

la financiación de la libertad religiosa –que para eso es el título del libro– y lo que, por lo demás, resultaría discutible en relación con la última de las contribuciones. Dejaba entrever también que ello no es decir mucho por cuanto, hoy día, la mayor parte del Derecho eclesiástico es precisamente eso –financiación de la libertad religiosa–. En realidad hay algo mucho más importante –y que significa mucho más– que tienen en común los trabajos reunidos en este volumen y no es otra que su calidad. Es por ello por lo que nos encontramos ante un buen libro de Derecho eclesiástico.

DAVID GARCÍA-PARDO

JIMÉNEZ ESCOBAR, Julio, *Los beneficios fiscales de la Iglesia católica. Negociación, fundamento y alcance*, Editorial Desclee De Brouwer, S.A., Bilbao, 2002, 371 pp.

Resulta bastante frecuente encontrar, entre la doctrina eclesiasticista española, numerosos estudios relativos a la cuestión de la financiación de las confesiones. Ha sido éste, y continúa siéndolo, un tema que interesa de manera particular a nuestra eclesiasticística, por cuanto plantea cuestiones de relevancia para nuestra disciplina como son: la cooperación del Estado español con las confesiones, la igualdad de tratamiento entre los distintos grupos religiosos, el fundamento de la pervivencia, hoy día, en un Estado aconfesional, de un régimen de colaboración económica muy beneficioso para una de estas confesiones, etc. El tema ha sido abordado de muy diversos modos, defendiéndose posturas claramente diferentes en unos y otros casos. Sin embargo, no abundan los estudios realizados sobre esta materia desde un punto de vista técnico-fiscal. Y éste es el caso de la obra que comentamos, titulada *Los beneficios fiscales de la Iglesia católica. Negociación, fundamento y alcance*. No quiere ello decir que el autor, Julio Jiménez Escobar, profesor titular de la Facultad de Ciencias Económicas y Empresariales de Córdoba (ETEA), haya enfocado el tema desde la óptica de las previsiones fiscales, de forma aséptica, olvidando interesarse por los aspectos sociales, políticos y jurídicos que han conducido al establecimiento del régimen fiscal que analiza. Todo lo contrario, pues, como puede fácilmente deducirse del subtítulo de esta obra, el autor ha querido ahondar en los elementos fundamentales –en el estricto sentido de la palabra– de este régimen, centrándose así en la negociación, el fundamento y el alcance del mismo. Este interés por centrarse en estos aspectos tiene, intuimos, una doble causa. Por un lado, el hecho de que esta obra, como reconoce el propio autor, no es sino la primera parte de una de mayor envergadura que, como tesis doctoral, defendió en el curso 1997-1998, bajo el título «La tributación de la Iglesia católica en el ordenamiento jurídico español».

Y por otro, porque, como advierte oportunamente, la normativa tributaria es marcadamente cambiante, y «sólo conociendo el porqué y el para qué de las normas podremos realizar una correcta interpretación y aplicación de las mismas en cualquier contexto de evolución normativa». No obstante, el análisis de estos aspectos lo ha realizado desde una óptica diferente de la que estamos acostumbrados los eclesiasticistas, aplicando un criterio más técnico, producto de su propia formación jurídica como fiscalista.

La obra, que se dedica exclusivamente al análisis de los beneficios fiscales de los que goza la Iglesia católica, se divide en cuatro grandes bloques, que se corresponden básicamente con los contenidos apuntados en el subtítulo de la misma.

