

LA EXENCION DEL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES EN FAVOR DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

PEDRO ISIDRO

SUMARIO

1. *Planteamiento.*—2. *El Impuesto sobre Sociedades en la Iglesia Católica.*—A) Concepto.—B) Sujeto pasivo).—C) La exención del Impuesto en favor de las Entidades eclesíásticas.—D) La base imponible.—E) Cuota impositiva.—F) El problema de la denominada cuota mínima.—G) Gestión del Impuesto.—3. *Confesiones no católicas: con acuerdo y sin acuerdo.*—4. *Addenda.*—*Bibliografía.*

1. *Planteamiento*¹

Con las modificaciones introducidas a raíz de la reforma fiscal de 1978, la Iglesia Católica y las Entidades de ella dependientes se ven sometidas a una situación completamente nueva y opuesta a la diseñada por la anterior legislación: de una no sujeción al Impuesto sobre Sociedades se va a pasar a una situación de total sujeción. Como paliativo, quizá, a este cambio sustancial, la Ley determina una exención general del Impuesto, exención que no obstante no va a alcanzar a determinados rendimientos del sujeto pasivo.

La normativa aplicable la encontramos en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades y, particularmente, por lo que se refiere a la exención, en su artículo 5.º, y en el Real De-

¹ Redactado el presente trabajo, ha sido aprobada la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Se ha mantenido el texto original añadiendo al final unas notas acerca de la influencia que la regulación de la nueva norma va a tener en la tributación por el Impuesto sobre Sociedades por parte de las confesiones religiosas, lo que permite ofrecer una visión comparada de su específica problemática antes y después de la entrada en vigor de la Ley.

creto 2.681/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley.

En cuanto a normas específicas reguladoras de la situación de las confesiones religiosas, son de citar el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, sobre Asuntos Económicos, el Acuerdo elaborado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado, de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesiásticas, elaborado en cumplimiento de lo dispuesto en el referido Acuerdo de 1979, y la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de determinados conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo de 1979 (en adelante, A.A.E.), todo ello en lo que afecta a la Iglesia Católica.

En lo referente a otras confesiones religiosas, como normas específicas es de señalar que hasta ahora únicamente se han suscrito, al amparo de lo previsto en la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, artículo 7, acuerdos con las confesiones protestante evangélica, musulmana y judía, aprobados por Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre (B.O.E. de 12 de noviembre), que contienen disposiciones en materia fiscal y, en concreto, referentes al Impuesto sobre Sociedades.

Vamos seguidamente a examinar las especialidades y la problemática que encierra la aplicación de la figura impositiva mencionada a las confesiones religiosas, partiendo de una situación de exención general del Impuesto, y centrándonos en el caso de la Iglesia Católica, de mayor relevancia, no sólo por su tradición y arraigo en nuestro país, sino por ser la primera experiencia en la confección de una normativa que está sirviendo de pauta para el establecimiento del régimen de las restantes confesiones.

Según FERREIRO², la reforma del Impuesto sobre Sociedades acometida en 1978, si bien no tan profunda como la del I.R.P.F., sí es importante, y tiende sobre todo a una «subjektivización» del gravamen, en el sentido de intentar conseguir que la renta gravada se aproxime lo más posible a la renta efectivamente obtenida.

Si en el ámbito de la técnica fiscal el Impuesto sobre Sociedades experimentó una transformación menos importante que la que sufrieron otros modelos impositivos, por lo que a la Iglesia Católica se refiere, supuso un auténtico giro de ciento ochenta grados, pues se pasó de una situación de no sujeción al Impuesto a una de sujeción con todas sus consecuencias, si bien con importantes supuestos de exención y un tratamiento de las rentas no exentas en su conjunto calificable de favorable por comparación al resto de los sujetos pasivos. Precisamente creo que esta subjektivización del tributo de la que habla FERREIRO, se pone particu-

² FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN, *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid 1988, págs. 265 y 266.

larmente de manifiesto en el caso de las entidades eclesiásticas, toda vez que, en orden a la consecución de ese acercamiento al sujeto pasivo o, más exactamente, a las particulares circunstancias del mismo que permitan hacer este impuesto un poco más justo, más adecuado a la real capacidad contributiva del sujeto, la Iglesia Católica comenzará a ser, plenamente, sujeto pasivo del Impuesto.

2. *El Impuesto sobre Sociedades en la Iglesia Católica*

La regulación del Impuesto se encuentra actualmente en una situación en cierta medida expectante por cuanto está prevista la aparición de una nueva Ley. Así, la Disposición Adicional vigésima de la Ley 18/1991, de 6 de junio, reguladora del I.R.P.F., da al Gobierno un plazo hasta el fin del ejercicio de 1992 para la elaboración de un Proyecto de Ley del Impuesto de Sociedades, plazo que ha venido a prorrogarse hasta el 31 de diciembre de 1993, en virtud de la Disposición Adicional 2.^a de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del I.V.A., a fin de poder tener en cuenta las disposiciones comunitarias armonizadoras en la materia. En cualquier caso, no parece que esta futura modificación legislativa deba afectar al régimen de la exención en cuanto sea fijado en el A.A.E., aunque sí podrá regular de nuevo todos aquellos aspectos de la tributación no específicamente tratados en la norma concordada y, por tanto, endurecer considerablemente la situación fiscal de la Iglesia.

A) *Concepto*

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo directo y personal que grava la renta obtenida por las sociedades y demás entidades jurídicas (Artículo 1 de la Ley del Impuesto). Que sea un impuesto implica que «es un tributo exigido sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo³, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de bienes o la adquisición o gasto de renta.» (Art. 26 de la Ley General Tributaria).

³ Abundando en la idea de la existencia de capacidad contributiva en las entidades eclesiásticas, la definición del artículo 26 de la L.G.T. corrobora la apreciación de capacidad tributaria en la Iglesia y en las demás Entidades religiosas, por más que si así no fuese no sería necesaria la concesión de exenciones que se hace en los Acuerdos y en las leyes reguladoras de los diferentes impuestos. Es decir, no se otorgan exenciones porque no exista capacidad tributaria y haya que salvar la aplicación estricta de la ley fiscal, sino que se otorgan para evitar —por diversas razones— la aplicación de la ley sobre un ente con capacidad tributaria.

B) *Sujeto pasivo*

El artículo 4 de la Ley del Impuesto establece que son sujetos pasivos todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. De este modo, según dispone la Ley, toda Entidad (con forma social o no) que goce de personalidad jurídica y no esté sujeta al I.R.P.F. estará *sujeta* al Impuesto sobre Sociedades.

El artículo 1, apartado 2.º, del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979 (en adelante, A.A.J.), señala que la Iglesia puede organizarse libremente, y en particular, puede crear, modificar o suprimir Diócesis, Parroquias y otras circunscripciones territoriales, que *gozarán de personalidad jurídica civil en cuanto la tengan canónica* y ésta sea notificada a los órganos competentes del Estado. *El Estado reconoce la personalidad jurídica civil de la Conferencia Episcopal Española*, de conformidad con los Estatutos aprobados por la Santa Sede (apartado 3). En fin, el Estado reconoce la personalidad jurídica civil y la plena capacidad de obrar de las Ordenes, Congregaciones religiosas y otros Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas, así como de las asociaciones y otras Entidades y Fundaciones Religiosas en los términos previstos en el propio Acuerdo. En virtud de las normas citadas, tenemos una pluralidad de personas jurídicas eclesiásticas que gozan de personalidad jurídica civil y que, en consecuencia, de acuerdo con la fórmula general de la Ley, están sujetas al Impuesto. La gran novedad de la reforma de 1978 radica en que, con anterioridad a la misma, esta serie de Entidades eclesiásticas que antes no estaban sujetas al Impuesto van a estarlo a partir del 1 de enero de 1979. Con anterioridad, la Ley no daba una fórmula general para sujetar al Impuesto a una serie de personas jurídicas en cuanto cumpliesen unos requisitos, sino que el sujeto pasivo se configuraba mediante la enumeración de unas categorías o clases de éstos y la inclusión en alguna de ellas daba lugar a la sujeción, que no abarcaba a las Entidades de la Iglesia Católica, a excepción, quizá, de las asociaciones, las cuales eran, a su vez, excluidas por carecer de ánimo de lucro⁴.

Resulta, pues, de la lectura del artículo 4 de la Ley del Impuesto y

⁴ Las Entidades sujetas, con arreglo a la anterior legislación —Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas—, eran, a saber, las sociedades civiles y mercantiles, incluso las cooperativas, las *asociaciones* con ánimo de lucro, las mutuas de seguros, las corporaciones administrativas y demás entidades de derecho público, por razón de sus explotaciones industriales, comerciales o mineras, las Cajas de Ahorro y las comunidades de bienes que explotan algún negocio gravado con licencia fiscal. Todas las demás *no estaban sujetas*.

Como se desprende de lo anterior, las Entidades eclesiásticas no se encontraban bajo el ámbito de aplicación del Impuesto. (Vid. *Los impuestos en España-1974*, Fábrica Nacional de Moneda y Timbre. Servicio de Publicaciones, 6.ª ed. revisada por JAIME ISAC AGUILAR, Madrid 1974, pág. 310.)

de las normas del A.A.J. que, a partir del 1 de enero de 1979⁵, nos encontramos con una situación radicalmente nueva, en la que las personas jurídicas eclesiásticas que antes no estaban sujetas al Impuesto, van a estarlo en este momento. Si bien no parece que haya lugar a dudas, la exposición de motivos del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 subraya esta interpretación al decir, en su párrafo 1.º, que «con anterioridad al 1 de enero de 1979 la Iglesia Católica y sus Entidades no estaban sujetas al Impuesto sobre Sociedades» y que «esta situación ha cambiado con la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.»

Para FÉLIX DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO⁶, el sometimiento al Impuesto de las Entidades eclesiásticas, por primera vez a partir de 1979, y el hecho de que, pese a su inclusión legal, éste es un impuesto que está concebido para otro tipo de personas jurídicas y cuya mecánica se acopla mal a la estructura y funcionamiento de estas Entidades, ha hecho que se dicten normas especiales que permitan su adaptación a la regulación del impuesto. En mi opinión, si bien es cierto que la configuración de éste lo hace parecer inicialmente diseñado para Entidades cuya actividad tenga por objeto la obtención de un lucro o beneficio, no lo es menos que las Entidades eclesiásticas se ajustan perfectamente al concepto de sujeto pasivo fijado por el artículo 4 de la Ley.

Creo que el que se haya dictado normas especiales de adaptación del Impuesto sobre Sociedades a estas Entidades responde no tanto —o sólo— a la necesidad de adecuar la mecánica del Impuesto a su peculiar estructura como a la de adaptar la gestión y liquidación de éste al régimen de exenciones establecido por las vías tanto legal como de convenio y, en general, al trato de favor que aquéllas reciben en materia impositiva.

Sí parece que la mayor complicación para las Entidades eclesiásticas surgiría, sobre todo, del hecho de que a partir del 1 de enero de 1979 se encontraron sujetas a un impuesto con la obligación legal de cumplir con una serie de exigencias, al menos formales (contabilidad, declaraciones, liquidaciones, etc.), que antes no era necesario observar y que, desde este momento resulta imprescindible cumplimentar sin contar con una práctica y una infraestructura previas.

Hemos citado más arriba la posibilidad de agrupar a los sujetos pasivos en «circunscripciones» mayores. El artículo 1.º del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 establece que, siendo sujetos pasivos del Impuesto las Entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica civil, no obstante el Ministerio de Hacienda, a petición de las entidades afectadas, reconocerá como sujetos pasivos a entidades con un ámbito más amplio. Esta

⁵ Esta fecha de comienzo de la situación de sujeción al Impuesto es confirmada en el artículo 3.º del Acuerdo de 10 de octubre de 1980.

⁶ DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, FÉLIX, «Régimen tributario de la Iglesia Católica en España», en *XIX Semana Española de Derecho canónico*, Salamanca 1985, pág. 333.

norma surge de la complejidad, antes apuntada, de que cada Entidad eclesiástica con personalidad jurídica civil tuviese que dar cumplimiento por sí misma a las obligaciones fiscales surgidas de la Ley.

Pensemos, por ejemplo, que cada parroquia debería presentar sus declaraciones trimestrales, tramitar altas y bajas en el impuesto, realizar liquidaciones y otras operaciones que exigirían, por otra parte, que su titular fuese buen conocedor del Derecho fiscal. Del otro lado, el número de sujetos pasivos a controlar por la Administración tributaria sería mucho mayor que en el caso de agrupación.

En aras de la simplificación se estableció la norma segunda del referido artículo, en virtud del cual, atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, «el Ministerio de Hacienda aconseja, como nivel más idóneo para configurar el sujeto pasivo de las Entidades eclesiásticas el de la Diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependan»⁷.

El ejercicio de esta opción viene, además, incentivado por lo establecido en el párrafo 3.º, que exonera de tributación por cualquier impuesto a las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre las entidades integradas en un mismo sujeto pasivo. En la práctica, se ha venido optando por la indicación prevista en el Acuerdo. En fin, razones prácticas y de seguridad jurídica aconsejaron dar una duración mínima al tiempo de esta agrupación, que debe permanecer inalterada durante al menos cinco años, una vez ejercitada la opción (apartado 2.º, art. 1.º)⁸.

⁷ La Orden del Ministerio de Hacienda de 17 de junio de 1981 (B.O.E. de 18 de julio), en la que se recoge la doctrina expuesta en contestaciones vinculantes a consultas formuladas por los contribuyentes, contempla el caso, en relación con el artículo 5 de la Ley 61/1978, de una entidad eclesiástica (Orden religiosa) que tiene encomendada, con carácter vitalicio, la administración de una Fundación, constituida con el carácter de establecimiento de beneficencia particular, planteándose la integración de la referida Fundación en los demás entes hospitalarios que constituyen la provincia de la Orden, a efectos de configuración de un único sujeto pasivo por el Impuesto sobre Sociedades.

La Administración entendió que, circunscribiéndose a las Ordenes las tareas de administración y gestión, sin implicar la titularidad de los elementos patrimoniales, la Fundación habría de configurarse como sujeto pasivo «independiente» del Impuesto sobre Sociedades, no obstante, teniendo en cuenta los rendimientos que la Orden pudiese obtener por dicha administración y gestión a efectos de la determinación de su propia base imponible.

⁸ Algún autor considera que «pueden presentarse problemas cuando una misma entidad tenga reconocimiento canónico en varias diócesis, lo que podría dar lugar, en principio, a la situación extraña de la existencia de varios sujetos pasivos coincidentes en una misma Entidad». (GONZÁLEZ GONZÁLEZ, JOSÉ MARÍA, y otros autores, *Impuesto sobre Sociedades*—Curso elemental—, Madrid 1987, pág. 22.)

Es de reseñar la palpable contradicción que se produce entre la configuración de los sujetos pasivos eclesiásticos a efectos del Impuesto sobre Sociedades en determinadas circunscripciones o agrupaciones tal y como se ha expuesto y la previsión del artículo primero de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de febrero de 1988 de considerar sujetos pasivos a efectos del I.V.A., exclusivamente a las entidades eclesiásticas con personalidad jurídica civil que realicen las actividades que, de acuerdo con la normativa reguladora del Impuesto, constituyan el hecho imponible. Así, una misma actividad económica de-

La Ley prevé dos tipos de sujeción para el sujeto pasivo: por *obligación personal*, los sujetos pasivos que sean residentes en España, y por *obligación real*, los que, sin ser residentes en territorio español, obtengan en el mismo rendimientos o incrementos de patrimonio de los gravados por la Ley. Esta cuestión está intrínsecamente relacionada con la exigencia del Impuesto en todo el territorio español, prevista en el artículo 2. La propia norma de la pauta para determinar cuándo un sujeto pasivo se considera residente, a efectos del Impuesto y cuándo no (arts. 9 y 10 de la Ley y concordantes de su Reglamento)⁹. De entre las personas jurídicas religiosas podríamos entender que podrían, en su caso, no ser residentes en España, para lo que aquí nos interesa, la Santa Sede y las Ordenes religiosas cuya Casa central tenga su ubicación fuera del territorio nacional, tributando estas personas, en tal caso, por obligación real en la forma señalada. El resto de las personas jurídicas religiosas habrían de tributar, en principio, por obligación personal por la totalidad de las rentas obtenidas dentro y fuera de España, bien entendido que lo harían, en cualquiera de los dos casos, siempre que obtuviesen rendimientos provenientes de operaciones o actividades a las cuales no alcanzase la exención que luego veremos¹⁰. En todo caso el artículo 2.º del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, relativo a la aplicación territorial del Impuesto, señala que las Entidades eclesiásticas sólo tributarán por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan en territorio español.

C) *La exención del Impuesto en favor de las Entidades eclesiásticas*

El artículo 5, 2, de la Ley del Impuesto establece una exención de tipo subjetivo¹¹ a favor de la Iglesia Católica y las Asociaciones confesio-

berá incluirse en la declaración «conjunta» por el Impuesto sobre Sociedades de la entidad eclesiástica que la realice y deberá figurar en la declaración «individual» —única posibilidad por otra parte— de dicha entidad por el Impuesto sobre el Valor Añadido.

⁹ El artículo 9 de la Ley del Impuesto considera Entidades residentes en España a los efectos del Impuesto las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes:

- a) Que se hubieran constituido conforme a las leyes españolas.
- b) Que tengan su domicilio social en territorio español.
- c) Que tengan sede de dirección efectiva en el territorio español.

¹⁰ Considera BUIREU GUARRO que la exención del artículo 5, 2, de la Ley 61/1978 no es aplicable a las entidades no residentes en virtud de lo previsto en el artículo 24 de la L.G.T. que prohíbe la analogía en materia de beneficios fiscales. (BUIREU GUARRO, JORGE, *Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Hacienda, Madrid 1981, pág. 60.) No obstante hemos de señalar que la expresa mención de la Santa Sede y de las Ordenes y Congregaciones religiosas recogidas en el A.A.E. hace innecesario todo recurso a la analogía, y por ende, disipan las posibles dudas en cuanto a su derecho a la exención, aun para el caso de que tuvieran la consideración de entidades no residentes.

¹¹ PONT CLEMENTE (*La exención tributaria*, Madrid 1986, págs. 26-27) entiende que «cuando la Ley distingue determinados hechos de la vida real y afirma —a pesar de que están sujetos a tributación, porque así lo establece la propia ley u otra— que quedan eximidos de gravamen, nos hallamos ante una *exención objetiva*. Por el contrario, si lo que el legislador margina de tributación es a un sujeto o a una determinada categoría de sujetos

nales no Católicas legalmente reconocidas [apartado *b*)]. Esta exención, no obstante, se halla limitada en su alcance en la propia norma, no extendiéndose a ciertos rendimientos que estas Entidades puedan obtener cuales son los generados por el ejercicio de una explotación económica, los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio¹².

La exención del Impuesto se apoya principalmente, a mi entender, no tanto en la voluntad unilateral del Estado manifestada en la Ley del Impuesto como en el pacto entre la Iglesia y el Estado¹³. Así, el artículo IV del A.A.E. establece para la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y sus Provincias y sus Casas, una exención total y permanente en los impuestos, entre otros, *sobre la renta*, entre los que se ha de encontrar, como es obvio, el Impuesto sobre Sociedades.

Igualmente, el artículo restringe el alcance de la exención, no cubriendo los rendimientos que pudieran (estas Entidades) obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni las ganancias de capital, ni tampoco los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta. Por tanto, la Ley no ha hecho otra cosa que de alguna manera confirmar lo establecido en el A.A.E., siendo así que no podría contradecirlo, pues, como es sabido, el Acuerdo suscrito con el Estado español tiene el carácter de Tratado internacional, no pudiendo la Ley por sí sola modificar lo establecido en el Tratado, en virtud de lo dispuesto en el artículo 96, 1, del Texto constitucional¹⁴, si bien parece haberse dado una suerte de incumplimiento en algún aspecto tocado por el A.A.E.

