

humana» (p. 176). Los trabajos de Rafael García Sánchez, *Ladrillo, piedra y construcción sagrada* (pp. 185-199), y María Ángeles Jaén Morcillo, con su capítulo dedicado al órgano barroco español (pp. 201-220), completan esta tercera parte.

Además, el libro incorpora un anexo que analiza algunos aspectos jurídicos de la responsabilidad civil subsidiaria de las confesiones por los delitos de abusos deshonestos cometidos por clérigos o religiosos a menores o discapacitados, obra de Santiago Catalá (pp. 223-274), en el que el autor persigue ofrecer una panorámica legislativa y jurisprudencial en la materia que resulte de utilidad, no sólo al estudio del Derecho, sino también a las propias instituciones religiosas, en este caso con fines preventivos. Catalá advierte de que la mencionada responsabilidad civil de los entes eclesiásticos únicamente podría plantearse con relación a los actos cometidos en el interior de sus dependencias y concluye que «realizando una adecuada interpretación de las normas jurídicas en liza, la *culpa in vigilando* sólo puede declararse cuando existan elementos fácticos y procesales debidamente acreditados que apunten a una dejación de los más elementales principios de actuación (denuncias previas en el ámbito interno, motivos de sospecha de que se estén produciendo dichos abusos, etc.)» (p. 269).

Nos encontramos en definitiva ante un completísimo estudio que aborda la cuestión del patrimonio eclesiástico desde distintas perspectivas jurídicas, incorporando también una visión estrictamente artística y cultural. En esa transversalidad radica sobre todo el valor de estos estudios, como también del proyecto en el que se inserta.

DAVID GARCÍA-PARDO

PINEDA MARCOS, Matilde, *Las confesiones religiosas ante el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Colex, A Coruña, 2023, 226 pp.

El artículo 9.2 de la Constitución Española establece que «corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social». La denominada función promocional, en materia de libertad religiosa, encontré en el principio de cooperación del 16.3 del texto constitucional la mejor de las vías para consolidarse, siendo la materia económica una de las fórmulas elegidas para, a su vez, hacer efectivo dicho principio. Ello provoca que entidades religiosas y fiscalidad sean dos elementos que guardan una conexión tan evidente que la doctrina eclesiasticista ni ha podido, ni ha querido desmerecer. Buena prueba de ello es la redacción de excelentes trabajos de investigación como la monografía que hemos podido manejar, que ha concluido con éxito un exhaustivo análisis del régimen aplicable a las entidades religiosas en el Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA).

En lo que concierne a su estructura, la obra se divide en cinco bloques, incluyendo además un anexo final (pp. 199-226) en el que se consignan los correspondientes recursos bibliográficos, las consultas analizadas (generales y vinculantes) de diferentes

Subdirecciones Generales, las resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central y la jurisprudencia utilizada emanada de diferentes instancias nacionales e internacionales.

En lo que respecta al contenido de la obra, en el primero de los bloques introductorios (pp. 15-30), trata la autora de presentar el contenido de la monografía y la metodología empleada. Para ello, se incide especialmente en la complejidad que entraña el tratamiento y la interpretación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA). Una dificultad de la que no están exentas las entidades religiosas, buena prueba de ello son las cuantiosas Consultas que han sido planteadas a la Dirección General de Tributos por parte de dichas entidades. No en vano, y en palabras de Matilde Pineda, el análisis de las mismas constituye el objeto que ha guiado el estudio que se reseña. Toda vez que, a través de ellas, ha podido alcanzarse el objetivo final, establecer el estado actual del régimen jurídico-fiscal del Impuesto sobre el Valor Añadido de las entidades religiosas. Así, en esta primera parte, se hace alusión a la primera de las normas que, como consecuencia de la incorporación de España a la Comunidad Económica Europea, se ocupó de la regulación del IVA, la Ley 30/1985, del IVA, con las consiguientes reinterpretaciones necesarias de determinados supuestos de exención y no sujeción en el Acuerdo de Asuntos Económicos del 79, a la norma actual, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA. Unas alusiones que, por motivos obvios, no pueden permanecer desacompañadas de las principales directrices en materia tributaria de nuestro país, las diferentes leyes generales tributarias y las normas de rango reglamentario que procedieron a su desarrollo.

El segundo bloque (pp. 31-40) está íntegramente dedicado a describir los aspectos generales que rodean al IVA y que resultan de aplicación a la actividad de las confesiones religiosas. En primer lugar, la catalogación, a efectos del impuesto, de dichas entidades, bien como empresarias, o como profesionales. Una labor en la que resulta especialmente interesante la respuesta a la Consulta Vinculante V1146-13 y sus determinaciones sobre la prestación de servicios con carácter gratuito y oneroso. Además de otras cuestiones (como la asignación del Número de Identificación Fiscal, la obligación de llevarnos de Libros registros a través del Suministro Inmediato de Información o la rectificación de cuotas del IVA), también diserta la autora en este segundo capítulo sobre la delimitación, y eventual compatibilidad del IVA con otros impuestos, fundamentalmente con la posibilidad de que el hecho imponible del IVA pueda estar sujeto a otro impuesto como es el de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Ya en el tercero de los bloques (pp. 41-97), es tratado el aspecto nuclear que entraña las relaciones de las entidades religiosas con el IVA, las exenciones. En lo que a la delimitación del beneficio fiscal se refiere, se profundiza en las posibles diferencias de trato (e incluso eventuales situaciones de discriminación planteadas por algunas entidades) en cuanto al reconocimiento de exenciones en función de las confesiones. Así, en el caso de la Iglesia Católica, dicha cuestión desde medirse desde el prisma de la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se aclaraba el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos II y IV del Acuerdo de Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, hasta el momento de su derogación por la Orden EHA/3958/2006,

