

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

introducido nuevas figuras de relevante utilidad para las organizaciones no lucrativas de interés social (p. XIII) y lo que, cabe pensar, ha dado lugar a esta obra; todo ello unido al deseo de una minuciosa regulación de «La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici».

En opinión de Paolo Picozza, el autor de esta monografía toma el pulso a uno de los temas más complejos dentro de los concernientes a los entes eclesiásticos, cual es el de las relaciones con el ordenamiento tributario (p. VII). Dicha complejidad se fundamenta principalmente en las peculiaridades de estos entes y en que la imposición fiscal constituye uno de los aspectos más controvertidos en el ámbito de las relaciones entre el Estado y la Iglesia, por lo que el trabajo que recensionamos va a resultar sumamente clarificador en el estudio y conocimiento de esta materia.

La monografía comienza con la *Prefazione* (p. VII), realizada por el autor antes citado, donde se pone de manifiesto tanto la complejidad como la actualidad del tema.

Tras la *Premessa* (pp. XIII-XIV) en la que se expone como objetivo del libro la «ricognizione» del complejo universo de la disciplina de los entes eclesiásticos (p. XIV), Rivetti pasa a analizar, en el *Capitolo I*, «La configurazione giuridica dell'ente ecclesiastico civilmente riconosciuto». Aquí, realiza un estudio exhaustivo del concepto y modificación de ente eclesiástico, sin dejar de lado las distintas normas estatales que directa o indirectamente tienen que ver con la materia. En la *Parte I*, destinada a fijar los perfiles jurídicos, precisa, en el epígrafe relativo al ente eclesiástico en el ordenamiento estatal, que este tipo de organismo es una categoría propia del ordenamiento del Estado y no del ordenamiento canónico (p. 3) y que, por tanto, irá referida no sólo a los entes de culto católico sino también a los de culto diverso. A pesar de esta afirmación, en las páginas siguientes el autor centra su atención fundamentalmente en los primeros, para hacer referencia al resto de las confesiones o cultos en los tres últimos epígrafes de este primer capítulo. No cabe duda que Rivetti realiza un pormenorizado estudio de los entes de la Iglesia Católica. Destacan, entre otras, las siguientes reflexiones: éstos serán civilmente reconocidos conforme a los Acuerdos de 1984 entre el Estado italiano y la Iglesia Católica (p. 9) siempre y cuando estén constituidos y aprobados por la autoridad eclesiástica (p. 11), lo que no significa que todos aquellos que posean personalidad canónica también la tengan civil, ya que para poder obtener el reconocimiento de la personalidad jurídica se habrán de cumplir una serie de requisitos (pp. 14-16). Éstos quedarán alterados por la Ley Bassanini de 15 de mayo de 1997, n. 127 porque a través de ella se elimina «l'obbligo di richiedere, in funzione consultiva, il parere al Cos. Stato», requisito que había sido establecido por el artículo 1 de la Ley 222/1985. Tras el desarrollo de estos temas a los que se ha hecho referencia se analizan los tiempos de la actividad instructoria (pp. 18-19); la naturaleza vinculada o discrecional del acto de reconocimiento (pp. 19-22); las novedades introducidas por el D.P.R. de 10 de

febrero de 2000, n. 361 (pp. 26-32) y un largo etcétera de puntos hasta concluir un minucioso estudio sobre los entes eclesiásticos católicos. Posteriormente, el autor abordará el análisis de los organismos de las confesiones distintas a la Iglesia Católica dado que tiene en todo momento presente que en el ordenamiento transalpino existen otras confesiones además de aquélla. Para finalizar este capítulo referido a la consideración general del ente eclesiástico civilmente reconocido, se relacionan las diversas categorías de entes y la normativa acerca del reconocimiento de la personalidad jurídica civil de los mismos, sin la cual no serían aplicables los beneficios fiscales que se estudiarán en páginas posteriores.

