

EL SISTEMA TRIBUTARIO Y LA FINANCIACIÓN DE LA IGLESIA EN ESPAÑA

ANTONIO VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

SUMARIO

I • INTRODUCCIÓN. II • RÉGIMEN PROPIO DE BENEFICIOS FISCALES: EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS, DE 3 DE ENERO DE 1979. 1. Consideraciones generales. 2. Supresión de la no sujeción a los impuestos sobre el consumo. 3. Beneficios fiscales que protegen el patrimonio inmobiliario. 4. Beneficios fiscales que protegen la obtención de recursos. **III • RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO.** 1. Consideraciones generales. 2. Régimen tributario especial y otros beneficios fiscales. 3. Incentivos fiscales al mecenazgo.

I. INTRODUCCIÓN

La denominada «financiación indirecta» de la Iglesia se basa en dos normas, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (AAE), de 3 de enero de 1979, y la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. El AAE contempla un régimen de beneficios fiscales propio y autónomo, que se aplica con independencia de los beneficios concedidos por el ordenamiento interno. Por su parte, la Ley 49/2002 establece un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro, cuya aplicación se extiende a las asociaciones y demás entidades eclesíásticas, según lo previsto en el propio Acuerdo. El Acuerdo sobre Asuntos Económicos es, por tanto, la piedra angular del régimen tributario aplicable al conjunto de la Iglesia española.

El AAE consta de un articulado muy breve —apenas siete artículos—, seguido de un Protocolo con tres apartados. Los artículos III, IV y V establecen el régimen de beneficios fiscales aplicables a la Iglesia y a las asociaciones y entidades religiosas. De una parte establece la no suje-

ción genérica de una serie de conceptos a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o el consumo; de otra, distingue dos regímenes de beneficios fiscales, un régimen aplicable a las entidades que integran la estructura territorial (Santa Sede, Conferencia Episcopal, Diócesis, Parroquias y otras) e institucional (Órdenes y Congregaciones Religiosas, Institutos de vida consagrada, sus Provincias y sus Casas) de la Iglesia y, otro aplicable a las asociaciones y demás entidades religiosas.

El Acuerdo nació con vocación de permanencia, lo que contrasta con la fugacidad que caracteriza a la normativa financiera y, en particular, a la de naturaleza tributaria; además, su elaboración coincidió con la reforma tributaria de 1977, que modificó sustancialmente la configuración del sistema fiscal español. Para evitar que el contenido del Acuerdo se viese afectado por ulteriores modificaciones de la normativa interna o que lo pactado pudiera verse alterado por vía interpretativa, se adoptaron soluciones similares a las que ya se venían utilizando en el ámbito de los Convenios para evitar la Doble Imposición Internacional. De una parte, el art. VI establece un procedimiento de común acuerdo para la resolución de las dudas y dificultades en la interpretación y aplicación del Acuerdo; de otra, el apartado segundo del Protocolo establece que ambas partes han de proceder de común acuerdo para señalar los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan los beneficios fiscales.

II. RÉGIMEN PROPIO DE BENEFICIOS FISCALES: EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS, DE 3 DE ENERO DE 1979

1. *Consideraciones generales*

El régimen propio se basa en un principio de exención de la Iglesia en cuanto a todos los bienes que emplea y todas las actividades que desarrolla en el cumplimiento de sus fines. Dicho principio se materializa a través de una serie de exenciones incondicionadas e intangibles unilateralmente por el Estado («autónomas y directas», según el Tribunal Supremo) que aparecen previstas en el art. IV del AAE. Además, el art. III establece la no sujeción de ciertas situaciones a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o el consumo. Este ámbito, sin embargo, se ha visto reducido últimamente por su incompatibilidad con la normativa de la Unión Europea en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

2. *Supresión de la no sujeción a los impuestos sobre el consumo*

El art. III del AAE establece la no sujeción a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o el consumo de una serie de situaciones entre las que destaca «la adquisición de objetos destinados al culto». En el momento de la ratificación del Acuerdo con la Santa Sede, el 4 de diciembre de 1979, el consumo se gravaba a través del Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE), un impuesto multifásico sobre las ventas empresariales. Sin embargo, la adhesión de España a las Comunidades Europeas el 1 de enero de 1986 obligó a sustituir este impuesto por el IVA que, a diferencia del IGTE, es un impuesto no acumulativo que grava el consumo sin producir distorsiones en los precios.

