

FINANCIACIÓN DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL EN ESPAÑA Y EN ITALIA A TRAVÉS DE LA «X SOLIDARIA» (*)

Miguel Ángel Luque Mateo

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Almería

ORCID: 0000-0002-6603-7258

Recibido: Mayo, 2020.

Aceptado: Julio, 2020.

<https://dx.doi.org/10.47092/CT.20.3.2>

RESUMEN

El trabajo analiza la financiación del Tercer Sector de Acción Social a través de la asignación tributaria del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y su incidencia en las entidades locales. Parte de un estudio previo comparado del régimen jurídico establecido en España y en Italia, tras la aprobación del Código del Tercer Sector. Precisamente, se culmina con una propuesta de *leges ferenda* basada en la figura de la empresa social italiana y en la posibilidad de que el contribuyente elija la concreta organización a la que destinar su “X solidaria”, con un matiz corrector fundamentado en el principio de igualdad.

Palabras clave: Tercer Sector de Acción Social, asignación tributaria, X solidaria, empresa social, Código del Tercer Sector Italiano.

(*) El estudio se realiza en el marco del Centro de Investigación en Derecho de la Economía Social y la Empresa Cooperativa de la Universidad de Almería (CIDES), en el seno del Proyecto de Investigación “La reforma de la financiación local en el marco de la Unión Europea” (DER2016-80514-P; AEI/FEDER, UE), financiado por el Ministerio de Economía y Competitividad (programa estatal de fomento de la Investigación Científica y Técnica de Excelencia, subprograma de generación del conocimiento).

FINANCING OF THE THIRD SECTOR IN SPAIN AND ITALY THROUGH THE «SOLIDARITY ALLOCATION»

Miguel Ángel Luque Mateo

ABSTRACT

This document analyses the financing of the Third Sector through the fiscal allocation of personal income tax and its impact on local entities. The paper begins with a previous comparative study of the legal regimen in Spain and Italy. It concludes with a proposal *de lege ferenda* based on the figure of the Italian social enterprise and the possibility for the taxpayer to choose the specific organization to which to assign his «solidarity allocation», with a corrective mechanism based on the principle of equality.

Keywords: Third Sector, fiscal allocation, solidarity allocation, social enterprise, Italian Third Sector Code.

SUMARIO

1. INTRODUCCIÓN. 2. CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS. 3. RADIOGRAFÍA DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL. 3.1. En España. 3.2. En Italia. 4. REGULACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR. 4.1. En España. 4.2. En Italia. 5. RELEVANCIA FINANCIERA DE LA CALIFICACIÓN COMO ENTIDAD DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL. 5.1. En España. 5.2. En Italia. 6. LA FINANCIACIÓN DEL TERCER SECTOR MEDIANTE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA. 6.1. El 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español. 6.1.1. Origen y evolución histórica de la asignación tributaria. 6.1.2. Radiografía de la asignación. 6.1.3. Reparto competencial entre los entes territoriales. 6.1.4. Sujetos beneficiarios. 6.1.5. Criterios orientativos de valoración de las subvenciones del tramo autonómico. 6.1.6. Financiación de los «entes menores» de la Iglesia Católica a través de la «X solidaria». 6.2. El 5 *per mille* italiano. 6.2.1. Regulación. 6.2.2. El 5 *per mille* para los entes religiosos. 7. CONCLUSIONES. PROPUESTA DE *LEGE FERENDA*. BIBLIOGRAFÍA.

1. INTRODUCCIÓN

Como cada año, cuando llega la campaña para presentar el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (en adelante, IRPF), se nos recuerda la posibilidad de marcar la casilla para destinar el 0,7% de la cuota íntegra de dicho tributo a actividades de interés general consideradas de interés social, denominada coloquialmente como "X Solidaria". Sin embargo, la campaña de la renta del año 2020 ha sido diferente a todas las anteriores. Desde la Plataforma del Tercer Sector se ha advertido de la especial importancia de ejercer este derecho de opción, por la crisis económica y social que ha provocado la pandemia del coronavirus y el consiguiente estado de alarma, que ha aumentado significativamente las cifras de personas en riesgo de exclusión social. Por ello, se recuerda que este gesto, que no implica aumento en la carga fiscal del obligado tributario, supone una gran oportunidad para mejorar la vida de millones de personas.

En este contexto se han demandado medidas estructurales e institucionales, en línea con las excepcionales muestras de solidaridad expresadas por la ciudadanía, a raíz de la situación creada con motivo del COVID-19, para que las personas más vulnerables no queden atrás durante la recuperación económica que se prevé compleja. Todo ello, teniendo en cuenta que la situación puede agravarse en el escenario de un posible rebrote de la pandemia o la aparición de nuevas enfermedades asociadas a la degradación medioambiental, como ha advertido la organización *Save the Children* (2020).

Consiguientemente, la Plataforma del Tercer Sector ha pedido que las voces y las necesidades del Tercer Sector de Acción Social (en adelante, TSAS) sean escuchadas en el ámbito de la «reconstrucción social y económica de España» (1), ya que son estas las que

(1) La Mesa del Congreso de los Diputados aprobó, el 6 de mayo de 2020, la constitución de la Comisión no permanente para la Reconstrucción Social y Económica. URL: <http://www.congreso.es/portal/>

conocen de primera mano la verdadera realidad social y las nuevas demandas que están surgiendo a raíz del COVID-19. Del mismo, se reivindica un modelo de financiación estable y suficiente que dote de seguridad jurídica y económica al TSAS para continuar, en las mejores condiciones, con los programas dirigidos a las personas y colectivos que más lo necesitan.

En el presente trabajo se analizará precisamente la regulación de la financiación del TSAS a través de la asignación tributaria del IRPF, con especial atención a las entidades de ámbito local y provincial, que presentan una singular proximidad con las demandas de la ciudadanía. Responderemos a la pregunta de si la actual articulación jurídica de la denominada “X solidaria” favorece la canalización de fondos para las pequeñas y medianas entidades o si, por el contrario, beneficia sobre todo a las grandes organizaciones. Del mismo modo, se abordarán cuestiones tradicionalmente recurrentes, como la posibilidad de marcar la casilla de la Iglesia Católica junto con la de los “fines de interés general”, de la que, en la práctica, se benefician determinadas entidades menores de la misma confesión religiosa.

Para profundizar en esta temática, se realizará un análisis previo de la situación del TSAS y de su régimen jurídico sustantivo, mediante la presentación en paralelo del sistema italiano, que ha sufrido una profunda reestructuración y sistematización, con la aprobación de un nuevo *corpus iuris*, protagonizado por el Código del Tercer Sector.

Las siguientes líneas se escriben desde el convencimiento de que el TSAS afronta complejos retos a medio y largo plazo para su objetivo estratégico de ser actor imprescindible en el desarrollo de los derechos sociales, particularmente en la defensa de los colectivos más vulnerables de la sociedad, que se encuentran en una situación crítica. Estamos convencidos que el sistema de financiación articulado en el régimen jurídico italiano contiene aspectos positivos para las entidades del Tercer Sector (en adelante, ETS), susceptibles de implementarse en España. Precisamente, el trabajo concluye poniendo en valor los elementos de la regulación italiana que podrían contribuir a la mejora del marco jurídico español, especialmente en lo que respecta al papel de la empresa social en el ámbito del Tercer Sector o a la posibilidad de que el contribuyente elija la concreta organización a la que destinar “su X solidaria”. De hecho, el estudio culmina con una propuesta de *lege ferenda* de regulación de este mecanismo, basada en el modelo italiano, con un matiz corrector fundamentado en el principio de igualdad.

Por razones de espacio y de coherencia con el objeto de estudio, centrado en el análisis comparativo de los modelos de asignación tributaria en los impuestos que gravan la renta de las personas físicas en España e Italia, no se analizará la denominada «Casilla Empresa Solidaria», introducida por la Ley 6/2018, de 3 de julio, de Presupuestos Generales del Estado y que también permite a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades

page/portal/Congreso/Congreso/SalaPrensa/NotPre?_piref73_7706063_73_1337373_1337373.next_page=/wc/detalleNotaSalaPrensa?idNotaSalaPrensa=35889&mostrarvolver=N [consulta 10 de mayo de 2020]. En el mismo sentido, European Anti Poverty Network: *Implicaciones sociales del coronavirus*, 18 marzo 2020. URL: https://www.eapn.es/covid19/ARCHIVO/documentos/noticias/1584543963_1584534461_200318_implicaciones_sociales_coronavirus_def-v2.pdf [consulta 11 de mayo de 2020].

(en adelante, IS) destinar voluntariamente el 0,7 por ciento de la cuota íntegra de dicho tributo a actividades de interés general consideradas de interés social.

2. CONCEPTUALIZACIÓN Y FUNDAMENTOS

El Tercer Sector (en adelante, TS) constituye una respuesta innovadora de la sociedad organizada «a los problemas y necesidades de personas y territorios allá donde la actuación económica pública y la iniciativa empresarial capitalista» fallan, como consecuencia de la crisis del Estado social y de la pérdida de confianza en la economía de mercado (Chaves y Zimmer 2017: 11). No obstante, la constatación de tal realidad se realiza desde el convencimiento de que la financiación pública de este sector no debe suponer una merma de las partidas que los entes públicos destinan al ámbito social. Ambas vías de intervención social deben fortalecerse y coordinarse. Piénsese que el discurso que defiende la reducción de la actuación del Estado en las economías y en los asuntos sociales y el aumento del protagonismo de lo privado y de la sociedad civil, normalmente no se corresponde con un incremento de los presupuestos públicos dirigidos a dicho ámbito, como ha ocurrido precisamente con el *non profit sector* americano. De hecho las ETS han propiciado innovaciones en materia de políticas públicas, mejorando las funciones en ciertos casos donde las actuaciones de las administraciones presentaban limitaciones.

La actividad del TSAS nace del compromiso con los derechos humanos y descansa en los valores de solidaridad, igualdad de oportunidades, inclusión y participación y, consecuentemente, conecta con los principios y mandatos de la Constitución española. A este respecto, conviene recordar los términos en los que se expresa la Exposición de Motivos de la Ley estatal 43/2015, de 9 de octubre, del Tercer Sector de Acción Social (en adelante, LTSAS):

Al establecer el texto constitucional, como propósito, lograr una sociedad democrática avanzada, y al definir como social y democrático de Derecho al Estado español, la norma fundamental está orientando la organización política, el ordenamiento jurídico y la acción de los poderes públicos a la profundización de la democracia, incrementando la participación en todas las esferas; a la protección de los derechos fundamentales y las libertades públicas, sin excepción de personas y grupos, y a la extensión gradual de los derechos sociales para toda la ciudadanía, asegurándose así una existencia digna, el libre desarrollo de la personalidad y una vida en comunidad pacífica y equilibrada sustentada en la libertad, la justicia, la igualdad, el pluralismo político y la solidaridad.

Por lo que respecta al régimen jurídico italiano, la aprobación del Código del Tercer Sector (en adelante, CTS) (2) refleja la apuesta del legislador por dotar a este ámbito de una estructura representativa y un marco financiero idóneo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de la Constitución Italiana, que obliga a los entes públicos a favorecer

(2) Aprobado mediante Decreto Legislativo de 3 de Julio de 2017, n. 117. Es la norma más emblemática del TS publicada, desde que el Parlamento italiano aprobó la Ley número 106, de 6 de junio, que autorizaba al Gobierno a reformar el Tercer Sector, la empresa social y la disciplina del servicio civil universal.

la autónoma iniciativa de los ciudadanos, individual y colectivamente, para el desarrollo de las actividades de interés general, sobre la base del principio de subsidiariedad.

Expuesto lo anterior, somos conscientes que el Tercer Sector en España constituye una realidad muy heterogénea. De hecho, existe una gran variedad de términos para referirse a este ámbito social. Entre las calificaciones más comunes se encuentran: entidades no lucrativas, organizaciones no gubernamentales, asociaciones voluntarias o sociedad civil (3). A ello, habría que añadir la cantidad de disposiciones normativas estatales y, especialmente, autonómicas que regulan este ámbito, que no serán objeto de estudio por razones de espacio.

