

«LAS CONFESIONES RELIGIOSAS ANTE LA REPERCUSIÓN DEL I.V.A.»

PEDRO ISIDRO

Colaborador del Departamento de Derecho
Eclesiástico de la Universidad de Oviedo

SUMARIO

1. La Iglesia católica como repercutido del I.V.A.—2. La aplicación del I.V.A. a las confesiones no católicas.—3. Influencia de la normativa comunitaria sobre armonización fiscal en la tributación de las entidades religiosas.

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante I.V.A.) en cuanto impuesto indirecto de carácter real que grava la circulación de bienes y servicios y, en concreto, el valor que en cada fase del ciclo productivo añade al bien o servicio el agente u operador interviniente, genera una singular problemática en su aplicación a las Entidades religiosas como obligadas a soportar su repercusión económica.

Aunque el esquema básico del actual sistema impositivo lo encontramos en la Ley de 1977 de Medidas de Reforma del Sistema Tributario, por lo que atañe a la figura de referencia su antecedente inmediato aparece en la Ley artífice de otra reforma anterior, la 41/1964, de 11 de junio, que constituye el origen de la actual imposición indirecta, al establecer el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, de tipo plurifásico como paso previo a una modalidad más evolucionada que sería el I.V.A.

No obstante, pese a la teórica bondad del I.V.A. frente a otros posibles sistemas alternativos de imposición sobre el tráfico, su establecimiento en España deriva más bien de ser una exigencia de

armonización fiscal debida a la incorporación de España la Comunidad Europea, como se expresa la Exposición de Motivos de la Ley de 1985 y esta circunstancia veremos que condiciona en alguna medida su aplicación a los entes religiosos.

La normativa básica vigente está constituida por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (B.O.E. de 29 de diciembre) y el Reglamento para la aplicación de la misma aprobado por Real Decreto 1.624/1992, de 29 de diciembre. Estas disposiciones vienen a sustituir a las anteriores Ley 30/1985, de 2 de agosto y Reglamento dictado en su desarrollo aprobado por Real Decreto 2.028/1985, de 30 de octubre, ante la necesidad de adaptar la legislación española a lo establecido por las Directivas 91/680/C.E.E., de 16 de diciembre, reguladora del régimen jurídico del tráfico intracomunitario, la Directiva 92/77/C.E.E., de 19 de octubre, sobre la armonización de los tipos impositivos y el Reglamento 92/218/C.E.E., de 27 de enero, relativo a la cooperación que deben prestarse las Administraciones tributarias en esta materia. A ello se añade, según la Exposición de Motivos de la Ley de 1992, la experiencia acumulada durante los siete años de vigencia del Impuesto. Sin embargo, dicha experiencia, acumulada también frente a la tributación de Entidades religiosas, no se ha plasmado en la solución de los problemas prácticos surgidos bajo la normativa de 1985.

Por lo que se refiere a las confesiones religiosas en particular hemos de señalar además de las citadas las siguientes disposiciones que se ocupan de su régimen de tributación por este impuesto: ¹

1) Indirectamente, el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos.

2) La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. No se refieren los Acuerdos con las confesiones no católicas en la medida en que no contemplan especialidades a efectos del I.V.A.

1. LA IGLESIA CATÓLICA COMO REPERCUTIDO DEL I.V.A. ESPECIAL CONSIDERACIÓN DE LOS OBJETOS DE CULTO.

La posición de las Entidades eclesiásticas en cuanto a la repercusión del I.V.A. en las adquisiciones de bienes y servicios que efectúen se caracteriza por el disfrute de determinadas excepciones al deber general de soportar la repercusión económica de la cuota impositiva² introducidas por el A.A.E. y precisadas por la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

1. A) Objetos (bienes muebles) destinados al culto.

El artículo III del A.A.E., apartado c), establece la no sujeción a los impuestos sobre el gasto o consumo de la adquisición de objetos destinados al culto³.

2. El artículo 88. Uno de la Ley preceptúa que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en esta Ley, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos.

3. Con anterioridad al I.V.A. e incluso a lo establecido por el acuerdo de 1979, el artículo XX, 2 del Concordato de 1953 estableció la exención de los objetos destinados al culto, beneficio que se hacía efectiva en cuanto al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas según remisión a dicho precepto operada en virtud del artículo 34, 16 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto, que declaraba exentos «los actos y operaciones a los que se conceda estos beneficios en convenios internacionales ratificados por el Estado español», en una forma muy similar a la que recoge la actual legislación del I.V.A., y que vino confirmada por la práctica administrativa como ponen de manifiesto, entre otras, las Resoluciones de la Dirección General de Impuestos de 1 de abril de 1968 y 10 de abril de 1971.

Sin acudir a la técnica de la remisión legislativa, antes bien, recogiendo expresamente la exención para los objetos de culto, se expresaba el artículo 3 del Texto Refundido del Impuesto sobre el Lujó, en cuyo número 3.º eximía las adquisiciones de objetos destinados al culto católico, y no sujetas, las adquisiciones de objetos que no puedan tener otro destino que el cultural. (González García, Eusebio «El patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario español», en la obra conjunta *El hecho religioso en la Constitución Española*. Salamanca, 1979, pp. 340-341).

Ni la Ley de 1985 ni la de 1992 contemplan de forma expresa la exención de las operaciones de adquisición de objetos destinados al culto por la Iglesia católica. Esta omisión es enteramente coherente por diversas razones. En primer lugar, porque llamada la Ley a ser una norma general, no resultaría prudente que contemplase la liberación del gravamen para un caso tan concreto como la adquisición de objetos de culto para la Iglesia católica como repercutido y no lo hiciese para las restantes confesiones religiosas legalmente reconocidas (con acuerdo o sin acuerdo), pues atentaría como es obvio contra el principio de igualdad. En segundo lugar, porque de haberlo hecho, el legislador estaría conculcando los límites que en cuanto a exenciones establece la Sexta Directiva ⁴, pues nada se prevé en el texto de esta norma sobre los objetos destinados al culto por las confesiones religiosas.

En fin, como se desprende del preámbulo o parte introductoria de la Orden, el mantenimiento de la no sujeción tras la entrada en vigor de la Ley del impuesto el 1 de enero de 1986, con una posterioridad de varios años desde la aplicación del Acuerdo de 1979, se apoya en el artículo 2.4 de la Ley de 1985 cuando establece que la aplicación del I.V.A. se hará teniendo en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento español.

La mención específica tanto de lo dispuesto en la Ley de 1985 como en la Orden de 1988 evita la aparición de no pocos problemas y puede merecer una valoración positiva. Ahora bien, si sostenemos la primacía del Acuerdo de 1979 sobre la legislación interna y por tanto la imposibilidad de ésta de modificar unilateralmente aquél, habremos de concluir que aún en el caso de que no se fundamentase el mantenimiento de la no sujeción en el artículo 2.4 de la Ley de 1985, debería haberse respetado de igual modo.

En fin, el artículo 2. Dos de la Ley de 1992 se expresa en los mismos términos que el citado de la de 1985, por lo que la regulación introducida por la Orden de 1988 ha de entenderse perfectamente aplicable

4. Sexta Directiva del Consejo de las C.C. E.E. de 17 de mayo de 1977 para la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a impuestos sobre cifras de negocios.

tras la nueva legislación al no haberse producido sobre el particular un cambio de criterio.

En mi opinión, el contenido de la Orden habría venido más apropiadamente recogido en una norma de carácter bilateral, teniendo en cuenta lo previsto en el Protocolo Adicional del A.A.E., máxime cuando la propia Orden se expresa calificando de modificación sustancial la introducida por el I.V.A. en el sistema fiscal indirecto español, presupuesto habilitante para abrir la vía a la bilateralidad. En un afán de ser respetuosa con la terminología del Acuerdo, la Orden Ministerial habla en el presente caso de no sujeción. Puchades Navarro ⁵ sostiene que es éste un caso de no sujeción imposible en el marco del I.V.A. dado que la no sujeción a cualquier tributo implica que no se produce el hecho imponible y en el caso del I.V.A. esto no puede defenderse cuando se adquieren o importan objetos destinados al culto. Sáinz de Bujanda ⁶ considera que en el caso de los supuestos de no sujeción, tales supuestos no están contenidos en la norma delimitadora del hecho imponible y si se mencionan por la Ley se hace con objeto de aclarar la formulación del hecho imponible. Es claro, pues, que la adquisición de los objetos destinados al culto está perfecta y totalmente incluida en el supuesto delimitador del hecho imponible del I.V.A. no pudiendo hablarse pues en puridad de no sujeción. Como dice Carretero ⁷ las exenciones deben distinguirse de la llamada no sujeción al tributo. En este supuesto no nace el hecho imponible mientras que en las exenciones el sujeto beneficiario se halla comprendido en el presupuesto legal y se requiere una obligación legal que lo excluya de la obligación tributaria; (...) en la no sujeción, la Administración se limita a no liquidar el tributo correspondiente, sin necesidad de acto administrativo, circunstancia esta última que, como veremos, no es tampoco predicable de las adquisiciones de objetos destinados al culto, las cuales han de

5. «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en el caso del I.V.A.» Monografías de Derecho Canónico, 31. Salamanca, 1989. Pp. 211 y ss.