Para aclarar la situación respecto al IVA se aprobó la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, al amparo de lo dispuesto en el segundo apartado del Protocolo AAE. Esta disposición establece la condición de sujeto pasivo del IVA de las entidades eclesíásticas que realizan actividades empresariales y profesionales que, en esta medida, se encuentran obligadas a repercutir e ingresar el IVA y a deducir las cuotas soportadas en sus adquisiciones. Por otra parte, la Orden recorta el ámbito del supuesto de no sujeción previsto en el art. III.c) AAE. La mera lectura del Acuerdo induce a considerar que se trata de un supuesto de ámbito general y de carácter objetivo, que atiende únicamente al destino de los objetos. Sin embargo, la Orden Ministerial precisaba su alcance en un doble sentido: se aplica a los «objetos destinados exclusivamente al culto» y siempre que las adquisiciones o importaciones hubiesen sido efectuadas «directamente» por la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas. Por último, la Orden establece la exención de las entregas de bienes inmuebles en el IVA, siempre que se cumplan ciertos requisitos¹. Por razones históricas, la so-

1. Concretamente, se exigían los siguientes requisitos: 1) Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas. 2) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad. 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.

lución no se basó en el art. III AAE, que establece la no sujeción relativa a los impuestos sobre el consumo, sino en la exención prevista en el art. IV.1.C) para el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales². La solución que introduce la Orden Ministerial de 1988 en relación con el IVA consiste, en definitiva, en la no sujeción de las adquisiciones e importaciones de objetos destinados al culto y la exención de las entregas de bienes inmuebles. Ninguna de ellas, sin embargo, es admisible desde la perspectiva del régimen armonizado del IVA.

Desde su implantación a finales de los años sesenta, las instituciones comunitarias europeas han procedido a una labor de armonización de las legislaciones de los países miembros en materia de IVA, con objeto de evitar que las diferencias existentes pudieran afectar al correcto funcionamiento de los mercados y obstaculizasen la creación del mercado único. Este proceso ha ido conformando la estructura armonizada del IVA que en la actualidad aparece recogida en la Directiva 2006/112/CEE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006. Con carácter general, el IVA grava todo consumo que se produce dentro de los Estados miembros que trae causa de una venta empresarial o de una importación. Las únicas exclusiones aparecen en la Directiva con un carácter tasado (*numerus clausus*), de manera que los Estados miembros no pueden extender el ámbito de las situaciones no gravadas³. La normativa comunitaria no contempla ninguna excepción basada en la condición del sujeto adquirente ni recoge ningún supuesto en el que pueda encuadrarse el régimen de no sujeción previsto en el art. III del Acuerdo de 3.I.1979.

A pesar de que el derecho comunitario respeta los compromisos contraídos por los Estados con anterioridad a su adhesión, como era el caso del AAE, al propio tiempo les obliga a adoptar las medidas oportunas

2. Con anterioridad a la aprobación del AAE, las transmisiones de bienes inmuebles a título oneroso por particulares y por empresarios estaban sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Sin embargo, la Ley 6/1979, de 25 de septiembre, estableció que las ventas realizadas por los empresarios pasasen a estar sujetas al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas (IGTE). Para aclarar que la modificación operada en el ordenamiento interno no suponía que la exención prevista en el Acuerdo quedase reducida a las transmisiones no empresariales, la OM de 25 de junio de 1984 estableció que la exención del art. IV.1.C del Acuerdo se entendía referida al Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas cuando se tratase de ventas empresariales de bienes inmuebles sujetas al mismo.

3. Además, la posición de las instituciones comunitarias —particularmente, la del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas— resulta muy estricta en materia de exenciones por las distorsiones que introducen en el funcionamiento del esquema impositivo.

para eliminar las situaciones incompatibles con el derecho comunitario (art. 307 del Tratado). El caso español fue denunciado por la Comisión, primero, a través de un escrito de queja de 23 de noviembre de 1989 ante la Representación de España en la Comunidad y, posteriormente, a finales de 2005 mediante dictamen motivado, al amparo del art. 226 del Tratado de la Unión Europea —por tanto, bajo amenaza de remitir el asunto al Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas—, en el que solicitaba la adaptación al Derecho comunitario. La Comisión, en todo caso, no ignoraba la eficacia vinculante del Acuerdo y, por ello, afirmaba que la modificación no dispensaba al Estado de pagar una compensación financiera a la Iglesia.

El problema se ha resuelto a través de un Intercambio de Notas entre la Nunciatura y el Ministerio de Asuntos Exteriores, de 22 de diciembre de 2006. Anteriormente, el Gobierno ya había anunciado la existencia de un compromiso verbal en el que la solución se enmarcaba dentro del contexto más amplio del régimen de financiación de la Iglesia. Dicho acuerdo se basaba en tres puntos: a) Sustitución del sistema de dotación presupuestaria que se venía aplicando por el de asignación tributaria; b) Elevación del porcentaje de asignación tributaria al 0,7% del IRPF; c) Desaparición de las actuales exenciones y no sujeciones al IVA. El compromiso se hizo público el 22 de septiembre de 2006, lo que permitió introducir el nuevo porcentaje de asignación tributaria en el Proyecto de Ley de Presupuestos para 2007.

