

## ASPECTOS ECONOMICOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES DE LA IGLESIA CATOLICA EN EL CASO DEL I. V. A

### 1.- INTRODUCCION

La Ley 30/1985 de 3 de agosto establece el Impuesto sobre el Valor Añadido. Con ello culmina la reforma del sistema de imposición indirecta en nuestro país de forma que el I. V. A. se constituye en su figura central.

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Gobierno Español, de 3 de enero de 1979, además de contener los mecanismos a través de los cuales el Estado contribuye a la financiación de la Iglesia, supone también 'una clara admisión por parte de la Iglesia Católica, de su sometimiento al sistema fiscal español'<sup>1</sup>, al tiempo que se le reconocen una serie de *beneficios* fiscales.

La nueva situación tributaria que supone la implantación del I. V. A. lleva aparejada la necesidad de adecuar e interpretar el alcance de aquellos *beneficios* fiscales. Aunque el apartado 4 del artículo 2 de la Ley 30/1985 establece que: 'En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español', ni en la Ley ni en el R.D. 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido, se hace referencia alguna a los casos de exención o no sujeción de la Iglesia Católica, aunque, a tenor del artículo 2 anteriormente citado, queda plenamente reconocido que los *beneficios* fiscales que se contemplan en el Acuerdo son de aplicación a este impuesto.

A pesar de ello, han tenido que transcurrir más de dos años desde la implantación del I. V. A. hasta que finalmente la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, ha venido a cubrir el vacío interpretativo. Con esta Orden se ha tratado de resolver una situación en la que de hecho, por falta de criterios de la Administración tributaria española, se venía obstaculizando e incluso impidiendo el disfrute por parte de la Iglesia Católica de los *beneficios* fiscales reconocidos en el Acuerdo.

El texto de la Orden a que nos referimos trata de ser respetuoso con la letra del Acuerdo, aunque puede discutirse si respeta su espíritu; pero, en cualquier caso, no puede considerarse desde luego que las soluciones que aporta sean las más ventajosas para la Iglesia Católica, y además, suscitan una serie de problemas dignos de un comentario detallado.

1 M. Mier Menes, 'La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (I. V. A.) a las entidades Eclesiásticas', REDC 44 (1987) 551.

## 2.-CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL I. V. A.

Como paso previo al análisis de los *beneficios* fiscales reconocidos a la Iglesia en materia de imposición indirecta, resulta oportuno detenerse en algunas cuestiones generales sobre la naturaleza y efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, y de las que se derivan los problemas interpretativos y las consecuencias económicas de los supuestos de exención y no sujeción.

### 2.A. NATURALEZA, HECHO IMPONIBLE Y SUJETO PASIVO

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresas y profesionales, y las importaciones de bienes.

Se trata por tanto de un impuesto que soportan siempre los consumidores finales de bienes y servicios, aunque las obligaciones tributarias no recaen sobre el consumidor. El hecho imponible no se produce por el consumo, sino por la entrega de bienes y prestaciones de servicios realizados por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional (artículo 3 de la Ley) y por la importación de bienes (artículo 20 de la Ley).

Los sujetos pasivos son las personas físicas o jurídicas<sup>2</sup> que desarrollan actividades empresariales o profesionales y realicen las entregas de bienes o presten los servicios sujetos al impuesto, y los empresarios o profesionales para quienes se realicen las operaciones sujetas a gravamen, cuando las mismas se efectúen por personas o entidades no establecidas en España (artículo 15.1 de la Ley) y los importadores (artículo 24 de la Ley).

A su vez, los sujetos pasivos, cuando entreguen bienes o presten servicios sujetos y no exentos, deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquel para quien se realice la operación gravada, tanto si se trata de otro empresario o profesional como si se trata de un consumidor final, quedando éstos obligados a soportarlo, siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la Ley y sus normas reglamentarias, cualesquiera que fueren las estipulaciones existentes entre ellos.

### 2.B. FUNCIONAMIENTO DEL IMPUESTO

Para el consumidor final, que es quien en definitiva soporta íntegramente el I. V. A., el impuesto le supone pagar una cantidad adicional igual al tipo impositivo legalmente establecido sobre el bien o servicio que recibe multiplicado por el importe de la contraprestación (precio).

El I. V. A. es un impuesto plurifásico, es decir, afecta a todas las fases del proceso de producción y distribución, pero de forma que su impacto final no depende del número de etapas productivas que atraviesan los bienes y servicios<sup>3</sup>.

2 También tienen la consideración de sujetos pasivos las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, careciendo de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición, cuando realicen operaciones sujetas al impuesto (artículo 15.2 de la Ley).

3 El impacto tributario que soporta el consumidor es el mismo que se obtendría con un impuesto monofásico sobre las ventas a consumidores finales. En tal caso, los únicos sujetos pasivos

En cada una de las fases del proceso de producción y distribución se tributa no sobre el precio de venta<sup>4</sup>, sino exclusivamente sobre el aumento de valor que se origina en cada una de las empresas que intervienen hasta que el bien llega al consumidor final<sup>5</sup>.

El valor añadido en cada fase es igual a la diferencia entre el valor del producto obtenido y el valor de los bienes y servicios utilizados<sup>6</sup>. En la práctica, el cálculo del valor añadido por una empresa plantea serias dificultades en cuanto a la delimitación de las partidas contables que deben incluirse en este concepto, y a la hora de aplicar un tributo de este tipo se han ensayado distintas modalidades.

Un posible sistema consiste en que cada empresa ingrese en concepto de I. V. A. el importe resultante de aplicar el tipo impositivo al valor añadido, y éste puede calcularse sumando beneficios y salarios o bien restando las compras por bienes y servicios que intervienen en el proceso de producción a los ingresos por ventas.

En la mecánica operativa del Impuesto adoptada por España, y que coincide con la de los demás países de la Comunidad Económica Europea, el valor añadido se calcula por diferencia entre ingresos y compras, pero de forma que la liquidación del tributo se realiza por el sistema conocido como de 'crédito al impuesto'.

En las actividades sujetas y no exentas, el empresario o profesional repercute íntegramente en factura la totalidad del tributo sobre el comprador de los bienes o receptor de los servicios que presta. El empresario o profesional calcula el importe a repercutir aplicando el tipo impositivo sobre el precio de venta, que constituye la base imponible. La parte del Impuesto repercutido no se contabiliza como ingreso de venta, sino en una cuenta de acreedores<sup>7</sup>.

El empresario, a la hora de calcular el precio de venta antes del Impuesto, no tiene en cuenta como costes el I. V. A. soportado en las adquisiciones de bienes o en los servicios que le han sido prestados por otros empresarios o profesionales. Este I. V. A. soportado se contabiliza también separadamente del coste de adquisición y no tiene naturaleza de gasto, sino que va a una cuenta de deudores<sup>8</sup>.

serían los empresarios o profesionales que realizaran ventas o prestasen servicios a consumidores finales. Estos, aplicarían el tributo en sus facturas, trasladando su carga al adquirente, e ingresarían a la Hacienda Pública la totalidad del impuesto repercutido, quedando exentas de tributación las ventas de productos intermedios y los servicios realizados para otros procesos productivos a empresarios y profesionales.

4 Tal como ocurría con nuestro anterior Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas (impuesto plurifásico y en cascada).

5 El resultado económico que se persigue, en cuanto al impacto tributario, queda garantizado, ya que el precio final es necesariamente igual a la suma de los incrementos de valor que se han ido originando a lo largo de todas las fases del proceso de producción y distribución.

6 De forma simplificada, podemos expresar los beneficios de un empresario o profesional de la siguiente forma:

$$\text{Beneficios} = \text{Ingresos} - (\text{Compras} + \text{Salarios})$$

y por lo tanto:

$$\text{Beneficios} + \text{Salarios} = \text{Ingresos} - \text{Compras}$$

Ambos términos de la igualdad representan el valor añadido por la empresa. Tenemos por tanto dos fórmulas alternativas de cálculo, y dos posibles sistemas de aplicar un impuesto sobre el valor añadido.

7 I. V. A. repercutido es una deuda que la empresa contrae con la Hacienda Pública y que será liquidada en los plazos y condiciones establecidos en la Ley y el Reglamento.

8 I. V. A. soportado representa un crédito frente a la Hacienda Pública. Se trata de una deuda que tiene Hacienda con la empresa que lo ha soportado, y que la empresa compensará con las cantidades que tenga que ingresar por el I. V. A. repercutido.

