

LA APLICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I.V.A.) A LAS ENTIDADES ECLESIASTICAS

1.—INTRODUCCION

Transcurrido un año largo desde la entrada en vigor del IVA en España, y ya asimiladas por los estudiosos las avalanchas de información, legislación, consultas vinculantes, etc., que se produjeron en los últimos meses de 1985 y durante 1986, ha llegado el momento del análisis reposado de las múltiples cuestiones técnicas que este nuevo Impuesto plantea y que, lamentablemente, dada la precipitación con que fue implantado, no fue posible realizar previamente al comienzo de su aplicación. De entre todas ellas, en este trabajo nos proponemos analizar algunas de las más importantes de las que afectan a la aplicación del Impuesto a las entidades eclesiásticas.

Queremos advertir desde el principio, que nuestro estudio se centrará en algunos aspectos problemáticos, e incluso novedosos, que tienen su origen en la especial naturaleza de la presencia de la Iglesia Católica en relación jurídico-tributaria, dejando para otra ocasión y para trabajos de otro tipo, aquellos problemas de índole práctica que no afectan a las entidades eclesiásticas por serlo, sino que se derivan de la propia operativa del Impuesto y afectan tanto a este tipo de entidades como a cualquier otro contribuyente.

Consecuentes con el anteriormente indicado planteamiento, nuestro análisis se centrará en los siguientes aspectos:

— La determinación del sujeto pasivo en la relación jurídico tributaria derivada del IVA, cuando este Impuesto resulte de aplicación a entidades eclesiásticas.

— La extensión de la obligación de entidades eclesiásticas, de aceptar la repercusión del IVA realizadas por sus suministradores de bienes y servicios.

2.—LA DETERMINACION DEL SUJETO PASIVO EN LA RELACION JURIDICO-TRIBUTARIA I.V.A., CUANDO ESTE IMPUESTO RESULTE DE APLICACION A LAS ENTIDADES ECLESIASTICAS

2.1. *La sujeción genérica de la Iglesia Católica al sistema fiscal y, en particular al IVA.*

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Gobierno Español, de 3 de Enero de 1979, ratificado por Instrumento de 4 de Diciembre del mismo año, representa una clara admisión, por parte de la Iglesia Católica, de su sometimiento al sistema fiscal español, si bien con las excepciones (supuestos de no sujeción) y exenciones que en el mismo contemplan. En consecuencia, no ofrece duda

que la Iglesia Católica, siempre de conformidad con los principios del mencionado Acuerdo, es susceptible de constituir sujeto pasivo en la relación jurídico-tributaria IVA, si reúne los requisitos que para ello exige la legislación española.

A estos efectos, y como primera cuestión, debe tenerse en cuenta que no es sujeto pasivo aquél sobre quien recae el IVA como un costo (consumidor final o empresario-profesional exento: enseñanza, profesiones médicas, etc.), sino 'las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto' y 'las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto', todo ello, según lo dispuesto en el art. 24 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 2028/1985, de 30 de Octubre.

En este sentido, no ofrece duda que la Iglesia Católica —y, consecuentemente, las entidades eclesiásticas que la integran— cuando realiza explotaciones económicas y cuando obtiene rendimientos por cesiones de uso de su patrimonio que estén consideradas sujetas y no exentas en la regulación del Impuesto (alquileres de locales de negocio, por ejemplo), resulta sujeto pasivo del IVA, pues:

a) Es persona jurídica y destina patrimonios separados a la realización de operaciones sujetas al IVA.

b) Reúne los requisitos para ser considerada empresario a efectos del IVA, señalados por el art. 6º del Reglamento del Impuesto (realizar habitualmente actividades empresariales o ser arrendadora de bienes).

La susceptibilidad de la Iglesia Católica para constituir sujeto pasivo del IVA, por ser empresario a tal efecto, se ve reforzada por el hecho de que el sometimiento de la Iglesia al sistema fiscal español, operado por medio del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, al que antes nos referimos, lo es expresamente a los Impuestos más característicamente empresariales (Licencia Fiscal e Impuesto sobre Sociedades), al disponer el art. IV,1,b) de dicho Acuerdo, que la exención de los Impuestos reales o de producto, sobre la Renta y sobre el Patrimonio, no alcanzará —entre otros supuestos— a los rendimientos que las entidades eclesiásticas pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido.