6. «Lecciones de Derecho Financiero». Madrid, 1993. P. 212.

7. «Derecho Financiero». Madrid, 1968. P. 422.

observar un trámite formal de reconocimiento por la Administración tributaria.

A mayor abundamiento, la propia Orden Ministerial resulta en alguna medida contradictoria porque si entendemos que los supuestos de no sujeción son aquéllos en que no se produce el hecho imponible ni surge consecuencia alguna, siendo irrelevantes para la norma tributaria ⁸, ello parece difícil de conciliar con las obligaciones formales que la propia Orden impone a las Entidades eclesíásticas beneficiarias, que no son precisamente pocas, por lo que en realidad estaremos ante un supuesto de exención.

¿Por qué la Administración acude pues a la fórmula imposible conceptualmente de la no sujeción —además de contradictoria— en lugar de ir directamente a la exención? Si, como creemos, lo hace por ajustarse a los términos del Acuerdo, resulta que de rechazo estaría contraviniendo lo dispuesto conceptualmente en dos normas de rango superior a la propia Orden (la Ley y el Reglamento del I.V.A.) ⁹ que definen el hecho imponible.

Para Puchades ¹⁰ se presenta por tanto una evidente colisión entre lo establecido en la Ley del Impuesto y el Acuerdo. Dado el rango de Tratado Internacional que tiene el Acuerdo —dice— en el orden de prelación normativa esta por encima de cualquier ley ordinaria y, por tanto, la Ley del I.V.A. no puede modificar el Acuerdo. En consecuencia, una actividad a la que se reconoce la no sujeción en el Acuerdo no puede quedar sujeta por la Ley del impuesto, si bien esta solución nos conduce a un sinsentido en el contexto del I.V.A.

No estando sujeta la adquisición de los objetos destinados al culto; es claro que la consecuencia inmediata va a ser que la Iglesia católica, como excepción, no va a estar obligada a soportar la repercusión de la cuota impositiva que en otro caso gravaría la entrega, con lo que en principio se le proporciona una ventaja fiscal cuya sustanciación prác-

8. CASADO OLLERO, Gabriel; FALCÓN y TELLA, Ramón; LOZANO SERRANO, Carmelo y SIMÓN ACOSTA, Eugenio. «Cuestiones tributarias prácticas». Madrid, 1990 p. 171.

9. En este sentido, la Orden contradice tanto la normativa de 1985 como la de 1992.

10. *Ob. cit.*

tica no se encuentra exenta de dificultades. El efecto que va a generar en los proveedores de las entidades eclesiásticas es una consecuencia directa de la realización de operaciones exentas: la inmediata preclusión del acceso a la vía de la deducción del tributo. La legislación del I.V.A. (artículos 92 y siguientes de la Ley 37/1992) permite únicamente la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes y servicios empleados para la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas y no exentas. Es por ello que la liberación del tributo que experimentan las entregas de bienes destinados al culto a las entidades católicas impide al proveedor deducir el I.V.A. soportado del I.V.A. repercutido, precisamente porque dicha repercusión no se produce.

Ello implicará indefectiblemente unos mayores costes para el proveedor, que se convierte así en un consumidor final ficticio de las adquisiciones realizadas para efectuar las entregas de bienes destinados al culto. Esta elevación de costes —por comparación a una entrega de los mismos bienes no a una entidad eclesiástica de las amparadas por el beneficio— determinará que el proveedor tienda naturalmente elevar los precios de los bienes entregados para resarcirse de ese mayor coste, pues en otro caso resultaría indirectamente perjudicado por la exención.

El precepto se expresa también en el sentido de precisar el contenido del A.A.E. adaptándolo al concepto de hecho imponible en la legislación del I.V.A. Así, el artículo III c) del Acuerdo dice que no estará sujeta «la adquisición de objetos destinados al culto». En la legislación del I.V.A. las adquisiciones no son hecho imponible más que cuando son a la vez importaciones, por lo que, en rigor, en el marco de las operaciones interiores, la adquisición no está gravada sino que lo está la entrega de bienes. Toda vez que al final es el destinatario o adquirente quien ha de soportar el peso económico del tributo, llevar a su último extremo la no sujeción de la adquisición estrictamente habría sido tanto como obligar a los Entes eclesiásticos a soportar esta repercusión y en definitiva, burlar el espíritu del Acuerdo. Es por ello que la Orden adopta en su redacción una solución de compromiso cuando traslada la no sujeción de la adquisición a la entrega o importación de objetos des-

tinados exclusivamente al culto. Creo que una solución de este tipo habría debido ser adoptada en un acuerdo de ejecución del A.A.E. para respetar escrupulosamente lo pactado en éste.

El punto tercero de la Orden de 29 de febrero de 1988 dispone que no están sujetas las entregas o importaciones de objetos destinados exclusivamente al culto por el adquirente o importador ¹¹. La introducción del adverbio modal da una idea clara de la interpretación restrictiva que la Administración tributaria viene manteniendo sobre lo que hayan de considerarse objetos de culto amparados por el beneficio fiscal. Así, parece que sólo se admite la posibilidad de acogerse a este beneficio a aquellos que por su propia naturaleza únicamente sean susceptibles de destinarse a actos de culto (cálices, copones, vestuario de sacerdotes y religiosos, mobiliario específicamente religioso, etc.) y no aquellos otros que sean susceptibles de un uso mixto pero que de hecho estén siendo destinados a actividades de culto (un equipo de megafonía o de calefacción para el templo).

Hemos de criticar en este aspecto la redacción dada al artículo tercero de la Orden que introduce una distinción donde el A.A.E. no la establece, pues este no dice en su artículo III c) objetos «destinados exclusivamente al culto» sino simplemente «objetos destinados al culto» Creo que el A.A.E. admite perfectamente tanto los del primer tipo (los sólo destinables al culto por su propia naturaleza) como los del segundo (los que pueden servir para distintos usos) centrando el criterio en la afectación efectiva de las adquisiciones que por el beneficiario se haga en cada caso ¹².

11. Sobre los objetos de culto en particular resulta interesante el trabajo de MARTÍNEZ BLANCO «Cosas y lugares destinados al culto en el Derecho del Estado» en «Dimensiones jurídicas del factor religioso» (Estudios en homenaje al Profesor LÓPEZ ALARCÓN). Murcia, 1987, pp. 267-294.

12. La Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de marzo de 1988 (B.O.E. de 23 de marzo) parece abonar indirectamente la interpretación expuesta del concepto de objetos de culto cuando —refiriéndose a útiles tales como altares, cálices, sagrarios, etc.— establece que para estar no sujeta su adquisición han de destinarse por el adquirente o importador exclusivamente al culto. Es decir, implícitamente está admitiendo que estos objetos podrían ser susceptibles de un uso diferente del cultural y, en consecuencia, le interesa precisar que la no sujeción operará sólo cuando los bienes adquiridos estén efectivamente destinados de un modo exclusivo al culto. En buena ló-

Es más, parece que en el pasado la legislación admitió la concesión de beneficios fiscales en las adquisiciones de objetos de culto tanto para los supuestos de objetos exclusivamente de culto como para los susceptibles de distintos usos pero afectos efectivamente al culto,¹³ criterio que no podemos dejar de calificar como acertado¹⁴.

En fin, aunque la Jurisprudencia del Tribunal Supremo se haya pronunciado expresamente acerca de la necesidad de interpretar restrictiva-

gica, cualquier otro elemento material (por ejemplo, uno de los propuestos, como el equipo de megafonía o la instalación de calefacción de un templo) podrá ser destinado, por su propia naturaleza, a actividades de culto o a otras de diverso tipo. Por tanto, habrá de estar no sujeta su adquisición, de acuerdo con esta tesis, cuando sean destinados al culto de un modo efectivo y exclusivo. Esta exclusividad habrá de entenderse por consiguiente no de modo que el bien sólo sea posible destinarlo al culto por su propia naturaleza o construcción, sino que sean su instalación y afectación las que determinen que sólo habrán de servir al fin que ampara la no tributación.

