

Pineda Marcos, Matilde: *Las confesiones religiosas ante el Impuesto sobre el Valor Añadido*, Colex, 2023, 226 páginas

Alejandro Torres Gutiérrez

*Catedrático de Universidad de Derecho Eclesiástico del Estado
Universidad Pública de Navarra*

Estamos ante una obra seria y rigurosa, que aborda con claridad la solución a realidades que, a pesar de las apariencias, son con frecuencia complejas. Un estudio muy bien redactado, y precisamente documentado desde un punto de vista bibliográfico y jurisprudencial, así como muy especialmente valioso por el amplio elenco de consultas vinculantes citadas.

No puede obviarse que el tema de los beneficios fiscales en el IVA a favor de la Iglesia católica, que se derivaban de los artículos III y IV del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, fue objeto de no poca controversia, por los problemas de incompatibilidad que se presentaban en relación con el Derecho Comunitario, sin que fuera admisible alegar la excusa de la existencia de compromisos previamente adquiridos por el Estado, como era el caso del propio Acuerdo de Asuntos Económicos, pues en el punto 2.º de su Protocolo Adicional, se preveía expresamente la posibilidad de concreción de los beneficios fiscales cuando se modificara sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español, como había ocurrido en dicho punto a raíz de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea en 1986.

La Comisión de las Comunidades Europeas, con fecha 23 de noviembre de 1989, había dirigido un escrito de queja a la Representación permanente de España en la Comunidad, por considerar que los beneficios fiscales de la OM del Ministerio de Hacienda de 29 de febrero de 1988¹ y la Resolución de la Dirección General de Tributos de 14 de

¹ Publicada en el BOE de 12 de marzo de 1988.

marzo de 1988², que desarrollaban el artículo III, C) del AAE, 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 contestación del Gobierno español se limitó a decir que el AAE constituía un compromiso previo al ingreso de España en la CEE en 1986³.

La respuesta de las autoridades españolas buscaba ganar tiempo, y evitar un conflicto con la Iglesia, pero no dejaba de ser un tanto *peregrina*, pues el artículo 5 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de España a la CEE⁴ establecía la aplicación a España del artículo 234 del Tratado Constitutivo de la CEE 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 derivadas de los tratados firmados con anterioridad a la adhesión, como ocurre en este caso. Fue precisamente la existencia de este problema lo que motivó el no reconocimiento de este privilegio fiscal a las confesiones

² Publicada en el BOE de 23 de marzo de 1988. Que contesta a la consulta vinculante sobre si están sujetas a IVA las entregas e importaciones de objetos destinados al culto, ratificando la doctrina de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988.

³ LLAMAZARES FERNÁNDEZ, D. *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*. Servicio de Publicaciones de la U. C. M. Madrid. 1991. 2.ª Edición. Página 909. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. Consideraciones generales sobre el Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas en España. En: *Revista de Contabilidad y Tributación*. Diciembre de 1996. Número 165. Centro de Estudios Financieros. Madrid. 1996. Páginas 75 a 88. Especialmente la página 86. TORRES GUTIÉRREZ, 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*. Servicio de Publicaciones. Diputación de Castellón. Facultad de Derecho de la Universitat Jaume I y de la Universidad de Valencia. Valencia. 1999. Páginas 875 a 882. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. El art. 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa y la discriminación de las confesiones religiosas en España en la tributación por IVA. En: *Laicidad y Libertades. Escritos Jurídicos*. Número 0. Madrid. 2000. Páginas 303 a 331. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. *La financiación de las confesiones religiosas en España*. Informe elaborado para la Fundación Alternativas. Madrid. 2005. 48 páginas. TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro. Régimen fiscal de las entidades eclesiológicas en España. En: María del MAR MARTÍN. (Ed.). *Entidades eclesiológicas y Derecho de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho Concordatario*. Almería, 9-11 de noviembre de 2005. Comares. Granada. 2006. Páginas 271 a 304.

⁴ BOE de 1 de enero de 1986.

religiosas que suscribieron los Acuerdos de 1992, como recuerda Fernández Coronado⁵.

A ello hay que sumar la particular persistencia del eurodiputado italiano Maurizio Turco, que el 16 de diciembre de 2002 interpuso una pregunta parlamentaria sobre este tema, y el 20 de diciembre de 2003, una reclamación por este mismo motivo ante el *Médiateur Européen*. En diciembre de 2005 las autoridades europeas volvieron a insistir ante España sobre este tema, por lo que el Estado español no podía posponer más este problema⁶.

