es cierto que el “altruismo” de alguna de estas entidades es más que discutible y en ocasiones, puede parecer injustificada la existencia de un régimen fiscal privilegiado.

Pero lo que no se puede negar, a su vez, es que ni el Estado ni las empresas pueden dar cobertura a todas las necesidades actuales y que la existencia de estas entidades debe ser favorecida y el derecho tributario puede ser un medio eficaz para ello.

<sup>6</sup> Vid. Atkinson, R.: “Nonprofit organization”... op.cit., pp. 599 y ss. Este autor expone las teorías de Hansmann, Hopkins and Bitter and Rahdert respectivamente.

<sup>7</sup> Esta es la teoría de Atkinson, con la que estamos de acuerdo, aunque como él mismo afirma es difícil justificar sólidamente las bondades del altruismo. “Nonprofit organizations.... Op.cit., pp 628-638.

## BIBLIOGRAFIA

Atkinson, R. (1990): "Altruism in nonprofit organizations", *Boston College Law Review*, may 1990, Vol XXXI, núm. 3, pp. 501 y ss.

Blazquez Lidoy, A (2005): *El régimen tributario de las Actividades y Operaciones Gratuitas en el IVA. Un estudio del autoconsumo de las fundaciones*" Asociación Española de Fundaciones, Madrid.

Calvo Ortega, R. (2005): *Fiscalidad de las entidades de economía social, cooperativas, mutuas, sociedades laborales, fundaciones, asociaciones de utilidad pública, centros especiales de empleo y empresas de inserción social*, Thomson Aranzadi.

Herrero Mallol, C (2005): *Comentarios a la Ley 49/2002, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Aranzadi.

Pedreira Menéndez, J (2005): *Régimen fiscal del sector no lucrativo y del mecenazgo. Comentarios a la ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*. Thomson Cívitas, Madrid.



Domingo Carbajo Vasco  
*Inspector de Hacienda en la Oficina  
Nacional de Inspección, Madrid.*

## LOS BENEFICIOS FISCALES DEL MECENAZGO

**D**omingo Carbajo es licenciado en Ciencias Políticas, Diplomado en Derecho Comunitario e Inspector de Hacienda en la Oficina Nacional de Inspección.

### RESUMEN

El artículo describe, comenta, analiza y hace un análisis comparativo con la situación anterior, del tratamiento tributario del denominado “Mecenazgo” en España, es decir, los incentivos a la participación privada en actividades de interés general, tras la entrada en vigor de la Ley 49/2002. Asimismo, proporciona alguna información cuantitativa sobre la incidencia recaudatoria de los beneficios fiscales correspondientes.

### PALABRAS CLAVE

beneficios fiscales, mecenazgo, entidades sin fines de lucro, Ley 49/2002.

### ABSTRACT

This paper describes, comments, criticizes and compares with former regulations, the fiscal treatment in Spain of the so-called “Mecenazgo”, i.e. the incentives established by the Tax Law in order to increase private gifts, donations and other private expenditures and investments in non-profit organizations’ activities

to bolster social activities with a public service aim. Additionally, it encompasses some statistical information about the impact in terms of fiscal revenue losses of the fiscal expenditures linked with such regulation.

**KEYWORDS**

fiscal expenditures, sponsoring, corporate donations, non-profit organizations, Act 49/2002

## 1. INTRODUCCIÓN

El régimen tributario especial de las entidades sin fines lucrativos se encuentra regulado en España, básicamente, en el Título II de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (“Boletín Oficial del Estado”; en adelante, BOE, de 24 de diciembre) y en su Reglamento, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 23); ahora bien, la finalidad de las páginas que siguen no es centrarse en la fiscalidad de estas entidades sino en lo que se conoce como “mecenazgo”.

Se trata, por lo tanto, de abandonar la óptica subjetiva, es decir, la descripción y el estudio del régimen fiscal especial, característico de las entidades sin fines lucrativos (las conocidas, en términos de Contabilidad Nacional como “instituciones sin fines de lucro”; en adelante, IPSFL), tanto en su vertiente del régimen fiscal especialísimo regulado por el Título II, artículos 2 a 15, ambos inclusive, de la citada Ley 49/2002 y en los artículos 1 a 5, ambos inclusive, del mencionado Real Decreto 1270/2003, así como el análisis del régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, desarrollado en los artículos 120 a 122, ambos inclusive, del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (en adelante, TRLIS), para adentrarnos en el conocimiento de los beneficios fiscales otorgados a los donativos, donaciones y aportaciones recibidas por las IPSFL, las cuales gozan del régimen fiscal “especialísimo”, tal y como ya lo denomina la doctrina (Cruz y López Ribas, 2004; Cruz, 2003; Pedreira, 2003), normado por la Ley 49/2002, cuyo contenido figura regulado en el artículo 17 de la precitada Ley 49/2002.

En otro orden de cosas, la regulación de estos negocios jurídicos, que conforman el “mecenazgo”, se desarrolla procedimentalmente en el Capítulo II del Real Decreto 1270/2003, artículo 6 y en el Capítulo III, artículos 7 a 12, ambos inclusive, en lo que se refiere al “mecenazgo prioritario” y los “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

Este mecanismo de fomento fiscal a las colaboraciones de personas físicas y jurídicas, residentes o no residentes, con estas IPSFL, tratando de impulsar la colaboración de las mismas con entidades que representan un “interés general”, es decir, que suponen una función social en la sociedad española, es definido, aunque solamente sea “a los efectos de esta Ley” 49/2002, como “Mecenazgo”.

Por lo tanto, el “mecenazgo” consiste en “... la participación privada en la realización de actividades de interés general”, artículo 1.1, segundo párrafo, “in fine”, Ley 49/2002. y viene hoy a simbolizar la necesidad y el convencimiento que tienen las personas, físicas o jurídicas, particulares, empresarios o profesionales, de no limitarse en sus actividades a la búsqueda de su bienestar o beneficio personal, sino de trasladar hacia la sociedad, apoyando a entidades surgidas de la misma, articuladoras de su sociedad civil, sus inquietudes sociales, educativas, culturales, científicas, deportivas, de defensa del Medio Ambiente, del voluntariado o de cualquier otra finalidad de interés general, tal y como se desarrollan tales finalidades, con carácter abierto, por otra parte, en el artículo 3. 1º de la Ley 49/2002.

El carácter abierto de lo que constituyen “fines de interés general”, viene reforzado por la enunciación, muy amplia e imprecisa, que de tales fines hace el punto 1º del artículo 3 de la Ley 49/2002 y tiene un efecto expansivo, como demuestra el sorprendente hecho de que la “gestión forestal sostenible” se haya incorporado a los precitados fines por la disposición adicional novena de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes (BOE de 22).

La finalidad fundamental, en consecuencia, de este texto, en el marco general del estudio del régimen tributario de las IPSFL, especialmente de aquéllas beneficiadas por el “mecenazgo”, sería exponer e interpretar el tratamiento fiscal de los donativos y negocios asimilados, realizados a favor de las mencionadas IPSFL, dentro del marco normativo de la Ley 49/2002 y de su Reglamento, Real Decreto 1270/2003, siempre desde la perspectiva de que estas dos disposiciones, a pesar de sus pretensiones de configurar las normas-marco del Mecenazgo en España, no completan, ni mucho menos, todo el análisis fiscal de las relaciones y negocios jurídicos que pueden darse entre personas o entidades privadas e IPSFL.

Asimismo, conviene señalar que en el desdichado proceso de motorización legislativa que vive nuestro Derecho, en particular, el Derecho Financiero, proceso que “chirría” con el principio de “seguridad jurídica”, proclamado en la Constitución Española, las disposiciones mencionadas están siendo objeto de alteraciones posteriores, tal y como sucede con la introducción de una nueva disposición adicional decimoctava en la Ley 49/2002 por la disposición final cuarta de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado (BOE de 26), por la que el Museo Nacional del Prado se constituye expresamente como entidad beneficiaria del mecenazgo.

Dentro del Título III de la Ley 49/2002 se exponen, de forma específica, los “Incentivos fiscales al mecenazgo”, diferenciando entre el régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, lo que sería el “mecenazgo puro”, de carácter esencialmente liberal y lucrativo realizado a favor de las IPSFL, cuyas características e

identificación señala la propia Ley 49/2002, tanto en su Título II, artículo 2, como en el artículo 16 y en una serie de disposiciones adicionales, regulación que se extiende a lo largo del Capítulo II del Título III de la Ley 49/2002, siguiendo por el Capítulo III, donde figura el régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, (en estas últimas aparece un fuerte componente empresarial en los negocios jurídicos mencionados) para terminar con una serie de modificaciones legislativas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF) y en el IS, vinculadas a estas aportaciones.

Una estructura paralela adopta, como hemos señalado *ut supra*, el Real Decreto 1270/2003, pues su Capítulo II se refiere al “Procedimiento para la aplicación de los incentivos fiscales al mecenazgo”, artículo 6 y el Capítulo II, artículos 7 a 12, ambos inclusive, los destina a exponer el “Procedimiento para la aplicación de los beneficios fiscales previstos en los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

En suma, la finalidad de las páginas que siguen es describir, comentar y analizar los “incentivos tributarios al mecenazgo”, regulados, sustancialmente, en el Título III de la Ley 49/2002, artículos 16 y siguientes y en los Capítulos II y III del Real Decreto 1270/2003.

## 2. CONSIDERACIONES GENERALES: ¿ES LA LEY 49/2002 UNA LEY DEL “MECENAZGO”?

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE, de 24), deroga en su disposición derogatoria única el Título II y diversas disposiciones adicionales (concretamente, la cuarta a séptima, novena a duodécima y decimoquinta y decimosexta) a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General y constituye, sin ningún género de dudas, una nueva etapa en el desarrollo de lo que se conoce popularmente como “mecenazgo”, es decir, el fomento, mediante incentivos fiscales, de la participación privada en actividades de interés general.

Esta etapa ha sido continuada por el Reglamento de la mencionada Ley, el Real Decreto 1270/2003 y no puede darse por concluida, como demuestran las modificaciones, siquiera leves, que la propia Ley 49/2002 ha sufrido y la introducción de palabras como “esponsorización” (identificada con patrocinio) en normativa como es el artículo 17.1, g) de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo Nacional del Prado.

De hecho, la Ley 49/2002 define, por primera vez en nuestro Derecho Fiscal y, posiblemente, en toda nuestra legislación (lógicamente, existían otras definiciones, gramaticales, por ejemplo)<sup>1</sup>, el mecenazgo como: "... la participación privada en la realización de actividades de interés general". De acuerdo con lo dispuesto en su artículo 1.1, segundo párrafo, "in fine".

Ahora bien, frente a lo pretendido en el texto legal<sup>2</sup>, esta delimitación, en realidad, no supone ninguna novedad sustantiva, ni tampoco originalidad alguna, respecto a lo que la doctrina consideraba como mecenazgo, ni en relación con la normativa anterior.

De hecho, como dice la doctrina, "...la nueva norma no resulta sustancialmente diferente de la derogada en lo que al tipo de incentivos fiscales al mecenazgo se refiere, si bien, incorpora en su regulación, de una parte, mejoras técnicas que eran necesarias para adaptar la regulación fiscal del mecenazgo a la evolución experimentada por el sistema tributario desde 1995 y, por otra, doctrina administrativa derivada de la aplicación de la Ley 30/1994" (Cruz y López Ribas, 2004, p. 172).

En todo caso, estos criterios y el propio concepto de "mecenazgo" se consolidan en otros textos legales, supuesto de la Ley 43/2003, de 21 de noviembre, de Montes (BOE de 22).

Nótese sobre este asunto que la citada definición no hace sino incluir en el cuerpo de la Ley 49/2002 parte de la rúbrica de la anterior Ley 30/1994, es decir, el fomento de la "participación privada en actividades de interés general" y éste se equipara al mecenazgo.

Es más, como la propia Ley 49/2002 se encarga de afirmar, la definición resulta válida exclusivamente "A efectos de esta Ley..."; reconociéndose explícitamente que existen otras delimitaciones e, incluso, que los beneficios fiscales a la participación privada en actividades de interés general no aparecen exclusivamente en la misma, aunque solamente sea porque se centra en los tributos directos sobre la renta: el IRPF y el IS y, por asimilación a este último, en el Impuesto sobre la Renta de no Residentes (en adelante, IRNR) para los establecimientos permanentes en España, pero nada dice, por ejemplo, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), en el cual sí existen reglas aplicables a las entidades sin fines de lucro o en diferentes tributos locales o tasas.

<sup>1</sup> El Diccionario de la Real Academia Española define el término "mecenazgo" en su vigésima edición como: "m. Calidad de mecenas //2. Protección dispensada por una persona a un escritor o artista".

<sup>2</sup> La "Memoria Jurídica del Anteproyecto de Ley de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo", de 28 de febrero de 2002, dice expresamente sobre este particular en su página 1: "Esta referencia expresa al mecenazgo, así como el que se defina, constituyen una novedad respecto a la Ley 30/1994".

Si acaso, la única ventaja que encontramos a esta definición legal de “mecenazgo”, es que puede delimitar mejor el término respecto de otras expresiones que suelen acuñarse, para hablar del desarrollo de las actividades de lo que se conoce como Tercer Sector, concretamente, en lo que hace referencia a las relaciones entre este sector, de carácter no lucrativo, al menos, en sus fines y el sector privado; pues tales relaciones son complejas, desde las puramente mercantiles a otras, donde se interconectan elementos mixtos, de intervención del mercado, con la aparición de contraprestaciones y el desarrollo de transacciones no lucrativas, liberales (de hecho, un ejemplo, en nuestra opinión, de este carácter mixto se da en los conocidos como “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”, regulados en el artículo 25 de la Ley 49/2002; sin embargo, no ha sido ésta la tesis de la Dirección General de Tributos; en adelante, DGT, ni, obviamente, la posición reflejada en la nueva legislación, la cual los ubica dentro del “mecenazgo”, aunque con matices), hasta llegar a las relaciones puramente liberales, con “animus donandi”, donde se encontraría el “mecenazgo” en sentido puro.

El propio legislador es consciente, insistimos, del desenvolvimiento de formas mixtas, al acoger, verbigracia, a los mencionados “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general” bajo la rúbrica “otras formas de mecenazgo”, por lo que acepta un matiz distintivo respecto del mecenazgo puro.

Ello es así, además, porque una separación tan prístina entre el altruismo puro y la contraprestación dineraria o en especie para retribuir las relaciones entre el Tercer Sector y las personas privadas no se da en la realidad social, ni tampoco en la normativa y, precisamente, lo bueno de que la Ley 49/2002 mencione, defina y regule el mecenazgo, aunque sólo sea a efectos fiscales y en el marco de la misma, es que las operaciones entre el sector privado y las IPSFL que no se encuentren cubiertas en el articulado de la Ley, serán calificadas de otra forma: patrocinio publicitario, esponsorización, promoción, etc.; pero no podrán utilizar el término “mecenazgo”, aunque el terreno delimitado por la Ley 49/2002 nos parece demasiado abierto y amplio (véase Álvarez, 1989).

Es más, las dificultades para diferenciar entre el altruismo puro y otras operaciones mixtas se han visto agravadas recientemente por el desarrollo de la conocida como doctrina de la “responsabilidad social corporativa”, al convertir a la empresa, unidad económica que, tradicionalmente, sólo buscaba el lucro en un centro de imputación de responsabilidades sociales muy complejas desde la protección del medio ambiente hasta la cooperación internacional para la ayuda al desarrollo.

En esta falta de delimitación inciden, asimismo, normas como la citada Ley 43/2003, de Montes, donde gestiones que se califican en el propio texto legal como “privadas”, por mucho que puedan favorecer el desarrollo sostenible, son

equiparadas legalmente al mecenazgo de la Ley 49/2002 (disposición adicional novena) (Botella, 2003).

### 3. MECENAZGO Y ESTRUCTURA DE LAS LEY 49/2002 Y DEL REAL DECRETO 1270/2003

Tampoco en su estructura<sup>3</sup>, la Ley 49/2002 se separa radicalmente de la correspondiente al Título II de su antecesora, la Ley 30/1994<sup>4</sup>, así, dentro de ella aparecen dos partes bien diferenciadas: a) el Título II. Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, que comprende los artículos 2 a 15, ambos inclusive.

El Título I, de carácter introductorio y general, solamente consta de un artículo, el primero, el cual se limita a señalar el objeto y ámbito de la aplicación de esta Ley.

El Título II de la Ley, por su parte, es objeto de desarrollo reglamentario en el Capítulo I, artículos 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, cuya rúbrica es significativa: "Procedimiento para la aplicación del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos, memoria económica y acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener e ingresar a cuenta".

También corresponden a esta idea de desarrollo del Título II de la Ley la disposición derogatoria única, la disposición adicional única y la disposición transitoria única del precitado Real Decreto y b) el Título III. Incentivos fiscales al mecenazgo, cuya extensión incluye los artículos 16 a 27, ambos inclusive.

Tienen, sin embargo, una enorme importancia (como también sucedía en la Ley 30/1994), las disposiciones adicionales, hasta dieciocho (tras la incorporación del Museo Nacional del Prado en el listado de entidades que pueden gozar del Mecenazgo, disposición final cuarta de la Ley 46/2003), pues en ellas se contienen aspectos esenciales para el régimen fiscal de las IPSFL.

Por poner un ejemplo significativo, la disposición adicional segunda, además de introducir alteraciones relevantes en la normativa del IS (en aquel momento, la Ley

---

<sup>3</sup> De todas formas, la Memoria del Anteproyecto de Ley intenta, nuevamente, dar visos de originalidad a la Ley 49/2002, al decir:

"El Título III del Proyecto se refiere a los incentivos fiscales al mecenazgo... conteniendo una estructura y organización radicalmente distinta a la del Capítulo I del Título II de la Ley 30/1994, regulador de este aspecto de dicha Ley."

<sup>4</sup> Un comentario general de la Ley 30/1994 en: Lorenzo, Rafael de; Cabra de Luna, Miguel Ángel; Caffarena, Jorge; Cobo Gálvez, Pablo; Giménez-Reyna, Enrique; Piñar Miñas, José Luis; Zurdo y Ruiz Ayúcar, Ignacio y Juan. Comentarios a la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales, Ed. Marcial Pons, Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995, dos tomos.



43/1995, de 27 de diciembre, o LIS), cambia, prácticamente en su totalidad, el otro régimen fiscal especial que en el IS es propio de las IPSFL: el régimen fiscal especial de las entidades parcialmente exentas, artículos 120 a 122, ambos inclusive, del TRLIS.

Precisamente esta proliferación de disposiciones adicionales en el seno de la Ley 49/2002 es, al igual que bajo la vigencia de la Ley 30/1994 (y en esto no hemos mejorado), francamente criticable, pues está generando algunos problemas interpretativos, similares, en muchos casos, a los desarrollados bajo la égida de la Ley 30/1994; por poner, nuevamente, un ejemplo significativo, el tratamiento tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con acuerdos de cooperación con el Estado se compone, sencillamente, de una amplia remisión a otras disposiciones, algunas de Derecho Internacional (Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede), por lo que siguen sin resolverse muchas de las dudas ya expuestas durante la vigencia de la Ley 30/1994 (Martín Dégano, 2001).

En cualquier caso, la disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003 se ha esforzado en señalar la peculiaridad de estos sujetos de Derecho Internacional, a la hora de cumplir los requisitos para la aplicación del régimen fiscal “especialísimo” de las IPSFL que integran la Ley 49/2002.

Por su parte, el desarrollo reglamentario de este Título III se encuentra ubicado, tal y como hemos señalado anteriormente, en los Capítulos II y III, artículos 6 a 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, a los que se puede añadir la disposición final segunda, cuyo tenor modifica la redacción del artículo 66.2 del Reglamento del IRPF, (Real Decreto 214/1999, de 5 de febrero) relativo a la declaración informativa que las entidades IPSFL beneficiarias han de presentar de los donativos recibidos con derecho a deducción en la cuota del IRPF del donante; ahora ubicado en el artículo 68.2 del nuevo Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 1775/2004, de 30 de julio (en adelante, RIRPF).

En suma, formalmente y en cuanto a su estructura, la Ley 49/2002 sigue, con bastante aproximación, el Título II de la Ley 30/1994 y, por ello, al igual que sucede con su disposición hermana: la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE de 27); resulta, incluso, pueril el intento del legislador por demostrar la existencia de una ruptura radical de la nueva legislación con respecto a la Ley 30/1994; pretensión manifestada, por ejemplo, en el siguiente cuarto párrafo del apartado I de la Exposición de Motivos (en adelante, EM) de la Ley 49/2002:

“La finalidad que persigue la Ley es más ambiciosa que la mera regulación de un régimen fiscal propio de las entidades sin fines lucrativos ya que, como su propio

título indica, esta norma viene a establecer también el conjunto de incentivos que son aplicables a la actividad de mecenazgo realizada por particulares. En efecto, si bien la Ley 30/1994 contiene ya una serie de preceptos destinados a estimular la participación del sector privado en las actividades de interés general, la realidad permite constatar que su eficacia ha sido limitada”.

Con independencia de que la última expresión es, cuando menos, discutible<sup>5</sup>, lo cierto es que, formalmente, la Ley 49/2002 regula en dos Títulos lo que ya hacía la Ley 30/1994 dentro de su Título II y, por ello, el único cambio, al menos en apariencia, es que el otrora Título II de la Ley 30/1994, artículos 40 y siguientes, se independiza normativamente, convirtiéndose en una Ley autónoma.

De esa forma, la Ley 49/2002 es coherente con la decisión gubernamental de separar en dos textos legales diferenciados, concretamente esta Ley y la citada Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones (BOE de 27), los contenidos de la anterior legislación; así, el Título I de la derogada Ley 30/1994, el cual exponía el régimen sustantivo de una de las entidades más características del conocido como Tercer Sector o, en términos de Contabilidad Nacional, IPSFL, pasa a ser, ahora, la Ley 50/2002 y el Título II se transforma en la Ley 49/2002.

En todo caso, nos parece significativo, asimismo, el orden de las dos nuevas Leyes: la primera es una disposición de contenido fiscal y la segunda recoge el derecho sustantivo de las fundaciones.

Dejemos, en consecuencia, juzgar al lector la calidad de un marco legislativo para el Tercer Sector donde priman los asuntos tributarios sobre la normación de la naturaleza de uno de sus componentes paradigmáticos: las fundaciones.

Esta decisión de separar en dos textos legales, lo que anteriormente figuraba en una Ley unitaria, responde, a nuestro entender, por una parte, a las críticas formuladas por la doctrina a la Ley 30/1994, donde los orígenes diferenciados, incluso, en lo que respecta a los Ministerios que los patrocinaban, de sus Títulos I y II habían causado importantes problemas de interpretación. Por ejemplo, si la “dotación patrimonial para la constitución de las fundaciones” era equiparable a un donativo, a efectos de deducciones o si el requisito de afectación del 70% de sus rendimientos netos se definía de la misma forma en ambos Títulos o era más restrictivo a la hora de desarrollar el tratamiento fiscal de las fundaciones.

---

<sup>5</sup> Tanto la “Memoria Económica para el Anteproyecto de Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo”, de 28 de febrero de 2002 como el informe de la Dirección General de Tributos titulado. “Memorandum sobre la aplicación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general y sus aspectos fiscales”, Madrid, 14 de febrero de 2000, mimeo, reconocen el fuerte crecimiento del denominado Tercer Sector en paralelo con el desarrollo de la Ley 30/1994.

De esta manera, la delimitación del término “mecenazgo” (voz que deriva de las actividades del patricio romano Mecenas, de la época augusta, munificente proveedor de personas como Virgilio y Horacio) viene, en parte, obligada por la técnica legislativa seguida ahora en el momento de regular estas materias, consistente en separar los dos cuerpos legislativos: el que norma la institución prototípica de la realización del interés general, como es la fundación (artículo 34.1 de la Constitución Española)<sup>6</sup> y el que desarrolla el tratamiento tributario de esta entidad y de las IPSFL asimiladas y los incentivos tributarios para su fomento, el llamado “mecenazgo”.

Sobre la oportunidad y acierto de este desglose de normas, se puede discutir; por un lado, cierto es que las “fundaciones” son solamente una de las modalidades de IPSFL a incentivar, tal y como se manifiesta expresamente en la letra a) del artículo 2 de la propia Ley 49/2002, cuando menciona a las “entidades sin fines lucrativos” a efectos de la Ley. También es verdad que la especialidad tributaria de la Ley 49/2002, frente al carácter sustantivo y al predominio del Derecho Común en la regulación de la Ley 50/2002, plantea razones para esta autonomía; pero también es verdad que determinados aspectos de la Ley 49/2002 (muy similares, por otra parte, a la problemática de la Ley 30/1994) sólo pueden comprenderse bajo la interpretación de materias normadas por la Ley 50/1992 y la regulación de las fundaciones, supuesto de la delimitación de los “fines de interés general”, artículo 3.1º Ley 49/2002 o el destino a estos fines del 70% de sus rentas, artículo 3.2º; por lo que la necesidad de interpretar conjuntamente las dos Leyes, no solamente para tratar el régimen fiscal de las fundaciones, sino el de otras IPSFL, va a seguir dándose (Pedreira, 2003).

Ahora bien, en nuestra opinión, la separación de las dos Leyes refuerza una interpretación autónoma de las mismas y, por lo tanto, no siempre cabe acudir a lo dispuesto en la Ley 50/2002 para aclarar el sentido de unas disposiciones de carácter especial, puramente fiscal, como son las de la Ley 49/2002, ya que en estas últimas predominará, para interpretarlas e integrarlas, la conexión con el resto del sistema tributario español, guión interpretativo que viene reforzado por el propio artículo 1.2 de la Ley 49/2002<sup>7</sup>.

En suma, como segunda causa para este desglose legislativo no encontramos tanto razones de técnica legislativa, como de oportunidad política, el intento del Gobierno de turno de aparentar que dispone de una nueva visión en su tratamiento del Tercer Sector con respecto al Gobierno anterior<sup>8</sup>. Sin embargo, analizando el fondo del asunto, no se corresponde con la realidad, aunque, lógicamente, existan cambios significativos en el tratamiento tributario de las IPSFL, precisamente en lo que respecta al propio régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos cita-

das en el artículo 2 de la Ley 49/2002 o asimiladas a las mismas en otras normas de esta Ley, que en lo referente al mecenazgo.

En cualquier caso, el propósito de este trabajo se limita al “mecenazgo”, es decir, a la regulación del Título III de la Ley 49/2002, el área, por lo tanto, que menos alteraciones sufre en relación a su antecedente: la Ley 30/1994.

Ahora bien, conviene no empezar olvidando que el mecenazgo supone la relación entre un particular, persona física o jurídica, residente o no residente, y una entidad sin fines de lucro, en atención a los fines de interés general a los que esta última responde; por ello, el estudio del “mecenazgo” no podrá separarse de otros aspectos de esta Ley, empezando por la propia definición de IPSFL.

De hecho, la propia estructura del Título III de la Ley 49/2002 nos da una buena guía de los diferentes ámbitos que han de analizarse bajo la rúbrica de “mecenazgo”:

-Capítulo I. Entidades beneficiarias, artículo 16, es decir, el aspecto subjetivo del mecenazgo, con qué entidades puede realizarse.

-Capítulo II, Régimen fiscal de las donaciones y aportaciones, artículos 17 a 24, ambos inclusive; donde se encuentra la regulación del componente objetivo del “mecenazgo”, es decir, las transacciones beneficiadas por este régimen fiscal especial.

De hecho este Capítulo es el regulado, a su vez, por el artículo 6 del Real Decreto 1270/2003.

Nótese, al igual que ya sucedía con la Ley 30/1994, que los impuestos afectados por esta norma son, en principio, el IRPF, el IS y el IRNR (esto, por cierto, tampoco es ninguna novedad respecto de la Ley 30/1994, simplemente, el IRNR aparece en nuestro Ordenamiento Tributario el 1 de enero de 1999, al convertirse en normativa autónoma la antigua regulación de la “obligación real de contribuir” contenida en el IRPF y el IS).

Ciertamente, la definición dada al mecenazgo por la Ley, ver supra, conduce a que estos tributos sean los protagonistas de las relaciones entre particulares e IPSFL, pero como demostró bajo la vigencia de la Ley 30/1994 la problemática del IVA en los “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”, artículo 25 de la Ley 49/2002, otros gravámenes afectan, asimismo, a estas operaciones, incluyendo diferentes tasas.

