

PROCEDENCIA DE LA APLICACION DE LA ORDEN
DEL MINISTERIO DE ECONOMIA Y HACIENDA
DE 29 DE JULIO DE 1983, EN RELACION
CON LAS ENTIDADES Y ASOCIACIONES COMPRENDIDAS
EN EL ARTICULO V DEL ACUERDO ECONOMICO
ENTRE EL ESTADO ESPAÑOL Y LA SANTA SEDE

LUIS ALVAREZ PRIETO
Universidad Complutense de Madrid

SUMARIO

1. *Análisis desde el punto de vista jurídico.*—A) Jerarquía del Acuerdo y de las partes otorgantes del mismo.—B) Naturaleza y fines de la entidad.—C) El destino de los bienes transmitidos.—D) Sobre la procedencia de la exigencia de los requisitos contenidos en la Norma.—2. *Análisis desde el punto de vista práctico.*

1. *Análisis desde el punto de vista jurídico*

En el Acuerdo Económico entre España y la Santa Sede se reconocen determinadas exenciones fiscales a favor de la Iglesia o Instituciones eclesiales no lucrativas cuyo objeto fuese la beneficencia, promoción social o ejercicio de la caridad¹; por ello a cualquier adquisición *inter vivos* o *mortis causa*² realizada por entes eclesiales que reúnan tales características, les era concedida la exención del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, al entender que los bienes eclesiásticos están exentos de tributación por ser bienes no sujetos, o por juzgar que estaban exentos por considerarlos como exenciones

¹ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La financiación de las Iglesias», en *Civitas, Rev. Española de Derecho Financiero*, núm. 14, abril-junio 1977, págs. 331 y 337.

² ALBERTO PANIZO ROMO DE ARCE, «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, pág. 189.

SALVADOR COLMENAR VALDÉS y LEOPOLDO STAMPA SÁNCHEZ, Edersa, 1980, pág. 150.

FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, «Régimen Tributario de la Iglesia. Acuerdo entre Iglesia y Estado Español», en *B.A.C.*, 410, 1980, pág. 628.

subjetivas³; como consecuencia de tal calificación se declara el derecho a la exención tributaria en función que el destino de la Iglesia o Institución Eclesial van a dar a tales bienes. Para obtener la exención, bastaba la simple petición dirigida al liquidador y realizada por el ente eclesial, petición ésta que se hacía en la propia escritura que posteriormente se presentaba a liquidar en la Delegación de Hacienda correspondiente y en la que constaba, como es lógico, la propia transmisión y el destino de la adquisición, y en base a tal petición el liquidador, normalmente, procedía, de oficio, a conceder, por aplicación del derogado artículo XX del Concordato de 1953 o de los vigentes artículos IV o V del Acuerdo Económico, tal exención.

Una somera lectura del Acuerdo nos lleva a la conclusión de que tan pronto aparezca como sujeto pasivo del impuesto un ente o asociación religiosa sin fin de lucro, dedicada a actividades benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, contempladas en el artículo V, procede la exención; pero tal *modus operandi* se quiebra con la entrada en vigor de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 29 de julio de 1983, en cuyo apartado 2.º de la Norma 5.ª somete la concesión de la exención al cumplimiento de determinados requisitos, que citamos a continuación:

«Se concederán a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto:

En el expediente deberá acreditarse *necesariamente*:

- a) La naturaleza o fines de la entidad, mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica competente.
- b) Certificación literal de su inscripción en el Registro a que se refiere el artículo V de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio.
- c) «El destino, mediante cualquier medio de prueba, de los bienes y derechos transmitidos o de las cantidades recibidas a las actividades mencionadas en el apartado 1.»

En el Apartado 1 se hace referencia a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

«d) Habrán de ser reconocidos por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda.

El reconocimiento de los tributos locales que no sean de gestión estatal, deberá ser reconocido por el Ayuntamiento que exija el tributo.

³ Artículo 48-1.º A.C. del texto Refundido de la Ley de Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Quando se trate de beneficios relativos a tributos cuya gestión corresponda a las Comunidades Autónomas, el reconocimiento de los beneficios se ajustará a lo que resulte de las respectivas leyes de concierto, convenio o cesión de los tributos.»

A la vista del texto del Acuerdo, y prescindiendo por el momento de la Orden de 29 de julio de 1983, se nos ocurre la siguiente interrogante: ¿La exención se produce de forma automática tan pronto se presenta la Escritura y autoliquidación, o por el contrario es necesaria la demostración del fin de la adquisición? A mi modo de ver bastaría que el sujeto pasivo tuviera el carácter de Asociación o ente religioso dedicado a las actividades descritas en el Acuerdo Económico y lo probara, para obtener de forma automática la exención. De la letra del Acuerdo no parece que se desprenda otra exigencia; el artículo IV, al referirse a las personas jurídicas e inmuebles con derecho a exención, afirma textualmente que: «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, etc.... *tendrán derecho* a las siguientes exenciones...»; y en el artículo V del mismo Acuerdo también vuelve a afirmarse de forma perentoria que, «*tendrán derecho* a los beneficios fiscales» las Asociaciones y Entidades Religiosas, que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social». De todo ello hay que inferir que el Acuerdo Económico suscrito entre España y la Santa Sede consideraron suficiente la demostración, en el negocio jurídico, de la presencia de asociaciones o entidades que realicen actividades descritas en el artículo V para que le sea concedida la exención, lógicamente, de haberse considerado necesaria la exigencia de otros requisitos, las partes otorgantes del Acuerdo así hubieran requerido, cosa que en modo alguno hicieron; por tal motivo las respectivas Delegaciones de Hacienda aceptaron las autoliquidaciones presentadas por tales entes y consecuentemente fueron declaradas la exenciones de las adquisiciones realizadas por los mismos, en base a una estimación subjetiva, al entender el liquidador que la idea de destino va íntimamente unida al concepto de «Asociación o Entidad religiosa»⁴, pues resulta muy duro creer que cualquier ente religioso utilice sus adquisiciones (salvo en algunos casos muy específicos y concretos) para realizar actividades de carácter mercantil o negocial, rigiendo, pues, el sistema de declaración, y en su caso, posterior comprobación.

⁴ FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *El régimen Tributario de la Iglesia Católica en España*. Conferencia Episcopal Española, pág. 22.

En el mismo sentido, vid. el mismo autor en «Régimen Tributario de la Iglesia Católica en España», en *Derecho Patrimonial Canónico en España*, XIX Semana Española de Derecho Canónico, Universidad Pontificia de Salamanca, 1985, nota 2, pág. 329.

En el mismo sentido, artículo 37-B-1 de la Ley 32/1980, de 21 de junio, Impuesto sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados y Comentario a dicho artículo, realizado por ANTONIO MARTÍNEZ LAFUENTE, en *Impuestos sobre Transmisiones y Actos Jurídicos Documentados*, Tecnos, 1983, pág. 46.

Respecto al alcance jurídico que deba darse al concepto Iglesia, creo que debe ser interpretado con gran amplitud, puesto que el término Iglesia ya no puede ser concebido en sentido estricto⁵; así parece desprenderse de la distinción entre los artículos IV y V del Acuerdo Económico; mientras en el primero de ellos se hace referencia a determinadas exenciones que gozan los templos, capillas, residencias de obispos, Seminarios, Casas, conventos, etc.... el artículo V alude a asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el artículo anterior y que se dediquen a actividades religiosas benéfico-docentes, médicos, hospitalarias o de asistencia social. Desde otro punto de vista, la Conferencia Episcopal Española entiende como fines propios de la Iglesia el ejercicio del culto, el sagrado apostolado y la práctica de la caridad, facultando a dicha Conferencia a «administrar los bienes de otras entidades destinadas a fines propios de la Iglesia», sin que por ello se altere la propiedad o carácter de estos bienes⁶.