—quienes, si no existiera tal norma de exclusión, deberían cumplir una obligación tributaria—, lo que hace es establecer una *exención subjetiva*.»

¹² Para PONT MESTRES, no obstante, «es de observar que en estos supuestos el Impuesto oscurece en buena parte su naturaleza personal para perfilarse como tributo real». («Algunas consideraciones en torno a la estructura del Impuesto sobre Sociedades», en *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Barcelona 1985, pág. 126. Trabajo inicialmente publicado en la obra *Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982.)

¹³ Bien es cierto que la Ley, si bien se elaboró casi simultáneamente al A.A.E., es cronológicamente anterior al mismo en su entrada en vigor y, por tanto, introdujo en nuestro ordenamiento la exención en favor de las Entidades religiosas antes de que lo hiciese el Acuerdo para las católicas.

¹⁴ En el sentido de considerar los Acuerdos o Tratados Internacionales como normas de rango suprallegal, se manifiestan GONZÁLEZ CAMPOS, SÁNCHEZ RODRÍGUEZ y ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA en *Curso de Derecho Internacional Público*, Oviedo 1983, págs. 204 y 205. Esta posición viene corroborada por una tradición jurisprudencial preconstitucional sustentada, entre otras, por Sentencias de 8 de febrero y 17 de junio de 1974, así como en el dictamen del Consejo de Estado de 25 de septiembre de 1958.

PUENTE EGIDO, en su trabajo «Los Acuerdos entre España y la Santa Sede dentro del sistema constitucional español: su valor como Tratados internacionales», en la obra conjunta *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado* (Actas del II Simposio Hispano-Alemán), U.P.C.M.-Madrid 1988, pág. 8, recoge (nota 2) la referencia de la Sentencia del Tribunal Supremo de 8 de febrero de 1974, que llegó a declarar las inderogabilidad de las cláusulas del Con-

Cabe plantearse qué razón pueda tener el otorgamiento de esta exención del Impuesto a las Entidades de la Iglesia Católica. Ciertamente que hay una obligación que surge de un pacto internacional, aunque no hay ninguna norma que obligue a firmar este pacto con tal contenido. En rigor, la obligación surge del pacto. Hay, pues, que considerar cuáles serían las motivaciones del Estado español para suscribirlo¹⁵. Es lógico pensar en

cordato por las reglas del Derecho común español, al decir que las normas concordatarias no pueden ser derogadas unilateralmente por una de las Altas Partes... tratándose como se trata de derechos y deberes reconocidos por pactos internacionales (refiriéndose a los plazos de caducidad o prescripción establecidos por las leyes españolas). Asimismo el autor cita la Sentencia del Tribunal Constitucional de 12 de noviembre de 1982, núm. 131/1982, e, indirectamente, la número 59/1985, en las que se confirma que los Acuerdos con la Santa Sede tienen el rango de Tratado internacional y, por tanto... se insertan formalmente en la clasificación del artículo 94 de la Constitución...»

En sentido inverso, el propio autor negará, sin embargo (pág. 21 del trabajo referenciado), que el Tratado internacional tenga en nuestro Derecho rango normativo superior a la ley ordinaria.

PÉREZ ROYO (*Derecho Financiero y Tributario*, Madrid 1993, págs. 55 y 56) considera que por debajo de la Constitución, la primera de las fuentes del Derecho tributario en el orden de jerarquía es la representada por los Tratados internacionales, entendiéndose, además, que en virtud del artículo 96 de la Constitución se acoge el principio de recepción automática del contenido tributario de los Tratados —en la línea del artículo 1, 5, del Código Civil—, frente al de recepción especial del artículo 13 de la L.G.T., precepto que, como el 22, b), del mismo Cuerpo legal, deben entenderse derogados, como señala la jurisprudencia del Tribunal Supremo (S.T.S. de 19 de mayo de 1983). Para este autor el Acuerdo de 3 de enero de 1979 entra en esta categoría.

Igualmente, para GONZÁLEZ POVEDA (*Tributación de no residentes*, Madrid 1989, página 15), el A.A.E., e incluso el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, entrarían dentro de esta categoría.

LOMBARDÍA («Los Acuerdos entre el Estado y las Confesiones religiosas en el nuevo Derecho Eclesiástico Español», publicado en *Nuove prospettive per la legislazione ecclesiastica. Atti del II Convegno nazionale di diritto ecclesiastico*, Siena 27-29 novembre 1980» (Milano 1981), págs. 413-431; y en *Diritto, persona e vita sociale. Scritti in memoria di Orio Giacchi*, vol. II (Milano), págs. 328-338. Recogido a su vez en *Escritos de Derecho Canónico y de Derecho Eclesiástico del Estado*, Pamplona 1991, pág. 488), entiende que la ratificación de los Acuerdos de 3 de enero de 1979 lo fue con la consiguiente equiparación de las convenciones con la Iglesia Católica a los Tratados internacionales.

Para intentar clarificar definitivamente la cuestión, señalemos que la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991 dispone en su fundamento de derecho segundo que, en concreto, el Acuerdo de 3 de enero de 1979 sobre Asuntos Económicos es un verdadero Tratado internacional, y que, como tal, forma parte, a tenor de los artículos 96, 1, de la Constitución; 1, 5, del Código Civil, y 13 de la Ley General Tributaria del ordenamiento jurídico español, prevaleciendo sobre sus normas en virtud de los principios de especialidad y competencia.

En el mismo sentido de considerar al A.A.E. norma con rango de Tratado internacional, la Sentencia de 9 de abril de 1992.

En fin, VEGA SALA cita la S.T.C. de 12 de noviembre de 1982 y señala que reconoce al A.A.J. como Tratado internacional, «y, por lo tanto, su aplicabilidad como formando parte del Ordenamiento civil». («La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en materia eclesiástica», en la obra *Acuerdos Iglesia-Estado español en el último decenio. Su desarrollo y perspectivas*, Asociación Española de Canonistas, Barcelona 1987, pág. 243.)

¹⁵ Recordemos que el artículo 16 del Texto Constitucional impone al Estado un deber de cooperación con la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas, si bien esta cooperación no ha de ser inexcusablemente económica ni, por supuesto, cifrarse en el otorgamiento de beneficios fiscales. Dicho sea esto con estricta sujeción al artículo citado, pues

varias razones: una primera sería la colaboración Iglesia-Estado, prevista en el artículo 16 de la Constitución; igualmente, considerada la exención fiscal como un medio administrativo de fomento, la coincidencia de determinados fines entre los propios del Estado y de la Iglesia Católica, que determinan la necesidad de facilitar, de hacer menos onerosa la actividad de aquélla en cuanto es beneficiosa para la sociedad. En fin, la ausencia de ánimo de lucro en las actividades que constituyen su objeto que exigiría un trato como mínimo igual que el previsto para las restantes entidades sin ánimo de lucro¹⁶.

La norma expuesta hasta ahora se refiere a las personas (jurídicas) religiosas cuya existencia es, digamos, «conocida» para el Estado español, bien por tener el carácter de sujeto de derecho en el ámbito internacional (la Santa Sede), por tener una base territorial (por ejemplo, las Diócesis), o personal (Ordenes y Congregaciones religiosas) en España, con lo que no se exige requisito adicional alguno para su disfrute. A su vez, para las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV citado, el artículo V del propio A.A.E. prevé, siempre que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, la extensión de los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario dispone para las entidades sin fin de

creemos que esta cooperación ha de ser muy principalmente económica, en sus dos vertientes, pero sobre todo en la vía indirecta, para poder hacer efectivo el derecho de libertad religiosa.

¹⁶ QUINTAS BERMÚDEZ distingue entre exenciones técnicas y exenciones político-sociales, a efectos del Impuesto, entre las que incluye la que disfruta la Iglesia Católica, entendiendo que «en este grupo, las motivaciones responden a la consideración de que determinados hechos o sujetos son merecedores de un tratamiento tributario, en una o varias figuras impositivas, especialmente favorable, consistente en la no aplicación particular de normas fiscales», por oposición a las primeras, «que se justifican en razones de coherencia e integración de las distintas figuras impositivas, a fin de evitar su yuxtaposición y de ofrecer las soluciones más convenientes para la gestión del sistema fiscal en su conjunto». (QUINTAS BERMÚDEZ, JESÚS, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984, pág. 1024.)

Por su parte, GONZÁLEZ POVEDA (*Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, pág. 89) considera que la amplitud que la Ley 61/1978 da al concepto de sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades conduce inevitablemente a establecer un sistema de exenciones subjetivas para eliminar del ámbito de sujeción entidades que aun teniendo personalidad jurídica no pueden o no deben gravarse por un impuesto de esta naturaleza. La propia exposición de motivos del Proyecto de Ley —dice—, reconocía que la definición tan abstracta y omnicomprensiva del sujeto pasivo planteaba el problema de las exenciones subjetivas y consideraba que debían eliminarse del Impuesto al Estado y a otras entidades que persigan fines de interés público.

Para MORENO CEREZO (*El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Madrid 1981, pág. 32), «dado que la admisión de exenciones viola las exigencias del principio de generalidad que debe predicarse de todos los tributos» (...), «en la Ley 61/1978 se pretende limitar las exenciones al mínimo posible, a fin de evitar que se convierta en regla lo que sólo puede justificarse como mera excepción...». No obstante (pág. 33), considera este autor a las del artículo 5, 2 —entre las que se encuentran las entidades confesionales, por lo que aquí nos interesa—, entidades que estatutariamente no persiguen un fin de lucro (lucro mediato o finalista), pero que ocasionalmente, o incluso habitualmente, pueden tenerlo (lucro inmediato).

lucro y, en todo caso, los que se conceden a las Entidades benéficas privadas.

Así, el A.A.E. diseña dos regímenes de exención fiscal teóricamente diferentes según se trate de las Entidades previstas en el artículo IV o de las previstas en el artículo V. Como más adelante veremos, esta diferencia es más teórica que práctica, reduciéndose a la no necesidad de reconocimiento¹⁷ del disfrute del beneficio para las Entidades del artículo IV y sí para las del artículo V.

El artículo 349 del Reglamento del Impuesto establece que la exención abarca únicamente a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica, lo cual es consecuente con el que dispone la no exención en actividades de índole económica, pues precisamente nunca el objeto «social» de una Entidad eclesiástica puede ser una actividad económica¹⁸. Lo contrario haría de peor condición a los restantes sujetos pasivos y rompería el principio de igualdad. Podemos, en este sentido, preguntarnos por qué no habría de tributar una Diócesis por los rendimientos de una actividad económica de la que pudiera ser titular y sí una Sociedad Limitada, por ejemplo. Ello ha sido bien entendido por el legislador en el sentido de que las Entidades de la Iglesia Católica pueden desarrollar una actividad económica (recordemos que, en último término, la Iglesia debe tender a autofinanciarse). Son los rendimientos de esa actividad, por constituir algo diferente de su objeto social, aunque sean el sustento o patrocinio de éste los que están gravados por el Impuesto, bien entendido que estas actividades económicas, por no constituir el objeto (principal) de estas Entidades, no emborronan su razón de ser, su finalidad y la causa en atención a la cual se concede la exención.

El párrafo 2.º del meritado artículo precisa más el alcance del beneficio fiscal cuando preceptúa que el pacto de no distribución de la renta obtenida no constituirá, por sí solo, indicio suficiente de la ausencia de ánimo de lucro. La norma es enteramente lógica si se tiene en cuenta que, en caso contrario, podrían gestarse fuertes rendimientos sin fiscalidad (pues la exención los ampararía). Si el poder público otorga un beneficio fiscal es porque a cambio va a conseguir del sujeto favorecido tanto o más que el coste del beneficio. Ello responde a diversas justificaciones, entre otras, el realizar una labor no sólo socialmente positiva,

¹⁷ Según se expresa en el trabajo de BANACLOCHE y otros autores, «una vez producido el reconocimiento de la personalidad de que se trate, la exención no exige declaración previa, sino que opera automáticamente». (*El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico-práctico*, Madrid 1981, pág. 47.)

¹⁸ Para GONZÁLEZ ARMENDIA, «ha de partirse del principio general de que las confesiones religiosas están sometidas a tributación, como cualquier otro sujeto, siempre que realicen el hecho imponible del tributo de que se trate». (En «Colaboración Económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV, 1988, pág. 516.)

sino necesaria, unido ello al cumplimiento del mandato constitucional de cooperación. Si al amparo de esta justificación el beneficio excede de lo que es puramente el dejar de pagar un impuesto a fin de evitar hacer más oneroso el esfuerzo económico que supone el funcionamiento de una Entidad, se estaría transformando en una especie de paso franco a un enriquecimiento, con lo que se estaría burlando no sólo el sentido del beneficio, sino también el principio constitucional de igualdad, así como el previsto en el artículo 31 de la Carta Magna, de igualdad y capacidad contributiva.

Examinado respecto de las del artículo IV, es necesario ver si las Entidades eclesiásticas a que se refiere el artículo V del A.A.E. deben cumplir algún requisito o formalidad para obtener la aplicación de la exención del Impuesto sobre Sociedades, o, por el contrario, ésta opera automáticamente. GARRIDO FALLA afirma que los establecimientos de la jerarquía eclesiástica deben ser clasificados a los puros efectos de las exenciones fiscales. COLMENAR y STAMPA¹⁹ consideran que la norma del artículo V, párrafo 2.º, del A.A.J., al establecer que las Entidades o Instituciones de carácter benéfico o asistencia de la Iglesia Católica o dependientes de ella se regirán por sus normas estatutarias, pone fin a tal interpretación, al admitir implícitamente que estos entes no necesitan tal clasificación, ya que, de otro modo, los derechos derivarían de la clasificación y no de ser Entidades de la Iglesia. El hecho de que en el anterior sistema todas las Entidades se consideren no sujetas —dicen— y en el nuevo sujetas y exentas, no tendría mayor trascendencia que la relativa al cambio de técnica en la configuración tributaria de las mismas, pero sin consecuencias prácticas en orden a su gravamen. Sería aplicable, en cambio, todo el régimen de obligaciones formales, a no ser que existiera norma expresa que les dispensara del mismo.

La normativa posterior al A.A.E. ha establecido el cumplimiento de una serie de exigencias formales para acceder al disfrute del beneficio; así, la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran ciertas dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades comprendidas en los artículos IV y V del A.A.E., establece en su artículo 5, 2, que el disfrute por las Entidades y Asociaciones religiosas no comprendidas en el artículo IV del A.A.E. y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social de los beneficios fiscales que el Ordenamiento prevea para Entidades sin fin de lucro y para Entidades benéficas privadas, requerirá su *previo reconocimiento* por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda, a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto correspondiente.

¹⁹ GARRIDO FALLA en «Acción Administrativa sobre beneficencia privada», en *Centenario de la Ley del Notariado*, IV, pág. 381 (citado en *Tributación Eclesiástica*).
Tributación Eclesiástica, Madrid 1980, págs. 89 y 90.

No debemos entender, a la luz de lo anterior, que la norma desvirtúa el sistema comentado por estos autores, porque efectivamente la exención no surge de la clasificación (clasificación que, como vimos, no es exigible para las entidades eclesiásticas como lo es para las entidades benéficas privadas). Tampoco la necesidad de reconocimiento por el organismo administrativo competente debe darnos la impresión de que, en lugar de la clasificación, la exención surge del *reconocimiento*. Este operaría aquí como un simple acto administrativo de *verificación* o comprobación del ajuste a la legalidad que debe darse en aquel sujeto que pretende una ventaja fiscal, de naturaleza meramente declarativa. Pensemos que, respecto de las Entidades eclesiásticas del artículo IV del A.A.E. (Santa Sede, Diócesis, Conferencia Episcopal y demás), no se exige este reconocimiento, porque su existencia, finalidades y actividad son de sobra conocidas por el Estado, cosa que no ocurre con las Instituciones, Fundaciones u otras entidades, cada una de las cuales tiene su ámbito territorial o personal de actuación, objetivos, fines, actividades, etc.²⁰.

Los requisitos para la obtención del reconocimiento consisten en acreditar:

a) *La naturaleza y fines de la entidad mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica competente.*

Esta certificación no la expide ni cumplimenta una autoridad administrativa, por lo que no ha de suponer un acto de fiscalización de la entidad en un sentido riguroso.

b) *Certificación literal de su inscripción en el Registro a que se refiere el artículo 5.º de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa.* Esta certificación acredita la personalidad jurídica de la entidad, así como su fundación o establecimiento en España, expresión de sus fines religiosos, denominación y demás datos de identificación, régimen de funcionamiento y órganos representativos, con expresión de las facultades y de los requisitos para su válida designación.

De la lectura del artículo 5.º de la L.O.L.R., puesto en relación con el precepto que aquí se estudia, se desprende que el cumplimiento de este requisito tiene un carácter puramente formal, habida cuenta de que a su vez la inscripción cuya certificación se exige en la Orden ministerial, se practica en virtud de solicitud acompañada de documento fehaciente en la que se han de hacer constar una serie de circunstancias de la asociaciones o comunidades a los solos efectos de su conocimiento y publicidad, sin que la norma establezca otra exigencia para practicar dicha inscripción.

²⁰ Así, bastará consultar el Código de Derecho Canónico para conocer acerca de Parroquias, Diócesis y las demás Entidades referidas en el artículo IV del A.A.E., mientras que para conocer acerca de las Instituciones, Fundaciones y demás Entidades de las contempladas en el artículo V del Acuerdo habrá que examinar su carta fundacional o documento constitutivo de que se trate.

c) *El destino, mediante cualquier modo de prueba, de los bienes y derechos transmitidos o de las cantidades recibidas a las actividades mencionados que dan lugar a exención.*

El cumplimiento de estos trámites previamente al disfrute de la exención no deja de tener un carácter meramente formal y de simple verificación de que los sujetos pasivos interesados son precisamente aquellos a quienes beneficia la exención y no otros, sin que deba quedar al arbitrio de la Administración el reconocer o no una vez se presenten las certificaciones en regla y se acrediten los extremos del apartado c) por cualquier medio de prueba.

En resumen, el beneficio no surge de la clasificación, sino del A.A.E. Ahora bien, para que pueda aplicarse es necesario obtener el reconocimiento de la Administración, acreditando los extremos arriba comentados. En este sentido, la Jurisprudencia se ha mostrado muy clara al señalar en la Sentencia del Tribunal Supremo, entre otras, de 25 de marzo de 1985, que el respeto al principio de legalidad que rige el tema de exenciones y al de jerarquía normativa implica que no puede una Orden ministerial, por vía aclaratoria, *restringir el alcance de una exención* o introducir una distinción que no existe. Abundando más, la Sentencia de 29 de marzo del mismo año determina que establecida una exención tributaria por norma con rango de Ley, no cabe, por medio de una Orden ministerial, *introducir ningún otro requisito* por razón de la jerarquía normativa, y ello no sólo en virtud del artículo 26 de la L.R.J.A.E.²¹, sino también en virtud del principio de legalidad en materia tributaria establecido por el artículo 10, apartados b) y d), de la Ley General Tributaria.

D) *La base imponible*

El artículo IV, B), del A.A.E. preceptúa que la exención del Impuesto no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtenerse por el ejercicio de explotaciones económicas, ni los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni las ganancias de capital, ni tampoco los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

A su vez, el artículo 4, párrafo 2.º, del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, preceptúa que la exención no se extiende a los rendimientos que se obtengan por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de la cesión de su patrimonio, los sometidos a retención en la fuente por

²¹ El artículo 26 de la L.R.J.A.E. dice que la Administración no podrá dictar disposiciones contrarias a las leyes ni regular, salvo autorización expresa de una ley, aquellas materias que sean de la exclusiva competencia de las Cortes. (Mantenido vigente por la Ley de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común 30/1992, de 26 de noviembre.)