La Ley 49/2002 altera, en este sentido, la normativa de las exenciones (con escaso acierto, dicho sea de paso, pues, por ejemplo, sigue utilizando el ambiguo y obsoleto término de “establecimientos de beneficencia, cultura,...”), para una serie de sujetos, incluyendo las IPSFL, contenida en el artículo 45.1, A),a) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante, ITP y AJD), pero nada dice sobre el IVA.

Por su parte, la disposición final primera del Real Decreto 1270/2003 modifica, para completar el mencionado cambio legislativo, la redacción de los artículos 89 y 90 del Reglamento del ITP y AJD, aprobado por el Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo e incorpora un nuevo apartado, el 8, a su artículo 95.

Estas circunstancias, junto con la reforma de las Haciendas Locales llevada a cabo por la Ley 51/2002 (e incorporada actualmente al Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo; en adelante, TRLRHL), refuerzan nuestra opinión, ya expresada bajo la égida de la Ley 30/1994 (Carbajo, 2002) de que la Ley 49/2002 no regula todo el “mecenazgo”, salvo si entendemos que sólo es “mecenazgo” (a lo que se opone la dicción literal de la propia Ley) las actividades mencionadas en este Capítulo II. -Capítulo III. Régimen fiscal de otras formas de mecenazgo, artículos 25 a 27, ambos inclusive, donde se exponen negocios jurídicos peculiares que la Ley engloba como “mecenazgo”, pero que escaparían de una visión totalmente liberal y sin contraprestación para las relaciones entre las personas privadas y las IPSFL.

De hecho, el carácter “mixto” de los negocios jurídicos incluidos en este Capítulo podría, perfectamente, responder a lo que alguna doctrina conoce o ha planteado como “mecenazgo empresarial”, expresión sin concretar normativamente en España (Lorenzo y Cabra de Luna, 1993).

El desarrollo reglamentario de este Capítulo comprende, a su vez, los artículos 7 a 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003. Asimismo, nuestro comentario debe englobar las distintas disposiciones adicionales de la Ley, 49/2002, vinculadas al tratamiento fiscal del mecenazgo.

#### 4. ENTIDADES BENEFICIADAS POR EL MECENAZGO

La existencia de un régimen tributario beneficioso, tanto para la propia entidad, como para ciertas actividades privadas vinculadas a IPSFL, el “mecenazgo”, se

justifica en atención a la naturaleza de estas entidades y a sus fines de interés general, citados en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002<sup>10</sup> y ampliados, particularmente, a la gestión forestal, siempre que estas entidades cumplan determinados requisitos formales y materiales, para asegurar su carácter no lucrativo y el servicio de tales fines; por lo que la delimitación del “mecenazgo” requiere, en principio, precisar qué IPSL pueden gozar de él.

En este sentido, el artículo 16 concreta este aspecto subjetivo del mecenazgo, citando una lista cerrada (“... mediante una enumeración cerrada...”, afirma la EM, apartado III, primer párrafo), de entidades no lucrativas que pueden beneficiarse de determinados negocios de “mecenazgo”, en principio, los donativos, donaciones y aportaciones (ver artículo 17 siguiente).

Dentro de la clasificación de estas entidades, podemos establecer tres grupos:

- a) Aquellas IPSFL que disponen, a su vez, del régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos desarrollado en el Título II de la Ley y citadas en su artículo 2.

Tales entidades son las siguientes:

- Las fundaciones.
- Las asociaciones declaradas de utilidad pública. En este ámbito, se recuerda que la Organización Internacional de Comisiones de Valores, IOSCO en su denominación inglesa, goza de la condición de asociación de utilidad pública por mandato expreso de la Ley y, por lo tanto, resulta apta para gozar de estos beneficios fiscales (disposición adicional; en adelante, DA, tercera de la Ley 55/1999).
- Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, a las que se refiere la Ley 23/1998, de 7 de julio, de Cooperación Internacional

---

<sup>10</sup> “Que persigan fines de interés general como pueden ser, entre otros, los de defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, los de la asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, económicas o culturales, de promoción de los valores constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de fomento de la economía social, de desarrollo de la sociedad de la información o de investigación científica y desarrollo tecnológico.”

A este listado enunciativo se han de añadir otros fines incluidos en modificaciones legislativas posteriores, por ejemplo, las actividades de gestión forestal que colaboren en el desarrollo sostenible, de acuerdo con la Ley 43/2003, de Montes.

para el Desarrollo, "... siempre que tengan alguna de las formas jurídicas a que se refieren los párrafos anteriores", es decir, sean fundaciones o asociaciones de utilidad pública.

Se trata, a nuestro entender, de una precisión relevante<sup>11</sup>, pues el concepto de "organización no gubernamental", (ONG), es de uso común e, incluso, se citan como en normas de los más disperso, fundamentalmente, ligadas a la cooperación al desarrollo, asistencial social y voluntariado y, sin embargo, sólo en la precitada Ley 23/1998 y disposiciones conexas se precisan alguno de sus rasgos, por lo que no se trata, frente a lo que pudiera parecer, de una modalidad de la personalidad jurídica diferente o diferenciada de las clásicas asociaciones o fundaciones.

De acuerdo con la Ley 23/1998, son ONG de desarrollo:

*"... aquellas entidades de Derecho privado legalmente constituidas y sin fines de lucro, que tengan entre sus fines o como objeto expreso, según sus propios estatutos, la realización de actividades relacionadas con los principios y objetivos de la cooperación al desarrollo.*

*Las organizaciones no gubernamentales de desarrollo habrán de gozar de plena capacidad jurídica y de obrar, y deberán disponer de una estructura susceptible de garantizar suficientemente el cumplimiento de sus objetivos".*

- Las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones, requisito imprescindible para gozar de la denominación de "fundación" (artículo 7.3 de la Ley 50/2002).
- Las federaciones deportivas españolas, las federaciones deportivas territoriales de ámbito autonómico integradas en aquéllas, el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español.
- Las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos a que se refieren los párrafos anteriores.

Podríamos calificar a estas entidades como el "núcleo duro" de las IPSFL, aquéllas a las cuales, por ejemplo, se les exigen en puridad todos los requisitos del artí-

<sup>11</sup> Este matiz, por ejemplo, no figura en el "proyecto de Ley de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo", publicado en el "Boletín Oficial de las Cortes Generales", de fecha 20 de agosto de 2002.

culo 3 de la Ley 49/2002, regulados procedimentalmente en los artículos 1 a 5, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003 y cuyo punto en común puede centrarse en el carácter privado de su constitución y funcionamiento, sin perjuicio del sometimiento, en mayor o menor medida, a regulaciones públicas.

Entre estas entidades no se citan ni a los partidos políticos, ni a los sindicatos, aunque sí podrían gozar de estos beneficios las fundaciones vinculadas a estas instituciones de relevancia constitucional (sobre el particular, ver la DA séptima de la Ley 50/2002).

b) Entidades a las cuales, expresamente, el artículo 16 extiende el régimen fiscal del mecenazgo:

-El Estado, las Comunidades Autónomas y las Entidades Locales, así como los Organismos Autónomos del Estado y las entidades autónomas de carácter análogo de las Comunidades Autónomas y de las Entidades Locales.

Nótese que no se citan expresamente a las fundaciones públicas, a pesar de que la propia Ley 50/2002 pretende crear un marco general para las mismas y, por lo tanto, puede dudarse de la aplicación del mecenazgo a estas fundaciones; en mi opinión, por la vía de su calificación como “fundaciones”, sí estarían incluidas, si reunieran, con sus especialidades propias, los requisitos de las fundaciones privadas para gozar de este régimen fiscal especial, además, su normativa subsidiaria es la de la Ley 50/2002.

De paso, obsérvese, asimismo, que este problema de interpretación y “olvido” del legislador refleja que la separación en dos normas de la regulación anteriormente cubierta por la Ley 30/1994 no es siempre beneficiosa para la seguridad jurídica. Otro tema importante es que, al contrario que bajo la Ley 30/1994, todos los Organismos Autónomos del Estado están cubiertos por el “mecenazgo”, sin necesidad de citar expresamente a cada uno de ellos, mediante el desarrollo reglamentario oportuno; pero se pueden plantear problemas con aquellos organismos públicos que no entran en esta categoría, por ejemplo, la propia Agencia Estatal de Administración Tributaria o los organismos reguladores.

En este caso, además, no hay posibilidades, como sucedía en la Ley 30/1994, de remitir a un posterior desarrollo reglamentario la concreción de las instituciones beneficiadas.

De hecho, el cambio de personalidad jurídica del Museo Nacional del Prado, el cual, en virtud de la Ley 46/2003, de 25 de noviembre, reguladora del Museo



Nacional del Prado (BOE de 26), deja de ser Organismo Autónomo, para transformarse en "... organismo público, de los previstos en la disposición adicional séptima, 2, de la Ley 6/1997, de 14 de abril, de Organización y Funcionamiento de la Administración General del Estado, con personalidad jurídica propia y plena capacidad de obrar, pública y privada, para el cumplimiento de sus fines", artículo 1.1 de la Ley 46/2003, ha obligado al legislador a añadir una nueva DA decimoctava a la Ley 49/2002 para establecer específicamente que el Museo Nacional del Prado "... será considerado entidad beneficiaria del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley".

De todas formas, como un nuevo ejemplo de la penosa técnica legislativa que sufre nuestro Derecho Financiero, cabe citar al respecto que no hubiera sido necesaria la introducción de una nueva DA en la Ley 49/2002, ya que la propia disposición final quinta de la Ley 46/2003 se encarga de asimilar el régimen fiscal del Museo Nacional del Prado al del Estado y, en consecuencia, hubiera gozado por remisión directa del artículo 16,b) de la Ley 49/2002, del régimen fiscal del mecenazgo.

De todas maneras, los Organismos Autónomos administrativos, a los que se refería la DA primera del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (BOE de 24 de mayo), el cual desarrollaba la derogada Ley 30/1994 (derogado, a su vez, por la disposición derogatoria única del Real Decreto 1270/2003), siguen gozando del mecenazgo, pues disponen de esta forma de personalidad jurídica pública.

Se recuerda, a efectos informativos, que estos Organismos Autónomos eran:

- La Agencia Española de Cooperación Internacional.
- El Consejo Superior de Deportes.
- El Museo del Ejército.
- El Centro de Arte Reina Sofía.
- La Biblioteca Nacional.
- El Museo del Prado (hoy transformado, como hemos indicado con anterioridad, en organismo público).
- El Instituto de Cinematografía y de las Artes Audiovisuales.
- El Instituto Cervantes, incorporado a la lista anterior, por obra del Real Decreto 536/1997, de 14 de abril y el cual aparece, por Derecho propio, como institución beneficiada del mecenazgo, artículo 16,d) Ley 49/2002.

Seguidamente, el artículo 16, c) y d) de la Ley 49/2002 señala expresamente a:

- Las universidades públicas y los colegios mayores adscritos a las mismas.

-El Instituto Cervantes, el “Institut Ramon Llull” y las demás instituciones con fines análogos de las Comunidades Autónomas con lengua oficial propia.

Por su parte, el antiguo “Real Patronato de Prevención y Atención a Personas con Minusvalías” ha sido sustituido por el “Real Patronato sobre Discapacidad”, el cual tiene naturaleza de Organismo Autónomo, por lo que, junto con los organismos públicos de investigación (Organismo Autónomos, de acuerdo con el artículo 61 de la Ley 50/1998, de 20 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social), entran directamente en el campo de las entidades beneficiadas por el mecenazgo.

Parece, en consecuencia, que la razón común a estas instituciones es el carácter público de su constitución y regulación por el Derecho Administrativo.

c) Un tercer bloque de entidades asimiladas a las anteriores, a las cuales, la Ley, sin reconocerlas expresamente su carácter de “entidad no lucrativa” y, en consecuencia, sin concretar los requisitos que deben cumplir para lograr el régimen fiscal especial, las atribuye el derecho a gozar el “mecenazgo”.

El listado de estas entidades aparece en las DA de la Ley 49/2002 y son las siguientes:

-La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles, conforme a la DA quinta, segundo párrafo. Esta añade, dicho sea de paso, un requisito específico a cumplir por estos entes con la inclusión de un nuevo requisito legal, relativo al último párrafo del número 5 del artículo 3 de la propia Ley, cuyo tenor no se comprende, pues este párrafo afirma:

*“En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto”.*

Obviamente, existe un error en la redacción de la DA, aunque sólo sea porque este párrafo tiene sentido si se le liga con el anterior, al cual debe referirse el matiz. Es decir, cuando se refiere al carácter de las retribuciones percibidas por las personas designadas por las entidades no lucrativas como administradores de sociedades mercantiles, exigiendo que las retribuciones percibidas en esta condición “...se reintegren a la entidad que representen”

Refuerza este planteamiento la redacción del artículo 5 del Real Decreto 1270/2003, referida a la acreditación de las retribuciones de estos administradores en representación de las IPSFL, supuesto en el cual, normalmente, se encontrará la ONCE.

-La Obra Pía de los Santos Lugares, DA sexta, demandando a esta entidad, asimismo, el cumplimiento de algún requisito peculiar y propio de las IPSFL puras, en este supuesto, todo el artículo 3. 5º de la Ley.

-Los Consorcios “Casa de América”, “Casa de Asia” e “Institut Europeu de la Mediterránea”, DA séptima, a los cuales debe añadirse el Museo Nacional de Arte de Cataluña, incluido expresamente por la DA séptima de la Ley 62/2003, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (artículo 6) (BOE de 31).

-Las fundaciones de entidades religiosas, sean de la Iglesia Católica o de las otras instituciones con las cuales el Estado Español ha firmado Acuerdos de Cooperación, es decir, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (Ley 24/1992, de 10 de noviembre); la Federación de Comunidades Israelitas de España (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España (Ley 26/1992, de 10 de noviembre), siempre que presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia y cumplan el requisito del apartado 5º del artículo 3 de la propia Ley, DA octava.

Obsérvese que ha de tratarse de fundaciones “propias” de estas Iglesias, confesiones y comunidades religiosas, es decir, reconocidas por la entidad religiosa (Botella, 2003, p. 15).

-La Iglesia Católica y las otras entidades religiosas con las que el Estado Español ha firmado Acuerdos de Cooperación, citados en el párrafo anterior.

Nótese que la DA novena.2 pide a estas instituciones religiosas el cumplimiento de los mismos requisitos que para las entidades no lucrativas, artículo 3 de la Ley 49/2002.

Esta remisión genérica nos plantea, inmediatamente, problemas, sobre todo en lo relativo a la llamada “Iglesia pura”, las entidades citadas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado Española; es más, la mención separada e, incluso, reiterativa en el apartado 3 de esta DA de la Iglesia Católica y de las asociaciones católicas del apartado V de ese Acuerdo, además, de innecesaria, confunde. ¿Quiere decir (lo que, además, es imposible)

que la Iglesia Católica ha de destinar un porcentaje específico de sus rentas a las actividades del apartado 2º del artículo 3? ¿Qué contabilidad ha de llevar la Iglesia Católica?

En este sentido, el Real Decreto 1270/2003 ha tratado de aclarar alguna de estas materias. Su DA única.1 señala expresamente que la Iglesia “pura” (entidades citadas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos) no tendrá que efectuar las comunicaciones de los artículos 1 y 2 que el mismo Reglamento obliga para gozar de los beneficios del régimen fiscal especialísimo; es decir, la opción por la aplicación de este régimen fiscal y la presentación ante las entidades locales de una serie de comunicaciones para obtener los beneficios de este régimen.

También su acreditación para la exención de retención, artículo 12 Ley 49/2002, será automática y de vigencia indefinida, por medio de un certificado emitido por el órgano competente de la Agencia Tributaria. En cambio, a las entidades del apartado V se las asimila a las restantes entidades beneficiarias del mecenazgo (DA única.2).

Lo que sí resulta claro de la redacción reglamentaria es que ni la Iglesia Católica, ni las otras entidades religiosas con acuerdos de cooperación firmados con el Estado, ni las entidades del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, han de llevar la Memoria Económica exigida en el artículo 3 del Real Decreto 1270/2003, situación que, nuevamente, deja en el aire conocer cuál es el sistema contable al que están sometidas tales entidades.

También entran en este régimen fiscal las asociaciones de las mencionadas instituciones religiosas (lo que ya sucedía bajo la Ley 30/1994, ver sobre el particular la consulta de la DGT de 8-3-1993), aunque no necesitarán para obtenerlo la declaración de “utilidad pública”, debiendo estar inscritas en el Registro de Entidades Religiosas (Botella, 2003, p. 16).

En suma, el tratamiento de las entidades religiosas y, en particular, de la Iglesia “pura”, apartado IV del Acuerdo Económico Iglesia-Estado, vuelve a quedar sometido a ciertos problemas de interpretación, sin duda, por la especialidad jurídica de las mismas y, en el supuesto de la Iglesia Católica, por la naturaleza de Convenio Internacional de los Acuerdos Iglesia-Estado, los cuales priman sobre el Ordenamiento Interno, artículo 96.1 de la Constitución Española, tal y como reconoce expresamente el artículo 7.1, b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT/2003).

En cualquier caso, las otras entidades religiosas que, por carecer de “notorio arraigo” en España, no hayan firmado con el Estado Español los Acuerdos de

Cooperación a los que remite el artículo 16.3 de la Constitución Española, no pueden gozar del régimen fiscal del mecenazgo y, en consecuencia, los donativos y las aportaciones a las mismas no tendrán derecho a ningún incentivo fiscal (DGT 31 de marzo de 2000).

-El Instituto de España, las Reales Academias integradas en el mismo y las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a la Real Academia Española, DA décima.

Negativamente, la DA decimotercera establece que el régimen del mecenazgo no será aplicable a las entidades benéficas de construcción, reguladas por la Ley de 15 de julio de 1954.

-Por último, recuérdese que la nueva DA decimoctava de la Ley 49/2002 incorpora expresamente al organismo público Museo Nacional del Prado entre estas entidades.

## 5. APORTACIONES DE LAS PERSONAS PRIVADAS QUE SE CALIFICAN COMO “MECENAZGO”

### 5.1. Negocios jurídicos que dan derecho al “mecenazgo”

Nos encontramos con el aspecto objetivo de este régimen especial, regulado en el artículo 17 de la Ley 49/2002. En principio, se incluyen los siguientes negocios jurídicos de carácter, fundamentalmente, no lucrativo:

- a) Donativos y donaciones dinerarias de bienes o de derechos. Se trataría de las donaciones clásicas, reguladas en nuestro Derecho Civil, artículos 618 y ss. del Código Civil (en adelante, CC), en sus dos vertientes: la donación dineraria, de uso, de dinero o signo que lo represente y la donación de bienes o derechos, es decir, “in natura”, en especie.

En principio, esta donación puede ser de dinero, de bienes o derechos, mas lo esencial es que han de ser “... irrevocables, puros y simples...”, por lo que se excluyen del incentivo fiscal a las donaciones modales o remuneratorias. Las que siguen siendo no deducibles son las donaciones de puro trabajo o de servicios (DGT 5 de mayo de 1997).

No se exige, contra lo dispuesto en la Ley 30/1994, que estos negocios liberales se dediquen a determinadas actividades de las IPSFFL, por lo cual, se pueden

dedicar a la ejecución de actividades no exentas en el IS (DGT de 5 de septiembre y 2 de octubre de 2003).

Otra cuestión es qué sucede en este último caso para la entidad donataria. Es decir, si puede gravarse o no el posible incremento patrimonial. En nuestra opinión, si el legislador no ha querido condicionar el destino de lo donado, el tratamiento de la ganancia patrimonial ha de ser equivalente en los dos casos y, conforme a lo regulado en el artículo 6 Ley 49/2002, debería quedar exento, con independencia de a qué tipo de actividad se destinase por la IPSFL el bien o derecho donado (Véase para un debate más amplio, Gil Maciá, 2005).

En otro orden de cosas, a pesar de la pretendida novedad legislativa que supondrían incorporar las donaciones de derechos, por ejemplo, de un usufructo de un local, lo cierto es que ya la doctrina administrativa, bajo la vigencia de la Ley 30/1994 (DGT de 31 de marzo de 2002), las consideraba incluidas en el ámbito de la exoneración; de esta forma, las donaciones de derechos tienen idéntico tratamiento fiscal que las correspondientes a bienes o dinero.

- b) Cuotas de afiliación a asociaciones que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación presente o futura.

Esta circunstancia ya había sido reconocida por la doctrina de la DGT para rechazar, por ejemplo, la deducibilidad de unas cuotas de afiliación a una asociación que, a cambio, daban derecho a un servicio de vigilancia de un aparcamiento (DGT 30 de junio de 1997).

De todas formas, la redacción no es equivalente a la del artículo 6.1º,b) de la Ley 49/2002, donde figuran las rentas exentas de las IPSFL, ya que para gozar de esta exoneración se requiere que tales cuotas "... no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta", lo que plantea, inmediatamente, el problema de determinar qué sucede si la contraprestación por este servicio está ligada a una actividad exonerada de imposición directa, por ejemplo, la actividad de enseñanza.

- c) La constitución de un derecho real de usufructo sobre bienes, derechos o valores, realizada sin contraprestación; la EM, apartado III, segundo párrafo, señala la novedad de este incentivo tributario, tal y como hemos mencionado con anterioridad.

Ahora bien, si la originalidad podría predicarse de la "constitución", separando de la propiedad al usufructo y a la nuda propiedad, no puede decirse lo mismo de las cesiones de los usufructos (las cuales, por otra parte, entran plenamente en la

categoría de las donaciones de derechos mencionadas en la letra a) anterior), ya que bajo la legislación anterior se habían aceptado plenamente la consideración como deducibles de las cesiones de usufructos temporales, sin contraprestación, sobre bienes inmuebles (DGT 20 de abril de 1998 y 1 de febrero de 2000) (ver supra).

- d) Donativos o donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español (en adelante, PHE), los cuales estén inscritos en el Registro General de bienes de interés cultural o incluidos en el inventario general mencionado en la Ley 16/1985, de 23 de junio, del PHE.

Evidentemente, se trata de donaciones de bienes, cuya única especialidad es la naturaleza de los elementos donados que han de estar clasificados como bienes del PHE, de acuerdo con su legislación propia; con posterioridad, estas características objetivas tienen otras consecuencias en la Ley 49/2002, por ejemplo, a efectos de las valoraciones, artículo 18,f) Ley 49/2002 (ver infra).

Asimismo, de acuerdo con la remisión efectuada por la DA cuarta, este régimen se extiende a las donaciones de bienes integrantes en el Patrimonio Histórico de las CCAA, bienes culturales que hayan sido declarados como tales, conforme a los procedimientos regulados en la legislación del patrimonio histórico-artístico de cada CCAA.

- e) Donativos o donaciones de los llamados “bienes culturales (antes “obras de arte”, sin duda, se trata de extender esta posibilidad a otros bienes no calificados tradicionalmente como de “arte”) de calidad garantizada”, siempre que se efectúen a favor de entidades que persigan entre sus fines la realización de actividades museísticas y el fomento y difusión del patrimonio histórico- artístico.

Tradicionalmente, bajo la Ley 30/1994, se entendía que, mientras el incentivo de la letra d) anterior hacía referencia a las donaciones de obras de arte de autores antiguos, pues, generalmente, la legislación del PHE requiere que los bienes afectados por la misma tengan más de cien años, el arte y, ahora, la producción cultural moderna quedaban cubiertas por este segundo tipo de donativos. Ahora bien, para evitar fraudes se exigía una “calidad garantizada” a la obra “cultural” que se deseara aportar. Calidad que se establece mediante un certificado de suficiencia, emitido por la Junta de Calificación, Valoración o Exportación, artículo 18.1,f) de la Ley 49/2002. Además, se requiere la cesión de estos bienes culturales “de calidad garantizada” a unas instituciones, cuya finalidad queda determinada en forma muy imprecisa por la Ley 49/2002, al igual que con la Ley 30/1994. Ahora bien, en esta última norma se exigía que las “obras de arte de calidad garantizada” entregadas

a estas entidades, se hicieran si las mismas se comprometían expresamente a destinarlas a la exposición pública.

Nos parece que tampoco ha existido un cambio significativo sobre la situación anterior, al resultar imposible que las actividades museísticas y de difusión y fomento del patrimonio histórico-artístico no se hagan en exposición pública.

Si las donaciones anteriormente mencionadas fueran objeto de revocación, de acuerdo con las reglas del CC, artículos 644 y siguientes; entonces, se incumplirían los requisitos para gozar del “mecenazgo” y el donante tendría que ingresar en el período impositivo en el cual la revocación produjese sus efectos, las cuotas correspondientes a las deducciones practicadas con anterioridad, más el correspondiente interés de demora (la expresión “... sin perjuicio de los intereses de demora que procedan”, se encuentra mal formulada, gramatical y jurídicamente hablando, ya que en nuestra legislación tributaria siempre proceden intereses de demora en estos casos).

Por su lado, el artículo 6.1,f) del Real Decreto 1270/2003 exige que en el certificado a entregar por la entidad beneficiaria al donante se indique expresamente el carácter irrevocable de la donación, “... sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones”. En todo caso, esta redacción ya figuraba en el artículo 66, último párrafo, de la Ley 30/1994.

Este mecanismo ha de utilizarse, asimismo, en los supuestos mencionados en el artículo 23.2 de la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, (BOE de 26) reguladora del Derecho de Asociación, es decir, cuando se produzca la separación voluntaria de los asociados y éstos soliciten su participación inicial y las restantes aportaciones económicas realizadas, salvo las cuotas de pertenencia a la asociación que hubiesen sido abonadas.

## **5. 2. Base y valoración de los negocios jurídicos anteriores.**

Dada la diversidad de negocios beneficiados por el mecenazgo, el artículo 18 de la Ley 49/2002 procede a valorar los mismos.

La importancia de estos sistemas de valoración se ha visto reforzada porque la Ley 41/2003, de 18 de noviembre, de protección patrimonial de las personas con discapacidad y de modificación del Código Civil, de la Ley de Enjuiciamiento Civil y de la Normativa Tributaria con esta finalidad (BOE de 19), ha establecido específicamente que la valoración de los bienes y derechos aportados al patrimonio protegido del discapacitado, tanto por sujetos pasivos del IS como por contribuyentes del IRPF, se regirá por este artículo 18 (artículos 59 TRLIRPF y 43 TRLIS).



Las reglas de valoración se estructuran de la forma siguiente:

- a) En los donativos dinerarios por su importe.
- b) En los donativos o donaciones de bienes o derechos, el valor contable (valor neto contable) que tuviesen en el momento de la transmisión y, en su defecto (por ejemplo, si se trata de un particular que no lleva contabilidad), el valor determinado conforme a las reglas del Impuesto sobre el Patrimonio (en adelante, IP), lo que nos remite a los artículos 10 y ss. de la Ley 19/1991, de 6 de junio, del IP.

En el caso, bastante improbable, de que el bien hubiese sido producido por la propia persona o entidad, entendemos, sin embargo, que su valoración debe ser equivalente a la de su “coste de producción”, ya que ésta será su valoración contable.

Los criterios de valoración en este supuesto se encuentran en la Resolución de 9 de mayo de 2000, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se establecen criterios para la determinación del coste de producción (BOE de 15 de junio).

- c) En la constitución del derecho real de usufructo sobre bienes inmuebles, el resultado de aplicar, para cada uno de los períodos impositivos de duración del usufructo, el 2% al valor catastral (que será, asimismo, el correspondiente al período de cómputo).

Cuando la duración sea inferior a un año o resulte partida por cualquier causa, el valor del usufructo temporal se estimará proporcionalmente al número de días que correspondan en cada ejercicio.

- d) Si el usufructo real reza sobre valores (nótese que la Ley 49/1992 parte de que el “mecenazgo” requiere que el usufructo sea temporal y recuérdese que en nuestro CC, artículo 515, el usufructo constituido sobre personas jurídicas, lo que es el caso, no puede superar los 30 años), será equivalente al importe anual de los dividendos o intereses percibidos por el usufructuario en cada período impositivo.

A este respecto, anótese que, si bien la deducción por doble imposición interna de dividendos la practica el usufructuario (DGT de 20 de marzo de 2001), no es aplicable en estas circunstancias, porque la IPFSL no integra la renta percibida en la base imponible del IS, no existiendo, por lo tanto, ninguna “doble imposición” a resolver.

- e) Si el usufructo se constituye sobre otros bienes y derechos, para evaluar el importe anual se multiplicará el interés legal del dinero de cada ejercicio respecto del valor del mismo, calculado de acuerdo con las reglas del ITP y AJD.
- f) En los donativos de bienes del PHE, la valoración al efectuará la Junta de Calificación, Valoración y Exportación, la cual, asimismo, determinará la suficiencia de la obra cultural en los casos de “bienes culturales de calidad garantizada”.