La supresión de los beneficios fiscales en el IVA, a favor de la Iglesia católica, con efectos 1 de enero de 2007, se hizo público mediante una Nota de Prensa conjunta entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación, de fecha 22 de diciembre de 2006, que sacaba a la luz un Intercambio de Notas Diplomáticas entre ambas partes, por el que se acordaba que la Asignación Tributaria a favor de la Iglesia católica pasaba de 0,5239% de la cuota en el IRPF, al 0,7%, y a cambio, la Iglesia renuncia a la exención del IVA⁷ y su correspondiente compensación. Recuerda Motilla⁸, que con ello el Gobierno trataba de mantener al margen del pacto con la Iglesia, al Congreso y al Senado, (que se *enteraron por la prensa*), *disfrazando* el nuevo acuerdo al que se había llegado, como una mera interpretación del Concordato y bajo la forma simplificada del canje de notas diplomáticas. Cita en apoyo de su tesis, las preguntas parlamentarias del Diputado de Izquierda Unida Gaspar Llamazares en el Congreso del 10 de enero de 2007, en que preguntaba al Gobierno en qué medida con dicho intercambio de notas no se estaba haciendo otra cosa que modi-

⁵ FERNÁNDEZ CORONADO, Ana. Los Acuerdos del Estado Español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE) y la Federación de Comunidades Israelitas, (FCI). Consideraciones sobre los textos definitivos. En: *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*. Tomo VII. Madrid. 1991. Páginas 541 a 577, especialmente la página 566.

⁶ TORRES GUTIERREZ, Alejandro. La asignación tributaria y la auto-financiación de las confesiones religiosas en España. En: *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*. Número 13. 2007. Páginas 24-25.

⁷ *Sic*.

⁸ MOTILLA DE LA CALLE, Agustín. La supresión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y de las Contribuciones Especiales a través del intercambio de notas de 29 de marzo de 2023. En: *Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado*. Número 62. 2023. Página 12.

ficar los Acuerdos⁹, volviendo el citado diputado de nuevo a la carga, apenas unos días después, al criticar la actuación del Gobierno al señalar que, a su modo de ver, llamaba la atención *la forma de eludir la ley, ... el intercambio de cartas con la Santa Sede no es aval suficiente... para provocar la modificación que se está provocando en el sistema de privilegio en la financiación de la Iglesia católica... hemos pedido al Gobierno estas cartas y hasta ahora nos las ha negado, y no han pasado todavía por esta Cámara... y que no será aprobado ni siquiera como convenio por el parlamento de todos los españoles*¹⁰. Criticaba el diputado Llamazares, que las Cortes se hubieran convertido en testigo ciego, sordo y mudo de lo que estaba aconteciendo. No podemos sino coincidir plenamente con Motilla en su crítica doctrinal, en relación con el procedimiento seguido no sólo con respecto a la supresión de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en materia de IVA, sino también respecto a lo ocurrido recientemente en relación con el ICIO, y las contribuciones especiales, con independencia de que en lo que atañe al fondo, consideremos que estamos ante decisiones que van en la *buena dirección*, como señalase Suárez Pertierra¹¹, y ello por un doble motivo:

1. El de adaptar la normativa española a la europea, como ocurría en el caso de la supresión de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en el IVA y el ICIO, sin olvidar que en el caso del ICIO recaían fundadas sospechas de constituir Ayudas de Estado encubiertas.
2. Porque además ello va en la dirección de conseguir una equiparación del régimen fiscal de la Iglesia católica al de las entidades sin ánimo de lucro, y al de las demás confesiones religiosas. Aunque paradójicamente, en el caso de las contribuciones especiales, la renuncia sólo afecta a la Iglesia católica, pues los respectivos artículos 11.3.A), de las Leyes 24, 25 y 26/1992, siguen reconociendo dicha exención a favor de evangélicos, judíos y musulmanes.

De lo poco adecuado del procedimiento seguido para conseguir la renuncia de la Iglesia católica al ICIO, (privilegio que tanto hemos criti-

⁹ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Congreso de los Diputados, VII Legislatura, Serie Directiva General, número 500, 7 de febrero 2007. Páginas 416-417.

¹⁰ Cortes Generales. Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, VII Legislatura, número 747, sesión celebrada el 14 de febrero 2007. Páginas 18-19.