Precisamente, las limitaciones de este trabajo impiden un análisis en profundidad de los aspectos conceptuales del término *Tercer Sector*, que han sido estudiados por la doctrina, a la que nos remitimos. Las siguientes líneas se adecuarán, por tanto, a la definición incluida en la LTSAS, centrándonos en aquellas entidades que trabajan en los ámbitos de la inclusión laboral y los servicios sociales y sanitarios (4).

3. RADIOGRAFÍA DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL

3.1. En España

Según el resumen ejecutivo del informe *El Tercer Sector de Acción Social 2019* (5), este ámbito está conformado por más de 27.000 entidades, la mayoría de ellas en forma de pequeñas y medianas asociaciones locales, provinciales y autonómicas de primer nivel, con presencia en ámbitos de proximidad, especialmente en los campos de acción social y atención sociosanitaria (6). Las mismas han sido creadas en los últimos años por la iniciativa ciudadana (personas afectadas por alguna necesidad y por sus familias), sin una consolidación suficiente para avanzar en procesos de adhesión o coordinación entre organizaciones, dependiendo en gran medida de la financiación pública (7). Entre

(3) En Italia nos encontramos con expresiones como «Terzo settore», «Terzo sistema», «non profit», «non a scopo di lucro», «non gubernativo» o «non imprenditoriale».

(4) Sin incluir en nuestro objeto de estudio las organizaciones que trabajan en el sector cultural, deportivo o de investigación.

(5) *Nuevos horizontes para un nuevo contexto sociopolítico*. URL: https://plataformaong.org/ARCHIVO/documentos/biblioteca/1583150698_informe-poas_2020-vf.pdf [consulta 10 de mayo de 2020]. Los datos recogidos corresponden al año 2019, excepto para algunas cuestiones, concretamente gobernanza, voluntariado, empleo, ingresos, gastos y financiación en las que se refieren a 2018.

(6) La distribución porcentual de las ETSAS, según su ámbito territorial de actuación es la siguiente: 21,9% local, 22,8% provincial; 26,1% autonómico; 18,7% estatal y 10,5 % internacional. El 37% se dedica al campo de la acción social y el 23,9% a la atención socio-sanitaria, con una mayor presencia de las asociaciones (74%) en la esfera de proximidad y los dos últimos campos citados. El 27,3% de las asociaciones de primer nivel tienen asambleas con menos de 20 personas asociadas y el 35,5% por aquellas que no llegan a las 100. De hecho casi un tercio tienen menos de 20 personas asociadas (*Informe 2019*: 11-16).

(7) El 56,5% de las entidades del TSAS se han creado en los casi últimos veinte años. En 2019, el 63,9% de las entidades han sido creadas por iniciativa ciudadana. Los porcentajes de adhesión

las personas voluntarias, asociadas y con cargos directivos –por cuya función no suelen recibir remuneración– existe una prevalencia de mujeres, al igual que en el reducido colectivo de personas contratadas, que lo han sido principalmente a tiempo parcial. Ello refleja la debilidad estructural de este sector (8).

Desde el punto de vista financiero, el sector social presenta un volumen de ingresos y gastos superior a los 16.000 millones de euros, observándose una diversificación y una modernización en la forma y en tipo de fuentes de financiación (Carbajo *et al.*, 2019: 245-285), debido a la caída de los ingresos procedentes de las administraciones públicas y de las obras sociales de las cajas de ahorro (9). En este contexto, se ha acentuado la dualidad y la polarización en cuanto al tamaño, incrementándose la importancia de las entidades de ámbito estatal e internacional, en detrimento de las de ámbito provincial, que han visto disminuir, en general, el número de voluntarios y de personas remuneradas, lo que da una idea de las dificultades por las que están pasando las entidades más pequeñas del sector, en comparación con las de mayor tamaño, en general y, sobre todo, con las tres «singulares» (10). Tal polarización refleja una situación económica frágil para las pequeñas entidades locales y provinciales, con frecuentes problemas de liquidez y resultados medios en forma de pérdidas, lo que llega a suponer una amenaza para su propia viabilidad (11).

En cuanto a la financiación pública, los gobiernos autonómicos continúan siendo los principales proveedores de ingresos del TSAS, seguidos de las corporaciones locales y provinciales, observándose una disminución de las aportaciones de la Administración General del Estado, especialmente desde que se ha transferido a las Comunidades Autónomas (en adelante, CCAA) la gestión del tramo autonómico del 0,7% del IRPF (12). En cualquier caso, el resumen ejecutivo del *Informe* citado refleja una valoración negativa

entre organizaciones han descendido desde el 80%, en los años previos, al 65%, en 2019, predominando la financiación pública en las dedicadas a la acción social y la atención socio-sanitaria (*Informe 2019*: 9-13).

(8) La presencia de mujeres es mayoritaria en las asambleas y en las juntas directivas (59,8% y 59,5%, respectivamente, así como en las personas remuneradas (67,5%, que aumenta hasta el 78% en las entidades con 1 a 5 empleados). Solo el 5,7% de las personas que trabajan en los órganos de gobierno percibe algún tipo de remuneración. Por otra parte, el número medio de personas voluntarias por entidad es más bajo entre las que tienen menor volumen de presupuesto, con clara prevalencia del género femenino (61,6%). *Ibid.*: 11, 15, 17, 20 y 24.

(9) En el ejercicio de 2018, el TSAS ingresó 16.583 millones de euros y gastó 16.557 millones de euros. El mayor porcentaje de gastos de las pequeñas ETAS lo representan los de funcionamiento ordinario (57%), siendo el de personal del 23%. Tales conceptos se revierten para entidades con más de 1 millón de euros en ingresos, donde estas cifras son del 28% y del 61%, respectivamente (*Informe 2019*: 20).

(10) Las denominadas «singulares» son Cruz Roja, Cáritas y ONCE.

(11) El resultado medio en el ejercicio 2018 de las entidades de menos de 30.000 € de ingresos presenta pérdidas, concentrando el riesgo económico para su viabilidad, en comparación con las entidades que superaron dicha cifra, que tuvieron un volumen de excedentes entre el 3% y el 4%. (*Informe 2019*: 28 y 31).

(12) Casi el 50% la financiación pública del sector proviene de la Administración autonómica y el 28,9 % de los ayuntamientos y corporaciones locales y provinciales (*Informe 2019*: 30).

generalizada respecto al coste económico y administrativo de la gestión de las subvenciones.

3.2. En Italia

El sector «*non profit*» italiano ha experimentado un desarrollo en los últimos años, incrementando su importancia en el sistema productivo total y aumentando el número de empleados que trabajan en su seno (13). Lo integran más de 350.000 entidades, sin perjuicio de su inclusión en redes representativas de mayor ámbito geográfico. Las regiones con mayor número de entidades son Lombardía, Lazio, Veneto, Piamonte, Toscana y Emilia-Romagna. De hecho, la zona del noroeste es la que concentra mayor número de instituciones por cada 10.000 habitantes.

La gran mayoría de los entes están constituidos en forma de asociaciones, seguidos a mucha distancia por las cooperativas sociales y las fundaciones (14). Casi dos tercios de ellos se dedican al ámbito de la cultura, el deporte y la recreación. El resto realizan funciones vinculadas a la asistencia social, la protección civil, las relaciones sindicales, la representación de intereses, la religión, la investigación y la sanidad. En lo que a nuestro objeto de estudio concierne, la asistencia social y la protección civil representan el 9,2% de dicho sector, la sanidad el 3,5% y el desarrollo económico, la cohesión social, la filantropía y la promoción del voluntariado el 2,9% (15).

Este sector da trabajo a más de 840.000 personas, especialmente en los ámbitos de la asistencia social, la protección civil y la sanidad, que representan más del 50% del total, aunque un número significativo de entidades desarrolla su actividad sin personal laboral contratado. En cualquier caso, nos encontramos con cifras muy importantes para este sector, cuyo peso en la económica italiana oscila entre el 3,5% y el 4,3%, según diversos estudios (16).

(13) Las 350.492 entidades representan el 8% del sistema productivo italiano y el 7% del empleo de dicho país, con 844.775 trabajadores. No obstante, el 85% de tales instituciones no tienen ningún trabajador dependiente, lo que refleja su pequeño tamaño. *Struttura e profili del settore non profit. Anno 2017*. Censimenti Permanenti L'Italia, giorno dopo giorno, 2019. URL: <https://www.fondazione-langitalia.it/wp-content/uploads/2019/10/Struttura-e-profilo-settore-non-profit-2017.pdf> [consulta 12 mayo 2020].

(14) El 85,1 % son asociaciones reconocidas y no reconocidas, el 4,5 % cooperativas sociales, el 2,1% fundaciones y el 8,3 % presentan otra forma jurídica. *Struttura e profili del settore non profit. Anno 2017*.

(15) La cultura, el deporte y la recreación representa el 64,5%; la asistencia social y la protección civil el 9,2%; la educación y la investigación el 4%; la sanidad el 3,5%; la asistencia social y la protección civil el 9,2%; el medioambiente el 1,5%; el desarrollo económico y la cohesión social el 1,9%; la tutela de derechos y la actividad política el 1,5%; la filantropía y la promoción del voluntariado el 1%; la cooperación y la solidaridad internacional el 1,2%; la religión el 4,8%; las relaciones sindicales y la representación de intereses el 6,5%, y otras actividades el 0,5%. *Ibidem*.

(16) <https://www.manageritalia.it/it/economia/non-profit-in-italia-neri-di-un-settore-in-crescita> [consulta 12 de mayo 2020].

4. REGULACIÓN DE LAS ENTIDADES DEL TERCER SECTOR

4.1. En España

El art. 2 de la LTSAS define las ETSAS de forma muy parecida a la conceptualización contenida en III Plan Estratégico del Tercer Sector de Acción Social. Enmarca dentro del mismo a:

Aquellas organizaciones de carácter privado, surgidas de la iniciativa ciudadana o social, bajo diferentes modalidades, que responden a criterios de solidaridad y de participación social, con fines de interés general y ausencia de ánimo de lucro, que impulsan el reconocimiento y el ejercicio de los derechos civiles, así como de los derechos económicos, sociales o culturales de las personas y grupos que sufren condiciones de vulnerabilidad o que se encuentran en riesgo de exclusión social.

Dicho precepto contiene un *numerus apertus* de entidades que pueden entenderse incluidas dentro del TSAS. Ello significa que, aunque el apartado segundo del precepto identifica expresamente como tales a las asociaciones, a las fundaciones y a las federaciones o asociaciones que las integren, dentro de la categoría de ETAS se puede incluir cualquier «organización» privada que persiga tales fines y respete los siguientes principios rectores recogidos en el artículo 4 de la Ley:

- *Tener personalidad jurídica propia.* En este sentido, se debe recordar que la Disposición final primera establece que las ETSAS se regirán por la legislación específica que sea aplicable en función de la forma jurídica que hayan adoptado.
- *Detentar naturaleza jurídica privada.*
- *Disponer de carácter altruista y no poseer ánimo de lucro* en el sentido, no subjetivo de prohibición de generar beneficios, sino objetivo, de limitación de su distribución entre los socios, partícipes, patronos, asociados, directivos, personal o entre personas ajenas al círculo natural de los beneficiarios de la entidad, como defiende Chaves y Zimmer (2017: 44). De hecho, diversas normas autonómicas recogen expresamente esta interpretación, considerando como entidades sin fines de lucro a aquellas que desarrollan actividades de carácter comercial, siempre que los beneficios resultantes de las mismas se inviertan en su totalidad en los fines sociales previstos (17).
- *Garantizar la participación democrática en su seno*, conforme a lo que establece la normativa aplicable a la forma jurídica que adopte. La Ley no desarrolla este principio, que se aplica de forma diferente en asociaciones (principio de voto mayoritario) y fundaciones (composición de patronato plural).
- *Actuar de modo transparente* en el desarrollo de la actividad, así como en el funcionamiento, la gestión y la rendición de cuentas. Todo ello, sin perjuicio del cumplimiento

(17) *Vid.* Orden CDS/1224/2018, de 17 de julio, del Departamento de Ciudadanía y Derechos Sociales del Gobierno de Aragón (BOA, nº 142, de 24/07/2018); Orden TSF/178/2019, de 4 de octubre, del Departamento de Trabajo, Asuntos Sociales y Familias de la Generalidad de Cataluña, por la que se aprueban las bases que deben regir la convocatoria de este tipo de subvenciones (DOGC, nº 7676, de 08/10/2019).

de las obligaciones impuestas por el resto de normas aplicables, especialmente las contenidas en la Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno (18).