Me parece a todas luces improcedente la exigencia de los requisitos requeridos por la Orden de 29 de julio de 1983, por las siguientes razones:

A) *Jerarquía del Acuerdo y de las partes otorgantes del mismo*

El primer problema que se plantea aparece ya en el enunciado de la propia Orden, que textualmente transcribimos:

«ORDEN de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979.»

Una lectura de la Orden, aun realizada con escaso detenimiento, nos fuerza a destacar frases como «dudas surgidas» o «aplicación de ciertos conceptos tributarios» y consecuentemente a realizar las siguientes preguntas: ¿Qué dudas han surgido y por qué? ¿A quién han surgido las dudas, al Estado Español o a la Santa Sede? Parece que al Estado Español. ¿Qué es lo que se pretende aclarar? ¿Qué razones han motivado tales dudas? ¿Qué y cuáles son esos conceptos tributarios, así como la razón y extensión de los mismos? ¿Qué motivos son los que han dado lugar a las dudas respecto de la aplicación del Acuerdo? ¿Por qué no se aclaran las dudas de forma conjunta por los otorgantes del mismo? Por ese camino podíamos continuar haciendo innumerables preguntas semejantes. Parece

⁵ EUSEBIO GONZÁLEZ GARCÍA, «Patrimonio Eclesiástico y Ordenamiento Tributario», en *El hecho religioso en la nueva Constitución Española*, Salamanca 1979, págs. 339.

⁶ Reglamento de Ordenación Económica de la Conferencia Episcopal Española, artículos 1-2, y 33-3, *Boletín de la Conferencia Episcopal Española*, 5, 1985 (19-25).

ser que se trata «de algunas dudas de interpretación y problemas de aplicación formal en las oficinas gestoras», pero en ese caso ha de advertirse que la Orden de 29 de julio de 1983 no contiene normas interpretativas o que faciliten la aplicación del Acuerdo, ya que el texto de la Orden es eminentemente normativo y está redactado en términos imperativos, y si bien es verdad que, sobre todo, en las Leyes Tributarias resulta difícil la distinción entre disposiciones normativas y disposiciones interpretativas o aclaratorias, la realidad es que con el pretexto de dictar una disposición interpretativa se introduce o incluye un verdadero mandato de carácter reglamentario⁷.

Para realizar la labor aclaratoria o interpretativa se busca la apoyatura que se dice presta el artículo 18 de la Ley General Tributaria, cuando mantiene:

«1. La facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las leyes y demás disposiciones en materia tributaria corresponde privativamente al Ministerio de Hacienda, quien la ejercerá mediante Orden publicada en el *Boletín Oficial del Estado*.»

Sin pretender poner en entredicho las atribuciones que confiere la Ley General Tributaria al Ministerio de Economía y Hacienda, hay que advertir que tales facultades se refieren única y exclusivamente a las normas emanadas del legislador español, pero nunca a las de rango supranacional⁸, máxime cuando ya se admite en el propio Acuerdo que la labor de aclaración o interpretación se hará de «común acuerdo» entre ambas partes⁹.

Del contenido del artículo 18 de la Ley General Tributaria se desprende que se trata de un principio de jerarquía que se impone a los órganos de gestión, que son órganos subordinados al Ministerio de Hacienda; de ahí que éste tenga tal función interpretativa, función que dista mucho del carácter imperativo y normativo que se observa en dicha disposición.

Otra de las interrogantes que hay que plantearse es si una Orden Ministerial puede interferir, aclarar, interpretar, ampliar o restringir un Convenio de rango internacional, máxime cuando tal Acuerdo responde a los

⁷ LORENZO MARTÍN RETORTILLO BAQUER, «La interpretación de las normas según la Ley General Tributaria», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, Ediciones Derecho Financiero, págs. 372 y 375.

⁸ CHARLES ROUSSEAU, *Derecho Internacional Público*, Ariel, 1960, pág. 39.

LUIS DÍEZ-PICAZO y ANTONIO GULLÓN, *Sistema de Derecho Civil*, Tecnos, 1981, página 131.

⁹ En 10 de octubre de 1980 fue elaborado un Acuerdo por la Comisión técnica Iglesia-Estado Español acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades Eclesiásticas. Las mismas personas intervinientes debieron redactar cualquier norma interpretativa o aclaratoria.

¹⁰ LORENZO MARTÍN-RETORTILLO BAQUER, *ob. cit.*, pág. 367.

principios de independencia, libertad e igualdad de rango de las partes contratantes ¹¹.

Si además se observa que tanto en el Acuerdo básico como en los Acuerdos de 1979 se fija un espíritu de colaboración entre Iglesia y Estado ¹², resulta un tanto sorprendente que el Estado Español rompa unilateralmente tal principio mediante una interpretación unilateral y *sui generis*, del mismo, lo cual atenta contra el principio de cooperación que contempla el artículo 16-3.º de la Constitución Española ¹³.

A mayor abundamiento, el artículo 59-I-B-I del Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (B.O.E. de 11 de febrero de 1982), mantiene:

Están exentos:

1. Las transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulta concedida por Tratados o Convenios Internacionales ratificados por el Estado Español.

De tal texto extraemos las siguientes observaciones: la primera de ellas es que el Reglamento no exige ningún requisito complementario para conceder la exención, remitiéndose a lo pactado en los Tratados o Convenios Internacionales que hayan sido ratificados por el Estado Español; la segunda es el resultado de una clarísima incongruencia legislativa; efectivamente, la Orden de 1983, según se dice, solamente pretende aclarar la aplicación del Acuerdo con la Santa Sede; sin embargo, deja incólume el contenido del artículo 59-I-B-1 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones cuando, si pensamos con lógica, la Orden debió hacer referencia tanto a uno como a otra; y por último, se nos ocurre, si la Orden no estará derogando o alterando por vía indirecta tanto el Acuerdo como el Reglamento.

¹¹ P. J. VILADRICH, «Los principios reguladores del Derecho Eclesiástico Español», en *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, EUNSA, 1980, pág. 233.

LUIS MARTÍNEZ SISTACH, «Principios informadores...», en *Acuerdos Iglesia-Estado Español en el último decenio*, Bosch, 1987, págs. 19 y 38.

Artículo 16-3.º de la Constitución Española.

Artículo 7-2.º de la Ley Orgánica de 5 de julio de 1980, sobre Libertad Religiosa.

Constitución *Gaudium et Spes*, núm. 76.

LAMBERTO DE ECHEVERRÍA afirma que el articulado de los Acuerdos «están llenos de referencias... a la sana colaboración». *Revista Española de Derecho Canónico*, núm. 108, septiembre-diciembre, 1981, pág. 446. También hace referencia al mismo concepto de la pág. 440.

Vid. lo preceptuado del Acuerdo Básico de 28 de julio de 1976, B.O.E. de 24 de septiembre de 1976 (A-1.827).

¹² JUAN FORNÉS, *El nuevo sistema concordatorio español*, EUNSA, 1980, pág. 82.

Vid. artículo VII del Acuerdo Jurídico. Protocolo Adicional 2-1.º y 2.º.

¹³ Sobre el principio de cooperación, ver JUAN FORNÉS, «La revisión concordatoria», en *Ius Canonicum*, 1979, pág. 33.