Interesa destacar asimismo que —a mi entender—, esta Resolución señala claramente el carácter subjetivo y finalista de la exención, al precisar que tales entregas de bienes son operaciones sujetas como norma general si bien, no obstante, con carácter excepcional cabe la no sujeción cuando se cumplan los requisitos de sujeto adquirente y destino del bien previstos en la norma rectora.

La Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de febrero de 1993 (que cita y hace suyo el criterio sentado en otra anterior de 30 de mayo de 1988) establece que la no sujeción queda restringida a que el objeto adquirido por su naturaleza y función pueda destinarse exclusivamente al culto. Por tanto, están sujetos y no exentos los suministros de energía eléctrica, gas, calor, frío y otras energías para lugares destinados a viviendas de sacerdotes con cura de almas y locales para actividades pastorales (Actualidad Tributaria año 1994, ref C-550).

13. Así, ALBIÑANA («Régimen tributario», en la obra conjunta «Iglesia y Estado en España Régimen jurídico de sus relaciones». Madrid, 1980, pp. 200-201) habla de que en la Ley de 22 de diciembre de 1966 se declaraban exentas «las adquisiciones de objetos destinados al culto católico» y no sujetas «las adquisiciones de artículos que no puedan tener otra aplicación que la del culto».

14. PORTERO SÁNCHEZ en «Jurisprudencia estatal en materia eclesiástica» (Madrid, 1968, p. 125) recoge la reseña de un Acuerdo del Tribunal Económico Administrativo Central de 21 de octubre de 1966 en el que se entiende que no puede comprenderse entre los bienes de culto a un coche adquirido, según propia declaración de la Orden, para el servicio interno de la administración de la misma.

Es cierto que la Resolución referida fue dictada en el marco del Concordato anterior al actualmente vigente, pero me ha parecido interesante llamar la atención sobre la circunstancia de que implícitamente parece admitirse que, si el vehículo (o cualquier otro bien mueble) no estuviese destinado al servicio interno de la administración de la Orden sino hipotéticamente al culto —aun cuando no se tratase de un objeto de culto específicamente considerado, esto es, no susceptible de otro destino que el cultural por su propia naturaleza— podría quedar amparado por la exención entonces existente.

mente todo beneficio fiscal por imperativo del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria ¹⁵ no debe entenderse en el presente caso que respetar el tenor literal del Acuerdo sea una interpretación amplia de una exención. La lectura que la Orden Ministerial arroja de lo previsto en el A.A.E. se nos antoja contradictoria con los postulados de la propia L.G.T., por consiguiente.

Álvarez Prieto ¹⁶ hace una interpretación aún más amplia del concepto de objetos destinados al culto recogido en el Acuerdo, en el sentido de constatar que en los últimos tiempos la tradicional labor caritativa de la Iglesia se está transformando en una labor social, dando paso la idea de limosna a otros conceptos como promoción social o integración social lo que comporta distintas actuaciones sociales y consecuentemente distintos medios con los que hacer frente a las nuevas necesidades. Para este autor, puede y debe establecerse cierto paralelismo a efectos fiscales entre el concepto de culto y la voluntad de la misión de promoción social y beneficencia de la Iglesia, citando como ejemplo el que el artículo IV. 2 del A.A.E. mantenga que las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en el propio artículo y destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, tengan derecho a las mismas deducciones a efectos del I.R.P.F. que las cantidades entregadas a las Asociaciones y Entidades a que se refiere el artículo V ¹⁷.

En un sentido similar Mier Menes ¹⁸ entiende que «no sólo los bienes muebles, sino también los templos y capillas deben ser considerados objetos destinados al culto y, por tanto, los bienes y servicios adquiridos por las Entidades eclesiásticas para su construcción deben

15. Las Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de septiembre, 30 de septiembre y 10 de octubre de 1988 (referencias Aranzadi 7205, 7352 y 7962, respectivamente) sientan claramente la doctrina de que a tenor del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria, todo beneficio fiscal por sí ha de ser interpretado restrictivamente.

16. «La aplicación del I.V.A. a las Entidades benéfico-asistenciales sin fin de lucro, de carácter eclesiástico». Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, Vol. IV, pp. 320-321.

17. Esta deducción desapareció por la modificación introducida por la Ley 13/1985, de 2 de junio, de Patrimonio Histórico Español, lo cual merece la crítica de Álvarez Prieto por entender que se ha conculcado el principio de jerarquía normativa, opinión que compartimos plenamente.

18. «La aplicación del I.V.A. a las Entidades Eclesiásticas». R.E.D.C. Vol. 44, n.º 123, p. 561.

entenderse como adquisiciones de objetos destinados al culto y, por tanto, no sujetas al I.V.A.» es decir, sólo los bienes destinados a actividades culturales, no todos los afectos a cualquiera de las actividades realizadas por las Entidades eclesiásticas.

Los objetos destinados al culto en cuanto utensilios para la celebración de actos de homenaje religioso (cálices, ostensorios, copones, hostiarios, patenas, vinajeras, sagrarios, pértigas, lámparas, conchas de bautizar, etc.) son frecuentemente fabricados con metales preciosos en todo o en parte, lo que inicialmente choca con el régimen general en cuya virtud las entregas de objetos de joyería, alhajas y otros han sido y son objeto de tributación por el Impuesto. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 13 de febrero de 1986 (B.O.E. de 21 de febrero), a partir de una consulta vinculante formulada por la Asociación Valenciana de Comerciantes de Gemas y Metales Nobles, se pronunció en el sentido de que el tipo impositivo aplicable a las entregas de objetos de oro o platino era el del 33%¹⁹, cualquiera que sea la condición del adquirente y el uso a que se destinen los objetos manufacturados elaborados con oro o platino²⁰.

Aunque es claro que no todos los objetos destinados al culto están fabricados con metales preciosos como los aludidos, no es menos cierto que la tradición católica ha entendido que es necesario respetar ciertas solemnidades en lo religioso que pasan por el empleo de materiales nobles en la confección de algunos de los útiles empleados en la liturgia. Ante una respuesta tan tajante como la dada por la Resolución citada, sería perfectamente explicable la reticencia de cualquier industrial del ramo a dejar de cargar al I.V.A. a un sujeto eclesiástico que le adquirió un objeto confeccionado con metales preciosos. No recoge la Resolución referida los compromisos derivados del Concordato, cuestión que sería posteriormente solventada por la O.M. de 29 de febrero de

19. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1992 modificó a la baja el entonces tipo incrementado del 33% al 28%, y la Ley del Impuesto de 1992 ha suprimido el tipo incrementado, quedando el tipo normal u ordinario en un 15%, que a su vez ha variado al 16% por mor de lo establecido en el artículo 38 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

20. No obstante, se respeta un tipo normal —en aquel momento del 12%— para las entregas de exclusiva aplicación industrial, clínica o científica.

1988, apreciándose un cambio de orientación ya en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de marzo de 1988 (B.O.E. de 23 de marzo), a partir de una consulta vinculante formulada por la Asociación Española de Joyeros, Plateros y Relojeros, que hubo de especificar, en su dispositivo segundo, que no están sujetos al Impuesto las entregas o importaciones de objetos de culto tales como altares, sagrarios, cálices, copones, custodias, crucifijos, imágenes [...] y otras análogas cuando sean destinadas por el adquirente o en su caso por el importador exclusivamente al culto, siempre que se cumplan los requisitos establecidos en la Orden precitada.

En cuanto a la reparación de objetos destinados al culto, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 13 de febrero de 1986 (B.O.E. de 21 de febrero) establece que la reparación de artículos de joyería que no constituya renovación o transformación de los mismos está sujeta al Impuesto, tributando al tipo ordinario. No se refiere a los objetos de culto pues no se planteó una cuestión tan específica, pero si tenemos en cuenta que tanto el A.A.E. como la Orden Ministerial declaran no sujeta exclusivamente la adquisición y que la Resolución citada se refiere a artículos de joyería, entre los que se encontrarán los destinados al culto cuando sean fabricados con metales nobles, habremos de concluir que su eventual reparación está sujeta y no exenta.

