

---

**EL ART. 7 DE LA LEY ORGANICA DE LIBERTAD RELIGIOSA  
Y LA DISCRIMINACION DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS  
EN ESPAÑA EN LA TRIBUTACION POR I. V. A.**

Alejandro TORRES GUTIERREZ  
Universidad Complutense de Madrid.

**Sumario:**

- I. EL ARTÍCULO DE LA LOLR Y LA INEXISTENCIA EN ESPAÑA DE UN RÉGIMEN DE DERECHO COMÚN EN MATERIA DE APLICACIÓN DEL I.V.A. A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS.**
- II. LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE Y LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA MISMA.**
- III. EL ARTÍCULO III.C DEL A.A.E. 3.1. *El problema de su armonización con la legislación comunitaria.* 3.2. *La indefinición de la expresión objetivos destinados al culto.***
- IV. EL ARTÍCULO IV DEL A.A.E.**
- V. CONCLUSIONES.**

**I.- EL ARTÍCULO 7 DE LA L.O.L.R. Y LA INEXISTENCIA EN ESPAÑA  
DE UN RÉGIMEN DE DERECHO COMÚN EN MATERIA DE  
APLICACIÓN DEL I.V.A. A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS**

El artículo 7 de la L.O.L.R. ha venido a consagrar un peculiar modo de afrontar las principales peculiaridades que presenta la regulación jurídica de la libertad religiosa, consistente en instaurar un peculiar sistema de *acuerdos* entre el Estado y aquellas Confesiones Religiosas legitimadas a acceder al mismo por medio del binomio de la exigencia de la *inscripción y el notorio arraigo*.

En la materia que estudiamos en este trabajo, el régimen fiscal en el I.V.A. de las Confesiones Religiosas, intentaremos poner de manifiesto como el modelo adoptado por la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, se encuentra agotado, pues ha servido para consolidar una evidente discriminación a tres niveles, que de mayor a menor nivel de privilegio serían: la Iglesia Católica, las Confesiones que han suscrito los acuerdos de 1992, y el resto de Confesiones carentes de acuerdo con el Estado.

La L.O.L.R. ha venido a consolidar un estado de cosas que se encuentra en las antípodas del Derecho común, y vulnerar seriamente tanto el principio de laicidad del Estado, como el de igualdad de todos los ciudadanos. Por los argumentos que expondremos en nuestro estudio, proponemos declarar agotado el modelo de la L.O.L.R., para abogar por su derogación y la sustitución por un régimen de Derecho común, plenamente respetuoso con los citados principios de laicidad e igualdad.

## II.- LA NORMATIVA LEGAL APLICABLE Y LA INTERPRETACIÓN ADMINISTRATIVA DE LA MISMA

El I. V. A. introduce un notable cambio en la imposición sobre el gasto y el consumo, al sustituir a figuras impositivas *clásicas* de nuestro sistema tributario, como el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas<sup>1</sup> o el Impuesto sobre el Lujó<sup>2</sup>, obligando a modificar la legislación relativa al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y los Impuestos especiales.

Es un impuesto que no existía cuando se firmó el A. A. E.<sup>3</sup>, por lo que tanto la jurisprudencia y la doctrina han tenido que hacer un notable esfuerzo a la hora de interpretar y adaptar los dispuesto en el citado Acuerdo, al nuevo *statu quo* establecido con la aparición del I. V. A., como consecuencia de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea. El Tratado Constitutivo de la Comunidad Económica Europea, de 25 de marzo de 1957, fijaba entre sus principales objetivos el establecimiento de un mercado común. Para el logro del mismo sería fundamental avanzar en el ámbito de la armonización fiscal comunitaria

---

<sup>1</sup> Pueden verse las Sentencias del Tribunal Supremo de 15 de abril de 1988, 3 de mayo de 1990, 4 de junio de 1991 y 30 de diciembre de 1996. En: *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia*. Nº 5085/1988, 4231/1990, 4884/1991 y 9346/1996.

<sup>2</sup> Especiales problemas se presentaron respecto a las adquisiciones de vehículos de motor. Pueden verse las Resoluciones del T. E. A. C. de 22 de octubre de 1957, 1 de marzo de 1960, 16 de febrero de 1962, 18 de enero de 1963, 23 de octubre de 1964, 29 de enero de 1965, 21 de octubre de 1966, 27 de octubre de 1967, 18 de abril, 10 de mayo y 9 de octubre de 1968, y 2 de octubre de 1969. En: *Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia*. Nº 3151/1957, 1445/1960, 1111/1962, 583/1963, 5193/1964, 1058/1965, 161/1967, 324/1967, 2378/1968, 2381/1968, 3095/1968 y 29/1969.

<sup>3</sup> Ya la Ley de 25 de septiembre de 1979, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, en su artículo 3 recogía la exención de *las adquisiciones de artículos gravados destinados al culto de la Iglesia católica y de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas*.

en materia de imposición indirecta. A este objeto el 11 de abril de 1967, el Consejo aprobó las dos primeras Directivas:

1. Primera Directiva 67/227/C. E. E., en materia de armonización legislativa de la imposición sobre el volumen de negocios.
2. Segunda Directiva 67/228/C. E. E., sobre la estructura del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Este proceso se continuará con la Sexta Directiva, aprobada por el Consejo el 17 de mayo de 1970, la Directiva 77/388/C. E. E., clave para entender el proceso de armonización comunitaria, modificada por la Directiva del Consejo de 16 de diciembre de 1991, Directiva 91/680/C. E. E., especialmente en lo relativo a operaciones intracomunitarias, como exigencia de la creación del denominado *mercado interior*<sup>4</sup>.

Con motivo de la incorporación de España en la C. E. E., se promulga la Ley 30/1985, de 2 de agosto, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de Octubre. La Legislación vigente en la materia, la encontramos en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre<sup>5</sup>, y en el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre<sup>6</sup>, que han sufrido varias modificaciones<sup>7</sup>.

Además de las disposiciones de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, son de sumo interés para el tema que nos ocupa, respecto a la Iglesia Católica:

---

<sup>4</sup> Ello obligará a la modificación de la legislación nacional en materia de I. V. A., promulgándose la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y su Reglamento aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre.

<sup>5</sup> El Art. 2.1 de la Ley 37/92 señala que será aplicable, además de lo dispuesto en la misma, lo señalado en las normas reguladoras de los regímenes de Concierto y Convenio Económico, en vigor, respectivamente en los Territorios Históricos del País Vasco y en la Comunidad Foral de Navarra. El párrafo 2º del mismo, añade que se tendrá también en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español, referencia con la cual se da cabida a toda la legislación comunitaria sobre la materia. B. O. E. de 29 de diciembre de 1992, y 8 de febrero de 1993.

<sup>6</sup> B. O. E. de 31 de diciembre de 1992, y 8 de febrero de 1993.

<sup>7</sup> A saber:

a) De la Ley: Real Decreto Ley 7/1993, de 21 de mayo, Ley 21/1993, de 29 de diciembre, Ley 23/1994, de 6 de julio, Ley 42/1994, de 30 de diciembre, Real Decreto Ley 12/1995, de 28 de diciembre, Ley 13/1996, de 30 de diciembre, Ley 17/1997, de 3 de mayo, Ley 66/1997, de 30 de diciembre, Ley 9/1998, de 21 de abril, Ley 23/1998, de 7 de julio.

b) Del Reglamento: Real Decreto 1811/1994, de 2 de septiembre, Real Decreto 267/1995, de 24 de febrero, Real Decreto 80/1996, de 26 de enero, Real Decreto 66/1997, de 30 de diciembre, Real Decreto

- a. El Acuerdo de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos, entre el Estado Español y la Santa Sede.
- b. La Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido y de las Exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede<sup>8</sup>.
- c. Resolución de 14 de marzo de 1988, de la Dirección General de Tributos, que contesta a la consulta vinculante sobre si están sujetas a I. V. A. las entregas e importaciones de objetos destinados al culto.
- d. Resolución de 30 de mayo de 1988, de la Dirección General de Tributos, sobre criterios de la administración en la aplicación de la Orden de 29 de febrero de 1988<sup>9</sup>.
- e. Circular de 15 de marzo de 1989<sup>10</sup>, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, sobre nuevas cuestiones relacionadas con la aplicación de la Orden de 29 de febrero de 1988<sup>11</sup>.

Al tiempo de firmarse el A.A.E. de 1979 con la Iglesia Católica, el I. V. A. aún no se había introducido en España, pero incorporaba en sus artículos III y IV, ciertos beneficios fiscales referidos a la imposición sobre el gasto o consumo, y al impuesto de transmisiones patrimoniales, esferas ambas afectadas por el I. V. A., y que a continuación estudiaremos. Además el propio artículo VI del Acuerdo establecía que

---

703/1997, de 16 de mayo, Real Decreto 900/1997, de 16 de junio, Real Decreto 37/1998, de 16 de enero, Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero.

<sup>8</sup> De hecho, la doctrina ha criticado el excesivo número de exenciones que, con carácter general, se reconocen en la normativa del I. V. A., en manifiesta contradicción con la característica de generalidad que del mismo se quiere predicar. TEJERIZO LOPEZ, J. M. *Impuesto sobre el Valor Añadido*. En: FERREIRO LAPATZA, J. J. (Coord.). *Curso de Derecho Tributario*. Marcial Pons. Madrid. 1994. Página 523.