Lógicamente, el alcance interpretativo que se quiere dar al artículo 18 de la Ley General Tributaria, no puede ni debe referirse más que a las leyes tributarias españolas. La interpretación de los Convenios Internacionales habrá de ser realizada por ambas partes contratantes del mismo. Le sobra razón a LAMBERTO ECHEVARRÍA cuando denuncia «la existencia de un intento tenaz por parte de la autoridades competentes del Estado, de rebajar los Acuerdos de la Santa Sede al rango de disposiciones de aplicación de la Ley de Libertad Religiosa, despojándolas del mencionado carácter concordatorio»¹⁴. Si bien es cierto que en todo lo que no resulta afectado por el Acuerdo quedará sometido a tributación, por aplicación de la legislación fiscal interna española, puesto que el Acuerdo Económico concede ciertas excepciones en determinados supuestos¹⁵, no puede interpretarse tal Acuerdo argumentando a contrario, de forma que en los casos contemplados en él habrá que estar y pasar por lo previsto en él, y al ser éste de rango superior, no puede ser derogado o interpretado únicamente desde la perspectiva de la legislación fiscal interna española. Desde otro ángulo la Ley Orgánica núm. 7/1980, de 5 de julio de 1980, sobre Libertad Religiosa (B.O.E. núm. 177, de 24 de julio) determina la posibilidad por parte del Estado Español «de establecer Acuerdos y Convenios de cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas..., respetando siempre el principio de igualdad...»; pues bien, tal principio de igualdad quedaría en vana y hueca palabrería si la labor interpretativa quedase en manos de una sola de las partes que suscribieron el Convenio.

Hay que dejar sentado que en el otorgamiento de los Acuerdos, tanto la Iglesia como el Estado establecen la figura jurídica de la bilaterali-

¹⁴ LAMBERTO DE ECHEVARRÍA, en *Revista Española de Derecho Canónico*, núm. 108, septiembre-diciembre 1981, pág. 431.

El Real Decreto de 9 de enero de 1981, núm. 142/1981 sobre Libertad Religiosa. Organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas (A núm. 239), mantiene en su artículo 3-3.º lo siguiente:

«En lo no previsto en este Reglamento, las inscripciones y anotaciones correspondientes a Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan establecido Acuerdo o Convenio de Cooperación se practicarán de conformidad con lo que en los mismos se disponga». Sin embargo, de forma unilateral por parte del Gobierno español se dictó la Ley 31/1985, de 2 de junio, sobre Patrimonio Histórico Español, por lo que se hace desaparecer las bonificaciones en el Impuesto sobre el Rendimiento de Trabajo Personal de las Personas Físicas, como consecuencia de donativos hechos a Instituciones de caridad, salvo en el caso de que la donación forme parte del Patrimonio Artístico.

La misma postura se ratifica en la Ley 48/1985, de 27 de diciembre, sobre la Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 29-6.

PEDRO LOMBARDÍA, «Opciones políticas y ciencia del Derecho Eclesiástico español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Edit. de Derecho Reunidas, Universidad Complutense, vol. I, 1985.

«La Ley Orgánica de libertad religiosa se redactó en desarrollo de la Constitución, pero con total olvido de la vigencia de los Acuerdos con la Iglesia católica» (pág. 41).

¹⁵ FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *El Régimen Tributario de la Iglesia Católica en España*, Conferencia Episcopal, pág. 28.

dad¹⁶, lo que implica que, siguiendo las normas del Derecho Internacional, la labor interpretativa de los Acuerdos ha de responder a la misma figura jurídica y no sólo por necesidades operativas, sino como consecuencia lógica de la soberanía e independencia de cada potestad contratante, que trata recíprocamente de definir su postura y fijar sus propios límites¹⁷.

Las sentencias del Tribunal Constitucional de 26 de enero de 1981, 12 de noviembre de 1982, 8 de noviembre de 1983 y 23 de mayo de 1985 mantienen en síntesis que: «el Acuerdo Jurídico entre la Santa Sede y el Estado Español tiene rango de Tratado Internacional... y una vez aplicado oficialmente, el tratado forma parte del ordenamiento interno», por lo que por extensión, el resto de los Acuerdos entre ambas potestades, merecen el calificativo de Tratados Internacionales. Aunque se haya omitido en los Acuerdos el reconocimiento de la personalidad jurídica internacional de la Santa Sede, la exigencia de la autorización para la ratificación por parte de las Cortes indica un reconocimiento implícito de la Santa Sede como sujeto de Derecho internacional por parte del Estado Español¹⁸.

Si en el preámbulo del Acuerdo Básico se pretendió «regular mediante Acuerdos específicos las materias de interés común», resulta un tanto sorprendente que con posterioridad una de las partes se abrogue la misión interpretativa y de aplicación de esos Acuerdos; no parece sino que en la aplicación e interpretación de los mismos no estuviese interesada la Iglesia Católica, sino tan sólo el Estado Español.

Por otra parte, la Iglesia española dejó sobradamente establecido en el Acuerdo Básico¹⁹ su absoluta independencia respecto del Estado Español, lo que impide que en el ordenamiento jurídico que contempla las relaciones entre Iglesia y Estado aparezcan reguladas exclusivamente por el Estado Español; lo lógico es que se realice a través de Acuerdos o Tratados suscritos entre ambas potestades²⁰, por lo que la labor interpretativa no puede ni debe dejarse al arbitrio de una de las dos partes otorgantes del Acuerdo exclusivamente, y más aún si analizamos con cierto detenimiento la Orden de 1983, pues si bien es verdad que en el preámbulo se dice que «la aplicación del Acuerdo Económico ha suscitado dudas de interpretación y problemas de aplicación», la realidad es que la repetida Orden no contiene, como ya sabemos, aspecto interpretativo o aclaratorio alguno; más bien se trata de verdaderas trabas para el supuesto que las entidades eclesiásticas comprendidas en el artículo V del Acuer-

¹⁶ JUAN CALVO, *Concordato y Acuerdos Parciales: Política y Derecho*, Eunsa, 1977, pág. 167.

¹⁷ F. ROSENTIEL, *cit.* JUAN CALVO, *ob. cit.*, pág. 167.

¹⁸ JUAN FORNÉS, *ob. cit.*, págs. 54 y 108.

¹⁹ El preámbulo del Acuerdo Básico de 19 de agosto de 1976 (*B.O.E.* de 24 de septiembre) hace referencia a la mutua independencia de ambas partes.

²⁰ IVÁN C. IBAN, «Iglesia-Estado hoy», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado Español*, VII, 1986, pág. 369.

do Económico pretendan llevar a efecto la exención tributaria, a la que sin duda alguna tienen derecho²¹.

Pero es que, además, buscar la apoyatura interpretativa en el artículo 18 de la Ley General Tributaria resulta incongruente con el contenido del artículo VII del Acuerdo Jurídico cuando taxativamente las potestades firmantes del Acuerdo «procederán...» a «la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula...»

Tal labor interpretativa encubre, a mi modo de ver, un excesivo y riguroso control por parte del Gobierno socialista, realizado con el objeto de tener en todo momento fiscalizado el patrimonio eclesiástico sin tener en cuenta el carácter supranacional de los Acuerdos suscritos en tiempos del Gobierno de U.C.D. LAMBERTO ECHEVARRÍA sigue esta misma postura cuando afirma: «se diga o no se diga, es manifiesta la intención de utilizar el Registro (se refiere al Registro de Asuntos Religiosos) con una finalidad de vigilancia, justificada a los ojos del Estado —no siempre a los ojos de una resta política legislativa ni a los de la Iglesia— por esta simple necesidad: a) impedir el fraude; b) a efectos tributarios, y c) a efectos ideológicos»²².

