

Ya en la LF se detecta una cierta devaluación de su interés, relegando su regulación a la disposición adicional tercera. Lo que nos viene a decir esta disposición es que pueden constituir fundaciones con arreglo a la normativa general del Estado o con arreglo a los acuerdos o convenios de cooperación suscritos con el Estado y sus disposiciones de desarrollo.

Las asociaciones y entidades creadas por las minorías que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social gozarán de un régimen fiscal favorable, como si fueran entidades sin fin de lucro o entidades benéficas privadas.

Tan atractiva simplicidad no se da en el caso de las fundaciones de la Iglesia católica. En ejecución del Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, de 3 enero de 1979, que se firmó con la Santa Sede, se dictó el Real Decreto 589/1984, de 8 de febrero, con el objeto de establecer el cauce para la adquisición de personalidad jurídica de las fundaciones erigidas canónicamente y de las fundaciones de ellas dependientes que, además, no están sometidas a Protectorado alguno porque el citado Real Decreto no contempla esta tutela administrativa.

Si las fundaciones tienen carácter religioso y son creadas por la Iglesia católica, se inscriben en el Registro de Entidades Religiosas. Pero si las fundaciones de la Iglesia católica no persiguen fines religiosos, no pueden acogerse al amparo del derecho de libertad religiosa; de ahí que se les aplique la normativa reguladora de las fundaciones benéfico-privadas, y se les veda el acceso al Registro de Entidades Religiosas.

Abordando brevemente esta temática, termino de reseñar el contenido e interés que despierta esta obra, dotando de alma y sentido a la Ley de Fundaciones y su régimen reglamentario en España, con ponencias que apuntan tanto al sustrato de las cuestiones de fondo, como a sus innumerables ramificaciones en el mundo del Derecho público y privado.

IRENE BRIONES

RUANO ESPINA, LOURDES: *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*, Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca, 1998, 140 pp.

La interdisciplinariedad del Derecho Eclesiástico del Estado se pone de manifiesto, una vez más, en este trabajo de Ruano sobre la aplicación del IVA a los entes eclesiásticos. La autora, partiendo del marco constitucional español de cooperación del Estado con la Iglesia católica y las demás confesiones religiosas, trata un tema de gran actualidad y no exento de dificultades tanto técnicas como prácticas.

Si bien considera que la cooperación en materia económica es potestativa por parte del Estado, la justifica por las actividades de las confesiones religiosas que se encaminan a la realización efectiva del derecho de libertad religiosa. Por otra parte,

hace hincapié en la supresión del sistema recaudatorio de la Iglesia y en las desamortizaciones de bienes eclesiásticos como fundamentación histórica del sistema de financiación directa de la Iglesia católica por parte del Estado español, adoptado por la Constitución de 1837 y mantenido prácticamente hasta nuestros días salvo los paréntesis de la I y II Repúblicas.

Tras una breve introducción respecto del significado de la cooperación económica, directa e indirecta, del Estado a las confesiones religiosas, Ruano estructura su trabajo sobre la base de analizar:

- 1.º El impuesto sobre el IVA, su naturaleza, ámbito de aplicación, delimitación del hecho imponible y del sujeto pasivo y su funcionamiento.
- 2.º La aplicación del impuesto a los entes de la Iglesia católica.
- 3.º La aplicación del impuesto a otras confesiones religiosas.

Finalizando su estudio con unas conclusiones claras y bien estructuradas, a las que siguen la inclusión de unos anexos normativos que, sin duda, facilitan la lectura del libro al no tener que recurrir a la consulta de textos espacialmente lejanos al lector.

Siguiendo la estructura descrita, la autora pone de manifiesto la problemática concreta que ha ido generando la aplicación del IVA a los entes eclesiásticos. Aplicación derivada, por una parte de la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea y, por otra, de la aprobación, entre otras, de la Directiva 91/680/CEE que ha supuesto la modificación de la legislación española en materia impositiva.

En relación a la Iglesia católica, Ruano señala la problemática emanada directamente de la entrada en vigor de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dado que la misma es posterior a la fecha de suscripción del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, entre el Estado y la Santa Sede.

Centra su investigación, básicamente, en las operaciones de entrega de bienes y de prestación de servicios que constituyen el hecho imponible. Analiza los mecanismos de funcionamiento del impuesto para saber los supuestos en los que las confesiones religiosas y sus entes están obligadas a soportar la carga tributaria del impuesto, cuándo están exentas del mismo o cuándo deben soportarlo como consumidores finales, a pesar de reconocérseles una exención. Todo ello teniendo en cuenta que al ser el IVA un impuesto plurifásico, que debe ser soportado por el consumidor final pero puede ser deducido por los que han intervenido en las distintas fases de producción y distribución, representa para aquéllos un crédito frente a la Hacienda Pública, dado que en las autoliquidaciones periódicas el importe a ingresar será igual a la diferencia entre el IVA repercutido y el soportado.

Además, Ruano subraya que, si bien ni la Ley ni el Reglamento sobre el IVA mencionan de forma expresa a la Iglesia católica o a las restantes confesiones religiosas, el artículo 2.2º de la LIVA, al igual que la Orden de 29 de febrero de 1988 establecen que respecto de la aplicación del impuesto se estará a lo dispuesto en los Convenios internacionales suscritos.