Con posterioridad al Intercambio de Notas se aprobó la Orden Ministerial de 28 de diciembre de 2006 que, básicamente, vacía de contenido lo dispuesto en los arts. III y IV.1.C) AAE en materia de impuestos sobre el gasto. No obstante, la orden mantiene la exención para las transacciones que hubiesen sido solicitadas y autorizadas antes del 1 de enero de 2007. La supresión de las exenciones se extiende al impuesto que grava el consumo en Canarias, el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC), en unos términos similares a los previstos para el IVA. El 28 de diciembre finalmente se aprobó la Ley 42/2006, de Presupuestos Generales del Estado, cuya Disposición Adicional 18^a revisa el sistema de asignación tributaria en los términos acordados.

Las modificaciones introducidas merecen las siguientes consideraciones:

a) En primer lugar, a pesar de que la supresión de las exenciones del IVA comporta un encarecimiento de las adquisiciones de los objetos de culto, debería ir acompañada de una disminución del precio, puesto que los proveedores ya no tienen necesidad de aumentar su importe para recuperar los costes que para ellos representan los impuestos soportados.

El IVA es un impuesto que grava el consumo a través de una compleja estructura cuyo núcleo está constituido por un impuesto sobre las ventas empresariales que incorpora un mecanismo de recuperación de las cuotas soportadas por los empresarios, que hace que, en condiciones normales, el impuesto no les afecte. Para resarcirse de las cuotas desembolsadas el empresario puede retener la parte equivalente de la recaudación del impuesto sobre las ventas empresariales. Se trata de un esquema neutro en el que la carga impositiva siempre viene determinada por la aplicación del tipo al precio de venta. Sin embargo, el esquema pierde su neutralidad cuando median las exenciones. Si la venta está exenta, el derecho de deducción resulta inaplicable, con la consecuencia de que los impuestos soportados se convierten en un coste que el empresario tiende a trasladar al precio de venta. En otras palabras, la exención o la no sujeción que se venía aplicando a la Iglesia tenía un carácter relativo en la medida en que, a través del precio, los constructores y demás proveedores trasladaban los impuestos que habían soportado en la adquisición de los *inputs* empresariales.

b) Por otra parte, la Orden Ministerial de 1988 ceñía la exención a las «entregas de bienes inmuebles en los términos que establece la Ley del IVA», de donde resultaba la exclusión de una serie de operaciones de gran importancia económica, como era el caso de las ejecuciones de obra que no constituyen rehabilitación sino reparación de una edificación⁴,

4. Como botón de muestra, en la STSJ Andalucía/Sevilla, de 18 de junio de 2002 (JT 2002/1712), el debate se centra en la determinación de si existe una entrega de bienes o una prestación de servicios de reparación y refundición de las campanas de la Iglesia de la parroquia. El Tribunal finalmente consideró que «...aunque no pueda hablarse de campanas nuevas, sí es nuevo el mecanismo instalado, por lo que no estamos ante una prestación de servicios propiamente dicha, como sostiene el TEAR de Andalucía en la resolución recurrida, sino ante una verdadera adquisición de objetos destinados al culto...». También la STSJ Cataluña, de 21 de septiembre de 2001 (JT 2001/1965) falla a favor de la exención al entender, basándose en los informes periciales, que las obras realizadas no eran de mera reparación sino de rehabilitación de la iglesia parroquial, habida cuenta que se trata de «...obras de reconstrucción del edificio, mediante la consolidación y el tratamiento de estructuras y cubiertas...».

ejecuciones de obra sin aportación de materiales por el constructor o cuya aportación resulte inferior al 20% del coste total, etc. A efectos del IVA todas estas operaciones no son entregas de bienes sino prestaciones de servicios y, por tanto, quedaban excluidas de la exención. También se planteaban dificultades en relación con la calificación de los bienes. Así, p.ej., la Sentencia de la Audiencia Nacional de 5 de noviembre de 2003 (JUR 2004/144580) niega que los cementerios parroquiales sean lugares destinados al culto, y, por tanto, la exención puesto que «...el hecho de que puedan realizarse actos destinados al culto, no le confiere dicho carácter al cementerio como tal, que por su propia naturaleza puede ser un lugar de respeto o recogimiento, pero no es en puridad un lugar de culto, en el sentido recogido por la normativa fiscal, con independencia de lo que pudiera decir el Arzobispado...»⁵. A su vez, la Dirección General de Tributos, con un criterio muy criticable y de difícil justificación si tenemos en cuenta la normativa acordada, también había excluido las casas dedicadas a la realización de ejercicios espirituales cuando prestasen a los usuarios servicios retribuidos de alimentación y de alojamiento (Circular de 15 de marzo de 1989), etc. Por lo demás, la exención sólo se aplicaba a las partes de los bienes inmuebles destinadas exclusivamente a alguno de los fines referidos, no así cuando se trataba de espacios de uso mixto (p.ej., salones parroquiales), con independencia de que pudieran estar situados en edificios cuyo destino principal fuese alguna de las finalidades que justificaban el beneficio. En definitiva, pese a las apariencias, el alcance de la exención se veía recortado en un buen número de ocasiones.