Los perfiles tributarios se abordan en dos capítulos de la *Parte II* de la obra: *Capítulo II* destinado a *La qualificazione tributaria e la determinazione del reddito degli enti ecclesiastici* y el *Capítulo III* a *Gli obblighi contabili e le principali agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette ed imposta sul valore aggiunto*.

El primero hace hincapié en la distinción existente en el ordenamiento italiano entre los entes comerciales y los no comerciales, entre los «Enti for profit» y los «Enti non profit», todo ello dependiendo del desarrollo de las actividades de éstos (p. 55). Así las cosas, para establecer dicha calificación no tiene importancia alguna la naturaleza privada o pública de los mismos, la relevancia social de las finalidades perseguidas, la ausencia de fin de lucro o el destino de los resultados de gestión; lo que verdaderamente cobra interés a la hora de calificar un ente como comercial o no, es la actividad esencial que realiza, si tiene o no este carácter. Como consecuencia de lo dicho, los entes religiosos no pueden ser considerados de otra forma que como no comerciales dado que tienen por objeto principal una actividad religiosa o de culto (p. 56). Por ello, al decir de Berlingó, pueden asimilarse a asociaciones o fundaciones (p. 57). Además, se pueden considerar «Enti non profit» en atención a la falta de lucro subjetivo.

Tras la determinación de los entes eclesiásticos como «non profit», en el segundo epígrafe se estudia la posibilidad de los mismos de llevar a cabo actividades distintas al culto y a la religión (p. 57) y es precisamente en el desarrollo de éstas cuando se les aplican las leyes estatales y el régimen tributario concernientes a la actividad que desarrollan. A este respecto, la Jurisprudencia advierte que los actos comerciales no se pueden convertir en prevalentes o constitutivos (pp. 58-59). Sólo la no preponderancia de los mismos y la relación instrumental con la actividad institucional permite al ente eclesiástico desarrollar actividades distintas sin el riesgo de perder la calificación inicial de ente no comercial (p. 60). Sin embargo, el artículo 19 de la Ley 222/1985 sanciona el cambio sustancial tanto del fin y destino de los bienes, como del modo de existencia de un ente eclesiástico civilmente reconocido, de forma que cabe la posibilidad de revocar su reconocimiento civil. En otras palabras, el organismo considerado en principio como «Ente non profit» puede pasar a ser entendido como «Ente for profit».

Sanciones aparte, desde el momento en que la personalidad jurídica es adquirida y se produce la inscripción en el respectivo registro (art. 5 de la

Ley 222/1985), el ente eclesiástico se transforma en una sociedad patrimonial y administrativa autónoma que se considerará sujeto pasivo «sul reddito» de las personas jurídicas (p. 65) y se le asignará un número de código fiscal que supone la inscripción en el elenco dell'Anagrafe Tributaria. Llegados a este punto cabría preguntarse cuáles son las reglas para la determinación del «reddito complessivo». En principio, no hay particularidad en el supuesto de los organismos eclesiásticos en cuanto que se les aplican las relativas a la categoría general de entes no comerciales (p. 66). El «reddito» de los mismos está formado por la suma de distintas categorías: «redditi di impresa, fondiari, di capitali, diversi...» (pp. 66-67), al análisis de los cuales el autor dedica los epígrafes siguientes (pp. 68-79). A continuación se desmembran las relaciones entre los entes eclesiásticos y el IRAP, así como entre dichos entes y el IVA (haciéndose especial referencia a las operaciones con la Ciudad del Vaticano), sin olvidar los organismos eclesiásticos «sostituti d'imposta» y la sustentación del clero y la financiación de los entes eclesiásticos.

El tercer capítulo comienza analizando las obligaciones contables generales, tanto si la actividad desarrollada por el ente eclesiástico es de carácter no comercial como si ésta es combinada con el ejercicio de actividades comerciales, en cuyo caso se habrán de llevar contabilidades separadas (p. 94). Posteriormente, Rivetti centra su atención en los «singoli libri e registri», enumerando todos los existentes, entre los que cabe destacar: «il registro dei religiosi, il libro giornale, il libro degli inventari, registro delle fatture, registro delle acquisti...». Después se ocupa de las reducciones y exenciones en materia de impuestos directos y de IVA. Este capítulo finaliza con el planteamiento de la posible inconstitucionalidad de la normativa tributaria, dato que se confirma en algunas sentencias de la Corte Constitucional (pp. 108-115).