En las autoliquidaciones periódicas del Impuesto, el importe a ingresar por el empresario o profesional es igual al I. V. A. repercutido menos el I. V. A. soportado<sup>9</sup>.

La correcta aplicación de este sistema implica que los empresarios y profesionales deben llevar contabilidad detallada de todas sus operaciones. Dadas las dificultades que ello supone para un gran número de pequeños empresarios, se han establecido unos regímenes especiales (Título V de la Ley y el Reglamento) que tratan de simplificar las obligaciones formales de los sujetos pasivos acogidos a los mismos<sup>10</sup>.

En el caso particular del régimen de recargo de equivalencia aplicable a los comerciantes minoristas<sup>11</sup> que sean personas físicas, son los proveedores de los minoristas los que deben liquidar y repercutir el impuesto. El sujeto pasivo no es en este caso el comerciante minorista, sino los proveedores de los mismos que efectúen entregas de bienes sometidos a ese régimen<sup>12</sup>.

El tipo tributario del Recargo de equivalencia con carácter general es del 3 por 100 (aplicable a todos los artículos que tributan al tipo general del I. V. A. del 12 por 100), lo cual implica que se estima que el valor añadido en la fase minorista es del 25 por 100 del valor de sus suministros<sup>13</sup>. En la realidad la diferencia entre el precio de venta y el coste

9 De esta forma el importe que cada empresario ingresa es igual al tipo impositivo multiplicado por el valor añadido por la empresa, calculado en este caso el valor añadido como ventas menos compras, pero con la ventaja de que en todo momento se conoce el impuesto total que ha soportado cualquier producto, y al mismo tiempo, reduce las posibilidades de fraude fiscal al permitir el cruce de las operaciones realizadas entre las empresas.

10 Estos regímenes especiales suponen la renuncia al cálculo exacto del valor añadido generado por las empresas, y el establecimiento de unos sistemas de estimación indirecta del importe a ingresar por el I. V. A., lo que elimina todas las dificultades inherentes a su cálculo, e incluso en algunos casos (régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca, y régimen especial del recargo de equivalencia para el comercio minorista) a los empresarios acogidos, se les exonera del cumplimiento de las obligaciones tributarias formales, quedando éstas trasladadas a otros empresarios.

11 Este sistema supone una estimación lineal del incremento de valor que experimentan los bienes en la fase minorista en proporción a las compras que el comerciante realiza.

12 El comerciante minorista en este supuesto sólo es sujeto pasivo del I. V. A. en el caso de que efectúe importaciones de bienes (artículo 147 del Reglamento).

13 La factura que emitirá un proveedor de un comerciante minorista al suministrarle un artículo con el valor de 100 sería la siguiente:

Importe de la venta (precio x cantidad)	100
I. V. A. al 12 % . . . . .	12
Recargo de equivalencia al 3 % . . . . .	3
TOTAL FACTURA . . . . .	115

El I. V. A. total que soporta el producto y que se ingresará en la Hacienda Pública por el proveedor es de 15. Tal importe estaría correctamente calculado si el producto se vende al público por un total del 140, es decir, por un precio de 125 más el 12 % del I. V. A. (es decir, 15). El valor añadido por el comerciante minorista es, por tanto,  $125 - 100 = 25$ , y por tanto, igual al 25 % del coste de adquisición al proveedor.

En el caso de que el comerciante no esté acogido al régimen especial del recargo de equivalencia, la factura del proveedor hubiera sido:

Importe de la venta (precio x cantidad)	100
I. V. A. al 12 % . . . . .	12
TOTAL FACTURA . . . . .	112

Suponiendo que el producto se vende por un total de 140, la factura que expediría el comerciante por la venta sería:

Importe de la venta (precio x cantidad)	125
I. V. A. al 12 % . . . . .	15
TOTAL FACTURA . . . . .	140

de adquisición puede ser mayor o menor, lo que incrementa o disminuye, según el caso, los beneficios del comerciante con cargo al impuesto<sup>14</sup>.

2.C. PROBLEMÁTICA DE LAS EXENCIONES EN EL I. V. A.

Los supuestos de no sujeción y exención y los problemas que generan ha originado numerosas discusiones entre los expertos, y se ha llegado a decir que las exenciones son el cáncer del I. V. A.

En la propia exposición de motivos de la Ley se considera que: ‘El establecimiento de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general’.

Con la presencia de exenciones y supuestos de no sujeción, esto es, con la erosión del hecho imponible teórico, el I. V. A. deja de ser una forma de impuesto general sobre el consumo o gasto para convertirse en un impuesto sobre determinadas empresas, las cuales, naturalmente, si las condiciones de mercado lo permiten, procurarán trasladar la carga fiscal a los consumidores a través de un incremento del precio. ‘Ante la imposibilidad de una repercusión *de iure* fiscal, se produce una traslación *de facto* económica’<sup>15</sup>.

Habida cuenta de la mecánica operativa que rige en la liquidación de este tributo, flaco servicio se hace a todas aquellas actividades o entidades que son declaradas no sujetas o exentas, puesto que, si bien las entidades o las empresas de los sectores no sujetos a gravamen efectivo no tienen la obligación de cargar a sus clientes en factura el Impuesto, tampoco tienen derecho a deducir el I. V. A. que han pagado al abonar las facturas de sus proveedores, por lo que soportan la carga del tributo como si se tratara de consumidores finales. Esta carga tributaria, o bien se trasladará como incrementos de precio, o bien disminuirá los beneficios de la empresa o entidad que realiza actividades exentas o no sujetas.

Un empresario o profesional que realice actividades no sujetas o exentas, debe considerar como coste de los bienes adquiridos y servicios que le sean prestados para el

El I. V. A. total que recae sobre el producto en cuestión es igual que en el caso anterior (de 15), y la liquidación del impuesto que realizaría el comerciante en el régimen general sería:

I. V. A. repercutido . . . . .	15
Deducciones:	
I. V. A. soportado . . . . .	12
DIFERENCIA A INGRESAR . . . . .	3

La diferencia a ingresar es igual al recargo de equivalencia en el supuesto anterior. La única diferencia es por tanto que en el primer caso no es el comerciante minorista quien cumple las obligaciones materiales y formales que impone el tributo, sino su proveedor, y por supuesto también que en el segundo caso tenemos determinado exactamente cuál ha sido el valor añadido en la fase minorista, mientras que en el caso del recargo de equivalencia se trata simplemente de una estimación.

14 En aquellos artículos que tributan por I. V. A. al tipo reducido del 6 por 100 el recargo de equivalencia aplicable es del 1 por 100, lo que supone que el valor añadido que se estima en la fase minorista para este tipo de productos es del 16,66 por 100, siendo el sistema y la mecánica operativa idéntica a la descrita para el tipo general.

15 INSTITUTO DE ESTUDIOS ECONÓMICOS, ‘Efectos de la aplicación del I. V. A. Estudio introductorio’. *Revista del Instituto de Estudios Económicos* 3 (1982) XV.

desarrollo de sus actividad el importe total pagado por los mismos. Es decir, el I. V. A. soportado en estos casos, al no poder ser deducido, pasa a formar parte de los costes.

La consecuencia es, por tanto, que no podemos decir que no soportan carga tributaria las actividades exentas o no sujetas, sino que, en cualquier caso, estarán soportando el I. V. A. aplicado en los suministros de bienes y servicios que la empresa utiliza para el desarrollo de la actividad exenta o no sujeta. Las exenciones son en todo caso limitadas, y alcanzan tan sólo a una parte del valor añadido. Lo que no tributa es el valor añadido por el empresario o profesional que realiza la actividad exenta, pero sí habrá tributado en cambio, el valor añadido por las actividades de producción y distribución que realizan otras empresas por el suministro de bienes y servicios al empresario o profesional exento o no sujeto al I. V. A.

El único supuesto de operaciones exentas en las que se permite la deducción de las cuotas del I. V. A. soportadas en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que les hayan sido prestados, son las exportaciones y otras operaciones asimiladas a las exportaciones. Sólo en este caso podemos decir que los productos no soportan carga tributaria alguna. De esta forma se consigue que los impuestos indirectos de un país no mermen la competitividad de sus productos en el exterior, y el precio de los bienes para la exportación coincide con su precio a coste de factores, es decir, sin impuestos indirectos. A su vez, los países que tienen establecido impuesto sobre el valor añadido aplican el I. V. A. a las importaciones, y de esta forma, los productos importados soportan exactamente la misma carga tributaria por imposición indirecta que los productos nacionales<sup>16</sup>.