<sup>9</sup> LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 459 y ss.

<sup>10</sup> LOPEZ ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 463.

<sup>11</sup> CAMARASA sostiene que esta Circular carece de eficacia jurídica, pues las normas interpretativas sólo pueden ser establecidas mediante Orden Ministerial, por imperativo del artículo 18 de la Ley General Tributaria. CAMARASA CARRILLO, J. *Régimen Tributario de Entidades religiosas y de Entidades sin fines lucrativos*. Marcial Pons. Madrid. 1988. Página 23.

la Santa Sede y el Gobierno español procederían de común acuerdo en la resolución de dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan.

Qué duda cabe que la introducción del I. V. A. supuso una importantísima novedad en este campo, planteándose el doble problema de armonizar los compromisos adquiridos con la Santa Sede y la Comunidad Económica Europea. Las principales dudas planteadas fueron resueltas unilateralmente por el Gobierno<sup>12</sup>.

Este modo de proceder ha sido criticado por un sector doctrinal<sup>13</sup>, que entiende que al afectar las citadas disposiciones al alcance objetivo de ciertas exenciones y supuestos de no sujeción y establecer criterios de interpretación de ciertos conceptos, de manera unilateral, vulneran el Artículo VI del Acuerdo de Asuntos Económicos, entendiéndose que el poder ejecutivo no puede ampararse en el artículo 18 de la Ley General Tributaria, que atribuye al Ministerio de Economía y Hacienda la facultad de dictar normas interpretativas y aclaratorias de las normas tributarias, mediante Orden publicada en el B. O. E., que sólo cabría referirla, en su opinión, a normas unilaterales, pero que no cabría extender a las normas de rango internacional, como ocurre con el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979.

Tal punto de vista, se apoya a nuestro juicio sobre la artificial distinción entre normas unilaterales y bilaterales, dejando en suspenso la plena autonomía de los poderes públicos respecto a estas segundas. Este tema, que a nuestro parecer es de importancia extraordinaria, debiera hacernos reflexionar sobre la oportunidad o no de mantener en nuestro ordenamiento jurídico el artículo VI del Acuerdo de Asuntos Económicos, e incluso el propio acuerdo en su conjunto, en la medida que el pleno cumplimiento de lo allí acordado supone una notable merma de la plena soberanía estatal. ¿Para esto es necesario el sistema de acuerdos de la L.O.L.R.?

Además, si consideramos que la cooperación del Estado a la plena realización del derecho fundamental de libertad religiosa, reconocido no sólo en el artículo 16 de la

---

<sup>12</sup> Básicamente:

1) O. M. de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción al I. V. A. y de las Exenciones establecidas en los artículos III y IV del A.A.E.

2) Resolución de 14 de marzo de 1988, de la D.G.T., que contesta a la Consulta Vinculante sobre si están sujetas a I. V. A. las entregas e importaciones de objetos destinados al culto.

3) Resolución de 30 de mayo de 1988, de la D. G. T., sobre criterios de la administración en la aplicación de la Orden de 29 de febrero de 1988.

4) *Circular de 15 de marzo de 1989, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, sobre nuevas cuestiones relacionadas con la aplicación de la Orden de 29 de febrero de 1988.*

<sup>13</sup> RUANO ESPINA, L. La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 37 y 38.

C. E., sino también en el 9.2 de la misma, se podría lograr perfectamente por medio de una norma tributaria de derecho común, aplicable a todas las confesiones religiosas por igual, sin que cada vez que el Estado tiene que legislar sobre una materia que afecta a la fiscalidad de la Iglesia Católica, hubiera de colegislar con esta última, el derecho fundamental de libertad religiosa podría perfectamente verse realizado, sin necesidad de recortar la soberanía del Parlamento. Todo ello nos debería llevar a reflexionar sobre si el actual sistema de Acuerdos, recogido en el artículo 7 de la L.O.L.R. es el mejor cauce de todos los posibles para llevar a cabo la cooperación del Estado con las confesiones religiosas de cara a la plena realización del derecho fundamental de libertad religiosa de los ciudadanos.

Este problema no se plantea respecto a las confesiones religiosas que suscribieron los Acuerdos de 1992, en cuyas Disposición Adicional 1ª, se indica expresamente que el Gobierno pondrá en conocimiento de las mismas, para que éstas puedan expresar su parecer, las iniciativas legislativas que afecten a los respectivos acuerdos, sin llegarse a la tajante afirmación del artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 con la Iglesia Católica, en que se afirma que la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del mismo, inspirándose en los principios que lo informan.

### III.- EL ARTÍCULO 3.C. DEL A. A. E.

El artículo 3 del A. A. E., señala que no estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el consumo, y por tanto al I. V. A., entre otras cosas<sup>14</sup>: La adquisición de objetos destinados al culto. Estamos pues ante un artículo de generosa redacción<sup>15</sup> lo cual ha provocado no pocos problemas desde el punto de vista de acomodación a la nueva normativa en materia de I. V. A., y las exigencias de armonización fiscal comunitaria.

---

<sup>14</sup> Previamente se hace referencia a: 1) Las prestaciones, limosnas y oblaciones que la Iglesia reciba de sus fieles, la publicación de instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes, así como su publicación en los sitios de costumbre. 2) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

<sup>15</sup> Esta tendencia a conceder generosos beneficios fiscales conlleva la erosión del hecho imponible. PUCHADES NAVARRO, M. A. *Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del I. V. A.* En: R. E. D. C. Nº 46. 1989. Página 207.

El artículo 3, apartado 3º de la Ley 6/1979, de 25 de septiembre<sup>16</sup>, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta, reconocía el oportuno beneficio fiscal, a las adquisiciones de artículos gravados destinados al culto de la Iglesia católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas<sup>17</sup>. La aparición del I. V. A. en nuestro ordenamiento jurídico en 1986, implicará una serie de problemas que es preciso estudiar, pues al guardar silencio sobre eventuales beneficios fiscales en este tema, provocará la *sujeción y no exención* de tales adquisiciones al I. V. A., permaneciendo únicamente el residuo de las adquisiciones de objetos destinadas al culto católico, previamente declaradas *no sujetas*<sup>18</sup> por el artículo III del A. A. E. de 1979.

### 3.1.- El problema de su armonización con la legislación comunitaria

Es éste un supuesto respecto del cual un amplio sector doctrinal cree oportuno hablar de exención en lugar de no sujeción, por entender que en estos casos al adquirirse los bienes destinados al culto, se realiza el hecho imponible del I. V. A., pues estamos en realidad ante entregas de bienes realizadas por profesionales<sup>19</sup>. Sería más correcto hablar de exención que de no sujeción. Pero en cualquier caso, es preciso reflexionar sobre un doble problema<sup>20</sup>:

<sup>16</sup> B. O. E. de 28 de septiembre de 1979.

<sup>17</sup> ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, C. *Régimen Tributario*. En: GIMENEZ Y MARTINEZ DE CARVAJAL, J., y CORRAL SALVADOR, C., (Coord.) *Iglesia y Estado en España. Régimen Jurídico de sus relaciones*. Rioduero. Madrid. 1980. Páginas 165 a 194. Página 200.

<sup>18</sup> En puridad la doctrina dominante ha señalado que en este supuesto se dan todos los elementos del hecho imponible delimitador del I. V. A., por lo que no cabría hablar de no sujeción, como veremos.

<sup>19</sup> ISIDRO, P. *Las confesiones religiosas ante la repercusión del I. V. A.* En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo XII*. Madrid. 1996. Página 207. PUCHADES NAVARRO, M. A. *Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del I. V. A.* En: *R. E. D. C. Nº 46. 1989*. Página 211 y ss. RUANO ESPINA entiende que tal configuración como supuesto de no sujeción obedece quizás a que era la solución más acorde con la antigua estructura de la imposición indirecta en España, que descansaba en la figura del Impuesto sobre el Lujo. RUANO ESPINA, L. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 49 y 50.

<sup>20</sup> DE JUAN, LOPEZ IRANZO, ZURDO. El I. V. A. en España. Madrid. 1985. Página 43. GONZALEZ GARCIA, E. *Régimen fiscal y subvenciones a las Instituciones de la Iglesia Católica*. En: *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del II Simposio Hispano-Alemán*. Universidad Pontificia de Comillas en Madrid. Madrid. 1988. Página 299. PONT CLEMENTE, J. F. *La exención tributaria*. Madrid. 1986. Página 156. TORRES GUTIERREZ, A. Consideraciones generales sobre el régimen fiscal de las Confesiones Religiosas en España. En: *Revista de Contabilidad y Tributación. Número 165. Diciembre de 1996. Centro de Estudios Financieros*. Madrid. 1996. Página 86.

1. Las exenciones perturban la mecánica del I. V. A., al tratarse de un impuesto en que el sujeto exento lo es respecto de sus actividades, (entrega de bienes, prestaciones de servicios e importaciones), pero no respecto a sus adquisiciones<sup>21</sup>.
2. La normativa comunitaria sobre armonización fiscal en materia de I. V. A., y más concretamente la VI Directiva<sup>22</sup>, recoge un *numerus clausus* de exenciones tributarias en este impuesto, entre las que no se encuentra ésta. Todo este cuerpo jurídico, una vez transcurridos más de 10 años desde la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, debiera haber sido objeto de una plena transposición, sin que en nuestra opinión sea admisible alegar la excusa de la existencia de compromisos previamente adquiridos por el Estado, como es el caso del A. A. E., pues en el punto 2º del Protocolo Adicional del mismo, se prevé expresamente la posibilidad de concreción de los beneficios fiscales cuando se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español, como ha ocurrido en este punto.