Si se trata de bienes del patrimonio cultural y artístico de las CCAA, la valoración se efectuará por el organismo de la CCAA con funciones similares a la mencionada Junta (DA cuarta, segundo párrafo).

Para impedir posibles fraudes fiscales, ya que el importe del incentivo fiscal depende proporcionalmente del valor de la base de lo aportado, se introduce como límite de esa base, el valor normal en el mercado del bien o derecho transmitido en el momento de la aportación.

De todas formas, recuérdese que en los bienes culturales, cuando sean utilizados para pagar impuestos, se considera su valor de mercado<sup>12</sup>.

---

<sup>12</sup> En el mismo sentido, se pronuncia, Casero Barón, R. (1995): “Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de Incentivos a la Participación en Actividades de Interés General”, Impuestos, n ° 6, p. 65.

## 6. BENEFICIOS FISCALES PARA EL “MECENAZGO”

### 6. 1. Inexistencia de ganancia patrimonial o de rentas en el momento de realizar estos negocios jurídicos

En el supuesto de que la transmisión de los bienes o derechos sobre los cuales se constituye el “mecenazgo”, sea susceptible de generar, bien una ganancia patrimonial (de cualquier clase, a corto o a largo plazo) para el donante, lo que sucede cuando se trata de una persona física o una “renta positiva”, cuando el aportante sea una persona jurídica o sujeto pasivo del IS; la Ley 49/2002, para reducir las cargas tributarias vinculadas a estas transmisiones, incorpora una exención para esta modalidad de rentas.

De esta forma, el artículo 23.1 de la Ley 49/2002 regula esta exoneración en los tres tributos que recaen sobre el donante y potencialmente afectados por la transmisión: IRPF, IS e IRNR.

En realidad, en el IRPF esta exoneración ya existía en el artículo 31.4,a) de la Ley 40/1998 para el supuesto de las donaciones del artículo 55.3 de la misma Ley (ver infra), manteniéndose ahora por el artículo 31.4, a) TRLIRPF.

Asimismo, la exención se extiende para el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando las transmisiones o la constitución y transmisión de derechos reales, regulados en el artículo 17, genere incrementos sometidos a este tributo.

De forma similar, en las donaciones y aportaciones al patrimonio protegido del discapacitado, la Ley 41/2003 reguladora de esta figura (ver supra) señala la inexistencia de ganancia patrimonial, en el IRPF o de renta positiva, en el IS, para la persona donante o que aporta a la constitución o ampliación de este patrimonio afecto, lo que conserva, nuevamente, el artículo 59.3, segundo párrafo, TRLIRPF.

La DA decimosexta se encarga, por su parte, de no aplicar ninguna compensación por parte del Estado a la pérdida recaudatoria que en este y en otros tributos locales producen los incentivos tributarios incluidos en la Ley del Mecenazgo.

### 6. 2. Créditos fiscales vinculados a la transmisión, aportación o donación y otros incentivos del mecenazgo en el IRPF

Son los siguientes:

**1ª)** Sobre la base de los negocios jurídicos del artículo 17 de la Ley 49/2002, el donante, persona física, tendrá derecho a una deducción del 25% (bajo la Ley 30/1994, el porcentaje era del 20%).

Esta deducción se engloba dentro de la llamada “deducción por donativos” (aunque las operaciones mencionadas en el artículo 17 no tengan, exclusivamente, esta naturaleza, lo cual genera ciertos problemas semánticos, reiterados en el Real Decreto 1270/1993, ya que se sigue hablando de declaraciones informativas sobre “donativos”, artículo 68.2 del RIRPF, cuando los negocios susceptibles de beneficiarse del mecenazgo y, por lo tanto, de gozar de este incentivo fiscal, son más amplios, ver supra. Por ejemplo, los donativos de una colección de rosas gozarían, asimismo, de esta ventaja fiscal, DGT consulta n.º 1235-03) del artículo 69.3 TRLIRPF.

En realidad, lo que se produce, debemos reiterar, a pesar de la errónea terminología que se mantiene en el TRLIRPF y en el RIRPF, no es solamente un incremento porcentual de cinco puntos en el porcentaje de la deducción, sino que, ahora, la deducción por donativos engloba en la letra a) del artículo 69.3, a) TRLIRPF, tanto a los donativos, como a las donaciones de bienes y otros negocios relacionados en el artículo 17 de la Ley 49/2002; en cambio, la letra b) de ese mismo artículo sólo es aplicable a los donativos de dinero o signo que lo represente (se habla de “... cantidades donadas...”).

Esta letra b) supone la deducción del 10% de las cantidades donadas a “...fundaciones reconocidas que rindan cuentas al órgano del protectorado correspondiente, así como las asociaciones declaradas de utilidad pública...”, pero que, por cualquier incumplimiento del artículo 3 de la Ley 49/2002 o de las normas del Real Decreto 1270/2003 para gozar del régimen fiscal “especialísimo”, salvo el de rendir cuentas, no pueden gozar de los beneficios de la letra a).

En cualquier caso, la mejora de cinco puntos en las deducciones en la cuota vinculadas a las donaciones, aportaciones y negocios jurídicos del “mecenazgo”, realizadas por personas físicas, no supone, ni mucho menos, una elevación tan significativa, como pueda parecer a simple vista, del fomento fiscal para estas operaciones, al establecer el artículo 19.2 de la Ley 49/2002 que esta base de la donación computa, a efectos de la limitación del artículo 70. 1 TRLIRPF, es decir, que las bases de las deducciones por donativos del artículo 69.3 y las que, posteriormente, veamos del artículo 69.5 TRLIRPF, no podrán exceder del 10% de la base liquidable (general más especial, en su caso) del contribuyente<sup>13</sup>.

---

<sup>13</sup> La Memoria Económica del Anteproyecto de Ley estima el coste de este incremento, para el Estado, en 13,8 millones de euros.

**2ª)** Ahora bien, en lo que respecta a la anterior “deducción por inversiones y gastos en bienes de interés cultural”, artículo 69.5 TRLIRPF, las modificaciones son más significativas:

1º) Se redacta nuevamente la rúbrica de la deducción: ahora denominada “Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial”.

2º) La anterior deducción del 15% para las adquisiciones de bienes del PHE, inscritos en el Registro de Bienes de interés Cultural y “... siempre que el bien permanezca en el patrimonio del titular durante un período de tiempo no inferior a tres años y se formalice la comunicación de la transmisión a dicho Registro de Bienes de Interés Cultural” se restringe, ahora, a la adquisición de bienes de esta naturaleza, pero siempre que se ejecute fuera del territorio español, para su introducción en el mismo y permanezcan en él y dentro del patrimonio del titular durante al menos tres años.

La base de la deducción requiere la pertinente valoración de la Junta de Calificación, Valoración y Exportación.

3º) Se mantiene la deducción para los gastos de conservación, reparación, restauración y difusión de los bienes de propiedad del contribuyente, que estén declarados Bienes de Interés Cultural, conforme a la normativa del PHE y de las CCAA, si cumplen sus exigencias y, en particular, los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

Al no decirse nada sobre la compatibilidad de esta deducción con la posible deducibilidad de estos gastos de los rendimientos netos de la explotación económica que, en su caso, tuviera el contribuyente en estos bienes; por lo que pueden ser compatibles.

4º) Se introduce una nueva deducción para los gastos e inversiones destinados, letra d) del artículo 69.5 TRLIRPF, a:

-rehabilitación de edificios,

-mantenimiento y reparación de sus tejados y fachadas,

-mejora de infraestructuras de su propiedad, situados en el entorno que sea objeto de protección de las ciudades españolas o de los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajís-

ticos y de los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, sitios en España.

De acuerdo con la propia DA decimoquinta de la Ley 49/2002, las ciudades españolas y los conjuntos arquitectónicos, arqueológicos, naturales o paisajísticos y los bienes declarados Patrimonio Mundial por la UNESCO, sitios en España, figuran en un Anexo a esta Ley.

Aparece la duda de, si los bienes del Patrimonio Cultural de las CCAA, de acuerdo con su propia legislación y cumpliendo las restricciones mencionadas en las letras a) y b) del artículo 69.5 TRLIRPF, podrían gozar de estos beneficios fiscales.

Aunque la redacción de la DA cuarta es poco clara al respecto, entendemos que la remitirse al "... régimen establecido en esta Ley..", lo hace a la Ley 49/2002, pero no a las modificaciones en otras Leyes, por ejemplo, de la Ley 40/1998 incluidas en aquélla, si además añadimos la interpretación restrictiva que, de acuerdo con el artículo 14 LGT/2003, ha de darse a todo incentivo fiscal, nuestra postura es contraria a la extensión del gasto fiscal.

5 °) En otro orden de cosas, no conviene olvidar que las CCAA, en aplicación de sus competencias normativas derivadas del régimen de financiación autonómica, disponen de competencias para introducir en su tramo o gravamen autonómico del IRPF deducciones en la cuota por "inversiones no empresariales" y, de hecho, algunas de ellas, supuesto de la CCAA de Valencia o de la Junta de Castilla y León, han aplicado incentivos fiscales para la protección de su patrimonio histórico-artístico o a favor de las fundaciones y otras IPSFL; apareciendo, nuevamente, una idea que ya hemos citado en páginas anteriores; los incentivos fiscales al "mecenazgo" no pueden limitarse a los que existen en esta Ley 49/2002.

Es más, el conocimiento de esta legislación autonómica es relevante para el beneficiario, ya que en la declaración anual de los donativos y aportaciones con derecho a deducción, debe aparecer, artículo 6.2,f) del Real Decreto 1270/2003, la indicación de a qué deducciones autonómicas tiene derecho esta donación o negocio asimilado del artículo 17 de la Ley 49/2002. En el mismo sentido, véase el artículo 68.2, d) RIRPF.

### **6. 3. Regla de imputación para las ayudas públicas otorgadas a titulares de bienes integrantes del PHE**

La DA primera.1 de la Ley 49/2002 añade una nueva regla de imputación temporal de rentas en el IRPF, consistente en la introducción de un nuevo párrafo, ahora, artículo 14.2, j) TRLIRPF.

Conforme a esta regla, las ayudas públicas, de cualquier clase, concedidas por las Administraciones Públicas a los titulares de bienes del PHE, inscritos en el Registro de Bienes de Interés General, siempre que se destinen exclusivamente a la conservación o rehabilitación, podrán imputarse, no al período impositivo en el cual se genere el derecho, sino por cuartas partes: en el año durante el cual se obtengan y en los tres siguientes; siempre que se cumplan los requisitos de la mencionada Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, en particular, respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

### **6.4. Crédito fiscal en el Impuesto sobre Sociedades para los negocios del artículo 17 de la Ley 49/2002 y asimilados**

El gran cambio, respecto de la Ley 30/1994, consiste en sustituir los incentivos sobre la base imponible del tributo (reducciones) por beneficios fiscales vinculados a las deducciones en la cuota íntegra del impuesto.

Este nuevo sistema de fomento fiscal, vía deducciones en la cuota, es más coherente con la estructura de los beneficios fiscales del IS, pero supone, asimismo, claramente, una posible subvención para la entidad donante.

La razón es evidente. Conforme al artículo 20 de la Ley 49/2002, los sujetos pasivos del IS podrán, si efectúan las aportaciones y negocios jurídicos mencionados en el artículo 17 de la Ley 49/2002, deducir sobre la cuota íntegra del IS, minorada por las deducciones de doble imposición y bonificaciones en la cuota, el 35% de la base de estos negocios, estimada conforme a las reglas del artículo 18 de la Ley 49/192002.

En nuestra opinión, si bien el modelo de incentivo tributario para las actividades de mecenazgo de los sujetos pasivos del IS bajo la égida de la Ley 30/1994 era complejo de estimar, lo cierto es que tenía toda su lógica, pues partía de la diferencia entre un impuesto, el IS, sometido a tipos proporcionales y otra exacción, el IRPF, sujeta, al menos en parte, a tarifa progresivas.

Con el nuevo mecanismo de fomento fiscal en cuota, las posibilidades de subvencionar a determinados donantes se acrecientan, lo que daña tanto a la neutralidad

del IS, como a la asignación de recursos, además, del atentado a la equidad tributaria que produce; aunque, sin duda, esto último es, precisamente, lo que se pretende. Si tenemos en cuenta que el tipo efectivo del IS se sitúa en el 26%, resulta que estas aportaciones gozan de una subvención estimada en la diferencia entre el importe de la deducción en la cuota, 35%, y el tipo de gravamen efectivo del IS que soporta la entidad donante o aportante.

Este gap resulta todavía más aparente, si añadimos que el tipo de gravamen en el IS para las empresas de reducida dimensión puede ser del 30% para el tramo de base imponible hasta 90.151, 81 euros (artículo 114, a) TRLIS).

En otro orden de cosas, se establece que las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas por insuficiencia de cuota, podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los diez ejercicios siguientes y sucesivos.

Es lógico pensar que se pusiera coto a esta subvención, totalmente absurda y, por ello, el artículo 20.2 de la Ley 49/2002 afirma:

*“La base de esta deducción no podrá exceder del 10 por 100 de la base imponible del período impositivo. Las cantidades que excedan de este límite se podrán aplicar en los períodos impositivos que concluyan en los diez años inmediatos y sucesivos”.*

Este límite ya aparecía en la Ley 30/1994 (como se observa, la originalidad de los redactores de la Ley 49/2002, en lo que respecta al mecenazgo, es casi nula), habiéndose eliminado, sin embargo, el límite alternativo que figuraba calculado sobre las ventas de la entidad donante, el cual permitía una mayor flexibilidad en las aportaciones de la sociedad a la IPSFL, sobre todo en el supuesto de empresas con bases imponibles negativas<sup>14</sup>.

Asimismo, y en el mismo sentido que en el IRPF, ver supra, la DA segunda. 3 de la Ley 49/2002 altera la redacción del artículo 35.1 de la LIS, el cual pasa de denominarse “Deducción por actuaciones para la protección y difusión del Patrimonio Histórico Español y de las ciudades, conjuntos y bienes declarados Patrimonio Mundial, así como por inversiones en producciones cinematográficas y en edición de libros”, aunque el contenido de este artículo es muy superior en modalidades de incentivo tributario de lo que dispone la rúbrica.

Por ello, hubo que, nuevamente, cambiar la redacción de esta rúbrica, aunque con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 27 de abril de 2003,

<sup>14</sup> El coste recaudatorio se cuantifica, diferencialmente, en 10,6 millones de euros.



dejándola como: “deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas, edición de libros, sistemas de navegación y localización de vehículos, adaptación de vehículos para discapacitados y guarderías para los hijos de trabajadores”, creándose un nuevo artículo en la LIS, el artículo 35 bis, destinado exclusivamente a “deducciones por inversiones medioambientales” (ver artículo decimotercero de la Ley 36/2003, de 11 de noviembre, de medidas de reforma económica (BOE de 12).

Posteriormente, el TRLIS, artículo 38, conserva la rúbrica, el contenido y las características de la deducción del artículo 35.1 LIS.

Bajo ella, se permite deducir el 15% del importe de una serie de inversiones y gastos en bienes y actividades idénticas a las reguladas en el artículo 69.5 TRLIRPF; en consecuencia, nos remitimos para el análisis al apartado 6.2 anterior.

### **6.5. Créditos tributarios para los donantes o aportantes que sean contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de no Residentes**

De acuerdo con el artículo 21.2 de la Ley 49/2002, tendrán derecho a unos beneficios fiscales equivalentes a los sujetos pasivos del IS (ver párrafos anteriores), los contribuyentes del IRNR que realicen actividades en el territorio español por medio de establecimiento permanente.

Esta asimilación es lógica, tanto con la naturaleza del establecimiento permanente como con la filosofía de su tratamiento, el cual parte de la idea de “personalización”, es decir, de considerarlo, a todos los efectos, como una persona jurídica residente en España.

Para los contribuyentes del IRNR que no actúen en España mediante establecimiento permanente, en cambio, el artículo 21.1 de la Ley 49/2002 les permite aplicar la deducción por donativos en el IRPF (artículo 69.3, a) TRLIRPF, ver 6.1. arriba), en las declaraciones que presenten por hechos imponible acaecidos en el plazo de un año desde la fecha del donativo, donación o aportación y con el límite del 10% de la base imponible del conjunto de sus declaraciones en ese año. Esta suma de declaraciones se sustenta en el carácter del IRNR para estos contribuyentes, configurado como un tributo de devengo instantáneo, operación por operación. Asimismo, no es de extrañar tampoco que se les conceda este incentivo fiscal, pues se entiende beneficioso para el interés general español, al venir vinculado a las actividades realizadas por una IPSFL con domicilio fiscal en España. Mas tampoco es una novedad, ya que estaba regulado de esta forma por el artículo 25,a) de la Ley 41/1998, de 9 de diciembre, del IRNR, por lo que tal mención es redundante<sup>15</sup>.

<sup>15</sup> El impacto recaudatorio se evalúa muy escaso, de apenas 62.402 euros

En la actualidad, el reconocimiento íntegro, para los establecimientos permanentes, de las bonificaciones y deducciones a las que se refieren los artículos 30 al 44 TRLIS, se reproduce en el artículo 19.4, a) del Texto Refundido de la Ley del IRNR, aprobado por el Real Decreto-Legislativo 5/2004, de 5 de marzo (BOE de 11).

## 7. DISPOSICIONES COMUNES PARA LOS BENEFICIOS FISCALES VINCULADOS AL “MECENAZGO”

### 7.1. Justificación de los negocios jurídicos deducibles

Como ya sucedía con la Ley 30/1994, el artículo 24 de la Ley 49/2002 establece de manera específica la justificación de los donativos, donaciones y aportaciones efectuadas.

Es discutible esta especialidad; en general, todo beneficio tributario ha de ser probado por el contribuyente que desee aplicarlo en sus declaraciones tributarias, de acuerdo con las reglas generales del Derecho probatorio, artículos 105 a 108, ambos inclusive, de la LGT/2003.

Por si esta base legal fuera insuficiente, las Leyes propias de cada tributo suelen reiterar esta exigencia, así, el artículo 97.6, tercer párrafo, TRLIRPF, ya demanda a los contribuyentes, como una obligación básica, el aportar los justificantes y pruebas de todas las reducciones, deducciones o beneficios fiscales que se atribuyan. Por su parte, el artículo 67.1 del RIRPF añade la conservación de estos justificantes y documentos durante el período de prescripción tributaria como nuevo requisito.

En otro orden de cosas, en el IRPF, a partir de lo dispuesto en el artículo 68.2 del RIRPF, las entidades donatarias se ven obligadas a informar periódicamente a la Administración Tributaria de los donativos recibidos, a efectos de la deducción por donativos del artículo 69.3, b) TRLIRPF y existe, incluso, un modelo de declaración informativa, anual, el modelo 182, el cual obliga a los donatarios a informar sobre los donativos, a efectos del artículo 69.3 TRLIRPF y, además, a emitir certificados a favor de los donantes, que permita a estos sustentar el correspondiente beneficio fiscal.

Este modelo, precisamente, ha sido objeto de transformaciones decisivas por efectos de la Ley 49/2002 y de su Reglamento. Nótese, por cierto, que la redacción del TRLIRPF cuida mucho de mantener la especialidad de las declaraciones informativas de las deducciones por donativos del artículo 69.3, a) TRLIRPF, es decir, precisamente las reguladas en la Ley 49/2002.

De esta manera, puede sustentarse la especificidad del artículo 24 de la Ley 49/1992, además, como hemos señalado de la complejidad de los negocios jurídicos incorporados en su artículo 17, los cuales exceden, con mucho, a los donati-

vos dinerarios o in natura; de hecho, una contradicción evidente es que, en sus orígenes, tanto el artículo 66. 2 del Reglamento del IRPF, como el modelo 182 de declaración informativa de estos donativos, estaba pensado exclusivamente para los donativos dinerarios, ciertamente, los más comunes a las personas físicas, pero no los únicos con derecho a un beneficio fiscal, como reconoce el artículo 17 de la Ley 49/2002.

Asimismo, la necesidad de justificar la donación o el negocio asimilado en el caso de tratarse de personas jurídicas, obligaba a replantearse la existencia de un modelo informativo similar o incluir en el modelo 182 a los donantes personas jurídicas.

La redacción incluida al respecto en el TRLIRPF permite diferenciar, en consecuencia, entre las dos obligaciones de información en el supuesto de donativos: entidades de la Ley 49/2002, obligación contenida en esta Ley propia y remisión del artículo 69.3, a) TRLIRPF e IPSFL del artículo 69.3,b) TRLIRPF, a cuya obligación de información se refiere expresamente el RIRPF, además, de limitarse el crédito fiscal a los donativos dinerarios.

## **7. 2. Certificación del negocio jurídico con derecho a la deducción**

En principio, se solicita una certificación (no hay modelo oficial) emitida por la entidad beneficiaria sobre la realidad del mecenazgo, el cual debía cohonestarse con la regulación del modelo 182 del IRPF, para lo cual se establecía la habilitación al Reglamento en el apartado 2 del citado artículo 24.

La certificación que avala al donante para aplicar el incentivo, deberá contener, al menos, los siguientes extremos:

- a) El Número de Identificación Fiscal y los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria.
- b) Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas por el artículo 16 de la Ley 49/2002.
- c) Fecha e importe del donativo, cuando éste sea dinerario.
- d) Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado, cuando no se trate de donativos en dinero.
- e) Destino que la entidad donante dará al objeto donado, en cumplimiento de su finalidad específica.

- f) Mención expresa del carácter irrevocable de la donación, sin perjuicio de lo establecido en las normas imperativas civiles que regulan la revocación de donaciones (recuérdese al respecto, el efecto producido por la revocación en el cómputo del beneficio fiscal, artículo 17.2 de la Ley 49/2002, ver supra).

Estas reglas son, prácticamente, idénticas a las contenidas en el artículo 66 de la Ley 30/1994 y suponen sus mismos problemas, así, la norma sobre la revocación de las donaciones choca con lo dispuesto imperativamente por el CC, artículo 644, que parece han de primar sobre cuestiones de Derecho Tributario. En otro orden de cosas, la constancia de la entrega del bien donado ha de seguir, asimismo, las disposiciones del CC, por ejemplo, el artículo 633 exige que las donaciones de bienes inmuebles se efectúen en escritura pública para que sean válidas, debiendo constar de la misma forma la aceptación; por ello, el documento público al que hace referencia la letra d) anterior solamente tiene sentido en este contexto y en el de los restantes negocios jurídicos del “mecenazgo” vinculados a aportaciones de bienes o derechos inmobiliarios.

El artículo 6. del Real Decreto 1270/2003 desarrolla la previsión legal anterior y en su apartado 1 no hace sino reproducir los contenidos informativos que debe reunir el citado certificado, de acuerdo con la Ley 49/2002, artículo 24.3, “... por lo que cabe preguntarse cuál sería la intención del legislador al encomendar al desarrollo reglamentario el establecimiento de los requisitos exigibles para la expedición de estas certificaciones” (Botella, 2003, p. 56). La clave se encuentra, sin embargo, en el artículo 6.2 del Real Decreto 1270/2003, al introducir para dar cumplimiento a lo regulado en el artículo 24.2 de la Ley 49/2002, la posibilidad de que por parte de la Administración Tributaria se aprobase una declaración informativa anual, a presentar en el mes de enero de cada año, incluso por medios telemáticos, por parte de las entidades beneficiarias, sujetos pasivos del IS, donde figuren los datos anteriores y otros de relevancia fiscal entre los que destacamos:

-La valoración de lo donado, si no se trata de dinero o signo que lo represente.

-Referencia a si el donativo o la aportación se ubican en el “mecenazgo prioritario” (ver infra).

-Revocaciones, en su caso, de los donativos e

-indicación de si existe algún beneficio fiscal en la legislación autonómica.

Coordinando esta propuesta con lo dispuesto en RIRPF, se explica la opción del legislador (incorporada por la ORDEN HAC/ 3219/ 2003, de 14 de noviembre, por la que se aprueba el nuevo modelo 182 de declaraciones informativas sobre donativos, donaciones y aportaciones recibidas, BOE de 21), donde se establece como novedad radical que, dentro de la relación de donantes del modelo 182, se incluyen todos los contribuyentes y sujetos pasivos beneficiarios de la deducción por donativos, es decir, personas físicas y sujetos del IS<sup>16</sup>, aunque con dos orígenes legislativos distintos.

### 7. 3. El “mecenazgo prioritario”

La Ley 30/1994 introdujo la figura del “mecenazgo prioritario”, con la intención de fomentar con un “plus” de incentivos fiscales determinadas actividades o programas que el Gobierno considerase como de interés relevante; esta importancia se completaba con la flexibilidad otorgada a la figura, al afirmarse que la relación de actividades y programas que se calificasen como “prioritarios”, aparecería cada año en la Ley de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, LPGE).

Si, de verdad, la Ley 49/2002 hubiera partido de un análisis de la aplicación de la Ley 30/1994, constatando, como afirma su EM, apartado I, párrafo cuarto, que “... su eficacia ha sido limitada...”, la figura del “mecenazgo prioritario” hubiese sido objeto de una profunda reconsideración, por, al menos, dos razones:

- a) No puede pretenderse que sea “prioritario” un listado de actividades y programas que, rutinariamente, se repiten año tras año en las LPGE, con el agravante de que también, ejercicio a ejercicio, se van incluyendo nuevos supuestos a esta “prioridad” (Cruz y López Ribas, 2004, p. 199).

Lo prioritario ha de ser excepcional y específico, no constante y plural. La proliferación de casos de “mecenazgo prioritario” conduce a su propia irrelevancia.

- b) No existe información, ni la proporciona la Memoria económica del proyecto de Ley que devino en Ley 49/2002 sobre la eficacia, la importancia de esta figura, sus costes recaudatorios, el número de entidades, actividades o personas beneficiadas, etc.; ello a pesar de las profusas obligaciones formales que existían al respecto.

<sup>16</sup> La paupérrima Memoria justificativa del proyecto de Real Decreto por el que se aprueba el Reglamento de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al Mecenazgo y por el que se modifican otras normas tributarias, de 30 de abril de 2003, nada señala sobre las razones que movieron al legisladora a introducir esta opción.

Precisamente, el legislador parece ser consciente de la necesidad de suplir tales carencias, ya que entre los requisitos incluidos en la obligación informativa del modelo 182 (ver supra), se incluye expresamente (artículo 6.2, d) del Real Decreto 1270/2003), si la donación o aportación se incluye entre las de mecenazgo prioritario que se señalan en la LPGE.

En el mismo orden de cosas, el artículo 12 del mismo Real Decreto 1270/2003 prevé normas específicas de información para la aplicación del “mecenazgo prioritario” a los “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

En suma, sólo cabe esperar que con el modelo 182 podamos disponer en fechas próximas de información cuantitativa relevante sobre esta figura<sup>17</sup>, ver infra.

Por su parte, con la evidente falta de novedad que la caracteriza en lo que respecta al “mecenazgo”, la Ley 49/2002 se refiere al mecenazgo prioritario en su artículo 22, limitándose a señalar que serán las LPGE las que determinen, anualmente, las actividades de interés general y las entidades beneficiarias de unos incentivos consistentes, al igual que bajo la Ley 30/1994, en elevar hasta un máximo de cinco puntos porcentuales, tanto los porcentajes como los límites de deducción de los incentivos fiscales al mecenazgo citados en los artículos anteriores de la propia Ley (ver supra) y que, hasta la fecha, se han limitado a incrementar en 5 puntos porcentuales la cuantía de la deducción, es decir, hasta el 30% de la cuota íntegra del IRPF y del 40% de la cuota íntegra minorada del IS; esto último conlleva el absurdo de que: “... la renta obtenida por la entidad que sea posteriormente donada a una EPSFL en el marco de una actividad prioritaria de mecenazgo tribute a un tipo de gravamen inferior al porcentaje al que se deducirá de la cuota, es decir, genera menos impuestos de los que posteriormente deduce por su donación.” (Cruz y López Ribas, 2004, p. 202).

## 8. EL RÉGIMEN FISCAL DE OTRAS “FORMAS DE MECENAZGO”

### 8.1. Nota previa

Como hemos señalado con anterioridad, en el Capítulo III del Título II de la Ley 49/2002 se incluyen una serie de negocios o actividades que el legislador “asimila” al mecenazgo. Sin duda, porque su contenido, en muchos casos basado en la existencia de contraprestación, impediría calificarlos como actividades altruistas, propias del “mecenazgo” puro.