El artículo 10 de la L.G.T., apartados b) y d), establece que se regularán en todo caso por Ley el establecimiento, supresión y prórroga de las reducciones, exenciones y demás bonificaciones tributarias y los plazos de prescripción o caducidad y su modificación.

impuestos sobre la renta y los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales. Estas partidas no exentas constituyen renta y los sujetos pasivos que las obtengan deberán tributar por el Impuesto de Sociedades²².

El apartado 3.º del artículo 11 de la Ley prevé dos métodos distintos para la determinación de la base imponible, a saber: la *suma algebraica* de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones patrimoniales a que la Ley se refiere, o la *diferencia entre el valor del capital fiscal al principio y al final del período impositivo*. El capital fiscal se determina por la diferencia entre el importe del activo y de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias (art. 17, 1, de la Ley).

El cálculo de la Base Imponible para las Entidades eclesiásticas se limita a la posibilidad de utilizar la modalidad de suma algebraica de los rendimientos e incrementos obtenidos en territorio español por aplicación de los artículos 2.º y 9.º, 1, del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, bien entendido que la base estará integrada por las partidas no exentas únicamente.

Siguiendo a COLMENAR y STAMPA²³, cabe plantearse si los rendimientos gravados en cuanto producidos por explotaciones económicas²⁴, lo son todos o únicamente aquellos que excedan de la obtención de los ingresos necesarios para el desarrollo de la actividad que constituye la finalidad de la Entidad, finalidad que, como es lógico, carece de ánimo de lucro y supone la razón fundamental en atención a la cual se establece la exención. Creo que, en este sentido, la Ley es clara. La tesis parece acertada y acor-

²² En términos prácticamente idénticos se expresa el artículo 5, 2, de la Ley. Para GONZÁLEZ POVEDA (*Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, pág. 92), la exención de las entidades enumeradas en el precepto citado está tan restringida que una interpretación rigurosa de la misma conduce a que sea prácticamente inexistente. Dice este autor que «si se comparan los conceptos no exentos con los elementos que integran el hecho imponible según el artículo 3, 2, de la Ley, vemos que ambos coinciden, con lo que se llegaría al absurdo de que ningún componente de la renta estaría exento».

²³ *Tributación eclesiástica*, Madrid 1980, págs. 125-126.

²⁴ El concepto de «explotación económica» a efectos de la exención del Impuesto sobre Sociedades ha sido reiteradamente tratado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en sentencias, entre otras, de 19 de diciembre de 1990, 10 de julio y 24 de octubre de 1991. En las citadas resoluciones, el Tribunal entiende que para que exista explotación económica han de cumplirse los requisitos que el propio artículo 5.º de la Ley del Impuesto concreta, a saber, que son rendimientos procedentes de una explotación económica todos los que procediendo del trabajo personal y del capital, conjuntamente, o de uno solo de estos factores supongan, por parte del sujeto pasivo, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En este sentido, el Tribunal entiende que es necesario distinguir «explotación» en sentido económico, en los términos que la Ley establece, del mero «aprovechamiento», siendo el primero de los conceptos el que la norma establece para rehusar la exención. Según se desprende de las decisiones de la Sala, la «explotación», a diferencia del mero «aprovechamiento», requeriría la utilización de medios personales y materiales para la obtención del rendimiento.

de con el espíritu de la norma al proponer la exención y no de muy difícil llevanza a la práctica; así, resulta lógico pensar que una Entidad eclesiástica desarrolle una explotación económica con el fin de autofinanciarse. Ahora bien, es cierto que toda explotación económica tiene en sí misma una finalidad de obtención de un beneficio, al margen de cuál sea el destino al que se van a canalizar esos rendimientos.

Chocamos, además, con un inconveniente tan importante como la circunstancia de que la Ley es suficientemente expresiva, en cuanto a que no están cubiertos por la exención los rendimientos derivados de explotaciones económicas, sin que este extremo haya sido precisado por el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Los rendimientos son gravados, *no en función de a qué se destinan* (como, por ejemplo, ocurre con el I.V.A. y los objetivos de culto)²⁵, *sino en atención a cuál sea la naturaleza de la fuente de la que provienen*. Así las cosas, parece que no resulta de aplicación a las Entidades eclesiásticas el considerar exentos este tipo de rendimientos en la forma anteriormente expuesta, sin que por ello deje de ser deseable, para un futuro próximo, que se arbitrase una solución en esta línea, así como los mecanismos necesarios para llevarla a la práctica. En fin, el gravamen sobre el producto de las explotaciones económicas vendría de alguna manera dulcificado por el tipo reducido que se aplica a la base imponible de estas Entidades.

Para darnos una idea más aproximada de la cuestión, interesa hacer mención de los pronunciamientos del Tribunal Supremo recaídos en Sentencias de 4 de noviembre de 1981 y más recientemente en otras de 26 de febrero y 1 de octubre de 1993. Si bien en las tres sentencias se resuelven cuestiones suscitadas por la aplicación del Texto Refundido del Impuesto sobre la Rentas de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, de 23 de diciembre 1967 —norma antecesora de la vigente Ley 61/1978²⁶—, las resoluciones son, a mi entender, suficientemente ilustrativas del perfecto deslinde que a efectos tributarios ha de existir entre la actividad «principal» (léase apostólica, religiosa, pastoral, etc.) de los Entes beneficiados y la «secundaria o complementaria» que, de contenido económico, puedan desarrollar.

En la primera de ellas se plantea si los beneficios obtenidos por un Instituto religioso como titular de la «Editorial X» han de tributar, alegando la recurrente que el Instituto no es sujeto pasivo del Impuesto al no constituir asociación con fin lucrativo ni estar tampoco incluido en el

²⁵ Ver artículos III, c), del A.A.E. y Tercero de la O.M. de 29 de febrero de 1988.

²⁶ Es importante recordar que el sistema del Impuesto en la legislación de 1967 no declaraba exentas a las Entidades eclesiásticas, sino que éstas resultaban *no sujetas* al mismo. No obstante, salvando las distancias que esta diferencia pueda establecer entre ambos planteamientos, las resoluciones referidas resultan de sumo interés, porque en ellas el juzgador establece una clara distinción entre el entonces Ente no sujeto —a la sazón, la Congregación religiosa— y el sujeto —la Editorial—, *así como* —y esto esto lo que más nos interesa para el actual sistema— *la actividad estrictamente religiosa y la económica*.

Texto Refundido del Impuesto a la sazón vigente como sujeto pasivo las entidades carentes de personalidad jurídica del artículo 33 de la L.G.T., por lo que aun sin negar la obtención del beneficio, se entendía que no habían de ser los rendimientos objeto de gravamen, al faltar la figura del sujeto pasivo.

La Sala consideró que, estructurándose la Editorial mediante un Consejo de Administración, un Presidente y otros órganos de gestión, definiéndose en sus Estatutos una organización determinada para Editorial e Imprenta, y siendo indubitada la existencia del elemento objetivo del hecho imponible, procedía el gravamen.

Del mismo modo, en la Sentencia de 26 de febrero de 1993, el Tribunal considera que la necesaria calificación del Instituto X como Congregación religiosa, conforme a la normativa que le es propia, y consecuentemente no como una Asociación con fin de lucro, *no permite la inaplicación de las normas del derecho tributario, que exigen analizar la actividad desarrollada por el mencionado Instituto religioso —dice la sentencia—, en la obtención de beneficios a través de la Editorial «X», actividad que no se refiere a la del apostolado, que constituye su fin esencial, lo que no excluye que, junto a éste, se ejercite de forma subordinada una actividad accesoria estructurada de forma empresarial, encaminada, por tanto, a la obtención de un lucro que, accesoriamente al fin de apostolado propio de la Congregación, implica su tipificación como sujeto pasivo.* En el mismo sentido, la de 1 de octubre de 1993²⁷.

Si a la luz del sistema de 1967, basado en la no sujeción de las Entidades católicas, se rechazaban pretensiones de la índole de la referida, a mayor abundamiento habrá que hacerlo en el de 1978, en el que, por definición, las Entidades eclesiásticas están sujetas al Impuesto.

Este extremo nos parece particularmente interesante por cuanto que la observación de la situación comparada de la Iglesia Católica y de las demás confesiones en otros países, pone de relieve que la propuesta de COLMENAR y STAMPA no es una posibilidad remota. Así parece ser la adoptada en el sistema fiscal alemán, según expone el Profesor WEIDES, PETER, en su interesante trabajo sobre el tema²⁸, no están sujetas al im-

²⁷ Es también reseñable la Resolución del T.E.A.C. de 22 de julio de 1986, la cual estableció que el rendimiento obtenido por una institución religiosa por la actividad de edición y venta de libros tributa por este impuesto. En sentido similar, la del T.E.A.C. de 9 de febrero de 1988. (Citadas por GÓMEZ TARRAGONA, FLORENCIO, en *Impuesto sobre Sociedades*, 1989, Madrid 1989, pág. 240.)

²⁸ «Exenciones de impuestos y tasas en favor de las iglesias en la República Federal de Alemania», en la obra conjunta *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado* (Actas del II Simposio Hispano-Alemán), U.P.C.M.-Madrid 1988.

El artículo 51 de la Ordenanza Tributaria Alemana (que constituye una suerte de ley tributaria fundamental) considera los fines eclesiásticos como fines fiscalmente protegibles, entendiendo, en un sentido amplio (art. 54, 1), que una corporación persigue fines eclesiásticos cuando su actividad se dirige a ayudar altruísticamente a una comunidad que sea corporación de Derecho público». (*Ordenanza tributaria alemana*, traducción y notas de CARLOS PALAO TABOADA, Madrid 1980, págs. 81-82.)

puesto alemán de sociedades *todas las rentas de una sociedad o asociación religiosa que guardan relación con sus actividades eclesiales y religiosas*. En la medida en que las sociedades religiosas constituidas como corporaciones de derecho público —dice— explotan empresas que, asimismo, sirven *predominantemente* para fines eclesiales, las rentas obtenidas por este concepto no están sujetas al impuesto sobre sociedades, y cita como ejemplos los colegios mayores de la Iglesia y otras residencias para alumnos, internados, residencias de estudiantes, instituciones públicas de enseñanza y otros ²⁹.

El Estado español ha sujetado todas estas actividades al Impuesto y no las ha permitido eximirse de la tributación por el mismo, configurando de una forma sorprendentemente amplia el elenco de rentas que van a quedar fuera del alcance de la exención, de forma que, tomando los ejemplos anteriormente propuestos, los rendimientos derivados de esas actividades habrían necesariamente de quedar gravados por derivarse del ejercicio de explotaciones económicas [arts. 5, dos, de la Ley IV, 1, B), del A.A.E., y 4, 2, a), del Acuerdo de 10 de octubre de 1980], con total abstracción de los fines a los que se destinen dichos rendimientos.

Creo, no obstante que la toma en consideración de este aspecto a efectos de su posible inclusión entre las partidas no gravadas no sólo resultaría deseable, sino además perfectamente en consonancia con lo preceptuado por el artículo 16 de la Constitución y más coherente con la sistemática de la propia Ley del Impuesto, que la configuración actual de la exención, por lo siguiente: si el legislador establece una exención subjetiva generalizada en favor de las Entidades eclesiásticas será precisamente porque considera socialmente beneficiosa, positiva, su existencia y su actividad. No cabe pensar en este punto que la justificación de fondo de la exención sea un compromiso internacional desde el momento en que la Ley la establece antes de la entrada en vigor del A.A.E. Tampoco cabe pensar que la exención es una exigencia del deber genérico de cooperación con las confesiones del artículo 16 del Texto Constitucional, porque aun admitiendo, como es mi opinión, que la cooperación ha de ser necesariamente —sino sobre todo— económica, no existen formas preconcebidas para sustanciar este tipo de cooperación, de manera que la exención fiscal es sólo una posibilidad cuya utilización no resulta obligatoria ni siquiera estrictamente necesaria.

²⁹ Por el contrario, la situación es bien distinta en otros países, como Francia, en donde, según expone LLAMAZARES, «en el Derecho francés no se reconoce ese derecho a la exención impositiva de las entidades religiosas por su actividad religiosa. La aplicación del artículo 2 de la Ley de Separación, de 1905, siempre ha conducido a la negación de todo tipo de ayuda económica del Estado, tanto directa como indirecta, a las confesiones religiosas. Sólo una excepción: las donaciones para la construcción de templos están exentas del impuesto correspondiente». (LLAMAZARES FERNÁNDEZ, DIONISIO, en *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*, Madrid 1989, pág. 746.)

Por consiguiente, si el legislador trata a las Entidades eclesiásticas de exentas a efectos del Impuesto habrá de ser porque valora positivamente su actividad. Siendo ello así un principio de coherencia debía llevarle a liberar del gravamen todas aquellas rentas que fuesen directamente empleadas en la consecución de sus propios fines, que serán, en definitiva, los que el Estado tiene en cuenta para establecer un beneficio subjetivo³⁰. Evidentemente ello complicaría en alguna medida la gestión del impuesto, habida cuenta que se desviaría a un problema de prueba el determinar en cada caso qué rentas de las obtenidas por los sujetos pasivos eclesiásticos serían susceptibles de quedar amparadas bajo esta hipotética exención y cuáles no, pero entiendo que se ganaría en justicia tributaria y en respeto al espíritu de la norma.

FÉLIX DE LUIS DÍAZ MONASTERIO³¹ entiende que la expresión «*ganancias de capital*», que utiliza el A.A.E. para referirse a determinadas partidas no exentas es una concepto no absolutamente claro, pero identificable en el contexto del Acuerdo con el de los rendimientos obtenidos como consecuencia de la enajenación de elementos patrimoniales, siendo una expresión más restringida que la de «*incrementos de patrimonio*», que utilizan tanto la Ley como el Acuerdo de 1980³².

Personalmente considero que la expresión, poco afortunada, no es necesariamente restringida, sino más amplia que la de incrementos de patrimonio, al menos en principio. «*Ganancias de capital*», al ser un concepto poco definido, permitiría incluir en él no sólo lo que el artículo 5.º de la Ley conceptúa como incrementos de patrimonio, sino también los rendimientos de los inmuebles situados en España o de los derechos sobre los mismos [art. 7, 2, *c*), de la Ley del Impuesto], así como los rendimientos de valores mobiliarios, bienes, derechos u otros activos mobiliarios invertidos o situados en España [art. 7, 2, *d*), de la Ley], si bien es cierto que estos últimos se comprenderían dentro de los rendimientos sujetos a retención. La duda parece haberse resuelto con el artículo 4, 2,

³⁰ Siguiendo a CORTÉS DOMÍNGUEZ y MARTÍN DELGADO (*Ordenamiento tributario español*, I, Madrid 1977, pág. 310), aunque las exenciones subjetivas se conceden *intuitu personae*, convendremos que no por ello constiuyen privilegios en un sentido estricto del término, «sino que su fundamento deben constituirlo principios de justicia tributaria».

³¹ «Régimen Tributario de la Iglesia Católica en España», en *XIX Semana de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, pág. 238.

³² GOTI también parece pronunciarse en esta línea cuando dice que «... las "ganancias de capital" que dice el artículo, aunque se trate de un concepto no bien definido, tiene que comprender algunos rendimientos obtenidos como consecuencia de la enajenación de elementos patrimoniales». (*Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado. Parte especial*, San Sebastián 1992, pág. 249).

Aclara GOTA LOSADA (*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, tomo I, páginas 667) que, «en el momento en el que se llevaron a cabo las negociaciones técnicas entre la Iglesia y el Estado, el concepto de ganancias de capital se estaba utilizando en los Anteproyectos y Proyectos del Impuestos sobre Sociedades y del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.»

del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, cuando exceptúa la exención respecto de los *incrementos de patrimonio* específicamente considerados.

Creo que el hecho de que el Acuerdo de 1980 no haya utilizado la expresión del A.A.E., sino la de «incrementos de patrimonio», mucho más precisa, es un claro exponente de la ambigüedad del concepto de ganancias de capital y de que, en consecuencia, esta interpretación extensiva del último no va totalmente descaminada.

COLMENAR y STAMPA³³ consideran que, en puridad, el incremento de patrimonio es un *incremento de valor* de un elemento patrimonial que se pone de manifiesto con ocasión de su enajenación, haciendo hincapié en que el incremento de valor no es un incremento del precio ocasionado por las fluctuaciones inflacionarias del valor de la moneda³⁴.

Con anterioridad al Acuerdo de 1980, la lectura del A.A.E. pudo amparar la esperanza de que una norma futura elaborada al amparo del artículo VI arbitrara un mecanismo de ajuste en función de los precios de enajenación de los elementos patrimoniales, a fin de evitar las distorsiones producidas por la inflación, que determinan que una parte del incremento puesto de manifiesto como consecuencia de la enajenación de un elemento patrimonial obedezca a un mero aumento nominal del precio y no real del valor.

Desafortunadamente, el Acuerdo no contempla ningún mecanismo de este tipo, sino que aplica la técnica de la actualización de valores que, si bien constituye un elemento de esencial importancia impidiendo que se generen incrementos exorbitantes en la enajenación de bienes largo tiempo poseídos por la Iglesia —a veces siglos— o de valor histórico o artístico cuya traducción a términos económicos produciría abultadas cifras, no toma en consideración el problema inflacionario, con lo que en la práctica se va a producir una sobreimposición por este concepto. Importa decir que en la misma situación se van a encontrar los demás sujetos pasivos, al no ser éste un problema específico de los eclesiásticos y no gozan (los primeros) de unas reglas de valoración y clasificación de sus elementos patrimoniales tan comparativamente ventajosas como las previstas en el Acuerdo de 1980.

Según dispone el artículo 3, 2, c), se consideran renta los incrementos de patrimonio determinados conforme a lo establecido en la Ley.

³³ *Tributación Eclesiástica*, Madrid 1980, págs. 47 y ss.

³⁴ Para PONT MESTRES, «la Ley, al hacer referencia a la cuantificación de estos incrementos o disminuciones, en modo alguno contempla la situación real de la inflación monetario pérdida de poder adquisitivo de la moneda» (...), lo que, entre otras razones, llevará a que «el llamado oficialmente Impuesto sobre Sociedades se convierta en un tributo sobre la renta nominal, que es cosa bien distinta, o puede serlo, de un impuesto sobre la renta efectiva, que es lo que debe someterse a gravamen en un impuesto de naturaleza personal (...).» («Algunas consideraciones en torno a la estructura del Impuesto sobre Sociedades», en la obra *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Barcelona 1985, pág. 130. Trabajo inicialmente publicado en la obra *Impuesto sobre Sociedades*, XXXVIII Semana de Estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982).

COLMENAR VALDÉS y STAMPA SÁNCHEZ³⁵ se plantearon con acierto en el año 1980 el tratamiento fiscal que, a la luz del A.A.E. (aún no había entrado en vigor el Acuerdo de 10 de octubre de 1980), recibirían las donaciones o limosnas hechas a la Iglesia Católica por sus fieles, en el sentido de si estos donativos deberían considerarse que se incluirían en el concepto de incrementos de patrimonio gravado por el impuesto. Estos autores consideraron que la cuestión se debería solucionar por la vía de no entender estas limosnas como hechos sujetos al Impuesto de Sociedades, dado que lo estarían, en todo caso, al Impuesto de Sucesiones y Donaciones. En puridad, el incremento de patrimonio no es otra cosa que la plusvaloración de un elemento patrimonial del sujeto pasivo, que se pone de manifiesto con ocasión de una transmisión del mismo. La normativa se ha pronunciado de forma que sigue:

a) El artículo 9, 1, del Acuerdo de 1980, dispone que, a efectos de la base imponible, se computarán los incrementos y disminuciones de patrimonio, *derivados de la enajenación de elementos patrimoniales en territorio español*, cuya titularidad corresponde a la Entidad eclesiástica.

b) El artículo 15, 1, de la Ley del Impuesto, así como el 126 de su Reglamento, conceptúan los incrementos de patrimonio en la forma arriba expresada.