El problema de la labor interpretativa o aclaratoria contenido en el artículo 18 de la Ley General Tributaria respecto de los Acuerdos, de forma unilateral, resulta, incluso, incoherente con la legislación española, si se tiene en cuenta que si a las Comunidades Autónomas se les atribuye facultades normativas, forzosamente han de ser acompañadas de las posibilidades de dictar disposiciones interpretativas²³. Si esto es así, que lo es, resulta incongruente que, respecto a los Acuerdos, la labor interpretativa sea autoadjudicada a una de las potestades otorgantes; y si bien es cierta la «elasticidad» interpretativa del ordenamiento canónico en algunos casos muy concretos²⁴, tal elasticidad no puede llevar al punto de renunciar la Iglesia en favor de la otra parte la interpretación de los Acuerdos, pues en tal caso, o no podría hablarse de Acuerdo alguno o bastaría la legislación estatal interna para regular las relaciones Iglesia-Estado.

Ya preveía LAMBERTO DE ECHEVARRÍA esta extraña situación cuando mantiene:

²¹ JOSÉ A. ANTÓN PÉREZ, *Comentarios a las Leyes Tributarias*, comentarios al artículo 18, tomo I, Ley General Tributaria, Editorial Derecho Financiero, 1983, pág. 135.

²² LAMBERTO DE ECHEVARRÍA, «El reconocimiento civil de las Entidades religiosas», en *Acuerdos Iglesia-Estado Español en el último decenio*, Bosch, 1987, pág. 55.

²³ El principio interpretativo a que se refiere el artículo 18 de la Ley General Tributaria aparece quebrado por la Ley 12/1981, de 13 de mayo, en su artículo 39, 1, e), por la que se aprueba el Concerto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco que atribuye a la Junta Arbitral el conocimiento de «los conflictos que surjan entre las Administraciones interesadas como consecuencia de la interpretación y aplicación del presente Concerto Económico a casos concretos concernientes a relaciones tributarias individualizadas».

²⁴ PEDRO LOMBARÍA, *Lecciones de Derecho Canónico*, Tecnos, 1984, pág. 46 y 156.

«Late aquí el problema —en el que no vamos a entrar— de la relación entre los Acuerdos con la Santa Sede y la legislación interna. Tomando al pie de la letra algunas disposiciones, resultaría que el Ministro podría, por una simple Orden Ministerial, o en todo caso por Decreto, modificar lo que los plenipotenciarios negociaron, las Cortes ratificaron y el Papa y el Rey dieron por bueno en el canje de ratificaciones»²⁵.

No hay que olvidar que los Convenios, Tratados y Acuerdos suscritos con otros países y ratificados por España «tienen un rango superior a la misma Constitución, en el sentido que contra aquéllos no pueden prevalecer ni las modificaciones ni las revisiones del articulado constitucional, como tampoco en el cambio de la Constitución»²⁶; resulta, pues, patente que las remisiones o modificaciones de Acuerdos han de ser realizados por las mismas partes que las suscribieron, y por ello, en lo referente a la interpretación de tales Acuerdos, habrán de realizarse con la anuencia de las partes otorgantes²⁷. Pues los tratados «constituyen instrumentos jurídicos de conexión y recíproca ordenación de las naciones entre comunidades políticas y organizaciones internacionales soberanas e independientes entre sí, sobre material, aspectos y fines de interés común para ellos»²⁸. ¿A qué quedaría reducido el principio de independencia de la Iglesia plasmado en el Acuerdo marco, si la labor interpretativa o aclaratoria se realiza de forma unilateral mediante la aplicación del artículo 18 de la Ley General Tributaria?

Además de todo cuanto antecede, la Orden de 1983 atenta, siquiera de forma tangencial, contra lo dispuesto en el artículo 96 de la Constitución Española, ya que las disposiciones contenidas en los Tratados Internacionales no pueden ser derogadas y modificadas o suspendidas más que en la forma prevista en los propios Tratados, o de acuerdo con las normas generales del Derecho Internacional. Ciertamente que la tantas veces referida Orden, frontalmente al menos, no deroga ni suspende la aplicación de los Acuerdos, pero la verdad es que, cuando menos, altera la sustancialmente aplicación del Acuerdo Económico al imponer un *modus operandi*, con una perspectiva muy subjetiva o caprichosamente parcial, para acoplarla a los intereses de la legislación interna española. He aquí una razón más que viene a apoyar el hecho de que lo lógico hubiera sido que

²⁵ LAMBERTO DE ECHEVARRÍA, «El reconocimiento civil de las Entidades Religiosas», en *Acuerdos...*, pág. 55.

²⁶ CARLOS CORRAL SALVADOR, «La regulación bilateral como sistema normativo», en *Constitución y relaciones Iglesia-Estado*, Universidad Pontificia de Salamanca, 1978, páginas 208 y 209.

²⁷ El Protocolo de Londres de 1931 mantiene que «es un principio de Orden superior que los tratados no pierden su valor cualquiera que sean los cambios que tengan lugar en la organización interna de los pueblos.

²⁸ CARLOS CORRAL SALVADOR, *ob. cit.*, pág. 201.

el modo de interpretación o aplicación del Acuerdo no deba contemplarse desde el panorama legislativo interno, sino atendiendo al contenido del propio Acuerdo y aplicando las normas generales del Derecho Internacional²⁹. Es decir, que la interpretación y aplicación del Acuerdo exige el consentimiento conjunto de las partes que lo otorgaron.

El colmo de la incongruencia aparece en el Apartado 5-4 de la Orden, que transcribimos literalmente:

«El reconocimiento de los beneficios por las Comunidades Autónomas competentes para la gestión de tributos estatales o locales de gestión estatal se ajustará a lo que resulte de las respectivas Leyes de Concierto, Convenio o Cesión y de las Normas que las desarrollan.»

Si farragosa e imprecisa es la redacción de lo transcrito, no menos imprecisa y extraña resulta su interpretación. Parece ser que lo que se quiere decir es que en las Comunidades Autónomas no conceden a los entes eclesiásticos los beneficios que el Acuerdo otorga a los mismos, lo cual es totalmente incongruente, pues no hay que olvidar que el Convenio se otorgó entre la Santa Sede y el Estado Español, y por lo tanto condiciona a las Comunidades Autónomas, las cuales tendrán la obligación de promulgar las normas necesarias para acoplar la legislación de cada Comunidad a las disposiciones estatales, como consecuencia de lo pactado en los Acuerdos Supranacionales, y no al revés, como parece desprenderse del texto que hemos transcrito.

Por si todo lo anterior no tuviese suficiente entidad, el *Boletín Oficial* del Ministerio de Economía y Hacienda de 19 de enero de 1984, núm. 3, págs. 428/9, publica la Circular núm. 4, de 29 de diciembre de 1983, por la que se dan instrucciones a las Oficinas Gestoras sobre los impuestos de Sucesiones y Donaciones para la aplicación del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre la Santa Sede y el Gobierno Español sobre asuntos Económicos.

En dicha Circular se alude al artículo XX-5 del Concordato, de 27 de agosto de 1953, y se hace referencia a la sustitución en el ámbito tributario por lo convenido en el Acuerdo Económico, exigiendo, para poder disfrutar de las exenciones los mismos requisitos señalados en la Orden de 29 de julio de 1983.

De una detenida lectura de la misma se desprende lo siguiente:

1.º En primer lugar, hay que destacar la obligación de la Declaración de la Exención por parte de las Oficinas Gestoras respecto al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando mantiene en el Aparta-

²⁹ OSCAR ALZAGA VILLAAMIL, *La Constitución Española de 1978*, comentario al artículo 96, Ediciones Foro, Madrid, 1978, págs. 599 y sigs.

do a): «habrá de declararse por las Oficinas Gestoras la exención...», hay que observar que la Circular se expresa en tono perentorio, por lo que no se admite la posibilidad de que el liquidador acepte o no la exención.