Siguiendo a Lejeune ²¹, convendremos que se echa en falta un precepto similar —dice— al contenido en la ley de adaptación impositiva alemana (Steueranpassungesetz) en el que se especifique a efectos fiscales que debe entenderse por fines religiosos y de culto, lo que sería sobremano interesante no sólo para este supuesto, sino para otros derivados de la aplicación de otros tributos. El autor escribió este comentario casi recién publicados los Acuerdos, entendiéndolo ya en aquel momento que éste de los objetos de culto era uno de los casos que habían de ser resueltos por la vía del artículo VI del A.A.E. Tal procedimiento no ha sido observado formalmente.

21. «Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado español», en «IUS CANONICUM», volumen XIX, n.º 37, enero-junio 1979, pp. 331-332.

Para Panizo Romo de Arce²² el tema de la adquisición de objetos destinados al culto es quizás «el beneficio fiscal que presenta mayores problemas de aplicación, al existir multitud de objetos que pueden utilizarse con fines sagrados o, por el contrario, diversos de los que exige el Acuerdo económico para la bonificación tributaria». Quizá consciente de ello —dice— el legislador deslindó ambas categorías en la anterior regulación del Impuesto sobre el Lujo —B.O.E. de 10 de enero de 1967— estableciendo la no sujeción para objetos que no podían tener más aplicación que la del culto —cálices, copones, vestiduras y análogos— y la exención para aquellos que fueran generalmente destinados al culto, aunque sin ser ésta su única utilidad. En todo caso, la Administración tributaria ha zanjado la cuestión sin necesidad de distinguir entre unos u otros, considerando que sólo los primeros podrán tener derecho al beneficio.

Las adquisiciones o importaciones han de ser realizadas directamente por las Entidades a que se refiere el artículo Segundo, letra a) de la propia Orden, a saber, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas, esto es, las mismas Entidades a las que se refiere el artículo IV del A.A.E. No se incluyen aquí, por tanto, las Entidades del artículo V (Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes médicas, hospitalarias o de asistencia social), las cuales habrán de soportar en principio la repercusión del I.V.A. en los objetos de culto que adquieran. No obstante pudiera considerarse válida la extensión de la exención a las Entidades del artículo V del Acuerdo en el contexto del artículo III el cual dice solamente que no están sujetas «la adquisición de objetos destinados al culto» sin precisar cuáles hayan de ser los sujetos eclesiásticos que puedan beneficiarse de la misma. Es más, parece que incluso debería haberse optado por una interpretación en este sentido del artículo III toda vez que

22. «Régimen Financiero y Tributario de la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979». *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. Agosto 1984. P. 193.

cuando el Acuerdo quiere establecer la distinción entre las Entidades de la jerarquía y las demás lo hace expresamente, como en el caso de los artículos IV y V a efectos, por ejemplo, del Impuesto sobre Sociedades.

La adquisición ha de ser efectuada de forma directa por las Entidades beneficiarias, por lo que la liberación del gravamen se producirá únicamente en la última fase del proceso de adición de valor cargándose el impuesto en todas las demás fases anteriores y teniendo que soportar y/o repercutir las cuotas correspondientes los sujetos pasivos que intervengan en el ciclo de producción-distribución-entrega. Así, la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de marzo de 1988 (B.O.E. de 23 de marzo) señala en su dispositivo primero que estarán sujetas las entregas e importaciones de objetos de culto cuando se efectúan por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.

La no sujeción se entiende sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7, número 5 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el cual establece que no están sujetas al concepto de «transmisiones patrimoniales onerosas» las operaciones constitutivas del hecho imponible del mismo cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido. No obstante quedarán sujetas a dicho concepto impositivo las entregas o arrendamiento de bienes inmuebles cuando gocen de exención en el Impuesto sobre el Valor Añadido ²³.

Lo anterior ha de entenderse en el sentido de que la no sujeción al I.V.A. de las adquisiciones de bienes destinados al culto a que se está refiriendo la Orden Ministerial no prejuzga la sujeción que por Ley hu-

23. En idénticos términos se expresa el artículo correspondiente del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (B.O.E. de 20 de octubre).

biera de corresponder a las entregas (al I.V.A. o al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales) en función del carácter de la persona física o jurídica que realice la entrega. En uno u otro caso estará la Iglesia liberada del abono de la cuota impositiva correspondiente por así preverlo —en su defecto para transmisiones patrimoniales onerosas— el artículo IV C) del A.A.E.

El beneficio no opera automáticamente, sino que es necesario que la Entidad eclesiástica adquirente aporte al sujeto pasivo que realice las entregas un documento justificativo de la naturaleza y destino al culto de los objetos adquiridos expedido, según proceda, por el Ordinario del lugar o el Superior o Superiora correspondiente.

Es necesario distinguir este reconocimiento del recogido en el artículo 5 del Reglamento del Impuesto, que al tratar esta cuestión se refiere únicamente a su necesidad para el disfrute de las exenciones a que se refieren los números 6.º y 12.º del artículo 20. Uno de la Ley. Tan sólo el segundo de los enunciados atañe a los sujetos eclesiásticos si bien lo hace desde el punto de vista del sujeto pasivo del impuesto, lo mismo que para las entidades de carácter social hace el artículo 6 y el 7 para las operaciones relativas a la educación y la enseñanza, por lo que los términos en que se plantea en el Reglamento en los casos referidos no son extrapolables a la adquisición de objetos destinados al culto.

En los casos de importación el importador deberá presentar en la Aduana el documento justificativo mencionado.

La Ley de 1992 establece, como consecuencia de la culminación del proceso de apertura de fronteras entre los Estados miembros de la Comunidad implantado por el Acta Unica, la supresión de la calificación como importaciones a efectos del Impuesto que la Ley de 1985 hacía de las adquisiciones procedentes de países de la C.E., pasando a tipificarlas como operaciones intracomunitarias y considerando importaciones sólo a las que provienen de países terceros.

Por lo que a los sujetos eclesiásticos afecta en esta materia, las importaciones deberían a seguir tramitándose como hasta la entrada en vigor de la Ley de 1992, con la salvedad de que no se englobarán las

adquisiciones procedentes de países comunitarios en este tratamiento. Hasta la fecha no hemos tenido noticia de la adaptación normativa que precisa a estos efectos la introducción de una nueva categoría de hecho imponible. No obstante, a tenor de lo dispuesto en los artículos 85 en relación con el 71 de la Ley, creemos que el trámite se habrá de solucionar de forma prácticamente igual mediante la presentación de la certificación ante la Oficina correspondiente de la Agencia Tributaria²⁴. La adquisición intracomunitaria para no estar sujeta habrá de ser realizada directamente por la Entidad destinataria.

En los casos en que el sujeto pasivo esté sometido al régimen especial del recargo de equivalencia, la Orden Ministerial prevé un complejo mecanismo para la práctica de las devoluciones,²⁵ la Delegación de la Agencia Tributaria correspondiente al domicilio fiscal del proveedor de la Entidad eclesiástica adquirente, de ser ello procedente, le efectuará la devolución del recargo soportado.

1. B) Bienes inmuebles adquiridos para ser destinados al culto, a la sustentación del clero sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

El texto del artículo III C) del A.A.E. declara no sujeta la adquisición de objetos destinados al culto. Si bien la dicción «objetos» puede hacernos pensar inicialmente en bienes muebles, en el tenor literal del precepto podrían a primera vista entenderse englobados tanto los muebles como los inmuebles destinados a esa finalidad²⁶.

Como hemos visto, la Administración tributaria ha optado por una interpretación restrictiva del Acuerdo, incluyendo sólo a los bienes muebles en el artículo III C). Ahora bien, por una vía indirecta, determinados bienes inmuebles de la Iglesia católica han obtenido un trata-

24. Según el artículo 85 de la Ley del I.V.A. son sujetos pasivos en las adquisiciones intracomunitarias de bienes quienes las realicen de conformidad con lo previsto en el artículo 71, el cual considera realizadas las mismas en el lugar de llegada de la expedición o transporte con destino al adquirente.

25. Artículos 153 y ss. de la Ley del Impuesto.

26. En este sentido se pronuncia Mier Menes *ob. cit.* p. 561.

miento más favorable que los inmuebles de la generalidad de los contribuyentes a través de la normativa introducida por la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que dedica a la cuestión su dispositivo segundo ²⁷.