La otra posibilidad para que una actividad soporte una carga tributaria nula por el I. V. A. consiste no en declararla exenta, sino sujeta y no exenta a un tipo tributario del 0 por 100. En tal caso, la mecánica operativa del impuesto es la misma que para cualquier otra actividad sujeta y no exenta. El I. V. A. que se aplica y repercute sobre el comprador es el 0 por 100 sobre la base imponible o importe de la contraprestación y por tanto siempre igual a cero. El empresario o profesional sujeto al tipo tributario del 0 por 100 realizaría su declaración de I. V. A. en los plazos y forma legalmente establecidos, y el resultado de la liquidación sería siempre negativo. El importe a devolver por la Hacienda Pública sería igual al I. V. A. soportado en las adquisiciones o importaciones de bienes o en los servicios que le hubiesen sido prestados para el desarrollo de la actividad.

### 3. BENEFICIOS FISCALES RECONOCIDOS A LA IGLESIA EN MATERIA DE IMPOSICION INDIRECTA

El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, en sus artículos III, IV y V, establece una serie de beneficios fiscales a favor de la Iglesia Católica, tanto en impuestos reales o de producto, sobre la renta y el patrimonio, como en impuestos sobre el gasto o consumo.

16 Es por ello que un impuesto indirecto tipo I. V. A. sea el más adecuado para conseguir la unidad de mercado en el comercio internacional, y que la Comunidad Económica Europea lo haya adoptado como requisito imprescindible entre sus miembros.

Por lo que se refiere a los impuestos de carácter indirecto, estos beneficios fiscales son los siguientes:

A) SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN (Artículo III)<sup>17</sup>.

— Publicación de instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes, así como su fijación en los sitios de costumbre.

— Actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

— Adquisición de objetos destinados al culto.

B) EXENCIONES A FAVOR DE LA SANTA SEDE, LA CONFERENCIA EPISCOPAL, LAS DIÓCESIS, LAS PARROQUIAS, Y OTRAS CIRCUNSCRIPCIONES TERRITORIALES, DE LAS ÓRDENES Y CONGREGACIONES RELIGIOSAS Y LOS INSTITUTOS DE VIDA CONSAGRADA Y SUS PROVINCIAS Y SUS CASAS (Artículo IV).

— Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, 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.

C) EXENCIONES A FAVOR DE LAS ASOCIACIONES Y ENTIDADES RELIGIOSAS NO COMPRENDIDAS EN EL APARTADO ANTERIOR (Artículo V).

— Las que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

#### 4.— LOS BENEFICIOS FISCALES DE LA IGLESIA CATOLICA EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO: CRITERIOS INTERPRETATIVOS DE LA ADMINISTRACION TRIBUTARIA ESPAÑOLA

La profunda modificación que ha supuesto la implantación del I. V. A. implica que los beneficios fiscales que se recogen en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos no siempre sean fáciles de aplicar de forma directa, por lo que se requiere una labor interpretativa para adaptarlos a un nuevo impuesto con una estructura diferente a los existentes en el momento de firmar el Acuerdo, y en particular en lo que se refiere a los supuestos de no sujeción a impuestos sobre gasto o consumo y a las exenciones en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales<sup>18</sup>.

<sup>17</sup> No es necesario mencionar aquí como no sujetos a impuestos los actos y operaciones mediante los que la Iglesia recabe libremente de sus fieles prestaciones, organice colectas o reciba limosnas y oblaiones, ya que por su propia naturaleza no son susceptibles en ningún caso de integrar el hecho imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>18</sup> El Impuesto sobre el Valor Añadido ha absorbido algunas operaciones que anteriormente tributaban por transmisiones patrimoniales. El apartado 3 del artículo tres de la Ley que se refiere al

La Orden de 29 de febrero de 1988 establece los criterios interpretativos de la Administración tributaria española en la aplicación de los beneficios fiscales reconocidos en el Acuerdo al caso del I. V. A. Se respeta el tenor literal del Acuerdo, aunque ello suponga incurrir en contradicciones insostenibles respecto a la naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido, y este respeto a la letra, se utiliza al mismo tiempo para restringir el alcance de los beneficios fiscales a los casos expresamente contemplados en el Acuerdo.

#### 4.A. SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN AL I. V. A.

##### 1º *Publicación de instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y demás documentos de las autoridades eclesiásticas.*

La Orden de 29 de febrero de 1988 no aclara nada respecto a este supuesto de no sujeción. No obstante, a tenor del Acuerdo, la interpretación de la Administración tributaria española es considerar como no sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de boletines diocesanos y demás documentos de las autoridades eclesiásticas, extendiendo esta no sujeción estrictamente a la entrega de estas publicaciones, no alcanzando por tanto a los servicios de imprenta y encuadernación prestados a las citadas autoridades eclesiásticas para la publicación de dichos documentos, ni tampoco a los servicios publicitarios prestados por los editores de dichas publicaciones mediante contraprestación.

El texto del Acuerdo indica que no estarán sujetas a impuestos la '*publicación*' de documentos de las autoridades eclesiásticas y su fijación en sitios de costumbre. La interpretación para el caso del I. V. A. tiene que referirse no a la publicación, sino a la entrega de estas publicaciones mediante contraprestación. El hecho imponible en la entrega de bienes se produce cuando éstas son 'realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional' (artículo 3 de la Ley y artículo 4 del Reglamento). En este caso, el declarar la no sujeción, es decir, que no se realiza el hecho imponible, implica reconocer que la entrega, aunque sea contra precio, de publicaciones y documentos de las autoridades eclesiásticas, no es una actividad empresarial, y en consecuencia, no se produce el hecho imponible del I. V. A.<sup>19</sup>

##### 2º *Actividades de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.*

Tampoco se considera este caso en la Orden de 29 de febrero de 1988. A tenor del artículo III.b) del Acuerdo, se trata de actividades no sujetas, y por lo tanto, se debe reconocer que impartir este tipo de enseñanzas no constituye actividad empresarial.

Independientemente de ello, están exentas del I. V. A. 'las prestaciones de servicios relativas 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

hecho imponible, establece que: 'Las operaciones sujetas a este Impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados'.

19 Se trata de un supuesto de no sujeción de alguna forma similar a 'las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizados directamente por el Estado. Las entidades en que se organiza territorialmente y sus Organismos Autónomos, cuando se efectúen sin contraprestación o mediante contraprestación de naturaleza tributaria'. (Artículo 5-6º de la Ley).



profesional, realizados 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' (artículo 8 apartado 9º de la Ley y artículo 13 apartado 9º del Reglamento)<sup>20</sup>.

La prestación de servicios relativos a la enseñanza constituye hecho imponible, y está sujeta aunque exenta del I. V. A. y se considera actividad empresarial cuando se realiza por centros privados; en cambio no es actividad empresarial, y no está sujeta al I. V. A., cuando la realiza el Estado y sus Organismos Autónomos, gratuitamente o percibiendo tasas (tributos)<sup>21</sup>, y tampoco está sujeta la actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos o religiosos y las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia; en cambio, otras actividades de enseñanza que realiza la Iglesia constituyen hecho imponible del I. V. A. y se consideran a estos efectos como actividad empresarial aunque gozan de exención.

### 3º *Adquisición de objetos destinados al culto.*

Este tercer supuesto de no sujeción a impuestos sobre gasto o consumo del artículo III del Acuerdo es el que plantea mayores problemas de interpretación cuando intentamos adaptarlo al I. V. A. La postura adoptada por la Orden de 20 de febrero de 1988 se limita a reproducir el texto del Acuerdo, sin plantearse la contradicción que encierra con el significado propio del I. V. A. ni los efectos económicos perversos que genera.

El apartado tercero de la citada Orden declara que: 'En aplicación de lo establecido en el artículo III, letra c), del Acuerdo antes mencionado, estarán no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas o importaciones de objetos destinados exclusivamente al culto por el adquirente o el importador siempre que las correspondientes adquisiciones o importaciones se efectúen directamente por las Entidades a que se refiere al apartado segundo letra a) de esta Orden<sup>22</sup>, y sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 7º, número 5 del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Si lo analizamos con cierto detalle, no es difícil llegar a la conclusión de que se trata de un caso de no sujeción imposible en el marco del I. V. A. La no sujeción a cualquier tributo implica que no se produce el hecho imponible, y en el caso del I. V. A. esto no puede defenderse cuando se adquieren o importan objetos destinados al culto.