c) La modificación no significa que, a partir de ahora, todas las adquisiciones de bienes y servicios de empresarios o profesionales tributen en el IVA. Dentro de la Ley del IVA existe un régimen general de exenciones que también resulta aplicable a la Iglesia. Ello implica, entre otros aspectos, la exención de las segundas y posteriores entregas de edificaciones (art. 20.Uno.20º LIVA), de los arrendamientos de edificios o partes de los mismos destinados a vivienda (art. 20.Uno.23º LIVA), las operaciones financieras (art. 20.Uno.18º LIVA) y de numerosas prestaciones de servicios de interés general.

5. Por el contrario, las sentencias de 4 de noviembre de 1992 y 25 de abril de 1996 (JT 1996/420) del TSJ de Galicia consideran que tanto la capilla como el resto del cementerio constituyen un lugar de culto.

d) La supresión de las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario (IGIC) no encuentra fundamento en las notas intercambiadas. Según la Nota ministerial «...la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia Católica recogida en la disposición adicional del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 lleva consigo la asunción por parte de la Iglesia Católica de la sujeción al IVA en los términos previstos en la legislación comunitaria...». A tal efecto es preciso tener presente que, Canarias es un territorio que está excluido del territorio común del IVA, de manera que las exigencias comunitarias en materia de armonización no alcanzan al impuesto canario. Son estas exigencias las que justifican que, como prosigue la nota, «...el Gobierno español procederá a la derogación de la Orden Ministerial (Ministerio de Economía y Hacienda) de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos». Nada se dice respecto a la derogación de la Orden Ministerial de 20 de noviembre de 1996, en la que se regula el régimen de exención aplicable en el Impuesto General Indirecto Canario.

La supresión de las exenciones en el Impuesto General Indirecto Canario cobra sentido, a nuestro entender, en el marco de una solución global relacionada con el nuevo régimen de financiación de la Iglesia. Sin embargo, ello no obsta a que la decisión sea fruto del acuerdo entre el Estado y la Santa Sede, lo que en ningún caso se desprende del intercambio de notas publicado.

3. Beneficios fiscales que protegen el patrimonio inmobiliario

A) Una de las exenciones más importantes que ampara el AAE, habida cuenta de la relevancia del patrimonio inmobiliario de la Iglesia, dispensa del pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). El IBI es un impuesto local que grava la propiedad, usufructo o derecho de superficie de los bienes inmuebles situados dentro del término municipal. A partir de 1988 sustituyó a la Contribución Territorial Rústica, que es el tributo que aparece contemplado en el artículo IV.1.A) AAE.

La exención no alcanza a todos los inmuebles de titularidad eclesíástica sino sólo a aquéllos que se encuentran afectos a una actividad religiosa o sirven como residencia del clero. El destino del inmueble cons-

tituye, por tanto, un elemento esencial para la exención. Así, están exentos los templos y capillas, sus dependencias y locales anejos destinados a la actividad pastoral, la residencia de obispos, canónigos y sacerdotes con cura de almas, los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y oficinas parroquiales, los Seminarios y las Universidades eclesiásticas en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

B) En la actualidad ha perdido interés la exención de la tasa de equivalencia prevista en el art. IV.1.C). En el momento de la aprobación del Acuerdo se encontraba en vigor el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IIVT), que incorporaba dos modalidades de gravamen. La primera gravaba el incremento de valor de los terrenos cuya propiedad se transmitía por cualquier título o sobre los que se constituía cualquier derecho real de goce limitativo de dominio. La segunda, denominada tasa de equivalencia o modalidad decenal, gravaba el aumento de valor de los terrenos que, perteneciendo a una persona jurídica, no fueran objeto de transmisión en el plazo de diez años. Como ha señalado la Sentencia del Tribunal Supremo de 5 de febrero de 2001, el beneficio fiscal salía al paso de los «graves efectos» que podía originar la «...modalidad decenal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sobre fincas urbanas, sitas en el casco de muchas ciudades y pueblos españoles, dedicadas a fines religiosos, pertenecientes a Diócesis, parroquias, Órdenes, Congregaciones religiosas, etc., con muy escasos recursos». La exención del art. IV.1.C) no alcanzaba a la modalidad instantánea que se devengaba en el momento de la transmisión, sin perjuicio de lo dispuesto en la normativa interna. En definitiva, se mantuvo que «la Iglesia Católica, sus instituciones y todos los entes eclesiásticos dotados de personalidad jurídica podían quedar sujetos a los impuestos que gravan las plusvalías que obtuvieran por la transmisión de sus bienes inmuebles, pero sin que estos tributos debieran serles exigidos en la modalidad de Tasa de Equivalencia o en cualquier otra que se devengue sin que se haya producido la transmisión de los bienes gravados».