---

<sup>17</sup> Aunque la Administración Tributaria sí dispone de evaluaciones sobre la aplicación de este régimen de “mecenazgo prioritario”, ver Memorandum sobre la aplicación de la Ley 30/1994,; op. cit., pp. 25-27.

Estos negocios son los siguientes:

- a) Los convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general, artículo 21.
- b) Gastos en actividades de interés general, artículo 22.
- c) Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público, artículo 23.

Si se compara este listado con lo regulado en la Ley 30/1994, parecería, a simple vista que, por un lado, la letra c) supone una novedad y que, por otra parte, ha desaparecido al antigua “adquisición de obras de arte para oferta de donaciones”, mencionada en el artículo 69 de la Ley 30/1994.

Respecto a la segunda figura, de orígenes netamente franceses, cierto es que no existe en la Ley 49/2002, con lo que las críticas respecto a la carencia de instrumentos fiscales protectores de la adquisición de arte moderno arrecian, ya que este incentivo estaba construido para favorecer tales adquisiciones.

Ahora bien, su regulación, casuística y compleja, basada en compromisos de donación futura y vinculada a un intrincado proceso de actuaciones, donde el empresario adquirente de la obra de arte era un puro intermediario o, mejor dicho, un depositario de la obra, a la espera de transmitirla a la IPSFL que, finalmente, recibía el bien como donación, la hicieron prácticamente inaplicable (de hecho, no conocemos ningún caso que se atribuyese ese incentivo).

Respecto a la primera figura, lo primero que cabe decir es su carencia de novedad; en realidad, se pretende dotar de un cierto aspecto de norma marco, de regulación uniforme, a una serie de incentivos fiscales que, de manera prácticamente anual, se han ido desarrollando en nuestras LPGE, al hilo de acontecimientos de contenido de lo más variopinto y que respondían, en el fondo, a un patrón común.

Aunque solamente fuera porque para estos acontecimientos estaba siempre asegurada la concesión de la categoría de “mecenazgo prioritario”, resulta una buena idea crear un marco común, a cuyas reglas se acomode la regulación anual, por medio de las LPGE, de los mismos, los últimos, conforme a la prevista LPGE para el año 2006 serían: “Año Santo Lebaniego 2006” y “Exposición Universal de Zaragoza 2008”, estando, además, en pleno proceso de desarrollo otros, la “Copa América” o el “IV Centenario de la edición de “El Quijote”<sup>18</sup>.

---

<sup>18</sup> La cita de la mayoría de estos acontecimientos puede encontrarse en. Botella (2003, p. 59)

Esta regulación uniforme y coherente se completa adecuadamente en el Capítulo III, artículos 7 al 12, ambos inclusive, del Real Decreto 1270/2003, y hubiera permitido disponer de un marco completo y uniforme para regular los diferentes acontecimientos que reúnan esta calificación.

Ahora bien, esta circunstancia hubiese requerido que la creación del acontecimiento en la correspondiente LPGE o Ley propia remitiese de forma expresa a la Ley 49/2002 y a su desarrollo reglamentario.

Desgraciadamente, no parece ser esta la voluntad del legislador, el cual sigue optando por regulaciones individualizadas de cada uno de estos “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”; encontrándose, actualmente, en pleno desarrollo (Ley 62/2003, de 30 de diciembre) los siguientes:

- XV Juegos del Mediterráneo, Almería 2005.
- Cuarto Centenario de “El Quijote”, extendida su vigencia hasta mediados del ejercicio 2006.
- Copa América 2007 en Valencia, que cuenta, asimismo, con una normativa tributaria especialísima que excede con mucho todos los beneficios fiscales imaginados.

Es importante indicar también que el Capítulo III del Real Decreto 1270/2003 no solamente plantea esta materia, sino que en su artículo 8 desarrolla los “requisitos de las inversiones, gastos, actividades u operaciones con derecho a deducción o bonificación”.

## **8. 2. Convenios de colaboración empresarial.**

La figura de los “convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general” a la que se refiere el artículo 25 de la Ley 49/2002, aparece con rasgos prácticamente idénticos a los de su antecedente: los “convenios de colaboración empresarial” del artículo 68 de la Ley 30/1994, por lo que no existen novedades en la naturaleza de este negocio jurídico, aunque sí se producen cambios en su tratamiento fiscal, tal y como señala la EM, apartado III, párrafo quinto.

Esta figura, tal y como hemos indicado en aportaciones anteriores (Carbajo, 2003, p. 59), nos parece un *tertium genus*, entre el contrato de patrocinio publicitario, oneroso, de carácter mercantilista y dominado por el mercado, siendo su contraprestación un precio y la figura del “mecenazgo” puro, negocio jurídico presidido por la liberalidad, no lucrativo, con ausencia de contraprestación.



Otras diferencias pueden venir dadas, por un lado, por su ámbito subjetivo, pues el “convenio de colaboración” sólo puede producirse con las entidades beneficiarias del mecenazgo, citadas en el artículo 16 de la Ley 49/1992 y, en lo que respecta al ámbito objetivo, ya que su finalidad puede ser más amplia que la del contrato publicitario de patrocinio.

El “convenio de colaboración” es un acuerdo, sin forma preestablecida, por medio del cual las entidades beneficiarias del mecenazgo y mencionadas en el artículo 16 de la Ley 49/2002, a cambio de una ayuda económica - de cualquier clase, aunque alguna doctrina siga considerando que tal “ayuda” sólo puede ser monetaria (Vid., al respecto, Cruz y López Ribas, 2004, p. 216), para la realización de las actividades de interés general que constituyen el objeto o finalidad específica de tales entidades (artículo 3.1º Ley 49/2002), “...se comprometen por escrito a difundir por cualquier medio la participación del colaborador en dichas actividades”.

Resulta relevante, sin embargo, la eliminación de una de las restricciones del anterior artículo 68 de la Ley 30/1994, el que el citado compromiso no pudiera consistir en una participación en el porcentaje de ventas o de beneficios de la entidad que conviene.

La otra novedad más significativa de esta regulación es que, frente a las limitaciones contenidas en el artículo 68 de la Ley 30/1994, las cantidades satisfechas o los gastos realizados por este concepto son totalmente deducibles para calcular la base imponible del IS de la entidad colaboradora o del IRNR de los contribuyentes que operen en el territorio español mediante establecimiento permanente o del rendimiento neto de la actividad económica de aquellos contribuyentes acogidos al régimen de estimación directa en el IRPF, lo que equivale a negar la utilización de este negocio por los empresarios en estimación objetiva.

En estas condiciones, la figura de los “convenios” adquiere perfiles propios y, prácticamente indiferentes, salvo cuestiones de “imagen”, al patrocinio publicitario (en el mismo sentido, los ingresos por los dos conceptos siguen resultando exentos, artículo 6, 1, a) Ley 49/2002); lo que hace todavía más incomprensible el tratamiento del verdadero problema fiscal de estos negocios durante la vigencia de la Ley 30/1994; su sometimiento al IVA.

En principio, en atención a su naturaleza publicitaria, la DGT los calificó como prestaciones de servicios onerosas sometidas al IVA, DGT 20 de marzo de 1996, por ejemplo; lo que obligó a una posterior rectificación oficial, por razones simplemente de oportunidad política.

Este cambio de criterio se plasmó en la Resolución de 9 de marzo de 1999, de la Dirección General de Tributos, relativa a la aplicación del IVA en relación con los convenios de colaboración en actividades de interés general, regulados por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (BOE de 23 de diciembre), donde se interpretó lo contrario, la ausencia de la “onerosidad”, propia del hecho imponible del IVA, así como la carencia de un consumo gravable por parte del colaborador.

De esta forma, la DGT entendía que la ayuda económica percibida por la entidad beneficiaria del colaborador, en atención a este “convenio”, no suponía contraprestación alguna y, por lo tanto, la operación no estaba sujeta al IVA.

Aunque el tema es debatible y, mucho más, con la redacción del artículo 25 de la Ley 49/2002, donde la aproximación entre el tratamiento fiscal de los “convenios” y el contrato de “patrocinio publicitario” es superior, lo cierto es que se mantiene la no sujeción de los “convenios” al IVA, aunque de una forma siquiera singular, afirmando que:

*“La difusión de la participación del colaborador en el marco de los convenios de colaboración definidos en este artículo no constituye una prestación de servicios”.*

Por último, el apartado 3 del artículo 25 establece la incompatibilidad para las cantidades satisfechas en cumplimiento de estos convenios con los demás incentivos fiscales que prevé esta Ley.

### **8. 3. Gastos en actividades de interés general**

Al contrario que los anteriores incentivos, la característica diferencial de estos gastos es que los efectúa la propia entidad; en los anteriores negocios jurídicos del mecenazgo o asimilados, las personas o entidades colaboradoras ejecutaban los negocios a favor de entidades beneficiarias, pero sin realizar por sí mismas ninguna actividad de interés general.

Asimismo, aunque con menor importancia que en sus orígenes históricos (donde la diferencia entre gasto “necesario” y gasto simplemente “conveniente” constituía la clave a la hora de establecer cuándo un gasto era o no deducible de los impuestos sobre la renta), estos gastos tenían la virtud de ser deducibles aunque no se correspondieran con el objeto social o la actividad económica de la entidad. En los momentos actuales el criterio de correlación de ingresos y gastos impediría deducir determinadas partidas realizadas por empresas, cuya conexión con su

actividad económica y sus ingresos futuros no fuera directamente perceptible; por esta razón, puede seguir teniendo sentido una norma como la del artículo 26 de la Ley 49/2002,

Por lo tanto, los gastos realizados por los sujetos pasivos del IS y por los empresarios o profesionales personas físicas que determinen sus rendimientos netos en el régimen de estimación directa (modalidades normal o simplificada) en el IRPF, podrán ser deducibles para establecer sus bases imponibles o sus rendimientos netos, respectivamente, si se realizan para los fines de interés general mencionados en el artículo 3.1º de la Ley 49/2002.

No hay límites para esta deducibilidad (y esto si es un cambio con relación a la Ley 30/1994). La deducción por estos gastos en actividades de interés general será incompatible, para los mismos gastos, con los restantes incentivos fiscales de la Ley.

#### **8. 4. Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público**

A pesar de las apariencias, no se trata de ninguna novedad jurídica, sino, tal y como afirma la propia EM de la Ley 49/2002, apartado III, último párrafo, de:

*“La creación del marco jurídico al que deberán ajustarse los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público que pueda establecer por Ley, fijando su contenido máximo, duración y reglas básicas”.*

Se trataría, en suma, de acabar con una situación jurídicamente reiterada en todas las LPGE, consistente en la configuración, ex novo, normalmente, con duración anual, de una retahíla de acontecimientos, de variado tenor: religiosos y culturales, especialmente, vinculados a una serie de beneficios fiscales.

Se conseguiría, de esta forma, dotar de un marco legislativo coherente y uniforme a tales acontecimientos.

La misma idea subyace en la regulación del Capítulo III del Real Decreto 1270/2003, artículos 7 a 12, ambos inclusive, destinados a esta materia.

Por poner un ejemplo sobre la necesidad de una regulación uniforme de estos acontecimientos<sup>19</sup>, todas las ciudades españolas que han sido designadas “Capitales Europeas de la Cultura” han gozado de este marco de beneficios, cuyo contenido, por otra parte, ya responde a unos estándares preestablecidos.

---

<sup>19</sup> En idéntico sentido se pronuncia Botella (2003, p. 60)

Por lo tanto, parecía haber llegado el momento de fijar, legislativamente hablando, los contenidos comunes para el fomento fiscal de estos acontecimientos y el procedimiento para su aplicación.

El artículo 27 de la Ley 49/2002 define, en principio, estos programas, como "... el conjunto de incentivos fiscales específicos aplicables a las actuaciones que se realicen para asegurar el adecuado desarrollo de los acontecimientos que, en su caso, se determinen por Ley".

Como se observa con esta redacción, tal y como sucede actualmente, la regulación de estos programas queda, prácticamente, en manos de la citada Ley, la cual incluirá, en principio, los siguientes extremos:

- a) La duración del programa que llegará hasta un máximo de tres años.
- b) La creación de un consorcio u órgano administrativo, encargado de gestionar el programa y de certificar la adecuación de los gastos e inversiones que van a resultar beneficiados fiscalmente a los objetivos y planes del mismo.

En dicho consorcio estarán representadas las Administraciones públicas interesadas y, en todo caso, el Ministro de Hacienda, siendo necesario para la emisión de la certificación el voto favorable del Ministerio de Hacienda.

- c) Las líneas básicas de las actuaciones en las que vaya a consistir el programa.
- d) Los beneficios aplicables a las actuaciones anteriores.

Estos beneficios fiscales serán, como máximo, los siguientes:

**1º)** Los sujetos pasivos del IS, los contribuyentes del IRPF que realicen actividades económicas en régimen de estimación directa y los contribuyentes del IRNR que actúen en España por medio de establecimientos permanentes podrán deducir de la cuota íntegra del impuesto el 15% de los gastos e inversiones que ejecuten en cumplimiento de los planes y programas de actividades establecidas por el consorcio u órgano administrativo gestor del programa, por los siguientes conceptos:

- 1. Adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos, sin que, en ningún caso, se consideren como tales los terrenos y excluyendo, en todo caso (exclusión derivada de la negativa experiencia del programa "Año Santo Jacobeo"), la instalación o ampliación de redes de servicios de tele-

comunicaciones o de electricidad, así como para el abastecimiento de aguas y otros suministros.

2. Rehabilitación e edificios y otras construcciones "... que contribuyan a realzar el espacio físico afectado en su caso por el respectivo programa".

Estas obras han de cumplir las normas sobre actuaciones protegidas en materia de vivienda y, además, las normas arquitectónicas y urbanísticas que, en este terreno, establezcan los Ayuntamientos o el consorcio regulador del acontecimiento.

3. Realización de gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual que sirvan directamente para la promoción del acontecimiento. Si el contenido de la promoción se refiere, de modo esencial, al acontecimiento, la base de la deducción será el importe total de la inversión realizada; en caso contrario, la base equivaldrá al 25% de la inversión.

La DGT, en 9 de octubre de 2003, consideró que los contratos publicitarios de patrocinio, que contengan una cláusula donde se establezca que las cantidades aportadas deberán ser destinadas exclusivamente a la publicidad del acontecimiento, darán derecho a esta deducción.

La calificación de la esencialidad de la promoción del acontecimiento ha de realizarse de forma conjunta y a la vista de las propias características del evento (DGT de 9 de octubre de 2003).

Esta deducción, conjuntamente con todas las deducciones por inversión del IS, no podrá exceder del 35% de la cuota íntegra del gravamen, minorada por las deducciones por doble imposición y las bonificaciones, siendo, asimismo, incompatible, para los mismos bienes y gastos, con las deducciones previstas en el TRLIS.

Las cantidades no deducidas podrán aplicarse, respetando igual límite, en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos.

El cómputo de estos plazos podrá diferirse hasta el primer ejercicio que, dentro del período de prescripción, se produzcan resultados positivos, en dos casos: en las entidades de nueva creación y en las entidades que saneen pérdidas de ejercicio anteriores, mediante la aportación efectiva de nuevos recursos, sin que se considere como tal la ampliación o capitalización de reservas.

**2º)** Los contribuyentes del IRPF, los sujetos pasivos del IS y los contribuyentes del IRNR que ejecuten actividades en España por medio de establecimiento perma-

nente, tendrán derecho a las deducciones por donativos y otros negocios jurídicos que constituyan el mecenazgo, de acuerdo con las reglas de los artículos 19, 20 y 21 de la Ley 49/2002, siempre que se realicen a favor del consorcio u órgano administrativo que gestione el acontecimiento.

El régimen de “mecenazgo prioritario” (consistente, como sabemos, ver supra, en incrementar en cinco puntos como máximo los porcentajes de deducción por mecenazgo) se otorga y, en este supuesto, en su cuantía máxima: cinco puntos más los porcentajes y los límites (frase ambigua, pues parece indicar que, por ejemplo, en este caso el límite del 10% sobre la base liquidable del contribuyente, al cual, como máximo, tiene derecho la deducción por donativos en el IRPF, artículo 70 TRLIRPF y 19.2 de la Ley 49/2002, se elevaría al 15%) de las deducciones reguladas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley 49/2002.

**3 º)** Las transmisiones sujetas al ITP y AJD, gozarán de una bonificación del 95%, cuando los bienes y derechos adquiridos se destinen, directa y exclusivamente, por el sujeto pasivo a la realización de inversiones con derecho a la deducción por inversiones y gastos citada en el punto 1º) anterior.

**4 º)** Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Actividades Económicas tendrán una bonificación del 95% de las cuotas (parece que de todo tipo: local, provincial y nacional) y recargos que correspondan a “... las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que tengan lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente”.

**5 º)** Las empresas que desarrollen las actividades del programa, gozarán de una bonificación del 95% en los impuestos y tasas locales que recaigan sobre los objetivos del programa, sin que el Estado tenga que compensar a la Hacienda Local por este beneficio tributario.

Se concluye, lógicamente, con que la Administración tributaria comprobará la concurrencia de las circunstancias y requisitos necesarios para gozar de estos beneficios fiscales, cuya regulación será objeto del correspondiente desarrollo reglamentario.

Ahora bien, el efecto beneficioso que tendría esta regulación marco ha quedado reducida a la nada, porque el artículo 7 del Real Decreto 1270/2003 se encarga de recordarnos que la aplicación de los beneficios fiscales quedará condicionada a la normativa específica del “programa de apoyo al acontecimiento de excepcional interés”, por lo que las posibilidades de desarrollos legislativos independientes es

un hecho e, inmediatamente, surge la pregunta: ¿para qué se incluyó el artículo 27 en la Ley 49/2002?

Respecto al artículo 8 ya citado, los requisitos allí señalados tienen una naturaleza muy diversa<sup>20</sup>, en el caso de las inversiones realizadas para la adquisición de elementos del inmovilizado material nuevos y en obras de rehabilitación, se indica un requisito temporal para su entrada en vigor; para los gastos de propaganda y publicidad de proyección plurianual (concepto de ardua delimitación), lo que se hace es, precisamente, definir estas actividades y así sucesivamente.

En cuanto al procedimiento para gozar de estos beneficios, artículos 9 al 12, ambos inclusive, resulta que:

- Siempre se requiere el reconocimiento previo por parte de la Administración tributaria a los incentivos fiscales del programa; así, los relativos al IRPF, IS e IRNR suponen la autorización del órgano competente de la Agencia Tributaria, previa solicitud del interesado, la cual incluirá el certificado emitido por el consorcio u órgano administrativo correspondiente, donde se acredite expresamente que los gastos e inversiones se han ejecutado en cumplimiento de los planes y actividades de estas entidades.

En el supuesto de ITP y AJD el reconocimiento se solicitará mediante la presentación de la declaración-liquidación del tributo, a la que se unirá la respectiva certificación del consorcio u órgano administrativo, así como la copia de la solicitud del incentivo fiscal que se haya solicitado para la inversión ante la Agencia Tributaria. También se indica el procedimiento para obtener las bonificaciones propuestas en los impuestos y tasas locales.

- Se regula la certificación que ha de emitir el consorcio o el órgano administrativo creado para gestionar y dirigir el correspondiente “programa”. El certificado es el documento que acredita que la persona o entidad a la que la misma se refiere colabora con la actividad o el fin del acontecimiento.

El certificado es esencial para obtener el derecho a los beneficios fiscales mencionados en el artículo 27 de la Ley 49/2002 o en la LPGE donde se regule este programa.

Para lograr estos certificados, artículo 10.1 del Real Decreto 1270/2003, los interesados deberán presentar una solicitud ante el consorcio u órgano administrativo correspondiente, a la cual se adjuntará la documentación relativa a las caracterís-

---

<sup>20</sup> Ver nota 19.

ticas y finalidad del gasto, inversión o actividad que se proyecta, así como el presupuesto, forma y plazos para su realización.

El plazo para la presentación de estas solicitudes terminará 15 días después de la finalización del acontecimiento.

Recuérdese que en este consorcio u órgano, siempre existirá un representante del Ministerio de Hacienda, para asegurar el control de los incentivos tributarios otorgados. Por su parte, el artículo 10.2 del Real Decreto 1270/2003 detalla el contenido mínimo del certificado.

Finalmente, el artículo 10.3 del Real Decreto 1270/2003 señala que el plazo máximo para la notificación de estas certificaciones es de dos meses desde la entrada de la solicitud en el registro del consorcio.

Si en dicho plazo no se hubiera recibido requerimiento o notificación administrativa para corregir o ampliar la solicitud, se entenderá cumplido el requisito, es decir, funcionará el silencio administrativo positivo, confirmándose el carácter administrativo de este procedimiento, a efectos de los pertinentes recursos.

Por su parte, el artículo 11 del Real Decreto 1270/2003 establece que el consorcio u órgano administrativo correspondiente remitirá al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en los meses de enero, abril, julio y octubre de cada ejercicio, copia de las certificaciones emitidas en el trimestre anterior para su remisión a los órganos de gestión fiscal.

-En otro orden de cosas, el artículo 12 del Real Decreto 1270/2003 y, dado que estos “programas” gozan del régimen fiscal del “mecenazgo prioritario” (ver supra), regula la emisión de las certificaciones a petición de las entidades o instituciones beneficiarias.

Una vez obtenida esta certificación, las entidades o instituciones procederán, a su vez, a expedir a los aportantes las correspondientes certificaciones de donaciones a que se refiere el artículo 24 de la Ley 49/2002 (y darán cumplimiento a la información anual exigida por el modelo 182, ver supra).

Asimismo, remitirán al consorcio u órgano administrativo correspondiente, dentro de los dos meses siguientes a la finalización de cada ejercicio, una relación de las actividades financiadas con cargo a dichas aportaciones, así como copia de las certificaciones expedidas.



El Consorcio u organismo, a su vez, procederá a remitir copia de las certificaciones recibidas, dentro de los dos meses siguientes a su recepción, al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Tributaria.

## 9. INCIDENCIA RECAUDATORIA DE ESTOS INCENTIVOS

Aunque las fuentes estadísticas al respecto sean escasas, proviniendo de la “Memoria de la Administración Tributaria”, la cual recoge la información derivada de las autoliquidaciones presentadas por los contribuyentes, siendo los últimos datos los correspondientes al período impositivo 2003<sup>21</sup>; lo cierto es que solamente abarcan hasta el citado ejercicio; por ello, para dar cuenta, aunque sean una estimación o previsión de la pérdida recaudatoria que la existencia de tales incentivos al mecenazgo supone, con mayor actualidad de este dato estadístico, acudimos al último Presupuesto de Gastos Fiscales (PGF) que acompaña, de acuerdo con el artículo 134.2 “in fine” de la Constitución Española, al PGE del año 2006<sup>22</sup>.

Advertimos previamente que este PGF sólo incluye los datos correspondientes a la recaudación del Estado Central y, en consecuencia, las estadísticas que, seguidamente publicamos, han sido corregidas por el autor para incorporar la porción recaudatoria de las CCAA y, en su caso, de los Ayuntamientos, derivada de la aplicación de la Ley 21/2001, de Cesión de Tributos a las CCAA, ya que la información derivada de los propios PGF editados por las CCAA, cuando presentan sus propios Presupuestos Generales del Estado, ni es homogénea, ni tiene una calidad suficiente para poder sumarla a la derivada de la Memoria de Beneficios Fiscales.

---

<sup>21</sup> Tal información aparece en el Anexo de la mencionada Memoria, a cuya serie histórica puede accederse a través de los portales de Internet tanto del Ministerio de Economía y Hacienda, [www.meh.es](http://www.meh.es), como de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, [www.agenciatributaria.es](http://www.agenciatributaria.es). Asimismo, los datos estadísticos sobre tributos del Estado se encuentran publicados en la Base de Datos conocida como BADESPE, a la cual puede accederse desde el portal de Internet del Instituto de Estudios Fiscales, [www.ief.meh.es](http://www.ief.meh.es).

<sup>22</sup> Los conceptos, características, metodología de cálculo y otra información relevante respecto del PGF del Estado aparecen anualmente como tomo II de la Memoria Económico-Financiera que acompaña a la LPGE anual, bajo el título Memoria del Presupuesto de Beneficios Fiscales, de la cual tomamos la información que adjuntamos a este texto.

**Tabla 1. Importe de los beneficios fiscales para el mecenazgo<sup>23</sup> año 2006.  
(Cifras en millones de €).**

	<b>Beneficiarios</b>	<b>Importe</b>
<b>IRPF</b>		
Deducción donativos	1.406.831 <sup>24</sup>	85,44
Deducciones PHE	34.797	1,42
Exención premios literarios, artísticos	441	1,03
<b>IS</b>		
Bonificación producciones cinematográficas, audiovisuales y editoriales	405	73,71
Deducción producciones cinematográficas	44	11,36
Deducción PHE	57	2,29
Edición libros	107	2,28
Deducción donativos	2.443	146,53
Acontecimientos excepcional interés público	13	20,90

Fuente: Elaboración propia, a partir de los datos del PGF para el año 2006.

Desgraciadamente, se carece de datos en lo que respecta a la imposición indirecta y en otros gravámenes directos, caso del IP, totalmente cedidos a las CCAA.

<sup>23</sup> Inmediatamente, el lector advertirá que en el Cuadro no sólo hemos incluidos los beneficios fiscales mencionados en la Ley 49/2002 para los cuales existen datos, sino los relativos a otras actividades artísticas, culturales, etc., que entendemos forman parte de una visión amplia del "Mecenazgo".

<sup>24</sup> Este dato se proporciona por primera vez en la historia de nuestros PGF en el correspondiente al ejercicio 2006.

## BIBLIOGRAFIA

Álvarez Arza, M. (1989): "Patrocinio y mecenazgo", Carta Tributaria, colección Monografías, n ° 105/1989.

Botella García-Lastra, C. (2003): Fundaciones y Mecenazgo. Estudio de la nueva legislación, mimeo.

Carbajo Vasco, D. (2003): "Los incentivos fiscales al mecenazgo tras la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo", Impuestos, n ° 10, pp. 15-44.

Carbajo Vasco, D. (2002): "El régimen tributario de las aportaciones efectuadas a entidades sin fines lucrativos en la Ley 30/1994, de Fundaciones", en Universidad Nacional de Educación a Distancia/ Fundación Luis Vives. Programa de Gestión de Entidades sin ánimo de lucro, Curso 2001/2002, pp. 18-29.

Cruz Amorós, M. (2003): "Régimen de las entidades no lucrativas y del Mecenazgo", en Manual del Impuesto sobre Sociedades, Ed. Escuela de la Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, colecc. Manuales de Hacienda Pública, Madrid, pp. 1066-1099.

Cruz Amorós, M. y Ribas López, S. (2004): La fiscalidad en las entidades sin ánimo de lucro: estímulo público y acción privada, Ed. CIDEAL-PriceWaterhouseCoopers, Madrid.

Gil Maciá, L. (2005): "Las donaciones no dinerarias realizadas a favor de las entidades sin fines lucrativos: alcance de la exención de rentas en la nueva Ley de Mecenazgo", Impuestos, n° 12, pp. 7-34.

López Ribas, S. (2002): "Estatuto fiscal del mecenazgo en la Ley 49/2002", Quincena Fiscal, Aranzadi, n ° 5.

Lorenzo García, R; Cabra de Luna, M.A (1993) : "Las fundaciones de empresa", Derecho de los Negocios, n°. 39, pp. 18-29.

Martín Dégano, I. (2001): "Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general", Carta Tributaria, n ° 97, pp. 79-102

Pedreira Menéndez, J. (2002): “El nuevo régimen fiscal del sector no lucrativo”, Gaceta Fiscal, n ° 214, pp. 41-55.

Pedreira Menéndez, J. (2003): El régimen fiscal del sector no lucrativo y del Mecenazgo, Ed, Thomson, Civitas, Madrid.

VVAA (2004): Comentarios a las Leyes de Fundaciones y Mecenazgo, Ed. ONCE, Madrid.

## PANORAMA



Carmen Valor  
Profesora Colaboradora Universidad  
Pontificia de Comillas-ICADE

Marta de la Cuesta  
Vicerrectora de Planificación y Asuntos Económicos  
Universidad Nacional de Educación a Distancia

ESTRUCTURA Y GESTIÓN FINANCIERA DE LAS ENTIDADES SIN  
ÁNIMO DE LUCRO. ESPECIAL ATENCIÓN A LA FINANCIACIÓN  
PRIVADA

Carmen Valor, profesora Colaboradora de la Universidad Pontificia de Comillas-ICADE. Doctora por la Universidad Complutense de Madrid, MBA por la Universidad Carlos III de Madrid y Master of Science (Business and Community) por la University of Bath. Ha participado en numerosos proyectos de investigación relacionados con la responsabilidad social de la empresa, la acción social de la empresa, y la relación ONG-empresa. Ha publicado su investigación en varios libros y revistas científicas. Es además, Miembro Investigador de la Fundación Economistas Sin Fronteras, desde el año 2000.