2.2. La problemática de la elección del sujeto pasivo en la aplicación del IVA a las entidades eclesiásticas

Aceptada ya la sujeción genérica de la Iglesia Católica y de las Entidades eclesiásticas que la integran al IVA, la compleja estructura organizativa eclesial y la gran diferencia de naturaleza de las operaciones y actividades que realiza la Iglesia, obligan a una reflexión para la determinación del sujeto pasivo concreto del Impuesto.

El art. 24 del Reglamento abre dos vías diferentes para la determinación de dichos sujetos pasivos concretos:

a) Según el núm. 1,1º de dicho precepto, lo son 'las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto'.

b) El núm. 2 del citado artículo, acepta una segunda modalidad, al establecer que 'tienen consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de

bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyen una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al Impuesto'.

Entre ambas posibilidades, pues, deberá moverse la determinación de los sujetos pasivos concretos, cuando de la aplicación del IVA a entidades eclesiásticas se trate.

A tal efecto, deberá tenerse en cuenta —como quedó dicho al principio de este apartado— los problemas derivados de la gran diversidad de actividades desarrolladas por las entidades eclesiásticas y su muy distinta naturaleza a efectos del Impuesto, así como la muy compleja y descentralizada estructura organizativa y de gestión de la Iglesia —sobre todo de la diocesana— para el desarrollo de dichas actividades; al estudio de dichos factores, dedicamos los siguientes apartados de este trabajo.

2.3. *La diversidad de actividades realizadas por las entidades eclesiásticas*

El análisis de las actividades que desarrollan las entidades eclesiásticas, nos conduce a la conclusión de que las mismas tienen muy distinta naturaleza a efectos del Impuesto, lo que, como veremos, puede plantear graves problemas operacionales en determinados supuestos de elección de los sujetos pasivos concretos.

En efecto, un recorrido por los supuestos de exención que se recogen en el art. 8 del Reglamento del Impuesto, así como la lectura del Acuerdo Iglesia-Estado sobre Asuntos Económicos, nos permite establecer que las entidades eclesiásticas realizan, al menos, las siguientes actividades cuya naturaleza es diferente a efectos del IVA:

— *Actividades exentas*

A) Prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria realizados por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos privados en régimen de precios autorizados (Exentas según el art. 13.1.2º del Reglamento).

B) Prestaciones de servicios de asistencia social, realizadas por la misma clase de entidades y relacionadas con la protección y asistencia a la infancia, tercera edad, minusválidos y otras minorías marginadas (Exentas según el art. 13.1.8º, del Reglamento).

C) Prestación de servicios relativos a la educación de la infancia o de la juventud, a la enseñanza en todos los niveles y grados del sistema educativo, a las escuelas de idiomas y a la formación o al reciclaje profesional, realizadas por Centros docentes, así como los servicios de alimentación, alojamiento y transporte accesorios a los anteriores prestados directamente por los mencionados Centros, con medios propios o ajenos (Exentas según el art. 13.1.9º del Reglamento).

D) Cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines por instituciones religiosas legalmente reconocidas, para el desarrollo de actividades de hospitalización, asistencia sanitaria, asistencia social, educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional (Exentas según el art. 13.1.11 del Reglamento).

E) Prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidas que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que, además, no perciban de los

beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos (Exentas según el art. 13.1.12 del Reglamento).

F) Prestación de los servicios siguientes, efectuados por entidades de Derecho Público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.
- b) Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos y parques zoológicos.
- c) Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.
- d) La organización de exposiciones y conferencias (Exentos según el art. 13.1.14 del Reglamento).

G) El transporte de enfermos o heridos en ambulancias o vehículos especialmente adaptados para ello (Exento según el art. 13.1.15 del Reglamento).

H) Arrendamientos que tengan por objeto los siguientes bienes:

- a) Terrenos, incluidas las construcciones de carácter gratuito utilizadas para la explotación de fincas rústicas.
- b) Edificios o partes de los mismos destinados exclusivamente a viviendas, incluidos los garajes y anexos accesorios a éstas últimas y los muebles arrendados conjuntamente con ellas (Exentos según el art. 13.1.23 del Reglamento).