En cualquier caso, el IIVT fue sustituido en el año 1988 por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), de cuyo régimen jurídico ha desaparecido la modalidad decenal.

C) La exención del art. IV.1.D) sí se aplica, en cambio, a las contribuciones especiales, tributos exigidos por el aumento de valor que ex-

perimentan los bienes inmuebles como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos. La exención dispensa del pago de las contribuciones que afecten a los bienes inmuebles para los cuales está prevista la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por las mismas razones que hemos visto en relación con la tasa de equivalencia. A pesar de que nada impide su exigencia, las contribuciones especiales son un recurso financiero que hoy en día ha caído un tanto en desuso en el ámbito de la financiación urbanística, viéndose desplazadas por otras formas de financiación, sobre todo, en el ámbito local (p.ej., cuotas de urbanización). Esta circunstancia, lógicamente, reduce el interés práctico de la exención.

D) Con anterioridad a 1988 los Ayuntamientos llevaban a cabo una práctica dudosamente constitucional en el ámbito de las tasas por licencias urbanísticas⁶. Las limitaciones que impone el principio constitucional de reserva de ley a la creación de tributos hace que las Entidades Locales sólo puedan contar con los impuestos que establece la Ley del Estado que regula las Haciendas Locales. Para suplir sus necesidades financieras las Entidades Locales recurrieron a la creación de tasas por licencias de obra cuyo importe era el resultado de aplicar una alícuota sobre el presupuesto de la obra. En otras palabras, la cuantía del tributo no presentaba relación alguna con la actividad administrativa que provocaba la tramitación del expediente, esto es, con el coste provocado por el obligado al pago; se trataba, en definitiva, de impuestos «camuflados» bajo la apariencia de tasas.

Para remediar esta situación irregular, el Estado creó un nuevo impuesto municipal en el año 1988, el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), que grava las obras cuya realización requiere la obtención de una licencia municipal y cuyo importe viene determinado por la aplicación de un porcentaje —hasta el 4%— sobre el coste de ejecución de la obra. En lo que aquí interesa, era un impuesto nuevo, no con-

6. Las tasas son tributos que no sirven para contribuir al sostenimiento de los gastos generales del Estado sino para financiar una determinada actividad administrativa, un servicio público especialmente relacionado con el obligado al pago o, en general, un coste provocado por su actuación. No se trata, por tanto, de hacer contribuir al sostenimiento de los gastos generales del Estado sino hacer que el sujeto financie con cargo a su patrimonio, total o parcialmente, los costes que provoca. La exención no alcanza a las tasas por licencias urbanísticas, como evidencia la SAN de 12 de febrero de 1993 (JT 1993/100), en relación con la tasa por licencia de obras con ocasión de la realización de obras de reforma y ampliación de un templo parroquial.

templado en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, que suscitaba dudas acerca de su aplicación a la Iglesia⁷. Para resolver la cuestión, se aprobó la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, al amparo del procedimiento de común acuerdo previsto en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos para los tributos nuevos, en la que el ICIO se incluyó en la exención prevista en la letra B) del art. IV.1 AAE («exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio...»).

Previamente, la cuestión había sido abordada por la Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001 (RJ 2002/10288), en la que el fallo se inclinó a favor de la exención de la edificación de dos viviendas destinadas a residencia de sacerdotes y para actividades apostólicas. Según el Tribunal Supremo, el ICIO «es un impuesto real, susceptible de estar comprendido, como exento en el artículo IV.1.B) del Acuerdo de 3 de enero de 1979». Por lo demás, si el resultado de la construcción, instalación y obra (es decir, el Inmueble) se halla exento del IBI, «...es obvio que, lógica y necesariamente, debe estar, también exento del ICIO, objeto de controversia —aunque no se diga expresamente— el proceso (o sea, la construcción, instalación y obra) por el que, a consecuencia del mismo se desemboca en aquel resultado». Con carácter general, «del texto del art. IV del Acuerdo se deduce —como lo ha declarado esta Sala en sus sentencias de 16 de julio de 1994, de 28 de mayo de 1996 y 25 de septiembre de 1997—, que, cuando la actividad sea eclesial y de culto, tienen exención total y permanente tanto los edificios principales como los locales anejos destinados a la actividad pastoral, *ex artículo IV.1.A*».