En operaciones interiores, las entregas de bienes están sujetas al I. V. A. siempre que se realicen por empresarios o profesionales a título oneroso con carácter habitual u ocasional en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, y la sujeción al Impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular (artículo 3, números 1 y 2 de la Ley). Es por tanto evidente que cuando un empresario o comerciante vende objetos, siendo ésta su actividad empresarial, independientemente de que vayan destinados al culto y sean adquiridos por la Iglesia Católica, se realiza el hecho imponible.

20 Aunque las consecuencias para el I. V. A. de la no sujeción y de la exención sean las mismas, hay que precisar que su naturaleza es sustancialmente distinta, y su consideración como no sujeto o exento, o lo que es lo mismo, su consideración como actividad empresarial o no, tiene efectos sobre otros tributos como, por ejemplo, el Impuesto sobre Sociedades.

21 A tenor del artículo 5 apartado 6º de la Ley.

22 Que los adquirentes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas.

Ni tan siquiera puede defenderse que se trata de un caso de no sujeción en razón del sujeto, ya que el sujeto pasivo no es la Iglesia, sino quien efectúa la entrega. El sujeto pasivo del I. V. A. es el comerciante o industrial que vende el objeto, y es evidente que lo realiza en el desarrollo de su propia actividad empresarial, por lo cual difícilmente podemos encontrar algún argumento para declarar la entrega de bienes destinados al culto como no sujeto al I. V. A.<sup>23</sup>.

Tampoco puede defenderse la no sujeción en las importaciones. Según el artículo 20 de la Ley y 33 del Reglamento, 'Están sujetas al Impuesto las importaciones de bienes. A los efectos de este Impuesto, se define la importación como la entrada de bienes en el territorio peninsular español o islas Baleares, cualquiera que sea el fin a que se destinen o la condición del importador'. Es decir, la Ley al definir el hecho imponible en las importaciones excluye expresamente la posibilidad de supuestos de no sujeción, tanto objetivos como subjetivos. Por lo tanto, resulta totalmente contradictorio con la Ley y el Reglamento del I. V. A.<sup>24</sup>, interpretar que no están sujetas las importaciones de objetos destinados al culto siempre que la efectúen directamente las entidades Eclesiásticas<sup>25</sup>.

Un problema adicional que se nos plantea es el de la determinación de 'objeto de culto'. Entendido en sentido amplio, los objetos destinados al culto incluirían cualquier tipo de bienes, tanto muebles como inmuebles (desde cálices y patenas, suministro de electricidad, hasta templos y capillas) e incluso servicios (reparación de instalaciones, servicios de limpieza de edificios, etc.), siempre que tales bienes o servicios estén directa y exclusivamente relacionados con el culto.

La interpretación que da la Administración tributaria española a la expresión 'objetos destinados al culto' es en cambio muy restringida. La redacción del apartado segundo de la Orden de 29 de febrero de 1988, relativo a la exención de bienes inmuebles, supone la exclusión de esta categoría de bienes del concepto de objetos destinados al culto. Pero es más, la interpretación que se desprende del apartado tercero de la citada orden es tan restrictiva que no alcanza a todos los bienes muebles que se destinen al culto.

La no sujeción queda condicionada a que el objeto adquirido, 'por su *naturaleza y función*, pueda destinarse exclusivamente al culto, y a que el adquirente aporte al sujeto pasivo que realice las entregas un documento justificativo de la naturaleza y el destino

23 Se nos presenta por lo tanto una evidente colisión entre lo establecido en la Ley del Impuesto y el Acuerdo. Dado el rango de Tratado Internacional que tiene el Acuerdo, en el orden de prelación normativa está por encima de cualquier ley ordinaria, y por tanto, la ley del I. V. A. no puede modificar el Acuerdo. En consecuencia, una actividad a la que se reconoce la no sujeción en el Acuerdo no puede quedar sujeta por la ley de un impuesto. Según M. Mier Menes, con arreglo al tenor literal del Acuerdo, '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' (op. cit., 560). Esta interpretación, jurídicamente correcta, nos conduce, sin embargo, a un sinsentido en el contexto de la naturaleza y significado del I. V. A., y, además, no es desde luego la solución más ventajosa para la Iglesia Católica, como demostraré más adelante.

24 Se puede resaltar aquí el hecho de que en la Ley sí que se contemplan casos de no sujeción en el Título I, que se refiere a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuados por empresarios o profesionales; sin embargo, no se contempla ningún caso de no sujeción en el Título II de la Ley, que se refiere a las importaciones.

25 Aunque no hubiese respetado estrictamente la literatura del Acuerdo, hubiese sido más coherente con el significado del I. V. A. considerar la adquisición o importación de objetos destinados al culto como exento del impuesto en lugar de no sujeto, siendo que las consecuencias económicas para la Iglesia hubiesen sido las mismas.

inmediato al culto de los objeto adquiridos, expedido, según proceda, por el Ordinario del lugar o el Superior o Superiora provincial correspondiente, sin perjuicio de las pertinentes comprobaciones administrativas. Por lo tanto, quedan excluidas del beneficio fiscal las adquisiciones de bienes que, aunque destinados al culto, sean susceptibles por su naturaleza de ser destinados a otras actividades, así como todas las prestaciones de servicios.

En los casos de importación, el importador (en nuestro caso la Iglesia) deberá presentar en la Aduana el documento justificativo a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando la Iglesia Católica adquiera objetos destinados al culto a industriales o comerciantes sujetos al régimen general del I. V. A., éstos no repercutirán el impuesto en factura (aunque lógicamente tratarán de resarcirse del I. V. A. soportado en sus adquisiciones vía precios), y tampoco incluirán en sus declaraciones estas operaciones<sup>26</sup> ni podrán deducir el I. V. A. soportando en las adquisiciones de bienes que se utilicen para la producción o comercialización de los objetos declarados no sujetos<sup>27</sup>.

Si se trata de ventas de objetos destinados al culto realizadas por comerciantes acogidos al régimen especial del recargo de equivalencia, la parte del impuesto correspondiente al valor añadido por el comerciante ya ha sido liquidada y repercutida, y será ingresada en la Hacienda Pública por el proveedor del comerciante, lo que hace necesario arbitrar un procedimiento especial para estos casos. Por ello, la Orden ministerial de 29 de febrero de 1988 establece que cuando el sujeto pasivo que realice la entrega esté sometido al régimen especial del recargo de equivalencia, la Delegación o Administración de Hacienda de su domicilio fiscal procederá a realizar la devolución del Recargo soportado<sup>28</sup> en la adquisición de los bienes entregados, previo expediente en que se acredite la procedencia de la misma<sup>29</sup>.

Las solicitudes de devolución se referirán al año natural inmediato anterior. No obstante, podrá solicitarse la devolución al término de un trimestre natural, cuando el importe acumulado a devolver haya superado en el curso del mismo la cuantía de 25.000 pesetas. También serán admisibles las solicitudes de devolución correspondientes a un período de tiempo inferior al año siempre que dicho período concluya el día 31 de diciembre. El plazo para la presentación de dichas solicitudes será el de los veinte primeros días naturales del mes posterior al período a que se refieran<sup>30</sup>.

26 El empresario deberá conservar en su poder, a efectos de comprobación administrativa de las ventas no declaradas, el documento justificativo de la no sujeción en los términos anteriormente referidos.

27 Esto plantea indudables dificultades contables para el empresario, y como además no puede conocer a priori si un objeto de su industria o comercio va a estar sujeto o no al I. V. A. por cuanto depende de quien sea el adquirente y de que éste le presente el documento justificativo de la no sujeción, el empresario se ve de hecho obligado a adoptar el sistema de prorrata general en la deducción del I. V. A. soportado.

28 Nótese que el importe a devolver no es la totalidad del I. V. A., sino exclusivamente el recargo de equivalencia, es decir, la parte del impuesto sobre el valor que se estima que añade el comerciante minorista.

29 Aunque la citada Orden ministerial no lo aclara, es de suponer que la documentación a presentar por el comerciante para solicitar la devolución incluye el documento justificativo de la no sujeción y el original de la factura del proveedor en la que conste la repercusión del recargo de equivalencia.