- *Tener autonomía respecto a la Administración.*
- *Contribuir a hacer efectiva la cohesión social*, por medio de la participación ciudadana en la acción social, a través del voluntariado.
- Actuar respetando el *principio de igualdad de oportunidades y de trato y no discriminación*, así como el principio de *igualdad entre mujeres y hombres*, obligaciones que, en todo caso, tienen rango constitucional.
- Llevar a cabo objetivos y *actividades de interés general*, y en todo caso las siguientes de interés social: a) atención a personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria; b) atención a personas con necesidades educativas o de inserción laboral; c) fomento de la seguridad ciudadana y prevención de la delincuencia.

No cabe duda que, cumpliendo con tales principios, serían susceptibles de considerarse como ETAS las asociaciones que no tuvieran otorgada la calificación de «utilidad pública», así como determinadas cooperativas, agrupaciones de interés económico, centros especiales de empleo, empresas de inserción, uniones temporales de empresas o consorcios entre entidades públicas y privadas que respeten tales exigencias (Martín, 2016: 183) (19). Ello, en la medida en que la Ley no prevé acto administrativo alguno de calificación como tal, ni instaura un registro constitutivo en el que deban incluirse, puesto que el “inventario” al que se refiere la Disposición adicional segunda de la LTSAS solo tiene una función informativa y de publicidad. Adviértase que la concepción de ausencia de lucro defendida por autores como Boletto (2020) y Montero (2017: 297-313) representaría el reconocimiento de la posibilidad de llevar a cabo actividades de interés general persiguiendo un fin social, en forma empresarial y con una modalidad de gestión lucrativa, típica de la empresa comercial.

Especial consideración merecen las denominadas «cooperativas con ánimo social» (20). Aunque en España no existe la tipología de «cooperativas sociales», el artículo 106 de la Ley 27/1999, de 16 de julio, de Cooperativas (en adelante, LC) reconoce las anteriormente citadas, dentro de alguna de las categorías existentes, especialmente en el seno de las de trabajadores o consumidores. Se trata de cooperativas sin ánimo de lucro cuyo objeto social es «la prestación

(18) El art. 3 de dicha Ley incluye entre los sujetos obligados a cumplir su contenido a «las entidades privadas que perciban durante el período de un año ayudas o subvenciones públicas en una cuantía superior a 100.000 euros o cuando al menos el 40% del total de sus ingresos anuales tengan carácter de ayuda o subvención pública, siempre que alcancen como mínimo la cantidad de 5.000 euros».

(19) *Vid.* Merino (2015: 18-35).

(20) Según Aguacil (2017: 112-113) «los estatutos de la cooperativa deben contener las siguientes cláusulas: Uno. Los resultados positivos que ocurren en un ejercicio no pueden ser distribuidos entre los miembros de la cooperativa. Dos. El interés pagado en contribuciones de capital social de los socios (...) no podrá acumular más de la tasa de interés legal, sin perjuicio de la posible actualización de esta. Tres. El Consejo de Administración ha de cumplir con sus deberes de forma gratuita (...). Cuatro. Cualquier remuneración de los miembros no podrá exceder del 150% de la tasa de salario de mercado para los empleados equivalentes, según la rama de actividad y categoría laboral, o la que exista según convenio colectivo aplicable».

de servicios asistenciales mediante la realización de actividades sanitarias, educativas, culturales u otras de naturaleza social, o bien el desarrollo de cualquier actividad económica que tenga por finalidad la integración laboral de personas que sufran cualquier clase de exclusión social y, en general, la satisfacción de necesidades sociales no atendidas por el mercado».

4.2. En Italia

El régimen jurídico italiano (art. 4 CTS) contiene un elenco cerrado de sujetos que pueden encuadrarse en la categoría de entes del TS, mediante la inscripción en el *Registro Unico Nazionale del Terzo Settore* (en adelante, RUNTS). Se refiere a asociaciones de voluntariado, asociaciones de promoción social, entes filantrópicos (asociaciones y fundaciones), federaciones de asociaciones, Sociedad del Mutuo Socorro, así como empresas del Tercer Sector (21).

Por lo que respecta a las asociaciones y fundaciones, FICI (2020: 185) identifica cinco elementos esenciales, a partir de la noción general contenida en el precepto citado. En primer lugar, la independencia (en términos de ausencia de dirección y coordinación o control) respecto de administraciones públicas y otros sujetos específicos. En segundo lugar, el desempeño exclusivo, o al menos principal, de una o más actividades de interés general, que describimos en el párrafo siguiente. En tercer lugar, la ausencia de ánimo de lucro, incluyendo el denominado lucro «indirecto», que permitiría distribuir beneficios a los socios en cualquier forma. En cuarto lugar, la búsqueda de finalidades cívicas, solidarias y de utilidad social. Y, por último, la inscripción en el RUNTS.

Para poder obtener la calificación de ETS, deben desarrollar de manera exclusiva o principal alguna de las actividades de interés general del art. 5 del CTS. Dicho precepto contiene una lista de hasta 26 tipos de actividades, entre las que se incluyen la atención médica, la asistencia, la educación, el medio ambiente, la vivienda, la agricultura y el comercio social y justo. Se trata de una relación susceptible de actualización en el futuro mediante Decreto del Gobierno, sin necesidad de autorización parlamentaria, lo que puede generar cierta inseguridad jurídica, sobre todo si la actualización se realiza para suprimir actividades originariamente incluidas en la norma.

Las ETS pueden desarrollar otro tipo de actividades, siempre que sean secundarias o instrumentales respecto de las de interés general y sirvan para apoyar, promover o facilitar el logro de sus objetivos institucionales. La calificación de las actuaciones como secundarias o instrumentales no depende de su objeto, sino de su representación en el balance de la entidad. Según el artículo 6 del CTS, se considerarán secundarias si los recursos generados por las mismas no exceden del 30 por ciento de los totales del ETS, o si los gastos asociados a ellas no superan el 66 por ciento de los costes totales del ente (22). Si se excede del umbral máximo

(21) El art. 2, lett. b) L. 6 giugno 2016, n. 106, invita al legislador a «riconoscere e favorire l'iniziativa economica privata il cui svolgimento, secondo le finalità e nei limiti di cui alla presente legge, può concorrere ad elevare i livelli di tutela dei diritti civili e sociali».

(22) Según el Decreto Legislativo 7 de marzo de 2019, n. 24, para ver el resultado de la primera operación se debe tener en cuenta que en los ingresos totales de los ETS se incluyen las cuotas de los asociados, las contribuciones y donaciones gratuitas, los legados testamentarios, las contribuciones públicas sin restricciones de pago y las sumas recibidas a través del *5 per mille*. Por su

del porcentaje elegido, se deberá realizar una reducción de similar magnitud en el ejercicio siguiente, para evitar la pérdida de la calificación correspondiente. En cualquier caso, las específicas actividades de interés general y las instrumentales a las mismas deben contemplarse de manera expresa en los estatutos de la organización.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo, el artículo 4.3 del CTS incluye en la enumeración de ETS una tipología singular, configurada por los «entes religiosos civilmente reconocidos» que lleven a cabo actividades de interés general, siempre que tengan una contabilidad diferenciada y un patrimonio específico para tales fines. Además, deberán transponer las normas del CTS, sin perjuicio de salvaguardar sus especificidades propias (23).

Por otro lado, el CTS fomenta la agrupación de los entes y la constitución de redes asociativas con el objeto de fortalecer la representación y la colaboración del TS con las administraciones públicas, además de asistir y coadyuvar en la actividad de control a los asociados (24).

Consideramos oportuno indicar que las empresas sociales se regulan de forma específica en el *D. Legs. 3 luglio, n. 112*. Engloban tanto a las cooperativas sociales, que persiguen objetivos generales de la comunidad relativos a la promoción humana y a la integración de los ciudadanos (25), como a las empresas sociales propiamente dichas, constituidas en forma societaria o en cualquiera otra de las previstas en el libro I del *Codice Civile*, que desarrollen una actividad empresarial de interés general, pero sin ánimo de lucro, en el sentido subjetivo –de prohibición de reparto de beneficios– (26). Estas últimas deben tener una finalidad civil, de solidaridad y

parte, en los costes totales de los ETS debe incluirse el valor del trabajo de los voluntarios debidamente registrados. Para ello, se deberán tener en cuenta las horas de actividad efectivamente realizadas aplicándoles el salario bruto por hora proporcionado para la cualificación correspondiente de la actividad realizada por el voluntario por los Convenios Colectivos Nacionales, Territoriales y de la empresa, definidos en el art. 51 del decreto legislativo n. 81 de 15 de junio de 2015.

(23) La denominación elegida por el legislador –«entes religiosos civilmente reconocidos»– se diferencia de la contenida en la normativa anterior –«entes de las confesiones religiosas que hayan establecido pactos o acuerdos con el Estado»– y de la que se preveía en el proyecto normativo enviado al Consejo de Estado y al Parlamento –«entes eclesiásticos civilmente reconocidos» y «entes de las confesiones religiosas que hayan estipulado pactos, acuerdos o convenios con el Estado»-. A este respecto, Consorti *et al.* (2018: 104) han advertido que esta opción legislativa integra el cambiante panorama religioso italiano y refleja la distinción entre «personalidad jurídica civil» y «personalidad jurídica confesional».

(24) Según dispone el art. 41 del CTS, las redes asociativas exigen un mínimo de 100 ETS o 20 fundaciones del TS, con presencia en cinco regiones o provincias autónomas. También se consideran las redes asociativas nacionales, que exigen la adhesión de al menos 500 ETS o 100 fundaciones, con presencia en al menos diez regiones o provincias autónomas, equiparándose a estas últimas las asociaciones del TS formadas por un número no inferior a 100.000 personas físicas asociadas y con idéntica presencia regional a aquéllas. A tales agrupaciones se les otorgan determinadas competencias de promoción y representación antes las administraciones públicas.

(25) Reconocidas constitucionalmente en el art. 45, se rigen por la *L. 8 novembre 1991, n. 381* y por el *D. Legs. 3 luglio, n. 112*, en cuanto sea compatible. El art. 1.4 del *D. Lgs. 112*, de 3 de julio de 2017 establece que lo dispuesto en dicha norma se aplicará, para las cooperativas sociales, con el debido respeto a la normativa específica de este tipo de sociedades. Por tanto, además de dicho Decreto y del CTS, a las cooperativas sociales se les aplicará la *Legge n. 281/1991* y las disposiciones fiscales específicas para las cooperativas.

(26) Consorti *et al.* (2018: 4) han advertido que el ordenamiento italiano no ofrece una defini-

de utilidad social y adoptar una modalidad de gestión responsable y transparente que favorezca la más amplia participación de los trabajadores, usuarios y demás partes interesadas en su actividad (27). Como recuerda Boletto (2020), si en el modelo liberal clásico la solidaridad comienza donde finaliza el mercado, en el actual modelo económico y social, dicho valor debe convertirse en parte integrante del propio mercado.

La calificación de empresa social exige que los ingresos provenientes de la actividad principal de interés general sean superiores al 70 por ciento de las rentas totales de la entidad. Su artículo 2 contiene un elenco de las actividades empresariales susceptibles de ser calificadas de interés general, muy similar al previsto de forma general para todos los ETS por el artículo 5 del CTS, con pequeñas pero significativas diferencias relativas al ámbito de la solidaridad y los derechos sociales (28). Por su parte, el artículo 3 flexibiliza la regla de prohibición de lucro subjetivo, al permitir destinar, dentro de ciertos límites, una cuota inferior al 50 por ciento de las ganancias y excedentes operativos, deducidas eventuales pérdidas de ejercicios precedentes, a aumentar gratuitamente el capital social suscrito por los socios o a distribuir determinados dividendos a los accionistas. En el caso de cooperativas sociales, se permiten los reembolsos relacionados con actividades de interés general, al no calificarse como distribución de beneficios.