La Comisión de las Comunidades Europeas, con fecha 23 de noviembre de 1989 dirigió un escrito de queja a la Representación permanente de España en la Comunidad, por considerar que los beneficios fiscales de la O. M. del Ministerio de Hacienda de 29 de febrero de 1988,<sup>23</sup> y la Resolución de la Dirección General de

---

<sup>21</sup> Hay autores que defienden que en última instancia, la *ratio* causal del beneficio debiera ser el *destino de las adquisiciones*, lo cual parece acercarnos más a poner el énfasis en las *actividades* en si mismo consideradas, que en las *meras "adquisiciones"*. PANIZO ROMO DE ARCE, A. *Régimen financiero y tributario de la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979*. En: *Revista General de Legislación y Jurisprudencia*. Editorial Reus. Madrid. Agosto de 1984. Página 200. DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F. *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*. En: VV. AA. *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España. Publicación de la Vicepresidencia para Asuntos Económicos de la Conferencia Episcopal Española*. EDICE. Madrid. 1985. Página 22. ALVAREZ PRIETO, L. *La aplicación del I. V. A. a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesialístico*. En: *Anuario de Derecho Eclesialístico del Estado. Tomo IV*. Madrid. 1988. Página 318.

<sup>22</sup> VI Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme. 77/388/C. E. E. En adelante: VI Directiva. En: *Diario de las comunidades Europeas. Publicación en Español. Edición especial. 1985. 09. Fiscalidad. Volumen 01*. Páginas 54 a 75.

<sup>23</sup> Publicada en: B. O. E. de 12 de marzo de 1988. Su Apartado 3º indicaba:

*En aplicación de lo establecido en el artículo III, letra c), del Acuerdo antes mencionado, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas o importaciones de objetos destinados*

Tributos de 14 de marzo de 1988<sup>24</sup>, que desarrollaban el artículo 3.C) del A. A. E., no se encontraban incluidos en la VI Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, de armonización de la legislación de los estados miembros en materia de impuestos sobre la cifra de negocios. La argumentación del Gobierno español se limitó a que el A. A. E. constituía un compromiso previo al ingreso de España en la C. E. E. en 1986<sup>25</sup>.

---

*exclusivamente al culto por el adquirente o el importador siempre que las correspondientes adquisiciones o importaciones se efectúen directamente por las Entidades a que se refiere el apartado segundo, letra a) de esta Orden, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7º, 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.*

*La no sujeción quedará condicionada a que el adquirente aporte al sujeto pasivo que realice las entregas un documento justificativo de la naturaleza y el destino al culto de los objetos adquiridos expedido, según proceda, por el Ordinario del lugar, o el Superior o Superiora provincial correspondiente.*

*En los casos de importación, el importador deberá presentar en la Aduana el documento justificativo a que se refiere el párrafo anterior.*

*Cuando el sujeto pasivo que realice la entrega esté sometido al régimen especial del recargo de equivalencia, la Delegación o Administración de Hacienda de su domicilio fiscal procederá a realizar la devolución, del recargo soportado en la adquisición de los bienes entregados, previo expediente en que se acredite la procedencia de la misma.*

*Las solicitudes de devolución se referirán al año natural inmediato anterior. No obstante, podrá solicitarse la devolución al término de un trimestre natural, cuando el importe acumulado a devolver haya superado en el curso del mismo la cuantía de 25.000 pesetas.*

*Serán admisibles las solicitudes de devolución correspondientes a un período de tiempo inferior al año siempre que dicho período concluya el día 31 de diciembre.*

*El plazo para la presentación de dichas solicitudes será el de los veinte primeros días naturales del mes posterior al período a que se referían.*

<sup>24</sup> Publicada en: B. O. E. de 23 de marzo de 1988. Que contesta a la Consulta Vinculante sobre si están sujetas a I. V. A. las entregas e importaciones de objetos destinados al culto, ratificando la doctrina de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 al resolver:

*Primero. Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas e importaciones de objetos de culto, tales como altares, sagrarios, cálices, copones, custodias, crucifijos, imágenes, retablos, lámparas del Santísimo, candeleros, candelabros, bandejas de comunión, incensarios, apagavelas, tecas, trípticos y otras análogas, cuando se efectúen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.*

*Segundo. No obstante, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas o importaciones de los citados objetos cuando sean destinados por el adquirente o, en su caso, el importador exclusivamente al culto, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el apartado tercero de la Orden 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.*

<sup>25</sup> LLAMAZARES FERNANDEZ, D. Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia. Servicio de Publicaciones de la U. C. M. Madrid. 1991. 2ª Edición. Página 909. TORRES

El artículo 5 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de España a la C. E. E.<sup>26</sup>, establece la aplicación a España del artículo 234 del Tratado Constitutivo de la C. E. E. de 27 de marzo de 1957, en cuyo segundo párrafo se obliga a los estados miembros a recurrir a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado entre el derecho comunitario y las obligaciones derivantes de los tratados firmados con anterioridad a la adhesión, como ocurre en este caso.

Fue precisamente este problema, lo que motivó el no reconocimiento de este privilegio fiscal a las confesiones religiosas que suscribieron los Acuerdos de 1992, como recuerda FERNANDEZ CORONADO<sup>27</sup>. De hecho, el mantenimiento de la situación actual de no sujeción al I. V. A. de las adquisiciones de objetos destinados al culto católico, es de relativo beneficio para la Iglesia, pues quienes realicen ventas de dichos objetos, al no poder repercutir el I. V. A. que hayan soportado, tenderán a aumentar el precio de venta de los mismos, pues de lo contrario disminuiría su beneficio económico<sup>28</sup>.

---

GUTIERREZ, A. Aplicación del I. V. A. a la Iglesia Católica: Estudio del artículo III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede. En: Libro Homenaje al Profesor Guitarte. En prensa.

<sup>26</sup> B. O. E. de 1 de enero de 1986.

<sup>27</sup> FERNANDEZ CORONADO, A. *Los Acuerdos del Estado Español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (F. E. R. E. D. E.) y la Federación de Comunidades Israelitas, (F. C. I.). Consideraciones sobre los textos definitivos.* En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo VII.* Madrid. 1991. Páginas 541 a 577. Página 566.

<sup>28</sup> Es especialmente ilustrativo el ejemplo puesto por PUCHADES NAVARRO: Un comerciante minorista al que se adquiere un bien valorado en 80.000 pesetas, y opera con un margen de beneficios del 25% sobre el precio de compra, lo pondrá a la venta al precio de 116.000 pesetas, si el tipo de gravamen es del 16%.

1) Si el adquirente es un particular, el comerciante se lo vendería a 116.000 pesetas. La diferencia entre el I. V. A. soportado y el repercutido arrojaría una diferencia a ingresar de 3.200 pesetas, 16.000 (I. V. A. repercutido) - 12.800 (I. V. A. soportado), obteniendo una ganancia neta de 20.000 pesetas: 116.000 pesetas de precio de venta (80.000+20.000 pesetas de margen, más el 16% de I. V. A.) - 92.800 pesetas precio de compra (80.000 pesetas más el 16% de I. V. A.) - 3.200 pesetas de la diferencia a ingresar por I. V. A. en Hacienda (16.000 pesetas repercutidas menos 12.800 soportadas).

2) Si el adquirente es la Iglesia Católica, presentándose el documento justificativo de su destino al culto, y el comerciante deseara seguir ganando esas 20.000 pesetas no se lo vendería a 100.000 pesetas, sino a 112.800, pues en ese caso el I. V. A. que le repercutió su proveedor operará para él como un coste, ya que no podrá deducirse el I. V. A. soportado, por lo que al tener coste de compra de 92.800 pesetas, (80.000 pesetas más el 16% de I. V. A.), si desea seguir obteniendo un margen de 20.000 pesetas, el precio de venta debería ser de 112.800 pesetas.

PUCHADES NAVARRO, M. A. *Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del I. V. A.* En: *R. E. D. C. Nº 46. 1989.* Página 222. RUANO ESPINA, L. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiales.* Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 56 y 57.

Por ello no han faltado propuestas alternativas, tendentes a establecer un tipo reducido de carácter meramente simbólico<sup>29</sup>, e incluso un tipo cero<sup>30</sup>. Sin embargo estas propuestas suponen, a nuestro modo de ver, un vaciamiento de contenido del impuesto<sup>31</sup>, de muy difícil justificación desde el punto de vista de la estructura general del sistema tributario en materia de I. V. A., y desde la perspectiva de la base última de la concesión de beneficios fiscales a las confesiones religiosas: el ejercicio de un derecho fundamental, como es el de libertad religiosa. Y es en este punto donde quisieramos incidir muy especialmente, pues no alcanzamos a comprender cómo el ejercicio de este concreto derecho fundamental puede llegar a gozar de la vis expansiva de los beneficios fiscales, hasta extremos que son completamente desconocidos en la esfera de la tutela fiscal de otros derechos tan fundamentales, como son la libertad de información o educación.