Marta de la Cuesta, Vicerrectora de Planificación y Asuntos Económicos Universidad Nacional de Educación a Distancia. Su investigación se centra en el análisis del sistema bancario y financiero, la contribución de las finanzas y las microfinanzas al desarrollo, las inversiones socialmente responsables y la responsabilidad social corporativa. Ha publicado numerosos artículos en revistas nacionales e internacionales y coordinado varios libros. Socia fundadora de la ONG Economistas sin Fronteras.

## RESUMEN

En este artículo, se analiza el estado actual de financiación de las ONG de Desarrollo y Acción Social. Los resultados se confrontan con las recomendaciones para una adecuada estrategia financiera de las entidades sin ánimo de lucro, con-

cluyendo con una exposición de las limitaciones del actual modelo de financiación de las organizaciones del Tercer Sector. Se estudia así mismo el estado actual de financiación de fuentes privadas (ciudadanos y empresas) para terminar proponiendo unas recomendaciones para las entidades del Tercer Sector.

#### **PALABRAS CLAVE**

Estructura financiera, Tercer Sector, financiación privada, acción social de la empresa

#### **ABSTRACT**

In this article the current financial structure of Development NGOs and charities is analysed. The results are compared with the recommendations for an adequate financial structure of non-profit organizations, to finally discuss the limitations of their current financing model. Secondly, the private sources of funding (citizens and companies) are examined. Finally, some strategic recommendations are offered for non-profit managers.

#### **KEYWORDS**

Financial structure, Third Sector, fundraising, corporate community investments.



## 1. INTRODUCCIÓN

El Tercer Sector que aglutina a las denominadas entidades sin ánimo de lucro (ESAL) se estima que representa en nuestro país alrededor del 5,5 % del PIB. Buena parte de estas entidades no lucrativas que integran el Tercer Sector actúan en el terreno de la solidaridad, la acción social y la cooperación al desarrollo, por lo que su trabajo es de gran trascendencia no sólo para los colectivos beneficiarios (países en desarrollo, discapacitados, inmigrantes, entre otros) sino para la sociedad en general. En gran medida este sector ha venido siendo financiado por el sector público, resultando todavía escasa la aportación financiera privada, tanto de particulares como de empresas. Las continuas limitaciones presupuestarias del sector público, junto con la creciente demanda de servicios sociales y de una mayor cooperación en la lucha contra la pobreza, exige prestar atención a la gestión adecuada de los escasos recursos económicos del sector y a buscar soluciones para aumentar sus fuentes de financiación.

El propósito de este trabajo es, en primer lugar, describir las claves de una adecuada gestión financiera en entidades pequeñas y con fuerte dependencia de recursos ajenos como las ESAL. En segundo lugar, conocer la estructura financiera de las instituciones de carácter solidario (ESAL de acción social y de cooperación al desarrollo) prestando especial atención a los financiadores privados (donantes individuales y empresas). Por último, reflexionar sobre posibles actuaciones de estas organizaciones sociales y solidarias que podrían mejorar su predisposición a la obtención de fondos privados, ante la escasez y competencia en el terreno de lo público.

## 2. LA IMPORTANCIA DE LA GESTIÓN FINANCIERA EN LAS ESAL

Según el estudio de García Delgado (2004), el Tercer Sector en España contaba, en 2001, con 164.962 entidades, 942.093 asalariados y 4.244.568 voluntarios (964.851 de acción social) que representan, en conjunto, 1.316.765 puestos de trabajo equivalentes (9,6% del empleo total en España) y aportaban 31.073 millones de euros anuales de valor añadido. El peso estimado de la economía del Tercer Sector en el PIB nacional se estimaba entonces en un 5,5%.

A la vista de estas cifras, parece evidente la necesidad de una adecuada gestión financiera de las entidades que lo integran. Respetando su naturaleza jurídica, su objeto social y su idiosincrasia, estas entidades necesitan ser gestionadas con principios empresariales lo que no es incompatible, sino todo lo contrario, con la

consecución de sus objetivos sociales y no lucrativos. Pensemos que el realizar una **buena gestión financiera** debe ayudar a que los propósitos de las mismas se sigan alcanzando en el futuro. Los objetivos de esa gestión estarán condicionados por sus fines corporativos, de gran sensibilidad en este tipo de entidades; la importante dependencia y subordinación de su financiación, como veremos en el siguiente apartado; la necesidad de rigor en la gestión de los recursos financieros debido a la escasez de los mismos; la transparencia en el uso de recursos públicos y privados; y la supervivencia de la entidad y de los proyectos sociales que desarrolle.

Tradicionalmente la gestión financiera en las organizaciones económicas se ocupaba de la forma más conveniente de obtener fondos o recursos, y de su posterior empleo o utilización dentro del entorno. Hoy en día podemos decir que más allá de esa preocupación, la adecuada dirección y gestión financiera de cualquier organización, con o sin ánimo de lucro, tiene bajo su competencia, el seguimiento y control de los objetivos de rentabilidad o creación de valor de las organizaciones, el mantenimiento del equilibrio financiero tanto a corto como a largo plazo, y el diseño y mantenimiento de los sistemas de información económico-financiera y control de gestión.

En el caso de las ESAL, los objetivos de rentabilidad y creación de valor deben ser económicos y sociales. Estos, además de básicos para la propia entidad, son fundamentales para mantener su reputación y garantizar su acceso a la financiación. El equilibrio financiero y el control de la gestión requieren de adecuados sistemas de información y seguimiento que proporcionen al gestor y a la dirección de la ESAL datos suficientes para una adecuada planificación financiera a corto y a largo. De esta manera se evitarán desajustes de liquidez, con sus consiguientes costes financieros, y problemas estructurales de financiación que obliguen a hacer prevalecer los objetivos financieros sobre los sociales, llegando a desvirtuar el objeto social y el fin de la organización.

A excepción de las grandes ESAL que cuentan con departamentos de dirección financiera especializados, lo común es que la función financiera se encuentre diluida en el conjunto de las actividades desarrolladas por la organización y las tareas propias de esta función sean asumidas por la administración, limitándose al mantenimiento de relaciones bancarias y anotaciones de los movimientos de fondos, siendo en muchos casos el control de gestión y la planificación reducidos. En las organizaciones de dimensión media, esta función es identificada como ordenadora de los procesos, supervisora del presupuesto y administradora de los recursos financieros.

Esa falta de profesionalidad en el control y planificación financiera trae consigo en la mayoría de los casos técnicas presupuestarias deficitarias que se limitan a incrementar los presupuestos de años anteriores, no razonando el por qué del presupuesto en función de una estrategia. Estos presupuestos parten de las previsiones de gastos a los que se añaden los excedentes positivos deseados, estimando a partir de ahí los ingresos necesarios para cuadrar la cuenta de resultados.

Una adecuada gestión financiera deberá prestar pues atención a los siguientes puntos:

1. Las distintas **situaciones patrimoniales** a que puede llevar el devenir cotidiano de la organización, en función de su desenvolvimiento económico, identificando sus desequilibrios económicos-financieros.
2. El **análisis económico-financiero** que evalúa la gestión de la actividad a través del análisis de ratios, el apalancamiento financiero y operativo y el punto de equilibrio.
3. Las formas de **gestionar la tesorería** o circulante de manera más eficiente, evaluando sus necesidades y las formas de evitar los desajustes.
4. La **negociación con entidades financieras** tanto en operaciones de activo como de pasivo.
5. La **identificación de las fuentes fundamentales de financiación** propia y ajena, así como sus implicaciones, sus repercusiones en costes y su adecuada estructura.

El **patrimonio** de las organizaciones evoluciona y cambia constantemente como resultado de la actividad económica a que está sometido, lo que puede dar lugar a equilibrios y/o desequilibrios sobre el mismo. Teniendo en cuenta el escaso volumen de capital o recursos propios con los que cuentan estas organizaciones, la evolución patrimonial debe ser objeto de constante observación y control por parte de los responsables de la gestión financiera para prevenir futuras inestabilidades financieras que puedan desembocar en la desaparición de la organización.

La **información contable** se utiliza para evaluar la gestión a través de lo que se ha dado en llamarse análisis económico-financiero, con el fin de conocer, entre otras cuestiones, la autonomía financiera de que dispone la organización, su viabilidad y solvencia y su rentabilidad social. Esta información trasciende del ámbito interno de las organizaciones, unas veces de forma obligada, por disposiciones legales (Hacienda Pública, Registros, etc.), y otras por voluntad de la propia organización.

Dado que la relación de la entidad con su entorno es de vital trascendencia, tanto para los organismos citados como también para, entre otros, trabajadores, socios, proveedores, donantes, los responsables financieros, cuidarán permanentemente de que las ratios existentes en su balance se mantengan dentro de parámetros adecuados.

El análisis económico-financiero (ratios de solvencia, rentabilidad, liquidez, apalancamiento financiero y operativo, punto de equilibrio, etc) será especialmente relevante en aquellas actividades mercantiles o de prestación de servicios que desarrollen las ESAL a través de entidades jurídicas independientes (empresas de inserción social, microempresas, cooperativas, etc.) y que le sirvan como mecanismo de obtención de fondos propios.

También es de vital importancia el análisis económico y estratégico de los diferentes proyectos llevados a cabo por la organización, para garantizar, entre otras cosas, su viabilidad técnica y económica, los recursos internos necesarios para su ejecución y su compatibilidad con los objetivos sociales de la organización.

La **gestión eficiente de la tesorería** debe ser motivo de preocupación por su especial trascendencia tanto en los costes financieros como en la imagen externa e interna de la organización. El presupuesto de tesorería, y la gestión del activo circulante, y en particular los estados de “cash flow” o entradas y salidas de fondos, es cuestión de suma importancia al igual que su planificación y presupuestación, y el análisis y selección de inversiones (financieras, activos fijos, participación en empresas de economía social, en fondos de inversión o capital riesgo, etc.). No se pueden tomar decisiones estratégicas sobre las inversiones o proyectos a emprender sin un exhaustivo análisis de las inmovilizaciones de fondos que puede implicar su financiación y sus efectos sobre la viabilidad futura de la entidad.

La gestión de la tesorería es uno de los caballos de batalla habituales de las ESAL, especialmente en aquellas con fuerte dependencia de fondos públicos y escaso capital propio. El desfase habitual entre los gastos y pagos de la organización y de los proyectos y los ingresos por subvenciones públicas les genera habitualmente tensiones de tesorería costosas. En algunas ocasiones, cuando las entidades financieras aceptan el descuento de facturas a la administración, tienen al menos posibilidad de acudir a créditos puente, con su consiguiente coste financiero. En otras ocasiones tienen que acudir a la contratación expresa de una póliza de crédito, siempre que posean suficientes garantías patrimoniales. A pesar de sufrir habitualmente esta tensión, muchas de estas organizaciones carecen de presupuestos periódicos de tesorería que eviten “picos” al alza y a la baja y rara vez presupuestan los costes financieros asociados.

Por el lado de las inversiones es muy escasa la utilización de productos financieros que trasladen pagos únicos cuantiosos a pagos pequeños fijos mensualizados (renting, leasing, o incluso una vez realizada la adquisición, renting-back o leasing-back) que permiten trasladar inversión a gasto deducible y abaratar costes de reposición o mantenimiento.

A los costes financieros derivados de una gestión de tesorería no planificada hay que sumar otros habituales, como los derivados de la gestión de cobros de recibos de socios, recibos de por sí de bajo importe<sup>1</sup>, que se incrementan sustancialmente si el recibo es devuelto. También habría que añadir los costes de aval bancario que algunas administraciones públicas solicitan para la concesión de subvenciones, coste similar al que soportaría, por ejemplo, una empresa del sector energético o de telecomunicaciones, en los que no se contempla por parte del sector financiero ninguna rebaja o situación especial para el movimiento asociativo.

Pero sin duda, la principal preocupación de las ESAL se encuentra en la **identificación de las fuentes fundamentales** de financiación. La **estructura y composición de fondos** (ajenos y propios), los requerimientos para optar a ellos, sus implicaciones financieras a corto, medio y largo plazo, la relación con los donantes privados y los intermediarios financieros, los instrumentos que pueden emplearse para formalizar esas relaciones y los riesgos reputacionales asociados a algunas de esas relaciones deben ser ocupaciones propias del gestor financiero de una ESAL. Dada su trascendencia, dedicamos el resto del artículo a esta cuestión. Para ello debemos analizar en primer lugar la estructura y el grado de dependencia financiera de estas instituciones para poder después sugerir estrategias y reflexiones que permitan facilitar la financiación a largo plazo y la supervivencia de la ESAL.

### 3. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LA ESTRUCTURA FINANCIERA EN LAS ESAL

El número de ONG existentes en España es difícil de concretar. El Directorio de Asociaciones recoge más de 25.000 de las que 18.700 figuran en el registro del Ministerio de Interior; el Directorio de Fundaciones cuenta con 2.600; el de Entidades Religiosas de 270; y el de Cajas de Ahorro de 50. Este trabajo se va a centrar en el estudio financiero de las organizaciones de carácter solidario que trabajan para la cooperación al desarrollo (ONGD) y la acción social en España. Según datos de las coordinadoras regionales y nacional, el número de ONGD osci-

<sup>1</sup> Según el estudio de la CONGDE (2004b), las cuotas de socios se sitúan de media en los 73 euros para personas físicas y 182 euros para las personas jurídicas

la entorno a 400. Según el estudio de la Fundación Tomillo y MTAS (2000) a principios de este siglo había alrededor de 11.000 entidades de acción social.

Para analizar la situación actual de estas entidades sin ánimo de lucro españolas en cuanto a la estructura de financiación, se va a recurrir a varios informes publicados, alguno referido exclusivamente a las ONGD y otros más amplios en los que se integran todos tipo de asociaciones y fundaciones del Tercer Sector. Uno de los más recientes es la Guía de la Transparencia y las Buenas prácticas de las ONG de Fundación Lealtad (2005), que en su informe destaca una de las mayores deficiencias del sector: la falta de financiación plural. Según sus conclusiones, una de cada tres ESAL españolas carece de financiación plural (54% en el caso de ONG de acción social, 42% de desarrollo y 4% de las organizaciones de medio ambiente). Aproximadamente de 7 de cada 10 entidades auditadas por esta Fundación cumplen con el principio de pluralismo en la financiación, que significa que al menos el 10% de ingresos sean privados y ningún financiador externo suponga más del 50% de la financiación total.

Este resultado es orientativo, ya que se analizan tan sólo 100 ONG, que representan el 41% de los fondos del sector y que, además, han elegido voluntariamente formar parte del estudio. Es decir, se da un proceso de auto-selección: las entidades que creen cumplir con los requisitos se presentan al proceso de auditoría ejercido por la Fundación Lealtad. Veamos qué ocurre en cada uno de los dos sectores.

### **3.1. Estructura de financiación de las ONG de Desarrollo**

Según la Coordinadora de ONG para el Desarrollo (en adelante CONGDE), las fuentes de financiación de las ONGD varían según el destino de la actividad. Así, la cooperación al desarrollo está financiada en un 66 % por financiadores públicos. Sin embargo, el resto de actividades sólo está financiada en un 44% por fondos públicos. En conjunto, la financiación privada representa el 54% de los ingresos de las ONGD (CONGDE, 2005b).

Las Comunidades Autónomas así como la AECI/SECI y la SEPI (Sociedad Estatal de Participaciones Industriales) aparecen como los principales financiadores públicos: conjuntamente son el origen del 55% de la financiación pública. Le siguen en orden de importancia Ayuntamientos y Diputaciones (20%), la Unión Europea (8%), ECHO (Ayuda humanitaria y alimentaria de la Unión Europea) (7,7%) y otros organismos nacionales y de financiación multilateral (6%).

También se observa una competencia creciente entre las propias ONG en el acceso a los fondos. La concentración de fondos públicos en pocas ONGD ha aumentado desde 1999 a 2003, situándose en ese año el 50% de la financiación pública

en 11 de las 78 entidades participantes en la encuesta y el resto de ingresos hasta alcanzar el 90% del total en 39 de las 78 entrevistadas. Ese grado de concentración de recursos en pocas ONGD es mayor si nos atenemos a las cifras de ingresos privados, donde 15 de las 82 entidades analizadas concentran el 90% de la financiación privada, cuotas y donaciones (CONGDE, 2005b).

En cuanto al origen de los recursos privados, la mitad proviene de cuotas periódicas. Esta es la fuente de financiación más estable para las ONGD. Otro tercio proviene de donaciones de distinta índole (tanto de empresas como de particulares). El resto de la financiación privada (ligeramente superior al 15%) proviene de la venta de productos y servicios, la prestación de servicios y los convenios con empresas y fundaciones.

Aunque las cuotas y donaciones han ido aumentando en valores absolutos respecto al año 1991, el porcentaje que representan respecto al total de ingresos ha disminuido, pasando de un 60% en 1991 a un 37% en 2003. También ha ido aumentando la partida proveniente de convenios con fundaciones y empresas y comercialización o prestación de servicios, aunque sigue representando un porcentaje minúsculo del total ingresos (7%).

La evolución contraria se advierte en los fondos públicos: su porcentaje sobre el total ha ido incrementándose, así como el valor absoluto. El crecimiento ha sido desigual, observándose importantes diferencias en relación al órgano financiador. La financiación proveniente de Comunidades Autónomas ha ido creciendo de forma que actualmente superan el 30% sobre el total de ingresos públicos (frente al 10% del año 1999). Los ingresos provenientes de AECI/SECI y de la Unión Europea/ECHO, se han reducido en el año 2003 respecto al año 1999.

Sin embargo, esta situación podría cambiar si se pone en práctica el actual programa del gobierno socialista (CONGDE, 2005a). En el año 2004, la Ayuda Oficial al Desarrollo (AOD) era de un 0,26% del PIB español. Durante la campaña electoral del 2004, el Partido Socialista Obrero Español (PSOE) se comprometió a subir la AOD hasta el 0,5% para el final de la legislatura (2008), pasando por un hito intermedio de 0,33% (cifra acordada en la Conferencia de Monterrey de 2002). El objetivo es llegar al 0,7% en 2021.

### **3.2. Estructura de financiación de las ONG de Acción Social**

Según el estudio de la Fundación Tomillo y MTAS (2000) centrado en el análisis de las ONG de acción social (asociaciones y fundaciones) en el 2000 había 11.000 entidades de acción social, de las que un 77% eran asociaciones y cuya actividad se concentraba en Madrid, Cataluña y Andalucía (50% de las ONG). Los colectivos

a los que más se dedican son jóvenes, infancia y familia (el 30% de las organizaciones) y su crecimiento fue espectacular en las dos últimas décadas (en 1980 solo existían el 18% de las que había en 2000 y en 1990 el 50%). Por lo que se refiere a su financiación, la media de ingresos están en 500.000 euros aunque el 25% no llega a los 24.000 euros anuales y el 53% de los ingresos provienen como media de administraciones públicas.

El reciente informe de la Fundación Luis Vives (2003)<sup>2</sup> analizaba detenidamente los ingresos que las ESAL (asociaciones declaradas de utilidad pública y fundaciones) perciben de empresas. El informe destaca que, en términos relativos, la financiación empresarial es todavía un fenómeno incipiente y estrechamente asociado a las Cajas de Ahorro (representan el 50,5% del total de donaciones empresariales). Así mismo, se destaca la concentración en los donantes: 26,5% de las entidades fueron objeto de financiación; o dicho de otra forma, 7 de cada 10 no recibió nada. Las empresas muestran claramente su preferencia por entidades de ámbito nacional (3 de cada 4 entidades receptoras de fondos responden a esta característica). Aunque la financiación se dirige a todos los sectores de la acción social, parece que se favorece a entidades que trabajan con determinados colectivos (discapacitados o infancia y juventud).

Pese al incremento producido, el informe concluye que crece más el número de ESAL que los fondos de mecenazgo. De esta forma, si el número de entidades que recibieron financiación empresarial se incrementase en los próximos años al ritmo que lo hizo en el periodo 2000-2001, la mitad de las ESAL no contarán con esta fuente de ingresos hasta 2025.

Por tanto, es todavía manifiesta la dependencia de las ESAL de las subvenciones públicas: 4 de cada 100 entidades no reciben ingresos de fuentes privadas. Para el resto, la financiación privada representa un quinto del total de ingresos y sólo un tercio de esta cantidad se atribuye a financiación empresarial. Además, para 25 de cada 100 ESAL más de un 50% de los recursos provienen de fuentes públicas. Las perspectivas futuras, según las declaraciones de las mismas entidades, no son muy alentadoras: tanto asociaciones como fundaciones reconocen que la proporción de ingresos públicos será igual o superior a la situación que se observa en la actualidad.

Cabe también mencionar aquí el Libro Blanco del Tercer Sector Cívico-Social, elaborado por el Observatorio catalán del Tercer Sector (Vidal et al, 2002)<sup>3</sup>. Este estudio se refiere únicamente a las ESAL de la Comunidad Autónoma de Cataluña.

---

<sup>2</sup> Universo: 3,300 entidades. Muestra: 660 unidades muestrales (error teórico del +-3,4 para un nivel de confianza del 95%; p=q=50%). Los datos fueron obtenidos mediante la consulta a los expedientes económicos depositados en los Registros correspondientes.



Dadas las dimensiones del Tercer Sector catalán<sup>4</sup> es conveniente reseñarlo.

En conjunto, las ESAL catalanas muestran una estructura financiera más diversificada. El 35% de sus fondos proviene de subvenciones. Un 30% proviene de donaciones (la mitad de cuotas de socio y la otra mitad de donaciones privadas). Los ingresos por prestación de servicios suponen el 10% de la financiación total.

Profundizando en la obtención de fondos privados, la mayoría de las entidades (31% del total) cuentan con una pequeña base de donantes regulares: menos de 100. El 12% de las entidades participantes en el estudio tienen entre 100 y 499 donantes regulares y sólo un 4% tiene más de 500. Distinguiendo por forma jurídica, son las fundaciones las que cuentan con una base mayor (311 donantes, como media), seguidas de las Asociaciones (112) y las entidades religiosas (112). Sin duda, el tratamiento fiscal favorable que tienen las donaciones a fundaciones explica este hecho.

Esta situación no sorprende si se analizan las actividades destinadas a la captación de fondos. Sólo un 6% de las actividades de comunicación realizadas tenían como primer objetivo la captación de fondos; la mayoría de las campañas se orientan prioritariamente a la sensibilización (39% ) y a dar a conocer la entidad (35%). A la vista de los resultados de estudios analizados hasta ahora, se observa que, a pesar de la gran heterogeneidad que en tamaño y objeto social existe en el sector de las ESAL, y ciñéndonos a las organizaciones que trabajan en el campo de la solidaridad (las de acción social y cooperación al desarrollo) podemos encontrar algunas similitudes en lo que se refiere a su organización y estructura financiera:

- La **financiación del sector es insuficiente** para atender el gran volumen de necesidades y proyectos sociales de estas instituciones. Si la escasez de recursos financieros es algo habitual en la gestión empresarial, esto se acentúa en el sector de la solidaridad, algo que contrasta con la enorme cantidad de proyectos e instituciones surgidas en los últimos años para atender las necesidades sociales.
- Esa financiación se encuentra diluida entre un número muy numeroso de organizaciones, que **compiten** intensamente entre sí con una tendencia a la concentración de fondos en las grandes ONG (como se ha visto claramente en el sector de las ONGD).

<sup>3</sup> Este estudio combina fases cualitativas y cuantitativas. En la fase cualitativa se realizaron 65 entrevistas en profundidad; en la fase cuantitativa se enviaron 5.526 cuestionarios (cerca del 100% del universo del estudio), obteniéndose 890 respuestas válidas. Véase una exposición detallada de la metodología en Vidal y cols. (2002).

<sup>4</sup> El Tercer Sector catalán supone el 1% del PIB catalán y ocupa al 2,4% de la población activa de esa Comunidad (Vidal et al, 2002).

- Las **fuentes de financiación están poco diversificadas**, observándose una fuerte dependencia de fondos públicos. Las entidades de acción social dependen en mayor medida de **fondos públicos**, con previsiones de que siga siendo así. En las ONGD la estructura financiera está más equilibrada.
- La falta de regularidad en la convocatoria de subvenciones a proyectos de algunas Administraciones Públicas y su tardanza en ser resueltas y adjudicadas está condicionando la adecuada ejecución de los proyectos financiados. La excesiva dependencia de fondos públicos y la escasez de recursos propios retrasa la ejecución de los proyectos ante la imposibilidad de anticipar fondos y asumir el riesgo de no ser concedidos. Una vez confirmada la financiación pública, la organización desarrolla precipitadamente el proyecto con pérdida evidente de calidad en su consecución.
- La escasez de fondos propios condiciona también su **tamaño**. La financiación pública va dirigida por lo general a proyectos, y las entidades se encuentran con problemas para financiar sus gastos de estructura, limitándose de ese modo su capacidad de crecimiento.  
A la vista de esta situación parece vislumbrarse que la alternativa a la escasez de recursos financieros y la dependencia excesiva de fondos públicos, se encuentra en el recurso a la financiación privada. En el epígrafe siguiente se analiza el estado de la cuestión en relación a los donantes privados: individuos y empresas.

#### 4. ANÁLISIS DESCRIPTIVO DE LOS FINANCIADORES PRIVADOS: DONANTES INDIVIDUALES Y EMPRESAS

##### 4.1. Donantes individuales

En España, la literatura ha dedicado poca atención a la relación de los ciudadanos con las ONG. Recientemente, algunos estudios han tratado de analizar los hábitos de donación de los ciudadanos, así como los facilitadores y obstáculos que ocurren en el proceso. Para el desarrollo de este apartado se hará referencia al estudio del CIS (2001) y los recientes trabajos de la Fundación Economistas Sin Fronteras (2005) y de la CONGDE (2005a), ambos referidos a las ONG de Desarrollo.

Según muestran los resultados del Eurobarómetro (2005) realizado en noviembre-diciembre de 2004, la percepción de los ciudadanos españoles hacia el volumen de Ayuda Oficial al Desarrollo es cada vez más negativa: más de la mitad de los españoles (58%) cree que el presupuesto gubernamental destinado a AOD es “demasiado pequeño” (un 33% de los ciudadanos europeos tiene esta percepción). Un 56% lo cree del presupuesto europeo (media europea = 41%). En cuanto a la eficacia de la ayuda, uno de cada dos europeos cree que la ayuda oficial puede mejorar la situación de los países del Sur. El 32% opina lo contrario. En España, el porcentaje es sensiblemente más bajo: sólo un 33% considera que la ayuda oficial es eficaz.

El estudio del CIS (CIS, 2001) con una muestra de 2.493 entrevistas se dedicó a analizar el conocimiento y valoración de los españoles hacia las ONG. El primer dato que merece resaltar es el alto nivel de notoriedad que alcanzan estas organizaciones: cerca de 9 de cada 10 ciudadanos ha oído hablar de ellas.

Con todo, otros estudios posteriores han resaltado la existencia de distintos segmentos según su nivel de conocimiento de las ONGD. Según el estudio de Fundación Economistas Sin Fronteras (2005)<sup>5</sup>, la mayoría de los ciudadanos de forma espontánea, asocian a estas organizaciones con determinadas funciones “ofrecen ayuda a colectivos desfavorecidos” (44%) y “ayudan en situaciones catastróficas” (23%). Otro porcentaje de ciudadanos demuestra estar en un nivel de conocimiento más avanzado. Este segmento coincide con el denominado comprometidos. Estos identifican con más precisión las funciones o acciones desarrolladas por las ONG: “educación y sensibilización a los ciudadanos de nuestro país” (68%), “luchar contra determinadas políticas o empresas” (48%) y “Comercio Justo” (65%).