5. RELEVANCIA FINANCIERA DE LA CALIFICACIÓN COMO ENTIDAD DEL TERCER SECTOR DE ACCIÓN SOCIAL

5.1. En España

La Exposición de Motivos y el artículo primero de la LTSAS contienen una declaración de intenciones a favor del fomento público de este sector, disponiendo que la norma se aprueba con «con el fin de apoyar y promover los principios del Tercer Sector de Acción Social [así como] garantizar sus sostenibilidad» y «definir las medidas de fomento que los poderes públicos podrán adoptar en su beneficio». Incluso, se introduce la afirmación según la cual las ETSAS «gozarán

ción de empresa, debiendo deducirse de la de "empresario", contenida en el art. 2082 del *Código Civile* («è imprenditore chi esercita professionalmente un'attività económica organizzata al fine della produzione o dello scambio di beni o di servizi»), a la que es consustancial el ánimo de lucro objetivo.

(27) El art. 1 del Decreto Legislativo nº 112, de 3 de julio, establece que no pueden adquirir la calificación de empresa social las sociedades unipersonales, las administraciones públicas y las entidades que tiene limitado el suministro de bienes y servicios a sus miembros y asociados. Para una visión de los entes que pueden integrarse en el concepto de empresa social. Según Boletto (2020) la empresa social se caracteriza no tanto por su estructura organizativa, sino por la finalidad perseguida (de interés general) y por la prohibición de distribución de beneficios.

(28) La única actividad de "interés general de empresa" que no se considera de "interés general" es la relacionada con el ejercicio del microcrédito. Por su parte, las actividades de "interés general" que no se encuentran en la enumeración de las de "interés general de empresa" son las directamente relacionadas con la esfera de la solidaridad y los derechos sociales. Nos referimos a la beneficencia, la cesión gratuita de alimentos o productos, la cesión de dinero, bienes o servicios a personas desfavorecidas, la promoción de la cultura de la legalidad, la paz y la no violencia, así como la promoción de los derechos humanos, civiles, sociales, políticos y de los consumidores y usuarios.

de los máximos beneficios fiscales reconocidos con carácter general en el régimen vigente de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», exhortando a su mejora, mediante una revisión cuando sea necesario.

Algunos elementos destacados, en este sentido, son la incorporación del TSAS a órganos de participación institucional de la Administración General del Estado (29), así como la posibilidad de beneficiarse de ciertas medidas de fomento que no supongan incremento del gasto público (30), como las ayudas provenientes de la asignación de la llamada «X solidaria» del IRPF, que se analizará con detenimiento en el epígrafe siguiente.

No obstante, debe advertirse que el texto legal citado no implementa ningún beneficio fiscal para las ETSAS. Antes al contrario, la Disposición adicional primera de la LTSAS deja sin efecto en el ámbito tributario la declaración de intenciones contenida en la Exposición de Motivos, al disponer que las mismas «se regirán por la legislación específica, que sea aplicable en función de la forma jurídica que hayan adoptado», añadiendo que su consideración como ETSAS no las «excusa del cumplimiento de todos los requisitos y condiciones que establezca dicha legislación específica».

Como ha advertido Martín (2016: 184), el calificativo de ETSAS en España carece de relevancia en el ámbito tributario. Más allá de ciertos beneficios menores, como la exención parcial contenida en la LIS para las asociaciones que no tengan la calificación de utilidad pública, la aplicación del régimen fiscal de la Ley 20/1990, de 19 de diciembre, para las cooperativas con ánimo social o alguna deducción general para las donaciones en el IRPF, la opción por beneficiarse de un régimen fiscal realmente privilegiado pasa por ser una entidad constituida en forma de fundación o asociación (31), que reúna los requisitos exigidos para poder acogerse 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.

Consecuentemente, quedarían fuera del ámbito de aplicación de la Ley 49/2002 un conjunto de «organizaciones», no citadas expresamente por la misma, pero que podrían reunir las características propias de las ETS, como las cooperativas sociales, las agrupaciones de interés económico, las uniones temporales de empresas o consorcios entre entidades públicas y privadas, a las que nos hemos referido con anterioridad, así como las asociaciones que no hayan obtenido la calificación del «utilidad pública», como ha advertido Aguacil (2017: 115).

En nuestra opinión, más allá de la adopción de medidas urgentes de apoyo financiero, es necesario avanzar en el otorgamiento de un régimen tributario propio para este sector, que

(29) Como la Comisión para el Consejo Estatal de Organizaciones no Gubernamentales de Acción Social regulada en el art. 8 de la LTSAS.

(30) Según la Disposición adicional cuarta de la Ley 43/2015, de 9 de octubre, la regulación incluida en la citada Ley «no podrá suponer incremento del gasto público, ni incremento de dotaciones, ni de retribuciones, ni de otros gastos de personal».

(31) Además de estas dos clases de entes, el art. 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, se refiere a las organizaciones no gubernamentales de desarrollo, siempre que tengan la forma jurídica de fundación o asociación; las delegaciones de fundaciones extranjeras inscritas en el Registro de Fundaciones; las federaciones deportivas españolas o territoriales de ámbito autonómico integradas en aquellas, así como el Comité Olímpico Español y el Comité Paralímpico Español; y las federaciones y asociaciones de las entidades sin fines lucrativos citadas.

coadyuve a fomentar la importante labor que está desarrollando en la sociedad y que se está manifestando especialmente con las consecuencias derivadas del COVID-19. Todo ello, desde la constatación de que el reconocimiento de beneficios e incentivos fiscales constituye un adecuado mecanismo de apoyo a cualquier sector social o económico.

5.2. En Italia

Los títulos VIII y IX del CTS contienen una serie de mecanismos de promoción y apoyo económico e institucional del Tercer Sector, permitiendo dotar a este ámbito de una estructura representativa y un marco financiero idóneo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 118 de la Constitución Italiana, como ha descrito Consorti *et al.* (2018: 155-169). Cabe destacar, entre otras instituciones, el Consejo Nacional del Tercer Sector, órgano de representación y diálogo de los distintos entes con las administraciones públicas y los expertos en la materia, así como los centros de servicios para el voluntariado. Desde el punto de vista del apoyo económico, además de las subvenciones y las medidas generales de financiación pública, conviene subrayar la institución "Fundación Italia Social", que se articula como un instrumento novedoso de intervención mixta, a caballo entre lo público y lo privado, que ofrece disponibilidad financiera para el desarrollo actuaciones sociales innovadoras de alto impacto. Del mismo modo, y con cierta similitud al 0,7 por ciento del IRPF español para actividades de interés general, cabe citar la asignación del *5 per mille* del impuesto italiano sobre la renta de las personas físicas a entidades de este sector, al que dedicaremos el siguiente epígrafe.

Por lo que respecta al ámbito tributario, el título X del mencionado CTS ha contribuido a dotar de racionalidad y sistematicidad las disposiciones fiscales de este ámbito, implementando una disciplina tributaria específica para la categoría unitaria de ETS, manteniendo la vigencia del sistema anterior para todas las demás entidades que no reúnen los requisitos para obtener tal calificación o que optan por no inscribirse en el RUNTS. Con todo, se advierte que el nuevo régimen tributario adquiere efectividad tras la correspondiente autorización de la Comisión Europea (32).

En este sentido, la normativa aprobada ha derogado las disposiciones preexistentes sobre las organizaciones de voluntariado, las asociaciones de promoción y las organizaciones no lucrativas (33); ha reordenado el régimen de incentivos fiscales a favor de las donaciones a favor de tales entes, distinguiendo el carácter comercial de los mismos, y ha introducido nuevos beneficio tributarios como el llamado *social bonus*.

6. LA FINANCIACIÓN DEL TERCER SECTOR MEDIANTE LA ASIGNACIÓN TRIBUTARIA

Tanto en España como en Italia las ETS gozan de un importante mecanismo directo de financiación pública, a través de la denominada asignación tributaria, que consiste en la posibilidad voluntaria que se otorga al contribuyente de destinar un porcentaje de

(32) Salvo las disposiciones contenidas en el art. 104.1 del CTS.

(33) Manteniendo en vigor algunos preceptos, como el art. 13, commi, 2, 3 e 4 del De. Lgs. n. 460/1997.

la cuota del impuesto estatal que grava la renta de las personas físicas a la mencionada categoría de entes. Ello, sin que tal opción suponga incremento de su carga impositiva individual.

Aunque se trata de una opción voluntaria por los declarantes, en realidad, supone una minoración de la recaudación destinada a los fines generales, de lo que se colige que los fondos transmitidos a dichos entes tienen el carácter de públicos (Cubero y Sanz, 2008). Cazorla (1989: 37) lo ha calificado como un supuesto de afectación parcial de rendimientos impositivos concretos. Consecuentemente, siguiendo a González (1993: 128) y Soriano (2006: 219), definiríamos este sistema como una dotación estatal con asignación democrática de la cantidad, en la medida en la que la manifestación de la voluntad del contribuyente se transforma en dotación directa de las administraciones públicas a las ETS, con cargo a un impuesto propio del Estado, coactivamente pagado por los contribuyentes. A este respecto, Bartoli y Marucci (2011: 2) afirman que el sistema permite a los contribuyentes el ejercicio de una forma de libertad fiscal sin imponerles la obligación de elegir el destino de un porcentaje de su propia contribución tributaria.

El mecanismo que se aplica en ambos países presenta una fundamentación similar y contiene diversos aspectos comunes, como la compatibilidad con la asignación a la correspondiente confesión religiosa. Sin embargo, el diseño de los modelos español e italiano incluye importantes diferencias. Especialmente en lo que respecta al porcentaje de asignación, el tipo de cuota del impuesto sobre el que se aplica, la posibilidad o no de elección de los entes a los que destinar la cantidad, el tratamiento de los supuestos en los que el contribuyente no ejerce el derecho de opción, el tipo de sujetos y proyectos susceptibles de recibir financiación por este medio, así como las exigencias contables y de control de los sujetos beneficiados. Precisamente, los siguientes epígrafes se destinan a exponer las características propias de cada uno de los sistemas, recordando que, por cuestiones de espacio y de coherencia con el objeto de estudio, no se analizará la financiación adicional que recibe este sector a través de la denominada «Casilla Empresa Solidaria» del Impuesto sobre Sociedades, cuyo primer reparto, que ha superado los 33 millones de euros, no ha estado exento de críticas por la Plataforma Estatal del Tercer Sector, al incrementarse el porcentaje que reciben las CCAA e incluirse entre los sujetos beneficiarios a las organizaciones ecologistas y de cooperación internacional (34).

6.1. El 0,7% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas español

6.1.1. Origen y evolución histórica de la asignación tributaria

La Disposición adicional quinta de la Ley 33/1987, de 23 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado (en adelante, PGE) para 1988 reguló, por primera vez, la posibilidad de destinar un porcentaje del rendimiento del IRPF a «otros fines de interés

(34) Según las grandes organizaciones del Tercer Sector, esta forma de reparto supone impedirles que accedan a más de 10 millones «extra», que les ayudaría a afrontar las consecuencias de la pandemia del coronavirus. <https://www.lainformacion.com/economia-negocios-y-finanzas/casilla-solidaria-irpf-gobierno-reparto-ong-tercer-sector/2808149/> [consulta 19 de junio de 2020].

social» (35). Este se fijó en el 0,5239 por ciento de la cuota íntegra de los contribuyentes que eligieran dicha opción.

En realidad, el origen de esta vía de financiación del TS se encuentra en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. En él, se preveía la asignación a la Iglesia Católica de un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta de los contribuyentes que lo hubieran declarado expresamente, indicándose que, en ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente se destinaría «a otra finalidad» (36). Consecuentemente, se podría afirmar que este mecanismo de financiación del TS surgió para «legitimar» la financiación de la dicha confesión religiosa, a través de la asignación tributaria.