2.º Por lo que respecta al ámbito al que se debe aplicar la exención se hace referencia en el Apartado a) a los supuestos contemplados en el artículo IV del Acuerdo, en tanto que en el apartado «a» y «b» aparecen los entes religiosos comprendidos en el artículo V del Acuerdo exigiendo «únicamente la prueba del carácter religioso y la realización de los fines indicados en la forma señalada en el artículo 5-2 de la Orden de 29 de julio de 1983». El mismo sistema se sigue respecto del Impuesto de los bienes de las personas jurídicas en relación con entidades eclesiásticas.

3.º En la Circular ya no se hace referencia a los criterios interpretativos alegados en la Orden.

Si con anterioridad hemos puesto de manifiesto nuestras serias dudas acerca de la procedencia de que una Orden Ministerial contenga criterios interpretativos respecto de un Acuerdo Supranacional, criterios que además contienen un verdadero mandato, con mayor razón aún hemos de poner en entredicho la legitimidad de lo dispuesto en la Circular de 29 de diciembre de 1983, remitiéndonos a este respecto a todo lo expuesto anteriormente acerca de la procedencia de la aplicación e interpretación de la Orden de 29 de julio del mismo año.

B) *Naturaleza y fines de la entidad*

Lo lógico y lo legal es que en la Escritura donde figure la transmisión patrimonial que da lugar al hecho imponible se haga constar la personalidad jurídica de la Entidad; sus características, objeto y fines, así como alegaciones en que se apoye el derecho a la exención y el destino que se vayan a dar al bien adquirido³⁰, por lo que la exigencia de volver a reiterar todo ello parece inútil, sobre todo si además, previamente, ha sido cumplido el requisito de la acreditación de la inscripción en el Registro General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia, en el que constan los Estatutos de cada Institución, en los que se describen los fines de la misma, sus representantes legales y la ausencia, en su caso, de ánimo de lucro³¹.

³⁰ El artículo IV del Acuerdo Económico exige, para la concesión de la exención dos requisitos: uno, que se trate de un ente comprendido en los artículos IV y V del Acuerdo Económico, y otro el fin de los bienes adquiridos.

FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*. Conferencia Episcopal Española, 1985, pág. 22.

³¹ Vid. Real Decreto de 9 de enero de 1981 sobre organización y funcionamiento del Registro de Entidades Religiosas, preferentemente disposición transitoria 2.ª.

Estamos conforme con ANA FERNÁNDEZ-CORONADO, cuando mantiene, en relación con la exigencia del destino, que «las exenciones, los beneficios fiscales, se gozan, no por propia idiosincrasia, sino por su conexión normalmente teleológica, con actividades acreedoras del tal consideración»³²; sin embargo, creo que tal idea ha de ser matizada en el sentido de que en el supuesto que intervenga una Institución eclesial comprendida en el artículo V del Acuerdo Económico en un negocio jurídico que deba liquidar el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, la actividad va tan íntimamente unida al carácter y fines institucionales que no parece muy ortodoxo ni ajustado a la realidad diaria la desconexión entre *entidad y actividad*, pues la actividad es la necesaria consecuencia o, si se quiere, la razón última de la entidad, y la entidad no tendría razón de ser sino tuviera como fin específico, precisamente, el ejercicio de tal actividad.

Al llegar a este punto, y abundando en lo dicho anteriormente, resulta obligado distinguir entre los entes comprendidos en el artículo IV del Acuerdo Económico de los descritos en el artículo V del mismo Acuerdo. En el primero de los supuestos, y en relación con el Apartado «C», se concede la exención total sobre los Impuestos sobre Sucesiones, donaciones y Transmisiones Patrimoniales, *siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen* al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, lo cual quiere decir que en relación con el mencionado Impuesto habrá que demostrar el destino de las adquisiciones realizadas, para lo cual, a mi modo de ver, sería suficiente la certificación del Ordinario del lugar en la que se determinase qué destino se iba a dar a los bienes y derechos adquiridos. Sin em-

Dicho Real Decreto mantiene lo siguiente en su artículo 3.º:

«1. La inscripción se practicará a petición de la respectiva Entidad, mediante escrito al que se acompañe el testimonio literal del documento de creación debidamente autenticado o el correspondiente documento notarial de fundación o establecimiento en España.

2. Son datos requeridos para la inscripción:

a) Denominación de la entidad, de tal modo que sea idónea para distinguirla de cualquier otra.

b) Domicilio.

c) Fines religiosos con respeto de los límites establecidos en el artículo 2.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio (citada) de Libertad Religiosa, el ejercicio de los derechos dimanantes de la libertad religiosa.

En el caso de las Entidades asociativas religiosas a que hace referencia el apartado c) del artículo, el cumplimiento de este requisito deberá acreditarse mediante la oportuna certificación del Organismo Superior en España de las respectivas Iglesias o Confesiones.

d) Régimen de Funcionamiento y Organismos representativos con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación.

e) Potestativamente, la relación nominal y Organismos representativos con expresión de sus facultades y de los requisitos para su válida designación.

e) Potestativamente, la relación nominal de las personas que ostentan la representación legal de la Entidad. La correspondiente certificación registral será prueba suficiente para acreditar dicha cualidad.»

bargo, a las Asociaciones y Entidades Religiosas comprendidas dentro del artículo V no se les exige especificación o demostración del destino que se le va a dar al derecho o bien adquirido; como lo demuestra el hecho que en dicho artículo se ha hecho desaparecer la frase «siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen...»; la razón, pienso, es que en el caso de las Instituciones comprendidas en el artículo V, los bienes adquiridos *necesariamente* han de estar en función de los fines de tales Instituciones; por ello han de coincidir *forzosamente* el fin de la Institución con el fin de la adquisición. En el artículo IV adquiere especial relevancia el *destino* que se da a los bienes adquiridos, en tanto que en el artículo V se destaca la *dedicación* de las Asociaciones y Entidades Religiosas: Sin duda alguna, los otorgantes del Acuerdo entendieron que en el caso de los entes que contempla el artículo V, el fin de la adquisición aparece implícito en la dedicación que dichos entes cumplan. La exigencia de la demostración del fin de la adquisición me parece inútil por reiterativa, pues los entes eclesiásticos contemplados en el artículo V del Acuerdo Económico tienen su objeto y fines perfectamente determinados en los Estatutos, los cuales, por imperativo legal, han de constar en el Registro General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia y, por lo tanto, debiera ser suficiente alegar la condición de entidad eclesial en la Escritura en la que figure la transmisión patrimonial y unir a dicha Escritura la Certificación expedida por el Ministerio de Justicia, Dirección General de Asuntos Religiosos, para que la Hacienda Pública concediese la exención correspondiente ³³.

A título de ejemplo, transcribimos los Estatutos de Cáritas Diocesana de Madrid-Alcalá, donde se determinan los fines de dicha Institución, que como otros entes semejantes gozan de la exención tributaria por aplicación del artículo V del Acuerdo; en virtud de lo consignado estatutariamente no podrían dar otro destino a los bienes adquiridos distintos a los que taxativamente figuran en sus Estatutos ³⁴.

³² ANA FERNÁNDEZ CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, núm. 108.

³³ JOSÉ-MARÍA PIÑERO CARRIÓN, *Iglesia y Nuevo sistema económico en el hecho religioso en la nueva Constitución Española*, Salamanca, 1979, pág. 380.

³⁴ Artículo 1.º Cáritas Diocesana de Madrid-Alcalá es el organismo oficial de la Iglesia en la Diócesis, para promover, orientar, coordinar y, en su caso, federar la acción caritativa y social en la propia Diócesis. Cáritas Diocesana es miembro de Cáritas Española. Es organización no gubernamental sin ánimo de lucro.