Obviamente, de lo expuesto hasta ahora puede fácilmente colegirse que las limosnas a la Iglesia Católica no estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades por el concepto de incrementos patrimoniales. Aún así, cualquier sombra de duda viene disipada por la Disposición Adicional 4.^a de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que declara exentos del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonio obtenidos por, entre otros, la Iglesia Católica, cuando lo sean a título gratuito.

Hemos hasta ahora convenido que estas limosnas o donativos recibidos por la Iglesia de los fieles no tributan en ningún caso por el Impuesto sobre Sociedades, bien por no ser un incremento patrimonial o porque, aun en el caso de que así pudiera considerarse, estaría exento. En consecuencia, las limosnas constituirían el hecho imponible característico del Impuesto sobre Donaciones. Respecto de esta figura tributaria, la Iglesia goza de una amplia exención en virtud del artículo IV del A.A.E., que se le otorga *totalmente*, siempre que «los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad», por tanto, se goza de esta ventaja fiscal únicamente en cuanto se respete el destino previsto para los bienes así adquiridos. Así pues, estarían sujetos y tributarían:

a) Por el Impuesto sobre Sociedades, *los rendimientos* producidos por los bienes o derechos recibidos por la Iglesia Católica gratuitamente

³⁵ *Tributación Eclesiástica*, Madrid 1980, págs. 41 y ss.

(en consecuencia, libres, en su adquisición, del Impuesto sobre Sociedades) y destinados a una explotación económica o bien cedidos a tercero.

b) Por el Impuesto sobre Donaciones, los mismos bienes o derechos gratuitamente adquiridos en cuanto no destinados a alguna de las finalidades que justifican la exención. (Desde la Ley 29/1987 la referencia deberá entenderse hecha a incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito a efectos del Impuesto sobre Sociedades.)

Algún autor (COLMENAR-STAMPA)³⁶ ha prestado particular atención al tema de las enajenaciones de elementos patrimoniales eclesiásticos y su tratamiento fiscal, sobre la base de que rara vez éstas tienen la consideración de enajenación aislada apta para producir mejoras gravables.

El examen de la normativa aplicable nos lleva, en principio, a las siguientes consideraciones:

1) La enajenación de cualquier elemento patrimonial implicará, generalmente, una diferencia entre el valor de *adquisición* (en su caso, actualizado conforme a las normas 9.^a y 6.^a del Acuerdo de la Comisión Mixta) y el valor de *enajenación*, lo que produce un *incremento de patrimonio* («ganancia de capital», según la terminología del A.A.E.), que constituye un rendimiento *sujeto y no exento* del Impuesto.

2) La Ley del Impuesto es la base normativa general cuyas disposiciones resultan de aplicación a las Entidades eclesiásticas en todo lo que no está específicamente previsto para ellas en la normativa consensuada. Así, el artículo 15, apartado 8.º, de la Ley del Impuesto, en su nueva redacción dada por la Ley 18/1991, de 6 de junio, establece la posibilidad de no gravar «los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para sus actividades empresariales», «siempre que el *importe total* de la enajenación se reinvierta en bienes de *análoga naturaleza y destino*», y así permanezcan vinculados al menos por los plazos que la Ley señala.

3) COLMENAR y STAMPA sostienen que tal norma resulta de plena aplicación a la Iglesia, por entender que «ésta, cuando actúa como Iglesia, realiza las enajenaciones *como actos de administración*, para destinar siempre el importe de lo enajenado a sus propias finalidades eclesiales, apostólicas, de sustentación del Clero o de ejercicio de la caridad». Para llegar a esta conclusión estos autores realizan una distinción entre actos de administración y actos de disposición³⁷; y señalan que estos últimos no existen, no se dan en las enajenaciones de bienes por las Entidades

³⁶ *Tributación Eclesiástica*, Madrid 1980, págs. 60-66.

³⁷ Sobre la distinción entre actos de administración ordinaria y actos de administración extraordinaria de los bienes eclesiásticos, ver el trabajo de SANTOS DíEZ, JOSÉ LUIS, «Administración extraordinaria de los bienes eclesiásticos», en la obra conjunta *El Derecho Patrimonial Canónico en España* (Actas del II Simposio Hispano-Alemán), XIX Semana Española de Derecho Canónico, Salamanca 1985.

eclesiásticas, siendo sólo posible en tales enajenaciones los actos de administración ordinaria y de administración extraordinaria (estos últimos requerirán autorización del superior eclesiástico). Al tratarse las enajenaciones sólo de actos de administración, la reinversión y destino a finalidades eclesiásticas operará siempre, con lo que resulta de plena aplicación la norma del artículo 15, 8, de la Ley del Impuesto, quedando exento de gravamen todo eventual incremento generado al ser reinvertido en bienes de análoga naturaleza y destino (las finalidades antes mencionadas), y proceder de activos fijos de la «empresa» (la Iglesia Católica) y necesarios para su actividad «empresarial» (por ejemplo, un templo para el culto; una casa sacerdotal para la sustentación del Clero).

El espíritu que informa la ventaja fiscal para la Iglesia permitiría sin esfuerzo aplicar este beneficio a las Entidades del artículo IV del A.A.E., pese a que la literalidad del precepto legal se refiere a la *empresa*. Sin duda, en otro caso, se estaría haciendo de peor condición a un sujeto pasivo exento que a un no exento, lo cual debe ser evitado. A mayor abundamiento, el hecho de que el Acuerdo de 1980, de carácter aclaratorio, no se haya ocupado expresamente del tema parece dar idea de la no existencia de dudas sobre el mismo. Sin embargo, no podemos dejar de hacer unas breves reflexiones:

a) No creo que, por definición, todos los actos de enajenación de los bienes eclesiásticos sean actos de administración en el sentido antes indicado desde el punto de vista externo del Derecho fiscal, ajeno, en cuanto a gravar o no se refiere, a la normativa canónica. De este modo, producida la enajenación, la exención del incremento tendría lugar si se producen únicamente los presupuestos del artículo 15, 8, de la Ley del Impuesto, independientemente del tipo de acto (disposición, administración ordinaria o administración extraordinaria) que a efectos internos eclesiásticos pudiera ser.

b) Además, según el texto del artículo, la reinversión debe producirse en bienes de análoga naturaleza (venta del inmueble, su producto deberá ser reinvertido en otro inmueble, no sirviendo, a mi juicio, que el producto de la venta de una finca se destinase, por ejemplo, a adquirir mobiliario. Tampoco creo que fuese válido el caso inverso).

c) Debe tener el bien ahora adquirido el mismo destino que tenía aquel que se enajenó y este destino constituir la actividad empresarial (eclesial). En el cumplimiento de este requisito estimo que hay que ser especialmente cuidadoso. Si vendiésemos, verbigracia, un edificio destinado a viviendas del clero, su importe deberíamos reinvertirlo en adquirir otro inmueble cuyo destino debería ser, si no ya específicamente el alojamiento de sacerdotes, sí al menos alguna de las demás finalidades eclesiales y particularmente alguna de aquellas que se consideran implícitamente típicas en el Acuerdo (culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o

ejercicio de la caridad). Creo que no habría lugar a este beneficio si el precio de la enajenación se reinvirtiese en una finalidad o destino *no específicamente eclesiástico* (v. gr., compra de acciones de una Sociedad Anónima) y ello aun cuando los rendimientos de esa inversión sí se destinasen a la finalidad eclesial.

d) Podría parecer que este argumento en favor de la aplicación de la exención por reinversión choca con el artículo 24 de la L.G.T., que prohíbe toda aplicación analógica en una bonificación fiscal, si bien en este caso no debiera entenderse que se trate de una aplicación analógica, sino de una aplicación directa de una norma a un sujeto pasivo del impuesto, que lo es en virtud de la propia Ley, y si se utiliza el término «empresa» y el de «actividad empresarial» ha de ser porque la mayor parte de los contribuyentes por este impuesto, que no todos, van a ser empresas.

Una cuestión interesante en relación con los incrementos de patrimonio es que la Ley establece la no exención respecto de determinados incrementos, pero no hace referencia en su artículo 5.º a las disminuciones patrimoniales. Para COLMENAR y STAMPA³⁸ es claro que en caso de obtenerse pérdidas no habría lugar a tributación por este concepto, dado que no se ha producido el supuesto no exento, cual es el incremento patrimonial. Pero es que además, la exención de que gozan con carácter general impide la existencia de ingresos de los que poder restar las pérdidas. En todo caso, el artículo 9.º, apartado 1.º, del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 ha previsto entre los factores a tener en cuenta para la determinación de la base imponible las disminuciones patrimoniales, por lo que en caso de producirse un incremento de patrimonio «negativo», el mismo pasaría igualmente a formar parte de los elementos que integran la base imponible minorándola.

Estos autores³⁹ ponen de relieve la importancia que la obligación de llevar una contabilidad reviste en relación con los incrementos de patrimonio. Sí, como es sabido, son gravados los aumentos de valor de los elementos patrimoniales puestos de manifiesto con ocasión de la transmisión de los mismos, es imprescindible llevar una valoración previa. Con anterioridad a la Ley no existía para los Entes eclesiásticos una obligación fiscal de llevar una contabilidad de sus activos patrimoniales, habida cuenta que no estaban sujetos al Impuesto. La obligación surgirá con la Ley a partir del 1 de enero de 1979⁴⁰. El legislador acude al sistema de regularización de balances, con fecha de 31 de diciembre de 1978, en la que las Entidades eclesiásticas aún no eran sujetos pasivos del Impuesto. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1980 estableció un nue-

³⁸ *Tributación Eclesiástica*, Madrid, 1980, págs. 108 y 109.

³⁹ *Tributación Eclesiástica*, Madrid 1980, pág. 111.

⁴⁰ Vid. artículo 3.º —referente a la aplicación temporal del Impuesto— del Acuerdo de 10 de octubre de 1980.

vo término a fecha de 31 de diciembre de 1979 y con efectos al ejercicio 1980 ⁴¹.

Se ha criticado la dificultad que supone la rigurosa aplicación de esta normativa en materia de actualización de valores, habida cuenta de lo cuantioso del patrimonio eclesiástico, las dificultades que su valoración entraña, lo prolongado en el tiempo de su tenencia por la Iglesia, en muchos casos, que hace que determinar su valor de mercado a veces sea tarea nada fácil. Ello no ha pasado desapercibido para la Comisión Técnica Iglesia-Estado y su estudio detenido ha dado lugar a las normas contenidas en los artículos 5.º y 6.º del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, ya anunciadas, las cuales adecúan a las Entidades eclesiásticas la actualización de valores. Así, el Acuerdo dispone una clasificación tripartita de los elementos patrimoniales según que:

a) Formen parte del patrimonio histórico-artístico de la Iglesia, en cuyo caso se les dará el valor que se les asigne en el Catálogo de dicho patrimonio.

b) Elementos afectos a explotaciones económicas, y

c) Todos los demás no incluidos en alguna de las dos categorías anteriores.

A estos dos últimos grupos se les asigna el valor que las Entidades eclesiásticas les hubieren atribuido, sin que éste pueda exceder del valor de mercado a fecha 31 de diciembre de 1979. Por su parte, la regla 2.ª del artículo 6.º preceptúa que la aplicación de las normas de valoración expuestas no dará lugar a tributación de ninguna clase, dejando la regla 3.ª una puerta bierta a la aplicación de las sucesivas actualizaciones y regularizaciones que en el futuro puedan darse.

Como ya se dijo, el artículo IV, B), del A.A.E. excepciona de la exención del impuesto a una serie de rendimientos que, por provenir de actividades principalmente orientadas a obtener un beneficio económico, quedan fuera de este beneficio fiscal y que son, entre otros, *los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido*. En el mismo sentido se expresa el Acuerdo de 1980, en su artículo 4, 2, b). Es interesante, pues, plantearse qué deba entenderse por cesión del patrimonio de estas Entidades y cuáles sean los rendimientos derivados de esta cesión considerados no exentos.

Entiendo que este concepto —a raíz de la precisión al de «ganancias de capital» del A.A.E., introducida por el Acuerdo de 1980— integra solamente los rendimientos obtenidos por la cesión de uso de elementos patrimoniales inmobiliarios, dado que los rendimientos de capital mobiliario

⁴¹ Por su parte, la Ley 42/1979, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1980, en su artículo 42, autorizó a las entidades sujetas por primera vez al Impuesto sobre Sociedades a contabilizar excepcionalmente sus bienes de activo fijo material por su costo de valor de mercado a 31 de diciembre de 1979.

rio se incluyen dentro de otro de los conceptos no exentos, cuales son los rendimientos sujetos a retención. A su vez, los rendimientos de capital inmobiliario incluirían:

1) Los que provengan directa o indirectamente de elementos patrimoniales, bienes o derechos, cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo. En el concepto de elementos patrimoniales inmobiliarios hemos de entender comprendidos no solamente el pleno dominio, sino también cualquiera de las formas de derecho real limitado admitidas por nuestro Ordenamiento.

2) Que no se hallen afectos a una explotación económica o a una actividad profesional o artística, pues, en tal caso, se integrarían en el conjunto de los elementos afectos a estas actividades y sus rendimientos, si los hubiere, formarían parte de los dos dicha actividad.

3) Que los ingresos procedentes de tales elementos patrimoniales no sean consecuencia de su enajenación.

Parece claro que la cesión (onerosa) de uso implicaría, a los efectos del impuesto, tres ideas:

a) Mantenimiento de la propiedad en manos de la Entidad eclesiástica.

b) Vocación de retorno al propietario del derecho de uso, una vez finalizada la cesión.

c) Percepción de un rendimiento como contraprestación a esa cesión de uso, ya en dinero, ya en especie, gravado por el Impuesto sobre Sociedades.

Efectuada la suma de los diferentes rendimientos que integran la base imponible, es necesario deducir de los mismos los gastos realizados efectuados para su obtención (art. 13 de la Ley). Para MIER MENES ⁴², aun no refiriéndose a ello las normas del Acuerdo, ha de entenderse como gasto deducible no sólo las amortizaciones de los bienes afectos a explotaciones económicas, sino también las de aquellos otros que, no estándolo, se afecten a la obtención de cualquier otro rendimiento no exento.

Igualmente, el profesor MIER MENES ⁴³ sostiene la amortización, cuando su naturaleza lo permita, de los bienes que, no produciendo rendimientos gravados, son susceptibles de generar incrementos patrimoniales con ocasión de su enajenación como gasto necesario para la obtención de tal incremento.

La mecánica del impuesto permite al sujeto pasivo empleador deducir los *gastos de personal* que haya necesitado efectuar para obtener la renta. La situación hemos de extrapolarla respecto de aquellas Entidades eclesiásticas que realizan una actividad económica (pensemos, por ejemplo, en una Orden religiosa que desarrolla una actividad retribuida de atención

⁴² «El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica», en *XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, pág. 365.

⁴³ Vid. MIER MENES, MANUEL, *o. ci.*, pág. 365.

a enfermos en un centro hospitalario); por el desarrollo de esta actividad la Orden obtiene un rendimiento económico gravado por el impuesto, del cual hemos de deducir los gastos necesarios realizados para su obtención, entre los que se encuentran, en una empresa normal, los gastos de personal. Ciertamente que una Orden religiosa no pagaría un salario propiamente dicho a sus miembros por este trabajo, pero no es menos cierto que necesariamente ha de soportar un coste económico de otra índole por los mismos. Que la primera pudiese deducir sus gastos de personal y la segunda no, por el hecho de no pagar salarios, nos llevaría nuevamente al absurdo de hacer de peor condición al sujeto pasivo exento que al no exento.

Para solucionar el problema, el número 2.º de la norma 9.ª del Acuerdo de 1980 ha establecido un mecanismo consistente en permitir deducir una cantidad igual al resultado de multiplicar el número de miembros que realicen la actividad por el salario adecuado a ésta y el número de horas que a la misma se dediquen. A falta de disposición expresa en cuanto a cuál haya de ser el salario adecuado a la actividad, creo que debemos entenderse que éste no haya de ser inferior nunca al que en el convenio colectivo correspondiente se hubiese fijado (así, en el ejemplo propuesto, el salario fijado en convenio colectivo para Asistentes Técnicos Sanitarios, Auxiliares de Clínica, etc.), y en ningún caso inferior al salario mínimo interprofesional vigente.

E) *Cuota impositiva*

Calculada la base imponible sobre la misma se aplica el tipo de gravamen correspondiente, lo que determinará la cuota impositiva.

Esta cantidad resultante no tiene por qué ser la que efectivamente proceda ingresar en el Tesoro, sino que la definitiva puede ser menor, como consecuencia de practicar en ésta la deducciones prevista en la Ley.

Para las Entidades exentas, la normativa del impuesto prevé la aplicación de un tipo impositivo reducido. La razón de ser de esta ventaja fiscal no resulta difícil de entender y es la misma que informa el establecimiento de la exención. Se ha considerado por el legislador que cuando se trata de sujetos pasivos, cuyo objeto social carece totalmente de ánimo de lucro (sin perjuicio de que realicen actividades parciales o secundarias informadas por ese ánimo de lucro y en orden a conseguir el necesario sostén económico para su objeto social-actividad principal), en aquella parte de sus rendimientos económicos no exentos de gravamen, tributarán de una manera más liviana que la que corresponde a los sujetos pasivos no exentos. Así, el artículo 23 de la Ley del Impuesto, que fija el tipo de gravamen, establece un tipo general del 35 por 100 [apartado a)], y, en cambio, para las Entidades a que se refiere el apartado dos del artículo 5 de la propia norma (entre las que se encuentran las eclesiásticas),

un tipo del 25 por 100. Este tipo del 25 por 100 está vigente desde el 8 de julio de 1989, en virtud de lo dispuesto en el Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio (B.O.E. de 8 de julio), siendo así que, con anterioridad a esta norma, era del 20 por 100.

El referido párrafo del apartado *d*) del artículo 23 preceptúa que este tipo (del 25 por 100) no afectará a los rendimientos que hayan sido objeto de retención, que limitarán su tributación en lo que a ellos respecta, a la cuantía de ésta. En definitiva, esta norma está dando respaldo legal al establecimiento de una imposición mínima o «cuota mínima», cuestión que se verá más adelante.

La Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, establece en su artículo 70, *con vigencia exclusiva para 1993*, un tipo del 25 por 100 para los sujetos del artículo 5, 2, de la Ley, con la previsión ya conocida de que este tipo no afectará a los rendimientos que hayan sido objeto de retención, que limitarán su tributación, en cuanto a ellos, a la cuantía de ésta. En idénticos términos se pronuncia el artículo 68, *d*), de la Ley 21/1993, de 20 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 ⁴⁴.

F) *El problema de la denominada cuota mínima*

Como hemos visto hasta ahora, en la mecánica general del Impuesto el cálculo de la deuda tributaria se realiza mediante la aplicación del tipo impositivo que en cada caso corresponda a la base imponible determinada con arreglo a las normas que son de aplicación a los Entes eclesiásticos. A su vez, de esta cantidad bruta habremos de descontar aquellas cantidades que, calificadas como deducciones de la cuota, la Ley autoriza a restar.