La primera convocatoria de subvenciones con cargo a esta figura se realizó en 1989. Como recuerda Martínez (2016), desde entonces, se ha mantenido como una vía de financiación esencial y estable para el TSAS, realizándose importantes modificaciones en su diseño jurídico a lo largo de estos años. La primera que destacamos es la sustitución de la denominación del destino, cambiándose el título «fines de interés social» por «fines de interés general considerados de interés social». La versión actualizada de este último incluye acciones en el ámbito social, la cooperación para el desarrollo y la protección del medio ambiente, concretadas en los cinco ejes prioritarios de actuación definidos en el Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de julio. Su artículo 2 se refiere a: la atención a las personas con necesidades de atención integral socio-sanitaria; la atención a las personas con necesidades educativas o de inserción laboral; el fomento de la seguridad ciudadana y la prevención de la delincuencia; la protección del medio ambiente, y, finalmente, la cooperación al desarrollo. A ellos se deben añadir, por expresa mención del precepto citado, los fines de interés general que se determinen por el Gobierno de entre los contemplados en la Ley del Voluntariado (37).

Una segunda reforma importante se produjo en el año 2000 (38), cuando se introdujo la posibilidad de marcar simultáneamente la casilla de los fines sociales y la de la Iglesia Católica, con el compromiso de destinar igual porcentaje a ambas finalidades. Ello implicaba duplicar la asignación de la partida de los PGE para tales fines, en los casos citados. Paralelamente, se suprimió la asignación a los fines sociales de las cantidades correspondientes a las declaraciones que no hubieran ejercido su derecho de opción, destinándose desde ese momento a los PGE el porcentaje correspondiente a las declaraciones que no marcaran ninguna de las dos casillas.

(35) El concepto de «fines de interés social» se reguló en el Real Decreto 825/1988, de 15 de julio, modificado posteriormente, por el Real Decreto 223/1991, de 22 de febrero y por el Real Decreto 599/2007, de 4 de mayo, perviviendo hasta la entrada en vigor del Real Decreto-Ley 7/2013, de 28 de junio.

(36) El art. II.2 del citado Acuerdo se refiere a «un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado».

(37) Tal dicción debe entenderse referida al art. 3 de la vigente Ley 45/2015, de 14 de octubre del Voluntariado.

(38) Mediante la Disposición adicional vigésimo segunda de la Ley 54/1999, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000.

La tercera modificación que conviene resaltar fue el aumento del porcentaje de asignación del 0,5239% al 0,7%, plasmado en la Ley 42/2006, de 28 de diciembre de PGE para 2007, fruto del Acuerdo Marco alcanzado entre el Ministerio de Trabajo y Asuntos Sociales y el Tercer Sector, lo que elevó considerablemente las cantidades distribuidas a través de este mecanismo (39).

Tal incremento tuvo su razón de ser en el Acuerdo sobre Financiación de la Iglesia Católica, suscrito el 22 de septiembre de 2006 entre el Gobierno y la Conferencia Episcopal para compensar la supresión de la anterior dotación presupuestaria y la eliminación de la exención en el IVA por la entrega de bienes y la adquisición de objetos destinados al culto.

6.1.2. Radiografía de la asignación

Los datos publicados muestran un importante incremento en el número de personas que marcan la denominada «X solidaria» y, consecuentemente, de la recaudación obtenida por esta vía. En el año 2019, más del cincuenta por ciento de los contribuyentes eligieron cumplimentar la casilla de «actividades de interés social» en las autoliquidaciones correspondientes al ejercicio 2018, lo representó una asignación superior a 360 millones de euros. De ellos, un 33 por ciento eligieron solo la opción de actividades de interés social, mientras que un 21 por ciento simultanearon esta elección con la casilla de la Iglesia Católica (40).

En el marco de los ejes fiados en el Real Decreto-ley 7/2013, anteriormente citado, el montante total de la recaudación correspondiente a la casilla de actividades de interés general consideradas de interés social se distribuye a través de tres ministerios. Una pequeña parte se destina a proyectos relacionados con el medio ambiente; casi una quinta parte se dirige a actuaciones de cooperación al desarrollo, subvencionadas por el Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y de Cooperación, a través de la Agencia Española de Cooperación Internacional para el Desarrollo (en adelante, AECID), y finalmente, el grueso de la asignación, que representa más de tres cuartas partes del total, de destina a proyectos de acción social, a través del Ministerio donde se inserta la Secretaría de Estado de Servicios Sociales (41).

(39) La convocatoria de subvenciones de 2009 fue la que primera que repartió una mayor cuantía asignada, como consecuencia de dicho cambio, pasando de 134.265.775,62 € en al año 2008, a 190.782.795,00 € en dicho ejercicio. *Cfr.* Dossier de prensa 2020, *op. cit.*: 52.

(40) En ese año, el 35% de los contribuyentes no marcaron ninguna casilla y el 11% eligieron solo la opción de la Iglesia Católica. El número de personas que optaron por la “X solidaria” ha crecido en casi 2 millones en los últimos 10 años, pasando de 9.219.753 en 2009 a 11.164.621 en 2019. En ese mismo periodo, la recaudación de la casilla de actividades de interés social ha aumentado 96 millones de euros pasando de 264.365.000 € a 360.466.000 €. *Cfr.* Dossier de prensa 2020, X Solidaria, *op. cit.*: 6 y 7.

(41) Según establece la Disposición adicional centésima sexta de la Ley 6/2018, de 3 de julio, de PGE para el año 2018, la cuantía total asignada en dichos presupuestos para actividades de interés general consideradas de interés social se distribuirán aplicando los siguientes porcentajes: «El 77,72 por 100 al Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad, el 19,43 por 100 al Ministerio de Asuntos Exteriores y de Cooperación y el 2,85 por 100 al Ministerio de Agricultura y Pesca, Alimentación y Medio Ambiente. Consecuentemente, de los 334.463.400 € recaudados con cargo a dicho ejercicio, 259.944.954 € se han destinado a entidades con proyectos de acción social,

6.1.3. *Reparto competencial entre los entes territoriales*

Hasta el ejercicio 2016, la Administración General del Estado gestionaba la totalidad de este tipo de ayudas, a través de convocatorias publicadas por los tres ministerios mencionados (42). Sin embargo, como consecuencia de la reiterada doctrina del Tribunal Constitucional sobre este tema y, especialmente tras la exigencia de modificación del sistema contenida en la sentencia 9/2017, de 19 de enero (43), se planteó definitivamente la necesidad de variar el modelo de distribución de fondos de la convocatoria de subvenciones con cargo a la asignación tributaria del IRPF.

Tal modificación se materializó a través de diversos acuerdos alcanzados en el mismo año 2017, en el seno del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención a la Dependencia (44). En ellos, se decidió establecer un modelo mixto de gestión del 0,7% correspondiente a los fondos destinados a programas sociales gestionados a través de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, con un tramo estatal y otro autonómico. Igualmente, se adquirió el compromiso de asignar los créditos correspondientes a las CCAA y ciudades con estatuto de autonomía en proporción al porcentaje que efectivamente había correspondido a cada ente territorial en la resolución de concesión correspondiente a la convocatoria de 2016. En términos cuantitativos, al tramo autonómico le corresponde, aproximadamente, el 80 por ciento de la cifra gestionada por la Secretaría de Estado de Servicios Sociales y al tramo estatal el 20 por ciento restante (45). Además, se reconoció la competencia de cada administración territorial

64.986.239 € a ONGs de cooperación al desarrollo y 9.532.207 € a proyectos relativos al medio ambiente». *Cfr.* Dossier de prensa 2020, X Solidaria: 4, 52, 53.

(42) En el ámbito de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, fue el Real Decreto 536/2013, de 12 de julio, el que estableció las bases reguladoras de las subvenciones estatales destinadas a la realización de programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF.

(43) Que estimó parcialmente el conflicto positivo de competencia interpuesto contra la Resolución de 18 de mayo de 2016, de la Secretaría de Estado de servicios sociales, por la que se convocaban las subvenciones estatales destinadas a la realización de programas de interés general. *Vid.* en este sentido, las SSTC 178/2011, 21/2013, 40/2013, 52/2013, 113/2013, 163/2013, 70/2013 y la STS de 16 de diciembre de 2011.

(44) Acuerdos de 26 de abril y de 20 de junio de 2017 del Consejo Territorial de Servicios Sociales y del Sistema para la Autonomía y Atención de la Dependencia sobre la concesión de subvenciones a programas de interés general con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del IRPF. Disponible en <http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/2017-06-20%20Acuerdo%20Consejo%20Territorial.pdf> [consulta 13 de mayo de 2020].

(45) Esta cantidad fue del 81,14% y del 18,86%, respectivamente, en el reparto aprobado el 10 de octubre de 2019 en el Consejo Territorial de Servicios Sociales y Dependencia. Consiguientemente, de los 264,4 millones de euros de la «X solidaria» de la declaración de la renta de 2018, gestionados por la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, 214,5 millones € corresponden al tramo autonómico, con la siguiente distribución: Andalucía, 45.603.848,31 €; Aragón, 8.981.474,48 €; Principado de Asturias, 4.466.518,26 €; Islas Baleares, 4.034.308,16 €; Canarias, 7.693.283,73 €; Cantabria, 2.752.226,09 €; Castilla La Mancha, 11.569.477,40 €; Castilla y León, 20.348.323,44 €; Cataluña, 31.528.102,81 €; Extremadura, 7.409.727,95 €; Galicia, 13.906.747,46; Madrid, 26.544.048,81 €; Región de Murcia, 7.322.128,30 €; La Rioja, 1.648.294,64 €; Comunidad Valenciana, 18.135.309,38 €; Ceuta, 1.293.018,40 €, y Melilla, 1.317.825,03 €. En el año 2019, tras la adición de la recaudación obtenida a través de la «Casilla Empresa Solidaria», el porcentaje gestionado por las CCAA ha aumentado al 85 %.

para la convocatoria y concesión de las subvenciones del tramo autonómico, con el compromiso de ajustarse a la legislación básica del Estado en esta materia.

En el Anexo I del Acuerdo de 20 de junio de 2017 se especifica que las subvenciones «irán destinadas a cubrir las necesidades específicas de asistencia social dirigidas a la atención de las personas en situación de pobreza y exclusión social o que se encuentren en otras situaciones de especial vulnerabilidad competencia de las CC.AA y ciudades con estatuto de autonomía». Se aclara que las subvenciones concedidas en este ámbito serán incompatibles con las que se otorguen por el Estado.

6.1.4. *Sujetos beneficiarios*

En el ámbito estatal, las organizaciones beneficiarias de las subvenciones convocadas por la Secretaría de Estado con competencia en Servicios Sociales e Igualdad, son la Cruz Roja Española y las entidades u organizaciones del Tercer Sector de Acción Social que tengan la consideración de «colaboradoras con la Administración General del Estado» (46). Consecuentemente, aunque no se establece una limitación expresa, este tipo de ayudas no van dirigidas a entidades locales y provinciales de pequeño y mediano tamaño, al vincularse a programas de carácter supra territorial, como puede comprobarse en las resoluciones que publican las subvenciones concedidas (47). A igual conclusión se llega, si se analizan las entidades beneficiarias de las ayudas canalizadas a través del Ministerio con competencia en materia de medio ambiente y las otorgadas por la AECID. De hecho, la práctica totalidad de los beneficiarios de las convocatorias de esta Agencia son grandes entidades de ámbito internacional o nacional, con forma esencialmente fundacional (48).

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/sanidad/Paginas/2019/101019-subvenciones.aspx> [consulta 2 de mayo de 2020].

(46) Disposición tercera de la Resolución de 23 de abril de 2019, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales, por la que se convocan subvenciones para la realización de actividades de interés general con cargo a la asignación tributaria del IRPF.

(47) *Vid.* la Resolución de 25 de febrero de 2019, de la Secretaria de Estado de Servicios Sociales, así como el Anexo del Real Decreto-ley 33/2020, de 3 de noviembre, por el que se adoptan medidas urgentes de apoyo a entidades del Tercer Sector de Acción Social de ámbito estatal.