Artículo 4.º Cáritas Diocesana de Madrid-Alcalá tiene por objeto la realización de la acción caritativa y social de la Iglesia en la Diócesis, así como promover, coordinar e instrumentar la comunicación cristiana de bienes en todas sus formas y ayudar a la promoción humana y al desarrollo integral de todos los hombres.

En consecuencia, corresponde a Cáritas Diocesana asumir las siguientes funciones:

1. Promover y orientar el establecimiento de las Cáritas Parroquiales en todas y cada una de las Parroquias en que todavía no existe.

2. Ayudar al desarrollo y potenciación de las Cáritas Parroquiales ya constituidas, para que cuenten con más medios espirituales, materiales e institucionales con que atender a sus necesidades.

Tan sólo en el supuesto que a través de una inspección fiscal se descubriese que se haya dado a los bienes adquiridos una finalidad distinta o no contemplada estatariamente, sería admisible el cobro del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y, por supuesto, la imposición de la sanción correspondiente.

C) *El destino de los bienes transmitidos*

Intimamente ligado a los fines de la entidad aparece el del destino de los bienes que se transmiten, de forma que hubiera bastado demostrar la presencia de una entidad benéfica adquirente de determinados bienes, para exonerarla del pago del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, pues como ya hemos dicho, no resulta ni lógico ni aceptable un cambio de destino en una entidad dedicada a la beneficencia, actividad hospitalaria o benéfico-asistencial.

Por otra parte, los conceptos de asistencia social, beneficencia, etc..., son de por sí muy etéreos y sobre todo muy amplios, por lo que puede resultar muy expuesto, al menos en no pocas ocasiones, fijar el destino que se va a dar a unos bienes, salvo en casos muy concretos, hasta el punto que muchas veces puede resultar imposible precisar tal destino; sería fácil su determinación en el supuesto de adquisiciones onerosas realizadas por las propias entidades donde las adquisiciones se hacen para un fin determinado, pero ¿resultaría tan fácil decidir el destino en casos como las herencias o legados? No cabría, a nuestro modo de ver, más remedio que fijar en tales supuestos un destino genérico, global, muy amplio, como sería el empleo de las fórmulas «para los fines propios de tal Institución», «ayuda asistencial», «atenciones generales», «ancianos», «Mejores», o cualesquiera otra expresión semejante.

Desde otro punto de vista, los fines de tales Instituciones son necesariamente cambiantes y múltiples; donde hoy existe una residencia para

3. Promover la creación de servicios interparroquiales centralizados, con miras a lograr una acción organizada, rápida y eficaz.

4. Coordinar las actividades de promoción asistencial y servicios sociales de las Asociaciones, Instituciones, grupos o personas dentro de la Diócesis.

5. Estudiar y realizar obras diocesanas de promoción social, asistencia y servicios sociales según las necesidades actuales y las futuras previsibles.

6. Preparar y ensayar técnicas de planteamiento, racionalización del trabajo, información y documentación, aplicables, tanto a su propio perfeccionamiento orgánico y funcional como al desarrollo y potenciación de las Cáritas Parroquiales.

7. Facilitar las ayudas pertinentes en casos extraordinarios o de urgencia, individuales o colectivos, ya en el plano diocesano ya en el nacional.

8. Formar la conciencia en orden a la comunicación de bienes y el ejercicio de la caridad cristiana.

9. Promover y dirigir la Campaña de Lucha contra el Paro en la Diócesis.

10. Promover y organizar el voluntariado para la acción social de la Diócesis.

11. Aquellas otras acciones que se consideren necesarias para el desarrollo de la acción social en la Diócesis.

ancianos, ante determinados cambios sociales, económicos, etc..., puede convertirse en una guardería infantil; con el dinero que hoy se intenta paliar el problema del paro, mañana puede ser necesario para la reinserción de drogadictos, etc..., sin que por ello varíe un ápice la calificación de benéfico-asistencial³⁵, lo cual quiere decir que el destino, con el transcurso del tiempo, puede y debe cambiar, sin que ello implique una alteración del fin social, por lo que el nuevo destino, en el supuesto de que fuese acompañado de una transmisión, gozaría de exención³⁶. Le sobra razón a LEJEUNE VALCÁRCEL cuando abundando en la casuística de los fines, mantiene: «El problema va a ser determinar cuándo estamos en presencia, en cada caso concreto, de los distintos fines que se especifican...». «Asimismo sería necesario pronunciarse sobre si estos fines han de entenderse que deben cumplirse de forma mediata o inmediata»³⁷. La Orden de 1983 no ha previsto este hecho, pero la realidad es que el cambio de destino, siempre dentro del fin benéfico-asistencial, hospitalario, etc..., de la Institución, ¿necesitaría también la comunicación del fin? Nos tememos que no, lo que evidentemente quiebra el principio del fin de la adquisición de la cosa transmitida, lo que nos hace pensar que a lo que verdaderamente hay que atender a efectos de la exención es tanto a los fines de la Institución, como al fin de la adquisición; en primer lugar porque la Institución no puede realizar adquisiciones para fines distintos a los estatarios, y luego, porque el fin de la Institución y el fin de la adquisición ha de ser, salvo en muy específicas excepciones, fines paralelos, cuando no coincidentes.

D) *Sobre la procedencia de la exigencia de los requisitos contenidos en la Norma*

Por razones de carácter sistemático, hemos dejado conscientemente el estudio de este último aspecto.

La Orden Ministerial está redactada con carácter imperativo como se desprende de la frase «en el expediente *deberá* acreditarse *necesariamente* los siguientes extremos...», lo que nos lleva a la conclusión de que en el supuesto que una entidad religiosa pretenda ejercer su derecho a la exención «necesariamente», «deberá» dar cumplimiento a lo mandado en dicha Orden: hasta aquí, al menos aparentemente, no habría mayor problema, pero hay que advertir que la petición de exención ha de ser solicitada para todas y cada una de las transmisiones como lo demuestra el hecho de que en la Orden se dice: «en el expediente», lo que hace que, ante de-

³⁵ CÉSAR ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *ob. cit.*, pág. 336. Encíclica *Mater et Magistra*, 65.

³⁶ COLMENAR VALDÉS-STAMPA SÁNCHEZ, *Tributación eclesiástica*, Edersa, 1980.

³⁷ ERNESTO LEJEUNE VALCÁRCEL, «Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos», *Ius Canonicum*, 1979, pág. 336.

terminadas Instituciones que tengan un relativo volumen de legados y transmisiones en cada ejercicio habrán de estar realizando constantemente peticiones de exenciones a la Dirección General de Tributos, con la complejidad administrativa y burocrática que ello supone.

Esta situación se complica aún más si se tiene en cuenta que, según la redacción de la Orden, el reconocimiento de la exención parece tener un carácter facultativo, cuando en el apartado «d» se afirma: «habrán de ser reconocidos por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda»³⁸, lo que hace que la concesión de la exención esté condicionada a la interpretación más o menos amplia o estricta de la Norma por parte del funcionario correspondiente³⁹, lo que lleva, en caso de no acceder a la exención solicitada, a entablar recurso de reposición ante el mismo Centro Directivo o reclamación administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central, y en última instancia, con posterioridad, tan pronto se agote la vía administrativa, interponer el oportuno recurso contencioso-administrativo, si se quieren conseguir los fines pretendidos, y todo ello con la complejidad administrativa que ello conlleva, y sin tener en cuenta los perjuicios económicos que se deriven de tal actuación.