de 28 de diciembre. Norma, esta última, aprobada como consecuencia de la renuncia de la propia Iglesia Católica a determinados supuestos de no sujeción y exención del IVA rubricada gracias al Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006 entre el Estado Español y la Santa Sede. Una situación a la que se vieron conminados tanto el Estado, como la Iglesia, provocada por la naturaleza de tributo armonizado del IVA, debiendo adaptar la normativa española a las directrices marcadas por la entrada en vigor, a comienzos de 2007, de la Directiva de armonización 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (en particular, el texto de los artículos 131 a 137).

En relación con otras confesiones, la Dirección General de Tributos se ha remitido a la literalidad legal derivada de los diferentes Acuerdos, sosteniendo en algunas, como la Consulta Vinculante V0674-07 (formulada por una entidad religiosa evangélica), que lo establecido en la Ley 24/1992, de 10 de noviembre por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas de España (FEREDE), no puede servir para que del mencionado acuerdo puedan derivarse más beneficios fiscales para las entidades de FEREDE que los previstos con carácter general en la Ley 37/1992, del IVA.

En otro orden de cosas, este capítulo tercero también se pronuncia sobre la naturaleza jurídica de las exenciones en el IVA y de las concretas exenciones de este impuesto a las entidades religiosas. En relación a la naturaleza jurídica, se abunda en el consenso tanto entre la doctrina científica, como en la jurisprudencial, en la calificación de estas exenciones entre las consideradas *limitadas*, aunque también esta parte de la obra se hace eco de la discusión doctrinal y jurisprudencial acerca de si la exención hubiera de ser considerada *plena*, permitiendo deducir el IVA soportado en las adquisiciones relacionadas con la operación exenta, siempre que reúna todos los requisitos para la deducción (como muestra, ha de estarse al criterio adoptado por las sentencias de la Audiencia Nacional de 2 de abril de 2003 o la de 11 de febrero de 2004).

Por su parte, en lo que atañe a las exenciones concretas, la Ley del IVA recoge en el 20.Uno.12.º la exención a organismos y entidades religiosas reconocidas, sin fin lucrativo y cuyos objetivos sean de naturaleza religiosa, por las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas, efectuadas directamente a sus miembros para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no se perciba por tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos. Un supuesto concreto para el que, como puede imaginarse, resulta esencial tanto la inscripción registral (reconocimiento de personalidad jurídica y carácter confesional), como la finalidad religiosa de los servicios prestados o las entregas realizadas. Un dilema que, durante años, fue el responsable de los numerosos ríos de tinta vertidos por diversos trabajos doctrinales pero que, a día de hoy, parece haberse aclarado gracias al artículo 6 del Real Decreto 594/2015, por el que se regula el Registro de Entidades Religiosas. Asimismo, el mencionado artículo 20.Uno, pero en su apartado 11, también se ocupa de la cesión de personal realizada por entidad religiosa para el cumplimiento de fines relacionados con el desarrollo de actividades de hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas; de asistencia social, ubicadas en el apartado octavo del mencionado artículo 20.Uno y las de educación, enseñanza,

formación y reciclaje profesional. Tanto para las exenciones recogidas en el apartado 11.º, como las del 12.º, la profesora Pineda Marcos aporta un amplio número de elementos de gran interés para las entidades religiosas de cara a posibles dudas en lo que a los niveles de exención se refiere. Ente ellos podemos citar las respuestas a las Consultas Vinculantes interpuestas por estas entidades, además de diversas resoluciones jurisprudenciales (incluso europeas), como la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en Sentencia de 5 de marzo de 2020 y hasta diferentes textos legislativos de interés como el Real Decreto-ley 15/2020, de 21 de abril, de medidas urgentes complementarias para aprobar la economía y el empleo, cuyo artículo 8 se refería al tipo impositivo aplicable al IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de bienes necesarios para combatir los efectos del COVID-19.