Al contrario de la que pudiera parecer, las entidades eclesiásticas no siguen punto por punto, en materia de deducciones, el régimen general de la Ley, sino que existen importantes desviaciones del mismo que, de importancia económica y difícil justificación, hacen dudar seriamente no solamente de la equidad del precepto, sino también de la solidez jurídica de su fundamento.

El artículo 24 de la Ley del Impuesto establece que de la cuota resultante de la aplicación del tipo impositivo a la base imponible se deducirán las cantidades en el mismo previstas. El apartado primero se refiere

⁴⁴ Como señala APARICIO, el tipo de retención está señalado a partir de 1991 para las entidades exentas del artículo 5, 2, de la Ley 61/1978, en el 25 por 100 («Comentarios a las normas tributarias contenidas en la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994», en *Actualidad Tributaria*, núm. 17, año 1994.) Así pretende paliarse, en mi opinión, la discordancia que se ha suscitado con el problema de la cuota mínima, tratado más adelante, al diferir el tipo impositivo general y el de retenciones en aquellos casos en los que se niega el derecho a la devolución del exceso en las cantidades retenidas.

a los casos en los que entre los ingresos del sujeto pasivo se computen *dividendos o participaciones en los beneficios de otras Sociedades residentes en España*, en cuyo caso se deducirá el 50 por 100 de la parte proporcional que corresponde a la base imponible derivada de dichos dividendos o participaciones. La fórmula apuntada por el artículo está lógicamente orientada a paliar en cierta medida la doble imposición que se da por definición respecto de este tipo de rendimientos, gravados, primeramente como rendimiento de la Sociedad que reparte el dividendo y, en segundo lugar, como rendimiento de la Entidad que practica la deducción. A primer vista, la norma resultaría de aplicación a todos aquellos rendimientos que produzca a una Entidad eclesiástica la participación en beneficios o los dividendos de una Sociedad de la que sea accionista o miembro (lo cual es una actividad perfectamente lícita, tanto desde el punto de vista del Derecho estatal como desde el punto de vista interno del Derecho canónico).

La regla general es, sin embargo, excepcionada por lo que afecta a la Iglesia Católica, al disponer el párrafo 2.º del número uno del meritado artículo, que enumera las Entidades exentas, que esta deducción no será aplicable a los sujetos a los que se refiere el artículo 5.º de la Ley. No alcanzo a comprender totalmente la razón que informa el establecimiento de esta excepción. Resulta evidente que con esta reforma, introducida por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, se hace de peor condición al sujeto pasivo exento del Impuesto que a aquel que no lo está, lo cual no deja de ser sorprendente si se tiene en cuenta que el sentido de la exención es hacer menos onerosa (para ser precisos, nada onerosa, pues libera del pago del impuesto) la carga impositiva al beneficiario. Con esta norma se está, justamente al contrario, haciendo más onerosa la carga tributaria al sujeto pasivo exento. Para DÍAZ-MONASTERIO⁴⁵, al no haber sido tratado ese punto concreto en la normativa concordada, la inaplicabilidad de la deducción a las Entidades de la Iglesia Católica va a operar irremisiblemente, no pudiendo entenderse que la Ley deroga la normativa bilateral.

No consideraremos la regla establecida en el número 4 del artículo 24 (deducción por rendimientos obtenidos y gravados en el extranjero) de interés para la Iglesia Católica por cuanto que, aun cuando en la propia Ley no existen especialidades para eludir su aplicación a las Entidades eclesiásticas, las mismas, a tenor de lo previsto en el artículo 2.º del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, sólo estarán sujetas por los rendimientos e incrementos obtenidos en territorio español.

La modificación introducida en el texto del artículo por la Ley 18/1991 ha dado origen a una nueva deducción respecto de los beneficios o dividendos pagados al mismo en España por una Sociedad no residente. Esta deducción sí parece tener una mayor aplicación práctica, al menos

⁴⁵ *El Régimen Tributario de la Iglesia Católica en España*, Salamanca 1985, pág. 337.

potencialmente, que la anteriormente comentada, por el solo hecho de participar en entidades no residentes que van a pagar sus rendimientos en España.

El mayor problema en las deducciones de la cuota lo plantea la regulación establecida por los números sexto y siguientes del artículo. La Ley dispone que entre las deducciones aplicables a la cuota se encuentra la integrada por las retenciones, pagos e ingresos a cuenta que se hubieren practicado sobre los rendimientos del sujeto pasivo. Cuando éstos superen la cantidad resultante de practicar en la cuota del impuesto las deducciones previstas en los artículos anteriores, la Administración procederá a devolver de oficio el exceso.

Esta regla general, que por lo demás es la única que la lógica permite, ha sido precluida para la Iglesia Católica por la modificación introducida por la Ley 5/1983, de 29 de junio, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria⁴⁶, que dispone que los rendimientos sometidos a retención por las entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades seguirán limitando su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integren, por tanto, con las rentas excluidas en el ámbito de la exención. La Ley de 1983 excluye, pues, la posibilidad de practicar la devolución antes indicada en favor de los sujetos exentos, por entender que, como mínimo, han de tributar con esas cantidades que han sido retenidas.

La norma parece cuestionable tanto desde el punto de vista de la equidad como el de la técnica utilizada. La Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993, en su artículo 70, confirma esta fórmula, y en idéntico sentido se pronuncia la Ley 21/1993, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (B.O.E. de 30 de diciembre), en su artículo 68 cuando, al regular los tipos de gravamen al que habrán de tributar las Entidades (exentas) a que se refiere el artículo 5. 2, de la Ley del Impuesto, señala que este tipo no afectará a los rendimientos que hayan sido objeto de retención, *que limitarán su tributación en cuanto a ellos, a la cuantía de ésta*.

Ciertamente, entre los rendimientos sujetos y no exentos obtenidos por los sujetos exentos se encuentran aquellos a los que se ha de practicar una retención en la fuente. Ahora bien, que estos rendimientos hayan de tributar por el Impuesto no autoriza a aplicarles un régimen de tributación distinto al de los demás elementos que configuran la base imponible. Esta modificación altera gravemente la mecánica general del impuesto por cuanto que en ella la base imponible se determina por la *suma algebraica* de los rendimientos y los incrementos o disminuciones patrimoniales. El tratamiento diferenciado de los rendimientos sujetos a retención

⁴⁶ Disposición que confirma el Real Decreto-Ley 24/1982, de 29 diciembre (B.O.E. de 31 de diciembre).

(que tributarán, al menos, por lo que se retuvo) excluye a éstos de formar parte de esa suma algebraica y produce una suerte de «desglobalización» de la base imponible.

Por otra parte, resulta difícilmente justificable la aplicación de esta cuota mínima, con un carácter claramente discriminatorio, a las entidades exentas, con lo que se vuelve a llegar al absurdo de hacerlas de peor condición que al sujeto no exento. A ello debemos añadir la distorsión que supone respecto a la tributación real, toda vez que los porcentajes de retención suelen ser sensiblemente distintos a los que se aplican como tipo de gravamen⁴⁷. El legislador ha querido, expresamente, dar un tratamiento separado a estas rentas por un lado y a las restantes no exentas por otro, lo que resulta contradictorio con la técnica de la determinación de la base imponible establecida con carácter general.

No obstante, se trata de una modificación introducida por norma con rango de Ley que modifica a otra del mismo rango. La cuestión, si bien puede no presentar tacha en este extremo respecto de la generalidad de los sujetos pasivos, se complica sobremanera en lo que afecta a las entidades de la Iglesia Católica en cuanto exentas, pues el artículo 9, párrafo 1.º, del Acuerdo de 1980 establece que la base imponible se determinará por la *suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio*. Esto es, la Ley de 1983 vulnera lo dispuesto en la norma pactada entre la Iglesia y el Estado y, en último término, lo dispuesto en el artículo VI del A.A.E., que prevé que las dudas o dificultades que surjan en la interpretación o aplicación de las cláusulas del Acuerdo se resolverán conjuntamente por ambas partes. Habida cuenta que la exención es una cuestión pactada en el A.A.E. y que las dificultades de su clausulado han de ser resueltas asimismo por la vía de pacto, como se hizo con el establecimiento de la técnica para la determinación de la base imponible en 1980, al modificar unilateralmente el sistema parece que se está conculcando, de rechazo, el citado artículo VI⁴⁸.

El profesor MIER MENES⁴⁹ pone de relieve cómo la Administración tributaria, basándose en el Real Decreto 2.731/1981, venía denegando a

⁴⁷ Esta dificultad, no obstante, se ha salvado desde el año 1991 al establecer un tipo del 25 por 100 para las retenciones a practicar a entidades exentas que coincide con el tipo impositivo aplicable a las mismas.

⁴⁸ En relación con la regla 9.ª del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 (que regula la base imponible del Impuesto), para GOTA LOSADA, «se aprecia que la base imponible se determina por la suma algebraica de todos los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio», quedando fuera de toda duda «que los rendimientos sometidos a retención se suman al resto de las partidas, sin especialidad ni excepción alguna», entendiéndose que «los redactores del Acuerdo» —dice—, «expusieron con toda claridad la idea de una base imponible única y, por tanto, de una sola liquidación, con la consiguiente devolución de las retenciones si éstas superasen la cuota líquida del Impuesto sobre Sociedades». (*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, tomo III, pág. 671.)

⁴⁹ «El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica», en *XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, págs. 371-372.

los sujetos pasivos eclesiásticos el derecho a la devolución de las cantidades en que las retenciones superan a la cuota. Asimismo, hace notar el progresivo empeño estatal en establecer la cuota mínima, por vía reglamentaria antes que por vía legal. Ya en la exposición de motivos del citado Real Decreto, como apunta MIER, se dice que las retenciones tienen la condición de ingresos a cuenta, con la única excepción de las practicadas a las Entidades exentas incluidas en el artículo 5.º de la Ley del Impuesto, para las cuales constituyen una imposición mínima⁵⁰. Los artículos 349 y siguientes del Reglamento de la Ley del Impuesto establecen igualmente esta técnica de la cuota mínima.

Con anterioridad a la Ley de 1983⁵¹, únicamente tenemos una base reglamentaria que establece la no devolución del exceso en las retenciones, en abierta contradicción con la norma legal, lo cual no es de recibo por conculcar el principio de jerarquía normativa⁵², situación que hasta entonces podía ser atacada a través de los medios de defensa establecidos en el ordenamiento jurídico contra los reglamentos ilegales⁵³. Con la Ley de 1983 la imposición mínima obtiene un respaldo legal, que sólo nos va a permitir considerarlo una vulneración de los compromisos asumidos por el Estado frente a la Iglesia Católica, lo que nos produce serias dudas en cuanto a la vinculación que a ésta impone la modificación⁵⁴.

Se ha hecho referencia a que no obstante la Ley introduce la modifi-

⁵⁰ Así la califican, entre otros, ALBI IBÁÑEZ y GARCÍA ARIZNAVARRETA (*Sistema Fiscal Español*, Barcelona 1988, pág. 366.)

⁵¹ La Exposición de Motivos de dicha norma señalaba que las entidades exentas seguirían limitando su tributación en cuanto a estos rendimientos sujetos a retención al importe de dichas retenciones, con lo que parece pretender poner de manifiesto una continuidad que no existe con la Ley 61/1978.

⁵² Bien entendido que lo que se sostiene es la incorrección de la no devolución de la parte —o en su caso del total— de las retenciones practicadas a las entidades exentas, pero bajo ningún concepto la práctica misma de la retención, que resulta en sí misma ineludible. Así, entiendo correcto el criterio sentado en resoluciones como la de la D.G.T. de 6 de noviembre de 1980, que estima ajustada a Derecho la retención practicada a los intereses de depósitos bancarios percibidos por entidades exentas. (Vid. BANACLOCHE, BLESÁ, GIMÉNEZ-REYNA y GONZÁLEZ POVEDA, *El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico-práctico*, Madrid 1981, pág. 53.)

⁵³ Es interesante hacer referencia a la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1985, en la que se produce una impugnación del R.D. 2.731/1981 por el Consejo General de la Abogacía Española, Entidad exenta del Impuesto, con las limitaciones legalmente establecidas, en la que el Tribunal consideró que la limitación introducida por el R.D. citado en un derecho concedido por el artículo 24, 5, de la Ley del Impuesto (a la sazón la devolución del exceso en retenciones), implicaba una evidente restricción contra los principios de legalidad y jerarquía normativa, estando reservada a la ley en materia tributaria la regulación de la exención que en este caso —entendió la Sala— se vería afectada por una norma de inferior jerarquía.

⁵⁴ GOTA LOSADA (*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, tomo III, página 666) mantiene que no son de aplicación a las entidades del artículo IV del A.A.E. las reformas llevadas a cabo en el Impuesto por el Real Decreto-Ley 24/1982, y posteriormente por la Ley 5/1983, entendiéndose que la exención en favor de las entidades eclesiásticas mencionadas en el artículo IV del Acuerdo concordatario alcanza también a dicha cuota mínima, «lo que equivale» —dice— «a mantener que conservan el derecho a que se les devuelvan las retenciones».

cación en el año 1983, la Administración tributaria venía negándose a practicar las devoluciones correspondientes desde 1981 (ya de oficio ya a instancia de parte), al amparo de lo expresado en el Real Decreto 2.731/1981. Afortunadamente la Jurisprudencia del Tribunal Supremo no ha permitido el mantenimiento de esta pretensión ilegal a todas luces, como ha dejado sentado en la sentencia de 17 de febrero de 1989 (en el mismo sentido se había pronunciado ya la de 26 de diciembre de 1988)⁵⁵. El Obispado de Vitoria, con base en los artículos 5 y 24 de la Ley del Impuesto, sostenía su derecho a serle devuelto el exceso entre lo retenido a cuenta y la cuota determinada conforme a las reglas de la Ley. La Administración y la Audiencia Territorial entendieron que en ningún caso procedía devolver lo retenido a cuenta porque, aun en el caso de exceder de la cuota, había de entenderse una cuota mínima del Impuesto de Sociedades.

El Tribunal Supremo, por el contrario, consideró que *cuando el legislador ha querido establecer una cuota mínima respecto de los rendimientos sometidos a retención lo ha dicho así expresamente*. Así —dice la Sentencia— lo dijo, expresamente, el legislador en la Ley de Presupuestos Generales del Estado de 26 de diciembre de 1967, cuando creó el Impuesto sobre la Renta de Sociedades, en su artículo 69. En el mismo sentido, la Ley de Reforma de Sistema Tributario de 11 de junio de 1964, así como el Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967, que establece en su artículo 61 el concepto de cuota mínima. También lo hace el artículo 18, 3, de la Ley de 29 de junio de 1983.

Para el año 1982 (respecto del cual se había planteado el litigio), si bien existe la obligación (para el Obispado de Vitoria) de presentar la correspondiente liquidación e ingreso a cuenta, en cuanto a retenciones se está al régimen normal de la Ley de 1978. La exención —dice el Tribunal— significa el nacimiento de la deuda tributaria y su exigibilidad. Pero en el momento en que las retenciones superen la cantidad resultante de practicar en la cuota las deducciones pertinentes entra en juego y procede el derecho a la devolución. Esto es, la deuda tributaria nació, pero queda compensada con lo ya retenido al sujeto pasivo. *Aceptar otra solución sería colocar al sujeto exento en peor situación que quienes no lo están*, haciendo desaparecer la exención que, si le fue concedida por Ley lo fue no como mera declaración programática, sino para que produzca sus efectos y éstos no pueden ser otros que los apuntados⁵⁶.

⁵⁵ La Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1988 se pronuncia en idéntico sentido para un supuesto igual, planteado por el Obispado de Bilbao con respecto a los ejercicios económicos 1979 y 1981.

⁵⁶ Es de señalar asimismo que con anterioridad a las Sentencias citadas, la de 22 de febrero de 1985 declaró nulo el artículo 1.º del Real Decreto 2.731/1981, de cuya interpretación hay que entender, para GONZÁLEZ POVEDA, que «durante los años 1979 a 1982 las entidades exentas del artículo 5, 2º» (de la Ley), «tienen derecho, en su caso, a la devolución de las retenciones, y no es válida la interpretación hecha por el R.I.S.», que

No podemos por menos que hacer mención, asimismo, a la postura aún más restringida mantenida por la Administración en este tema y que se ha puesto de manifiesto en Resoluciones como la del Tribunal Económico-Administrativo Central de 21 de julio de 1993.

Hasta ahora hemos visto que, tras las modificaciones introducidas en 1983, las cantidades retenidas a las Entidades eclesiásticas respecto de sus rendimientos no amparados por la exención son objeto de tributación, al menos en cuanto a dichas cantidades retenidas, de manera que no hay lugar a devolución alguna en los casos en los que, deducidos los conceptos correspondientes de la cuota del impuesto, lo retenido fuese una cantidad mayor que lo que efectivamente hubiese obligación de pagar.

El Tribunal Económico-Administrativo Central sostiene una tesis incluso más estricta consistente en negar incluso la posibilidad de que las Entidades amparadas por la exención del artículo 5, 2, de la Ley del Impuesto puedan deducir de la cuota las cantidades que les han sido previamente retenidas, esto es, no ya que restadas estas cantidades, las mismas constituyan imposición mínima y, por tanto, se cierre la posibilidad de una devolución por tener que tributar los sujetos exentos *al menos* con lo retenido, sino que dichas cantidades retenidas, para el Tribunal Económico-Administrativo Central, *no son siquiera objeto de deducción de la cuota íntegra*.

Para ello se apoya la Sala en que si bien el artículo 172 del Reglamento del Impuesto regula el régimen general de deducciones de la cuota íntegra en su apartado 2, incluyendo en la letra e) «las retenciones», el artículo 354 de la propia norma, al contemplar el régimen especial de las «Entidades exentas, salvo por la renta derivada de sus operaciones económicas», fija el régimen específico para la determinación de la deuda tributaria de este tipo de entidades, al establecer que sobre la cuota íntegra obtenida para las mismas sólo se aplicarán las deducciones y bonificaciones expresamente previstas en el artículo, a saber, las deducciones por doble imposición internacional y la deducción por inversiones respecto de las realizadas por las actividades sometidas a gravamen, por lo que, no refiriéndose el artículo a las retenciones practicadas como hace el 172, y toda vez que el 354 comentado es la norma especial para las Entidades exentas, las conclusiones para el Tribunal son las siguientes: que en la base imponible integrada por las rentas no exentas obtenidas por las Entidades exentas no se integran los rendimientos sujetos a retención, lo que

sigue lo prescrito en el artículo declarado nulo. (*Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, pág. 644.)

Como cita GÓMEZ TARRAGONA en su obra *Impuesto sobre Sociedades*, 1989 (Madrid 1989, pág. 241), la Resolución de 14 de octubre de 1978 estimó que procede devolver el exceso en retenciones ingresadas en el ejercicio de 1981 a la Orden religiosa reclamante, debiendo hacerse la devolución con pago de intereses desde que el Jefe de la Dependencia denegó la devolución. En sentido similar la Resolución de 11 de noviembre de 1987 respecto de retenciones del ejercicio 1982.

implica que para fijar la deuda tributaria no se deduzcan las retenciones y, en segundo lugar, que en caso de que la base imponible sea cero, las retenciones no se devuelven.