La exigencia de presentación de documentos y de comprobaciones administrativas a que se refiere la Orden del Ministerio de Hacienda del 29 de julio de 1983 se hubiera evitado si el Departamento correspondiente hubiera tenido en cuenta lo dispuesto en el artículo I del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Jurídicos, cuando el Apartado IV de dicho artículo mantiene que las «Ordenes, congregaciones religiosas... que no gocen de personalidad jurídica civil y las que se erijan canónicamente en el futuro, adquirirán la personalidad jurídica civil mediante la inscripción en el correspondiente Registro del Estado, la cual se practicaría en virtud del documento auténtico en el que consta la erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos». Y los mismos requisitos se exigen para las Asociaciones, Fundaciones y otras Entidades Religiosas.

Luego es evidente que los datos que exige el Ministerio de Hacienda para que un ente eclesial goce de exenciones tributarias se encuentran ya en dicho Registro, toda vez que de lo contrario no parece que gozarían de personalidad jurídica civil⁴⁰, lo que nos llevaría a afirmar que en tal

³⁸ Tratándose de una exención local o autonómica el reconocimiento corresponderá al Ayuntamiento o a la Comunidad a la que concierne la exención.

³⁹ JOSÉ-MARÍA GONZÁLEZ VALLE, *Régimen económico de las Confesiones religiosas. Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Eunsa, 1980, págs 365 y sigs.

⁴⁰ MARIANO LÓPEZ ALARCÓN, «La administración de los bienes Eclesiásticos», en *Ius Canonicum*, 1984, pág. 118.

caso la Institución que no cumpliera el requisito registral sería inhábil para realizar cualquier tipo de transmisión patrimonial, tanto si actúa como compradora o como vendedora, con la inseguridad jurídica que supondría una situación de este tipo, ya que obligaría a los terceros contratantes a comprobar si determinado ente goza o no de personalidad jurídica.

A mayor abundamiento tampoco el Departamento de Hacienda ha tenido en cuenta lo dispuesto en la Resolución de 11 de marzo de 1982 sobre Inscripciones de Entidades de la Iglesia Católica en el Registro de Entidades Religiosas⁴¹ de la Dirección General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia. Tal resolución haciendo referencia a lo establecido en el artículo 1 del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, ya citado, mantiene que «Gozarán de personalidad jurídica civil en cuanto la tenga canónica y ésta sea notificada por la autoridad eclesiástica competente a la Dirección General de Asuntos Religiosos, la que acusará recibo de la notificación», añadiendo posteriormente que tal «personalidad jurídica civil podrá probarse por una Certificación expedida por la citada Dirección General en la que se haga constar que ya se ha practicado (Apartado 1.º de la Resolución); y la misma exigencia aparece en el apartado 2.º respecto a peticiones de inscripciones de entidades religiosas, Ordenes, etc... requiriendo para ello el acreditar los fines religiosos de las entidades expedidas por el Obispado o por la Confederación Episcopal Apartado III) y con los requisitos que se señalan en el Apartado IV, que coinciden en su totalidad con los ya citados en el artículo 1.º del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos⁴². Nuevamente, volvemos a insistir, pese a que se nos acuse de reiterativos, la absurda exigencia del trámite a que se refiere la Orden de 29 de julio de 1983, puesto que sería más que suficiente acompañar a la Escritura donde consta la transmisión patrimonial, la certificación expedida por el Registro de Asuntos Eclesiásticos, resultando incomprensible que mientras la citada Orden, transgrede, como queda dicho, lo pactado en los Acuerdos entre España y la Santa Sede, la Resolución de 11 de marzo de 1982 ordena que «se procederá siempre de conformidad con lo establecido en el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos entre la Santa Sede y el Estado Español de enero de 1970».

Si miramos el problema desde otra perspectiva, no parece muy lógico que si la resolución de 11 de marzo de 1982 da a la certificación ex-

«Una vez reconocida la personalidad jurídica civil, adquiere la entidad, con ella, la capacidad jurídica de obrar», expresamente así lo dispone el artículo I-4.º del Acuerdo Jurídico y es reiterado en la disposición transitoria 1.ª del mismo Acuerdo.

Ver en el mismo sentido artículos 37 y 38 del Código Civil y Canon 1.255.

⁴¹ B.O.E. de 30 de marzo de 1982.

⁴² El apartado IV de la resolución de 11 de marzo de 1982 exige para tener acceso al Registro: «4.º. Las firmas del documento en que conste, a los efectos de inscripción en el Registro, la erección, fines, datos de identificación, órganos representativos, régimen de funcionamiento y facultades de dichos órganos que deberán ser legitimados por Notario civil.

pedida por la Dirección General de Asuntos Religiosos carácter probatorio de la personalidad jurídica civil, es porque previamente se procedió a la Inscripción en el Registro de Entidades Religiosas; puesto que si para llevar a cabo la inscripción en tal Registro es imprescindible, como hemos visto, aportar datos respecto a la afección canónica, fines, órganos representativos, etc...., nos parece que hubiera bastado la Certificación expedida por la Dirección General de Asuntos Religiosos, en la que figuran tales datos y con cuya exhibición sería suficiente para la obtención de la exención, pues resulta evidente que sin la exigencia de tales datos no procede, la inscripción, por lo que el carácter probatorio de la certificación expedida por la Dirección General de Asuntos Religiosos no debe solamente tener el carácter de mera acreditación de poseer personalidad jurídica civil, sino, además, de haber cumplido el ente eclesial todos y cada uno de los requisitos que exige la Circular para proceder a la inscripción⁴³.

2. *Análisis desde el punto de vista práctico*

Si con anterioridad hemos dicho que con la aplicación de la Orden de 29 de julio de 1983 se multiplicaba la actividad burocrática y administrativa, sin obtener, a nuestro modo de ver, resultado positivo alguno, vamos a comprobar cómo en la práctica se tramita un documento que contenga una transmisión patrimonial que goce de exención.

Previamente a la entrada en vigor de la Orden bastaba «la alegación de la exención o no sujeción formulada por el interesado, sin perjuicio de la comprobación administrativa...»⁴⁴, para que la Administración concediera la exención. Sin embargo, vamos a seguir la tramitación hipotética de un documento exento o no sujeto, aplicando la tantas veces repetida Orden. Supongamos que en una fecha equis una Entidad comprendida en el artículo V del Acuerdo suscribe una Escritura que deba presentar en el plazo de treinta días⁴⁵ en la Oficina Liquidadora; al documento y su copia se acompaña la preceptiva autoliquidación⁴⁶ que por aplicación de la exención daría una cuota impositiva de cero pesetas. Continuando en el terreno de la mera hipótesis, vamos a suponer que en la misma fecha del otorgamiento de la Escritura ha sido presentada en la Dirección General de Tributos la documentación exigida por la tantas veces repetida Orden, para lo que previamente ha habido que inte-

⁴³ Apartado 1.º, B y C, y Apartado 4.º de la Resolución de 11 de marzo de 1982 (B.O.E. de 30 de marzo de 1982).

⁴⁴ Instrucción de la Subsecretaría de Hacienda de 15 de marzo de 1982, relativa a la gestión del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (B.O.E. de 25 de marzo). II Tramitación de documentos exentos o no sujetos.

⁴⁵ Artículo 87, R.D. 3.484/1981, de 29 de diciembre.

⁴⁶ Artículo 85 y sigs. del mismo Decreto.

resar del Ordinario del lugar la certificación de naturaleza y fines de la Institución (que ya obra en el Archivo de la Dirección General de Asuntos Religiosos del Ministerio de Justicia). Aportar la certificación de la inscripción en el Registro de Entidades Religiosas (que consta también de la misma Dirección General), y acompañar la certificación de que los bienes adquiridos se van a dedicar a un fin determinado que ha de coincidir con los fines benéficos asistenciales, sociales u hospitalarios de la Institución (fines que se describen en los Estatutos que obran también en la Dirección General de Asuntos Religiosos). De haber una mayor y mejor cohesión y conexión ministerial podría fácilmente ahorrarse tan reiterativa petición de documentos, ello suponiendo que se demostrase la necesidad de los mismos.