La Orden, sin embargo, no ha fundamentado la regulación especial en el artículo III C) del Acuerdo económico sino en el IV C) de la misma disposición así como en lo dispuesto en el artículo 2.4 de la Ley del I.V.A. de 1985 y en la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que el artículo IV.1 C) del A.A.E. establece. El referido artículo 2.4, cuyo contenido ha sido recogido esencialmente por la nueva Ley, establece la obligación de aplicar el Impuesto sobre el Valor Añadido respetando los compromisos adquiridos por el Estado en virtud de los Acuerdos y Tratados Internacionales que formen parte de su ordenamiento interno. Entre estos compromisos se asumió en 1979 la exención en determinadas circunstancias, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Los cambios operados en la imposición indirecta como consecuencia de la implantación del I.V.A. y previamente a éste, por la aplicación a las ventas empresariales de inmuebles del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas, en virtud de la Ley de 25 de septiembre de 1979 ²⁸, han provocado, entre otras, la absorción por el I.V.A. de parte de la imposición que antes gravaba el Impuesto sobre

27. El tratamiento fiscal dulcificado para las adquisiciones de inmuebles destinados al culto o finalidades similares podemos decir que es una «tradicción» en nuestro sistema fiscal, toda vez que ya el artículo XX, 1 del Concordato de 1953 enumeraba ciertos inmuebles que habrían de ser objeto de diversos beneficios fiscales. Así las cosas, y por lo que se refiere a los antecedentes inmediatos del I.V.A., se estableció la exención para las ejecuciones de obras de edificios eclesiásticos, precisándose por la Administración tributaria (entre otras, Resolución de la Dirección General de Impuestos de 26 de junio de 1972) que la exención del Concordato sólo se extendía a los inmuebles eclesiásticos edificados, y no a los contratistas o ejecutores de dichas obras, que resultaban sujetos pasivos del Impuesto a tenor del artículo 9 b) del Texto Refundido. (GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. «El patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario del Estado español», en la obra conjunta «El hecho religioso en la Constitución Española». Salamanca, 1979, p. 342).

28. La Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 24 de junio de 1984 dispuso que la exención contenida en el artículo IV.1 C) del A.A.E. se considera referida al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas.

Transmisiones Patrimoniales, ²⁹ de forma que si en 1979 la totalidad de las adquisiciones inmobiliarias realizadas por la Iglesia católica (tanto a particulares como a empresarios o profesionales) estaban libres de imposición por así preverlo el A.A.E, las modificaciones introducidas en el sistema de imposición indirecta por el I.T.E. y por el I.V.A. determinarían que sólo las adquisiciones realizadas a particulares permanecerían sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y aquellas adquisiciones realizadas a empresarios o profesionales estarían sujetas al nuevo impuesto, lo que, aplicando rigurosamente el A.A.E., significaba su no exención por referirse su artículo IV.1 C) taxativamente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

Así, la diferencia que existe con lo dispuesto en el artículo III C) para los objetos destinados al culto es que para éstos se prevé la no sujeción a la imposición sobre el gasto o consumo, por lo que produciéndose una modificación del sistema tributario —como de hecho ocurrió a partir del 1 de enero de 1986— siempre que las nuevas figuras impositivas graven esa manifestación de la capacidad contributiva la ventaja fiscal habrá de operar, mientras que en el caso del artículo IV.1 C), la dicción concreta de un impuesto circunscribe a ese todo beneficio.

Así las cosas, la única vía para respetar el compromiso adquirido en 1979 era asirse a lo preceptuado por el artículo 2.4 de la Ley del

29. Véase artículo 7.5 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre. En idénticos términos, el mismo artículo del Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre (B.O.E. de 20 de octubre).

En este sentido, para MENÉNDEZ HERNÁNDEZ («Los impuestos indirectos sobre el tráfico jurídico», Barcelona, 1988, p. 3), la vigencia coetánea del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y del I.V.A. puede plantear y de hecho plantea problemas de calificación jurídico-fiscal sobre las figuras sujetas a uno u otro tributo. Y ello porque la materia imponible, objetivamente considerada, es la misma en los dos impuestos.

La nómina de los actos sujetos al I.V.A. —dice— parece un calco de las figuras incluidas en el hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales [...] y es que, objetivamente, ninguna diferencia existe entre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y el I.V.A., considerados ambos tributos en una panorámica global y generalizada.

I.V.A. de 1985, a la que la propia Exposición de Motivos de la Orden Ministerial se refiere, entendiéndose que una aplicación rigurosa de la Ley, privaría a la Iglesia católica de un justo beneficio del que pocos años atrás se había convenido que podría disfrutar y eso sería obviamente contrario al espíritu del Acuerdo³⁰.

En este sentido, el dispositivo segundo de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988 establece que «la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985...»³¹, siempre que se cumplan determinados requisitos:

1.º) Que la adquisición de los inmuebles se realice a empresarios o profesionales, sujetos pasivos del I.V.A. Este requisito no lo recoge la Orden expresamente pero resulta una consecuencia directa de la aplicación del Impuesto³².

2.º) Que la adquisición constituya efectivamente la entrega del inmueble o bien una ejecución de obra habiéndose aportado por el empresario constructor al menos el 20% de los materiales empleados. Tampoco recoge esta condición la Orden Ministerial pero sí lo hacía el artículo 9.2 del Reglamento del I.V.A. de 1985, al establecer en su apartado 4.º que se consideran entrega de bienes las «ejecuciones de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20% de la base imponible».

30. FERNÁNDEZ CORONADO entiende que las exenciones del artículo IV.1 del A.A.E. son permanentes en cuanto que no tienen plazo de caducidad y estarán vigentes, por tanto, mientras lo esté el Acuerdo. («La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, septiembre-diciembre de 1985, p. 386).

31. Dicho artículo establece el concepto de entrega de bienes a efectos del I.V.A., recogiendo en concreto en su apartado 2, número 2.º, la transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute exclusivos de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos representativos de las mismas.

32. Véanse artículos 7.5 del Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y 4. Cuatro de la Ley del I.V.A. de 1992.

De forma más clara, el artículo 8. Dos. 1.^o de la Ley de 1992 considera entrega de bienes a las ejecuciones de obras en las que el empresario aporte la totalidad de los materiales utilizados y aquellas en que aporte solamente una parte siempre que en este último caso su coste exceda del 20% de la base imponible. En otro caso tendría la consideración de prestación de servicio (artículo 11. Dos. 6.^o) y quedaría automáticamente fuera del ámbito de aplicación de la exención prevista en la Orden Ministerial al referirse ésta expresamente a las «entregas de bienes inmuebles».

No prevén ni la Ley ni el Reglamento de 1992 un precepto que regule especialmente la rehabilitación de edificios. El artículo 57.3 del Reglamento de 1985 establecía para esta operación el mismo requisito de la aportación de materiales por el ejecutante de la obra para poder considerarla entrega de bienes. En defecto de una previsión expresa, entendemos que toda rehabilitación de edificio habrá de considerarse una ejecución de obra, pero además, a efectos del I.V.A. será por extensión entrega de bienes (inmuebles) cuando la aportación de los materiales necesarios para dicha ejecución efectuada por el contratista sea superior al 20% de la base imponible.

Según Puchades³³ esta exención es limitada «y por tanto no comprende la adquisición de materiales por parte del empresario que realiza la entrega ni tampoco los servicios prestados por arquitectos y aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación». Consecuencia inmediata de ello va a ser la que con carácter general se dará en todos los supuestos en que la Iglesia como destinatario final de los bienes o servicios adquiridos no está obligada a soportar la repercusión del Impuesto: que el empresario-proveedor, no pudiendo resarcirse en su cliente de las cuotas del I.V.A. por él soportadas tenderá naturalmente a hacerlo mediante el correspondiente incremento del precio.

3.^o) Que los adquirentes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas, los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas.

33. *Ob. cit.* p. 215.

Por consiguiente, la Orden restringe la exención a las Entidades integradas en la jerarquía eclesiástica. Es, pues, una exención de tipo subjetivo, pues no se extiende a otras Entidades (Asociaciones, Fundaciones Instituciones de caridad o beneficencia) que, dependientes de las anteriores o incluso creadas por las mismas, realicen la adquisición de inmuebles o de parte de ellos con alguna de las finalidades previstas para la aplicación del beneficio. Alvarez Prieto³⁴ es de la opinión de que las inversiones realizadas por las Instituciones (eclesiásticas) sin fin de lucro para prestaciones futuras que reúnan la consideración de *conditio sine qua non* para poder realizar posteriores entregas de bienes o prestaciones de servicios, deben tener las mismas exenciones en sí.