Las páginas finales de este segundo capítulo contienen una mención expresa a otros supuestos de exención ilimitada como la donación de depósitos y otros activos financieros (artículo 20.Uno.18.º de la Ley del IVA), los servicios profesionales de artistas, escritores, compositores musicales, directores de obras audiovisuales o traductores (entre otros), por la posible vinculación de los servicios de éstos a los bienes del patrimonio de interés cultural en manos de las entidades (artículo 20.Uno.26.º). Finalmente, dedicándole un epígrafe propio por su indudable interés, se detiene nuestra autora en el examen concreto de una Consulta Vinculante, la V1709-22, de la Subdirección General de Impuestos sobre el Consumo, respecto a las donaciones de productos de diversa índole efectuadas por empresarios y profesionales, a favor de entidades religiosas. En la misma resulta crucial la aplicación del artículo 91 de la Ley del IVA, extendiendo el tipo cero (exención total) a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos definidas en función de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos e incentivos fiscales al mecenazgo.

El cuarto bloque (pp. 99-158) lleva por título «Determinación del Régimen Fiscal de otras operaciones». En el mismo podemos encontrar las respuestas obtenidas por las confesiones en un gran número de consultas planteadas, así como en diferentes fallos judiciales recaídos en relación con el tratamiento fiscal en diferentes operaciones. En primer lugar, se da cabida a las respuestas acerca de la posibilidad de aplicación del tipo reducido del IVA en supuestos como la ejecución de obras. Seguidamente, se desarrollan otro tipo de situaciones relacionadas con la transmisión de bienes inmuebles, como la adquisición de este tipo de bienes (tanto a título gratuito, como a título oneroso, ya sea a través de compraventa o mediante una permuta) o la enajenación de los mismos, de manera voluntaria o como consecuencia de un procedimiento de expropiación.

En lo que hace a la enajenación de bienes, podemos encontrar un último subepígrafe de vital interés para deslindar el correspondiente ajuste fiscal. Debe ponerse en valor que, en determinados supuestos, puede que ciertas figuras impositivas sean incompatibles entre sí. En otras, por el contrario, es posible que estas enajenaciones estén simultáneamente sujetas a varios impuestos como el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, el de Sociedades y el de Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Además de los supuestos citados, se examina el régimen del IVA relativo a los arrendamientos de bienes inmuebles, comenzando por el

arrendamiento de local de negocio y continuando con los de vivienda y el de vivienda con opción de compra.

En la parte final de este cuarto capítulo también se procede al estudio del régimen del IVA en el derecho de superficie y otro tipo de operaciones, también sometidas a consulta que merecen ser destacadas: el uso de tribunas en desfiles profesionales; la venta de lotería con sobreprecio; la utilización de teléfonos móviles; la entrega de paellas monumentales cocinadas por los colaboradores de las entidades religiosas para otras asociaciones u organismos públicos mediante contraprestación y, en último lugar, el turismo religioso.

El último bloque (pp. 159-198) está dedicado íntegramente al régimen del IVA en el País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra. A tal efecto, tanto la Ley 12/200, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, como la Ley 28/1990, de 26 de diciembre, del Convenio Económico en la Comunidad Foral de Navarra establecen que, en materia del IVA se aplicarán los mismos principios, normas sustantivas y formales previstas a nivel estatal. Ahora bien, en virtud de lo dispuesto en la propia Ley del IVA y la Constitución Española en cuanto al respeto a los regímenes forales de estos territorios, ambos presentan, en la materia que nos ocupa, ciertas singularidades que han de ser registradas. Eminentemente, nos referimos a la exacción del impuesto, la gestión del mismo y los beneficios fiscales. Con el mismo *modus operandi* con respecto al resto del territorio nacional, se completa esta parte de la obra con las consultas tributarias formuladas a las Haciendas del País Vasco y Navarra.

Una vez consumado el avance de los contenidos de esta monografía, cabe incidir en el enorme mérito de la tarea investigadora realizada. La redacción de esta obra no hubiera sido posible sin la encomiable labor analítica llevada a cabo por la autora. Y es que el resultado del trabajo es una exposición minuciosa del régimen de las entidades religiosas, sus actividades y hasta, en ocasiones, las de los servicios prestados por sus miembros con respecto al IVA. Sin embargo, dicho régimen no ha sido descrito únicamente atendiendo a las disposiciones normativas estatales o forales (en el caso de País Vasco y Navarra), sino (y, sobre todo) como consecuencia del examen de las respuestas recibidas por las consultas planteadas por las entidades a diferentes organismos. Con todo, no debe olvidarse que al imponente número de consultas referenciadas, ha de añadirse el esmerado dominio no solo de la legislación aplicable, sino de una abundante jurisprudencia, aquella que refleja los pronunciamientos esenciales de los tribunales españoles y algunos europeos. Todo ello sin olvidar la gran cantidad de referencias doctrinales utilizadas. Extremos, estos últimos, que hacen aún más recomendable, adentrarse en las páginas de esta obra. En definitiva, lecturas como la de esta monografía nos llevan a concluir que el trabajo de la autora ha conseguido de manera brillante el objetivo perseguido, convirtiéndose su contribución de cara al futuro en una referencia de obligada consulta en la temática elegida, pues otorga al lector un conocimiento únicamente al alcance de estudios de la naturaleza como el que hemos tenido la oportunidad de glosar.

RAFAEL VALENCIA CANDALIJA