— *Actividades no sujetas*

A pesar de que el art. 8 del Reglamento del IVA, al establecer los supuestos de no sujeción, no contempla ninguno que directamente se relacione con las actividades típicas de las entidades eclesíásticas, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre España y la Santa Sede, de 3 de Enero de 1979, señala los siguientes supuestos de actividades no sujetas a los impuestos sobre el consumo (Art. III del Acuerdo):

- a) Recabar prestaciones de los fieles, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblacones.
- b) La publicación de documentos de las autoridades eclesíásticas competentes y su fijación en los sitios de costumbre.
- c) La actividad de enseñanza en seminarios, así como de las disciplinas eclesíásticas en Universidades de la Iglesia.
- d) La adquisición de objetos destinados al culto.

Es evidente que al ser el IVA un impuesto indirecto sobre el consumo (véase la exposición de motivos de su Ley reguladora, apartado II, ámbito objetivo de aplicación), los anteriormente citados supuestos de no sujeción a este tipo de impuestos, recogidos en el Acuerdo Iglesia-Estado, están vigentes con relación al IVA.

Se nos plantean así, dos clases de problemas:

Por una parte, la existencia de supuestos de no sujeción al IVA no contemplados en las disposiciones españolas específicamente reguladoras del Impuesto.

De otro lado, el hecho de que resulten no sujetas operaciones tales como la adquisición de objetos destinados al culto, que gozan de tal naturaleza por razón del destino (culto), que un único y determinado destinatario (Iglesia), dé a los bienes adquiridos.

Las repercusiones de ambos problemas serán analizadas dentro de este mismo trabajo, independientemente.

— *Actividades sujetas y no exentas*

Junto a las actividades no sujetas y exentas recogidas en las enumeraciones anteriores, resulta observable la realización por las entidades eclesiásticas de, al menos, las siguientes que, enumeradas con pretensión meramente enunciativa, deben ser calificadas de sujetas y no exentas del IVA:

— Librería.

— Imprenta.

— Venta de joyas, alhajas, piedras preciosas y semipreciosas, perlas naturales y cultivadas, objetos elaborados totalmente con metales preciosos, bisutería fina que contenga piedras preciosas o semipreciosas o los referidos metales, aunque sea en forma de bañado o chapado. (Estas ventas son realizadas frecuentemente en santuarios, catedrales, etc.).

— Servicios en Casas Sacerdotales. (Tal como actualmente están configurados los servicios de las Casas Sacerdotales, quedan sujetos y no exentos al IVA, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 13.1.8º del Reglamento —prestaciones de servicios de asistencia social a la tercera edad— al que ya nos hemos referido anteriormente).

— Explotaciones agrícolas y ganaderas.

— Fabricación de dulces, chocolates, licores, etc.

Todas estas actividades —y otras que puedan realizar las entidades eclesiásticas— sujetas y no exentas, quedan sometidas a tipos impositivos distintos y son susceptibles, en principio, de que a ellas resulten aplicables distintos regímenes de los previstos en la regulación del IVA, lo que constituye, indudablemente, un nuevo factor de complejidad en la aplicación del Impuesto a las entidades eclesiásticas.

2.4. *La estructura operativa de la Iglesia en relación con las actividades relacionadas con el IVA*

Resulta sobradamente conocido que para la realización de las actividades que han quedado reseñadas (y de tantas otras que, con toda seguridad, vienen realizando las entidades eclesiásticas y son desconocidas para el autor de este trabajo), la Iglesia Católica cuenta con una estructura organizativa compleja y operativamente muy descentralizada.

Así, y centrándose únicamente en las Iglesias diocesanas que son, seguramente, a las que más afecta este problema, nos encontramos con:

a) Actividades desarrolladas y controladas por la propia curia diocesana.

b) Actividades desarrolladas por unidades operativas y de gestión independientes, pero sin personalidad jurídica, bajo control más o menos directo de la curia.

c) Actividades desarrolladas directamente por las parroquias (con personalidad jurídica propia).

d) Actividades desarrolladas por unidades operativamente independientes, sin personalidad jurídica propia, bajo control de las parroquias.

e) Actividades desarrolladas por fundaciones con personalidad jurídica propia, pero dependientes de la curia diocesana para el control del cumplimiento de sus fines.

No existe duda alguna, a nuestro juicio, de que estas especiales características organizativas de la Iglesia, deben ser tenidas en cuenta a la hora de determinar los sujetos pasivos concretos del Impuesto, pues ellas podrán determinar, como veremos más adelante, una gran complejidad en el manejo, coordinación y control de la información precisa para elaborar las declaraciones-liquidaciones reglamentarias.