Desde estos estadios de conocimiento, el marco de valoración de las ONG como agentes de ayuda queda referido a tres niveles. Primero, un nivel expresivo marcado por la figura del voluntario que es valorada positivamente, provocando empatía con los valores asociados a las ESAL (9 de cada 10 de los entrevistados está de acuerdo con la expresión “admiro a la gente que dedica su tiempo a ayudar”; 8 de cada 10 considera que son organizaciones necesarias). En segundo lugar, se observa un nivel pragmático/funcional que genera valoraciones negativas. Este nivel hace referencia a los elementos organizativos, siendo especialmente mal valorada la gestión económica del dinero y la existencia de procedimientos de gestión burocráticos (aproximadamente la mitad de los ciudadanos cree que no hay suficiente información sobre la gestión económica y 3 de cada 10 considera que

<sup>5</sup> Universo: ciudadanos de la Comunidad de Madrid mayores de 18 años. Muestra: 501 entrevistas. La entrevista se realizó por teléfono, empleando el sistema CATI, con cuestionario estructurado (error de muestreo de +-4,47%, para un nivel de confianza del 95,5%).

son muy burocráticas). Finalmente, en el denominado nivel de identidad, se observa una falta de identificación de valores diferenciales asociados a ONG concretas, situación que explica que los escándalos que ha habido en algunas organizaciones se trasladen al resto.

Pese a todo, el estudio del CIS (2001) concluía que la mayoría de los ciudadanos españoles valora positivamente la eficacia del trabajo de las ONG. El 64,3% afirma que el trabajo de las ONG ha ayudado mucho o bastante a solucionar los problemas de los países en vías de desarrollo, 1 de cada 4 considera que ha ayudado poco y el 2,8% que no ha ayudado nada. Además, la mayoría considera que las ONG jugarán un papel mayor en la escala internacional. Sólo un 3,4% cree que será menor. Es destacable el porcentaje que no se pronuncia (20,7%).

El estudio mencionado de la Fundación Economistas sin Fronteras (2005) encontró que las ONG con mayor notoriedad son Médicos Sin Fronteras (51%), Cruz Roja (28%) y Cáritas (23%). El mismo resultado obtuvo el estudio de la CONGDE (2005a): las ONGD más nombradas son Médicos Sin Fronteras, Cruz Roja, Manos Unidas, Cáritas, Intermón-Oxfam, Médicos del Mundo (MDM), UNICEF y Ayuda en Acción. Son éstas las ONG con el mayor número de socios. El 32% de la muestra analizada declara que es miembro o socio de alguna ONG, fundamentalmente de Cruz Roja (21%) o Médicos Sin Fronteras (9%). La mayoría lo es desde hace más de 6 meses y la forma de colaboración es mediante aportación económica. Entre los motivos por los que se han acercado a estas organizaciones destacan “por los proyectos que realizan” (22%) o “porque conoce a alguien que trabaja o colabora en ella” (21%).

Según el estudio del CIS, los niveles de participación no son tan elevados: el 9% pertenece a asociaciones benéficas sociales, el 3,1% a organizaciones de promoción de los derechos humanos y el 4,4% a ONGD. Pese a este resultado, la valoración del trabajo que realizan las ONG es muy apreciada: 78,7% de los ciudadanos lo valoran como bien o muy bien, y sólo un 1,3% como mal o muy mal. Además, el interés por su trabajo es elevado: más del 50% se muestra muy o bastante interesado, frente al 34,1% que se declara poco interesado o el 9,3% que dice estar nada interesado.

Por último, en cuanto a la colaboración de los españoles con las ONG, el estudio del CIS (2001) resaltaba que, en general consideran que estamos más o igualmente dispuestos a dar en comparación con otros países europeos (69,4%), aunque creen que se colabora para sentirse bien consigo mismo (76,1% de acuerdo con esa afirmación).

La mayoría ha colaborado en situaciones de catástrofes (54,1%), pero son menos los que colaboran fuera de estas situaciones (35,8%). Se observan mayores niveles de donación en ropa (70,1%), alimentos (50,3%) y otro material (24,8%), que con tiempo (5,6%) o comprando productos comercializados por ONG (20,7%).

Otros estudios han confirmado esta tendencia del ciudadano español a colaborar con ONG de forma puntual en situaciones de catástrofes. Así, el estudio de la CONGDE (2005a), realizado poco después del Tsunami asiático, encontró que 6 de cada 10 ciudadanos realizaron algún tipo de colaboración con motivo del Tsunami.

La forma de colaboración, de aquellas que responden afirmativamente a esta cuestión fue, en un 91,08%, a través de una aportación económica (en muchos casos vía SMS). La diferencia porcentual a favor de quienes sí colaboraron en la campaña para paliar los efectos del Tsunami respecto a aquellos/as que afirmaron haber participado a lo largo del año, se establece en 17,24 puntos (cifra que incluye a los ciudadanos que colaboraron con otras causas además del Tsunami, de forma puntual). La mayor reacción a las situaciones de emergencia es más notable si se compara el porcentaje de los que afirman colaborar de forma puntual (51,14%) con los que son socios de ONGD (20,17%), los que han elegido apadrinar niños (9,95%) o colaboran dando su tiempo como voluntarios (8,43%). Otras formas de donación en especie son la donación de material (7,35%) y la compra de productos comercializados por ONG (6,5%). En cuanto al perfil del donante por tipo de colaboración, se observa que la donación puntual es elegida mayoritariamente por los mayores de 55 años y los porcentajes se reducen a medida que se desciende en los tramos de edad. Los jóvenes se caracterizan por realizar donaciones puntuales vía SMS o Internet y por hacer donaciones de tiempo, siendo voluntarios. Los que eligen formas de colaboración estables (los “socios”) están entre los 35 y 54 años. (CONGDE, 2005 a).

Según el estudio de Economistas Sin Fronteras (2005), los resultados de intención de colaboración son menos optimistas que los identificados hace cuatro años por el estudio del CIS (2001). Según el CIS, la mayoría de los entrevistados afirma que es bastante (40,1%) o muy probable (14,5%) que colabore con ONG en el futuro.

Según el estudio de Economistas Sin Fronteras, aproximadamente 7 de cada 10 no son miembros o socios en la actualidad de una ONG. De éstos, la mayoría (80%) no está pensando hacerse socio, dando como principales motivos que “no tiene dinero” o por “desconfianza”. El resto afirma que sí lo está pensando (20%), sobre todo, porque “es una forma de ayudar a los más desfavorecidos” (10%).

El estudio de la CONGDE (2005a) arrojaba luz sobre una percepción que podría explicar por qué los españoles no se muestran dispuestos a colaborar de forma

permanente con las organizaciones sociales. En el caso concreto de las ONG de Desarrollo, se observa que los ciudadanos mantienen determinadas percepciones sobre la financiación de las ONGD que no se corresponden con la realidad. Así, creen que las fuentes principales de financiación son públicas y que las donaciones privadas son, fundamentalmente, de tipo puntual. Sin embargo, los datos de la CONGDE (2005b) señalan que las fuentes principales son las fuentes privadas y, dentro de éstas, las cuotas de socio, las donaciones puntuales y la venta de productos y servicios. En cuanto a los financiadores públicos, de forma mayoritaria se cree que la principal fuente son los organismos internacionales, cuando la realidad muestra que éstos representan un pequeño porcentaje de la financiación pública entre las ONGD (véase epígrafe anterior).

Además, los ciudadanos afirman que el principal financiador de las organizaciones sociales debe ser el Estado: el Gobierno Central, en primer y segundo lugar; y los “Gobiernos Autonómicos y Locales”, en tercera y cuarta posición. De esta forma, se observa un traslado y alejamiento de la responsabilidad en la contribución al desarrollo social, del ámbito de la ciudadanía civil al Estado. Estos datos han sido confirmados por un estudio reciente de Fundación Empresa y Sociedad (2005): la opinión pública sigue pensando que los servicios sociales son responsabilidad casi exclusiva del Estado. Las empresas han pasado a ser los segundos responsables, un poco por delante de las ONG y los ciudadanos individuales.

## **4.2. Empresas**

La contribución de la empresa a la comunidad ha sido estudiada por varias instituciones. Destaca entre ellos, el trabajo de la Fundación Empresa y Sociedad, que realiza anualmente un estudio de la distribución de los fondos así como de las formas de ejecución de los presupuestos empresariales dedicados a Acción Social. Resumimos a continuación las conclusiones de este y otros trabajos.

### **4.2.1. La acción social como estrategia**

El primer dato importante de los estudios realizados sobre este tema es el tiempo que las empresas llevan colaborando mediante donaciones a la comunidad. Según la encuesta de la AEDME (Minguella et al., 2000)<sup>6</sup>, las empresas le dieron más importancia a la colaboración con la comunidad a partir de la década de los 90. Las empresas más grandes (en facturación y número de empleados) dedican con más frecuencia una partida a actividades de interés general (Mecalux, 2001: 222).

---

<sup>6</sup> Estudio realizado en 1997 sobre 87 empresas patrocinadoras.

Aunque para la mayoría de las empresas (50% según el estudio de Fundación Empresa y Sociedad, 2005, referido al año 2004), la acción social de la empresa sea parte habitual de la estrategia, en su gestión se observan algunas deficiencias. Todavía algunas empresas (13%) deciden la concesión del gasto social, apoyándose en opiniones subjetivas y preferencias personales, tal como se desprende de un estudio de 1998 sobre las 100 empresas españolas de mayor facturación (Projecció, 2000). Este mismo trabajo concluía que el criterio más importante para la empresa, a la hora de seleccionar un proyecto, era, sobre todo, que le permitiera obtener una ventaja en la comunicación.

#### 4.2.2. Volumen de aportaciones

No es fácil obtener cifras de lo que se gasta la empresa española en la promoción de actividades de interés general. El estudio de Projecció Mecenazgo Social (Projecció, 2000: 25) encontró que 9 de cada 10 hacía algún tipo de patrocinio (1 de cada 3 tenía su propia fundación). Estimaron, a partir de indicadores indirectos, que cada empresa dona como media el 0,14% de su facturación, cifra muy inferior a la partida de otros países<sup>7</sup> y a la partida del Estado. El último informe de Fundación Empresa y Sociedad (2005) estimaba en 180 millones de euros la inversión total en proyectos beneficiosos para la comunidad, a partir de una muestra de 122 empresas. Pese a los intentos de cuantificar la acción social de la empresa, sólo se pueden obtener datos contrastados de la financiación aportada a la obra social por las Cajas de Ahorro. En 2004 esta aportación supuso 1.163 millones de euros<sup>8</sup>, el 28,7% de los beneficios de estas entidades (CECA, 2005). Del total de la obra social, un 36,70% (426.970 millones de euros) fue realizada en colaboración con terceras instituciones (ESAL principalmente).

Con todo, el análisis de la estructura financiera de las ESAL realizado en el epígrafe anterior mostraba el limitado porcentaje que representan las aportaciones de las empresas en las donaciones recibidas por las organizaciones sociales. Por eso, se dice que la acción social de la empresa es más importante psicológica, simbólica e informativamente que cuantitativamente (Minguella, 1999: 25).

#### 4.2.3. Destinos de las ayudas

Los informes anuales de Fundación Empresa y Sociedad muestran una evolución en los destinos de las ayudas. Si en la década anterior se observaba que las

<sup>7</sup> Encuesta realizada en 2000 sobre 373 entidades privadas, 5 asociaciones y 22 fundaciones.

<sup>8</sup> Tampoco en otros países hay estudios fiables sobre la partida de gasto social de las empresas. En Estados Unidos parece situarse entre el 0,22% y el 0,5% del beneficio antes de impuestos (Cfr. The Guardian, 11 de agosto de 1999; The Guardian 10 de marzo de 2000). Otros afirman que las empresas dan de media el 0,5% en Gran Bretaña y el 2% en Estados Unidos de los beneficios antes de impuestos (Cfr. Projecció, 2000: 27).

empresas no tenían en cuenta las preferencias de los clientes a la hora de planificar la acción social (F. Empresa y Sociedad, 1999; Parés i Maicas, 1994: 40), desde comienzos del siglo XXI las empresas muestran una tendencia a identificarse con los valores de los stakeholders o grupos de interés clave.

Así, en 2003 y 2004, las áreas prioritarias de actuación fueron los servicios sociales y la educación (cada una representaba un 29% del total), el empleo (25%), la salud (21%) y, finalmente, la cooperación internacional (17%)<sup>9</sup>. Para entender la tendencia actual a proyectos de tipo social, debe compararse esta distribución con la observada en 1999 y 2000 (Fundación Empresa y Sociedad, 2001): la mayor parte del presupuesto se destinaba a actividades vinculadas con el deporte, el medio ambiente, la cultura o la educación. Eran precisamente estas áreas las menos consideradas por los ciudadanos como áreas prioritarias.

Por su parte, la obra social de las Cajas de Ahorro se ha ido adaptando a las diferentes necesidades que surgen con la evolución de la sociedad. En contra de la tendencia vivida en el pasado y con el incremento de situaciones de carencias asistenciales motivadas por el aumento de la población inmigrante, el envejecimiento de la población y el cambio en los valores de ciudadanía, la obra social incrementó considerablemente el dinero destinado a la partida Asistencia Social y Sanitaria (un 20% en el 2003 con respecto al 2002), situándose en 2004 en el 28,5% del total (CECA, 2005).

#### **4.2.4. Beneficiarios.**

En cuanto a los beneficiarios, y comparando con los datos del año 2002 (Fundación Empresa y Sociedad, 2003, 2004, y 2005), se observa que han aumentado los proyectos dirigidos a infancia y familia, personas con discapacidad, países en desarrollo, enfermos, inmigrantes, y jóvenes en riesgo. Sin embargo, es demasiado pronto para hablar de una tendencia que pueda prolongarse en el tiempo. En cuanto a su importe monetario, los principales beneficiarios de las donaciones empresariales son la sociedad en general (33%), la infancia y la familia (24%) y las personas con discapacidad (21%). El resto obtiene porcentajes inferiores al 20%.

#### **4.2.5. Tipo de aportación.**

La mayoría de las empresas participantes en el estudio de Empresa y Sociedad (2005) hacen contribuciones dinerarias (79% del total), siendo la aportación en especie con productos del 17% y con tiempo del 4%. Cada vez más las empresas

---

<sup>9</sup> Véase <http://www.ceca.es/CECA-CORPORATIVO/es/RSC2004/rsc2004.htm> (acceso 28 de octubre de 2005)



desarrollan campañas de Acción Social en colaboración con empleados. En el 2004, de las 112 entidades encuestadas, 6 de cada 100 empleados habían participado en programas de voluntariado corporativo, con una media de 14 horas. Las empresas que realizan este tipo de actividad son, de forma mayoritaria, empresas de servicios profesionales, bancos y multinacionales. Además, 22 de las 112 empresas cuentan con 72.842 empleados en proyectos de cofinanciación. Estas actividades de cofinanciación con empleados las realizan, sobre todo, empresas de alimentación y bebidas, distribución, industria farmacéutica, bancos y servicios financieros (F. Empresa y Sociedad, 2004).

#### 4.2.6 Gestión y control de la acción social.

Para finalizar, se recogen algunos datos sobre la gestión de la acción social de la empresa. En un alto porcentaje de las empresas (33,3%) se encarga de ello el departamento de Marketing-Comunicación. Es frecuente también que intervengan varios departamentos (25,3% de los casos). En otros se hace a través de fundación propia (16,1%) o directamente desde la dirección general (13,8%) (Minguella et al, 2000: 138). Según el estudio de Mecalux (2001: 230), en el caso del mecenazgo interviene activamente el Director General, el Presidente y el Consejo de Administración. El estudio de Projecció llega a parecidas conclusiones, pero encuentra que el 13% de las 100 empresas más grandes de España tenían un departamento especial de patrocinio y mecenazgo (Projecció, 2000).

En cuanto al control de resultados, se recurre, sobre todo, a la evaluación de la prensa (77%), seguido de conversaciones con clientes (52%). La cifra de visitantes en el caso de patrocinios de eventos (32%), estudios de imagen y cuestionarios (29% y 11%, respectivamente) son otros indicadores y técnicas de medición de eficacia (Minguella et al., 2000).

## 5. RECOMENDACIONES Y REFLEXIONES

A la vista de lo analizado en los dos apartados anteriores, la financiación de las ESAL resulta ser una de las cuestiones clave en el Tercer Sector español. La diversificación de fuentes públicas y privadas, el control adecuado de la tesorería, la minimización de costes operativos así como el mayor recurso a donaciones privadas, en especial a través de convenios con empresas, parecen ser las soluciones.

Estas entidades cuentan con escasos recursos propios que limitan su capacidad de crecimiento y sobre todo condicionan su sostenibilidad financiera y su buen hacer social. A pesar de denominarse muchas de las organizaciones como no

gubernamentales (ONG), existe la creencia generalizada por parte de la sociedad, de que deben ser el Estado y las Administraciones Públicas quienes financien sus actividades en mayor medida. Los ciudadanos españoles demuestran ser solidarios en situaciones extremas, en las que la población sufre los estragos de desastres naturales y en las que se demanda financiación urgente para ayuda humanitaria. Sin embargo, no están suficientemente concienciados sobre la necesidad de su colaboración y su ayuda para la financiación de infraestructuras o proyectos educativos y sanitarios a largo plazo, entre otros.

Tampoco las empresas, salvo el sector de las Cajas de Ahorro, suplen esa carencia a pesar del importante esfuerzo que están haciendo en los últimos años. También creen que es responsabilidad de los gobiernos asumir dichos costes.

¿Qué hacer ante esta situación? A la luz de los resultados constatados en este trabajo tres son las líneas en las que aconsejamos las ESAL centren su esfuerzo para tratar de mejorar su situación financiera:

**1. Mejorar la transparencia y la comunicación.** Las causas de la escasa financiación privada parecen deberse al poco esfuerzo en comunicación que hacen las ESAL. Según los datos analizados en este trabajo, las ONG que resultan ser más notorias y conocidas por su labor son las que más fondos de donantes privados perciben. Es necesario y urgente dedicar esfuerzos, tiempo y dinero a sensibilizar del por qué de su actividad, los proyectos que llevan a cabo y los resultados de los mismos.

Esa proyección pública de la labor de las ESAL es la que precisamente busca el sector privado a la hora de apoyar organizaciones o proyectos sociales. Fundamentalmente las empresas buscan impacto y rentabilizar su aportación en forma de imagen, por lo que su ayuda va dirigida básicamente a ESAL de gran tamaño y con una imagen reconocida por la sociedad.

La falta de información y el exceso de burocracia son los aspectos peor valorados por los ciudadanos, quienes, en cambio, sí reconocen positivamente la eficacia y valoración del trabajo de las ESAL.

Por tanto, los esfuerzos para conseguir aumentar el apoyo privado deberán ir dirigidos a mejorar la transparencia, los sistemas de gestión y la comunicación externa de la ESAL.

Normalmente, el reducido tamaño de estas entidades así como su pragmatismo social (entienden como coste y no como inversión los esfuerzos en tiempo y dinero dedicados a comunicación) dificulta la tarea. Sus esfuerzos se han dedicado durante mucho tiempo a tratar de justificar proyectos financiados por instituciones

públicas, labor minuciosa y tediosa que, sin embargo, no tiene trascendencia externa.

Las ESAL tienen pues ante sí el reto de poner en valor su trabajo y los resultados sociales de sus proyectos (incremento de renta y calidad de vida de sus beneficiarios y sus familias, integración al mercado laboral, etc.). También su impacto social debería medirse a través del coste que supondría a la sociedad, y a la administración pública en particular, atender las necesidades de sus beneficiarios. Por ejemplo, el citado estudio de García Delgado (2004) calcula que la administración española tendría que crear 320.000 puestos de trabajo para sustituir a los voluntarios que actualmente desarrollan su labor en España (4.244.568 en todo el Tercer Sector de los que 964.811 trabajan en acción social).

**2. Cooperación entre las ESAL.** El problema de la limitación de tamaño y por tanto de notoriedad y recursos propios puede solventarse a través de la cooperación y alianzas entre ONG. A través de consorcios, convenios o realización de campañas conjuntas, las ONG pueden aportar cada una su especialización, y, conjuntamente, buscar la colaboración del sector privado y público, generando economías de escala, al reducir costes por unidad de output o resultado social y economías de alcance en comunicación y fortalecimiento del tejido social. El trabajo conjunto de varias organizaciones en un proyecto común es probable que obtenga más retornos en fortalecimiento de imagen, comunicación y sensibilización social que la suma individualizada de trabajos aislados llevados a cabo por organizaciones pequeñas y poco conocidas.

También, por cuestión de diversificación de riesgos, financieros y de imagen, lo mismo que a una ONG no le interesa asociarse exclusivamente a una empresa (por grande que ésta sea), tampoco a una empresa le interesa que se le asocie a una sola ONG, por lo que será más probable que financie proyectos de un consorcio de ONG. El riesgo reputacional es bidireccional. La colaboración empresarial no debe reducirse sólo a dinero sino que ha de buscar el apoyo técnico, la donación en especie o el voluntariado corporativo. Es previsible que esa colaboración aumente teniendo en cuenta la distancia entre el 0.14% de beneficio que aportan de media las empresas españolas y el 0,5 que reparten a la Sociedad las empresas del Reino Unido.

Al donante particular también es necesario cuidarlo. Su aportación es clave para mantener los gastos de estructura. Su fidelidad dependerá del grado de satisfacción que encuentre en su aportación, y sólo conociendo el resultado del trabajo que su ONG realiza de forma detallada y continua aumentará esa satisfacción y su fidelidad a la organización.

En cualquier caso las alianzas de las ONG con el sector privado suelen ser objeto de discusión por los riesgos que pueden conllevar y que deberán gestionarse adecuadamente por parte de la ESAL. Los temores a establecer esas alianzas suelen asociarse a fenómenos como:

**a) Tratar de imponer condiciones a las ESAL** que limiten su capacidad para establecer otros acuerdos con empresas o dirigirse a otros segmentos de población (Andreasen, 1996: 50), o incluso para cumplir parte de sus objetivos fundacionales como es la sensibilización y, en algunos casos, la denuncia. En último extremo, estas alianzas pueden llevar a la ESAL a cambiar sus objetivos para acomodarse a los objetivos de marketing de la empresa, o modificar la causa para agradar a su socio, olvidando a los beneficiarios (Polonsky y Wood, 2001: 14; Varadarajan y Menon, 1988: 71). Asimismo, la empresa puede obligar a la organización contraparte a comprar sus productos y servicios (Polonsky y Wood, 2001:10).

**b) Instrumentalización de la causa o la ESAL.** Ocurre cuando la empresa trata de aprovecharse de la reputación de la causa y de la organización no lucrativa para crear valor para ella, sin crear valor para la ESAL ni para la causa ni incluso para los clientes. Son señales claras de esta instrumentalización el que las exigencias de la empresa sean desproporcionadas a la donación prevista, que la acción se plantee en el corto plazo sin voluntad de continuidad, que la ESAL tenga una presencia minúscula en la comunicación de la alianza o que se encubra o se disfracen las condiciones de la alianza para el cliente.

**c) Pérdida de credibilidad y reputación.** La mayor amenaza percibida por las ESAL es entablar relaciones con empresas que hayan realizado alguna actividad ilegal o inmoral e ignorarlo cuando se firma el acuerdo, o que incurra en este tipo de actividades una vez puesta en marcha la alianza<sup>10</sup>. Por eso, Varadarajan y Menon (1988) afirman que es esencial que la cultura de la empresa valore la responsabilidad ética y social, además del beneficio y la eficiencia, para que la alianza llegue a buen término. Aunque es, en principio, comprensible que las necesidades financieras de las

---

<sup>10</sup> Esta es una de las principales razones por la que las ESAL prefieren no hacer acuerdos con empresas. Sin embargo, cabría preguntarse por la racionalidad de este argumento llevado al extremo, porque, “del mismo modo que las ONG no condicionan la aceptación de contribuciones según la moralidad de los individuos (por ejemplo, para comprar un décimo de lotería en el sorteo de Cruz Roja no hace falta demostrar estar al corriente de pagos con Hacienda), ¿debe exigirse más rigor para aceptar las contribuciones de la empresa?” (García Jiménez, 2000: 11). Además, un estudio australiano basado en acuerdos con afirmaciones propuestas encontró que los consumidores no creen que se reduzcan las donaciones a ESAL por participar en este tipo de campaña ni que la entidad se esté “vendiendo” por aliarse con la empresa (Channy y Dollí, 2001).

ESAL son, a veces, tan urgentes que hacen que las ESAL descuiden otras consideraciones. Nadie puede negar que una reflexión estratégica, a largo plazo, exige incluir en la toma de decisiones otros criterios además de los financieros.

Ante la presión de la opinión pública, la empresa está tratando de minimizar sus impactos negativos en el terreno medioambiental y de los derechos humanos tratando de asumir su responsabilidad social. Algunas, sin embargo, han optado por explotar la dimensión más comercial de la responsabilidad social, que es precisamente la colaboración con entidades sin ánimo de lucro, financiando proyectos y actividades desarrollados por éstas.

Las ESAL deben poder evaluar con qué empresas se están aliando. De no hacerlo así, se corre el riesgo, y éste es el peor riesgo, de obtener financiación de una empresa que, en el desarrollo de sus operaciones, crea las situaciones de pobreza y marginalidad que la ESAL trata de paliar. Esta esquizofrenia no es admisible porque daña inevitablemente la reputación de la entidad, pero, sobre todo, porque a largo plazo el bienestar de los beneficiarios se reduciría.

Por ello y para finalizar, aconsejaríamos establecer un proceso de filtro antes de formalizar un convenio de colaboración con una empresa; muy especialmente, cuando ese convenio va a ser comunicado públicamente. Esta es una obligación para las entidades asociadas a la Coordinadora de ONG de Desarrollo, tal como se recoge en el documento – guía para la relación de las ONG con empresas. Se trata de garantizar la independencia, transparencia y eficacia que deben caracterizar el trabajo de las ONGD, evitando fomentar actuaciones dañinas para el ser humano, las comunidades o su entorno ambiental y promoviendo actuaciones a largo plazo<sup>11</sup>. Sin embargo, no existe un código similar entre las entidades sin ánimo de lucro de acción social<sup>12</sup>. Estas organizaciones pueden establecer el filtro basándose en el código de la CONGDE adaptándolo a su ámbito de actividad.

<sup>11</sup> De esta forma, los principios mínimos que deben cumplir las empresas para que las ONGD establezcan algún tipo de alianza:

- Respetar los derechos humanos, así como los tratados y convenciones internacionales sobre trabajadores emigrantes y sus familias, y los relativos a la lucha contra el racismo y la xenofobia.
- Cumplir los ocho Convenios fundamentales de la Organización Internacional del Trabajo, referidos al trabajo forzoso, el trabajo infantil y el derecho de sindicación.
- Respetar el medio ambiente, cumpliendo la legislación vigente del país de origen y manteniendo los mismos estándares en cualquier lugar que actúen.
- Respetar la salud pública tanto en sus productos como en sus procesos de producción, cumpliendo la legislación vigente en el país de origen. Las ONGD no se asociarán con ninguna campaña publicitaria que potencie y promueva el consumo de productos dañinos para la salud como el tabaco o el alcohol destilado.
- Las ONGD no establecerán relaciones con empresas que fabriquen armas o trafiquen con ellas.

<sup>12</sup> Se hace referencia a la relación con organismos privados en el Código Ético de la Plataforma de Voluntariado, véase [http://www.plataformavoluntariado.org/pdf/1040\\_codigoetico.pdf](http://www.plataformavoluntariado.org/pdf/1040_codigoetico.pdf)

El problema se presenta a la hora de verificar si la empresa cumple con estos principios. La búsqueda de información es un proceso costoso en términos de tiempo y recursos humanos dedicados a la tarea (rastreado páginas web, prensa, bases de datos gratuitas que ofrecen esta información tales como Corporate Watch), que no está al alcance de todas las organizaciones. Las fuentes más fiables de información son las agencias de análisis ético (por ejemplo, en Europa, EIRIS, SAM Group, SiRi Company), que exigen pago por uso de esta información. Aunque existen productos y tarifas especiales para ESAL, este coste no puede ser asumido por muchas organizaciones. Una solución simple pero limitada es la adoptada por algunas ESAL, que han optado por hacer firmar a la empresa un documento en el que la empresa declara que cumple con esos principios; este documento es un requisito imprescindible para la firma del convenio de colaboración. Otra solución podría venir por el lado de la Administración Pública, promoviendo un etiquetado social (como en Bélgica) o facilitando información contrastada al consumidor (como en Dinamarca) o sobre procesos judiciales medioambientales abiertos o emisión de sustancias tóxicas (como en Estados Unidos).

## BIBLIOGRAFÍAS

Andreasen, A.R. (1996): "Profits for nonprofits: find a corporate partner". Harvard Business Review. Noviembre – Diciembre. pp. 47 – 59

CECA (2005): Memoria de RSC 2004, <http://www.obrasocialcajas.org/105/obrasocial.nsf?OpenDatabase> (acceso 10 de noviembre de 2005).