La segunda de estas conclusiones entiendo que es una consecuencia directa e inevitable del sistema de cuota mínima introducido por la Ley de 1983, sin perjuicio de todas las críticas que, desde el punto de vista de las Entidades eclesiásticas se merece y que he comentado más atrás. Pero es que además creo que, con la Ley en la mano, ésta es la única consecuencia que de la imposición mínima se ha de derivar para las Entidades eclesiásticas⁵⁷, porque si bien es cierto que, como viene a decir el T.E.A.C., no se pueden deducir las retenciones por las Entidades exentas, porque el artículo 354 del Reglamento no lo prevé expresamente y es norma especial —que ha de primar sobre la general— para los sujetos exentos, no lo es menos que en la Ley del Impuesto sólo se establece, en el artículo 24, un único régimen de deducciones de la cuota, entre las que se encuentran, en el número cinco, las retenciones, pagos e ingresos a cuenta, sin que en otro precepto legal se establezca un régimen especial de deducciones para las Entidades exentas que las excluya de la posibilidad de deducir las retenciones, por lo que, en consecuencia, habrán de regirse por el general del artículo 24, el cual, interpretado en relación con el artículo 5, tres, de la Ley, ha de entenderse estrictamente en el sentido de que los rendimientos sometidos a retención no están exentos y tributan al menos por la cantidad que se les ha retenido.

El Reglamento del Impuesto, por la vía del artículo 354, está introduciendo una limitación adicional en perjuicio de las Entidades eclesiásticas y de las demás exentas que carece, en mi opinión, de apoyatura legal suficiente. El Reglamento no debe añadir requisitos o limitaciones en aquellos puntos en que la Ley no los establece y, mucho menos, establecer regímenes de tributación distintos que no se justifican en un precepto legal expreso.

Esta interpretación vendría abonada por el tenor de los artículos 70 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1993 y 68 de la de 1994, cuando regulando los tipos de gravamen dice que los mismos no afectarán a los rendimientos sujetos a retención, que limitarán su tributación, en cuanto a ellos, a la cuantía de ésta. La Ley viene a decir que los rendimientos objeto de retención tributarán al menos con las cantidades que hayan sido retenidas, lo que supone una no devolución ni de todo ni de parte de estas cantidades, independientemente de cuál sea el resultado global de la declaración, pero no prohíbe que dichas cantidades sean deducidas de la cuota íntegra, puesto lo que regula es la tributación de los rendimientos sujetos a retención y no de los restantes

⁵⁷ Abstracción hecha de la vulneración de lo pactado entre las partes que la cuota mínima supone.

rendimientos integrantes de la base imponible. La tesis construida al amparo del artículo 354 del Reglamento es tanto como excluir la regulación de la base imponible del artículo 11 de la Ley. Deduciendo, como la Ley establece en el artículo 24, las cantidades retenidas de la cuota no se perjudica la tributación mínima obligatoria de los rendimientos sujetos a retención en cuanto a dichas cantidades, siempre y cuando no se produzca devolución. El Reglamento, a mi entender, contradice la Ley y habrá de ser objeto de la correspondiente rectificación en la vía procedente⁵⁸.

De todo lo anteriormente expuesto en relación con esta cuestión, podemos extraer los siguientes puntos de reflexión:

1) La implantación de la cuota mínima supone una *distorsión* del sistema de determinación de la base imponible del Impuesto que, conforme a la regla general, ha de ser el resultado de la *suma algebraica* de rendimientos, incrementos y disminuciones patrimoniales. Por el contrario, el sistema de cuota mínima supone determinar la base imponible excluyendo de dicha suma algebraica a los rendimientos sujetos a retención en la fuente, que van a recibir un tratamiento separado.

⁵⁸ Algún autor, no obstante, ha querido encontrar fundamentación en la propia sistemática de la Ley a la imposición mínima. Así, para QUINTAS BERMÚDEZ, a la vista de los artículos 23, 3; 30, 2; 31, 3, y 24, 5, de la Ley del Impuesto, «la obtención de la cuota a devolver requiere la práctica de la liquidación a cuenta al presentar la declaración; sin embargo, las entidades exentas, según el artículo 5, 1, de la Ley del impuesto, no presentarán, en ningún caso, declaración (ni tienen señalado tipo de gravamen para los ingresos sometidos a retención), lo que equivale a decir que las retenciones practicadas adquieren el carácter de tributación mínima. Así las cosas, ya admitiendo que el artículo 5, 3, bis, al referirse a los dos apartados anteriores del artículo, pretende dar igual trato respecto de los rendimientos sometidos a retención a todas las entidades exentas recogidas en el artículo 5 bis, se impone considerar que también existe una tributación mínima respecto de las entidades recogidas en el apartado 2 del artículo que se comenta...» (...) «... de este modo se consigue, efectivamente, que no existan beneficios tributarios superiores a los disfrutados por el Estado, lo que no se conseguiría si las retenciones no constituyesen una tributación mínima y separada para todas las entidades exentas». (QUINTAS BERMÚDEZ, JESÚS, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984, págs. 1031-1032).

En un sentido similar, MORENO CEREZO (*El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid 1981, pág. 33), negando que las retenciones practicadas hayan de ser objeto de devolución.

El trabajo de QUINTAS BERMÚDEZ citado (pág. 1055), recoge una consulta formulada por entidad bancaria acerca de la *petición cursada por una parroquia* interesando la no práctica de retenciones sobre intereses percibidos en cuanto titular de un depósito en efectivo, a lo que se contestó en sentido negativo sobre la base de que el artículo 5, 2, b), de la L.I.S. establece la exención, lo que bajo una consideración técnica implica sujeción al impuesto, cuyo carácter limitado no alcanza en ningún caso a los rendimientos sujetos a retención. Siendo como soy de la opinión contraria a la rectitud de la cuota mínima, me parece de todos modos necesario centrar los términos de la discusión: así, es preciso distinguir entre la posibilidad de devolución de lo retenido y la no obligación de retención. La no aplicación de la cuota mínima no determinaría la ausencia de retención en los sujetos exentos y, en todo caso, la fundamentación de la respuesta negativa a la consulta formulada entiendo no requiere hacer referencia alguna al carácter limitado de la exención, puesto que el régimen de retenciones por determinados rendimientos se aplicará sin hacer distinción alguna sobre si el sujeto pasivo está o no exento del Impuesto.

Las propias Sentencias citadas de 26 de diciembre de 1988 y 17 de febrero de 1989 exponen en sus respectivos fundamentos de derecho *noveno* un argumento más en contra de la tributación mínima que —dicen— se deriva de la propia naturaleza del Impuesto. Tanto el artículo 1 de la Ley de 23 de diciembre de 1967, que regula el Impuesto sobre Sociedades, como el artículo 1 de la Ley de 27 de diciembre de 1978 que la sustituye y que es aplicable al caso debatido —se expresan las resoluciones— definen el Impuesto sobre Sociedades como un Impuesto directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas. Los impuestos personales suponen la imputación de unas rentas al sujeto pasivo, *lo que es incompatible con la imposición de una cuota mínima sobre unos rendimientos concretos, que es lo que caracteriza a los impuestos reales, de los que no forma parte el Impuesto sobre Sociedades por propia definición de la Ley.*

Según esto, el propio Tribunal Supremo parece estar cuestionando la rectitud técnica en el establecimiento de la cuota mínima: puede exigirse para los ejercicios posteriores a la entrada en vigor de la modificación introducida por la Ley de 29 de junio de 1983 y no antes; pero, en todo caso, es un elemento extraño en la propia sistemática de la norma y contrario a la naturaleza del Impuesto y a las consecuencias que de ello se derivan. Esto último debería haber bastado al legislador de 1983 para prescindir de la modificación. Así, pues, está siendo inconsecuente desde dos puntos de vista: por lo que se refiere a la exención, en cuanto que hace de peor condición al sujeto exento que el no exento, lo cual es absurdo y contradictorio; y por lo que se refiere al propio concepto del impuesto, en cuanto que aplica características propias de un impuesto real a uno de naturaleza personal⁵⁹.

2) El hecho de que sólo las Entidades exentas del artículo 5.º de la Ley queden excluidas de aplicar la deducción por retenciones constituye un trato discriminatorio de difícil justificación, que nos lleva al absurdo de tratar de peor manera al sujeto exento que al no exento. Para LLAMAZARES⁶⁰, «no parece razonable que se practique la retención a cuenta de

⁵⁹ ALBIÑANA (en la obra conjunta *Impuesto sobre Sociedades: comentarios al Reglamento, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria*, Madrid 1984, pág. 46) reproduce un párrafo de la Memoria que acompañó al Proyecto de Ley del Impuesto que el Gobierno remitió al Congreso de los Diputados, que dice textualmente: «un segundo nivel (de exención de carácter subjetivo) está constituido por aquellas entidades que estatutariamente no persigan un fin de lucro, aunque ocasionalmente puedan tenerlo. Estas entidades están exentas por razón de las actividades desarrolladas para la consecución de sus fines, con la salvedad de los ingresos objeto de retención en la fuente...»

⁶⁰ LLAMAZARES FERNÁNDEZ, DIONISIO, *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*, Madrid 1989, pág. 762. Añade este autor que, «según nota aclaratoria de la Orden Ministerial de 17 de abril de 1985, queda exceptuada de las obligaciones prevenidas en dicha Orden y eximida del Impuesto de Sociedades la subvención del Estado a la Iglesia (apartado 5.º, 2, b) y d), y Resolución de 30 de mayo de 1985)».

un impuesto que no obliga, ni que se exceptúe de la exención la cantidad retenida, ni que no se devuelva tal cantidad».

3) La cuota mínima no puede ser establecida por vía reglamentaria, pues ello conculca el principio de jerarquía normativa. Sólo cabría por Ley, que modifique la 61/1978. Esta modificación tuvo lugar por obra de la Ley de 29 de junio de 1983.

4) Aún así, la Ley conculca en este aspecto la regulación para la determinación de la base imponible establecida en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 y, en último término, en el A.A.E., norma de la que trae causa la de 1980, con lo que no sólo incumple sus compromisos, sino que está vulnerando indirectamente lo establecido en una norma con rango de Tratado internacional (el A.A.E.).

5) Como ha dejado sentado la Jurisprudencia, la imposición mínima ha de ser establecida expresamente por una norma con rango de Ley, por lo que sólo desde la de el 29 de junio de 1983 cabría, en su caso, la no devolución del exceso en retenciones⁶¹.

6) La discriminación en el trato al sujeto pasivo exento supone una ostensible falta de equidad y hace tambalearse la virtualidad práctica de la exención. Da la impresión de que lo que se otorga por un lado se quita por otro.

7) En todo caso, la extensión de los efectos de la cuota mínima ha de limitarse a los legalmente señalados, sin que por vía reglamentaria se añadan nuevos requisitos o distinciones a lo previsto en la Ley.

G) *Gestión del Impuesto*⁶²

Podemos entender por gestión del impuesto el conjunto de actividades administrativas encaminadas a poner las bases o los medios necesarios para hacer efectivo el cumplimiento de la obligación tributaria determina-

⁶¹ El Tribunal Económico Administrativo Central ha venido entendiendo, en Resoluciones, entre otras, la de 4 de marzo de 1987, 25 de septiembre de 1991 y más recientemente, en otra de 21 de julio de 1993, que la aplicación de la cuota mínima resulta procedente desde el 1 de enero de 1983, lo que implica que los efectos de la Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de febrero de 1985 —que había anulado en parte el artículo 1 del Real Decreto 2.731/1981—, se extienden únicamente hasta el 31 de diciembre de 1982. (Vid. *Actualidad Tributaria*, enero 1994, núm. 3.)

⁶² En relación con la gestión del Impuesto, es de tener en cuenta lo previsto en las Leyes 27/1990 y 28/1990, de 26 de diciembre (B.O.E. de 27 de diciembre), por las que, respectivamente, se modifica el Concierto Económico con el País Vasco y el Convenio Económico entre Navarra y el Estado.

En ambos casos, aquellas Entidades eclesiásticas susceptibles de ser consideradas obligadas a tributar a la Administración Foral, aun cuando deban hacerlo con carácter exclusivo con arreglo a la normativa autónoma al efecto definida, no deberán ver en modo alguno precluida la debida aplicación de las normas concordadas en cuanto éstas se han pactado con el Estado español, del que las citadas Comunidades Autónomas son parte integrante.

Cuestión distinta es, sin embargo, que existan determinados supuestos en los que la Administración competente para determinar la aplicación de las exenciones procedentes sea la Foral, lo cual es una consecuencia ineludible de los regímenes de Concierto o Convenio,

da en la Ley. La gestión del impuesto implica siempre una colaboración mayor o menor por parte del sujeto pasivo. Así, el artículo 111 de la L.G.T. dispone que toda persona natural o jurídica, pública o privada, estará obligada a proporcionar a la Administración tributaria toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria, deducidos de sus relaciones económicas, profesionales o financieras, con otras personas. La gestión del Impuesto sobre Sociedades se regula por las normas contenidas en los artículos 28 y siguientes de la Ley, las cuales son de general aplicación a los sujetos pasivos eclesiásticos, excepto en aquellos extremos que hayan sido objeto de normación específica en los Acuerdos.

El artículo 28 de la Ley establece la creación de un *Índice de Entidades* sujetas al Impuesto en cada Delegación de Hacienda, en el que se inscribirán todas las que tengan su domicilio fiscal dentro de su ámbito territorial⁶³. Como única excepción se contemplan aquellas a que se refiere el artículo 5, 1 (Estado, Comunidades Autónomas, Entidades gestoras de la Seguridad Social, etc.). Por tanto, todas las Entidades de la Iglesia Católica han de figurar inscritas en este índice. A su vez, el artículo 13, 1, del Acuerdo de 1980 preceptúa que las «Entidades eclesiásticas que sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades se inscribirán en el Índice de Entidades de la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal», abundando más en lo dispuesto en la Ley. De lo anterior podemos colegir lo siguiente: en primer lugar, que la obligación de inscripción en el índice de Entidades afecta a todas las que sean susceptibles de ser consideradas sujetos pasivos del impuesto previstas en el artículo 5, 2, de la Ley, independientemente de que presenten o no declaración por sí mismas, por hacerlo, en este último caso, la Diócesis o Provincia religiosa en que estuviesen integradas a tenor del artículo 1.º del propio Acuerdo.

En segundo lugar, deberán inscribirse todas las que sean sujetos pasivos, al margen de que obtengan o no rendimientos no cubiertos por la exención. Es decir, que aunque la Entidad esté totalmente exenta del impuesto por no realizar ninguna actividad económica, deberá estar inscrita en el Índice.

El número 2 del artículo 28 de la Ley del Impuesto dispone la documentación que se ha de aportar para la práctica de la inscripción, a saber: la copia de la escritura de la constitución y los Estatutos sociales. Para las Entidades eclesiásticas del número 2 del artículo 13 del Acuerdo establece la aportación de certificación del Ordinario del lugar a del Mi-

siendo así que en esos casos deberán obtener las Entidades eclesiásticas idéntico tratamiento, en cuanto a la exención, que el que les corresponda en territorio de Derecho común.

⁶³ «Tal índice no es una novedad en el ámbito de este gravamen, encontrándose su precedente en el que creó el Decreto de 29 de enero de 1954». (BANACLOCHE, BLESA, GIMÉNEZ-REYNA y GONZÁLEZ PAVEDA, *El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico-práctico*, Madrid 1981, págs. 411-412.)

nisterio de Justicia que acredite la personalidad jurídica de la Entidad eclesiástica de erección canónica que deba asumir la condición de sujeto pasivo y certificación del Secretario de la Conferencia Episcopal, de la Diócesis o del Secretario Provincial o General, si de religiones se tratara, que acredite la personalidad de quien ostente la representación de dichas Entidades, así como de su capacidad para obrar en nombre de las mismas. Aportando esta documentación se pretende tener cumplido conocimiento de la existencia y personalidad jurídica de la Entidad, así como de su representante. En uno y otro caso, la documentación reseñada habrá de acompañar al correspondiente parte de alta y ser presentada ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria que corresponda al domicilio fiscal del sujeto pasivo en el plazo de un mes, contado a partir de la inscripción en el preceptivo Registro del Ministerio de Justicia (aquel al que se refiere el artículo 5 de la L.O.L.R.), que es el mismo que la Ley del Impuesto otorga desde la fecha de inscripción en el Registro Mercantil para las Entidades de este carácter.

No contempla el Acuerdo de 1980 el tema de la baja provisional en el Índice de Entidades del artículo 26 de la Ley, por lo que entendemos que será de plena aplicación a las Entidades eclesiásticas lo dispuesto en el meritado precepto, procediendo, en su caso, la baja provisional en los supuestos previstos en el mismo⁶⁴.

En cuanto a las declaraciones, el artículo 10 del Acuerdo de 1980 dispone la obligación de las Entidades sujetas al Impuesto de presentar la declaración correspondiente en la misma forma que los sujetos pasivos, exceptuando a las Entidades que estén totalmente exentas. Hay, pues, que diferenciar la obligación de inscribirse en el Índice de Entidades de la obligación de presentar la declaración.

La primera habrá de afectar a todas las Entidades sujetos pasivos del Impuesto, independientemente de que obtengan o no rendimientos no exentos. La segunda, en cambio, vincula sólo a aquellas Entidades que obtienen rendimientos no cubiertos por la exención y en lo que a ellos respecta. La diferenciación vendría determinada por el distinto objeto de una u otra obligación. Así, con el Índice, la Administración Tributaria pretende tener conocimiento puntual de todos los (al menos en potencia) sujetos pasivos eclesiásticos susceptibles de tributación, que aunque no tributen ahora pueden comenzar a tener que hacerlo en cualquier momento, por lo que resulta imprescindible un detallado conocimiento previo de su existencia, personalidad, etc. Por el contrario, la declaración va encaminada exclusivamente a conocer la tributación concreta de los sujetos pasivos. En el mismo sentido que el Acuerdo de 1980 se expresa el artículo 30, 2, b), de la Ley, a exceptuar de presentar declaración a los

⁶⁴ Sobre la cuestión particular de la baja provisional, ver MORENO CEREZO, FÉLIX, *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general*, Madrid 1981, págs. 307 y ss.

sujetos pasivos a que se refiere el artículo 5, 2, cuando por imperativo de las normas contenidas en dicho precepto se encuentren totalmente exentos del impuesto.

Sobre la obligación formal de presentar declaración, el Tribunal Supremo tiene declarado, en Sentencia de 17 de febrero de 1989, que el artículo 5 del Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades clasifica las exenciones del impuesto en dos apartados diferentes:

1) El Estado, Comunidades Autónomas, Organismos Autónomos y Entidades Gestoras de la Seguridad Social.

2) Las Administraciones Territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, *Iglesia Católica y Asociaciones confesionales no católicas*, Cruz Roja, Montepíos y Mutualidades, etc.

La inclusión en uno u otro grupo —dice— tiene su explicación en el artículo 5 de la Ley, según el cual, estando los sujetos pasivos obligados a presentar la pertinente declaración dentro del plazo reglamentario, quedan exceptuados de ésta los sujetos pasivos a que se refiere el número 1 del artículo 5, mientras que los sujetos pasivos a que se refiere el número 2 del artículo 5 quedan exceptuados de presentar declaración (sólo) «cuando por imperativo de las normas contenidas en dicho precepto se encuentren totalmente exentos del Impuesto, lo que significa que, en principio, el Estado, las Comunidades Autónomas, el Banco de España y las Entidades Gestoras de la Seguridad Social no han de presentar declaración, y *han de hacerlo* las Entidades territoriales distintas del Estado y de las Comunidades Autónomas, *la Iglesia Católica* y Asociaciones Confesionales no católicas, Mutualidades y Montepíos, etc., cuando no exista una exención total según el artículo 5.

Con anterioridad la Sentencia de 5 de diciembre de 1988, pronunciamiento suscitado precisamente a raíz de una reclamación planteada por una Congregación Religiosa, señaló que han de presentar declaración las entidades territoriales distintas del Estado y las Comunidades Autónomas, *Iglesia Católica*, Mutualidades, Colegios Profesionales y Partidos Políticos, cuando no exista una exención total según el artículo 5.