30 Dado que la Orden ministerial en que se aclaran estas cuestiones ha sido publicada en 1988, y el I. V. A. está en vigor desde el ejercicio 1986, ha de preverse un sistema transitorio para la devolución del Recargo indebidamente soportado con anterioridad, y es por ello que la Administración admitirá las solicitudes de devolución correspondientes a los años 1986 y 1987 y el primer trimestre de 1988 hasta el 20 de enero de 1989.

## 4.B. SUPUESTOS DE EXENCIÓN EN LA ENTREGA DE BIENES INMUEBLES

El artículo IV número 1 letra c) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos establece la exención<sup>31</sup> de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, 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.

El establecimiento del I. V. A. lleva aparejado que las operaciones sujetas a este impuesto no lo estarán al concepto de transmisiones patrimoniales onerosas, exceptuándose las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles que estén exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Dependiendo de la naturaleza del bien inmueble transmitido y de la persona que realice la transmisión (si es empresario o profesional o si es un particular), nos podemos encontrar con las siguientes posibilidades<sup>32</sup>:

1ª Que la transmisión no esté sujeta al I. V. A., en cuyo caso estará sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y exenta del mismo si se cumplen los requisitos del artículo IV del Acuerdo.

2ª Que la transmisión esté sujeta pero exenta al I. V. A., en cuyo caso queda también sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y nos encontramos como en el caso anterior.

3ª Que la transmisión esté sujeta y no exenta al I. V. A., con lo que quedaría no sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

En el tercer caso, la exención en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales queda sin efecto, ya que la transmisión no está sujeta al mismo, con lo cual, si la exención no se extiende también al I. V. A., se perdería un beneficio fiscal reconocido en un tratado internacional por el hecho de que un impuesto ha absorbido parte del hecho imponible de otro.

Ante el cambio tributario ocurrido, una correcta interpretación del Acuerdo exige la extensión de este beneficio fiscal al Impuesto sobre el Valor Añadido, y esto es lo que viene a reconocer la Orden de 29 de febrero de 1988.

En tal sentido, el apartado segundo de la citada Orden aclara que 'la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado c), del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9º del Reglamento de 30 de octubre de 1985' y siempre que concurran además determinados requisitos<sup>33</sup>.

El artículo 9, número 1, del Reglamento establece que se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales, recogiendo en su

31 A favor de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las *diócesis*, las parroquias y otras circunscripciones territoriales de las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

32 En el caso de que en el concepto 'objetos destinados al culto' se hubiesen considerado incluidos los inmuebles, no plantearía ninguna duda la situación de las entregas de inmuebles destinados exclusivamente al culto. Dichas entregas de bienes estarían no sujetas al I. V. A., y sujetas y exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. No obstante, la necesidad de interpretar y extender al alcance de la exención al I. V. A., subsistiría en los inmuebles destinados a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

33 El antecedente inmediato de esta disposición lo podemos encontrar en la Orden ministerial de 25 de junio de 1984, por la que se aclaró el alcance de la exención del artículo IV, I, c) del Acuerdo respecto del Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, y en la que se limitaba la exención relativa al citado Impuesto exclusivamente a las ventas empresariales de bienes inmuebles.

número 2 determinadas operaciones que tienen la consideración de entregas de bienes y, entre ellas, a las ejecuciones de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 de la base imponible (apartado 4º del número 2).

El contenido de la exención queda entonces limitado a aquellas operaciones que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de bienes inmuebles, o de ejecuciones de obras realizadas en los mismos para su construcción o rehabilitación, no extendiéndose la exención a las ejecuciones de obras que tengan por objeto la reparación de edificios, ni a la prestación de otros servicios relativos a los inmuebles.

Según este criterio interpretativo, la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el Impuesto sobre el Valor Añadido comprende las siguientes operaciones:

- 1ª) Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
- 2ª) Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevos edificios o la ampliación de los existentes<sup>34</sup>.
- 3ª) Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes<sup>35</sup>.

En cualquier caso, esta exención<sup>36</sup> es de carácter limitado y afecta exclusivamente a las entregas de bienes que se acaban de enumerar, y por tanto no comprenden la adquisición de materiales por parte del empresario que realiza la entrega ni tampoco los servicios prestados por arquitectos y aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

Los requisitos que deben concurrir para que la entrega de bienes inmuebles quede exenta del I. V. A. de acuerdo con la Orden de 29 de febrero de 1988 son los siguientes:

1º) Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas<sup>37</sup>.

2º) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad<sup>38</sup>.

34 No obstante, la exención no alcanza a las ejecuciones de obras efectuadas para la construcción de edificaciones cuando dichas operaciones no tengan la consideración de entregas de bienes (con arreglo al artículo 9 número 2 apartado 4º del Reglamento) por efectuarse sin aportación de materiales o bien porque los materiales aportados por el empresario no excedan del 20 por 100 de la base imponible.

35 A estos efectos, según el Reglamento del I. V. A., se consideran rehabilitación de edificaciones las obras destinadas a la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación (Artículo 13 número 1 apartado 22 de la Ley y artículo 57 número 3 del Reglamento). También en este caso debe cumplirse que el valor de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 del total de la obra para que pueda considerarse como entrega de bienes.

36 Como ocurre en todas las exenciones del I. V. A. con la única excepción de la exención a las exportaciones y operaciones asimiladas a las mismas.

37 Es decir, las Entidades a las que se les reconoce la exención en el artículo IV del Acuerdo.

38 Esta condición también coincide con la letra C) del artículo IV del Acuerdo. No cumplen esta condición y por lo tanto no gozan de exención los inmuebles destinados a la enseñanza ni al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional. En los supuestos en que los inmuebles entregados se destinen sólo en parte a las finalidades indicadas, la exención quedará limitada a la parte de base imponible que constituya la contraprestación correspondiente a la porción del inmueble destinado exclusivamente a las finalidades indicadas.

3º) Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda<sup>39</sup> en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las Entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad adquirente y del destino de los bienes. La Delegación o Administración de Hacienda, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la Entidad con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención.

Esta mecánica implica por tanto que la exención no es automática, y no es suficiente con la certificación del Obispado de la Diócesis sobre la naturaleza de la Entidad y destino de los bienes<sup>40</sup>, sino que la exención necesita un reconocimiento previo y expreso de su procedencia por parte de la Administración.

La Entidad solicitante entregará a su proveedor una copia del documento en el que se reconozca la exención para que no se autoliquide ni repercuta el Impuesto<sup>41</sup>, y sirva de justificante a efectos de comprobación administrativa.

#### 4.C. OTRAS EXENCIONES

El artículo V del Acuerdo reconoce para las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, los mismos beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro y entidades benéficas privadas.

En función de ello, y según el reglamento del I. V. A., además de las exenciones de carácter general que no contienen requisitos subjetivos, las asociaciones y entidades religiosas tienen derecho, sin reconocimiento previo alguno, a la exención del I. V. A., en las siguientes actividades:

1ª) Las prestaciones de servicios de asistencia social siguientes (Artículo 13 apartado 8º del Reglamento):

- a) Protección de la infancia y de la juventud.
- b) Asistencia a la tercera edad.
- c) Asistencia a minusválidos físicos o mentales.

39 Los documentos a aportar a las Delegaciones o Administraciones de Hacienda para hacer constar las entregas de bienes inmuebles a las referidas Entidades serán la escritura pública o documento privado correspondiente y, tratándose de ejecuciones de obra, el contrato de ejecución y el presupuesto de la misma.

40 En cambio, en el caso de la adquisición de bienes muebles destinado al culto, si que es suficiente para la no sujeción de los mismos que el adquirente aporte al sujeto pasivo que realice las entregas un documento justificativo de la naturaleza y destino al culto de los objetos adquiridos, expedido por el Ordinario del Lugar o el Superior o Superiora provincial correspondiente. Estos últimos no pueden emitir las certificaciones correspondientes para la exención de los bienes inmuebles que necesariamente lo ha de ser por el Obispado de la Diócesis.

41 Esta no liquidación del Impuesto implica que el constructor o vendedor no puede deducir el I. V. A. soportado en las adquisiciones destinadas al inmueble que se transmite, lo cual supone un aumento de sus costes que tendrá que tener en cuenta a la hora de establecer el precio o formular su presupuesto.

- d) Asistencia a minorías étnicas.
- e) Asistencia a refugiados y asilados.
- f) Asistencia a transeúntes.
- g) Asistencia a mujeres con cargas familiares no compartidas.
- h) Acción social comunitaria y familiar.
- i) Prevención de la delincuencia y reinserción social.
- j) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos.
- k) Asistencia a exreclusos.