Es decir: ¿por qué motivo la adquisición por ejemplo de una caldera de calefacción<sup>32</sup>, o de bancos y asientos, instalaciones de megafonía, altavoces y micrófonos<sup>33</sup> con destino *exclusivo* al culto católico, no van a estar sujetas al I. V. A., y sin embargo sí lo estarán si se afectan a una actividad editorial? La doctrina del Tribunal Constitucional<sup>34</sup> se ha mostrado constante a la hora de rechazar eventuales veleidades jerarquizadoras entre derechos fundamentales, y aquí nos encontramos ante una *gradación* del marco de beneficios fiscales, que a nuestro juicio se nos antoja *discrecional* y que sólo haya explicación en la perpetuación de históricos resquicios de *confesionalidad*.

<sup>29</sup> COLMENAR VALDES, S y STAMPA SANCHEZ, L. *Tributación eclesiástica. Congregaciones, fundaciones, fieles*. Madrid. 1980. Página 152.

<sup>30</sup> ALVAREZ PRIETO, L. *La aplicación del I. V. A. a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesiástico*. En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo IV*. Madrid. 1988. Página 326. PUCHADES NAVARRO, M. A. *Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del I. V. A.* En: *R. E. D. C. N.º 46*. 1989. Página 224.

<sup>31</sup> En el supuesto anterior el comerciante podría vender el producto a 100.000 pesetas, manteniendo un beneficio de 20.000 pesetas pues el coste real de la mercancía sería de 80.000 pesetas. Hacienda le devolvería 12.800 pesetas, pues habría soportado 12.800 (16% de 80.000) y repercutido 0 (0% de 100.000). *La perjudicada* habría sido lógicamente Hacienda, que habría dejado de ingresar esas 12.800 pesetas: el 16% de 80.000 pesetas.

<sup>32</sup> Como reconoció la resolución del T. E. A. C. de 28 de Junio de 1995. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. N.º 1119/1995*.

<sup>33</sup> Punto 7º de la Circular de 15 de marzo de 1989, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo. LOPEZ ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 463.

<sup>34</sup> Citemos como ejemplo el Fundamento Jurídico 5º de la Sentencia 20/1990, de 15 de febrero. *B. O. E. de 11 de marzo de 1990*.

No han faltado quienes se han mostrado partidarios de renegociar este punto del acuerdo, pero teniendo en cuenta que la salvaguardia de los derechos de terceros frente a compromisos ulteriores contraídos por Estados ligados a aquellos terceros por lazos convencionales -en este caso el Acuerdo con la Santa Sede- es una regla consuetudinaria de Derecho Internacional incorporada a la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados -art. 130- y que el texto fundacional de la Comunidad Europea viene a manifestar -art. 234- la intención de la organización de no atentar contra esta regla<sup>35</sup>. Aunque, a nuestro juicio, sería conveniente insistir en que el artículo 234 del Tratado Constitutivo de la Comunidad Europea, señala: ... En la medida en que tales convenios -anteriores a la incorporación- sean incompatibles con el presente Tratado, el Estado o los Estados miembros de que se trate recurrirán a todos los medios apropiados para eliminar las incompatibilidades que se hayan observado.

Creemos con LLAMAZARES<sup>36</sup>, que es oportuno recurrir al principio de competencia y no al de jerarquía, en cuya virtud, al tratarse de competencias cedidas a las Comunidades como en este caso ocurre, debiera aplicarse directamente el Derecho Comunitario y por tanto revisar los compromisos previos asumidos por España, tal y como impone el artículo 5 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de España a la C. E. E. El propio LLAMAZARES ha vaticinado una futura denuncia del tema por parte de la Comisión Europea ante el Tribunal de la Comunidad, y la desaparición de esta desigualdad de trato fiscal<sup>37</sup>.

En nuestra modesta opinión, este tipo de distorsiones, podían llevar al ejecutivo y al legislativo a ponderar la adecuación o no de instrumentos pacticios o pseudopacticios, como los recogidos en el artículo 7 de la L.O.L.R., susceptibles de hipotecar la soberanía nacional a la hora de establecer el régimen fiscal general aplicable en materia de libertad religiosa. Este problema se solucionaría optando por una técnica normativa diferente, la de acudir a una Ley de carácter estrictamente unilateral que, dotada de un suficiente contenido garantista, cumpliera adecuadamente el papel de desarrollar suficientemente la tutela de un derecho fundamental como éste, sin encorsetar la actuación del Estado de cara al futuro,

---

<sup>35</sup> COMBALIA, Z. *Financiación de las confesiones no católicas en el Derecho Español*. En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*. Tomo X. Madrid. 1994. Página 437.

<sup>36</sup> LLAMAZARES FERNANDEZ, D. *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*. Servicio de Publicaciones de la U. C. M. Madrid. 1991. 2ª Edición. Página 910.

<sup>37</sup> LLAMAZARES FERNANDEZ, D. *Los Acuerdos y el principio de igualdad; comparación con los Acuerdos con la Iglesia Católica y situación jurídica de las Confesiones sin Acuerdo*. En: *Acuerdos del Estado Español con Confesiones religiosas minoritarias. Actas del VII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado*. Barcelona. 1994. Marcial Pons. Madrid. 1996. Páginas 155 a 206, Página 190.

como aquí ocurre<sup>38</sup>. Todo ello sin perjuicio de la evidente lesión, a la que tantas veces hemos venido haciendo referencia, al principio de igualdad del artículo 14 de la C. E., que supone el mantener sine die, el vigente statu quo privilegiado de la Iglesia Católica, al que el artículo 7 de la L.O.L.R. parece servir de apoyo.

### 3.2. La indefinición de la expresión *objetos destinados al culto*

Además el A. A. E. peca de *indefinición*<sup>39</sup> al hablar de *objetos destinados al culto*, que plantea dos problemas interpretativos:

1. Determinar si sólo se encuentran *no sujetos*, los bienes que exclusivamente son susceptibles de un destino cultural, no siendo posibles usos alternativos. Lo cual llevó a LEJEUNE<sup>40</sup> a postular un precepto similar al de la Ley de adaptación impositiva alemana, *Steueranpassungesetz*, en el que se especifique a efectos fiscales que debe entenderse por fines religiosos y de culto.
2. Establecer si el beneficio fiscal afecta exclusivamente a bienes muebles, o se extiende también a los inmuebles.

Por todo ello, la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988<sup>41</sup>, tuvo que precisar algo más, exigiendo la afectación *exclusiva* al culto. Esta mínima precaución evita por otra parte la posibilidad de dejar abierta una puerta al fraude fiscal, sobre la *falsa afectación* al culto de bienes susceptibles de un doble uso, al resultar muy difícil, por no decir imposible<sup>42</sup>, el control por la Administración Tributaria de ese hipotético doble uso. En cualquier caso, no sería un requisito imprescindible para gozar de este

---

<sup>38</sup> TORRES GUTIERREZ, A. Aplicación del I. V. A. a la Iglesia Católica: Estudio del artículo III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede. En: Libro Homenaje al Profesor Guitarte. En prensa.

<sup>39</sup> Tal y como la doctrina ha venido criticando. Puede verse a este respecto: PANIZO ROMO DE ARCE, A. Régimen financiero y tributario de la Iglesia católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. En: Revista General de Legislación y Jurisprudencia. Agosto. 1984. Ed. Reus. Madrid. 1984. Página 193.

<sup>40</sup> LEJEUNE VALCARCEL, E. Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado Español. En: *Ius Canonicum*. N<sup>o</sup> 37. Enero-Junio. 1979. Página 331.

<sup>41</sup> Que parece no plantearse el problema de cuestionar la legitimidad de este beneficio tributario, que conlleva la consolidación de una infracción del numerus clausus de beneficios fiscales enunciado por el catálogo de la VI Directiva.

<sup>42</sup> Aunque la doctrina ha criticado esta cautela. ISIDRO, P. *Las confesiones religiosas ante la repercusión del I. V. A.* En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*. Tomo XII. Madrid. 1996. Página 210.

beneficio fiscal, el que el objeto en cuestión fuera susceptible de usos diversos al del culto, si bien la Orden Ministerial aludida, condiciona la *no sujeción*, a que *el adquirente aporte, al sujeto pasivo que realice las entregas, un documento justificativo de la naturaleza y el destino al culto de los objetos adquiridos, expedido según proceda, por el Ordinario del lugar, o el Superior o Superiora provincial correspondiente*<sup>43</sup>.

Esta posibilidad de ser susceptible de otras utilizaciones, quedó más amplia y claramente recogida en el Punto 7º de la Circular de 15 de marzo de 1989<sup>44</sup>, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo<sup>45</sup>, que a título de ejemplo enumera:

1. Campanas, incluso los mecanismos electrónicos o de otra naturaleza adecuados para su correcto funcionamiento.
2. Bancos y asientos de las iglesias.
3. Instalaciones de megafonía.
4. Altavoces y micrófonos con destino exclusivo al culto.

PUCHADES NAVARRO<sup>46</sup> llegó a formular un criterio amplio de lo que debe entenderse como *objeto destinado a culto, que incluiría a cualquier tipo de bienes, tanto muebles como inmuebles (desde cálices y patenas, suministro de electricidad, hasta templos y capillas) e incluso servicios (reparación de instalaciones, servicios de limpieza de edificios, etc.)*, siempre que tales bienes o servicios estén directa y exclusivamente relacionados con el culto. Este concepto amplio, entendemos que supera el sentido lógico y gramatical del concepto *objeto*, que difícilmente se puede predicar del suministro de electricidad<sup>47</sup>, o a la reparación de instalaciones, a los servicios de limpieza, o en general, a cualquier otro tipo de servicios. Esta interpretación más restringida que ha sido la adoptada por la Administración Tributaria, a nuestro juicio con mejor criterio.