(48) A modo de ejemplo, se pueden citar las siguientes: Fundación Oxfam Intermon, Manos Unidas, Fundación *Save the Children*, Fundación UNICEF-Comité Español, Cruz Roja Española, Fundación Ayuda en Acción, Médicos del Mundo, Entreculturas, Fundación Humanismo y Democracia, Fundación Iberoamericana de Ciencias Sociales y de la Salud, Fundación *Amref Flying Doctors*, Fundación Mundubat, Fundació Clínic, Fundación CIDEAL, Fundación Vicente Ferrer, Farmacéuticos sin Fronteras de España, Acción contra el Hambre, Fundación Jóvenes y Desarrollo, Federación de Asociaciones *Medicus Mundi* en España, Fundación Alianza por los Derechos, la Igualdad y la Solidaridad Internacional, Asociación de Trabajadores y Técnicos sin Fronteras, Fundación Plan International España, Fundación. Educación y Cooperación. *Cfr.* las resoluciones de la Presidencia de la AECID, de 25 de noviembre y de 11 de diciembre de 2019, emitidas de conformidad con lo dispuesto en la Orden AEC/2909/2011, de 21 de octubre, por la que se establecen las bases para la concesión de subvenciones de cooperación internacional para el desarrollo. En alguna convocatoria de la AECID se indica, incluso, que «solo podrán ser beneficiarios agrupaciones integradas por al menos dos personas jurídicas». *Cfr.* Resolución de 13 de mayo de 2016, de la Presidencia de la AECID.

Por lo que respeta al tramo autonómico de la asignación a proyectos de acción social, el Anexo I del Acuerdo de 2017, citado más arriba, determina como entidades beneficiarias a las del Tercer Sector de Acción Social, contempladas en la LTSAS y en la legislación específica de las CCAA y ciudades con estatuto de autonomía, haciendo una mención expresa a la Cruz Roja. En el mismo sentido, se pronuncian diversas normas autonómicas que aprueban las bases reguladoras y la convocatoria de subvenciones con cargo a esta asignación tributaria (49). En otras, aunque no se hace referencia expresa al TSAS, se delimitan las entidades privadas –incluyendo las federaciones, confederaciones o personas jurídicas similares– con los rasgos característicos de este sector: ausencia de ánimo de lucro y fin social concretado en la atención de personas o colectivos en los ámbitos fijados en las mismas (50).

No obstante, entendemos que el mencionado Anexo incluye una descripción tautológica de los requisitos que deben cumplir tales entidades beneficiarias, en la medida en que reitera los recogidos en la propia normativa del TSAS y de subvenciones, como no tener fines de lucro, disponer de objetivos adecuados para la realización de las actividades subvencionables, estar legalmente constituidas o hallarse al corriente en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, con la Seguridad Social y por reintegro de subvenciones, por citar algunos ejemplos. Las únicas novedades destacables son la exigencia de estar constituidas al menos con dos años de antelación a la fecha de la publicación de la convocatoria o de la resolución de concesión (51), así como acreditar la experiencia y especialización en la atención a los colectivos a los que se dirigen los programas.

Como se indicó más arriba, algunas normas autonómicas incluyen explícitamente entre las entidades sin fines de lucro «aquellas que desarrollen actividades de carácter comercial, siempre que los beneficios resultantes de las mismas se inviertan en su totalidad en los fines sociales» (52).

Por otro lado, la inclusión expresa entre los sujetos beneficiarios de las agrupaciones de organizaciones sin personalidad jurídica tampoco es una novedad, en la medida en que ya hemos defendido su inclusión entre las entidades susceptibles de calificarse como del TSAS si reúnen los requisitos legales. Tampoco supone una innovación relevante

(49) *Vid.*, entre otras, la Orden CDS/1224/2018, de 17 de julio, del Departamento de Ciudadanía y Derechos Sociales del Gobierno de Aragón, por la que se hace pública la convocatoria de subvenciones (BOA, nº 142, de 24 de julio); la Orden TSF/178/2019, de 4 de octubre, del Departamento de Trabajo, Asuntos Sociales y Familias de la Generalidad de Cataluña, por la que se aprueban las bases que deben regir la convocatoria de este tipo de subvenciones (DOGC, nº 7676, de 8 de octubre); la Orden 1004/2018, de 5 de julio, de la Consejería de Políticas Sociales y Familia de la Comunidad de Madrid (BOCM, nº 165, de 12 de julio).

(50) Orden de 19 de julio de 2018, de la Consejería de Igualdad y Políticas Sociales de la Junta de Andalucía, por la que se aprueban las bases reguladoras para la concesión de subvenciones con cargo a la asignación tributaria del 0,7% del IRPF (BOJA, nº 141, de 23 de julio de 2018).

(51) Algunas CCAA aumentan el periodo a los tres años. *Vid.* Base cuarta de la Orden CDS/1224/2018, de 17 de julio, del Departamento de Ciudadanía y Derechos Sociales del Gobierno de Aragón.

(52) *Vid.* nota 17.

la referencia al elenco de entes que no se entienden incluidos dentro de la tipología de TSAS, como los organismos o entidades de derecho públicos, las universidades, los colegios profesionales, las cámaras de comercio, las organizaciones empresariales y sindicales, así como los partidos políticos. No obstante, la exclusión de las sociedades civiles puede ser un aspecto criticable.

Nada se dice de las cooperativas no lucrativas, por lo que entendemos que serían susceptibles de encontrarse entre los sujetos beneficiarios. De hecho, algunas administraciones autonómicas han concedido estas subvenciones a este tipo de cooperativas de iniciativa social (53). Por tanto, la advertencia realizada por Chaves (2017: 44) de su exclusión para el acceso a este tipo de fondos en el modelo anterior, pese a cumplir el criterio de no distribución de beneficios, parece haberse superado.

6.1.5. *Criterios orientativos de valoración de las subvenciones del tramo autonómico*

El apartado séptimo del Anexo I del Acuerdo de 2017, al que nos venimos refiriendo, contiene una enumeración de criterios orientativos de valoración para la adjudicación de las subvenciones que, en nuestra opinión, dificulta la concesión de este tipo de ayudas a los proyectos presentados por pequeñas y medianas entidades del ámbito local y provincial. Piénsese que el primero de ellos, incluido con una elevada puntuación en la mayoría de las normas autonómicas que regulan y convocan este tipo de subvenciones (54), alude a la «implantación de la organización», lo que favorece a las entidades que tengan ámbito territorial en toda la comunidad autónoma, así como un número elevado de personas asociadas y afiliadas. Conviene advertir que algunas CCAA han ido más allá, incluyendo este aspecto, no como un criterio orientador de concesión, sino como un requisito de admisión de la solicitud de ayuda, al establecer como exigencia subjetiva para poder concurrir a este tipo de subvenciones la necesidad de implantación de la entidad en más de una provincia (55).

Otra regla que merece un juicio crítico desde el punto de vista de las entidades pequeñas es la referida a la auditoría externa, que no es obligatoria para las pequeñas

(53) *V. gr.* la cooperativa Kairos, subvencionada en Aragón. http://www.plataformatercersector.es/sites/default/files/20181108%20ANEXO_II_PROYECTOS_DE_INVERSION.pdf [consulta 13 de mayo de 2020].

(54) *Vid.* la Resolución de 11 de octubre de 2018, de la Consejería de Servicios y Derechos Sociales del Gobierno del Principado de Asturias, por la que se convocan subvenciones; base duodécima de la Orden CDS/1224/2018, de 17 de julio, del Departamento de Ciudadanía y Derechos Sociales del Gobierno de Aragón; la Orden TSF/178/2019, de 4 de octubre, del Departamento de Trabajo, Asunto Sociales y Familias de la Generalidad de Cataluña, por la que se aprueban las bases que deben regir la convocatoria de este tipo de subvenciones (DOG, nº 7676, de 08 de octubre de 2019); la Orden 1004/2018, de 5 de julio, de la Consejería de Políticas Sociales y Familia de la Comunidad de Madrid (BOCM, nº 165, de 12 de julio).

(55) Orden de 19 de julio de 2018, de la Consejería de Igualdad y Políticas Sociales de la Junta de Andalucía (BOJA, nº 141, de 23 de julio de 2018). En este sentido, se ha afirmado que «el IRPF ha contribuido a que los proyectos cada vez tengan una dotación más importante, estén implantados en diversos territorios y se financie a organizaciones que han formado Federaciones, Confederaciones y Agrupaciones». *Cfr.* Dossier de prensa 2020: 54.

entidades (56), al igual que tampoco lo es el cumplimiento de determinadas exigencias contables que se recogen en las bases reguladoras de diversas subvenciones autonómicas (57).

En relación con lo que se acaba de exponer, también podría citarse como una regla que perjudica a las pequeñas ETAS la especial valoración que se otorga a la naturaleza, características, duración y número de contratos de personal asalariado. Sobre todo, teniendo en cuenta la tipología media de las entidades del TAS descrita más arriba y la ausencia de personal asalariado en la mayoría de ellas. Si a ello añadimos el elevado número de requisitos contenidos en algunas de las normas que rigen las convocatorias autonómicas (58), el resultado no parece muy esperanzador para las pequeñas organizaciones.

6.1.6. *La financiación de los «entes menores» de la Iglesia Católica a través de la «X solidaria»*

Un importante porcentaje de las entidades subvencionadas a través de las convocatorias con cargo a la «X solidaria» viene constituido por las denominadas «entidades menores» (59) de la Iglesia Católica (60). Se ha indicado que, de los 330 millones

(56) *Vid.* el Real Decreto 1517/2011 por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas; la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones y la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del derecho de asociación.

(57) Por ejemplo, la Orden TSF/178/2019, de 4 de octubre, del Departamento de Trabajo, Asunto Sociales y Familias de la Generalidad de Cataluña, por la que se aprueban las bases que deben regir la convocatoria de este tipo de subvenciones (DOGC, n° 7676, de 08 de octubre de 2019) exige haber elaborado las cuentas anuales y hacerlas accesibles al público, a pesar de que el propio art. 312-2.1 exime de esta obligación a las entidades que no están obligadas a presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades (las que no superan los 75.000 € de ingresos).

(58) *Ibidem.*

(59) Como indica Meseguer (2019: 126), el término «entidades menores» hace referencia a las asociaciones y fundaciones religiosas que se destinan a actividades religiosas, benéficas, hospitalarias, docentes o asistenciales, constituidas por las «entidades mayores y orgánicas» de fines exclusivamente religiosos y que, según el art. IV del Acuerdo Económico entre el Estado Español y la Santa Sede comprenden a «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y Casas».

(60) Entre otras, Cáritas, Manos Unidas, Asociación Comisión Católica Española de Migración, Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paul, Congregación de Hermanas Hospitalarias del Sagrado Corazón de Jesús, Hermanitas de los Ancianos Desamparados, Adoradoras Esclavas del Santísimo Sacramento y de la Caridad, Confederación de Centros Juveniles Don Bosco de España, Coordinación Estatal de Plataformas Sociales Salesianas, Apostólicas del Corazón de Jesús, Obra Mercedaria de Valencia, Fundación Escuelas Profesionales de la Sagrada Familia, Juventudes Marianas Vicencianas, Ministros de los Enfermos Religiosos Camilos Orden en España, Movimiento Scout Católico, Alianza Cristiana de Jóvenes de la Ymca, Sociedad de San Vicente de Paul en España, Asociación Mensajeros de la Paz, Centros Socio-Sanitarios Católicos de Cataluña y Fundación Social Sant Ignasi de Loiola. *Vid.* las Resoluciones de 26 de abril de 2013, 21 de marzo de 2014, 3 de diciembre de 2015, de la Secretaría de Estado de Servicios Sociales e Igualdad, por las que se conceden las para la realización de programas de interés general con cargo

de euros que obtuvieron las organizaciones en 2018, a través de las subvenciones con cargo a la asignación tributaria, 115 se destinaron a entidades del entorno de la Iglesia Católica. Si a ello se suman los 285 millones recibidos por esta confesión religiosa mediante su propia casilla del IRPF, se concluye que esta institución, en su sentido amplió, recibió 400 millones de euros con cargo a la asignación tributaria (61), gracias a la doble vía de financiación que permite el diseño de este mecanismo.