CIS (2001): Barómetro de mayo. Estudio número 2419, CIS, Mayo, en <http://www.cis.es>

CONGDE (2005a): Informe de la CONGDE sobre la percepción social de las ONGD. Así nos ven. Coordinadora de ONG de Desarrollo, Madrid, en <http://www.congde.org>.

CONGDE (2005b): Informe de la CONGDE sobre el sector de las ONGD 2004, Madrid, en <http://www.congde.org>.

Channey, I. y Dolli, N. (2001): "Cause related marketing in New Zealand", International Journal of Nonprofit and Voluntary Sector Marketing, Vol. 6 Núm. 2, pp. 156-163.

Eurobarómetro (2005): "Attitudes towards development Aid", Special Eurobarometer 222 / Wave 62.2 – TNS Opinion & Social, European Commission, <http://www.eldis.org/static/DOC17586.htm> (acceso 10 de noviembre de 2005)

Fundación Economistas Sin Fronteras (2005): SensibilizaT Madrid: análisis y valoración de los ciudadanos de la Comunidad de Madrid de la Cooperación al Desarrollo, en <http://www.ecosfron.org>

Fundación Empresa y Sociedad (1997): La estrategia social de la empresa. Un enfoque de valor, Fundación Empresa y Sociedad, Madrid.

Fundación Empresa y Sociedad (2001,2002,2003,2004,2005): Informe de Acción Social de la Empresa en España. Fundación Empresa y Sociedad, Madrid.

Fundación Empresa y Sociedad (2005): El ciudadano ante la acción social de la empresa, Fundación Empresa y Sociedad, Madrid.

Fundación Lealtad (2005): Guía de la Transparencia y las Buenas prácticas de las ONG, Fundación Lealtad, Madrid.

Fundación Luis Vives (2003): Anuario del Mecenazgo Empresarial de Acción Social, Fundación Luis Vives, Madrid.

Fundación Tomillo y Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales (2000): Empleo y trabajo voluntario en las ONGs de acción social, Madrid.

García Delgado, J.L. (2004). Las cuentas de la economía social. El Tercer Sector. Civitas, Madrid.

García Jiménez, J.I. (2000): "Marketing con causa: entre la oportunidad estratégica y la responsabilidad social", Revista de Fomento Social, Núm.. 55. pp. 105-112.  
Mecalux Mecenazgo (Eds) (2001): Guía práctica del mecenazgo, Barcelona.

Minguella, F. (1999): "Perspectivas españolas en el patrocinio empresarial" en Fundación de Patrimonio Histórico de Castilla y León (Ed.): Patrimonio y Patrocinio empresarial: Una perspectiva europea. Seminario Internacional, Valladolid.

Minguella, F.; Águila, O. y Rabanal, M. (2000): El patrocinio y mecenazgo de la empresa en su contexto. AEDME, Barcelona.

Ministerio de Cultura (Eds) (1992): El patrocinio empresarial de la cultura en España, Madrid, Ministerio de Cultura (Colección Datos Culturales núm. 2).

Parés i Maicas, M. (1994): La nueva filantropía y la comunicación social: mecenazgo, fundación y patrocinio, ESERP – PPU, Barcelona.

Polonsky, M.J. y Wood, G. (2001): "Can the over-commercialisation of cause related marketing harm society". Documento de trabajo no publicado.

Projecció Mecenazgo Social (Eds) (2000): Directorio 2000 del Patrocinio y mecenazgo en España, Projecció, Barcelona.

Varadarajan, P.R. y Menon, A. (1988): "Cause-related marketing: a co alignment of marketing strategy and corporate philanthropy", Journal of Marketing, 52, julio, pp. 58-74

Vidal, P.; Iglesias, M.; Miroso, O.; y Villa, A. (2002): "Llibre Blanc del Tercer Sector civicosocial", Centre d'Estudis de Temes Contemporanis, Departament de Benestar Social, Generalitat de Catalunya. Barcelona



	NOTAS Y COLABORACIONES	



Teresa Sanjurjo  
*Directora*  
*Asociación Española de Fundaciones*

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ENTIDADES  
SIN FINES DE LUCRO EN LA LEY 49/2002

La aprobación en noviembre de 1994 de la Ley de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General supuso un hito para el sector, al regular tanto el régimen sustantivo de las fundaciones como el régimen fiscal y de incentivos fiscales al mecenazgo de fundaciones, asociaciones y otras entidades.

Sin embargo esta Ley se vio pronto superada por la realidad: el rápido crecimiento en número y en actividades de las fundaciones y de las entidades del sector desbordó el marco establecido y los resultados de las actividades económicas recibían, la mayor parte de las veces, un trato fiscal inadecuado.

Por ello, transcurrida menos de una década desde la entrada en vigor de la citada norma, se aprobó la Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos y de los Incentivos Fiscales al Mecenazgo.

En términos generales puede decirse que la Ley ha representado un considerable avance respecto de la anterior normativa. Regula en su primera parte el régimen fiscal de las entidades (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, ONGs de desarrollo y otras) y en la segunda el régimen de los incentivos fiscales a los donativos, donaciones y aportaciones privadas. Los requisitos de acceso al régimen

especial que establece se suavizan en algunos casos y su aplicación es voluntaria para las entidades que los cumplan y opten por el mismo.

La práctica totalidad de los ingresos obtenidos por las fundaciones, las asociaciones de utilidad pública y las demás entidades beneficiarias quedan exentos de tributación en el Impuesto sobre Sociedades (excepto los provenientes de actividades económicas no exentas); los impuestos locales mejoran en diversos aspectos y los procedimientos se dotan de mayores garantías.

En cuanto a las rentas exentas derivadas de explotaciones económicas, se sustituye el sistema anterior de exención rogada por un *numerus clausus* de explotaciones económicas cuyas rentas se declaran exentas por la Ley, extendiéndose la exención incluso a las rentas derivadas de explotaciones económicas complementarias o auxiliares de las anteriores, así como a las rentas derivadas de explotaciones económicas de escasa relevancia. Debe reseñarse igualmente una importante novedad introducida por la Ley, que declara la exclusión de la obligación de retener respecto de las rentas que sean declaradas exentas en virtud de la misma.

En el ámbito de los tributos locales se mantienen las exenciones establecidas por la Ley 30/94, sustituyéndose también en el Impuesto sobre Actividades Económicas el sistema de exención rogada por el de exención automática de las explotaciones económicas recogidas en la lista correspondiente del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, cabe destacar la introducción de una nueva exención, la del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad no lucrativa.

Por último, como se ha indicado, el régimen que configura la Ley se aplica de forma automática desde el momento en que aquella entidad que cumpla todos los requisitos que la misma establece ejercite la oportuna opción ante la Hacienda Pública.

En conclusión, puede afirmarse que efectivamente el régimen fiscal interno de las entidades sin fines lucrativos establecido por la Ley 49/2002 es adecuado para ellas, al establecer una exención casi total en los impuestos directos (Impuesto sobre Sociedades, IAE, IBI e Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana).

Por lo tanto, una vez que se ha logrado este régimen fiscal para la tributación directa de las entidades sin fines lucrativos, los objetivos del sector en esta materia son la adecuación del IVA a sus particularidades y la reforma de los incentivos fiscales al mecenazgo incrementando los porcentajes de deducción.

Alejandro Blázquez Lidoy  
*Prof. Tit. Derecho Financiero y Tributario.*  
*Universidad Rey Juan Carlos*  
*Abogado y Auditor de Cuentas*

TRATAMIENTO FISCAL DE LAS ENTIDADES  
SIN FINES DE LUCRO EN LA LEY 49/2002

La Ley 49/2002 abordó el régimen de privilegio tributario para las entidades sin fines de lucro. Sólo aquellas entidades que fueran fundaciones o asociaciones declaradas de utilidad pública, que además cumplan ciertas condiciones, podrían acogerse a esta norma. La Ley 49/2002 reguló, al margen del mecenazgo, el régimen del Impuesto sobre Sociedades, tributos locales y el ITP. Con relación al IVA, y a pesar de las peticiones expresas por parte de los agentes interesados, no se introdujo casi ninguna modificación, alegándose por los poderes públicos que el IVA era un impuesto armonizado en la Unión Europea y, por tanto, se tenía poco margen de maniobra. Únicamente se hizo frente a los convenios de colaboración, figura de difícil encaje jurídico en la que expresamente se determinó su no sujeción al IVA al no haber prestación servicios. Con relación al Impuesto sobre Sociedades, se declaró la exención de todas las fuentes de renta que no fueran actividades empresariales. Así, incluso los contratos de patrocinio o la actividad económica de arrendamiento de inmuebles se establecieron como exentos. Y en actividades económicas sólo se declararon exentas aquellas que cumplieran dos condiciones: primera, que la actividad desarrollada coincidiera con sus fines fundacionales y, segunda, que esté dentro de una lista tasada de actividades (asistencia social, medicina, educación, investigación y desarrollo, deportes, espectáculos, etc). De esta manera, si una entidad cuyo objeto social fuera la educación organizara un concierto de música, esta actividad no estaría exenta en tanto que los fines tienen que ver con la educación mientras que la concreta actividad desarrollada se refiere a la música.

ca. Además, la lista tasada sólo cubre varias actividades que se consideran de interés general, de tal manera que fuera de las mismas no cabrá la exención y, en caso de obtener beneficios, se tendría que tributar al tipo del 10 por 100. Así, por ejemplo, una fundación veterinaria no estaría exenta por su actividad propia, ya que la actividad de asistencia a animales no estaría dentro de la lista tasada.

Sin embargo, el hecho de que sólo las actividades tasadas estén exentas será, en algunos casos, un perjuicio para las entidades acogidas a la Ley 49/2002. Repárese en que, normalmente, las entidades no lucrativas no tendrán beneficios por el desarrollo de su actividad propia. Por tanto, el hecho de que se esté exento de algo que tiene pérdidas puede ser, incluso, un perjuicio. Piénsese en el caso de una fundación de asistencia social que realiza actividades sociales con pérdidas y organiza un concierto con beneficios. Al estar exenta la asistencia social lo cierto es que no podrá compensar los beneficios del concierto con las pérdidas de la actividad social. Por tanto, el verdadero beneficio en el Impuesto sobre Sociedades está en la exención de todo el resto de rentas (dividendos, donaciones, ganancias de patrimonio, etc.). Las actividades económicas en desarrollo de sus fines no tendrán, en muchos casos, beneficios, por lo que la exención les será indiferente. Pero si tienen beneficios, el privilegio que concede la norma está en que o bien está exenta o bien sólo se tributará al tipo de gravamen del 10 por 100.

Como beneficio especial la Ley 49/2002 ha determinado la exención de dos actividades económicas que no coincidan con sus actividades económicas. Me refiero, por un lado, a las rentas inmobiliarias desarrolladas en el ejercicio de una actividad empresarial (con un local afecto y una persona con contrato laboral y con jornada completa) y, además, los contratos de patrocinio, que es una verdadera actividad económica de publicidad, y que supuso, bajo la legislación anterior, que las federaciones deportivas tuvieran que ingresar por dichas actividades. Son dos actividades cuya exención es, a mi parecer, difícilmente justificable.

La Ley 49/2002 sí ha tenido, a mi juicio, un efecto directo sobre el régimen fiscal de las entidades parcialmente exentas que tributan en el Impuesto sobre Sociedades. Hasta la Ley 49/2002 se cuestionaba si todas las actividades económicas que coincidieran con la propia actividad fundacional estaban o no exentas, habiendo existido discusión jurisprudencial sobre si, por ejemplo, una fundación médica estaba exenta por su actividad médica. Pues bien, a mi parecer, con la Ley 49/2002 es esta una cuestión cerrada. La Ley 49/2002 ha establecido que sólo unas pocas actividades tasadas cuyo objeto coincida con la actividad fundacional están exentas. El efecto inmediato es que aquellas actividades desarrolladas en cumplimiento de fines que no estén en la lista tasada, tributan. Por tanto, si esto es así en la Ley 49/2002 con más razón deben ser en la Ley del Impuesto sobre

Sociedades, pues es difícilmente imaginable que un régimen de privilegio sea más restrictivo que el general.

Pero, como dijimos al principio de estas líneas, la Ley 49/2002 tiene un pero; la regulación del IVA. Es este tributo el gran problema de las entidades no lucrativas, ya que el Impuesto sobre Sociedades está pensado, al fin y al cabo, para entidades que tienen beneficios. Y eso no suele ser lo habitual en las entidades no lucrativas. Sin embargo, el IVA recae sobre todos los que operan en un mercado. Y una adecuada regulación del IVA es la gran reforma que debería afrontarse.





Silverio Agea Rodríguez  
*Secretario General*  
*Cáritas Española*

¿SON ADECUADOS LOS INCENTIVOS AL MECENAZGO  
ESTABLECIDOS EN LA LEY 49/2002?

**D** Desde el 26 de diciembre de 2002 que entró en vigor esta ley han transcurrido tres años. Creo que es un periodo suficiente para hacer ya una mínima valoración de su impacto en las entidades sin fines de lucro.

La nueva ley surgió por un doble motivo: el legislador proseguía en su tarea de separar los asuntos jurídicos de los fiscales en la regulación de entidades y trataba a la vez de buscar una mayor motivación en particulares y en empresas para realizar tareas de mecenazgo y que ello supliera el escaso interés que había suscitado la legislación anterior.

En la exposición de motivos el legislador insistía en las finalidades principales de la nueva ley: favorecer e incentivar el mecenazgo además de regular el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos. Por tanto, cabe hacer una valoración de la repercusión fiscal en nuestras entidades, considerando si ha supuesto una mejora con respecto a la antigua ley 30/1994 y el posible incremento de la participación privada en actividades de interés general.

## REPERCUSIÓN FISCAL

La ampliación de rentas exentas en el Impuesto sobre Sociedades así como la determinación de una serie de explotaciones económicas exentas han supuesto un importante alivio fiscal.

Por un lado, se han ampliado las rentas exentas a las procedentes del patrimonio de inmuebles y títulos valores: lo que son intereses financieros, dividendos y alquileres. Igualmente las derivadas de compras y transmisiones. Este ahorro fiscal ha favorecido lógicamente a una mayor financiación de proyectos ya que la finalidad de esos ingresos financieros y patrimoniales es contribuir a asegurar el buen fin de los proyectos o a financiar otros nuevos.

Además, el reconocimiento de la realización de explotaciones económicas por las entidades sin fines lucrativos tal y como enumera el texto de la ley viene a dar valencia a la prestación de servicios de interés general por las ONG y fundaciones. Unas prestaciones que sirven a nuestras entidades para aportar calidad a los proyectos y además, para ayudar a financiar esos proyectos cuando faltan otro tipo de ingresos. Hasta ahora el diferente trato fiscal aplicable a las explotaciones económicas en el marco legal anterior había motivado que ciertas iniciativas buscaran cierta autonomía para evitar la confusión con las actividades normales de Cáritas. Afortunadamente, el panorama legislativo y fiscal se ha aclarado. La relación de explotaciones económicas es bastante extensa (12 puntos) y hacen referencia, prácticamente, a todo el universo de iniciativas económicas de nuestras entidades. No tenía mucho sentido la penalización fiscal de estas iniciativas que lo que buscan, en definitiva, es llevar a cabo con eficiencia y eficacia el interés general de las actividades.

También han sido beneficiosas las exenciones en concepto de tributación local. No hay mayor novedad con respecto a la exención del Impuesto de Bienes Inmuebles y el Impuesto de Actividades Económicas salvo la extensión del ámbito de ésta a las explotaciones económicas ya mencionadas anteriormente. La mejora en este ámbito ha radicado en la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

## INCENTIVOS AL MECENAZGO

La valoración de este campo de la Ley cabe hacerla desde el punto de vista de los particulares y desde el de las empresas.

Para evaluar la repercusión en los primeros, una buena fuente de datos puede ser si ha habido aumento de las donaciones y en la notificación fiscal de éstas a la Agencia Tributaria. Desde el año 2003 sí que han subido las donaciones progresivamente, pero no me atrevería a buscar la única causa en una mayor desgravación fiscal, puesto que han ayudado otros factores: mayor poder adquisitivo, descenso del paro, campañas de emergencia en el Tercer Mundo con gran eco social, campañas de sensibilización y de captación de recursos por parte de las ONG. Evidentemente, el aumento de la desgravación fiscal algo ha ayudado.

En cuanto a la notificación fiscal, el primer año en vigor de la ley, hubo una repercusión muy fuerte que se notó especialmente en el periodo de declaración de la renta. También ha existido una mayor información fiscal por los donantes y progresiva concienciación, que ha motivado que este año hayan aumentado un 100% las declaraciones por lo que respecta a Cáritas Española.

Donde quizás es todavía pronto para hacer una evaluación es en el entorno de las empresas, ya que hasta hace poco había una cierta relación de desconfianza mutua entre el sector no lucrativo y el lucrativo para establecer una relación estrecha y fluida. Afortunadamente, el contexto está cambiando. Las empresas cada vez más van incorporando a su estructura un departamento de Responsabilidad Social Corporativa y van tomando conciencia del impacto social y ecológico de su actividad. La sociedad también se lo reclama. Por otro lado, las entidades no lucrativas empezamos a pedir colaboraciones a las empresas no sólo en materia dineraria. Las empresas van incorporando en su agenda la liberación de su personal para realizar tareas de voluntariado o la colaboración en proyectos y actividades. Sin embargo, sigue habiendo desconfianza y recelo para el marketing con causa y la posible explotación comercial de una relación. De ahí que Cáritas y otras entidades se estén dotando de un comité ético que cuide la identidad y los valores que tienen las ONG.

Faltan todavía años para aproximarnos al modelo anglosajón de colaboración empresarial. Sin duda que la desgravación fiscal en la cuota del Impuesto sobre Sociedades de hasta un 35% y la consideración de gastos deducibles en el mismo de los costes incurridos en los fines de interés general puedan servir de mucha mejor ayuda en ese camino. En este sentido, sería deseable un trato fiscal similar en los regímenes forales del País Vasco y Navarra.

Finalmente, las disposiciones adicionales octava y novena no se limitan a reconocer la labor de las distintas entidades de la Iglesia Católica en la realización de actividades de interés general y por tanto, su ámbito que es el legal sino que ayudan a clarificar el contenido de los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado del año 1979, haciendo una diferenciación precisa de las distintas entidades que componen la Iglesia. Esto está ayudando a una mayor transparencia informativa que es otro de los objetivos que pretende la ley y de la que, sin duda, nos beneficiamos todos. Es una apuesta en donde están empeñadas todas las entidades de las Plataformas de Entidades de Acción Social de la que Cáritas forma parte.



Miguel Cruz Amorós  
*Director de Fiscalidad de Price Waterhouse*  
*Profesor de la UNED*

¿SON ADECUADOS LOS INCENTIVOS AL MECENAZGO  
ESTABLECIDOS EN LA LEY 49/2002?

Como se sabe, la Ley 49/2002, regula, por una parte, el régimen fiscal aplicable a las entidades sin fin de lucro y, por otra, los incentivos fiscales que se conceden al mecenazgo <strictu sensu>, o sea a la aportación o participación privada a/en la realización de actividades de interés general.

Pues bien, así como hay un acuerdo general, político, social y fiscal, respecto de que la Ley 49/2002, ha resuelto de manera acertada las cuestiones pendientes de la fiscalidad de las entidades sin fin de lucro, ocurre también que la opinión doctrinal, social y sectorial converge en la conclusión de que la Ley 49/2002 se ha limitado, en general, a reproducir los incentivos fiscales al mecenazgo previamente existentes, con algunos retoques cuantitativos y cualitativos de escasa eficacia práctica, cuando no contraproducentes, a la hora de impulsar decisiones de contribución a las entidades que realizan actividades de interés general. Este estado de opinión se ha venido pulsando en los distintos –y numerosos- actos realizados para analizar y comentar la Ley 49/2002 y trasciende también en los artículos de opinión y doctrinales que han ido apareciendo en relación con la Ley 49/2002.

Podríamos resumir las diferencias más significativas entre el régimen fiscal del mecenazgo contenido en la Ley 30/94 y el que se incorpora con la Ley 49/2002 de la siguiente manera:

- Donativos de personas físicas: Elevación del porcentaje de deducción en cuota del 20 al 25%, ampliando la posibilidad de disfrutar del beneficio a las donaciones de ciertos derechos.
- Donativos de personas jurídicas: Modificación técnica, que transforma la deducibilidad en base del donativo en una deducción en cuota de efecto equivalente en líneas generales.
- Donativos de no residentes: Mejoras técnicas para facilitar la aplicación de las deducciones a contribuyentes, iguales, en principio, a las que posibilitaba la Ley 30/1994. Si bien hay quien opina que, bajo la aplicación de esta última Ley, los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de No Residentes sin establecimiento permanente no podían acceder a las deducciones por donativo.
- Convenios de colaboración empresarial: De ser un gasto deducible fuertemente limitado, ha pasado a ser gasto deducible sin límites.
- Gastos en actividades de interés general: Ha evolucionado igual que el concepto anterior.
- Adquisición de obras de arte para oferta de donación: Suprimido.

Podemos ver, en consecuencia, que los únicos cambios de cierta relevancia experimentados por el régimen fiscal del mecenazgo, son la elevación del 20 al 25% efectuada en el porcentaje de deducción del IRPF y la ampliación de la deducibilidad de gastos en convenios de colaboración y actividades empresariales de interés general, que poco pueden estimular, por razones de deducibilidad fiscal, las donaciones a las entidades sin fin de lucro. Al contrario, la concesión de una deducibilidad sin límites a los gastos directos en actividades de interés general de los sujetos pasivos al Impuesto sobre Sociedades y del impuesto sobre la Renta de No Residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente, desalienta precisamente el objeto primordial de la Ley 49/2002: estimular la canalización de recursos económicos a las entidades sin fin de lucro, al mismo tiempo que abre una alternativa potencial de elusión al régimen de tributación de las entidades cuando realizan actividades económicas no exentas, en detrimento del control en la aplicación del régimen fiscal especial.

En otro orden de cosas, se echa de menos, por ejemplo, la incorporación a los donativos beneficiables fiscalmente, de las prestaciones de servicios gratuitas, cuya categoría más destacada está representada en todo el mundo por el voluntariado.

En este escenario, hay que plantearse la oportunidad de volver a suscitar ante los poderes públicos correspondientes, la necesidad de afrontar con el mismo realismo y eficacia que se ha aplicado al régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro, el replanteamiento del régimen fiscal del mecenazgo, de forma equilibrada, pero capaz de dar operatividad práctica a las sugerencias que, en este ámbito, vienen formulando, instituciones públicas y privadas, de carácter internacional, conforme a principios de igualdad, suficiencia y corresponsabilidad y globalización del mecenazgo. Tales principios implican:

- Igualdad de trato fiscal para las entidades sin fin de lucro, nacionales e internacionales, sus actividades igualmente nacionales e internacionales e, igualmente, para donaciones nacionales o transfronterizas.
- Niveles de las deducciones fiscales que garanticen recursos financieros suficientes a las entidades in fin de lucro.

# HEMEROTECA INTERNACIONAL

## De la relación entre gobierno y organizaciones no lucrativas

Carmen Valor  
Profesora Colaboradora Universidad Pontificia de Comilla -ICADE



HORNE, C. S.; JOHNSON, J.L.;  
VAN SLYKE, D. M. (2005):

“DO CHARITABLE DONORS KNOW ENOUGH – AND CARE ENOUGH – ABOUT GOVERNMENT SUBSIDIES TO AFFECT PRIVATE GIVING TO NONPROFIT ORGANIZATIONS”, NONPROFIT AND VOLUNTARY SECTOR QUARTERLY, 34(1), PP. 136-151

Estudios anteriores sobre el efecto de las donaciones públicas en los donantes individuales han encontrado que incrementos en las donaciones gubernamentales llevan a desplazar o reducir las donaciones privadas; este efecto es conocido como “crowd out”. Sin embargo, estos estudios parten de dos restricciones: (1) los donantes conocen la cantidad de fondos que las organizaciones no lucrativas reciben y (2) los donantes utilizan esta información para determinar la cantidad con la que contribuirán a las entidades sin ánimo de lucro (en adelante ESAL).

El estudio que aquí se presenta trata de verificar la validez de estas restricciones. Tomando como base una muestra amplia de donantes (n=675), los investigadores preguntan a los ciudadanos si pueden adivinar la cantidad que las organizaciones no lucrativas con las que colaboran han recibido del gobierno. Los autores encuentran que los donantes individuales no saben con precisión a cuánto ascienden las donaciones públicas. Además, pocos entrevistados reconocían planificar sus donaciones según las donaciones gubernamentales.

Este estudio resulta de gran interés ya que cuestiona la validez de las hipótesis y restricciones sobre las que se asientan los trabajos en esta área. La investigación sobre la relación entre fondos públicos y privados es de suma importancia tanto para ESAL como para el gobierno. En otros contextos socio-culturales, los gobiernos, asumiendo la existencia del fenómeno “crowd out”, han implantando fórmu-

las de co-financiación con el fin de alentar las donaciones privadas. Al poner en entredicho la existencia de este fenómeno, se cuestiona también la oportunidad y eficacia de las medidas adoptadas por estos gobiernos. O, al menos, se cuestiona la base empírica ofrecida para el desarrollo de estas políticas.

CHAVES, M.; STEPHENS, L.;  
GALASKIEWCZ, J. (2004):

“DOES GOVERNMENT FUNDING SUPPRESS NONPROFITS’  
POLITICAL ACTIVITY?”, AMERICAN SOCIOLOGICAL REVIEW,  
69(2), PP. 292-316

La financiación pública de las actividades privadas ha sido analizada desde muchos puntos de vista. Uno de las áreas que ha recibido menos atención es la influencia de esta financiación en el diseño estratégico de las organizaciones no lucrativas. En concreto, apenas se ha estudiado si las donaciones públicas pueden llevar a las ESAL a modificar el elenco de actividades que realizan, favoreciendo las de prestación de servicios y suprimiendo las de activismo o presión política. Sin embargo, este es un aspecto de suma importancia, ya que la autonomía es una característica fundamental de las organizaciones de la sociedad civil que garantiza su correcto funcionamiento. Más aún, la autonomía de la sociedad civil es uno de los pilares de los sistemas democráticos contemporáneos.

Este artículo analiza este aspecto en Estados Unidos. Los investigadores han examinado este efecto en dos muestras: una muestra nacional de congregaciones religiosas y otra muestra longitudinal de organizaciones no lucrativas en una región de Estados Unidos (Minneapolis-St Paul).

Los autores de este artículo concluyen que la relación entre donaciones públicas y la actividad política de las organizaciones no lucrativas es positiva o neutra; esto es, recibir fondos públicos no hace que las ESAL eliminen de su abanico de actividades o modifiquen su activismo en relación a los poderes públicos.



CHRIS CORNFORTH (COORD) (2003):

THE GOVERNANCE OF PUBLIC AND NON-PROFIT ORGANIZATIONS—WHAT DO BOARDS DO?  
ROUTLEDGE, LONDRES (253 PÁGINAS)

El problema del gobierno corporativo, central en la agenda de responsabilidad social de la empresa, ha llegado a las organizaciones no lucrativas. Cualquiera que trabaje en el patronato o junta directiva de cualquier organización conoce la importancia del “gobierno responsable” de sus componentes. En este libro, se hace una reflexión sobre cómo estos órganos colegiados tanto en organizaciones públicas como privadas llevan a cabo las tareas asignadas. Para centrar el tema, el libro comienza ofreciendo una descripción detallada de las tensiones que viven los órganos de decisión, así como las paradojas que enfrentan a los directores ejecutivos con estos órganos. Se relata también la historia de estos órganos de decisión y cómo han ido evolucionando con el tiempo, especialmente, con el crecimiento de estas organizaciones. Se observa que el tamaño de la organización tiene una notable influencia en estos órganos colegiados, ya que determina el número de componentes, la existencia de descripciones detalladas de los perfiles de cada miembro, y facilita la captación de nuevos componentes.

El libro analiza, después, algunos de los elementos relevantes en el “gobierno responsable” de entidades no lucrativas: efectividad, representatividad, rendición de cuentas y formación de alianzas. Estas alianzas (redes, consorcios, federaciones) son tanto más relevantes hoy cuanto que sirven para gestionar y gobernar una variedad de organizaciones. De todos estos, el tema de la representatividad de todos los stakeholders o partes interesadas aparece como uno de los problemas

fundamentales en el gobierno de entidades no lucrativas. Una de las preocupaciones esenciales en el sector es si los miembros de Patronatos y Juntas son las personas que deben gobernar la organización. Más aún, en muchas organizaciones este problema ni se plantea, ya que la dificultad para encontrar a ciudadanos dispuestos a tomar parte en estas Juntas les hace aceptar con gusto cualquier ofrecimiento de participación, sin entrar a considerar los problemas de representatividad. El libro analiza con detalle este aspecto y sus posibles ramificaciones e implicaciones, dejando siempre en el aire la pregunta ¿no deberían participar los beneficiarios en los órganos colegiados de toma de decisiones?