<sup>43</sup> Apartado 3º de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1998. *B. O. E. de 12 de marzo de 1988*.

<sup>44</sup> LOPEZ ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 463.

<sup>45</sup> *Que expresamente señala: quedarán no sujetas al Impuesto ... las entregas e importaciones de los objetos que sean de exclusiva aplicación para el culto y también los que, siendo susceptibles de otros usos, se destinen por las referidas entidades eclesísticas de forma exclusiva al culto.*

<sup>46</sup> PUCHADES NAVARRO, M. A. *Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del I. V. A. En: R. E. D. C. Nº 46. 1989. Página 212.*

<sup>47</sup> Como en general de cualquier tipo de suministro: teléfono, gas, petróleo, etc.

La doctrina de la administración tributaria, parece fijarse más en el destino *efectivo al culto*, que en la *hipotética aptitud* para su utilización en usos diferentes al culto.

La Resolución de 14 de marzo de 1988<sup>48</sup>, de la Dirección General de Tributos, a la Consulta Vinculante sobre si están sujetas al I. V. A. las entregas e importaciones de objetos destinados al culto, declaró sujetas al I. V. A. las entregas e importaciones de objetos de culto<sup>49</sup>, efectuadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, declarando expresamente no sujetas tales entregas, cuando se destinasen exclusivamente al culto por el adquirente, o en su caso el importador<sup>50</sup>.

La Dirección General de Tributos, en diversas Consultas No Vinculantes, ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto<sup>51</sup>:

1. C. N. V. de 8 de junio de 1988, no se encuentran sujetas al I. V. A. las entregas de cera.
2. C. N. V. de 29 de marzo de 1989, no se encuentran sujetas al I. V. A. las entregas de altavoces y micrófonos con destino exclusivo al culto.
3. C. N. V. de 9 de mayo de 1989, no están sujetas al I. V. A. las entregas de velas y campanillas para parroquias y conventos, aunque sí cuando sus destinatarios con cofradías de Semana Santa.
4. C. N. V. de 2 de febrero de 1993, se declara que *estarán sujetos y no exentos del impuesto, los suministros de energía eléctrica, gas, calor, frío y otras energías, a que se refiere la consulta, porque no tienen la consideración de objetos que por su naturaleza y función se destinen exclusivamente al culto*<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> B. O. E. de 23 de marzo de 1988.

<sup>49</sup> Formulada por escrito de 4 de abril de 1986, de la Asociación Española de Joyeros, Plateros y Relojeros.

<sup>50</sup> *Primero. Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas e importaciones de objetos de culto, tales como altares, sagrarios, cálices, copones, custodias, crucifijos, imágenes, retablos, lámparas del Santísimo, candeleros, candelabros, bandejas de comunión, incensarios, apagavelas, tecas, trípticos y otras análogas, cuando se efectúen por empresarios o profesionales en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional.*

*Segundo. No obstante, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas o importaciones de los citados objetos cuando sean destinados por el adquirente o, en su caso, el importador exclusivamente al culto, siempre que se cumplan los requisitos previstos en el apartado tercero de la Orden 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.*

<sup>51</sup> RUANO ESPINA, L. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesíásticos*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 53 y ss.

<sup>52</sup> Base de Datos "La Ley". C-550/1994.

5. C. N. V. de 2 de febrero de 1995, declaró no sujeta al I. V. A. la adquisición de un ordenador y otros componentes de *hardware informático*, para el uso de una parroquia, dando de este modo una muy amplia interpretación al concepto de *objeto destinado al culto*, que muy bien podría entenderse que cae fuera del sentido lógico del término de *objeto destinado al culto*, empleado en el Acuerdo de Asuntos Económicos<sup>53</sup>.
6. C. N. V. de 14 de octubre de 1997, declaró no sujeta al I. V. A. Las entregas de un *altar, ambón, sitial y el chapado de una capilla para el sagrario*, y *sin embargo declaró sujeta y no exenta* al I. V. A. la entrega de un *equipo de aire acondicionado destinado a la parroquia adquirente, pues el citado equipo no tiene, a efectos de dicho tributo, de objeto que por su naturaleza y función se destine exclusivamente al culto*<sup>54</sup>. Con ello parece apreciarse una contradicción, entre la doctrina expresada en esta Consulta y la de la Resolución del T. E. A. C. de 28 de junio de 1995, que sí admitió tal calificación respecto a una caldera de calefacción<sup>55</sup>.
7. La consulta de 23 de octubre de 1997<sup>56</sup>, declaró sujetas al I. V. A., las entregas de gasóleo efectuadas por la Entidad consultante, sin que proceda en ningún caso, la devolución del citado tributo.

Queda otra cuestión, que es a nuestro juicio de enorme importancia y que sin embargo no ha sido suficientemente tratada, y es el tema de si en el hipotético caso de reconocer la exención en la imposición indirecta de los *objetos destinados al culto*, la misma debe hacerse prescindiendo absolutamente del concepto de *capacidad económica*. Y es que a nuestro juicio, hay que recordar que el artículo 31.1 C. E. establece que *todos -los creyentes y los no creyentes- contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica*, lo cual debiera hacernos reflexionar sobre la constitucionalidad de declarar *universalmente exentas todas las adquisiciones de los objetos destinados al culto, con independencia que en muchos casos pongan de manifiesto exorbitantes manifestaciones de capacidad económica*.

Pensemos en los supuestos de aquellos objetos de orfebrería, destinados al culto y realizados empleando metales y piedras preciosas: ¿legítima el ejercicio del derecho fundamental de libertad religiosa, su exención en la imposición indirecta?, ¿son imprescindibles para la realización de un derecho fundamental?, ¿es el derecho

---

<sup>53</sup> Base de Datos "La Ley". C-64/1996.

<sup>54</sup> Base de Datos "La Ley". C-345/1999.

<sup>55</sup> Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia. Nº 1119/1995.

<sup>56</sup> Base de Datos TSAI de la Agencia Estatal Tributaria.

fundamental de libertad religiosa un derecho *ilimitado*, susceptible de amparar exenciones fiscales *ilimitadas*?

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 26 de septiembre de 1994<sup>57</sup>, acotó el concepto de *objeto destinado al culto*, en un caso planteado por la Asociación de los Testigos Cristianos de Jehová, respecto a la importación de libros impresos conteniendo textos religiosos en castellano, que la citada confesión pretendía que no estaban sujetos en el Impuesto de Compensación de Gravámenes Interiores, pues por aplicación del principio constitucional de igualdad, deseaban gozar del privilegio reconocido a la Iglesia Católica, en el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979. La pretensión de la Asociación de los Testigos Cristianos de Jehová, fue rechazada sobre un doble argumento:

1. No estaba claro el destino a fines de culto religioso de los libros en cuestión, al existir una absoluta falta de prueba en este punto, tratándose de *género vendible, describiéndose en la propia declaración como "mercancías"*<sup>58</sup>.
2. El Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede, no era aplicable a la citada Asociación, por *no pertenecer* a la Iglesia Católica<sup>59</sup>. Este argumento, a nuestro parecer, es en cierto modo *reversible*, pues deja al descubierto la existencia de una vulneración del principio de igualdad constitucional recogido en el artículo 14 de la Carta Magna, en tanto en cuanto que se otorga un privilegio económico<sup>60</sup> a los ciudadanos integrados en un colectivo confesional, mientras que el mismo privilegio se está simultáneamente denegando a los ciudadanos integrados en un colectivo religioso diferente.

El Tribunal Supremo entendió comprendido dentro del mismo *las custodias, cálices, casullas, u ornamentos religiosos, e incluso los libros sagrados de lectura obligatoria en la celebración de la Misa; pero nunca, ni siquiera para la Iglesia Católica... los libros que estén destinados a dar a conocer sus principios o enseñanzas, ya que esto no es propiamente "culto", ni los libros que tienen esta misión "objetos destinados al culto", entendiéndolo éste, según la acepción cuarta y quinta del Diccionario de la Lengua Española de la Real Academia Española como "conjunto de actos y ceremonias con que el hombre tributa homenaje a Dios o a los bienaventurados", rechazando la calificación de objeto destinado al culto para aquel libro que, ni es necesario para él, por tratarse de un conjunto de principios*

---

<sup>57</sup> Repertorio Aranzadi de Jurisprudencia. Nº 6886/1994.

<sup>58</sup> Fundamento Jurídico 1º.

<sup>59</sup> Fundamento Jurídico 2º.

<sup>60</sup> Que por otro lado plantea problemas en materia de armonización fiscal comunitaria evidentes.

*morales, de citas bíblicas, de normas de organización de la Sociedad, de historia del mundo, de consejos morales, que podrán ser calificados como ideal a seguir, pero que en ningún caso van destinados al culto*<sup>61</sup>.

Asimismo, el Tribunal Supremo descartó de la consideración de objeto destinado a culto, al objeto de determinar el alcance de este beneficio fiscal, a toda *mercancía vendible*, si la misma *no va acompañada de una prueba contundente acerca del reparto gratuito de los ejemplares o de otras pruebas semejantes que no hay por qué especificar*<sup>62</sup>.