Por tal motivo, existen organizaciones, como Europa Laica, que abogan por no marcar ninguna de las dos casillas (62). Como ya expusimos en otro trabajo, la opción de «no elegir» puede ser una «elección en sí misma». Concretamente, la de aquellos contribuyentes que pretenden destinar la totalidad de su contribución tributaria a los fines generales (entre los que también se encuentran los sociales —que no se cubren sólo por las cantidades de la «X solidaria»—) a través de los PGE. En este sentido, advertíamos (Luque 2017: 452) que hay sectores que podrían considerar que la financiación pública de actividades de interés social

- a) supone una obligación de los entes públicos que no debe vincularse a un mecanismo —como el de la asignación— que hace depender la cuantía de los fondos destinados a tal finalidad, de la elección de los contribuyentes; b) legitima, en cierta medida, la ayuda económica directa del Estado a la Iglesia Católica; y c) coadyuva a la externalización de las funciones sociales de la Administración pública, a través de subvenciones a ONG, en detrimento del empleo profesional público y de la calidad en el ámbito de los servicios sociales. Es más, incluso los fieles de otras religiones que reciben las ayudas a través de la entidad “Pluralismo y Convivencia”, podrían optar por no realizar ninguna asignación, en la medida en que las confesiones religiosas a las que pertenecen se financian de los ingresos públicos destinados a los fines generales y no a través de ninguna de las partidas procedentes de las casillas incluidas en el modelo del IRPF.

6.2. El 5 per mille italiano

6.2.1. Regulación

El 5 per mille es la cuota del *imposta sui redditi delle persone fisiche* que el contribuyente, según el principio de subsidiariedad fiscal enmarcado en el artículo 118 de la Constitución italiana (63), puede destinar a las ETS debidamente inscritas en el RUNTS citado más arri-

a la asignación tributaria del IRPF (BOE, n° 128, de 29 de mayo de 2013, n° 105, de 30 de abril de 2014, n° 312, de 30 de diciembre de 2015).

(61) Europa Laica ante el IRPF. <https://laicismo.org/europa-laica-pide-defender-lo-publico-en-estos-momentos-criticos-la-sanidad-y-que-no-se-marque-ninguna-de-las-casillas-del-irpf-ni-a-la-iglesia-ni-a-fines-sociales/> [consulta 13 de mayo de 2020].

(62) https://laicismo.org/categoria/raiz/europa_laica/campanas-el/ [consulta 10 de mayo de 2020].

(63) Dispone lo siguiente: «Stato, Regioni, Città metropolitane, Province e Comuni favoriscono l'autonoma iniziativa dei cittadini, singoli e associati, per lo svolgimento di attività di interesse generale, sulla base del principio di sussidiarietà».

ba, incluidas en el elenco de beneficiarias del registro de la «Agenzia delle Entrate» italiana (64). La incorporación en dicha relación de la Administración tributaria tiene carácter permanente, con lo que se evita a los entes la obligación formal de tener que renovar la inscripción cada año.

Esta figura se introdujo en Italia de forma provisional y experimental con la Ley de Presupuestos para el año 2006 (65) y fue prorrogada anualmente con posterioridad hasta su establecimiento definitivo en el año 2014. Se instauró una cantidad máxima de 500 millones de euros para el gasto anual que las finanzas públicas podían destinar a esta finalidad, con cargo a este mecanismo de asignación (66), pero dicha cifra su superó en el ejercicio 2017, lo que planteó la necesidad de aumentarla, en la medida en que el total se incrementaba año tras año (67). La regulación vigente se contiene en el Decreto Legislativo núm. 111, de 3 de julio de 2017 (68).

Las actividades susceptibles de financiación mediante esta figuración de la asignación del *5 per mille* son significativamente más amplias que las desarrolladas por las ETS, puesto que la norma permite destinar la cuota correspondiente a uno de estos ámbitos: a) sostenimiento de las ETS inscritas en el RUNTS; b) financiación de investigación científica y de la universidad; c) financiación de la investigación sanitaria; d) sostenimiento de las iniciativas sociales desarrolladas por el ayuntamiento donde resida el contribuyente; e) sostenimiento de asociaciones deportivas de aficionados, reconocidas por el Comité Olímpico Nacional, y f) sostenimiento de actividad de tutela del patrimonio artístico.

En cualquier caso, Bartoli y Marucci (2011: 2) han advertido que la financiación de las ETS mediante este mecanismo supera, cuantitativa y cualitativamente, las demás formas de sostenimiento descritas más arriba.

Desde el punto de vista práctico, el ejercicio de la opción de la asignación por el contribuyente no ofrece complejidad. Basta indicar el número de identificación fiscal del ente concreto al que se desea destinar el porcentaje en el modelo correspondiente el impuesto italiano sobre la renta de las personas físicas o incorporar la firma sobre uno de los sectores descritos anteriormente, dejando que el Estado decida el destino de la suma correspondiente entre los entes del sector elegido, según su criterio (69). Las personas que

(64) <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/archivio/archivio+5permille/elenco+permanente+degli+iscritti> [consulta 13 de mayo de 2020], así como <https://italianonprofit.it/enti/5x1000-5x1000/> [consulta 13 de mayo de 2020].

(65) Art. I, cc 337-340, Ley 266/05. Respecto al origen de la figura vid. GIORGIO, TORTORELLA (2014: 341-345).

(66) Art. 1, comma 155. En los años anteriores, la cantidad máxima se situaba en 400 millones de euros.

(67) Así lo ha indicado el subsecretario del Ministerio de Trabajo y Políticas Sociales, encargado del Tercer Sector, Claudio Durigon. <http://www.vita.it/it/article/2019/04/15/durigon-per-il-5-per-mille-servono-piu-risorse/151277/> [consulta 13 de mayo de 2020].

(68) Que aprueba la Disciplina dell'istituto del cinque per mille dell'imposte sul reddito delle persone fisiche a norma dell'articolo 9, comma 1, lettere c) e d), della legge 6 giugno 2016, n. 106.

(69) En el año 2017 el ente que mayor dotación obtuvo por este mecanismo fue la Asociación Italiana para la investigación contra el Cáncer, con un importe total de más de 64 millones de euros, mientras que el que menos recibió fue el proyecto municipal siciliano "Cefalà Diana" con

no tienen obligación de presentar la declaración de la renta pueden ejercer este derecho de asignación, remitiendo a la Administración tributaria un modelo oficial específico (el 730-1), mediante correo postal, de forma telemática o a través de un colaborador autorizado para su presentación.

Este sistema instaurado en Italia presenta un aspecto criticable, en la medida en que favorece una mayor financiación de los sectores o entidades ligados a personas con capacidades económicas más elevadas, puesto que las magnitudes resultantes de aplicar la asignación tributaria sobre sus cuotas serán superiores a las correspondientes a las de personas con capacidades económicas menores (70).

En cualquier caso, conviene advertir que el *5 per mille* se aplica *sull'imposta netta IRPEF* y no *sull'imposta lorda*. Utilizando la terminología de los elementos cuantitativos del IRPF español, diríamos que se aplica sobre la cuota líquida y no sobre la cuota íntegra. Es decir, se calcula sobre la contribución neta del obligado tributario, una vez descontadas las deducciones a las que tiene derecho (71).

Una de las novedades introducidas en la normativa de 2017 es la previsión de un importe mínimo a entregar a cada ente. A este respecto, Consorti *et al.* (2018: 168) afirman que con ello se pretende favorecer la eficacia de las acciones a realizar por dichos entes, evitando un excesivo fraccionamiento de las cantidades a repartir. En la lógica del impacto social, el legislador ha querido establecer un umbral mínimo, por debajo del cual no parece posible realizar una planificación real de actividades.

Con todo, la normativa italiana impone importantes obligaciones a cargo de los entes beneficiarios de esa partida. Por una parte, se prohíbe la utilización de dichas sumas para financiar la publicidad relativa a campañas de sensibilización del propio *5 per mille*, con el objeto de captar fondos de los contribuyentes. Por otra, se exige la publicación y la remisión a la administración de un informe económico y de una relación de las actividades a las que se han destinado las ayudas. Conviene indicar que, en el año 2020, se han agilizado los procedimientos de reparto de la asignación correspondiente al ejercicio 2019, dentro de las medidas adoptadas con motivo de la situación creada a raíz del COVID-19.

0,06 euros, existiendo muchos otros entes sin dotación alguna, por no haber ningún contribuyente que los eligiera. https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/archivio/archivioschedeadempimento/schede-adempimento-2017/agevolazioni-2017/iscrizione-elenchi-5-per-mille-2017/infogen_5permille2017 [consulta 13 de mayo de 2020].

(70) Piénsese que la quinta entidad con mayor importe total recibido en 2017 mediante este mecanismo (7.188.216,90 €) ha sido elegida por menos contribuyentes (125.258) que la novena (160.433) que, sin embargo, ha recibido 5.534.507,96 €. *Ibidem*.

(71) Art. 10, comma 4 del Decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 23 de abril de 2010. Per determinare l'imposta netta è però necessario conoscere le detrazioni da applicare sull'importa lorda. Como describe De Luca (2018: 317-329), en la normativa italiana cabe destacar las deducciones por cargas familiares, por retribuciones del trabajo, por alquiler de vivienda y por inversión inmobiliaria, incluyendo los conceptos de adquisición, rehabilitación, remodelación energética e inversión en equipamiento eficiente.

6.2.2. *El 5 per mille para los entes religiosos*

Las confesiones religiosas que tienen firmado un convenio con el Estado italiano reciben una asignación consistente en el *8 per mille* de la cuota líquida del impuesto personal sobre la renta de los contribuyentes que hayan marcado esta opción (72). No obstante, el CTS italiano también permite a los «entes religiosos civilmente reconocidos» la posibilidad de ser sujetos receptores del mecanismo del *5 per mille*, siempre y cuando lleven a cabo actividades de interés general y aprueben y depositen en el RUNTS unos estatutos que transpongan, con sus especificidades propias, las normas del Código del Tercer Sector. Además, se exige la creación de un patrimonio específico y la obligación de llevar una contabilidad diferenciada respecto a tales fines.

Lo expuesto se entiende sin perjuicio de la posible obtención de financiación mediante esta asignación del *5 per mille* por parte de otros tipos de entes con vinculación religiosa que tengan la consideración de ETS, mediante cualquiera de las demás categorías de sujetos admitidos por el CTS, a través del apartado primero de su artículo 4. Nos referimos, por ejemplo, a asociaciones de promoción social, cooperativas sociales, asociaciones de voluntariado o entes filantrópicos con finalidad de interés general y de ayuda a los más desfavorecidos, como se ha expuso más arriba.

En definitiva, al igual que en el caso español, la compatibilidad de las asignaciones del *5 per mille* y del *8 per mille* permite, en la práctica, una doble financiación de las doce confesiones religiosas que tienen firmado un convenio con el Estado, en la medida en que gran parte los entes que reciben el *5 per mille* están vinculados a aquéllas (73). No obstante, se debe recordar que las finalidades para las que se obtienen las dos formas de financiación son distintas. En el primer caso, la asignación se destina al sostenimiento de los ministros de culto, mientras que en el segundo a actividades de interés general. Del mismo modo, no debemos olvidar que, en el caso italiano, los entes beneficiarios de la «X solidaria» son directamente elegidos por los contribuyentes.

(72) Chiesa Cattolica, Unione Chiese Cristiane Avventiste del 7° Giorno, Assemblee di Dio in Italia, Chiesa Evangelica Valdese, Chiesa Evangelica Luterana in Italia, Unione Comunita' Ebraiche Italiane, Sacra Arcidiocesi Ortodossa D'Italia ed Esarcato per l'Europa Meridionale, Chiesa Apostolica in Italia, Unione Cristiana Evangelica Battista d'Italia, Unione Induista Italiana ed Istituto Buddista Italiano Soka Gakkai.