Las declaraciones han de ser presentadas dentro del plazo previsto en el artículo 11 del Acuerdo, esto es, en principio, el 31 de mayo de cada año. No obstante, si el ejercicio económico elegido por la Entidad eclesiástica no se ajustase al año natural, el plazo concluirá cinco meses después del cierre de dicho ejercicio. Hemos de entender que el establecimiento de reglas generales distintas en cuanto a los plazos de presentación de las declaraciones no han de vincular a las Entidades eclesiásticas en virtud del Acuerdo de 1980.

Habitualmente, la disposiciones que aprueban un modelo de declaración deciden cuál va a ser el plazo para su presentación. En el caso de que tal plazo no se ajuste al previsto en el artículo 11, 1, del Acuerdo,

las Entidades de la Iglesia Católica podrán exigir ajustarse al arriba indicado.

No ocurre lo mismo, sin embargo, con el establecimiento de un modelo de declaración. El artículo 10, apartado 3.º, del Acuerdo de 1980 establece con carácter potestativo para el Ministerio de Hacienda la posibilidad de acordar con la Conferencia Episcopal Española un modelo simplificado de declaración. Así, pues, dos ideas: la aprobación de un modelo de declaración especial para las Entidades eclesiásticas no vincula al Estado, pero si lo hace, deberá llegar a un acuerdo sobre el particular con la Conferencia Episcopal; por el contrario, la determinación del sistema de plazos no es una norma dispositiva, por lo que fijación de plazos diferentes a los del artículo 11 del Acuerdo no resultaría vinculante para las Entidades eclesiásticas, las cuales podrán, si lo estiman procedente, ajustarse o no a la fijación por el Ministerio de Hacienda.

En mi opinión, debe entenderse la norma en el sentido de que las Entidades eclesiásticas cuentan con autonomía para organizar su propia contabilidad, sin que un modelo contable u otro les pueda ser impuesto. Ahora bien, la declaración debe ir complementada con los datos contables que la normativa exige, organizados, eso sí, como el sujeto pasivo estime conveniente. Según lo anteriormente expuesto, no debemos estimar de obligatoria aplicación el artículo 356, párrafo 1.º, del Reglamento a estas Entidades eclesiásticas, cuando dispone que «las Sociedades exentas llevarán la contabilidad establecida en las disposiciones que las rigen y, en todo caso, el sistema contable simplificado previsto en este Reglamento», pues no puede derogar el Acuerdo. Si bien, como el profesor MIER MENES⁶⁵, el régimen simplificado previsto en el artículo 282 del Reglamento cumple perfectamente con los principios de clasificación, claridad y simplicidad de la Norma Duodécima del Acuerdo de 1980 y, por tanto, puede entenderse de recomendada aplicación para aquellas Entidades exentas a las que, por la naturaleza de las operaciones no exentas y por su volumen resulte suficiente, en ningún caso podemos admitir una imposición unilateral del régimen contable⁶⁶.

En la liquidación a cuenta prevista en el artículo 31 de la Ley, las entidades eclesiásticas habrán de ajustarse a las normas generales, sin que en este punto existan especialidades en las concordadas.

⁶⁵ «El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica», en *XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Salamanca 1985, págs. 367-368.

⁶⁶ El apartado 2 del artículo 282 del Reglamento del Impuesto establece los siguientes libros registros:

a) Cuando obtengan exclusivamente ingresos sometidos a retención, un registro de ingresos y retenciones practicadas.

b) Cuando obtengan exclusivamente rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, un registro de ingresos y otro de los gastos correspondientes.

c) Cuando obtengan rendimientos de explotaciones económicas, los señalados en los artículos precedentes adaptados a la importancia de las actividades desarrolladas.

En materia de retenciones, la norma número 14 del Acuerdo distingue tres tipos de cantidades:

a) Las que tuviesen asignación personal en cuenta se ajustarán al régimen general de retenciones.

b) Las cantidades percibidas por razón del ejercicio del ministerio sacerdotal, el régimen de fraccionamiento de pago. Esta prescripción hemos de tomarla en relación con el artículo 59, apartado 3.º, j), del Reglamento del I.R.P.F., que considera estas cantidades como rendimientos de actividad profesional.

Según el apartado 3.º del artículo 30 de la Ley del Impuesto, la declaración se ajustará a la contabilidad que los sujetos pasivos habrán de llevar conforme al Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación. El Código de Comercio contempla la regulación de una contabilidad para las Entidades mercantiles, la cual sería muy forzado aplicar a otras Entidades que ni son esencialmente comerciales ni se mueven con ánimo de lucro. Esta razón, unida a la peculiar estructura y forma de organización de las Entidades eclesiásticas, pesó sin duda en la disposición de las partes contratantes, que en el artículo 12 del Acuerdo de 1980 convinieron que estas Entidades deberán llevar contabilidad (*in genere*).

No se admite, en consecuencia, una ausencia de organización contable. El precepto da, además, las notas básicas que han de informar esta contabilidad, que deberá recoger debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos y los gastos necesarios para su obtención.

c) Las cantidades computadas como gasto deducible de personal a que se refiere el artículo 9, 2, del Acuerdo no estarán sujetas a retención. Estas son las que una Entidad deduce, a efectos de la determinación de la base imponible, en los casos de rendimientos no exentos obtenidos por la realización de actividades económicas, como ya expuso en lo relativo a los gastos deducibles. Dado que esta cantidad no es de hecho percibida por cada persona física, pues se trata de una ficción para hacer más equitativa la determinación de la base imponible, no parece que proceda sujetarla a retención.

Por último, decir que en materia de infracciones y sanciones se estará al régimen general. Ha de tenerse en cuenta, no obstante, que a tenor del punto tercero del Protocolo Adicional del A.A.E., en el supuesto de deudas tributarias no satisfechas en período voluntario por alguna Entidad religiosa comprendida en el número 1 del artículo IV o en el artículo V, el Estado, sin perjuicio de la facultad de ejecución que le corresponde en todo caso, podrán dirigirse a la Conferencia Episcopal Española, para que ésta inste al pago de la deuda tributaria a la Entidad de que se trate. Como se ve, el precepto abre una vía a la solución «diplomática»

de un problema por falta de pago de una deuda tributaria, que, en todo caso, tiene carácter potestativo para la Hacienda Pública.

3. *Confesiones no católicas: con Acuerdo y sin Acuerdo*

Hasta ahora hemos examinado cuál es y qué alcance puede tener el régimen aplicable a las Entidades eclesiásticas en materia del Impuesto sobre Sociedades. Veamos ahora este mismo aspecto en relación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España, a raíz de los Acuerdos con ellas aprobados por Ley en el año 1992, haciendo después una breve referencia a las confesiones que no han concluido acuerdos de cooperación con el Estado.

Por lo que se refiere a las confesiones no católicas con Acuerdo, señalar que para el profesor GONZÁLEZ DEL VALLE⁶⁷ esas Federaciones no son confesiones, y quien ejercita el *ius tractatus* no son las Iglesias, Confesiones y Comunidades que han alcanzado notorio arraigo, sino las Federaciones, las cuales carecen de *potestas* sobre las confesiones federadas y, por tanto, de capacidad de pacto. En consecuencia, nos encontramos ante un Acuerdo, pero no ante un Tratado o contrato.

Así, no era posible el recurso al Concordato, al no existir en estas confesiones un Ente de naturaleza jurídica equiparable a la Santa Sede y, por tanto, capaz de suscribir auténticos Tratados internacionales con los Estados. No es posible, por tanto, dar a estos Acuerdos el rango de Tratado internacional, pero el Estado español procuró complacer esa aspiración de las confesiones no católicas dejando de ejecutar la L.O.L.R., pasando a ejecutarla por la vía del Acuerdo, pero —dice GONZÁLEZ DEL VALLE— el Estado no da a estas confesiones con Acuerdo un Estatuto distinto del diseñado en la L.O.L.R. Estas consideraciones tienen su reflejo, entre otras, en la articulación del Impuesto sobre Sociedades.

Las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992 establecen, respectivamente, en sus artículos 11, 3, *b*), una *exención del Impuesto sobre Sociedades* (en favor de las Iglesias o Comunidades integradas en sus Federaciones o Comisión), *en los términos previstos en los números 2 y 3 del artículo 5 de la Ley del Impuesto*. Como vemos, la lectura del referido artículo confirma la idea anteriormente expuesta, ya que la Ley del Impuesto preveía de antemano en su articulado la extensión de la exención, con el mismo alcance que para la Iglesia Católica, que operaría aun cuando no se hubiesen concluido los Acuerdos aprobados por Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre. El resultado práctico de la ventaja fiscal otorgado a estas estas confesiones va a ser el mismo que aquel de que disfrutaban las Entidades de la Iglesia Católica.

⁶⁷ *Derecho Eclesiástico Español*, Madrid 1991, pág. 143.

Hay, sin embargo, una importante diferencia de planteamiento. Como en su momento comentamos, el principal apoyo del beneficio fiscal para las Entidades eclesiásticas no hemos de encontrarlo en la Ley 61/1978 ni en ninguna otra norma (unilateral) del Estado, sino en el A.A.E., norma pactada entre el Estado y la Santa Sede, con naturaleza jurídica de Tratado internacional, y, en consecuencia (art. 96, 1 de la Constitución), rango supralegal. Aun no previendo la Ley del Impuesto la exención eclesiástica, el Estado estaría obligado a adaptar aquélla a los términos del Acuerdo. Al contrario, las Federaciones o la Comisión de Comunidades religiosas no católicas cuyos Acuerdos han sido recientemente aprobados, no tienen personalidad jurídica internacional, no pudiendo, en consecuencia, pactar con el Estado español una norma jurídica con rango supralegal. Es por ello que, en un sentido inverso a lo que ocurre con la Iglesia Católica, para la que el propio A.A.E. establece la exención y el alcance de la misma, las Leyes de 10 de noviembre de 1992 utilizando una técnica distinta, en cuanto al contenido y alcance del beneficio fiscal, se remiten a la Ley reguladora del Impuesto. Una modificación de los términos de los números 2 y 3 del artículo 5.º de la Ley 61/1978 podría restringir de forma muy considerable el beneficio fiscal de que gozan estas confesiones, sin por ello salirse de los términos acordados⁶⁸, modificación que no habría de vincular a las Entidades eclesiásticas, que continuarían rigiéndose por el A.A.E. Ahora bien, si esto ocurriera, se estaría conculcando gravemente el principio de igualdad de trato previsto en el artículo 14 de la Constitución, así como el libre ejercicio del derecho a la libertad religiosa.

Llegado este punto, creo interesante hacer la reflexión siguiente. Los Acuerdos se remiten a la Ley del Impuesto en cuanto al régimen de la exención. El artículo 5, 2, del Texto legal extiende la exención a las

⁶⁸ La ausencia de la nota de internacionalidad en los Acuerdos con las confesiones no católicas puede hacer pensar en un primer momento en la posibilidad de que el Estado unilateralmente dispusiera la modificación de lo pactado mediante un simple acto legislativo. Para LOMBARDÍA («Los Acuerdos entre el Estado y las Confesiones religiosas en el nuevo Derecho Eclesiástico Español», publicado en *Nuove prospettive per la legislazione ecclesiastica. Atte del II Convezno nazionale di diritto ecclesiastico*, Siena, 27-29 noviembre 1980 (Milano 1981), págs. 413-431; y en *Diritto, persona e vita sociale. Scritti in memoria di Orio Giacchi*, vol. II (Milano), págs. 328-338. Recogido a su vez en *Escritos de Derecho Canónico y de Derecho Eclesiástico del Estado*, Pamplona 1991, pág. 489), «a estos Convenios ha de aplicarse una concepción maximalista (...), considerando que, como los Concordatos, también estos acuerdos con Confesiones distintas de la Iglesia Católica serían “actos vinculantes para el Estado en un ordenamiento que surge en el momento mismo en que el Estado y las Confesiones acatólicas estipulan el acuerdo”» (FINOCCHIARO). «Este ordenamiento —dice—, aunque no se identifica con el internacional, tampoco es el interno del Estado. La ley que aprueba el acuerdo se dictaría en cumplimiento de una obligación de Derecho externo, y, por tanto, no podrían derogarla los órganos legislativos estatales sin contar con la voluntad de la Confesión signataria.»

No obstante, no es éste el riesgo que surge en los Acuerdos de 1992 para las Confesiones no católicas —al menos no parece previsible—, sino justamente que, sin necesidad de tocar la redacción de los textos paccionados, el Estado legislador podrá sin más modificar la actual situación de las Confesiones frente a la Hacienda Pública.

«asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas». Así pues, parece suficiente, sin llegar a la vía del Acuerdo y sin perjuicio de la misma, para disfrutar de la exención de este Impuesto, obtener el reconocimiento estatal para una asociación confesional no católica, reconocimiento que en modo alguno ha de estar restringido a la celebración de un acuerdo, sino que habrá de ser suficiente la inscripción y simultánea obtención de personalidad jurídica conforme al artículo 5.º de la L.O.L.R.

Una interpretación razonable de los párrafos 1.º y 2.º del artículo 7 de dicha norma permite colegir que la posibilidad de extender a las confesiones religiosas determinados beneficios fiscales (ya previstos en el ordenamiento para Entidades sin fin de lucro y de carácter benéfico), no implica que haya de ser éste el único camino para que tales confesiones gocen de las ventajas fiscales procedentes, antes bien, habrá algunas que la Ley les otorgue sin necesidad de previo acuerdo con el Estado, una de las cuales es la exención del Impuesto sobre Sociedades, de la que disfrutarán en tanto cuenten con el reconocimiento estatal obtenido por la vía del artículo 5.º de la L.O.L.R. En esta línea se expresan IBÁN Y PRIETO SANCHÍS⁶⁹, considerando, además, que la restricción de la exención (en tonces) hecha por el Reglamento del Impuesto al reservarla a las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, no resulta de recibo por no poder una norma de rango reglamentario modificar una Ley.

El segundo párrafo del apartado *b*) del artículo 11, 3, en el texto de los respectivos Acuerdos establece igualmente *la exención del Impuesto sobre Sociedades de los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las Iglesias pertenecientes a la F.E.R.E.D.E.* (en su caso, las comunidades pertenecientes a la F.C.I. o C.I.E.), *siempre que los bienes así adquiridos se destinen a determinados fines religiosos o asistenciales previstos en el propio texto.* Lo expuesto parece derogar singularmente para estas confesiones lo preceptuado por la Disposición Final 4.ª de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, que declara exentos del Impuesto sobre Sociedades estos incrementos de patrimonio con carácter general cuando sean obtenidos a título gratuito para los sujetos exentos previstos en el artículo 5 de la Ley del Impuesto, sin condición alguna por razón del destino que eventualmente se les dé. Así pues, parece que la nueva legislación recorta el alcance de esta exención respecto a este tipo de incrementos de patrimonio en atención al destino de los bienes y derechos así adquiridos y para los sujetos exentos confesionales no católicos.

El apartado 4 prevé la extensión a las Iglesias y Comunidades pertenecientes, en cada caso, a a F.E.R.E.D.E. y a la C.I.E., de los demás beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico tributario español esta-

⁶⁹ *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Madrid 1985, pág. 163.

blezca para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, de los que se concedan a las entidades benéficas privadas. El apartado 5.º se refiere en el mismo sentido a las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Comunidades e Iglesias pertenecientes a las respectivas Federaciones. Para las entidades o asociaciones musulmanas el texto de su Acuerdo condensa en un único número (4.º) las dos normas. Estos preceptos del apartado 5.º serían equivalentes en su contenido a la disposición del artículo V del A.A.E.

Con esta norma se están supliendo las dificultades que ocasionó la distinción establecida por los artículos IV y V del A.A.E. y que hubo de ser salvada por la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983. De esta experiencia surge la previsión de contemplar ya en el Acuerdo para las Entidades religiosas (evangélicas, israelitas e islámicas), así como para su Federación y Comunidad, en casa caso la extensión de al menos los beneficios fiscales previstos para las Entidades sin fin de lucro y, en todo caso, para las benéficas privadas.

En los demás aspectos del Impuesto habrá de estarse al régimen general de la Ley, no existiendo, al menos de momento, otras especialidades, como son las previstas en el Acuerdo de 1980 para la tributación de las Entidades de la Iglesia Católica. Así, no se establece clasificación específica alguna según la afectación de los elementos patrimoniales, ni reglas especiales para su valoración, ni plazos específicos en cuanto a la presentación de declaraciones o modelos simplificados, ni un régimen particular de retenciones, etc. Los citados extremos, entre otros, se sujetarán al régimen general de la Ley y el Reglamento del Impuesto, al menos en tanto no se dicten normas de desarrollo de estos recientes Acuerdos, de conformidad con lo previsto en sus respectivas Disposiciones Finales, normas que serán dictadas por el Estado y que tendrán la consideración de reglamentarias. En mi opinión deberían contemplar la posibilidad de ajustar o adecuar a la particular situación o configuración de estas Entidades confesionales, al menos los mismos aspectos que fueron objeto de normación especial para la Iglesia Católica en el Acuerdo de 1980 y en la Orden Ministerial de 1983, a fin de evitar una desigualdad de trato.

En cuanto a las *confesiones sin acuerdo* se da la particularidad en el Impuesto sobre Sociedades de que el artículo 5, 2, de la Ley 61/1978 extiende la exención en idénticos términos que para las confesiones con acuerdo a las «asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas», sin necesidad de que concluyan un acuerdo de cooperación con el Estado en los términos previstos en el artículo 7 de la L.O.L.R., por lo que en la práctica bastará con acreditar ese legal reconocimiento mediante la inscripción del artículo 5.º de la L.O.L.R. para obtener los mismos beneficios que se otorgan a las entidades integradas en confesiones con acuerdo.

No parece descaminado pensar, no obstante, que el nuevo texto de la Ley del Impuesto cuya redacción está en preparación suprime esta dicción abierta del precepto en una línea de coherencia con la limitación introducida por el artículo 7 de la L.O.L.R., condicionado en lo sucesivo para toda confesión la obtención de la exención en el Impuesto sobre Sociedades a la previa conclusión de un Acuerdo de cooperación con el Estado.

Los términos de la exención para las confesiones sin acuerdo se ajustarán, por lo demás, al régimen establecido por la Ley y el Reglamento del Impuesto y demás normas estatales de general aplicación, en ausencia de toda norma (concordada o no) especialmente prevista para las mismas.

Sí interesa hacer mención expresa de la inaplicabilidad, a mi juicio, que deberá observarse respecto de la limitación introducida por el artículo 30⁷⁰ del Reglamento del Impuesto que limita la exención a las entidades religiosas con las que se establezca un acuerdo de cooperación, lo que, para QUINTAS BERMÚDEZ⁷¹ es una precisión limitativa del ámbito de la exención respecto de las asociaciones confesionales no católicas, a fin de evitar la utilización de esta norma con fines de elusión fiscal.

No puede un Reglamento sin un título legal habilitante previo establecer limitaciones al disfrute de un beneficio fiscal y siendo así que la Ley no exige la existencia de un acuerdo de cooperación para que las entidades religiosas accedan a la exención del Impuesto sobre Sociedades, antes bien, se limita a la exigencia (indirecta y en relación con lo preceptuado por la L.O.L.R.) de su inscripción en el Registro creado en el Ministerio de Justicia, difícilmente puede sostenerse que el Reglamento deba —y pueda— distinguir donde la Ley no distingue, y restrinja o limite donde aquélla es de una claridad meridiana.