Lo expuesto puede merecer una doble reflexión:

— Si entendemos que la Orden de 29 de febrero de 1988 se limita a concretar la exención del artículo IV. 1 C) del A.A.E., referente al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, adaptándola al I.V.A. por las consecuencias derivadas de la absorción por éste de parte del antiguo hecho imponible de aquél, la precisión de la O.M. es enteramente correcta desde el momento en que el referido artículo del Acuerdo se restringe a los sujetos citados en la exención del Impuesto de Transmisiones.

— Si por el contrario entendemos que entre la no sujeción a que se refiere el artículo III C) del A.A.E. han de encontrarse los bienes inmuebles igualmente, la regulación de la Orden estaría contraviniendo el Acuerdo en este extremo, al excluir del beneficio la adquisición de un bien destinado al culto.

De la lectura comparada de los artículos III C) y IV.1 C) del Acuerdo de 1979 parece desprenderse que el texto del Concordato se está refiriendo, en el primero de los preceptos citados, a los objetos destinados al culto en cuanto bienes muebles, por las siguientes razones:

En primer lugar, porque de incluirse los inmuebles en el artículo III C), parece que no tendría mucho sentido especificar una exención

34. *Ob. cit.* p. 319.

para las adquisiciones de este tipo de bienes en el artículo IV, dado que el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales es uno más de los que gravan el gasto o consumo a los que genéricamente se refiere el artículo III. Si las adquisiciones inmobiliarias de suelo o edificaciones destinadas al culto ya estaban no sujetas a los impuestos que gravan esta forma de manifestarse la capacidad económica, ¿qué sentido habría de tener el reiterarlo en otro precepto del mismo texto?

En segundo lugar, abundando en esta interpretación se encuentra el hecho de que el artículo IV restrinja a determinados adquirentes (la Santa Sede la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y sus Provincias y sus Casas) y condicione a determinadas finalidades o destinos de los bienes adquiridos (el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad) el disfrute efectivo de la exención, precisión que no habría sido necesario hacer de estar estas adquisiciones —las inmobiliarias— entre las amparadas por el principio general de no sujeción contemplado en el artículo III.

Sea como fuere, parece que la concreción de estos extremos habría de precisarse necesariamente a través de un Acuerdo de ejecución del A.A.E. a tenor de lo preceptuado por el artículo VI del texto concordatario y no mediante una Orden Ministerial. Si como parece, la línea interpretativa del Acuerdo ofrecida por la Administración es la de excluir del ámbito del artículo III C) a los bienes inmuebles, la regulación de la Orden es plenamente coherente con tal criterio y consigo misma al deslindar perfectamente la naturaleza de ambos tipos de adquisición y la fundamentación de cada una de ellas, y a tal criterio habrá que estar hasta tanto no se produzca la posible y necesaria concreción bilateral de todos estos aspectos.

4.º) Los inmuebles así adquiridos habrán de ser destinados a alguna de las finalidades que justifican la exención, a saber, el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad³⁵.

35. La Profesora FERNÁNDEZ CORONADO (*ob. cit.* p. 387) considera estas exigencias del artículo IV fuertes condicionamientos para la posibilidad de exención.

Dado que estamos ante una exención en cierto modo subjetiva, la norma es coherente en el establecimiento de las finalidades enumeradas, siendo por lo demás respetuosa con el Acuerdo que se expresa literalmente en los mismos términos.

5.º) Que los documentos en que consten tales operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda (actualmente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria) en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las Entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes.

6.º) La dependencia de la Administración tributaria, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la Entidad con la nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención.

7.º) La Entidad solicitante entregará a su proveedor una copia del documento en el que se reconozca la exención para que no autoliquide ni repercuta el Impuesto, y sirva de justificante a efectos de comprobación administrativa.

2. LA APLICACIÓN DEL I.V.A. A LAS CONFESIONES NO CATÓLICAS COMO REPERCUTIDOS.

En lo que afecta a las Entidades integradas en las confesiones no católicas como repercutidos del impuesto, hemos de ver el tratamiento previsto para los dos tipos de adquisiciones exentas que estudiamos en el caso de la Iglesia católica, a saber, la adquisición de objetos destinados al culto (artículo III c) del A.A.E.) y la adquisición de bienes inmuebles destinados al culto a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad por las Entidades enumeradas en el artículo IV c) del mismo texto normativo.

2.a) **Adquisición de objetos (muebles) destinados al Culto.**

Llama la atención que en el artículo 11 de los respectivos Acuerdos con las Confesiones no católicas³⁶ que serían el equivalente al artículo III c) del A.A.E. no se recoja entre las operaciones no sujetas a tributo alguno la adquisición de objetos destinados al culto por estas confesiones. Ciertamente que las circunstancias a tener en cuenta a la hora de firmar los Acuerdos aprobados en 1992 son sensiblemente distintas que las que ambas partes (Estado y Santa Sede) tuvieron presentes en 1979. Asimismo, la experiencia en varios años de aplicación del impuesto ha evidenciado que la complicación técnica a la hora de dar cumplimiento al A.A.E. sobre este particular no es precisamente pequeña.

Por otra parte, hemos puesto de manifiesto lo asistemática que resulta en la legislación del I.V.A. la existencia de exenciones como la mencionada. Su mantenimiento sólo puede obedecer a la necesidad de respetar un compromiso asumido en una norma internacional. Por tanto, a pesar de la distorsión que pueda generar el no gravamen en la gestión del Impuesto, la exención de los objetos de culto (para la Iglesia católica) ha de mantenerse tanto por ser la norma que lo establece de rango superior a la Ley, como por prever ésta genéricamente su aplicación. Dada la diferente naturaleza de los Acuerdos del Estado con las demás confesiones, no existe ni una norma jerárquicamente superior ni un compromiso de otro tipo que condicione al poder público a otorgar una exención que choca frontalmente con la legislación fiscal. A mayor abundamiento, si esta discordancia no pudo ser prevista en 1979 (quizá en caso contrario no se habría pactado en los términos en los que se hizo), en 1992, tras varios años desde la reforma de la imposición indirecta se vio con claridad probablemente la gran dificultad que asumir un beneficio paralelo al de la Iglesia católica iba a suponer en el marco de la legislación del I.V.A.

Lo cierto es que las confesiones no católicas han experimentado un endurecimiento comparativo de su tratamiento fiscal con respecto al

36. Aprobados, respectivamente, por las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre (B.O.E. de 12 de noviembre).

obtenido por la Iglesia católica en las adquisiciones que realicen de objetos destinados al culto. Así, el artículo 3.3.º de la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, sobre régimen transitorio de la imposición indirecta, establecía la exención para «las adquisiciones de artículos gravados destinados al culto de la Iglesia católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas». ³⁷ No habiéndose recogido esta exención en la Ley del I.V.A. ni en los Acuerdos, resulta que las confesiones no católicas han de soportar indefectiblemente el gravamen establecido para las adquisiciones de los objetos que destinen al culto, incluso en los casos en que aquellos, por su propia naturaleza, sólo fueren susceptibles de una aplicación de naturaleza cultural.

Para respetar estrictamente el principio de igualdad debería haberse incluido la adquisición de objetos destinados al culto por las confesiones no católicas como una más de las operaciones no sujetas a tributo alguno, quedando en último término la posibilidad de optar por su disfrute en manos de las Entidades religiosas si, como se vio que ocurre en el caso del I.V.A. de los objetos de culto adquiridos por los sujetos eclesiásticos, la no tributación se produce únicamente a instancia de la parte interesada. Un mecanismo de gestión similar unido a la inclusión de las adquisiciones de objetos de culto entre las operaciones no sujetas habría permitido realizar con escrupulosidad la equiparación en los beneficios fiscales entre una y otras confesiones.

Ciertamente, el artículo 11.3 C) del texto de los respectivos Acuerdos establece la exención para la adquisición de todo tipo de bienes o derechos destinados al culto o al ejercicio de la caridad (confesión evangélica) o a actividades religiosas y asistenciales (confesiones judía e islámica). El beneficio no obstante, se restringe al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, por lo que toda adquisición que se realice no a un particular, sino a un empresario, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial (artículo 4 de la Ley del I.V.A. en relación con el 7.5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre

37. Ver ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, César. «Régimen tributario», en la obra conjunta *«Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones»*. Madrid, 1980, p. 200.

Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados) habrá de tributar efectivamente por el I.V.A.