(73) Un porcentaje elevado de los más de 58.000 entes que obtuvieron financiación en 2017 a través del *5 per mille* está vinculado a alguna de confesiones religiosas que tienen firmado convenio con el Estado. Nada más que entre las 36 entidades con una dotación superior a un millón de euros, se encuentran: Associazioni Cristiane Lavoratori Italiani (2.811.543,65 €), Associazione Radio María (1.891.716,74 €), Movimento Cristiano Lavoratori (1.523.556,49 €), Fondazione di Religione e Culto Casa Sollievo della Sofferenza (1.358.626,52 €), Congregazione Cristiana dei Testimoni di Geova (1.220.232,69 €). <https://www.agenziaentrate.gov.it/wps/content/nsilib/nsi/archivio/archivioschedeadempimento/schede+adempimento+2017/agevolazioni+2017/iscrizione+elenchi+5+per+mille+2017/elenchi+5xmille2017/elenco+completo+beneficiari+5xmille2017> [consulta 13 de mayo de 2020]. Vid. D'ANGELO (2018: 4-7)

7. CONCLUSIONES. PROPUESTA DE LEGE FERENDA

1ª) La nueva regulación italiana del TS ha implementado un régimen sistemático y homogéneo que otorga una seguridad jurídica que sería deseable trasladar al sistema español. Especial referencia merece la amplitud y delimitación del aspecto subjetivo de los entes susceptibles de integrarse en este sector, así como la existencia de un «Registro único» con funciones calificativas, lo que facilita la transparencia y la publicidad. Precisamente, la explícita inclusión de la empresa social dentro de las categorías de ETS podría coadyuvar al reconocimiento de esta figura, en el marco de la función «social» que el artículo 3 del Tratado de la Unión Europea otorga a la economía de mercado. Por tal motivo, consideramos que el modelo italiano puede constituir un interesante punto de referencia para interpretar los conceptos contenidos en la normativa española, como el referido a la ausencia de ánimo de lucro o el de actividad de interés general.

2ª) Por lo que respecta al ámbito tributario, mientras que la aprobación del Código del Tercer Sector italiano ha contribuido a dotar de racionalidad y sistematicidad las disposiciones fiscales de este ámbito, implementando una disciplina tributaria específica para la categoría unitaria de ETS, el calificativo de ETSAS en España carece de relevancia a efectos fiscales. Más allá de ciertos beneficios menores, la opción por favorecerse de un régimen fiscal realmente privilegiado pasa por ser una entidad que reúna los requisitos exigidos por la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Dado el primordial papel que las ETSAS están desarrollando, con sus estructuras y redes, en el sostenimiento de las necesidades de los colectivos más vulnerables, se hace necesario avanzar en el otorgamiento de un régimen tributario propio, que coadyuve a fomentar la importante labor que realizan en la sociedad.

3ª) En lo que respecta a la financiación del TS a través de la asignación del IRPF, el mecanismo que se aplica en España y en Italia presenta una fundamentación similar y contiene diversos aspectos comunes, como la compatibilidad con la atribución destinada a la correspondiente confesión religiosa. Sin embargo, el diseño de los modelos de ambos países incluye importantes diferencias en lo que respecta al porcentaje de asignación, el tipo de cuota del impuesto sobre el que se aplica, la posibilidad o no de elección de los entes a los que destinar la cantidad, el tratamiento de los supuestos en los que el contribuyente no ejerce el derecho de opción, el tipo de sujetos y proyectos susceptibles de recibir financiación por este medio, así como las exigencias contables y de control de los sujetos beneficiados.

4ª) La gran diferencia entre el modelo español y el italiano se encuentra en la elección de los sujetos de la ayuda y la cuantía a recibir por cada uno. Mientras que en el caso italiano es el propio contribuyente el que designa no solo el sector, sino también el concreto ente beneficiario, en el modelo español es la Administración pública –estatal o autonómica– la que decide estos dos parámetros, a través de convocatorias específicas de ayudas con cargo a dicha asignación. Por tal motivo, podría entenderse que el sistema italiano es más respetuoso con la idea de democracia fiscal y subsidiariedad. Además, permite a las entidades locales de reducido tamaño acceder con más facilidad a esta vía de financiación que en España.

5ª) La utilización de la magnitud de la cuota líquida, establecida en Italia, coadyuva en mayor medida a conseguir los citados objetivos de democracia y subsidiariedad fis-

cal, al configurar un modelo de asignación tributaria más respetuoso con el principio de capacidad económica de cada contribuyente y con el carácter personal y subjetivo del impuesto al que se vincula. El sistema español, al tomar como referencia la cuota íntegra, desvincula en cierta medida la asignación de la verdadera contribución tributaria del contribuyente, reforzando la idea de que nos encontramos ante un mero instrumento para el cálculo del importe a destinar por los entes públicos para estos fines.

6ª) El porcentaje de asignación de la contribución real de cada contribuyente a través de la asignación tributaria en España es superior al de Italia por tres motivos: porque la cifra es mayor (7% frente al 5%); porque se aplica sobre la cuota íntegra y no sobre la líquida del impuesto, y porque no existe límite cuantitativo máximo, en relación al montante resultante de la elección de todos los contribuyentes. La sugerencia de implementar en España el mecanismo de la asignación sobre la cuota líquida debería estudiarse, junto con un posible aumento del porcentaje aplicable sobre esa magnitud, para mantener los actuales niveles de recaudación por el Tercer Sector de Acción Social.

7ª) El hecho de que esta vía de financiación se fundamente en el Acuerdo de Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede puede interpretarse como una forma de legitimar la financiación pública de la Iglesia Católica a través de este medio. Por otro lado, la posibilidad de marcar las dos casillas y la constatación de que un importante porcentaje de las entidades subvencionadas a través de las convocatorias con cargo a la «X solidaria» representa a «entidades menores» de esta confesión religiosa, permite un doble mecanismo de financiación de los entes de la Iglesia Católica, en la práctica. No obstante, las finalidades para las que se obtienen las dos formas de contribución son distintas. En un caso, la asignación se destina principalmente al sostenimiento de los ministros de culto, mientras que en el otro se dirige a actividades de interés general.

8ª) El modelo italiano del *5 per mille* presenta un aspecto criticable, en la medida en que favorece una mayor financiación de los sectores o entes elegidos por personas con capacidades económicas más elevadas, puesto que las magnitudes resultantes de aplicar la asignación tributaria sobre sus cuotas líquidas serán superiores a las correspondientes a las de personas con capacidades económicas menores.

9ª) *De lege ferenda* proponemos implementar en España el sistema italiano, con un elemento corrector basado en el principio de igualdad. Nos referimos a utilizar el modelo de declaración de la renta, como instrumento para articular un presupuesto participativo sobre las partidas de actividades de interés social, en el que el contribuyente pudiera identificar la concreta ETSAS a la que destinar la cantidad de la asignación tributaria, pero desvinculando la aportación a la específica entidad del resultado de la cuota de las personas que la eligen. En otras palabras, sugerimos una elección democrática de la financiación pública de las actividades de los entes del TSAS, donde cada «X solidaria» tendría el mismo valor, repartiéndose la cuantía total correspondiente al porcentaje de la cuota líquida del IRPF de todos los obligados tributarios entre las concretas organizaciones, en función del número de personas que las eligieron. Entendemos que este mecanismo favorecería el acceso de las pequeñas y medianas ETS locales y provinciales a esta vía de financiación.

10ª) La propuesta anterior no puede significar una delegación de las funciones propias de las administraciones en un Estado Social hacia las ETSAS, cuya labor debe ser subsi-

diaria de aquellas. De hecho, abogamos por alcanzar un pacto de Estado que establezca un porcentaje anual mínimo de gasto social respecto al PIB acorde con la media de los países de la zona euro, canalizándose hacia las ETSAS la cantidad total elegida por los contribuyentes en las declaraciones de la renta y gestionándose por las administraciones públicas la cuantía restante, hasta el límite indicado. De esta forma, el sostenimiento de las actividades de interés social de este sector no quedaría a merced de la discrecionalidad política, sino que vendría determinado por la voluntad de la participación de los contribuyentes mediante el sistema de asignación tributaria. En definitiva, el montante total de las partidas gestionadas directamente por las administraciones públicas sería el resultado de restar la cantidad repartida a través de la «X solidaria» a la cifra derivada del porcentaje del PIB acordado en el pacto de Estado.

BIBLIOGRAFÍA

- Aguacil Marín, P. (2017): «Barreras fiscales al desarrollo del tercer sector», Chaves Ávila, R. y Zimmer, A. (dirs.), *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Universidad de Valencia.
- Bartoli, G. y Marucci, M. (2011): «Il cinque per mille: un compromesso tra Stato, cittadini e associazionismo», *Amministrazione In Cammino*.
- Boletto, G. (2020): *L'impresa del Terzo Settore nel sistema di imposizione dei redditi: tra sussidiarietà e concorrenza*, en prensa.
- Carbajo Vasco, D.; Ruesga Benito, S. M. y Da Silva Bichara, J. (2019): «El fundraising. Herramienta para aumentar la eficiencia en la captación de recursos del Tercer Sector. Su regulación en España en una perspectiva comparada», *Revista de Derecho de la Seguridad Social. Laborum*, nº 18.
- Cazorla Prieto, L.M. (1989): «La asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica en el marco de las relaciones económicas entre el Estado y la Santa Sede», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, Universidad Pontificia de Comillas, Madrid.
- Chaves Ávila, R. y Zimmer, A. (2017): *El tercer sector en España y en Europa. Crisis y resiliencia*, Universidad de Valencia.
- Consorti, P.; Gori, L. y Rossi, E. (2018): *Diritto del Terzo settore*, Il Mulino, Bologna.
- Cubero Truyo, A. y Sanz Gómez, R. (2008): «La asignación tributaria a la Iglesia Católica a través de la declaración del IRPF», Barbero Ortega, A. y Terol Becerra (coords.), *La libertad religiosa en el Estado social*, Tirant lo Blanch, Valencia.
- D'Angelo, G. (2018): «La rilevanza ecclesiasticistica della riforma del Terzo settore. Il cinque per mille», *Stato, Chiese e pluralismo confessionale*, n. 41.
- De Luca, G. (2018): *Manuale di Diritto Tributario*, Simone, Napoli.
- EuropeanAntiPovertyNetwork(2020):*Implicaciones sociales del coronavirus*. Disponible en https://www.eapn.es/covid19/ARCHIVO/documentos/noticias/1584543963_1584534461_200318_implicaciones_sociales_coronavirus_def-v2.pdf.
- Fici, A. (2020): «La empresa social italiana después de la reforma del tercer sector», CIEREC-España, *Revista Jurídica de Economía Social y Cooperativa*, nº 36.
- Giorgio, C.; Tortorella, W. (2014): «5 per mille: democrazia fiscale per il welfare dei Comuni», *Amministrare*, n. 2.

- González del Valle J. M. (1993): «El Estado y la financiación de las confesiones», *Ius Canonicum*, nº 65.
- Luque Mateo, M. A. (2017): «La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo», Merino Jara, I. (dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Martín Dégano, I. (2016): «Aspectos fiscales y de apoyo económico público al Tercer Sector de Acción Social en la Ley 43/2015», Sempere Navarro, A. V. y De Lorenzo García, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado*, vol. I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- Martínez Lozano, I. M^a. (2016): «Antecedentes regulatorios del Tercer Sector de Acción Social en España», Sempere Navarro, A. V. y De Lorenzo García, R. (dirs.), *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector de Acción Social y del Voluntariado* *Comentarios a las Leyes del Tercer Sector y del Voluntariado*, vol. I, Thomson Reuters Aranzadi, Cizur Menor.
- Merino Jara, I. (2015): «Agrupaciones de interés económico y uniones temporales de empresas», *Forum Fiscal*, nº 205.
- Meseguer Velasco, S. (2019): *Financiación de las Religión en Europa*, Digital Reasons, Madrid.
- Montero Simó, M. (2017): «Las empresas sociales y su tributación en España. La propuesta de Sociedad de Responsabilidad Limitada de Interés General», Merino Jara, I. (dir.), *Entidades con valor social: nuevas perspectivas tributarias*, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid.
- Save the Children (2020): *COVID-19: Cerrar la brecha*. Disponible en https://www.savethechildren.es/sites/default/files/2020-05/COVID19Cerrarlabrecha.pdf?utm_source=NotaPrensa&utm_medium=referral&utm_campaign=Coronavirus.
- Soriano Torres M. (2006): «¿Autofinanciación o financiación de las confesiones religiosas?», *Anales de la Facultad de Derecho*, nº. 23.