¹¹ SUÁREZ PERTIERRA, Gustavo, Un paso en la buena dirección en la relación entre Estado e Iglesia, en *El País*, 5 de abril de 2023.

cado en estudios anteriores), es un buen ejemplo el que la supresión del mismo se haya hecho respecto a todo tipo de inmuebles, incluso en relación con los lugares de culto, que a nuestro juicio no debieran de estar obligados al pago del mismo, en tanto en cuanto se trata de inmuebles destinados al ejercicio de un derecho fundamental, el de libertad religiosa, y no se realicen en los mismos actividades económicas. Paradójicamente, las mayores perjudicadas, en términos relativos o comparativos, serán las confesiones con mera declaración de arraigo, y las meramente inscritas, que van a ser quienes mayor esfuerzo deberán de hacer en la edificación de nuevos lugares de culto, y que pueden dar por perdida toda esperanza de que se les reconozca la exención en el ICIO por la edificación de nuevos lugares de culto, por la que deberán de seguir satisfaciéndolo, a modo de impuesto *sui generis* destinado a gravar el ejercicio de este concreto derecho fundamental.

Sirva todo lo dicho hasta ahora, para justificar que el tema de los beneficios fiscales reconocidos a favor de las confesiones religiosas sigue estando de *candente actualidad*. Pero volvamos de nuevo a la obra que nos ocupa, la excelente monografía de la Profesora PINEDA MARCOS. Como señala la autora, aunque en principio pudiera resultar extraño que las entidades religiosas puedan entrar en la órbita de aplicación de este impuesto, dado su carácter claramente economicista, no es menos cierto que determinadas actividades llevadas a cabo por aquellas, para alcanzar sus propios fines, caen de lleno en el ámbito de este impuesto, ya sea como sujetos pasivos del mismo, (en cuanto que la entidad lleve a cabo una entrega de bienes, o prestación de servicios gravada por este tributo), o bien porque la Iglesia opere como consumidor final, al producirse la repercusión del IVA al realizar adquisiciones de bienes o recibir prestaciones de servicios por parte de empresarios o profesionales a efectos de este impuesto.

Tras una Introducción al tributo, a la que se dedica el Capítulo I de la obra, la autora dedica el Capítulo II a estudiar las entidades religiosas como empresarias o profesionales a efectos del IVA, para delimitar a continuación el IVA, frente a otros impuestos, y muy en particular el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. A continuación, el Capítulo III estudia las exenciones

en el IVA, y la naturaleza de las mismas, y las exenciones (limitadas) en el IVA, en relación con:

1. Prestaciones de servicios, (y entregas de bienes accesorios a las mismas) efectuadas directamente a sus miembros para la consecución de sus finalidades específicas, por parte de entidades religiosas.
2. La cesión de personal realizada por entidades religiosas para el desarrollo de determinadas actividades señaladas en la Ley:
 - a) Prestación de servicios sanitarios.
 - b) Prestación de servicios de asistencia social, de índole cultural, y relacionados con la práctica deportiva.
 - c) Prestaciones educativas y de enseñanza.
3. Otros supuestos de exención (limitada).

Y el apartado cuarto del Capítulo III se centra en el estudio de la exención *plena*: el tipo cero en el IVA, que conforme al apartado 4, del artículo 91 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, es el tipo que se aplica a las entregas de bienes realizadas en concepto de donativos a las entidades sin fines lucrativos, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen conforme a lo dispuesto en el artículo 3.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

En el Capítulo IV de la obra se analiza el régimen jurídico fiscal de otras operaciones:

1. Ejecución de obras.
2. Adquisiciones de bienes inmuebles.
3. Enajenaciones de bienes inmuebles.
4. Arrendamiento de bienes inmuebles urbanos.
5. Derecho de superficie.
6. Otro tipo de operaciones que han sido sujetas a consulta administrativa, como el uso de tribunas instaladas en la vía pública, la venta de lotería con sobreprecio, el uso de teléfonos móviles por miembros de una confesión religiosa previa contratación por la misma y repercusión del coste del servicio a aquéllos, la entrega

de paellas con motivo de determinadas celebraciones religiosas, o el turismo religioso.

Finalmente, el Capítulo V se dedica al estudio del IVA en los territorios históricos del País Vasco, y la Comunidad Foral de Navarra. La obra se cierra con un detallado elenco de la bibliografía utilizada, así como una relación de las Consultas analizadas, la doctrina del Tribunal Económico Administrativo Central y la jurisprudencia consultada.

Estamos ante una obra concienzudamente elaborada, que merece un estudio detenido, y que puede ser de gran utilidad no sólo para los estudiosos, sino para las propias confesiones religiosas.