González del Valle³⁸ señala que el Acuerdo de 1979 con la Santa Sede no ha sido bien interpretado en el tema de la adquisición de objetos destinados al culto «y quizá por ello se produce una discriminación respecto a otras confesiones religiosas. Las no sujeciones del artículo III» —del A.A.E.— «tienen carácter real y no personal a diferencia de lo que acontece con las exenciones de los artículos IV y V. La Ley sobre la Imposición Indirecta», de 25 de septiembre de 1979, «establecía la exención también con carácter real por tratarse de un objeto de culto destinado al culto exclusivamente y no por haberlo adquirido una confesión religiosa».

Para Rubio Rodríguez³⁹ la L.O.L.R. dispone en su artículo 7.2 que «(...) estos acuerdos o convenios pueden establecerse por el Estado con las confesiones que hayan alcanzado notorio arraigo en España; beneficios fiscales que no serán inferiores a los que disfruta la confesión católica en virtud de los Acuerdos con el Estado, artículos IV y V»

González Armendia⁴⁰ ya en el año 1988 hacía mención a la posibilidad de que las restantes confesiones alcanzasen, por respeto al principio de igualdad, por paralelismo con los concretados en el A.A.E., los mismos beneficios fiscales que los establecidos para la Iglesia católica, incluso señalando —*ob. cit.* p. 519— que en el caso de que otras confesiones acatólicas desearan concertar una colaboración (indirecta) de este tipo con el Estado éste habría de reconocérsela con la misma amplitud que la pactada en el A.A.E., por imperativo del principio constitucional de igualdad ante la ley. De forma similar, para Lombardía ya en el año 1980 se presentaba como un dato claro que «en base al principio constitucional de

38. «Derecho Eclesiástico Español», Madrid, 1991, p. 286.

39. «Derecho Eclesiástico del Estado. “Ad usum privatum”». Córdoba, 1987. P. 265.

40. «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas: contenido “mínimo” de la vertiente “indirecta”», en Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, vol. IV, año 1988, p. 516.

igualdad no podrá en principio el Estado negar a otras Confesiones lo que ya ha reconocido a la Iglesia Católica, si resulta consecuente con sus características y hay base sociológica —arraigo en España— que avale tal pretensión»⁴¹.

Es verdad que la dicción del texto de los Acuerdos no va más allá que el A.A.E. ni tampoco éste establece otra exención para estas adquisiciones que la correspondiente al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pero no es menos cierto que por vía indirecta la confesión católica disfruta de una exención con apoyatura en el Acuerdo aunque no literalmente recogida en él con la que no cuentan las confesiones no católicas con acuerdo y que precisamente por ello se está desoyendo el principio de igualdad de trato. En materia del I.V.A. se está produciendo actualmente una discriminación en perjuicio de las confesiones no católicas con acuerdo en cuanto que están totalmente obligadas a soportar la repercusión de las cuotas impositivas de las adquisiciones que realicen de objetos destinados al culto. Es más, la redacción de los textos aprobados en 1992 no da sino la impresión de que este aspecto ha sido intencionadamente obviado por las partes contratantes dada la escasa posibilidad que en ese momento el Estado habría tenido para establecer la exención análoga a la que disfruta la Iglesia católica, al no estar prevista en el marco de las directivas comunitarias, y por tanto el establecimiento de una norma como la introducida por la Orden de 29 de febrero de 1988 no parece actualmente posible por no tener cabida en el marco de la normativa del I.V.A. y no poder ampararse en la existencia de anteriores compromisos internacionales, en la práctica se está dando un trato de favor en las adquisiciones de objetos de culto a la confesión católica respecto a las restantes que cuentan con acuerdo, lo que choca con el principio de igualdad.

41. «Los Acuerdos entre el Estado y las Confesiones religiosas en el nuevo Derecho Eclesiástico Español», publicado en «*Nuove prospettive per la legislazione ecclesiastica. Atte del II Convezno nazionale di diritto ecclesiastico. Siena 27-29 novembre 1980*» (Milano 1981) pp. 413-431; y en «*Diritto, persona e vita soziale. Scritti in memoria di Orio Giacchi*» Vol. II (Milano), pp. 328-338. Recogido a su vez en «*Escritos de Derecho Canónico y de Derecho Eclesiástico del Estado*». Pamplona, 1991. p. 492.

2.b) Adquisición de bienes inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

El artículo 11.3 C) del texto de los respectivos Acuerdos de 1992 exime del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la adquisición por las Entidades religiosas pertenecientes a estas confesiones de toda clase de bienes y derechos cuando les sea dado un destino determinado. Esencialmente, el contenido del artículo es coincidente con lo preceptuado por el IV C) del A.A.E.

Al igual que en el texto del Acuerdo de 1979 no se extiende la exención al I.V.A. Recordemos que la exención del I.V.A. en la adquisición por la Iglesia católica de inmuebles para los destinos referidos ha tenido virtualidad práctica en función de lo dispuesto en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988. Las consideraciones que esta disposición hace son de dos tipos: la necesidad de observar los compromisos asumidos en los Tratados Internacionales a la hora de aplicar el I.V.A., por un lado, y por otro, la necesidad de concretar la exención habida cuenta que la implantación del I.V.A. supuso la absorción de parte del hecho imponible del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales en los términos en que era exigido en 1979. Ni una ni otra circunstancia se dan en 1992 respecto a las confesiones no católicas. En consecuencia, se ha entendido que en el momento de pactar con las mismas estaba perfectamente claro cuál era el conjunto de operaciones que quedaban bajo la exención del I.V.A. y cuál bajo el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales, no habiéndose dado, por consiguiente, la necesidad de una actualización o adaptación de los términos de un acuerdo anterior a las modificaciones introducidas en el sistema impositivo, posibilidad que queda vetada a las Entidades pertenecientes a las confesiones no católicas, que no podrán disfrutar de otro beneficio en la adquisición de inmuebles que los expresamente contemplados en la legislación.

3) INFLUENCIA DE LA NORMATIVA COMUNITARIA SOBRE ARMONIZACIÓN FISCAL EN LA TRIBUTACIÓN DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS.

La incorporación de España a la Comunidad Europea a partir del 1 de enero de 1986 ha supuesto la integración de nuestro país en una peculiar organización internacional una de cuyas principales características es la emanación de normas jurídicas de la propia organización que van a ser de obligado e indiscutible cumplimiento para los Estados miembros, los cuales han hecho previamente dejación de una parte de su soberanía, renunciando en favor de la Comunidad a determinadas parcelas de su poder normador interno de forma que a partir de su incorporación pierden toda posibilidad de regular a priori las materias que son competencia de la Comunidad, so pena de nulidad de las normas internas que contradijesen lo dispuesto en esa materia por las comunitarias.

La integración de los países miembros de la Comunidad va indisolublemente ligada a la integración de sus respectivos ordenamientos jurídicos, esto es, mediante la consecución de un régimen jurídico sustancialmente uniforme en todo el territorio de la Comunidad en aquellas cuestiones que la misma es competente para regular. La integración jurídica de los diferentes ordenamientos de los Estados miembros se consigue a través de las normas jurídicas comunitarias, cuyos diferentes tipos van a contar a su vez con más o menos fuerza integradora, y de las cuales el instrumento por excelencia es la directiva.

La adhesión a las Comunidades incide en el ordenamiento interno de los Estados miembros en la medida en que supone una limitación del poder tributario de éstos, y paralelamente la atribución a las Comunidades Europeas de competencias derivadas de la Constitución. Para Pont Clemente ⁴² aunque las exenciones tributarias que puede establecer el Derecho Comunitario pueden venir contenidas en el texto de los propios Tratados, «en puridad, la política fiscal de las Comunidades se traduce en las diversas Directivas aprobadas hasta el momento tenden-

42. «La exención tributaria». Madrid, 1986. pp. 67-68

tes a armonizar las políticas fiscales de los Estados para hacer posibles las condiciones que permitan un verdadero mercado común».

Pérez Royo⁴³ considera que las directivas sobre armonización fiscal (por ejemplo, la Sexta Directiva sobre el IVA) obligan a que las Cortes dicten las Leyes correspondientes siguiendo las indicaciones contenidas en las mismas, siendo la relación de estas normas con el ordenamiento interno regida por el principio de primacía del Derecho comunitario, primacía que se fundamenta no tanto en consideraciones de orden jerárquico cuanto en el criterio de la cesión de competencias a la entidad supranacional conforme al propio Tratado de Adhesión.