7. La STSJ Madrid, de 30 de abril de 2001 (JT 2001/1400) pone de manifiesto la situación y resuelve en un sentido favorable a la exención, a partir de la interpretación del AAE, «si bien es cierto que respecto al ICIO, como impuesto nuevo, su situación no ha sido clarificada por la vía del apartado 2º del Protocolo Adicional del Acuerdo, no lo es menos que estamos ante un Tratado Internacional válidamente celebrado y que forma parte del Ordenamiento conforme al art. 96.1 de la Constitución Española, y sus normas son de aplicación directa en España, una vez publicadas en el Boletín Oficial del Estado. Por lo cual dichas normas pueden y han de ser interpretadas por los Tribunales (art. 3.1 del Código Civil)». Por su parte, la STSJ Andalucía/Granada, de 26 de febrero de 2001 (JT 2001/562) señala que «...el hecho de que las partes firmantes del Acuerdo no hayan concretado los supuestos de exención, incumpliendo el punto 2 del Protocolo Adicional, no impide al Órgano judicial efectuar la interpretación oportuna sobre dicho extremo...». Si bien cabría dudar que la creación del ICIO constituya una «modificación sustancial» del ordenamiento tributario español, como parece entender el tribunal, lo cierto es que la falta de previsión al respecto generaba cierta incertidumbre.

A pesar de que la redacción de la Orden Ministerial de 2001 no presenta los matices que hubieran sido deseables⁸, una interpretación sistemática junto al resto de las exenciones del art. IV, teniendo en cuenta la finalidad a la que responden, así como la referida jurisprudencia del Tribunal Supremo, lleva a entender que la exención no ampara cualquier construcción de titularidad eclesiástica sino sólo las dedicadas a la actividad religiosa o pastoral o a residencia del clero. A nuestro juicio, por tanto, la exención sólo tiene sentido cuando se trata de construcciones u obras destinadas a los fines o a las actividades a que se refiere el art. IV.1.A) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

Últimamente el debate en torno a esta exención se ha planteado desde la perspectiva del derecho comunitario y, más precisamente, a la luz del régimen de las ayudas de Estado, prohibidas por el Tratado constitutivo de la Unión Europea en la medida en que pueden afectar a la competencia entre las empresas de los países miembros. El concepto de ayuda estatal tiene un carácter muy amplio. Se amplía el concepto de ayuda hasta el punto de que los beneficios fiscales pueden constituir ayudas de Estado. Desde la perspectiva expuesta, entendemos que no existen dificultades para rechazar la crítica en la medida en que las construcciones exentas no se refieren a bienes inmuebles afectos al ejercicio de actividades económicas. Por otra parte, aun admitiendo que la exención se aplicase en relación con inmuebles que se utilizan para actividades económicas, para que fuese una ayuda prohibida sería preciso que afectase a los intercambios entre los países comunitarios, falseando la competencia entre las empresas europeas.

E) Con carácter general, la Iglesia está exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales (ITPAJD), siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. El ITPAJD es un impuesto que grava el valor de los bienes en el momento de su transmisión, exigiéndose al adquirente. El art. IV.C del AAE sólo hace referencia al Impues-

8. Según el apartado segundo de la Orden de 5 de junio de 2001, «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, los Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras».

to sobre Transmisiones Patrimoniales, lo que inicialmente hizo surgir la duda en relación con la cuota gradual que se exige sobre determinados actos notariales. La cuestión fue resuelta en un sentido favorable a la exención por la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983⁹. En la actualidad, el 45.I.A.d) del RDLeg. 1/1993, de 24 de septiembre, establece la exención para las tres modalidades de gravamen (Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, Impuesto sobre Operaciones Societarias e Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados) y el art. 90 del RD 828/1995, de 29 de mayo, regula el procedimiento para la acreditación de la exención.

4. *Beneficios fiscales que protegen la obtención de recursos*

La reforma tributaria de 1977 se caracterizó fundamentalmente por la personalización de los impuestos sobre la renta. En este momento se aprueban las primeras versiones del IRPF (Ley 44/1978, de 8 de septiembre) y del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978, de 27 de diciembre), que gravan la totalidad de la renta que perciben las personas físicas y jurídicas, con independencia del lugar donde se hayan producido o de la fuente que las haya generado. Son impuestos que gravan toda la riqueza que afluye al receptor y que desplazan a los impuestos reales o de producto que hasta ese momento habían gravado fuentes aisladas de renta.

A diferencia de lo que ocurría en el sistema anterior, las instituciones eclesíásticas y el clero se encuentran sujetas al IRPF y al Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de ciertas especialidades que derivan de los arts. III y IV.1.B) del Acuerdo de 1979.