2.5. La elección del sujeto pasivo

2.5.1. La personalidad jurídica como factor determinante de la cualidad de sujeto pasivo. Problemas que plantea en relación con las entidades eclesiásticas

Según hemos visto en 2.2., el art. 24.1.1º del Reglamento del IVA, concede la cualidad de sujeto pasivo a las personas físicas o jurídicas que tengan la condición de empresarios o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al Impuesto.

La aplicación de este precepto a las entidades eclesiásticas, nos llevaría a otorgar la condición de sujeto pasivo —por lo que a las Iglesias diocesanas se refiere— a las parroquias que realicen actividades sujetas (enseñanza, guarderías, etc.), a las fundaciones, en su caso, y a las propias diócesis y archidiócesis de las que dependiesen otras actividades también sujetas (librería, imprenta, enseñanza, asistencia a transeúntes, etc.).

Todo ello traería consigo, al menos, los siguientes problemas:

a) Coexistencia en prácticamente todos los sujetos pasivos de, por lo menos, actividades sujetas y no sujetas (los de índole pastoral y el cumplimiento de fines de las fundaciones). En muchos casos, coexistirían en el mismo sujeto pasivo actividades no sujetas, sujetas exentas y sujetas no exentas (piénsese en una parroquia o diócesis en la que además de las correspondientes actividades pastorales, exista una librería —actividad sujeta y no exenta— y un colegio —actividad sujeta y exenta—).

Estas situaciones traerían consigo una gravísima complicación práctica a la hora de determinar el IVA deducible en las declaraciones del sujeto pasivo, al obligar a aplicar la *regla de la prorrata*, que, en muchos casos, so pena de perjudicarse económicamente el sujeto pasivo, habría de ser de *prorrata especial*, habiendo de establecerse la prorrata sobre magnitudes originadas en distintas unidades de gestión.

b) La gran cantidad de actividades posibles, haría muy probable que, en muchos sujetos pasivos, apareciese la problemática derivada de la existencia de *sectores diferenciados de la actividad empresarias o profesional*, lo que determinaría la existencia de *autoconsumo* de bienes, según lo previsto en el artículo 10.3º del Reglamento del IVA y la necesidad de aplicar el régimen especial de deducciones en actividades diferenciadas, que se establece en el art. 67 de dicho cuerpo legal.

La presencia de este problema, habría de conducirnos a discutir la validez y alcance del último párrafo, del núm. 1, de la Norma Primera, del Acuerdo del Ministerio de Asuntos Exteriores español, de 10 de Octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesiásticas, elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, que dispone que 'las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre Entidades integradas en un mismo sujeto pasivo *no darán lugar a tributación por ningún impuesto*'.

c) La coexistencia en cada sujeto pasivo de actividades de distinta naturaleza a efectos del IVA, realizadas por distintas unidades de explotación y gestión, exigiría

la coordinación y control de la información necesaria para practicar las declaraciones-liquidaciones del Impuesto de cada sujeto pasivo, y someterla al complejo tratamiento fiscal que dicha coexistencia impone.

Tal coordinación y control se haría sumamente difícil dada la compleja estructura organizativa de la Iglesia y la descentralización de la gestión a que nos hemos referido en 2.4., pudiendo llegar a resultar prácticamente imposible, so pena de incurrir en costos administrativos desproporcionados, cuando el sujeto pasivo lo constituyan algunas pequeñas parroquias.

Los problemas apuntados no quedarían resueltos si aún en el marco de soluciones vinculadas a la personalidad jurídica, se estableciesen sujetos pasivos del IVA en forma igual o similar a la que, para el Impuesto sobre Sociedades, lo hacen los dos primeros párrafos, del núm. 1, de la Norma Primera, del Acuerdo elaborado por la Comisión Técnica mixta, antes citado.

Establece dicha Norma que:

'1. Son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aquellas Entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica civil. No obstante, el Ministerio de Hacienda, a petición de las Entidades eclesiásticas afectadas, reconoce como sujetos pasivos a Entidades con un ámbito más amplio'.

'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 diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales que de ellas dependan'.