No quiero con lo anterior cuestionar la eventual rectitud de fondo del criterio sentado por el artículo 30 del Reglamento, pero sí poner de manifiesto la incorrección de la vía utilizada. Debería, en su caso, acometerse una modificación del texto legal en este sentido, de estimarse procedente por el legislador, pero hasta tanto ésto no suceda, la adición del artículo 30 resultará inaplicable.

Algún autor ha optado no obstante por intentar encontrar una interpretación dulcificada a la exigencia del artículo 30. Así, para GONZÁLEZ POVEDA⁷², no quiere decirse que estos «acuerdos de cooperación» sean un

⁷⁰ El artículo 30 del Reglamento del Impuesto establece que «están igualmente exentas del Impuesto sobre Sociedades, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente:

b) la Iglesia Católica y las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución Española.»

⁷¹ QUINTAS BERMÚDEZ, JESÚS, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984, pág. 112.

⁷² *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, pág. 95.

requisito necesario para gozar de la exención (...), «el añadido reglamentario no es más que una simple justificación de la exención, que trata de no extender a aquellas confesiones con las que el Estado no está obligado a cooperar, que serían las no reconocidas legalmente...». La interpretación del autor suscita varios puntos de reflexión:

— En primer lugar, no me parece necesaria la justificación en un reglamento de una exención establecida por una norma legal que es, en todo caso, en nuestro ordenamiento la que tiene potestad para su establecimiento.

— Es necesario asimismo, a mi entender, deslindar el deber de cooperación del Estado con las confesiones religiosas —o con determinadas confesiones— de la exención establecida en la Ley 61/1978. Si bien es cierto que el deber de cooperación ha de extenderse, por imperativo constitucional, a las confesiones religiosas legalmente reconocidas, en la forma establecida en la L.O.L.R. y concordantes, no lo es menos que la suscripción de acuerdos es sólo una forma posible de plasmar esa cooperación, cooperación que puede —y debe— darse, aunque quizá en distinta forma o medida, con toda confesión debidamente inscrita (y, por tanto, reconocida), habida cuenta que lo contrario nos llevaría a la insostenible situación de cooperar sólo con las confesiones que hubiesen alcanzado notorio arraigo, lo cual no dejaría de ser en sí mismo discriminatorio y limitativo del derecho de libertad religiosa.

Si ello es así —esto es, si el Estado debe cooperar con toda confesión legalmente reconocida (aun cuando distinga el grado de intensidad de dicha cooperación en atención al arraigo de cada confesión en España), tenga o no suscrito acuerdo—, no cabe entender la afirmación del artículo 30 del R.I.S. como una mera aclaración de la no extensión de la exención en el Impuesto sobre Sociedades a las confesiones con las que no se está obligado a cooperar porque, ni, como hemos dicho, la cooperación se canaliza exclusivamente a través del acuerdos, ni es competencia del Reglamento del Impuesto entrar a definir —siquiera sea indirectamente— los medios a través de los cuales se va a plasmar esa cooperación. Evidentemente el Estado no está obligado a cooperar con las confesiones no reconocidas, pero la ausencia de acuerdo ni es indicativo de la falta de legal reconocimiento ni es la única fórmula a través de la cual plasmar la cooperación.

— En consecuencia, no cabe interpretar el artículo 30 del R.I.S., sino como un intento más de cerrar la vía a la exención restringiéndola en su aplicación a la Iglesia Católica —la única que contaba con un acuerdo de cooperación en el momento de entrada en vigor del Reglamento y a la que evidentemente no se podía excluir tanto por razón del A.A.E. como de su mención expresa en el artículo 5, 2, de la Ley de Impuesto—, o, desde finales de 1992, a las confesiones integradas en las federaciones evangélica, judía y musulmana.

Quizá la Administración, en previsión del creciente e indeterminado número de confesiones que accederían a su reconocimiento legal en España con el advenimiento del sistema constitucional —y consiguientemente, a la exención del Impuesto sobre Sociedades, a tenor del artículo 5, 2, de la Ley 61/1978—, quiso evitar las posibles consecuencias de la amplitud de la norma legal por una vía que resulta a todas luces antijurídica. Esta tendencia se ha visto confirmada con el apartado 2 del artículo 7 de la L.O.L.R. (posterior a la Ley del Impuesto), que parece dar al acuerdo la función de ser canal de extensión de los beneficios fiscales a las confesiones, limitación que no ha de afectar al Impuesto sobre Sociedades. El legislador pudo y debió —de haberlo considerado oportuno— expresarse en idénticos términos a como lo hizo el Reglamento de 1982, o bien acometer la modificación de un precepto legal que considerase perjudicial e inconveniente para los intereses públicos. No puedo admitir, sin embargo, la táctica del Reglamento, ni tampoco entenderlo como una mera precisión de la norma legal: se trata de un precepto normativo nulo, por contravenir lo señalado en una disposición de rango superior y por eso mismo debe ser inaplicable⁷³.

4. *Addenda* (enero 1995)

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre (*B.O.E.* de 25 de noviembre), de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, introduce una serie de modificaciones en la Ley 61/1978 del Impuesto sobre la Renta de Sociedades que interesan al trabajo en la medida que se expone.

La Disposición Adicional Quinta de la mencionada norma, en su párrafo primero, señala que *el régimen previsto en los artículos 48 a 58 de la propia Ley, ambos inclusive, será de aplicación «a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades» que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español*. Al respecto procede hacer las siguientes consideraciones.

a) Que el régimen fiscal referido, que más adelante se comentará, debemos entenderlo de aplicación —en el decir de la disposición adicional citada— no sólo a las fundaciones, instituciones o asociaciones de las iglesias, confesiones y comunidades (a las que en principio se dirigiría la Ley por su objeto y ámbito de aplicación), sino también a las propias iglesias, confesiones y comunidades en sí mismas consideradas, y ello por las siguientes razones:

⁷³ En un sentido similar se expresa GOTA LOSADA (*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988, tomo III, pág. 674), entendiendo que la exigencia del artículo 30 del Reglamento del impuesto constituye una «... injustificada extralimitación del Reglamento...» y que «...ha de mantenerse que el artículo 30, 1, b), es ilegal y nulo de pleno derecho, en cuanto introduce un requisito no exigido por la Ley.»

— Porque así se expresa el tenor literal del precepto.

— Llama la atención que el artículo 5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades es modificado para suprimir cualquier referencia a las confesiones. No obstante lo cual la adicional quinta dice que el régimen previsto en los artículos 48 a 58 es de aplicación a la Iglesia Católica y demás confesiones con acuerdo. No se parte ahora de un principio de exención de ciertos sujetos —que excepcionalmente pueden estar obligados a tributar en razón de ciertas actividades—, sino del principio de exención de ciertos rendimientos de ciertos sujetos; mientras para los actualmente mencionados en la nueva redacción del artículo 5 se continúa con el sistema anterior.

— Es de precisar, en mi opinión, que para el caso de que el nuevo régimen del Impuesto sobre Sociedades fuese perjudicial para las confesiones con acuerdo, podría entenderse que las iglesias deberían disfrutar al menos de aquello que constituya el contenido mínimo de sus respectivos acuerdos, en el sentido de mantener lo que en su momento se pactó, como consecuencia de deber general de observar los pactos. Así se prevé expresamente, además, en la adicional tercera.

— El artículo V del A.A.E., en el caso de la Iglesia Católica, así como los artículos 11 de los respectivos Acuerdos con las confesiones no católicas prevén la extensión a las asociaciones y demás entidades de este género creadas por las propias iglesias o confesiones de los beneficios previstos en cada momento por el ordenamiento jurídico para las entidades sin fin de lucro y en todo caso para las benéficas privadas, siempre y cuando se dediquen a determinadas actividades de índole religiosa o benéfico-asistencial previstas en los textos de sus respectivos acuerdos. Por tanto, la previsión contenida en la disposición adicional tercera de la Ley 30/1994, a cuyo tenor la dispuesto en la Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos con la Iglesia Católica y en los Convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, y *para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas*, no implicará sino que para las referidas entidades sin fin de lucro creadas y gestionadas por las confesiones resultará de aplicación el régimen fiscal contenido en la nueva Ley.

— Por otra parte, hemos visto que una interpretación razonable del A.A.E. dio lugar a considerar que las entidades del artículo IV habrían de tener *en todo caso* los mismos beneficios fiscales que las entidades del artículo V, como se plasmó en la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983. Una previsión análoga figura en el artículo 11 de los respectivos acuerdos con las confesiones no católicas. A su vez, las entidades sin fin de lucro creadas y gestionadas por las propias iglesias o confesiones, siempre que se dediquen a las actividades de índole religiosa y asistencial prevista en el texto de sus respectivos Acuer-

dos con el Estado, gozan de los mismos beneficios fiscales que las entidades sin fin de lucro y en todo caso las benéficas privadas que, en lo que se refiere al Impuesto sobre Sociedades, será el previsto en la Ley 30/1994. La operación de las dos técnicas expresadas determinará que el régimen aplicable a efectos del Impuesto sobre Sociedades a las propias Iglesias, confesiones y comunidades con acuerdo sea el previsto en la Ley 30/1994, tal y como establece su Disposición Adicional Quinta.

— La aplicación del régimen de la Ley 30/1994 a las iglesias y confesiones puede resultar a primera vista contradictorio con el texto de sus respectivos Acuerdos. Así, el artículo IV del A.A.E. habla de una exención permanente, entre otros, en los impuestos sobre la renta, y por su parte, los acuerdos con las confesiones no católicas de exención del Impuesto sobre Sociedades en los términos del artículo 5 de la Ley del Impuesto (en su redacción de entonces). No obstante, ha sido comúnmente admitido que el contenido de los Acuerdos constituye un mínimo de beneficios fiscales para las confesiones, en su caso mejorable paralelamente a la evolución del ordenamiento jurídico fiscal. Así lo pone de manifiesto la referencia al disfrute por las iglesias, confesiones y comunidades en todo caso de los beneficios con que cuentan las entidades por ellas creadas y gestionadas.

— La existencia de un acuerdo administrativo de ejecución del Concordato como es el de 10 de octubre de 1980 con la Iglesia Católica, no debe figurárenos un obstáculo a la aplicación de un régimen fiscal más favorable, toda vez que no se trata de un acuerdo con el rango de Tratado internacional y, por tanto, inmodificable por el Derecho interno. Ahora bien, si considero formalmente correcto que, a la vista de la nueva regulación y de su aplicación a la Iglesia se procediese por ambas partes a formalizar un nuevo acuerdo de ejecución adaptado a la nueva situación legal, como se hizo otras veces en cumplimiento de lo preceptuado en el Protocolo Adicional del A.A.E.

— No sería extraño que ese nuevo acuerdo de ejecución del Concordato no fuese necesario, ya que la Ley 30/1994 está pensada para entidades no lucrativas, a diferencia de la Ley 61/1978, que contempla directamente las entidades con fin de lucro. La posición de las confesiones tiene su natural encaje no en una Ley del Impuesto de Sociedades, sino en una ley reguladora de las entidades sin ánimo de lucro.

b) Para las confesiones sin acuerdo, desde el momento en que carecen precisamente de una norma pactada con el Estado, la exención del Impuesto sobre Sociedades ha dejado de existir, ya que la nueva redacción del artículo 5, 2, de la Ley del Impuesto no las contempla y la Disposición Adicional Quinta de la Ley 30/1994 limita a las confesiones con acuerdo la posibilidad de acogerse como tales confesiones al nuevo régimen del beneficio fiscal.

No deja de ser sorprendente que en base al artículo 7 de la L.O.L.R. —Ley postconstitucional— se restrinja sólo a algunas confesiones —las que tienen acuerdo— lo que en época preconstitucional se otorgaba a todas las confesiones —con o sin acuerdo— por el mero hecho de estar inscritas. Por otra parte, es praxis habitual en los países de nuestro entorno jurídico cultural equiparar las confesiones a las entidades sin fin de lucro con carácter general.

c) Por lo que se refiere al concreto régimen establecido en la Ley 30/1994, es de destacar:

Artículo 48, 1. Prevé la exención por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de la adquisición como de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objetivo o finalidad específica.

En esencia el precepto señalado mantiene la filosofía del antiguo artículo 5, 2, de la Ley del Impuesto, en cuanto que excluye de la exención los rendimientos derivados de explotaciones o actividades económicas no constitutivas de su objeto o finalidad principal. Ahora bien, el planteamiento es radicalmente inverso en la medida en que el artículo 5, 2, antiguo, considera a la Iglesia Católica y a las asociaciones religiosas no católicas legalmente reconocidas como entes subjetivamente exentos del impuesto. En cambio, la nueva redacción del artículo no permite esa consideración, antes bien, la exención subjetiva habría sido suprimida, trocándose en una exención objetiva restringida a determinado tipo de rendimientos obtenidos.

Artículo 48, 2. Prevé expresamente el gravamen de los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, aunque faculta al Ministerio de Economía y Hacienda para, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente.

De alguna manera se deja entrever aquí una de las ideas apuntadas en el trabajo —que se entendió inviable en el régimen del antiguo artículo 5, 2, y demás disposiciones de aplicación— de considerar deseable la exención de determinados rendimientos no tanto en atención a su fuente de procedencia, sino a que constituyeran el sostén económico de la actividad principal de la entidad exenta.

Artículo 49. Enumera los tipos de rendimientos amparados por la exención, entre los que no se contemplan los derivados de explotaciones económicas no coincidentes con su actividad principal.

Artículo 50.1. Establece la forma de determinación de la base imponible a partir de la suma de los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica (se excluyen los productos de actividades exentas anteriormente comentadas), los procedentes de bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad y los incrementos y disminuciones patrimoniales sometidos a gravamen.

Artículo 50.2. Establece una reducción del 30 por 100 en la base imponible para determinados rendimientos, susceptible de ser elevada al 100 por 100. Para disfrutar de esta reducción es necesario destinar los rendimientos objeto de minoración a la realización de los fines que califican a la propia entidad sin fin de lucro.

Aquí sí se lleva efectivamente a la práctica de forma más comprometida la exoneración de gravamen de los rendimientos afectos o destinados a la realización de los fines. No obstante, no es propiamente una exención de los rendimientos, sino una reducción de la base imponible en la proporción que corresponda.

Artículo 53. Establece un tipo de gravamen para los rendimientos no exentos sensiblemente inferior (del 10 por 100) al previsto del 25 por 100 para el Impuesto en el régimen general de las entidades exentas. Este tipo impositivo es confirmado, con vigencia exclusiva para el ejercicio 1995, por el artículo 72 de la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995.

Una primera visión del nuevo régimen del Impuesto sobre Sociedades para las confesiones religiosas arroja una impresión más favorable que el anterior, incluso habiéndose suprimido la exención, por las razones siguientes:

1) Posibilidad de reducir la base imponible hasta en un 10 por 100 cuando los rendimientos (gravables) obtenidos sean destinados a actividades que constituyan su objeto.

2) Aplicación de un tipo impositivo para los rendimientos gravados, considerablemente inferior al hasta el momento vigente.

3) Eliminación del problema de la cuota mínima al perder la condición de exentas las confesiones religiosas. Así, el artículo 23 de la Ley del Impuesto, en su redacción dada por el artículo 72 de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para 1995, limita la cuota mínima a las entidades contempladas en el apartado e) del artículo 5, 1, de la Ley del Impuesto y en el artículo 5, 2, entre las que no se encuentran las confesiones religiosas a partir de la Ley 30/1994.

BIBLIOGRAFIA

- BANACLOCHE PÉREZ, JULIO: BLESA DE LA PARRA, MIGUEL; GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, ENRIQUE, y GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO: *El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico*, Madrid 1981.
- BUIREU GUARRO, JORGE: *Impuesto sobre Sociedades*, Ministerio de Hacienda, Madrid 1981.
- COLMENAR VALDÉS, SALVADOR, y STAMPA SÁNCHEZ, LEOPOLDO: *Tributación Eclesiástica*, Madrid 1980.
- FÁBRICA NACIONAL DE MONEDA Y TIMBRE. Servicio de Publicaciones: *Los impuestos en España-1947*, edición actualizada por JAIME ISAC AGUILAR.
- FERREIRO LAPATZA, JOSÉ JUAN: *Curso de Derecho Financiero Español*, Madrid 1988.
- GÓMEZ TARRAGONA, FLORENCIO: *Impuesto sobre Sociedades 1989*, Madrid 1989.
- GONZÁLEZ ARMENDIA, JOSÉ RAMÓN: «Colaboración económica del Estado español con las con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta", en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV, año 1988.
- GONZÁLEZ CAMPOS, JULIO D., y otros: *Curso de Derecho Internacional Público*, Oviedo 1983.
- GONZÁLEZ GONZÁLEZ, JOSÉ MARÍA, y otros: *Impuesto sobre Sociedades* (Curso elemental), Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid 1987.
- GONZÁLEZ POVEDA, VICTORIANO: *Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988.
- *Tributación de no residentes*, Madrid 1989.
- GONZÁLEZ DEL VALLE, JOSÉ MARÍA: *Derecho Eclesiástico Español*, Madrid 1991.
- GOTA LOSADA, ALFONSO: *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1988.
- GOTI ORDEÑANA, JUAN: *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado*, Parte General, 1991.
- *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado*, Parte Especial, 1991.
- IBÁN, IVÁN, C., y PRIETO SANCHÍS, LUIS: *Lecciones de Derecho Eclesiástico*, Madrid 1985.
- LOMBARDÍA, PEDRO: *Escritos de Derecho Canónico y de Derecho Eclesiástico del Estado*, Pamplona 1991.
- LUIS DÍAZ-MONASTERIO, FÉLIX DE: *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Salamanca 1985.
- LLAMAZARES FERNÁNDEZ, DIONISIO: *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, Madrid 1989.
- MIER MENES, MANUEL: *El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica*, XIX Semana Española de Derecho Canónico, Salamanca 1985.
- MORENO CEREZO, FÉLIX: *El Impuesto sobre Sociedades. Régimen General*, Madrid 1981.
- PALAO TABOADA, CARLOS: *Ordenanza tributaria alemana* (traducción y notas), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1980.
- PÉREZ ROYO, FERNANDO: *Derecho Financiero y Tributario*, Madrid 1993.
- PONT CLEMENTE, JOAN FRANCESC: *La exención tributaria*, Madrid 1986.
- PONT MESTRES, MAGÍN: «Algunas consideraciones en torno a la estructura del nuevo Impuesto sobre Sociedades», en la obra *Estudios sobre temas tributarios actuales*, Barcelona 1985 (trabajo inicialmente publicado en la obra *Impuesto sobre Sociedades*, XXVIII Semana de estudios de Derecho Financiero, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid 1982).
- PUENTE EGIDO, JOSÉ: «Los Acuerdos entre España y la Santa Sede dentro del sistema constitucional español: su valor como Tratados internacionales», en la obra conjunta *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado* (Actas del II Simposio Hispano-Alemán), U.P.C.M.-Madrid 1988.
- SANTOS DÍEZ, JOSÉ LUIS: «Administración extraordinaria de los bienes eclesiásticos», en la obra conjunta *El Derecho Patrimonial Canónico en España*, XIX Semana Española de Derecho Canónico, Salamanca 1985.
- QUINTAS BERMÚDEZ, JESÚS: *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Madrid 1984.
- VEGA SALA, FRANCISCO: «La jurisprudencia del Tribunal Constitucional y del Tribunal Supremo en materia eclesiástica», en la obra *Acuerdos Iglesia-Estado español en el último decenio. Su desarrollo y perspectivas*, Asociación Española de Canonistas, Barcelona 1987.
- WEIDES, PETER: «Exenciones de impuestos y tasas a favor de las iglesias en la República Federal de Alemania», en la obra conjunta *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado* (Actas del II Simposio Hispano-Alemán), U.P.C.M.-Madrid 1988.