El art. III del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 establece la no sujeción de las rentas derivadas o relacionadas con la actividad religiosa: prestaciones recabadas de los fieles, colectas, limosnas, oblaciones, publicación de documentos de las autoridades

9. Según el apartado 3 de la orden ministerial, «estarán exentas del concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, cuando el sujeto pasivo obligado al pago sea cualquiera de las entidades a que se refiere el artículo IV del Acuerdo».

eclesiásticas competentes o de su fijación en los sitios de costumbre. Tampoco están sujetas las rentas de la actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en las Universidades de la Iglesia. Por su parte, el art. IV.1.B) AAE establece la exención de los impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio; no obstante, excluye de su ámbito los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, así como los rendimientos derivados de la cesión de uso del patrimonio; tampoco están exentas las ganancias de capital ni los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta¹⁰.

La necesidad de aclarar ciertos aspectos relativos a la sujeción de la Iglesia al Impuesto sobre Sociedades llevaron a la adopción del Acuerdo de la Comisión Técnica Iglesia-Estado español de 10 de octubre de 1980, al amparo de lo dispuesto en el artículo VI del AAE¹¹. De lo dispuesto cabe destacar la consideración de sujetos pasivos de las entidades eclesiásticas con personalidad jurídica civil, si bien con posibilidad de reconocer como sujetos pasivos a entidades con un ámbito más amplio (p.ej., la diócesis o la provincia religiosa)¹² y la sujeción al Impuesto sobre Sociedades, no de la renta mundial sino sólo de las rentas e incrementos de patrimonio obtenidos en territorio español. Por lo demás, están sujetos los rendimientos obtenidos por la cesión de miembros de las entidades religiosas para la realización de trabajos en explotaciones ajenas a las mismas. También están sujetos los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales.

Interesa destacar, por lo demás, la especialidad relativa a la base imponible de las Órdenes o Congregaciones que realizan explotaciones económicas en las que trabajan sus propios miembros (norma 9^a.2 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980). A estos efectos, «se computará co-

10. Se trata, en definitiva, de los mismos límites que en el momento de la elaboración del Acuerdo figuraban en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades en relación con las exenciones aplicables a las entidades sin ánimo de lucro.

11. Según el art. VI del AAE, «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 presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan».

12. En estos casos, las transferencias y cesiones de bienes entre entidades integradas en un mismo sujeto pasivo no dan lugar a tributación por ningún impuesto.

mo gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario, adecuado a la actividad y horario realizado, por el número de miembros de la Comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica». La previsión habilita un ajuste extracontable a las entidades religiosas que realizan actividades económicas utilizando el trabajo personal de sus miembros.

En la actualidad el Impuesto sobre Sociedades se encuentra regulado fundamentalmente en el RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo; no obstante, los términos del Acuerdo de la Comisión Técnica continúan siendo válidos.

La Iglesia también está exenta del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad (art. IV.1.C) AAE). Tras la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, las adquisiciones a título gratuito que perciben las personas jurídicas pasaron a estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades. La Disposición Final 4ª de esta norma aclara, en cualquier caso, que «...los incrementos de patrimonio adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos para disfrutar la exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones». Por tanto, en el caso de las entidades del art. IV es preciso que los bienes se destinen a los fines señalados, mientras que las asociaciones y entidades del art. V han de cumplir los requisitos previstos para las entidades sin ánimo de lucro.

III. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LAS ENTIDADES SIN ÁNIMO DE LUCRO

1. *Consideraciones generales*

El art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos reconoce el derecho de las asociaciones y entidades religiosas que se dedican a ciertas actividades a la aplicación de los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico español prevé para las entidades sin fin de lucro. El Acuerdo no concreta el régimen aplicable, sino que garantiza una paridad de tratamiento con entidades que realizan actividades de interés general, a las

que el Estado tradicionalmente ha otorgado un tratamiento fiscal favorable. A diferencia de lo expuesto hasta ahora, el diseño del régimen de beneficios fiscales corresponde exclusivamente al Estado.

El régimen se aplica a las asociaciones y demás entidades religiosas que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, siempre que acrediten el cumplimiento de ciertos requisitos¹³. Paradójicamente podía darse el caso de que este régimen resultase más favorable que el previsto en el AAE para el núcleo básico de la Iglesia, lo que no resultaba lógico. Por este motivo, la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 acordó extender el régimen a las entidades contempladas en el art. IV del AAE. Por otra parte, la jurisprudencia del Tribunal Supremo, a nuestro juicio de una manera injustificada, había venido exigiendo que todas las entidades eclesiásticas acreditaran el cumplimiento de todos los requisitos previstos tanto para las entidades del art. V del AAE como para las entidades sin ánimo de lucro¹⁴. La Disposición Adicional 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, ha corregido este criterio, limitando dicha exigencia a las entidades del art. V.