Si así se hiciese a efectos del IVA, es evidente que los problemas derivados de la coexistencia de muy variados tipos de actividad realizadas por distintas unidades de explotación y gestión del control y coordinación de la información que dicha coexistencia exigiría, quedarían en pie, si bien éste último mitigado por la desaparición de las pequeñas parroquias —con muy elementales posibilidades en el campo de la contabilidad y la administración— del ámbito de configuración del sujeto pasivo.

Por otra parte, sería posible, incluso, que los problemas apuntados se extendiesen a alguna entidad con personalidad jurídica en la que no existiesen, de no adoptarse esta solución, por dedicarse pura y simplemente a actividades sujetas al Impuesto.

2.5.2. Nuestra propuesta: La determinación del sujeto pasivo sin vinculación a la personalidad jurídica de las entidades eclesiásticas

El art. 24.2 del Reglamento del IVA, consiente dar solución al problema de la determinación del sujeto pasivo del Impuesto, fuera del marco de los entes con personalidad jurídica; para serlo sólo exige que se trate de entidades (aún sin personalidad jurídica), que reúnan los siguientes requisitos:

a) Que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

b) Que realicen operaciones sujetas al Impuesto.

A pesar de que todavía se carecen de orientaciones jurisprudenciales en relación con el IVA, dado lo reciente de la implantación del Impuesto en España, existe, sin embargo, una abundante doctrina administrativa elaborada a través de las Resolu-

ciones de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Hacienda, en contestación a las consultas vinculantes que le han sido formuladas. Siguiendo dicha doctrina administrativa (véase Resolución relativa a consulta vinculante, de 30 de Enero de 1986), puede deducirse que, a juicio de la Administración Tributaria, para que un ente sin personalidad jurídica que reúna los requisitos señalados en el art. 24.2 del Reglamento, sea considerado como sujeto pasivo, basta con que ostente la titularidad de las respectivas actividades empresariales, dándose de alta en el correspondiente epígrafe de Licencia Fiscal, sin que en nada afecte a tal cuestión el hecho de que la propiedad de los establecimientos respectivos no corresponda a la entidad sin personalidad jurídica.

En consecuencia, aplicando la citada doctrina, nada se opondría a que cada una de las unidades económicas de gestión que realizan las actividades sujetas al Impuesto en las entidades eclesiásticas, fuese elevada a la categoría de sujeto pasivo del IVA, puesto que:

a) La Iglesia tiene asignados a cada una de las actividades un patrimonio separado susceptible de imposición que constituye, en su caso, una unidad económica.

b) Son dichas unidades económicas o patrimonios separados los que realizan las operaciones sujetas al Impuesto.

c) Las Licencias Fiscales son producidas o pueden producirse a nombre de cada unidad económica, sin perjuicio de la inscripción en el Índice de Entidades de las Delegaciones de Hacienda, a nombre de la Entidad eclesiástica de la que dependan, como sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades, en cumplimiento de lo dispuesto en la Norma Décimotercera del Acuerdo de la Comisión Técnica mixta, de 10 de Octubre de 1980, al que nos hemos referido con anterioridad.

De esta forma, nos encontraríamos con algunas —muy pocas— actividades sujetas al Impuesto desarrolladas en forma directa e inmediata por entidades eclesiásticas con personalidad jurídica, cuya consideración como sujeto pasivo no entrañase las dificultades apuntadas en 2.5.1., mientras que, en relación con las demás, se configuraría como sujeto pasivo el propio patrimonio separado que las desarrollase.

La adopción de esta fórmula para la determinación de los sujetos pasivos del IVA, cuando de su aplicación a entidades eclesiásticas se trate, traería consigo las siguientes consecuencias en relación con las actividades a desarrollar por cada uno de ellos:

a) Las actividades realizadas por cada sujeto pasivo, nunca serían catalogables como *no sujetas*.

b) La mayoría de los sujetos pasivos solamente realizarían actividades de una sola clase: sujetas y exentas o sujetas y no exentas. Excepcionalmente, algún sujeto pasivo podría realizar operaciones sujetas, exenta y no exentas, simultáneamente.

Consecuentemente, se obtendrían las siguientes ventajas operativas en relación con la fórmula de determinación del sujeto pasivo anteriormente contemplada en 2.5.1.:

1º. La clarificación operada en las operaciones realizadas por cada sujeto pasivo, traería consigo la desaparición de los problemas derivadas de la aplicación de la *regla de prorrata*, que quedaría reducida a la mínima expresión y siempre en términos conocidos y asimilados por los responsables de la gestión de cada actividad.