Siguiendo con el hilo de nuestro razonamiento, como hemos visto, en la misma fecha se presenta en la Delegación de Hacienda correspondiente la Escritura, y en el Ministerio de Hacienda, Dirección General de Tributos, la petición de exención. Y puede ocurrir, como ha sucedido en más de una ocasión, que al no poder exhibir, por no haber resuelto aún sobre el caso, la citada Dirección General, el acuerdo concediendo la exención, la Delegación de Hacienda no admita la autoliquidación presentada y gire una liquidación complementaria fijando una cantidad en concepto del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales ante, el asombro de la Institución presentadora que indudablemente se resiste a realizar pago alguno por tal concepto; asombro que se multiplica ante la recepción de la notificación de la Agencia Ejecutiva⁴⁷, que nuevamente requiere de pago a la Institución y además le impone una multa del 20 por 100 de la cantidad adeudada como consecuencia del retraso en el pago, produciendo, de esta forma, una indefensión a tales Instituciones, hasta que se recibe el Acuerdo de la Dirección General de Tributos concediendo la exención solicitada, con la que ha de recorrer el camino inverso, para que, en base a la exención otorgada, sea anulada la liquidación practicada. Al final de tan espinoso camino el Ministerio de Economía y Hacienda, Dirección General de Tributos, dicta un acuerdo, que de forma esquemática tiene el siguiente contenido:

«Resultando: que de la documentación aportada está constituida por:

1.º Certificación de la naturaleza y fines de la entidad, expedida por la autoridad eclesiástica competente.»

⁴⁷ El artículo VI del Acuerdo Económico dispone:

«En el supuesto de deudas tributarias no satisfechas en plazo voluntario por alguna entidad religiosa comprendida en el núm. 1 del artículo IV, o en el artículo V de este Acuerdo, el Estado, sin perjuicio de la facultad de ejecución que en todo caso le corresponde, podrá dirigirse a la Conferencia Episcopal Española para que ésta inste a la entidad de que se trate el pago de la deuda tributaria.»

Ya hemos visto cómo es un requisito absurdo por reiterativo, puesto que la naturaleza y fines de la entidad ya obra en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia; el Ordinario del lugar, por principio, no puede alterar la naturaleza y fines de la Institución, si eso es lo que se pretende comprobar; desde otros ángulo la exigencia de tal certificación no puede aportar nada nuevo, si se tiene en cuenta la lógica conexión entre el Obispado y la Institución religiosa.

2.º «Certificación de su inscripción en el Registro de Entidades religiosas.»

En dicho Registro aparecen perfectamente definidos el carácter eclesial de la Institución y su dedicación, objeto y fin.

3.º «Certificación de que los bienes adquiridos se han destinado (o se van a destinar) a «ayuda asistencial.»

Obsérvese lo etéreo del concepto «ayuda asistencial», noción suficientemente amplia que permite a las entidades eclesiásticas variar el fin concreto de la adquisición, sin cambiar un ápice del fin de la Institución de forma tal que se pueda acoplar la adquisición a las necesidades sociológicas, como económicas, asistenciales, etc.... que exija la sociedad o parte de ella en cada momento.

«CONSIDERANDO: Que según lo establecido en el artículo 48, I-A.b) del Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, las entidades benéficas privadas gozan de exención subjetiva aplicable a las tres modalidades de gravamen con la excepción a que se refiere el apartado II del citado artículo, la cual no afecta al presente caso, por lo que dicha exención es asimismo aplicable a las entidad des religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede.

Esta Dirección General de Tributos acuerda conceder a la Institución XXX la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales que grava la adquisición de la finca...

A mi parecer es que la Orden de 1983 lo único que consigue es complicar el trámite burocrático sin, tan siquiera, conseguir el supuesto y riguroso control que, seguramente, persigue.

¿No hubiera sido más lógico y menos complicado acompañar al título que contiene la transmisión patrimonial la certificación de la Inscripción al Registro de Asuntos Eclesiásticos donde figura el carácter religioso, sin fin lucrativo de la Institución y en la que se haga constar los fines de la misma, para obtener *ex officio* la exención?

Transcurriendo algún tiempo, la Institución que presentó recurso de reposición contra la liquidación del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, recibe una notificación de la Delegación de Hacienda correspondiente, Dependencia Regional de Gestión Tributaria, Sección Recursos Transmisiones Patrimoniales estimando el recurso, y que transcribimos a continuación:

«RESULTANDO: Que dicha liquidación complementaria de auto-liquidación presentada corresponde a compraventa de participación indivisa de finca en la calle..., y es impugnada en razón de entender es improcedente la liquidación complementaria girada por cuanto goza de exención subjetiva, por ser el Organismo Oficial de la Iglesia en materia de Asistencia, Promoción Social y Beneficencia, en virtud de lo dispuesto en los Artículos IV y V de los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de fecha 3 de enero de 1979, ratificado el 4 de diciembre del mismo año (B.O. del Estado de 15 de diciembre de 1979).

VISTO: La Ley General Tributaria, el Reglamento del Impuesto de 29 de diciembre de 1981 y disposiciones concordantes.

CONSIDERANDO: Que el artículo 59, I.A., *b*), establece que gozarán de exención subjetiva los establecimientos o Fundaciones benéficas o culturales, de previsión social docentes o de fines científicos, de carácter particular debidamente clasificados, siempre que los cargos sean gratuitos y rindan cuentas a la Administración. El beneficio *se concederá* o revocará para cada entidad por el Ministerio de Hacienda, de acuerdo con el procedimiento establecido en el artículo 60 del Reglamento.

CONSIDERANDO: Que el artículo 60 del Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones señala como requisito para la aplicación de la exención subjetiva pretendida la necesidad de incoar ante el Ministerio de Hacienda un expediente de solicitud de exención en el que se justifiquen determinados extremos.

CONSIDERANDO: Que la entidad reclamante ha aportado Acuerdo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, por el que se reconoce el derecho a la exención del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en la transmisión efectuada, que ha dado lugar a la liquidación objeto de impugnación, por lo que hay que considerar probado el derecho a la exención fiscal inicialmente invocada.

Procede, en consecuencia, sea ESTIMADO el presente recurso de reposición y anulada la liquidación que en él se impugna.»

Como podemos comprobar, lo que evita cualquier comentario, se ha multiplicado el trámite burocrático, obteniendo, al final, el mismo resultado que se podía haber alcanzado simplemente con el hecho de haber acompañado a la Escritura de transmisión patrimonial, el documento acreditativo de la Inscripción de la entidad peticionaria en el Registro de Asuntos Eclesiásticos.

La sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1974 mantiene que las cláusulas de un concordato no pueden ser modificadas «unilateralmente por una de las Altas Partes contratantes, por lo que el derecho común español sólo es aplicable en el desarrollo de los derechos y obligaciones que prevén, en tanto no desvirtúen su contenido».

A la vista de tal sentencia hay que concluir afirmando que si bien es verdad que la Acuerdos entre España y la Santa Sede no pueden derogarse o modificarse por una vía que pudiéramos llamar directa o frontal, bien puede llevarse a cabo su alteración o modificación por el camino indirecto de la interpretación unilateral de tales Acuerlos, o por otro medio no menos capcioso, cual es la promulgación de normas con la Orden de 29 de julio de 1983, o la Circular de 19 de enero de 1984, que alteran más o menos sustancialmente el contenido de los Acuerdos, so pretexto de una interpretación del contenido de los mismos.