El primero de ellos se dedica al análisis del proceso negociador que dio como fruto la firma de los Acuerdos y, consecuentemente, el establecimiento de un nuevo régimen fiscal para la Iglesia católica. Como afirma el propio autor, para valorar adecuadamente este proceso negociador resulta necesario conocer previamente los beneficios fiscales de que disfrutaba la Iglesia católica en el momento de iniciarse los trabajos preparatorios del Acuerdo Económico. De ahí que, tras realizar una breve alusión a los precedentes político-jurídicos inmediatos que condujeron a la firma de los Acuerdos de 1979 —que pusieron fin al Concordato de 1953—, el autor consagre las primeras páginas de esta obra a la exposición sistemática de los beneficios fiscales establecidos en dicho Concordato. Se presenta así, muy acertadamente a nuestro modo de ver, el punto de partida de la negociación permitiendo realizar una valoración más adecuada de la evolución sufrida en esta materia a raíz del Acuerdo y de la aportación realizada por el mismo. Además, el conocimiento de las ventajas fiscales previstas para la Iglesia católica al inicio del proceso negociador, proporciona los elementos necesarios para comprender los debates y discusiones de las Comisiones constituidas al efecto y permite apreciar en su justa medida tanto el trabajo que éstas realizaron como los resultados obtenidos.

Como decimos, este análisis se realiza de una manera sistemática, exponiendo los distintos beneficios fiscales concedidos a la Iglesia católica ante los diferentes impuestos estatales, aludiéndose a la normativa unilateral que los regulaba, lo prescrito por ésta, el referente normativo del Concordato —si lo había—, y algunos otros términos, como los problemas que planteaban la aplicación de algunos de ellos, las opiniones doctrinales y jurisprudenciales al respecto, etc.

Tras la descripción sintética y sistemática de estos beneficios, se adentra el autor en el análisis del proceso negociador, en el que se exponen las distintas posturas mantenidas tanto por la Comisión de Asuntos Económicos, Fiscales y Patrimoniales, dependiente del Ministerio de Hacienda, como por la Comisión de la Nunciatura, así como las discusiones, los puntos de coincidencia y las discrepancias que tuvieron lugar en el seno de la Comisión Mixta Iglesia-Estado. No sólo se realzan las dificultades surgidas en el proceso, sino también en qué y

por qué se producían éstas, las implicaciones políticas y las posiciones defendidas por ambas partes. Finalmente se detallan los últimos borradores y las soluciones que se adoptaron para la elaboración definitiva del texto en 1978.

En nuestra opinión, ésta es una de las grandes virtudes de la obra, la inclusión del proceso negociador como parte fundamental de la misma, pues aporta presupuestos y elementos de juicio de significativo interés histórico, jurídico y político, permitiéndonos una interpretación y valoración más precisa del actual sistema de ventajas fiscales aprobado para la Iglesia católica. Si, además, este estudio se realiza con la exhaustividad y nitidez con que lo hace Jiménez Escobar, el interés es doble.

El segundo capítulo se consagra a la estructura y contenido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979. Tras referirse brevemente a la Introducción y a las disposiciones derogatorias incluidas en el artículo VII del Acuerdo, se procede al análisis del articulado central del mismo, que se divide en tres grandes apartados. El primero de ellos dedicado a las fuentes de ingresos de la Iglesia católica, aludiéndose tanto a las ayudas financieras directas entregadas por el Estado a la Iglesia católica, como a las normas de incentivación a las aportaciones de los fieles y al propósito de autofinanciación asumido por ésta. En el segundo se especifica el peculiar régimen tributario contemplado en el Acuerdo, es decir, los distintos supuestos de no sujeción, exención y beneficio fiscal que le son atribuidos a la Iglesia católica en el mismo. Y el tercero hace referencia a las normas de procedimiento del citado Acuerdo, relativas a la resolución de dudas o problemas, interpretación y aplicación de las normas sobre la materia, etc.

De estos tres apartados, el segundo destaca por su importancia. Se inicia éste con una de las cuestiones que mayor interés suscitaron en su momento en esta materia: la de la aplicación o no, a las entidades del artículo IV, de los beneficios fiscales previstos para las entidades del artículo V. La cuestión es de sobra conocida y surgió ante la posible aplicación a las asociaciones y entidades religiosas de carácter benéfico (contempladas en el artículo V del Acuerdo Económico), de mayores beneficios fiscales que a las propias entidades del artículo IV, consideradas más relevantes dentro del organigrama de la Iglesia. El autor acude a fuentes legales, decisiones jurisprudenciales y opiniones doctrinales para desarrollar esta cuestión, que concluyó con el reconocimiento —en la Orden de 29 de julio de 1983— a las entidades del artículo IV de los mismos beneficios fiscales concedidos a las del artículo V.