2º. Desaparecería casi absolutamente la posibilidad de que surgiesen los *sectores diferenciados de actividad* y la problemática que ello representaría en relación con el *autoconsumo*, según quedó indicado en el apartado 2.5.1.b), de este trabajo.

3º. La información necesaria para la confección de las declaraciones-liquidaciones del Impuesto por cada sujeto pasivo, no necesitaría ser tratada en forma coordinada con la procedente del resto de las actividades, puesto que su tratamiento se realizaría atendiendo únicamente a las características y circunstancias de cada actividad, suficientemente conocidas por los responsables de su gestión.

Hemos de reconocer, sin embargo, que la solución ahora apuntada daría lugar a una, a veces, poco deseable proliferación de sujetos pasivos. Pero el peor inconveniente de tal situación, que es la correlativa proliferación de los libros obligatorios a llevar por todos los sujetos pasivos, es más aparente que real, en los casos de sujetos pasivos titulares de diversos establecimientos y poco evolucionados en lo que a sistemas administrativos se refiere, se hace recomendable acogerse, por razones de inmediatez de los datos, a lo dispuesto en el art. 164.4 del Reglamento del IVA, llevando en cada uno de los establecimientos los libros registros obligatorios, en los que se anotan por separado las operaciones efectuadas desde cada uno de ellos. En la solución por nosotros propuesta, se elimina, al menos, la obligación de trasladar los asientos resúmenes de los libros de cada establecimiento, a los registros generales, tal y como lo establece el precepto citado.

Es cierto también que la solución por nosotros propugnada para la determinación de los sujetos pasivos del IVA en las entidades eclesiásticas, rompe con la solución ya adoptada en relación con el mismo problema en el Impuesto sobre Sociedades, sobre la que nosotros mismos nos hemos pronunciado favorablemente en otras ocasiones. Pero ello no debe arredrarnos, puesto que se trata ahora —como se trató entonces— de buscar las mejores soluciones posibles para resolver los problemas fiscales derivados de las especiales características organizativas de la Iglesia. Un breve apunte de las soluciones técnicas que se derivarían de la adopción de sujetos pasivos en ambos impuestos, ya quedó trazado anteriormente, al referirnos a las Licencias Fiscales a producir a nombre de cada unidad económica, sin perjuicio de la inclusión de éstas en el Índice de Entidades, como dependientes de la correspondiente Entidad eclesiástica que deba asumir sus resultados a efectos del Impuesto de Sociedades.

3.—LA EXTENSION DE LA OBLIGACION DE LA IGLESIA DE ACEPTAR LAS REPERCUSIONES DEL IVA REALIZADAS POR SUS SUMINISTRADORES DE BIENES Y SERVICIOS

3.1. *La posición de la legislación española*

Ni el art. 8º del Reglamento del IVA (operaciones no sujetas), ni el 13º (exenciones), contemplan supuestos de no sujeción o de exención por el hecho de que el destinatario de los bienes y servicios adquiridos de los empresarios y profesionales sea la Iglesia Católica, aunque ésta los destine al culto o a fines exclusivamente pastorales.

Por otra parte, el art. 35 del Reglamento del Impuesto, determina que 'los sujetos pasivos... deberán repercutir íntegramente del importe del Impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en este Reglamento, cualesquiera que fueran las estipulaciones existentes entre ellos'.

Tan firme es la posición de la legislación en este sentido, que el propio precepto mencionado obliga incluso al Estado y sus Organismos autónomos, a las Comunidades Autónomas, Corporaciones locales y a las Entidades gestoras de la Seguridad Social,

a soportar la repercusión del IVA, que deberá figurar como partida independiente en los documentos que se presenten para el cobro a dichas entidades, si bien en las propuestas económicas que se les presenten el IVA deberá entenderse incluido en los precios.

En consecuencia, con carácter general, la Iglesia Católica deberá admitir que sus suministradores de bienes y servicios, en operaciones no exentas, le repercuten el correspondiente IVA, que deberá soportar.

3.2. *El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado Español y la extensión de la obligación de la Iglesia Católica de admitir la repercusión*

No obstante lo dicho en 3.1., es evidente que la obligación de admitir la repercusión del IVA por parte de la Iglesia Católica, debe ser matizada a la luz de lo establecido por el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado Español, de 3 de Enero de 1979.