Uno de los elementos novedosos de este libro es que incorpora una investigación empírica. Los autores han participado como observadores en varias Juntas y reuniones directivas, analizando el contenido del orden del día, la interacción entre miembros de la Junta y directores ejecutivos, a los que también han entrevistado por separado. Por último, se ha examinado la documentación disponible para los miembros de la Junta antes de su celebración.

El análisis de estos datos les lleva a categorizar el comportamiento de los miembros de los órganos de gobierno en líderes y seguidores; categorías que emergen con mayor nitidez durante las épocas de crisis en la organización. Por otro lado, los autores estudian con mayor profundidad el comportamiento de miembros directivos y ejecutivos de la organización. Una de sus conclusiones es que ambos prefieren una cierta ambigüedad en la definición de su rol, ambigüedad que lleva aparejada cierta flexibilidad para, por ejemplo, establecer prioridades en las tareas encomendadas. Se observa también un cierto grado de duplicación en las tareas de unos y otros. Por tanto, los autores plantean la necesidad de establecer en cada caso quién debería hacer qué y cuando debería hacerlo.

Por último, se ofrece una descripción de cómo estos órganos de decisión se ven afectados por ciertas variables internas y externas. Se incide, también, en la relación entre órganos directivos y personal, un punto fundamental al hablar de gobierno corporativo, así como las tensiones que se manifiestan según el tipo de órgano (por ejemplo, representativo frente a profesional; entre los que mantienen una orientación a resultados y los que “se resignan” a los que se obtienen) y los estilos de dirección (por ejemplo, controlador frente a colaborador). El libro concluye proponiendo a los miembros de estos órganos una reflexión estratégica sobre su realidad, desarrollo y necesidades, de forma que puedan mejorar sus capacidades y desempeño, contribuyendo, sin duda, a fortalecer la organización.

		RESEÑAS





Guillén, Encarna (*Compiladora, 2005*):  
*Editorial Hacer*

SOBRE PROBLEMAS Y RESPUESTAS SOCIALES.  
HOMENAJE A DEMETRIO CASADO

El concepto de comunidades de práctica (también llamadas comunidades de aprendizaje) ha sido propuesto por Etienne Wenger<sup>1</sup> para referirse a grupos delimitados de personas que comparten algún tipo de práctica, entre las que existen relaciones, en gran medida informales, de reconocimiento, compromiso, reciprocidad y continuidad a la hora de compartir información (surgida, básicamente, a partir de experiencias) en procesos de construcción de conocimiento significativo y, con él, de identidad colectiva.

Pues bien, nos encontramos, seguramente, ante un libro que no podría existir si antes sus autoras y autores no formaran parte de una comunidad de práctica que, por otra parte, tampoco existiría, como tal, si no hubiera trabajado pacientemente en su construcción, entre otras, la persona a quien el libro rinde homenaje: Demetrio Casado, doctor en farmacia y diplomado en sanidad y psicología, se preocupó activamente, en la España que iba saliendo del subdesarrollo, por los problemas sociales de la alimentación, como integrante del Plan CCB (1963-64) de Cáritas Española. Ahí comienza una trayectoria fecunda, en realizaciones operativas, en desarrollos institucionales y en construcción de conocimiento, que lo vincula a temáticas como los servicios sociales, la pobreza y la exclusión, el tercer sector, la discapacidad y, en general, la política social. Trayectoria en la que ha compatibilizado el servicio público, el activismo voluntario, la gestión del conoci-

<sup>1</sup> Wenger, E. (2001): *Comunidades de práctica. Aprendizaje, significado e identidad*. Paidós, Barcelona.

miento y, como resulta evidente a la vista del libro, la colaboración amistosa con una tupida red de personas y organizaciones dedicadas a la intervención social.

Con motivo de su presunta jubilación (que, en realidad, sólo representa un cambio de formato para su incansable labor), se reúnen en la obra que comentamos más de veinte trabajos originales en los que personas de reconocida solvencia, todas ellas vinculadas de una u otra manera a Demetrio Casado, ofrecen una mirada panorámica sobre diversos problemas o retos sociales y sobre las respuestas que, desde la investigación crítica y la acción comprometida, cabe articular para darles respuesta. Así, nos encontramos con textos sobre el desarrollo y el enfoque comunitario; las tareas pendientes y tendencias actuales en política social; la acción social pública y la legislación en materia de servicios sociales; la pobreza y la desigualdad; la satisfacción de las y los clientes en servicios sociales; lo local y lo global; el sector voluntario o no lucrativo; la comunidad gitana, el pluralismo étnico y la igualdad de trato; la solidaridad y el voluntariado; la dependencia y el envejecimiento; la obra de Juan Luis Vives; el Estado de bienestar; la accesibilidad y otros, culminando el libro con una bibliografía selectiva de la obra de Casado.

La nómina de autoras y autores resulta también sugerente: María José Aguilar, Carmen Alemán, José María Alonso Seco, Ezequiel Ander-Egg, Manuel Aznar, Dolors Colom, Jordi Estivill, Fernando Fantova, José Manuel Fresno, Encarna Guillén, Antonio Gutiérrez Resa, Ramón de Marcos, María Asunción Martínez Román, Julia Montserrat, Ramón Puig de la Bellacasa, Clarisa Ramos, Natividad de la Red, Víctor Renes, Cristina Rimbau, Gregorio Rodríguez Cabrero, Ricard Valls, Toni Vilá, María del Carme Sans y María del Mar Flores. Se echa en falta tan sólo una mayor presencia del importante sector latinoamericano de la red de Casado.

La obra, como decíamos, viene a ser la manifestación de una comunidad de aprendizaje, de una red de personas activas y muchas veces protagonistas de los procesos que en nuestro país vienen atravesando el escenario de la intervención social. Mención especial merece, en esta Revista Española del Tercer Sector, la aportación de Demetrio Casado en relación con la acción voluntaria, aportación que frecuentemente nos ha ayudado a precisar los conceptos, a cuestionar algunos discutibles lugares comunes, a reconocer nuestras propias tradiciones en la materia y a valorar la aportación específica del tercer sector en nuestras sociedades complejas.

Sea bienvenido, por tanto, este libro-homenaje, bienvenida la continuidad de la obra de Demetrio Casado y bienvenida la futura producción de la vital red comunitaria que ha sabido congregar junto a él.

## ANÁLISIS ESTRATÉGICO: FORTALEZAS Y DEBILIDADES DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL (TSAS) EN ESPAÑA

El Análisis Estratégico del Tercer Sector de Acción Social<sup>1</sup> ha sido encargado por la Plataforma de ONG de Acción Social, con el propósito de impulsar un Plan Estratégico para el TSAS en el marco del Consejo Estatal de ONG de Acción Social. Dicha plataforma, aglutina a una nutrida representación de las confederaciones sectoriales y grandes entidades generalistas que actúan en éste campo.

Como bien es sabido uno de los problemas fundamentales que hay es delimitar y definir lo que se entiende por tercer sector de acción social. A los efectos de este estudio se presenta como “el ámbito formado por entidades privadas de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, que surgidas de la libre iniciativa ciudadana funcionan de forma autónoma y tratan, por medio de acciones de interés general, de impulsar el reconocimiento y el ejercicio de los derechos sociales, de lograr la cohesión y la inclusión social en todas sus dimensiones y de evitar que determinados colectivos sociales queden excluidos de unos niveles suficientes de bienestar”.

Además se remarca que la actividad de las mismas se desarrolla en el Estado español y que algunas cuentan con una organización de voluntariado para llevar a cabo sus actividades. La complejidad y extensión de la definición da una idea de

---

<sup>1</sup> Quienes estén interesados en obtener el estudio lo pueden hacer dirigiéndose a la Plataforma de ONGs de acción social que lo tiene disponible en formato CDRom

la heterogeneidad de estas entidades, tanto en sus formas organizativas, modalidades jurídicas como en su objeto social.

Tres son las cuestiones a las que intenta responder el estudio que ha servido de base para elaborar el borrador del plan estratégico: la primera de ellas es, ¿quiénes somos y porqué?; en la misma se abordan temas como la identidad la imagen, la estrategia de comunicación de las entidades, la ética, el marketing con causa, y la hiperregulación a la que está “sometido” el sector, que es considerada como excesivamente cicatera y poco favorecedora de la iniciativa social.

La segunda pregunta que se plantea es, ¿qué hacemos y con quién? La relación con el sector público es un tema de especial preocupación, sobre todo por la dependencia no solamente financiera, más del 50% de los recursos de estas entidades proceden de la administración pública de acuerdo a la encuesta realizada, sino también la dependencia ideológica que esto conlleva. En este ámbito se plantea la tensión entre la función, crecientemente progresiva, que las entidades van desarrollando en la prestación de servicios y su papel en la defensa de los derechos fundamentales, progresivamente relegada, al menos por una buena parte de las entidades. El debate entre la competencia y la cooperación añade aún más complejidad al asunto.

La última de las cuestiones tiene que ver con el, ¿cómo lo hacemos? o lo que es lo mismo, la cultura organizativa. Tras definir ésta en toda su complejidad, se reducen sus elementos esenciales a la gestión, la comunicación y la calidad. Hay tres aspectos de calado que el estudio aborda y que son objeto de debates entre líderes y activistas: uno de ellos es el del papel del voluntariado, esencial al sector, pero sobre el que no está suficientemente claro el papel que debe de jugar, la relación con los profesionales, etc. De igual calado se consideran tanto la representación de las entidades y, por ende, su base social y su capacidad para movilizar a la misma, así como el trabajo en red, algo de lo que las entidades están convencidas pero en el que hay mucho recorrido dada la excesiva fragmentación del movimiento asociativo.

El estudio concluye con la necesidad de reforzar lo que considera los cuatro pilares básicos del sector:

- El ideológico que definitivamente dibuje la identidad sectorial
- El económico financiero, fundamental para responder a la demanda de los servicios

- La base relacional porque el sector se desenvuelve en un contexto tensionado con otros dos sectores con los que necesariamente hay que explorar todas las posibilidades de colaboración.
- La base social para no perder la conexión con la sociedad y con los problemas de exclusión.

Probablemente junto a ellos habría que incluir otros aspectos que vienen siendo reiteradamente constatados y que se pusieron de manifiesto en las distintas secciones del número uno de ésta revista.

Un estudio que indudablemente aporta valor, no solamente por los contenidos que aborda, sino por la manera en la que los presenta (en formato DAFO se hace una síntesis de 20 páginas sobre el sector), y también por el método, que tiene la virtualidad de haber servido para recabar opiniones de los implicados, a través de foro virtual, talleres, entrevistas y un cuestionario; pero con la limitación de enfocar el asunto desde una visión interna, perdiendo otras perspectivas, que sin duda lo enriquecerían.

José Manuel Fresno García.  
Director Gerente de la Fundación Luís Vives



García Delgado, J.L. (dir.) (2004):

LAS CUENTAS DE LA ECONOMÍA SOCIAL.  
EL TERCER SECTOR EN ESPAÑA,  
BIBLIOTECA CIVITAS ECONOMÍA Y EMPRESA, MADRID.

Gracias a la Fundación ONCE, que financió esta obra, se puede disponer de una cuantificación precisa y sistematizada de lo que representa la Economía Social en su más amplia acepción. Sobre un análisis detallado de la contabilidad nacional, los autores de la obra han calculado el valor de mercado del plural universo institucional de “esta otra forma de emprender”, integrado por Cooperativas, Sociedades Laborales, Mutualidades, Centros Especiales de Empleo, Empresas de Inserción, Asociaciones, Fundaciones, Cajas de Ahorro y Entidades Singulares como son la ONCE, CRUZ ROJA y CÁRITAS; un conjunto que carece de cobertura estadística homogeneizada y consistente.

Dirigido por José Luis García Delgado, la obra es una presentación ordenada y concisa, con rigor contable y fuentes identificadas de la entidad cuantitativa que alcanza, primero la suma de la Economía Social y, después, cada uno de sus principales componentes, siguiendo siempre categorías y procedimientos plenamente homologados por el análisis económico.

La publicación señala que aunque con importantes raíces históricas, Tercer Sector o Economía Social, indistintamente, acotan hoy una realidad renovada de contornos no bien dibujados y de heterogénea composición, pero con la compartida identidad que procura una doble combinación: interés colectivo o general y solidaridad, por un lado; participación y responsabilidad social, por otro. Una realidad

con afianzada presencia multisectorial y con variadas modalidades constitutivas, cuya creciente relevancia responde a las nuevas y mayores oportunidades de actividad productiva y distributiva, por una parte, y de iniciativa social, por otra, que han abierto, conjuntamente, el desarrollo económico, la afirmación de la democracia y un profundo cambio social.

En las diferentes partes que se compone el libro, merece la pena detenerse en la tercera parte, denominada Recapitulación y Propuestas, ya que con gran acierto se destacan diez puntos de reflexión y debate, alternándolo con consideraciones de carácter general. Entre ellas, hay afirmaciones hasta ahora desconocidas para el sector y la sociedad en general como son, por ejemplo, que harían falta 320.000 puestos de trabajo para que la Administración Pública pudiera suplir el total de servicios sociales prestados hoy por las organizaciones de Economía Social, o que la Economía Social, al incorporar el trabajo de los voluntarios, representa un volumen de empleo cercano al 10% del empleo nacional, representando esta “otra forma de emprender” un 5% del PIB español.

La lectura de la obra permitirá al lector analizar los puntos fuertes y débiles de este sector, si bien, una de las afirmaciones indiscutibles es el crecimiento que está teniendo este movimiento económico, y su contribución a la creación de una sociedad más equilibrada y cohesionada.

Carmen Comos Tovar  
Coordinadora General de CEPES



DOCUMENTOS



Cabrera, Pedro (dir. 2005):

NUEVAS TECNOLOGÍAS Y EXCLUSIÓN SOCIAL.  
UN ESTUDIO SOBRE LAS POSIBILIDADES DE LAS TIC EN LA  
LUCHA POR LA INCLUSIÓN SOCIAL EN ESPAÑA,  
UNIVERSIDAD COMILLAS Y FUNDACIÓN TELEFÓNICA, MADRID.

Este Informe de investigación es el primero realizado en España sobre el impacto de las Tecnologías de Información y Comunicación (TIC) en la lucha contra la exclusión social. Los objetivos del mismo han sido estudiar la difusión, posicionamientos y actitudes frente a las TIC, así como las posibilidades que éstas presentan para el mundo asociativo.

El Laboratorio de Sociología de la Universidad de Comillas, encargado del trabajo de campo, reunió una base de datos de 5.448 asociaciones y entidades sociales, y concretó 1.501 entrevistas telefónicas, con un margen de confianza del 95%. Además, el equipo investigador llevó a cabo diez grupos de discusión con profesionales de entidades y personas en situación o riesgo de exclusión social, en Madrid, Bilbao, Valencia, Sevilla y Barcelona. Los porcentajes de distribución entre las entidades que aportaron sus datos son: asociaciones (57%), entidades religiosas (17%), fundaciones (14%), otros (11%) y empresas mercantiles de servicios sociales (1%). En cuanto a los colectivos de atención preferentes, el 26% se dedica a los inmigrantes, el 19% a infancia, el 18% a drogodependencia y otras adicciones, el 16% a juventud y personas sin hogar respectivamente, el 12% a familia y el resto, a una variedad de colectivos, con porcentajes por debajo del 10%.

El panorama que se retrata es muy desigual e indica claramente la presencia de una brecha digital en el mundo asociativo: el 55% del total de entidades tiene un

grado de informatización medio-alto y alto, frente al otro 45% que presenta niveles bajos, muy bajos o medio-bajos.

El estudio detecta que más de la mitad de las organizaciones consultadas no han recibido ningún tipo de ayuda para incorporar nuevas tecnologías, ni tampoco formación. Existen cuatro tipos de entidades particularmente mal equipadas: las que trabajan con gitanos, con personas en situaciones de pobreza y exclusión, con personas reclusas y con personas sin hogar. Los autores del estudio consideran que estos cuatro tipos, junto con las entidades que se vuelcan a las mujeres víctimas de violencia de género, necesitan un apoyo especial para la introducción de las nuevas tecnologías en su trabajo.

Entre los frenos al desarrollo tecnológico del sector se encuentran la falta de formación en informática de las personas que trabajan en las organizaciones, la falta de programas informáticos y la escasa adaptación del software y de Internet de acuerdo con las necesidades de las personas en riesgo de exclusión. Si bien 1.276 entidades tienen acceso a Internet, 225 todavía carecen del mismo.

A pesar de estos datos poco esperanzadores, hay una base importante para superar los obstáculos detectados, el número de ordenadores y de usuarios que ya acceden a Internet en estas organizaciones, incluidos las propias personas en riesgo de exclusión. Entre estos últimos, los inmigrantes excluidos socialmente son los que más utilizan Internet o el móvil. Las páginas web “sociales” todavía no tienen tanta difusión como cabría esperar; las más conocidas son Cáritas, HacesFalta, Cruz Roja, Canal Solidario, Risolidaria, SolucionesOng, Red Acoge y Fundación Luís Vives.

El uso del ordenador e Internet por parte de los usuarios es básicamente recreativo, de ocio y juegos (70,4%), de búsqueda de empleo (60,8%), informativo y de acceso a otros servicios gratuitos (47,6 %), para localizar y utilizar materiales educativos (44,2%), para realizar su trabajo habitual (42,6%) y para acceder a servicios de la Administración Pública (34,9%). Los usuarios han hecho una valoración muy importante de Internet, como elemento simbólico de inclusión: “Internet es el mundo entero.” (Grupo Madrid); “Internet es la ventana del mundo.” (Grupo Valencia); “Si quieres aprender, las posibilidades son tan infinitas.” (Grupo Bilbao); “Ahora todo está informatizado, es todo un sistema, y uno tiene que estar dentro del sistema, si estás fuera, estás fuera del contexto.” (Grupo Sevilla) “Todo está conectado con computadoras, satélites, teléfonos y el que se queda atrás se pierde todo, como que es un dinosaurio.” (Grupo Barcelona).

Las recomendaciones del estudio se dirigen a superar distintos aspectos de estas brechas digitales, de las entidades y de los usuarios. Un plan de formación, que

tendría como objetivo que las mismas organizaciones se convirtiesen en centros de formación para las personas en situación de exclusión social. Además, se aprovecharía el uso que las personas afectadas ya hacen de Internet, y que está principalmente relacionado con el ocio, la búsqueda de empleo y la obtención de información. De forma complementaria, se propone la elaboración de publicaciones didácticas, dirigidas tanto a formadores como a usuarios finales.

Por su parte, el teléfono móvil parece ser el potencial aliado para luchar contra la exclusión, ya que muchas personas que carecen de lo más básico, en ocasiones cuentan con un teléfono móvil. En un grupo de discusión constituido en Bilbao por los autores del estudio con personas que trabajan en organizaciones que luchan contra la exclusión, una de ellas señalaba: “Tú vas a... (Cita un albergue de Personas sin Hogar) y el 90% tiene móvil... Y los toxicómanos, al lado de las pastillas, llevan el móvil”. Por lo tanto, queda como asignatura pendiente la explotación de esta potencialidad, la integración del teléfono móvil en el proceso de inclusión.

Finalmente, esta investigación propone la difusión e intercambio de buenas prácticas; el apoyo económico continuado y serio, especialmente procedente del sector privado, introduciendo criterios de calidad en las donaciones; el impulso general de la formación en TIC; políticas de precios diferenciadas para el sector no lucrativo e incorporación de más profesionales cualificados, de forma tal que estimulen la modernización tecnológica.

Graciela Malgesini  
Consultora de Cruz Roja Española

## NORMAS DE PUBLICACIÓN

REVISTA ESPAÑOLA DEL TERCER SECTOR  
NORMAS PARA LA PUBLICACIÓN DE ARTÍCULOS

Los trabajos enviados a la Revista Española del Tercer Sector podrán versar sobre cualquier tema relacionado con el Tercer Sector, la gestión de las entidades que lo integran, las áreas en las que trabajan y las políticas que les afectan. Nuestra vocación multidisciplinar nos lleva a solicitar colaboraciones de todas las especialidades científicas, siempre que demuestren un alto nivel de calidad, en particular del Derecho, la Economía, la Sociología, la Gestión, la Política... El texto original ha de ser inédito en castellano y no estar pendiente de publicación en otra revista. Todos los originales deberán someterse al proceso de evaluación de la revista.

Los artículos deberán ser enviados en copias impresas a *Revista Española del Tercer Sector, Fundación Luis Vives, Plaza de Oriente 7, bajo izda., 28013 MADRID*. La versión electrónica podrá adjuntarse o enviarse a la dirección de correo electrónico:

rets@fundacionluisvives.org

y conforme a las siguientes instrucciones:

- Se enviarán tres copias en papel, mecanografiadas a doble espacio (sin dejar INTRO entre párrafos), con tamaño de fuente Times New Roman de 12 puntos, buena calidad de impresión, con márgenes de 2,5 cm. en todos los lados y una extensión que no exceda de 40 páginas (incluidos cuadros, figuras, apéndices, etc.). Dos copias deberán ser anónimas. El procesador de textos deberá ser estándar, indicando el programa informático empleado.

La Secretaría de la revista acusará recibo de los originales en un plazo de quince días hábiles desde su recepción, y el Consejo de Redacción, tras estudiar los informes de los evaluadores anónimos, resolverá sobre su publicación.

En la primera página deberá constar el nombre del autor o autores junto con un breve *curriculum vitae*, además de las direcciones (postal y electrónica) y teléfonos de contacto.

La reseña biográfica del autor podrá ocupar un máximo de 10 líneas.

Cada original incluirá en una hoja independiente, un resumen del trabajo de no más de 120 palabras en español y en inglés, así como una lista de palabras clave en los dos idiomas (al menos dos y no más de cinco) y, deseablemente, las referencias a

la clasificación científica internacional correspondiente. Las palabras clave facilitarán la búsqueda en la versión digital de la revista, por lo que deben ser suficientemente informativas del contenido.

Las distintas secciones han de numerarse de forma correlativa siguiendo la numeración arábica (incluyendo, en su caso, como 1 la sección de introducción) y la rúbrica correspondiente se consignará en letras minúsculas tipo negrita. Consecutivamente, los apartados de cada sección se numerarán con dos dígitos (1.1., 1.2., etc.) y tipo subrayado, y tres dígitos (1.1.1., 1.1.2., etc.) y tipo cursiva. Los cuadros, tablas y figuras, en su caso, se numerarán de forma consecutiva y siempre con números arábigos. Cada una dispondrá de título y fuente, siguiendo el formato señalado más adelante. Figurarán al final de documento en la versión impresa y en archivo separado en la electrónica.

Las notas se numerarán correlativamente con números arábigos, a espacio sencillo, y serán ubicadas a pie de página, cuidando que se correspondan con un número volado indicado sobre el texto. Sólo incluirán la referencia bibliográfica concreta (por ejemplo, direcciones de Internet) o/y una brevísima anotación, nunca grandes textos. Si estos fueran necesarios, se llevarán al final del trabajo.

Las citas aparecerán en el texto según el formato “autor-fecha” (por ejemplo, Martínez, 2005) y, en su caso, página (Martínez, 2005: 26). Las referencias en el texto que incluyan más de dos autores usarán la fórmula *et al* (Martínez *et al*, 2005).

Las referencias a la literatura invocada en el trabajo figurarán, por orden alfabético de autores, bajo la rúbrica *Referencias bibliográficas* (no numerada) que se incluirá al final del artículo. Las referencias deben corresponderse con las recogidas en el texto, y deberán ser ordenadas alfabéticamente por el primer apellido de los autores y después por el año, siguiendo las siguientes pautas:

- Apellido (en mayúsculas) y nombre (en minúsculas) del autor, año de publicación (entre paréntesis y distinguiendo a, b, c, etc. en caso de existir varias citas de un mismo año), título del libro (en cursiva) o título del artículo (entre comillas), nombre de la revista (en cursiva) y número, editorial (en libros), lugar de publicación y, finalmente, páginas (págs. xxx). En el caso de trabajos no publicados, se incluirá el enlace de Internet “http//” completo, y la fecha de acceso.

En caso de entregar un texto destinado a las secciones de ‘Notas y Colaboraciones’, ‘Hemeroteca’, ‘Reseñas’ y/o ‘Documentos’, estos deberán tener un máximo de 3 páginas conforme a las instrucciones previstas para la primera



parte (secciones de 'Artículos' y 'Panorama') en cuanto al tamaño y tipo de fuente, márgenes, interlineado y notas.

En las secciones de hemeroteca, reseñas y documentos se especificarán en la cabecera del texto el autor, título del libro, editorial, lugar y fecha de publicación del libro reseñado. En el caso de las reseñas de artículos, se indicará el autor, título del artículo, nombre de la revista, número y año, y páginas. El reseñador podrá firmar la reseña al final del texto.

En 'Notas y Colaboraciones' aparecerá en la cabecera del texto el autor, cargo e institución o entidad a la que representa.

En el caso de resultar el original aceptado para su publicación, el autor o autores se comprometen a revisar las pruebas de imprenta pertinentes en un plazo máximo de cuatro días desde su recepción. Los autores recibirán cinco ejemplares del número de la revista en el que resulte publicado el original.

Serán igualmente bien recibidas sugerencias de temas y otras colaboraciones para cualquiera de las secciones previstas en la revista.



# Revista Española del Tercer Sector

El próximo número de la Revista Española del Tercer Sector tratará el tema de La Dependencia. La publicación del número 3 está prevista para el mes de julio de 2006.

Además de la Revista Española del Tercer Sector, algunas de las publicaciones más recientes de la Fundación Luis Vives son:

- Justificación Técnica y Administrativa de Proyectos Subvencionados
- Manual de Ayuda para la Formulación de Proyectos Sociales
- Problemas Sociales de Género en el Mundo Global
- Cuaderno Europeo 1: Cumbre de Lisboa – Estrategia Europea de Empleo
- Cuaderno Europeo 2: Cumbre de Lisboa – Estrategia Europea de Inclusión Social
- Cuaderno Europeo 3: Los Fondos Estructurales 2007-2013 – La participación de las ONG

Todas las publicaciones pueden descargarse en [www.fundacionluisvives.org](http://www.fundacionluisvives.org), o bien solicitarse en formato impreso por correo electrónico a [publicaciones@fundacionluisvives.org](mailto:publicaciones@fundacionluisvives.org), o por teléfono al +34 91 540 08 78.

La Fundación Luis Vives publica, con una periodicidad quincenal, un boletín electrónico de noticias sociales de Europa y de España, cuya suscripción puede hacerse desde [www.fundacionluisvives.org](http://www.fundacionluisvives.org).

ÍNDICE:

Editorial .....	9
Artículos	
Alberto Pérez Calvo <i>El tramo de IRPF destinado a "otros fines de interés social". A propósito de una reciente proposición no de ley</i> .....	13
Susana Bokobo Moiche <i>El régimen fiscal especial de las entidades sin ánimo de lucro</i> .....	51
Domingo Carbajo Vasco <i>Los beneficios fiscales del mecenazgo</i> .....	71
Panorama	
Carmen Valor y Marta de la Cuesta <i>Estructura y gestión financiera de las entidades sin ánimo de lucro. Especial atención a la financiación privada</i> .....	125
Notas y colaboraciones	
Asociación Española de Fundaciones .....	153
Universidad Rey Juan Carlos .....	155
Cáritas Española .....	159
Universidad Nacional de Educación a Distancia .....	163
Hemeroteca Internacional	
- "Do charitable donors know enough - and care enough - about government subsidies to affect private giving to nonprofit organizations" .....	167
- "Does government funding suppress nonprofits' political activity?" .....	169
- The governance of public and nonprofit organizations <i>What do boards do?</i> .....	171
Reseñas	
- Sobre problemas y respuestas sociales. Homenaje a Demetrio Casado .....	175
- Análisis estratégico: Fortalezas y debilidades del Tercer Sector de Acción Social (TSAS) en España .....	177
- Las Cuentas de la Economía Social El Tercer Sector en España .....	181
Documentos	
<i>Nuevas Tecnologías y exclusión social. Un estudio sobre las posibilidades de las TIC en la lucha por la inclusión social en España</i> .....	185
Normas de publicación .....	189