Después de este análisis, procede a examinar sistemáticamente los distintos beneficios fiscales establecidos en el Concordato, con el objeto de realizar una comparación entre éstos y las actuales previsiones contempladas en el Acuerdo de 1979. Importante estudio comparativo que no sólo pone de manifiesto la pervivencia o no de estos beneficios y la mayor o menor amplitud de su extensión y alcance, sino que, además, valora la evolución sufrida, las ventajas e inconvenientes de la nueva previsión, lo acertado o no de la misma, las discusiones al respecto, sus motivaciones, etc.

Y todo ello con el valor añadido que representa la perspectiva del análisis, técnico-fiscal, tan alejado, en cierta medida, del enfoque que, como es lógico, poseen la mayoría de los trabajos realizados por la doctrina eclesiasticista.

Con todo, nos parece que el contenido del Acuerdo Económico no queda suficientemente explícito en este apartado. Su exposición al hilo de la comparación con las previsiones establecidas en el Concordato de 1953 produce cierta confusión que dificulta la obtención de una idea precisa del contenido de la norma bilateral. Debe tenerse en cuenta, no obstante, que, como señala el propio autor en su Introducción, el objetivo de esta obra, y en concreto de este capítulo, no ha sido realizar un análisis exhaustivo del contenido del Acuerdo Económico, y que, tanto en una transcripción de los artículos III, IV y V del mismo como en el propio estudio comparativo, se pone de manifiesto dicho contenido. A pesar de ello, consideramos que la obra ganaría en claridad si le acompañase un apartado en el que se expusiesen, de manera nítida, las previsiones de dicho Acuerdo, proporcionando una referencia clara de la regulación actual.

Finaliza el autor este apartado con una interesante conclusión: no sólo continúan subsistiendo prácticamente todos los beneficios tributarios que derivaban del Concordato, sino que muchos de ellos han visto ampliado su campo de acción.

En el tercer capítulo de la obra, Jiménez Escobar pone en conexión el Acuerdo Económico y la Constitución española, tratando así de fundamentar tanto la elaboración del citado Acuerdo como su contenido específico, para lo cual realiza una serie de reflexiones en torno a la integración del mismo en el marco constitucional, tanto en lo que hace referencia a la concreta posición que éste ocupa en el mismo, como a los principios constitucionales a los que responde su elaboración y contenido. Con este objetivo, se alude a la naturaleza jurídica de los Acuerdos entre el Estado español y la Santa Sede –su carácter internacional–, a la posición ocupada por los Tratados en el sistema normativo español y a las normas para su interpretación. Sentadas estas bases generales –que, a nuestro juicio, hubieran podido obviarse, pues creemos que rompen en cierta medida el hilo conductor del trabajo–, el autor se centra en la conexión entre Acuerdo Económico y principio de cooperación, incidiendo en el hecho de que la norma bilateral no es sino una manifestación, una concreción, de este principio. No obstante, Jiménez Escobar va más allá de esta afirmación, manteniendo una postura que, a nuestro juicio, resulta desafortunada, pues sostiene que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos es una consecuencia necesaria del citado principio, y aunque reconoce que el tenor literal del artículo 16 de la Constitución no obliga, necesariamente, a una colaboración de tipo económico, considera «con rotundidad que en la fecha de la firma de los Acuerdos con la Santa Sede, la cooperación que prevé la Constitución debía concretarse, necesariamente, en una colaboración de tipo económico, puesto que las normas nacen para ser aplicadas a una realidad concreta, y, en la realidad española, difícilmente podría llevarse a la práctica una

adecuada colaboración del Estado con la Iglesia sin que el problema financiero de ésta estuviese resuelto, y, mucho menos, si se ignorara completamente». Por tanto, continúa afirmando, «la cooperación económica, en el momento de la firma del Acuerdo Económico, resulta una manifestación ineludible del principio de cooperación, pues de haberse obviado aquélla en aquel contexto histórico, difícilmente se cumpliría con los dos aspectos básicos o sustanciales que comporta el principio de cooperación: el común entendimiento entre ambas potestades para satisfacer la demanda religiosa de los ciudadanos (...) y que los poderes públicos creen las condiciones para que la libertad religiosa sea efectiva y posible, pues en aquellas fechas era inviable la autofinanciación de la Iglesia». En este punto discrepamos con Jiménez Escobar, pues entendemos que el Acuerdo Económico no es una consecuencia necesaria de la Constitución, sino que, aunque es una concreción del principio de cooperación, es fruto de la continuidad histórica más que de una relación causa-efecto inexcusable.