El Tribunal Económico Administrativo Central, en Resolución de 28 de junio de 1995 <sup>63</sup> declaró, a nuestro juicio *sorprendentemente*, que no estaba sujeta al I. V. A., la adquisición de una caldera de calefacción para uso exclusivo de un templo parroquial, pese a que en su Considerando 5º, declaraba que la citada caldera *es un bien no encuadrable strictu sensu por su naturaleza y función en la categoría de bienes exclusivamente destinados al culto*, sobre la base de la interpretación amplia dada en la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989. La cuantía del litigio ascendía a la nimia cantidad de 69.998 pesetas<sup>64</sup>, pero entendemos que la consideración de objeto destinado al culto dada a una caldera de calefacción, es un tanto cuestionable, pues a nuestro entender fuerza el tenor literal de los vocablos.

No ha faltado quien ha pretendido forzar la interpretación gramatical y lógica del texto, incluyendo a los bienes inmuebles: templos y capillas, e incluso los bienes y servicios empleados en la construcción y reparación de los mismos, forzando el significado del término de *objeto destinado al culto*<sup>65</sup>. Con ello entendemos modestamente que se está vulnerando el artículo 3 del Código Civil, que señala que las normas se interpretarán *según el sentido propio de sus palabras* y difícilmente se puede defender que el concepto de *objeto* destinado al culto incluya en su *sentido propio* a los bienes inmuebles.

<sup>61</sup> Fundamento Jurídico 3º.

<sup>62</sup> Fundamento Jurídico 4º. *Añadiendo que si por mercancía ha de entenderse todo género vendible, y el libro importado lo es, al estar sujeta al impuesto toda la mercadería, también lo ha de estar todo libro, cualquiera que sea la religión de quien lo importa, que se halle en la misma situación que el ahora examinado.*

<sup>63</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 1119/1995.*

<sup>64</sup> El recurso extraordinario de alzada para unificación de criterios, había sido interpuesto por el Director General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, contra resolución del T. E. A. R. de Castilla y León de 26 de febrero de 1993, en el Expediente Nº.: 24-237/1990.

<sup>65</sup> MIER MENES, M. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entidades eclesíásticas*. En: *R. E. D. C. Tomo 44. Nº 123. Página 561.* RUANO ESPINA, *se apoya para ello en la definición de objeto que da el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, como todo lo que puede ser materia de conocimiento o sensibilidad de parte del sujeto, incluso este mismo, así como la de culto: el conjunto*

#### IV.- EL ARTICULO IV DEL A. A. E.

Queda por estudiar el régimen fiscal en materia de I. V. A. de los bienes inmuebles destinados al culto católico<sup>66</sup>. Se plantea la cuestión de la previsión que hace el artículo IV.1.C., del A. A. E. de exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, de los *bienes o derechos adquiridos* por 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 casas, con el objeto de destinarlos al *culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad*. Como sabemos en ciertos supuestos el I. V. A. se ha subrogado en el citado tributo, por lo que cabe cuestionarse si a tales adquisiciones les es aplicable esa exención en el I. V. A.

La solución dada en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones al mismo establecidas en los artículos III y IV del A. A. E., fue la de considerar *exentas* de I. V. A. las entregas de bienes inmuebles que cumplieran los requisitos en ella previstos<sup>67</sup>, sujetas al citado impuesto en virtud del artículo 9.2.2º del Reglamento del I. V. A. entonces aplicable, de 30 de octubre de 1985<sup>68</sup>, por extender a estos impuestos la exención que en el artículo IV, apartado 1, letra C) del acuerdo sobre A. A. E. se establecía respecto al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales para las adquisiciones de bienes inmuebles destinados al culto.

---

*de ritos y ceremonias litúrgicas con que se tributa homenajes, a Dios ... todo homenaje externo de respeto y amor que el hombre tributa a Dios, a la Virgen, a lo ángeles, a los santos y a los beatos ... el honor que se tributa religiosamente a lo que se considera divino o sagrado.* RUANO ESPINA, L. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos.* Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 51 y 52.

<sup>66</sup> Los cuales, a nuestro juicio, no cabe entenderlos incluidos en la mención a los objetos destinados al culto católico del artículo III del A. A. E.

<sup>67</sup> En su apartado 2 se exigían estos tres requisitos:

a) Que los adquirentes de los bienes sean 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, sus provincias o sus casas.

b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

c) Que los documento en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las Entidades, acompañando certificación del Obispo de la diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes.

<sup>68</sup> Hoy esa mención hay que entenderla hecha al artículo 8 de la Ley vigente, Ley 37/92, de 28 de diciembre.

El artículo 8.2 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, considera incluidos entre *las entregas de bienes a las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible.*

Por ello, cuando las aportaciones de materiales utilizados superen ese 20%, la actividad del constructor tendrá la consideración de entrega de bien, naciendo la exención, y en caso contrario estaremos ante una *prestación de servicios*, actividad *sujeta y no exenta*<sup>69</sup>.

Nótese como el artículo 8.2 de la Ley 37/92, de 28 de diciembre, habla expresamente de rehabilitación, y no de reparación. Según el artículo 20.1.22 de la Ley, estamos a los efectos de la misma ante obras de rehabilitación, cuando *éstas tienen por objeto la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación*<sup>70</sup>.

La Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones al mismo establecidas en los artículos III y IV del A. A. E., en su apartado 2 considera exentas de I. V. A. las entregas de bienes inmuebles que reúnan estos requisitos<sup>71</sup>:

---

<sup>69</sup> Pueden verse al respecto las Resoluciones del T. E. A. C. de 30 de noviembre de 1994, 20 de julio de 1995 y 31 de enero de 1996. En: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Nº 1643/1994, 1197/1995 y 235/1996. LOPEZ GARCIA, J. L. *Comentario al régimen fiscal de la Iglesia Católica*. En: *Actualidad Tributaria*. Nº 26. 26 de junio a 2 de julio de 1995. Página D-982.

<sup>70</sup> Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988, consideraba en su Punto 1º como *rehabilitación de edificaciones las actuaciones destinadas a la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25% del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación*. LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 459 y ss.

Puede verse la Resolución del T. E. A. C. de 8 de julio de 1994. En: *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Nº 1160/1994.

<sup>71</sup> A estos requisitos hay que unir otros dos:

1) Que la adquisición de los inmuebles se realice de empresarios o profesionales sujetos pasivos del I. V. A. Véanse el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se

1. Que los adquirentes de los bienes sean 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, sus provincias o sus casas.

La Resolución del T. E. A. C. de 10 de abril de 1997, en su Fundamento de Derecho 3º, denegó el reconocimiento de la exención a las obras de edificación de un templo, contratadas con un constructor por un Ayuntamiento valenciano, con el objeto de transmitirlo posteriormente al Arzobispado de Valencia, sobre la base del carácter subjetivo de la exención, sin perjuicio de la exención que pudiera afectar a la entrega de la obra por parte del Ayuntamiento al Arzobispado de Valencia<sup>72</sup>.

2. Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

En los casos en que los inmuebles entregados se destinen sólo en parte a las finalidades indicadas, la exención quedará limitada a la parte de la base imponible que constituya la contraprestación correspondiente a la porción de inmueble entregado destinado exclusivamente a las finalidades indicadas, según indica el Punto 3º de la Resolución de 30 de mayo de 1988, de la Dirección General de Tributos<sup>73</sup>, que añade que en tales casos, la documentación aportada deberá reflejar precisa y separadamente la parte de las operaciones gravadas y contraprestación a que alcance la exención.

---

aprueba el Texto Refundido de la Ley del impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y el artículo 4.4 de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre del I. V. A.

2) Que la adquisición constituya efectivamente la entrega del inmueble o bien una ejecución de obra habiéndose aportado por el constructor al menos el 20% de los materiales empleados. Véase el artículo 8.2.1º de la Ley 37/1992, de 29 de diciembre del I. V. A., que considera entrega de bienes a las ejecuciones de obras en las que el empresario aporte la totalidad de los materiales utilizados y aquellos en que aporte solamente una parte si el coste excede del 20% de la base imponible. El artículo 11.2.6º de la Ley 37/1992 dice que caso contrario estaríamos ante una prestación de servicios, los cuales quedan fuera del ámbito de la exención prevista en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988.

ISIDRO, P. Las confesiones religiosas ante la repercusión del I. V. A. En: Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo XII. Madrid. 1996. Páginas 221 y 222.

<sup>72</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Nº 632/1997.

<sup>73</sup> LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. Legislación Eclesiástica del Estado Español. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 459 y ss.

Sin embargo la Circular de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo de 15 de marzo de 1989<sup>74</sup>, cambia de criterio al estudiar en su primer apartado el caso de los salones y dependencias parroquiales que, en ciertos supuestos, se dedican de forma subsidiaria a actividades empresariales consistentes en la cesión de su uso mediante contraprestación a otras personas o entidades, o a la prestación de servicios a título oneroso, señalando a este respecto que para que opere la exención, no cabe un destino mixto de los bienes, sino que han de estar afectos exclusivamente a los fines que dan origen a la exención<sup>75</sup>.

a. Destino al culto.