La autora va analizando las distintas resoluciones emanadas, unilateralmente, de la Dirección General de Tributos en orden a su aplicabilidad al Acuerdo sobre Asuntos Económicos y a la regulación del impuesto a supuestos concretos. Considera que las citadas normas, al establecer, por una parte, criterios interpretativos y por otra, el alcance de determinados beneficios fiscales, vulneran el principio de colaboración inspirador del Acuerdo económico.

Señala la relevancia de distinguir, claramente, entre las operaciones o actividades no sujetas a tributación y aquellas otras que están exentas de la misma, porque la diferencia entre las dos figuras tributarias, no sujeción y exención, es difícil en la práctica y genera problemas que podrían evitarse. Dado que no es lo mismo que no nazca la deuda tributaria respecto de una actividad a que ésta esté exenta.

Muestra cómo el complejo sistema de aplicación del impuesto, en determinados supuestos, caso, por ejemplo, de las publicaciones de boletines eclesiásticos o de la enseñanza de estudios eclesiásticos en Universidades de la Iglesia, impiden beneficios desde un punto de vista tributario a las actividades de la Iglesia.

Plantea las contradicciones entre las distintas soluciones dadas por la Dirección General de Tributos ante consultas concretas de aplicación del impuesto y pone de manifiesto la cierta uniformidad que se produce en las decisiones emanadas de los Tribunales.

Por otra parte, analiza los supuestos de no sujeción al impuesto, por ejemplo, respecto de los objetos destinados al culto, que son contrarios al Derecho comunitario que debe ser cumplido por España, al igual que lo hace respecto de las exenciones limitadas como factor perturbador del funcionamiento del tributo o la distinción problemática que plantean las exenciones plenas.

Otra importante cuestión planteada por la autora viene referida a la complejidad y a las dificultades de aplicación del impuesto a las obras de rehabilitación y a las de reparación de edificaciones y de bienes muebles, obras de arte, retablos, etc. Dada la importancia y magnitud del patrimonio histórico, artístico y cultural que la Iglesia católica tiene en este país, aproximadamente el 80% del montante, la autora debería, quizás, haber dedicado una mayor atención al tratamiento de esta cuestión.

En la aplicación del IVA a otras confesiones religiosas, Ruano sigue la misma estructura que al referirse a la Iglesia católica. Trata las cuestiones relativas a las operaciones no sujetas al impuesto y a las que están exentas señalando la problemática existente, aunque lo hace esquemáticamente. Al igual que sucede con el tema anterior, el lector agradecería, sin duda, un desarrollo más amplio de la difícil aplicación de los beneficios fiscales a los entes correspondientes.

En consecuencia, nos permitimos animar a la autora, desde estas líneas, a seguir por el camino iniciado y a retomar un tema de tanta enjundia, conflictividad y repercusiones económicas como el que ha planteado.

En resumen, estamos ante un trabajo, serio y claro, que muestra las contradicciones internas del sistema y la inoperatividad de ciertas normas. Es, por tanto, un libro

de obligada lectura para los que desean conocer la difícil aplicación de un impuesto complejo que, siguiendo las directrices europeas, incide en las actividades y en el tráfico jurídico emanado de las confesiones religiosas.

M.^a LUISA JORDÁN VILLACAMPA

G) ENSEÑANZA

ESPÓSITO, BRUNO: *Riconoscimento civile dei titoli accademici ecclesiastici in Italia: studio per la realizzazione di un pieno pluralismo*, Editorial Millennium Romae, Roma, 1996, 407 pp.

El libro que presentamos se dedica a la exposición y análisis crítico del sistema italiano de reconocimiento de efectos civiles a los títulos académicos eclesiásticos de los Centros Superiores de Ciencias Eclesiásticas dependientes de la Santa Sede. El padre Bruno Espósito, desde su cargo de secretario general de la Universidad de Santo Tomás de Aquino en Roma, conoce de primera mano la trascendencia práctica que esta cuestión presenta para el millar de alumnos, eclesiásticos y laicos, que cursan sus estudios en los Centros Superiores de Ciencias Eclesiásticas italianos (integrados por Universidades Pontificias, Ateneos y Facultades Eclesiásticas, Institutos Superiores de Ciencias Religiosas e Institutos de Ciencias Religiosas), lo que le ha llevado a realizar un riguroso y completo análisis histórico y jurídico de este problema.

El libro de Bruno Espósito aborda la cuestión del reconocimiento civil de los títulos eclesiásticos desde una perspectiva amplia, partiendo de un análisis de los estudios superiores eclesiásticos, de su evolución histórica y de su regulación actual, que permite comprender mejor las coordenadas actuales del problema.

– El primer capítulo se dedica así a describir la evolución histórica de la enseñanza de las disciplinas eclesiásticas en el *iter* seguido por la institución universitaria desde sus orígenes en la Alta Edad Media. En este análisis histórico, el autor pone especial énfasis en resaltar los tres puntos siguientes:

a) El papel determinante de la Iglesia en la formación y desarrollo de las universidades hasta el siglo xv, y el predominio en sus orígenes de la autoridad papal en el otorgamiento de los títulos académicos conferidos por la universidad, sobre todo en la concesión de la *licentia ubique docendi*. La función desarrollada por las universidades era considerada por los pontífices como esencialmente religiosa, al servicio de la Iglesia, y aunque esta afirmación era más teórica que real (pues muchos de los que cursaban estudios en las universidades hacían carrera al servicio de las ciudades o de los príncipes), la generalizada dependencia de las universidades respecto de la Iglesia se mantuvo porque los monarcas (con la notable excepción de Federico II cuando fundó la universidad de Nápoles), no exigían todavía que el Esta-