La *Parte III* del libro afronta directamente el tema de los *Enti ecclesiastici ed ONLUS* en un único capítulo: «Categoria degli enti religiosi nella riforma del Terzo settore». La reforma a la que hace referencia este *Capitolo IV* se lleva a cabo por el D.Lgs. de 4 de diciembre de 1997, n. 460, donde se hace aún más patente la fractura entre la normativa civil y la tributaria (p. 119) y donde se regulan las ONLUS, que conforme al artículo 10, *comma* 1 del citado Decreto legislativo se identifican con «associazioni, comitati, fondazioni, società cooperative e altri enti di carattere privato...». Las actividades de estos organismos se detallan en la página 121 de esta monografía. Pero ¿por qué hablar y tratar los ONLUS cuando el libro va referido a los entes eclesiásticos? La solución a esta pregunta se encuentra en el artículo 10, *comma* 9 del citado Decreto, dado que aquí se establece la posibilidad de que aquellos entes sean considerados Organizaciones no lucrativas de interés social (p. 124). Pero nótese además que los organismos eclesiásticos, cuyo análisis da razón a esta obra, tienen la posibilidad de desarrollar actividades distintas y configurarse como ONLUS «parziali» (p. 124). Aceptada la configuración como Organizaciones de utilidad social de los organismos

eclesiásticos, ya sea total o parcial, seguidamente se analizan los requisitos formales para su constitución (pp. 126-128), las características fiscales (pp. 128-130), las escrituras contables (pp. 131-132) y los controles de la Administración (132-135).

Por lo demás, la monografía finaliza con un ejemplo práctico de constitución de un ONLUS, con el Estatuto del mismo (pp. 137-143) y con varios índices: bibliográfico (pp. 145-152), de referencias jurisprudenciales y administrativas (pp. 153-155), de autores (pp. 157-158) y analítico (pp. 159-161).

Como se ha podido observar a lo largo de estas páginas, Rivetti realiza un detallado estudio de la figura de los entes eclesiásticos, principalmente desde el punto de vista tributario, sin abandonar el tratamiento civil y concordatario de los mismos. Además, exhaustivo ha sido el tratamiento de las novedades introducidas por el Decreto 460/1997 (principalmente en lo concerniente a los ONLUS) que, en palabras de algún autor, «... presenta caratteri di indubbia novità. Dopo numerose traversie, il decreto legislativo sulla disciplina tributaria degli enti senza scopo di lucro è diventato realtà. Un primo importante riconoscimento per il terzo settore, anche se molto resta ancora da fare» (Francesco Salinas).

Baste lo dicho para entender que esta monografía resulta de gran utilidad no sólo para aquellos que tengan interés en la peculiar disciplina de los entes eclesiásticos, sino para quienes extiendan este interés a los entes «non profit e for profit» y a la nueva figura jurídica de los ONLUS en el Derecho transalpino.

MARÍA DEL MAR LEAL ADORNA

I) DERECHO MATRIMONIAL Y DE FAMILIA

AZNAR GIL, Federico R., *Derecho Matrimonial Canónico*, 2 vols., Universidad Pontificia, Salamanca, 2002, 471 pp. (vol. I) y 280 pp. (vol. II).

La presente obra tiene como antecedentes las ediciones de 1983 y 1985. Actualmente el autor dedica el volumen primero al estudio de cuestiones generales sobre el Derecho matrimonial canónico y a los impedimentos, y el segundo, al examen del consentimiento. Ello nos da una idea de la amplitud y minuciosidad de la obra que tenemos en las manos.

El objeto de la misma es el estudio de las leyes, normas... promulgadas por la autoridad eclesiástica competente que regulan la materia del matrimonio sujeta a la jurisdicción de la Iglesia. Además, en la medida en que el matrimonio es una