2ª) Las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorios a los mismos efectuadas directamente a sus miembros, realizados para la consecución de sus finalidades específicas (Artículo 13 apartado 12º del Reglamento).

3ª) Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por instituciones religiosas legalmente reconocidas, para el desarrollo de las siguientes actividades (Artículo 13 apartado 11 del Reglamento):

- a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.
- b) Las de asistencia social.
- c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

4ª) Los servicios prestados a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas (Artículo 13 apartado 13º del Reglamento).

5ª) Las prestaciones de servicios siguientes (Artículo 13 apartado 14º del Reglamento):

- 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.

## 5.— EFECTOS ECONOMICOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Tal como se apuntaba al considerar la problemática de las exenciones, flaco servicio se hace a la Iglesia Católica en los casos de exención y no sujeción al I. V. A. Además, hemos visto que la interpretación que realiza la Orden de 29 de febrero de 1988 sobre los beneficios fiscales reconocidos en el Acuerdo es bastante restrictiva en cuanto a su alcance, y la regulación de los requisitos formales para poder acogerse a los beneficios puede en ocasiones dificultar el disfrute de los mismos, y origina diversos problemas al sujeto pasivo, con lo que las ventajas ecocómicas que en realidad obtiene la Iglesia quedan muy limitadas, dándose la paradójica situación de que, en algunos supuestos, resultaría más ventajoso no acogerse a alguno de los beneficios fiscales.

## 5.A. CONSECUENCIAS ECONÓMICAS DE LOS SUPUESTOS DE NO SUJECCIÓN

1º *Entregas de instrucciones, ordenanzas, cartas postales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes.*

La no sujeción significa que la Entidad que publica estos documentos se convierte en consumidor final que soporta el I. V. A. que le sea repercutido en sus adquisiciones y en los servicios que le sean prestados. La no sujeción sólo supone que no se pagará el Impuesto por el valor que añade quien publica estos documentos, pero sí se paga en cambio por los servicios de imprenta, encuadernación, etc., prestados para su edición.

Dado el carácter y objeto de estas publicaciones, es de esperar que en su entrega mediante contraprestación no se busque obtener beneficios, sino simplemente difundir las enseñanzas de la Iglesia. La contraprestación recibida, normalmente, no superará sustancialmente los costes necesarios para su publicación, y por lo tanto, en principio, se puede decir que el impacto económico de la no sujeción será en todo caso muy reducido. E incluso más, si las publicaciones se entregan por una contraprestación inferior a su coste externo, es decir, si el valor añadido por las autoridades eclesiásticas es negativo, sería más beneficioso que la actividad estuviera sujeta y no exenta<sup>42</sup>.

Las consideraciones anteriores se han hecho sin tener en cuenta la estructura de los tipos impositivos vigentes en nuestro país. En cuanto introducimos en el análisis este dato, no es difícil llegar a la conclusión de que el 'beneficio fiscal' de la no sujeción de las entregas de publicaciones de las autoridades eclesiásticas se convierte de hecho en una desventaja fiscal.

Entre las entregas de bienes a las que se aplica el tipo reducido del 6 por 100 se incluyen 'los libros, revistas y periódicos' (artículo 57, número 1, apartado 4º del Reglamento). Dentro de este concepto quedarían incluidas lógicamente cualquier tipo de publicaciones de las autoridades eclesiásticas, en el caso de que estuvieran sujetas al I. V. A. Sin embargo, los bienes y servicios necesarios para la edición de aquéllos (impresión, encuadernación, etc.) tributarán al tipo general del 12 por 100.

Como consecuencia de esta diferencia de tipos impositivos, siempre que el valor añadido sea inferior al 100 por 100 de la base imponible sobre la que se ha soportado I. V. A. al 12 por 100 (en los costes externos de la publicación), la liquidación del Impuesto nos dará resultado negativo y Hacienda devolverá el exceso de I. V. A. soportado. En consecuencia, si las liquidaciones por I. V. A. son a devolver, resulta más ventajoso económicamente estar sujeto y no exento del I. V. A. que disfrutar de algún 'beneficio fiscal'.

La desventaja que supone la no sujeción, incluso con una publicación que genere beneficios, puede ilustrarse con un sencillo ejemplo:

Supongamos que la publicación de un boletín diocesano origina un coste externo de impresión de 100.000 pesetas más el 12 por 100 de I. V. A.

La factura que presentará la imprenta sería:

Impresión de N ejemplares a X pesetas cada uno. . . . .	100.000
I. V. A. al 12 % . . . . .	<u>12.000</u>
TOTAL FACTURA . . . . .	112.000

<sup>42</sup> Si el valor añadido es negativo, también lo es la cuantía del Impuesto, y las liquidaciones del I. V. A. darían en tal caso cantidades a devolver.



Si la actividad estuviese sujeta y no exenta del I. V. A. podríamos obtener unos beneficios del 25 por 100 sobre el coste de edición (25.000 pesetas) si los ingresos totales por ventas del boletín diocesano fueran de 132.500 pesetas. (Es decir, 125.000 pesetas más el 6 por 100 de I. V. A.)<sup>43</sup>.

Y la declaración por I. V. A. a presentar:

I. V. A. repercutido		
base imponible	tipo	cuota
125.000	6 %	7.500
Deducciones		
I. V. A. soportado		<u>12.000</u>
Diferencia . . . . .		- 4.500
A DEVOLVER . . . . .		4.500

Si la actividad no está sujeta al Impuesto, entonces no tenemos que hacer declaración y tampoco obtenemos devolución alguna por I. V. A. soportado, con lo cual los beneficios disminuyen. Obteniendo por la venta las mismas 132.500 pesetas que en el caso anterior, al ser una actividad no sujeta, tal cantidad es íntegramente ingresos por venta, pero el coste de impresión no es la base imponible sino el total pagado por la impresión, I. V. A. incluido (112.000 pesetas). La diferencia entre ingresos y costes, o entre cobros y pagos, es entonces de 20.500 pesetas. Es decir, como consecuencia de un ‘beneficio fiscal’ los beneficios económicos son 4.500 pesetas menos que en el caso de la actividad sujeta y no exenta. Si en lugar de obtener beneficios simplemente se cubren costes o se tienen pérdidas, entonces la desventaja económica aún es superior<sup>44</sup>.

Para cubrir costes, los ingresos por venta del boletín diocesano no sujeto a impuestos deberían ser 112.000 pesetas (lo que nos ha costado la imprenta), mientras que si la actividad estuviese sujeta y no exenta y tributase al tipo reducido del 6 por 100, el boletín diocesano se podría vender más barato, ya que sólo necesitaríamos obtener unos ingresos de 106.000 pesetas por la venta. La base imponible en la venta sería entonces 100.000 pesetas y el I. V. A. repercutido 6.000 pesetas<sup>45</sup>.

La contradicción puesta de manifiesto con el ejemplo que se acaba de describir debería hacernos reflexionar sobre los peligros que suponen las interpretaciones literales cuando no se valoran adecuadamente las consecuencias, y más en este caso en que nos referimos no a un simple cambio superficial en un tributo, sino a una modificación de la estructura y concepción de toda la imposición indirecta.

Es de suponer que si el Estado Español firmó un Acuerdo con la Santa Sede en el que se reconocen una serie de beneficios fiscales, no era con objeto de perjudicar a la Iglesia Católica, sino de favorecerla. Sin embargo, la interpretación estricta de la letra de

43 Los cobros obtenidos serían entonces las 132.000 pesetas de la venta más las 4.500 que nos devolvería Hacienda por el I. V. A., es decir, 137.000 pesetas. Si a esta cantidad le restamos lo pagado a la imprenta, que eran 112.000 pesetas, obtenemos una diferencia igual al beneficio obtenido en 25.000 pesetas. (Ingresos por ventas sin I. V. A. (125.000)-Coste de impresión sin I. V. A. (100.000) = Beneficios (25.000)).

44 La desventaja será mayor cuanto más elevadas sean las pérdidas.

45 Como el I. V. A. soportado en la factura de la imprenta eran 12.000 pesetas, Hacienda nos devolvería la diferencia de 6.000 pesetas de I. V. A., y con ello cubriríamos el total pagado a la imprenta.

los Acuerdos sitúa a las publicaciones de las autoridades eclesiásticas con una clara desventaja fiscal frente a los periódicos, libros y revistas. Si el Estado considera conveniente favorecer fiscalmente la publicación de libros, revistas y periódicos aplicándoles un tipo impositivo reducido en el I. V. A., no es admisible que las publicaciones de las autoridades eclesiásticas soporten un trato fiscal discriminatorio y una carga tributaria real superior.