En tal sentido, de cuantos supuestos de exención y no sujeción se contemplan en el Acuerdo, solamente parece tener relación con el problema que nos planteamos, el previsto en el apartado e), del art. III:

'No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o *consumo*, según proceda:

.....

c) La adquisición de objetos destinados al culto'

El IVA, indudablemente, es un impuesto indirecto sobre el consumo (véase la exposición de motivos de la Ley reguladora del Impuesto, apartado II, ámbito objetivo de aplicación) y, por tanto, con arreglo al tenor literal del precepto transcrito, la adquisición por la Iglesia Católica de objetos destinados al culto, no puede quedar sujeta al Impuesto, por más que este supuesto no se contemple en la legislación española interna y, en buena medida, rompa con la estructura formal de los supuestos de exención y no sujeción previstos en dicha legislación, al tratarse de una no sujeción concebida en función del destinatario del bien o servicio y del destino dado al mismo y no de la operación de que se trate o del bien o servicio que se transmita o preste.

3.3. *El alcance de las expresiones 'objetos' y 'culto'*

Para percatarse de la importancia que el supuesto de no sujeción previsto en el Acuerdo sobre Asuntos económicos, que venimos analizando, puede llegar a tener para la Iglesia Católica, debemos parar mientes en el alcance semántico de los vocablos 'objeto' y 'culto' si bien en el contexto del apartado c), del art. III, de los Acuerdos Económicos, puede parecer que la expresión *objetos destinados al culto* se refiere a bienes muebles y de pequeña dimensión (corporales, cálices, copones, patenas, incensarios, vinajeras, etc.), no hay que olvidar que:

a) Culto no es solamente el conjunto de actos y ceremonias con que se tributa homenaje, sino, también, el propio reverente homenaje del hombre a Dios, a la Virgen o a los Santos y, en tal sentido, los templos y capillas están destinados al culto.

b) Objeto no debe entenderse en el sentido de un simple bien mueble, pues, por el contrario, lo es toda *cosa* (lo que tiene entidad, ya sea corporal o espiritual, natural o artificial, real o abstracta), todo lo que puede ser materia de conocimiento

o sensibilidad de parte del sujeto. En tal sentido, los templos y capillas pueden y deben ser considerados objetos.

En consecuencia, no sólo los bienes muebles, sino, también los templos y capillas, deben ser considerados objetos destinados al culto y, por tanto, los bienes y servicios adquiridos por las entidades eclesiásticas para su construcción deben entenderse como adquisiciones de objetos destinados al culto y, por tanto, no sujetas al IVA. La Iglesia Católica, consecuentemente, no vendrá obligada a admitir la repercusión del Impuesto que, en relación con tales adquisiciones, pretenden efectuar sus suministradores.

3.4. Naturaleza de las controversias que puedan surgir entre las entidades eclesiásticas y sus suministradores de bienes y servicios, en relación con la repercusión del IVA.

Parece indudable que la adopción por parte de la Iglesia Católica de una postura consecuente con las argumentaciones hasta aquí expuestas, muy probablemente suscitará controversias con sus suministradores de bienes y servicios destinados al culto. Ello es tanto más posible, si se tiene en cuenta que la no sujeción al Impuesto no está contemplada por la legislación interna española, que habrá de ser la que tales suministradores entiendan como directamente aplicable a las operaciones que efectúen.

Si tal cosa sucediese, resultaría de aplicación el art. 26.4 del Reglamento del IVA, que dispone: 'las controversias que puedan producirse con referencia a la repercusión del Impuesto, tanto respecto a la procedencia como a la cuantía de la misma, se considerarán de naturaleza tributaria a efectos de las correspondientes reclamaciones en vía económico-administrativa'.

En consecuencia —y mientras no se consiga que la legislación específicamente reguladora del IVA recoja este supuesto de no sujeción, haciendo improbables las controversias— los desacuerdos que surjan en este sentido, habrán de residenciarse para su solución ante los Tribunales Económico-administrativos, sin perjuicio de los ulteriores recursos contenciosos.

4.—EL ARTICULO VI DEL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONOMICOS ENTRE ESPAÑA Y LA SANTA SEDE Y EL NUM. 2 DEL PROTOCOLO ADICIONAL DEL ACUERDO, COMO MARCOS PARA LA SOLUCION DE LOS PROBLEMAS QUE SE ANALIZAN EN ESTE TRABAJO

El Protocolo Adicional del Acuerdo Iglesia-Estado sobre Asuntos Económicos dispone, en su núm. 2, lo siguiente:

'Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los arts. III y V del presente Acuerdo'.