Justificada así la elaboración del Acuerdo Económico, por exigencia –en aquel momento histórico– del principio de cooperación contemplado por nuestra Constitución, el autor trata de fundamentar los beneficios tributarios que aquél reconoce a la Iglesia católica, tanto desde un punto de vista eclesiasticista como fiscal. Así, en la primera parte de este apartado, se exponen y valoran las distintas posiciones y argumentos de la doctrina, fundamentalmente eclesiasticista, en torno al fundamento de la colaboración económica del Estado con las confesiones, y en concreto con la Iglesia católica. Y a continuación, se analiza, desde el punto de vista fiscal, la concreta técnica empleada por el Acuerdo para llevar a cabo esta colaboración económica, es decir, el régimen de beneficios fiscales empleados en el mismo –supuestos de no sujeción, exenciones y beneficios fiscales–. Y todo ello poniéndolo en relación con la obligación tributaria (art. 31.1 de la Constitución) y los fundamentos de estas excepciones. De esta manera, no sólo se aborda la cuestión desde el punto de vista eclesiasticista, sino que también se incide en la base técnico-fiscal de la concesión de beneficios fiscales a las entidades eclesiásticas y su encaje en el sistema tributario español. El análisis de este tema desde dos disciplinas diversas, aunque conectadas en este punto, pone de manifiesto la interdisciplinariedad del Derecho eclesiástico y resulta de un enorme interés, pues proporciona una visión más completa y amplia de la materia, superando las limitaciones que presenta todo análisis parcial.

Sin embargo, creemos que hubiera sido más conveniente emplear, en este capítulo, una estructura diferente a la utilizada por el autor, quien ha fundamentado primero el régimen tributario específico contemplado en el Acuerdo en virtud del principio de cooperación para, a continuación, encuadrar ese específico régimen en los supuestos contemplados por nuestro sistema tributario. En nuestra opinión, habría sido mejor plantear primero si el régimen previsto por el Acuerdo Económico para la Iglesia católica responde plenamente a los principios del sistema tributario español, y, en la medida en que éste exceda –si exce-

de— de la norma general, si este exceso queda justificado por otros fundamentos como el principio de cooperación. De esta forma podría valorarse mejor si el tratamiento que recibe la Iglesia católica es respetuoso o no con los principios de laicidad e igualdad religiosa.

El último capítulo del libro está dedicado al ámbito subjetivo del Acuerdo, especificándose las distintas entidades eclesíásticas que son objeto de los beneficios fiscales recogidos en el mismo. Se hace referencia tanto al alcance de los entes incluidos en los artículos IV y V del Acuerdo Económico como al modo de adquisición de su personalidad jurídica. En particular, al hilo del análisis de los entes del último de los artículos citados, se desarrollan dos de las dificultades más señaladas con que cuenta la dicción de este artículo: el alcance del concepto de fines religiosos —en cuanto determinante de la naturaleza religiosa de las entidades y asociaciones de ese carácter—, y de las actividades calificadas como benéficas y asistenciales.

A tenor del contenido de este capítulo, parece lógico que se haga referencia tanto a la doctrina eclesiasticista y a la jurisprudencia —que tratan de delimitar el alcance de lo religioso—, como al ordenamiento y a la doctrina canónicos —con objeto de describir los conceptos que tanto el ordenamiento civil como el Acuerdo Económico obviaron definir—. Este recurso al Derecho canónico resulta necesario por cuanto la metodología empleada por el autor al tratar este tema desde diversos puntos de vista, exige recurrir a diversas disciplinas para su análisis, presentando así un planteamiento más preciso de la cuestión y aportando soluciones más adecuadas a la misma. Indudablemente, no puede hacerse un estudio a fondo del alcance del Acuerdo Económico sin ahondar también en los conceptos canónicos que vienen a dar la justa medida del ámbito subjetivo de aquél.