La finalidad de las publicaciones de las autoridades eclesiásticas es difundir las normas, la doctrina y las enseñanzas de la Iglesia Católica como un elemento más de su acción evangelizadora y pastoral, y como tales, son dignas de protección en el marco de nuestra Constitución, ya que el Estado debe tutelar el ejercicio efectivo de la libertad religiosa de sus ciudadanos. Esto debería tenerse en cuenta a la hora de interpretar el alcance de los beneficios fiscales.

Si en el Acuerdo de 3 de enero de 1979 se establece que no estarán sujetos a impuestos entre otras actividades la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes, puede entenderse que se pretendía darles un trato fiscal lo más favorable posible. De alguna forma se puede entender que a las actividades contenidas en el artículo III del Acuerdo (las no sujetas) se les pretende otorgar un beneficio fiscal superior a las contempladas en los artículos IV y V (exenciones). La no sujeción a impuestos sobre gasto o consumo de unas actividades dignas de protección, debiera entenderse en el sentido de que dichas actividades no deben soportar carga tributaria alguna, es decir, que en virtud del Acuerdo, el Estado renuncia a recaudar impuestos sobre el gasto o consumo por estas actividades, y esto en el caso del I. V. A. no se consigue con la no sujeción.

La solución técnica, entonces, hubiese sido que estas actividades tributasen por I. V. A. al tipo impositivo del 0 por 100. Al declararlas no sujetas, el Estado sí que está recaudando I. V. A. por estas actividades, todo el impuesto soportado que no puede deducirse. Sólo en el caso de que tales actividades se consideren sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido a un tipo del 0 por 100, el Estado devolvería a la Iglesia la parte del impuesto que ha ido recaudando a cuenta en las fases anteriores, y sólo entonces podríamos decir que la publicación de documentos por las autoridades eclesiásticas no pagan ni soportan impuestos sobre el gasto o consumo.

Se puede argumentar que la solución que se acaba de proponer no es posible, ya que significaría declarar sujetas y no exentas unas actividades que en el Acuerdo se declaran expresamente como no sujetas, pero por otra parte, más absurdo resulta que la no sujeción se convierta en una desventaja fiscal. No obstante, pienso que la solución es posible sin necesidad de recurrir a una nueva redacción del Acuerdo Económico. Su Protocolo Adicional dispone en su número 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 artículos 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'.

La redacción del Protocolo Adicional permite concretar de común acuerdo los supuestos de no sujeción, ajustando los beneficios fiscales, no necesariamente al tenor literal, sino al espíritu del Acuerdo. La modificación que ha supuesto la implantación del I. V. A. en el esquema de la imposición indirecta bien puede permitir una interpretación teleológica de los beneficios fiscales contenidos en el Acuerdo en el sentido anteriormente indicado.

2º *Actividades de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.*

El hecho de que en el artículo III, letra b) del Acuerdo declare estas actividades como no sujetas a impuestos sobre el gasto o consumo, no supone ninguna ventaja fiscal adicional frente a otras actividades de enseñanza. El artículo 13, apartado 9º del Reglamento declara exentas del I. V. A. a las prestaciones de servicios relativos a la educación realizados por centros docentes, y dada la mecánica operativa del I. V. A., las consecuencias económicas de los supuestos de no sujeción son las mismas que las de las exenciones. De esta forma, las ventajas fiscales que en el I. V. A. obtienen los Seminarios son las mismas que las de una escuela parroquial o cualquier otro centro docente privado.

Nuevamente podemos plantearnos si al incluir las actividades de enseñanza en Seminarios y las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia en el artículo III del Acuerdo se pretende otorgarles un trato fiscal más favorable que los beneficios que puede disfrutar una Entidad benéfico-docente de las comprendidas en el artículo V del Acuerdo. Si es así, porque aquellas enseñanzas en particular merecen una mayor protección, ello no se consigue con la no sujeción al I. V. A.

Como en el caso de las publicaciones eclesiásticas, la solución para que la enseñanza en Seminarios y disciplinas eclesiásticas no pague ni tampoco soporte impuestos sobre el gasto o consumo, sería declarar estas actividades sujetas y no exentas al I. V. A. aplicándoles un tipo impositivo del 0 por 100.

3º *Aquisición de objetos destinados al culto.*

Respecto a la no sujeción al I. V. A. de los objetos destinados al culto, ya se ha expuesto en el apartado anterior la opinión de que se trata de un supuesto de no sujeción imposible en el contexto de la naturaleza del Impuesto sobre el Valor Añadido, y que una exención habría encajado mejor en la Ley del Impuesto<sup>46</sup>.

En cualquier caso, la ventaja económica que se obtiene tanto de una no sujeción como de una exención en operaciones interiores es bastante limitada. El beneficio económico sólo alcanza el valor añadido en la última fase del proceso (normalmente el comercio minorista).

Se puede estimar que la ventaja económica obtenida por la no sujeción en el supuesto de bienes que tributen al tipo general del 12 por 100, será equivalente, aproximadamente, a una rebaja del tipo impositivo del 2,4 por 100. Es decir, los bienes declarados no sujetos habrán tributado efectivamente (Hacienda habrá recaudado) un 9,6 por 100 de su valor antes de impuestos, y por tanto, los bienes declarados no sujetos soportan de hecho una carga tributaria sensiblemente superior a las de los bienes que, sujetos y no exentos, tributan al tipo reducido del 6 por 100.

Esta estimación se puede ilustrar con un sencillo ejemplo de ventas de un comerciante minorista de objetos religiosos sometido al régimen normal del I. V. A. Como base de cálculo podemos considerar como margen comercial del minorista un 25 por 100, que es precisamente el que se estima para la aplicación del recargo de equivalencia.

Supongamos en primer lugar una venta realizada a un particular, operación sujeta y no exenta, por un importe de 100.000 pesetas más el 12 por 100 de I. V. A., de unos objetos que al comerciante le costaron 80.000 pesetas más I. V. A.

46 Teniendo además en cuenta que las consecuencias económicas de la no sujeción y de la exención son las mismas en el Impuesto.

La factura que le presentará su proveedor al comerciante minorista será:

Importe de la venta . . . . .	80.000
I. V. A. al 12 % . . . . .	<u>9.600</u>
TOTAL FACTURA . . . . .	89.600

Aplicando un margen comercial del 25 por 100 sobre el coste de adquisición (80.000 pesetas), obtenemos un importe de 20.000 pesetas.

La factura que emitirá el comerciante por la venta sujeta y no exenta a I. V. A., sería <sup>47</sup>:

Importe de la venta . . . . .	100.000
I. V. A. al 12 % . . . . .	<u>12.000</u>
TOTAL FACTURA . . . . .	112.000

Y la liquidación por I. V. A. del comerciante:

I. V. A. repercutido . . . . .	12.000
I. V. A. soportado . . . . .	<u>9.600</u>
DIFERENCIA A INGRESAR . . . . .	2.400

Si el mismo objeto anterior se vende a la Iglesia Católica, y se presenta el documento correspondiente, justificativo de su destino al culto, entonces será una operación no sujeta al I. V. A. Sería erróneo pensar que el comerciante estaría dispuesto a vender el objeto por un precio de 100.000 pesetas (el precio anterior sin I. V. A.), ya que de esta forma se verían reducidos sus beneficios<sup>48</sup>. Si se pretende mantener el margen comercial en el mismo importe que en las operaciones sujetas, entonces el precio de venta tiene que ser de 109.600 pesetas. De esta forma, la diferencia entre el precio de venta (109.600 pesetas) y el coste de adquisición (89.600 pesetas) se mantiene en la misma cuantía. (20.000 pesetas, como en el caso anterior).

El resultado económico obtenido por el comprador (la Iglesia Católica) es entonces el mismo que resultaría en el caso de una actividad sujeta y no exenta que tributase a un tipo impositivo del 9,6 por 100<sup>49</sup>.

47 Los pagos que realiza el comerciante son 89.600 pesetas por la factura de su proveedor más 2.400 pesetas por la liquidación de I. V. A., es decir, 92.000 pesetas. Los ingresos brutos que recibe son 112.000 pesetas por la venta. La diferencia entre ingresos brutos y pagos (112.000 - 92.000 son 20.000 pesetas, que coincide lógicamente con el margen comercial, que a su vez, será igual a salarios más beneficios, o a ventas menos compras, es decir, igual al valor añadido. El impuesto que paga el comerciante es también igual al 12 por 100 de su valor añadido ( $20.000 \times 12\% = 2.400$ ).