Como dice Gondra Romero⁴⁴, las competencias atribuidas a la Comunidad en relación con la armonización de legislaciones nacionales no le confieren un poder normativo de ordenación directa sobre el sector de la economía sobre el cual se proyecta la iniciativa armonizadora, sino sólo una potestad para obligar a los Estados miembros a acomodar sus respectivas reglamentaciones a la Directriz comunitaria. Una vez que la armonización se ha proyectado sobre un concreto sector normativo —continúa—, la iniciativa del legislador nacional vendrá paralizada para el futuro por el llamado efecto «stand still» (o efecto «barrera») que le impedirá, aun cuando con el loable objetivo de mejorar técnicamente el estado de la reglamentación en cuestión, separarse del nivel de armonización alcanzado. La armonización producirá por lo tanto, de modo reflejo, un efecto de «petrificación» del Derecho nacional en su actual nivel técnico. El desarrollo evolutivo posterior del concreto sector normativo armonizado quedará, pues, en las manos de los propios órganos comunitarios.

Una buena parte del sistema impositivo español viene afectado por la normativa comunitaria de armonización y, en la medida en que las confesiones religiosas son sujetos tributarios y realizan operaciones con trascendencia tributaria, en tanto en cuanto dichas operaciones se sujetan al Derecho fiscal interno, si éste a su vez viene condicionado

43. «Derecho Financiero y Tributario». Madrid, 1993. pp. 56 y 57.

44. «Integración económica e integración jurídica en el marco de la C.E.E», en *Tratado de Derecho Comunitario*, dirigido por Eduardo GARCÍA DE ENTERRÍA y otros. Madrid, 1986. p. 302.

por la normativa comunitaria de armonización, los sujetos religiosos que suscriban acuerdos con el Estado verán que, en definitiva, éste tampoco tiene una absoluta libertad a la hora de pactar los términos de los beneficios fiscales que el acuerdo sea susceptible de recoger, puesto que, sin perjuicio de las limitaciones que vengan impuestas por el obligado respeto al principio de igualdad y al resto de condicionantes de índole constitucional (interna), no podrá salirse de las limitaciones que le imponen las normas comunitarias de armonización (externas), por mor del conocido como principio de primacía del Derecho Comunitario sobre el Derecho interno que, según Mangas Martín ⁴⁵, implica que el Estado ya no puede emanar normas individualmente o concertarse colectivamente con otros miembros sin que su validez sea cuestionada: al pertenecer ahora esa competencia a la Comunidad la norma comunitaria impide la formación válida de nuevos actos legislativos nacionales incompatibles con aquélla.

El I.V.A. como es sabido es una figura impositiva que se introdujo en España como consecuencia, precisamente, de la normativa comunitaria de armonización en materia fiscal ⁴⁶, de obligado cumplimiento para el Estado español en cuanto miembro. Los Estados comunitarios no pueden establecer libérrimamente su sistema de imposición sobre la cifra de negocios sino que han de acatar indefectiblemente los dictados de Bruselas. Se ha producido en la regulación de la imposición sobre la cifra de negocios esa «petrificación» de que hablábamos antes, de forma que el legislador español no puede siquiera «mejorar» la regulación que viene dada por la Comunidad, no puede ir más allá (efecto barrera) de los límites que le señalan las Directivas. Por consiguiente, a la hora de determinar los beneficios fiscales a incluir en el contenido de los acuerdos a suscribir con las confesiones religiosas, el Estado ha de tener presente cuáles son sus limitaciones. No podrá disponer la

45. «Los principios del ordenamiento comunitario» en *Derecho Comunitario Europeo y Derecho Español*. Madrid, 1986, pp. 85-86.

46. Si bien son más de diez las disposiciones comunitarias de armonización en materia del I.V.A., es de singular importancia a los efectos de las exenciones la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977 para la armonización de la legislación de los Estados miembros relativa a los impuestos sobre cifras de negocios.

concesión de beneficios más allá de lo que le permitan las normas de armonización.

Los Acuerdos celebrados con las confesiones religiosas acusan este efecto «stand still» y la primacía del Derecho comunitario y precisamente por eso no pueden establecer exenciones subjetivas en materia del I.V.A.

El artículo 13 de la Sexta Directiva constituye una auténtica lista de máximos que los Estados miembros no pueden superar a la hora de dictar la normativa interna de desarrollo, debiendo considerarse dentro de esta categoría no sólo la Ley y el Reglamento del I.V.A. sino también toda disposición susceptible de afectar directa o indirectamente a su regulación (por tanto también los Acuerdos) y ésta es la razón de que no se pueda extender por vía de pacto a las confesiones ninguna exención en el I.V.A.

Desde el punto de vista del repercutido los Acuerdos no establecen directamente ninguna exención en materia del I.V.A., y en caso de que lo hiciesen, como consecuencia de la normativa comunitaria de armonización y de su efecto de primacía sobre el Derecho interno, nos encontraríamos con que no podrían hacer otra cosa que ajustarse a lo dispuesto por las Directivas comunitarias.⁴⁷ Precisamente por ser ello innecesario los Acuerdos con las confesiones religiosas no recogen especial mención al impuesto: el Estado no puede apartarse de lo dispuesto en la normativa comunitaria y, al no hacerlo, ya la Ley y el Reglamento constituyen normas de aplicación del I.V.A. a las que las confesiones deben ajustarse plenamente.

El diseño del impuesto que la normativa comunitaria de armonización hace no prevé ningún tipo de exención por razón del repercutido. Las exenciones se otorgan para el sujeto pasivo. Precisamente para no

47. Para IBÁN, «hoy por hoy resulta excesivo hablar de un Derecho eclesiástico comunitario; pero con toda probabilidad» —dice— «el lento pero imparable proceso de aumento de las competencias de las Comunidades hará llegar el día en que quepa hablar en sentido propio de tal Derecho, que sería de aplicación por los tribunales españoles y, en su caso, por el Tribunal de las Comunidades Europeas». («El sistema de fuentes del Derecho Eclesiástico», en la obra conjunta *Curso de Derecho Eclesiástico*». Madrid, 1991. p. 146).

gravar las adquisiciones de bienes o servicios que se han considerado de especial necesidad o particularmente beneficiosa su adquisición y/o prestación, o dirigidos a determinados sectores menos favorecidos de la población, etc. se han declarado en la Sexta Directiva exentas la realización de determinados tipos de entregas o la prestación de determinados servicios, no la adquisición de los mismos.

Declarar exenta la adquisición rompe con la mecánica del Impuesto por dos razones: en primer lugar, porque lo gravado propiamente es la entrega, y no la adquisición —sin perjuicio de que el adquirente haya de soportar la repercusión económica de la cuota— y, en segundo lugar, porque el sujeto pasivo, el obligado tributario, es el que entrega los bienes y presta los servicios y no el que los adquiere, por lo que sólo tiene sentido establecer beneficios o ventajas fiscales desde el punto de vista del primero aunque en último término lo que se persiga sea mejorar al segundo.

La lectura del texto de los Acuerdos confirma esta idea al utilizar la mención específica de determinadas figuras impositivas pero omitir toda referencia al I.V.A. a la hora de establecer beneficios fiscales. Así, los respectivos artículos 11.3 de los Acuerdos con las confesiones no católicas establecen la exención para las Iglesias y Comunidades del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y contribuciones especiales (apartado A), del Impuesto sobre Sociedades (apartado B) y del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (apartado C) pero omiten toda mención del I.V.A., precisamente porque no podían conceder ninguna exención sobre ese impuesto.

Podría pensarse que la falta de mención específica del I.V.A. en el A.A.E. no obedece sino a su ausencia del sistema español de imposición indirecta en el momento de elaboración del concordato, lo cual es verdad, pero no lo es menos que, como hemos comentado unas páginas atrás, precisamente en dicho momento su artículo III C) estableció en favor de las Entidades eclesásticas una exención para las adquisiciones de determinados bienes por razón del destino que les fuese

dato ⁴⁸ que abarcaba globalmente la imposición que gravaba las adquisiciones de dicho tipo de bienes en ese momento tanto efectuadas a particulares como a empresarios o profesionales, mientras que en el momento actual el Estado sólo puede otorgar en los Acuerdos exenciones que liberen de la carga impositiva que grava este tipo de adquisiciones por las confesiones religiosas cuando las realicen a particulares y no a empresarios o profesionales.

48. El culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolada o el ejercicio de la caridad. (*Cfr.* artículo III del A.A.E.).