La Dirección General de Tributos, en su Consulta No Vinculante de 5 de octubre de 1995<sup>76</sup>, consideró *sujetos y no exentas* del I. V. A., las ejecuciones de obra para la reparación de una valla y de construcción de sepulturas en un cementerio parroquial, así como las entregas sepulturas, objeto de la consulta.

Sin embargo, una Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia, de fecha 25 de abril de 1996<sup>77</sup>, consideró como destinados al culto, a los cementerios parroquiales, a partir de un recurso al criterio de interpretación de la *realidad social*, previsto en el artículo 3.1 del C. C., que a nuestro juicio vulnera el sentido gramatical de lo que debe entenderse como *bien destinado al culto*. La Administración Tributaria, a nuestro juicio con buen criterio, había reconocido la exención exclusivamente respecto a la capilla prevista en el Proyecto de Obras, considerando al resto del camposanto como un lugar sagrado, pero no destinado al culto<sup>78</sup>. Pero el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, sobre la base de una *remisión formal*<sup>79</sup> a los cánones 1176, 1180, 1210, 1211 y 1243 del Código de Derecho Canónico<sup>80</sup>, y del criterio de interpretación de las normas a partir de la realidad social, previsto en el artículo 3.1

---

<sup>74</sup> LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. Legislación Eclesiástica del Estado Español. Promociones y Publicaciones Universitarias. S. A. Barcelona. 1993. Página 463 y ss.

<sup>75</sup> La Circular de 15 de marzo de 1989 señala: ... *estarán exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de salones y dependencias parroquiales que se destinen exclusivamente a las finalidades que justifiquen el referido beneficio fiscal, sin que la exención se extienda a las entregas de salones parroquiales que vayan a destinarse a un uso mixto, empresarial y no empresarial, con independencia de la circunstancia de que dichos espacios puedan estar situados en edificios cuyo destino fuese el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad.*

<sup>76</sup> Carta Tributaria. Documentación. Nº 258. 1 de diciembre de 1996. Páginas 69 y 70. Especialmente el Punto 4º, que contiene la contestación.

<sup>77</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi*. Nº 420/1996.

<sup>78</sup> *Fundamento Jurídico 1º de la Sentencia.*

<sup>79</sup> *Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia.*

<sup>80</sup> Que regulan desde la perspectiva canónica el estatuto de los cementerios católicos.

del C. C. entendió que *en Galicia existe una realidad social que se pierde en el tiempo, extendida a toda configuración territorial y poblacional gallega que no es otra cosa que la de la parroquia eclesiástica, que inspira respeto, veneración y temor, y que no es otra que el llamado "culto a los muertos", por lo que concluye deduciendo que desde esta perspectiva resulta difícil negar que también en términos sociológicos un cementerio parroquial es en Galicia un lugar de culto a los muertos*<sup>81</sup>.

La línea argumental sostenida por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, que a nuestro juicio merece la calificación sin paliativos de errática, no ha sido seguida por una reciente Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 4 de diciembre de 1997<sup>82</sup>, en que se abordaba el problema de la exención al I. V. A. de la construcción de nuevos panteones en un cementerio parroquial, declarando como sujetas y no exentas, las citadas entregas, al señalar en su Fundamento Jurídico 3º respecto a un cementerio, *que en modo alguno puede calificarse como un lugar destinado propiamente al culto el recinto que los alberga, en base al artículo 23.1 de la L. G. T., que impide aplicar la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, exenciones, o bonificaciones*<sup>83</sup>.

b. *Sustentación del clero.*

El punto 3º de la Circular de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, de 15 de marzo de 1989<sup>84</sup>, ha entendido comprendidos en este punto *los medios que tienen por finalidad proveer a los clérigos de formación, alimento, vestido, vivienda, seguridad social e incluso descanso.* Añadiendo en su punto 4º que el concepto de clero *no debe entenderse en sentido estricto, sino con el ámbito que señala el artículo IV del A. A. E., de 3 de enero de 1979, por lo que se considerarán edificios destinados a la sustentación del clero, siempre que no se realicen en ellos actividades empresariales o profesionales, los seminarios, casas parroquiales, residencias de sacerdotes, religiosos y religiosas, casas de formación y conventos de ordenes religiosas, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada*<sup>85</sup>.

<sup>81</sup> Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia.

<sup>82</sup> Jurisprudencia Tributaria Aranzadi, Nº 253/1998.

<sup>83</sup> Añadiendo en su Fundamento Jurídico 5º: *... No cabe ninguna duda sobre la realización en los cementerios de actos de carácter sagrado y de la existencia en los mismos de instalaciones, capillas, destinados a acoger dichos actos, pero tales manifestaciones de carácter religioso no permiten que se pueda extrapolar y llegar a la conclusión de que los cementerios son lugares destinados al culto, hecho éste que supondría una generalización no contemplada en la norma y vulneraría el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria, prohibitiva de la extensión de la analogía más allá de los estrictos términos de las exenciones.*

<sup>84</sup> LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. Legislación Eclesiástica del Estado Español. Promociones y Publicaciones Universitarias, S. A. Barcelona. 1993. Página 463.

<sup>85</sup> LOPEZ GARCIA, J. L. Comentario al régimen fiscal de la Iglesia Católica. En: Actualidad Tributaria. Nº 26. 26 de junio a 2 de julio de 1995. Página D-983.

El T. E. A. C. en el Considerando 6º de su Resolución de 20 de Julio de 1995<sup>86</sup>, ha dado una interpretación amplia al concepto de *sustentación del clero*, al entender que *las Facultades de Teología integran básicamente las Universidades de la Iglesia y, por tanto, están destinadas a la "sustentación del clero"*.

La Consulta No Vinculante de la Dirección General de Tributos de 29 de abril de 1998<sup>87</sup>, resolvió respecto a la adquisición de dos plazas de garaje, por un Instituto de vida consagrada de la Iglesia Católica, que tributarían al 7% las entregas de plazas de garaje<sup>88</sup> y trasteros que se transmitan conjuntamente<sup>89</sup> con viviendas situadas en el mismo edificio, y que en caso contrario tributarán el tipo del 16%,

c. Sagrado apostolado.

La citada Circular de 15 de marzo de 1989, en su Punto 4º ha considerado como tal, la actividad realizada por las entidades eclesísticas dirigidas a la cura de almas, a la sagrada predicación, a la formación religiosa, a la instrucción catequística y a la formación litúrgica, y en su Punto 5º ha establecido respecto a las casas de ejercicios espirituales, que éstas sólo se considerarán exclusivamente dedicadas al sagrado apostolado, cuando no se perciba contraprestación alguna por servicios complementarios de alimentación o alojamiento en ellas prestados<sup>90</sup>.

d. Ejercicio de la caridad.

La Administración<sup>91</sup> ha entendido que deben considerarse destinados al ejercicio de la caridad los centros que: sin mediar contraprestación económica obligatoria, se destinen a servicios sociales o humanitarios tales como asilos de ancianos, hospitales de incurables, residencias de minusválidos, marginados, obreros, etc., no teniendo tal naturaleza los centros cuya organización empresarial no difiriese sustancialmente de

---

<sup>86</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 1197/1995.*

<sup>87</sup> *En: Base de Datos. "La Ley". C-1283/1998.*

<sup>88</sup> Con un máximo de dos unidades.

<sup>89</sup> A estos efectos la propia Dirección General de Tributos especifica que: *Se entenderán transmitidas conjuntamente las plazas de garaje y trasteros y las viviendas objeto de consulta cuando la transmisión se efectúe en el mismo acto y simultáneamente. Dicha circunstancia es una cuestión de hecho que podrá probarse por los medios admisibles en derecho. A tales efectos, será indiferente que las entregas de viviendas y plazas de garaje y trasteros se documenten o no en escritura pública, o que se documenten mediante escrituras separadas, pues lo relevante, conforme se ha indicado, es que la transmisión se efectúe de forma conjunta.*

<sup>90</sup> *Añadiendo que: Consiguientemente, no estarán exentas del I. V. A. las casas dedicadas a realizar ejercicios espirituales si dichos inmuebles no se destinan simultáneamente a realizar actividades apostólicas o de formación, por prestarse simultáneamente en ellas servicios retribuidos de alimentación o alojamiento de los usuarios.*

<sup>91</sup> Circular de 15 de marzo de 1989, punto 5º.

las otras empresas, tales como colegios, clínicas privadas o residencias de estudiantes<sup>92</sup>.

El T. E. A. C. en el Considerando 5º de la Resolución de 18 de mayo de 1994<sup>93</sup>, declaró exento del I. V. A. la edificación llevada a cabo por una Orden Religiosa destinada en parte a la residencia de padres de las religiosas de la misma, por entenderla destinada *al ejercicio de la caridad...* siempre que el alojamiento de los mismos *se realizase sin mediar contraprestación económica obligatoria*.

Incluso en el Fundamento Jurídico 3º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 25 de abril de 1996, se interpretó en un sentido muy amplio que cabía entender incluidos en este apartado del ejercicio de la caridad, a los cementerios parroquiales, al señalar que: *¡Qué mayor caridad que enterrar a los muertos!*<sup>94</sup>

3. Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda 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.