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo'.

Con tal redacción, resulta evidente que este precepto constituye el marco adecuado para dar solución al problema de la no sujeción de las adquisiciones de objetos destinados al culto que es, evidentemente, una concreción de un supuesto de no sujeción y, por tanto, un caso típico de aplicación del Protocolo Adicional.

En relación con el otro de los problemas analizados en este trabajo —determinación concreta de los sujetos pasivos del IVA en su aplicación a entidades ecle-

siásticas—, entendemos que debe buscársele solución por la vía del art. VI del Acuerdo, que dispone que 'la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan'. Así se hizo ya en relación con el Impuesto sobre Sociedades, mediante el Acuerdo elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado, de 10 de Octubre de 1980, en la única ocasión que conozcamos, en que los mecanismos de armonización de criterios previstos funcionaron con eficacia.

Ahora bien, sin perjuicio de reconocer la necesidad de que las Partes concreten tales extremos para un mejor y más pacífico funcionamiento de la fiscalidad de las entidades eclesíásticas, es lo cierto que la inoperancia en este sentido no puede enturbiar el beneficio fiscal del art. III, c) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos que, por su amplitud (declara no sujetas a todos los impuestos sobre el consumo las adquisiciones de objetos destinados al culto), no necesita de mayores precisiones para resultar directamente aplicables.

Creemos igualmente, que en los supuestos en los que las entidades eclesíásticas entiendan que la elección de los sujetos pasivos concretos del IVA deba recaer en entidades sin personalidad jurídica, con los requisitos y en los términos que se analizan en este trabajo, nada les impide legalmente tal operación, aún cuando esté sin concretar por las vías previstas en el Acuerdo, ya que la misma resulta adecuada a las previsiones que, sobre sujetos pasivos del IVA, se contienen en la legislación interna española.

5.—CONCLUSIONES

De lo expuesto y en relación con la problemática de la aplicación del IVA a las entidades eclesíásticas, se obtienen las siguientes conclusiones:

1ª. El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Gobierno español, representa un claro sometimiento de la Iglesia Católica al sistema fiscal español. En consecuencia, y siempre que reúnan las condiciones exigidas para ello, las entidades eclesíásticas son susceptibles de ser consideradas sujetos pasivos del IVA.

2ª. No obstante, la coexistencia en las entidades eclesíásticas de actividades no sujetas, sujetas y exentas y sujetas y no exentas al Impuesto, así como la compleja y descentralizada estructura organizativa de las dichas entidades, hará recomendable que, en la mayoría de las ocasiones, se elija como sujeto pasivo concreto a las propias unidades económicas o de gestión que realizan las actividades sujetas al Impuesto, constituyendo un patrimonio separado susceptible de imposición, aunque carezcan de personalidad jurídica. Se evitarán así los problemas técnico-fiscales y de coordinación y control de la información que se derivarían de la elección como sujeto pasivo únicamente de entidades con personalidad jurídica (diócesis, parroquias, fundaciones, etc.).

3ª. Aunque tal supuesto no se contiene en la legislación española, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos declara no sujetas a ningún impuesto sobre el consumo (y el IVA lo es), las adquisiciones de objetos destinados al culto, realizadas por la Iglesia Católica.

El análisis semántico de los vocablos *objeto* y *culto*, conduce a la conclusión de que el mencionado supuesto de no sujeción afecta tanto a la adquisición de bienes

muebles destinados al culto, como a la de bienes y servicios destinados a la construcción de templos y capillas.

La Iglesia, por tanto no tiene obligación de admitir las repercusiones del IVA que pretendan hacerle sus suministradores de tales bienes y servicios. Las discrepancias que surjan en relación con tal problema, tendrán naturaleza tributaria y deberán resolverse en la vía económico-administrativa.

4ª. Sin perjuicio de las tesis que se mantienen en este trabajo, la Iglesia Católica y el Gobierno español deberán llegar a acuerdos concretos sobre los problemas que las suscitan, aprovechando los mecanismos previstos al efecto en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

M. MIER MENES

Miembro del Consejo de Asuntos Económicos
de la Archidiócesis de Oviedo.

Profesor de la Universidad de Oviedo.