Como único apunte negativo debemos señalar la excesiva extensión de este capítulo. El autor se detiene en demasía en delimitar aspectos y conceptos como los entes de los artículos IV y V del Acuerdo o el concepto de fines y entes religiosos, entre otros, lo que, entendemos, produce un cierto desequilibrio sistemático. Este trabajo responde más a un enfoque fiscal que eclesíástico o canónico, por lo que hubiera sido suficiente con una exposición somera de estos conceptos.

Como conclusión final, debemos realizar una valoración muy positiva de esta obra. Estamos ante un trabajo completo, profundo y amplio sobre los fundamentos y el alcance del Acuerdo Económico. Destaca por la minuciosidad con que aborda los distintos aspectos analizados, que se apoya tanto en fuentes legales como en opiniones jurisprudenciales y doctrinales, lo que permite al autor tomar postura ante las distintas cuestiones que van surgiendo al hilo de este análisis.

Este estudio se distingue además —y en ello reside fundamentalmente su valor— por la óptica desde la que ha sido realizado, preferentemente fiscal, descubriendo interesantes puntos de vista a los que, en muchas ocasiones, los eclesiasticistas no prestamos la suficiente atención. Enfoque técnico-fiscal que no ha

impedido el recurso a otras disciplinas, como la eclesiasticista o la canónica, lo que resulta de gran ayuda para la comprensión global del tema y para valorar adecuadamente los aciertos y desaciertos de la actual regulación. Resultan particularmente interesantes los puntos de conexión de estas disciplinas, en especial, en la justificación fiscal del régimen previsto para la Iglesia católica. También debe destacarse la inclusión en este trabajo de una exposición clara y sistemática del proceso negociador del Acuerdo Económico y el análisis comparativo de las dos grandes normas que han regulado los beneficios fiscales de la Iglesia católica en los últimos decenios, lo que permite apreciar si se han producido importantes modificaciones en esta materia a raíz del cambio de sistema político en nuestro país.

A pesar de todas las virtudes de este trabajo, no coincidimos con el autor en el enfoque de algunos de los asuntos tratados. En particular, creemos que hubiera sido más conveniente alterar la sistemática seguida en la justificación de los beneficios fiscales recogidos en el Acuerdo Económico, tratando de analizar primero si las previsiones para la Iglesia católica exceden del régimen previsto legalmente, y, en ese caso, si este especial tratamiento queda justificado por el principio de cooperación. Tampoco compartimos la posición que mantiene respecto al fundamento del Acuerdo, al que considera manifestación ineludible del citado principio constitucional. Quizá es en este punto en el que más se percibe la falta de formación eclesiasticista del autor, lo cual no debe ser censurado en exceso. No podemos perder de vista que Jiménez Escobar destaca por su formación fiscal, y, probablemente, su mérito haya sido ése: adentrarse y compaginar sus conocimientos con otras disciplinas que escapan a su bagaje formativo pero que, al tratarse de forma conjunta, proporcionan una visión más completa de la cuestión.

JUAN ANTONIO ALBERCA DE CASTRO

RIVETTI, Giuseppe, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività non profit e for profit*, Milano, Giuffrè Editore, 2002, pp. 162+XIV.

Requisito imprescindible para entender el alcance de esta monografía es conocer previamente, siquiera sea en términos generales, qué se entiende por ONLUS, puesto que sin ellos y sin su específica regulación, la realización de este libro no hubiera sido posible. Este término hace referencia a las «Organizzazioni non lucrative di utilità sociale», a todas aquellas asociaciones o «Enti non profit» que actúan dentro del territorio italiano. Como se indica en la *Premessa*, es la reciente reordenación en la disciplina tributaria del «terzo settore» la que ha