La omisión de la presentación de la certificación oportuna por parte del Obispado, provocará que por ejemplo, los servicios profesionales prestados a una parroquia consistentes en el proyecto y dirección de obras de un edificio destinado a las actividades de la misma, no estén exento de I. V. A. como señaló la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 31 de mayo de 1994<sup>95</sup>. Sin embargo la solución dada en esta Sentencia parece estar en flagrante contradicción<sup>96</sup> con la doctrina expresada en el Punto 4º de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988<sup>97</sup> que con suma claridad señalaba que la exención tenía carácter limitado afectando exclusivamente a entregas de inmuebles y no

---

<sup>92</sup> LOPEZ GARCIA, J. L. Comentario al régimen fiscal de la Iglesia Católica. En: Actualidad Tributaria. Nº 26. 26 de junio a 2 de julio de 1995. Página D-983.

<sup>93</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 913/1994.*

<sup>94</sup> *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 420/1996.*

<sup>95</sup> Si bien el hecho que esta omisión no sea imputable a quien prestó esos servicios, le exonerará de cualquier sanción tributaria. Fundamentos 4º y 5º de la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 31 de mayo de 1994. *Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 613/1994.*

<sup>96</sup> RUANO ESPINA, L. La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Página 75.

<sup>97</sup> LOPEZ-ALARCON, M. y SALCEDO HERNANDEZ, J. R. Legislación Eclesiástica del Estado Español. Promociones y Publicaciones Universitarias, S. A. Barcelona. 1993. Página 459.

comprende ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

La Resolución del T. E. A. C. de 23 de octubre de 1997<sup>98</sup>, en su Fundamento de Derecho 2º, puso especial hincapié en que el reconocimiento de la exención por la Delegación de Hacienda, surtiría efecto *respecto de las operaciones cuyo devengo se produzca a partir de la fecha del correspondiente acuerdo*.

Aunque autores como RUANO ESPINA<sup>99</sup> han tratado de justificar el privilegio por entenderlo incluido en los apartados 8<sup>100</sup> y 9<sup>101</sup> del artículo 22 de la Ley del I. V. A., sobre la base de la personalidad jurídica internacional de la Iglesia Católica y de la Santa Sede, y creer que es amparable en el principio de colaboración con la Iglesia, que inspiró el Acuerdo, queda el problema de ser incompatible con los fines de armonización fiscal comunitaria establecidos en la VI Directiva, en materia de I. V. A., desde el momento que no se encuentra en el *numerus clausus* del catálogo de exenciones, en la misma recogida, por lo que España deja sin cumplir un compromiso internacionalmente adquirido.

## V.- CONCLUSIONES

Entendemos que el derecho fundamental de libertad religiosa del artículo 16 C. E. no legitima cualquier tipo de cooperación económica entre el Estado y las confesiones religiosas, y que deben ser respetados los siguientes límites<sup>102</sup>:

---

<sup>98</sup> En esta Resolución se estima el recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto contra la Resolución del T. E. A. R. de Galicia de 1 de diciembre de 1994. Por ello, sólo puede reconocerse la exención en el I. V. A. respecto a operaciones que se realicen con posterioridad al reconocimiento. Jurisprudencia Tributaria Aranzadi. Nº 1516/1997.

<sup>99</sup> RUANO ESPINA, L. *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiales*. Plaza Universitaria Ediciones. Salamanca. 1998. Páginas 61 y 62.

<sup>100</sup> *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente.*

<sup>101</sup> *Las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a los organismos internacionales reconocidos por España o al personal de dichos organismos con estatuto diplomático, dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios internacionales que sean aplicables en cada caso.*

<sup>102</sup> TORRES GUTIERREZ, A. *Aplicación del I. V. A. a la Iglesia Católica: Estudio del artículo III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, entre el Estado Español y la Santa Sede*. En: *Libro Homenaje al Profesor Guitarte*. En prensa.

1. La laicidad del Estado, recogida en el artículo 16.3 de la C. E., pues no podemos coincidir con quienes opinan<sup>103</sup> que el beneficio social que la actividad religiosa produce, pueda servir como justificante de cualquier beneficio fiscal a las confesiones religiosas. Este principio pone en duda la legitimidad de un modelo de acuerdos como el recogido por la L. O. L. R. que privilegia a la Iglesia Católica.
2. La necesidad de armonizar compromisos internacionales contraídos con terceros países, como es el caso de los componentes de la Unión Europea, ante los que se ha producido en cierto modo una cesión de soberanía, que obliga a trasponer la normativa comunitaria en materia de armonización fiscal en materia de I. V. A., que conlleva la necesidad de activar la cláusula de salvaguardia prevista en el 2º apartado del Protocolo Adicional del A. A. E., ya aludida, en virtud de la cual, siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios del Acuerdo. Creemos que no se puede legitimar la perpetuación de este statu quo sobre la base de tratarse de un beneficio que se apoya en un compromiso previamente asumido por el Estado, como algunos han pretendido<sup>104</sup>, y que es un argumento más para sustituir el modelo de acuerdos de la L.O.L.R. por otro de Derecho común.
3. La propia estructura del sistema tributario constitucionalmente adoptado, en el cual destaca un artículo de extraordinaria importancia, el 31.1 C. E., que señala que Todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con su capacidad económica mediante un sistema tributario justo inspirado en los principios de igualdad y progresividad que, en ningún caso, tendrá carácter confiscatorio.

De la calificación constitucional del Estado como de Estado social, merece la pena extraer a su vez tres consideraciones:

a. La regla general es la de la universalidad en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos. La Constitución emplea el vocablo todos, y no algunos, ni mucho menos discrimina diciendo las mayorías no, pero las minorías si. Los beneficios fiscales en principio constituyen la excepción a la regla general, y deberán

---

<sup>103</sup> DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, F. Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos. En: Los Acuerdos entre la Iglesia y España. Biblioteca de Autores Cristianos. Madrid. 1980. Página 627.

<sup>104</sup> ISIDRO, P. Las confesiones religiosas ante la repercusión del I. V. A. En: Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo XII. Madrid. 1996. Página 226.

encontrarse suficientemente justificados, para que puedan operar, sin que se vacíe de contenido a los diferentes tributos.

b. El sistema tributario español se apoya sobre el concepto de capacidad económica, a diferencia de lo que ocurría en el Antiguo Régimen, en que los detentadores de un determinado status subjetivo no eran susceptibles de constituirse en sujetos pasivos de tributo, como ocurría con el clero y la nobleza. Por ello, el legislador ordinario debe mostrarse extremadamente cauto, a la hora de proceder a la definición del hecho imponible y otorgar los oportunos beneficios tributarios. Lo cierto es que cuando se adquieren determinados objetos de culto, se ponen de manifiesto con frecuencia capacidades económicas cuantitativamente muy importantes. Si el modelo propio de los estados laicos de nuestro entorno cultural, consiste en asimilar a las confesiones religiosas con el régimen de Derecho común de las entidades sin ánimo de lucro, difícilmente se va a poder justificar la graciosa concesión de beneficios fiscales *ad hoc* a una confesión en concreto en materia de I. V. A., cuando ese trato beneficioso no se reconoce ni al resto de las confesiones, ni a las entidades sin ánimo de lucro.

c. El principio de igualdad es un principio inspirador del sistema tributario que se recoge expresamente en el artículo 31 C. E., y que además entra en juego por aplicación directa del artículo 14 C. E., que ocupa la posición sistemática de una auténtico pórtico<sup>105</sup> en el Capítulo II del Título I de la Carta Magna, referido a los Derechos y Libertades en ella reconocidos, con un doble contenido:

1. Positivo: mandato de igualdad de trato a todos los españoles, con independencia de su religión.
2. Negativo: prohibición de discriminación por motivos religiosos.

Cabe preguntarse si el problema de la violación del principio de igualdad, en cuanto se reconocen a la Iglesia Católica una serie de beneficios fiscales que no se reconocen al resto de confesiones, podría resolverse aprovechando la vis expansiva del citado principio, acudiendo al recurso a una tácita cláusula de confesión más favorecida, como han propuesto determinados autores<sup>106</sup>. A nuestro modo de ver, con

---

<sup>105</sup> LLAMAZARES FERNANDEZ, D. y SUAREZ PERTIERRA, G. El fenómeno religioso en la nueva Constitución Española. Bases de su tratamiento jurídico. En: Revista de la Facultad de Derecho de la U. C. M. Nº 61. Invierno de 1980. Madrid. 1980. Página 18.

<sup>106</sup> LOPEZ ALARCON, M. Régimen jurídico de las confesiones religiosas. En: *Tratado de Derecho Eclesiástico*. EUNSA. Pamplona. 1994. Página 743. En este caso concreto este autor defendía la expansión de

ello se resolvería la vulneración del principio de igualdad, pero permanecerían el resto de problemas que acabamos de ver.

En la medida que el sistema de acuerdos, consagrado en la L.O.L.R. ha desviado al sistema español de un régimen de Derecho común, abogamos manifiestamente por su derogación, y por un régimen garantista unilateral en que los principios de laicidad y de igualdad alcancen un desarrollo pleno, que en el marco del modelo de acuerdos de la L.O.L.R. dista mucho de haberse conseguido.

---

ciertos privilegios fiscales reconocidos a la Iglesia Católica en materia de inmatriculación de bienes inmuebles y arrendamientos urbanos, estos últimos declarados inconstitucionales por la Sentencia del Tribunal Constitucional 340/1993, de 16 de noviembre. ISIDRO, P. *Las confesiones religiosas ante la repercusión del I. V. A.* En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado. Tomo XII.* Madrid. 1996. Página 227.