2. Régimen tributario especial y otros beneficios fiscales

Las entidades sin ánimo de lucro son objeto de un régimen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades, así como de una serie de beneficios fiscales en el ámbito de la imposición local, cuya aplicación está relacionada con dicho régimen especial. Interesa destacar que, al margen

13. Según el nº 5 de la Orden de 29 de julio de 1983, la aplicación de incentivos «requerirá su previo reconocimiento por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto correspondiente».

14. Así, la STS de 16 de junio de 2000 (RJ 2000/6842), dictada en un recurso de casación en interés de ley, establece que «...para que una Congregación religiosa como la de que aquí se trata o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica —art. IV.1— o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V del Acuerdo anteriormente citado pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas es el de que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» —exigencia impuesta directamente por el tan repetido art. V— y, además, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente...». En el mismo sentido, STS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001/7225).

de otros requisitos, las entidades beneficiarias están obligadas a destinar el 70% de sus ingresos a los fines que persiguen y a no desarrollar explotaciones económicas ajenas a sus fines, si bien este último requisito admite cierto margen.

A) El régimen tributario aplicable en el Impuesto sobre Sociedades parte de la exención de una serie de rentas, entre las que figuran los donativos, cuotas satisfechas por los asociados o benefactores, subvenciones, rentas procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario, las derivadas de adquisiciones o transmisiones de bienes o derechos y las obtenidas en ejercicio de explotaciones económicas exentas, a cuyos efectos es preciso acudir a lo dispuesto en el art. 7 de la Ley.

Por lo demás, el tipo de gravamen aplicable a las rentas de actividades económicas no exentas es del 10%.

B) Están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles todos los bienes de que sean titulares las entidades, salvo aquéllos que se encuentran afectos a explotaciones económicas sujetas a gravamen en el Impuesto sobre Sociedades.

C) También están exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades.

D) En último término, están exentas del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), cuando la obligación de pago recaiga sobre la asociación o la entidad. A tal efecto, es preciso aclarar que el IIVTNU hace recaer la condición de sujeto pasivo sobre el transmitente en el caso de transmisión a título oneroso y en el del adquirente en las transmisiones gratuitas.

3. *Incentivos fiscales al mecenazgo*

Según el art. IV.2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, las cantidades donadas a los entes eclesiásticos destinadas al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, dan derecho a las mismas deducciones en el IRPF que las cantidades entregadas a las entidades benéficas o de utilidad pública. La norma interna

recoge esta previsión y extiende su alcance en la medida en que establece que las entidades de los artículos IV y V del Acuerdo económico «serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive».

El régimen de incentivos fiscales se aplica a donativos, donaciones y aportaciones, tanto de carácter dinerario como en especie, en los términos que establece el artículo 17, entregados por personas físicas o jurídicas, residentes o no residentes. Los beneficios fiscales se articulan a través de deducciones en la cuota de los respectivos impuestos. La cantidad a deducir depende de la base de deducción, en función de la naturaleza del bien entregado, y del porcentaje de deducción, que varía según el impuesto al que se refiera: IRPF (25%), Impuesto sobre Sociedades (35%) y el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes (10%).

RESUMEN-ABSTRACT

El presente trabajo analiza los cambios que ha experimentado la posición de la Iglesia ante el sistema tributario desde la aprobación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 hasta las recientes modificaciones introducidas en el modelo de financiación religiosa. El Acuerdo establece una serie de beneficios fiscales que conforman lo que habitualmente se conoce como «financiación indirecta» de la Iglesia. Su vigencia se mantiene en los términos que en su momento acordaron el Estado y la Santa Sede, con las lógicas adaptaciones a la nueva realidad del sistema tributario. Esta circunstancia explica que la mayoría de las previsiones del Acuerdo deban referirse a otras figuras, que ciertas referencias hayan devenido inaplicables y, en fin, que algunos beneficios resulten incompatibles con el Derecho Comunitario, una realidad jurídica a la que era ajeno el ordenamiento español en el momento en que se firmó el Acuerdo.

Palabras clave: Acuerdo sobre Asuntos Económicos, IVA, Financiación de la Iglesia.

The current work examines tax regime modifications the Catholic Church in Spain has experienced, since the passing of the *Agreement on Economic Affairs*, signed in 1979, up until the recent changes in the Spanish public financial model. The 1979 *Agreement on Economic Affairs* established certain tax benefits in favour of the Church, also usually known as «indirect financing». These benefits largely retain their relevance established in 1979 when they were agreed upon between the Spanish Government and the Holy See, but there has been a necessity to adapt them to the new reality of the current tax system. These circumstances explain the fact that today most of the benefit provisions have had to be referred to under different tax categories, while other tax references have become completely inapplicable; and still more benefits have had to be repealed because they were not allowed under European Community Law, a legal reality that had no relevance at the time the Agreement was signed.

Keywords: Agreement on Economic Affairs, VAT, Financial System of the Catholic Church.