48 En este caso el comerciante no tiene que incluir en su declaración de I. V. A., la venta no sujeta, pero tampoco puede deducirse el I. V. A. soportado, por lo que tiene que considerar como coste de adquisición el total de la factura de su proveedor, es decir, 89.600 pesetas. Si la venta se realizara por 100.000 pesetas, entonces su margen comercial sería tan sólo de 10.400 pesetas, es decir, el margen comercial se ve reducido en 9.600 pesetas, que es el I. V. A. soportado que no repercute al comprador.

49 El I. V. A. que ha recaudado Hacienda es el soportado por el comerciante, 9.600 pesetas, y si la actividad no está sujeta, no se pagará impuesto por la venta minorista, pero Hacienda tampoco devuelve el impuesto ya recaudado. El impuesto recaudado dividido por el valor del objeto sin impuestos nos da un tipo impositivo efectivo del 9,6 por 100.

En efecto, con tal tipo tributario, la factura del comerciante por la venta hubiera sido <sup>50</sup>:

Importe de la venta . . . . .	100.000
I. V. A. al 9,6 % . . . . .	<u>9.600</u>
TOTAL FACTURA . . . . .	109.600

y el margen comercial se mantendría en la misma cuantía (ingresos por ventas 109.600 - pagos por compras 89.600 - margen comercial 20.000) <sup>51</sup>.

La situación es bien distinta en el caso de importaciones de bienes. Si el comerciante de nuestro ejemplo es residente de otro país, entonces la Iglesia podría importar este mismo producto por un importe de 100.000 pesetas, no teniendo que pagar I. V. A. en la importación (operación no sujeta). Suponiendo que los bienes procedan de un país con un impuesto sobre el valor añadido similar al nuestro, las exportaciones están exentas de I. V. A. pero originan derecho a deducir el I. V. A. soportado. Es decir, el comerciante al exportar no tiene que repercutir el I. V. A. y además recuperará el Impuesto soportado, con lo cual, el precio de venta para la exportación sería igual al valor del producto antes de impuesto, y en tal caso, el bien en cuestión, al no pagar tampoco I. V. A. en la importación, entraría en nuestro país totalmente libre de impuestos.

Así pues, la no sujeción al I. V. A. tiene consecuencias muy distintas según se trate de operaciones interiores o de importaciones efectuadas directamente por la Iglesia Católica <sup>52</sup>. La no sujeción (y lo mismo ocurrirá con una exención) de los objetos destinados al culto implica que tales objetos no soportan ninguna carga tributaria por I. V. A. sólo en el caso de que sean importados directamente por la Iglesia Católica, mientras que si se trata de objetos producidos o comercializados en España, si que soportan una importante carga tributaria. El trato que reciben las importaciones supone una discriminación y una pérdida de competitividad real de nuestra industria, hecho éste que el Estado no debería propiciar.

Para que la adquisición de objetos destinados al culto soporte una carga tributaria nula, con lo cual además las operaciones interiores quedarían en las mismas condiciones

50 y la declaración de I. V. A. del comerciante:

I. V. A. repercutido . . . . .	9.600
I. V. A. soportado . . . . .	<u>9.600</u>
DIFERENCIA A INGRESAR . . . . .	0

51 Incluso es posible que la ventaja económica obtenida por la no sujeción sea inferior en la práctica. El margen comercial se ha calculado en nuestro ejemplo como el 25 por 100 del coste de adquisición (25 por 100 de 80.000). Si ésta es la regla que sigue el comerciante para determinar el precio de venta, podemos tener en cuenta que, en la operación no sujeta, el coste de adquisición es el total de la factura del proveedor y no su base imponible.

Por lo tanto, su actuación puede ser:

Coste de adquisición . . . . .	89.600
Margen comercial (25 % × 89.600) . . . . .	22.400
Precio de venta no sujeto a I. V. A. . . . .	112.000

52 Si la importación no la efectúa directamente la Iglesia, sino un empresario, entonces tal importación estará sujeta al I. V. A. La venta posterior a la Iglesia estaría no sujeta, pero el empresario no podría tampoco deducir el I. V. A. soportado en la importación, y en este caso, la carga tributaria que soportan los bienes importados será la misma que la de los producidos en España.

de carga fiscal que las importaciones, tenemos dos posibles soluciones. La primera de ellas sería que las ventas de objetos destinados al culto y adquiridos por la Iglesia Católica, tributasen a un tipo impositivo del 0 por 100, tipo este también aplicable a las importaciones que efectuara directamente la Iglesia. La segunda posibilidad sería un poco más rebuscada, las entregas de bienes a la Iglesia Católica de objetos destinados al culto se podrían asimilar a las exportaciones, con lo cual, serían operaciones exentas con derecho a deducir el I. V. A. soportado, y consecuentemente con ello, quedaría justificada la exención de las importaciones realizadas directamente por la Iglesia. Se podría considerar la ficción de que las adquisiciones realizadas por cualquier Entidad que forma parte de la Iglesia es como si la efectuase la Santa Sede a su representación diplomática, y en consecuencia, aplicar las exenciones previstas en los artículos 16 y 48 del Reglamento<sup>53</sup>. No obstante, resulta menos forzada y más coherente la primera posibilidad, tributación al tipo del 0 por 100, con lo que podría darse el mismo tratamiento fiscal a todas las actividades que se enumeran en el artículo III del Acuerdo.

#### 5.B. EFECTOS ECONÓMICOS DE LA EXENCIÓN EN LAS ENTREGAS DE BIENES INMUEBLES

Las ventajas económicas que suponen para la Iglesia Católica la exención del I. V. A. en las entregas de bienes inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, no pueden estimarse de forma general a priori, ya que serán distintas según se trate de adquisiciones de inmuebles o de ejecuciones de obra, y en este último caso, de cual sea el porcentaje que representan los materiales aportados por el empresario respecto al valor total de la obra.

##### 1º *Adquisición de inmuebles*

En los casos de adquisiciones de inmuebles, hay que tener en cuenta que éstas sólo son susceptibles de estar sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido en el caso de que el transmitente sea empresario o profesional y que el inmueble transmitido forme parte del patrimonio empresarial o profesional del sujeto pasivo.

Por otra parte, nos encontramos con toda una serie de supuestos generales de exención que se enumeran en el número 1 del artículo 13 del Reglamento.

Están exentas de impuesto:

-- Las entregas de terrenos rústicos y demás que no tengan la condición de edificables (apartado 20).

-- Las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavados, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación<sup>54</sup>. La exención no se extiende a las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente (apartado 22).

<sup>53</sup> Según el número 10 del artículo 16 del Reglamento, están exentas del Impuesto como operaciones asimiladas a las exportaciones 'las entregas de bienes y las prestaciones de servicios destinados a los Organismos Internacionales reconocidos por España o a los miembros con estatuto diplomático de dichos organismos, dentro de los límites y con las condiciones fijadas en los Convenios Internacionales'. Y según el número 1 del artículo 48, están exentas del Impuesto las importaciones realizadas por organismos internacionales reconocidas por España, incluso los de carácter no gubernamental o por las personas destinadas oficialmente en ellos, con los límites y en las condiciones fijadas en los Convenios por los que se crean tales organismos o en los Acuerdos sobre la sede de los mismos.

<sup>54</sup> A los efectos de lo dispuesto en el Reglamento se considera primera transmisión la

— Las entregas de bienes que hayan sido utilizadas por el transmitente exclusivamente en la realización de operaciones exentas del Impuesto en virtud de lo establecido en este artículo, siempre que al sujeto pasivo no se le haya atribuido el derecho a efectuar la deducción total o parcial del Impuesto soportado al realizar la adquisición o importación de dichos bienes o de sus elementos componentes (apartado 24).

— Las entregas de bienes cuya adquisición o importación o la de sus elementos componentes no hubiera determinado al derecho a deducir en favor del transmitente en virtud de lo dispuesto en el artículo 61 número 4 y 5<sup>55</sup> y en el artículo 62 de este Reglamento (apartado 25).

Teniendo en cuenta todo lo anterior, nos encontramos con que los posibles supuestos de entregas de bienes inmuebles susceptibles de estar sujetas y no exentas del I. V. A. (y por lo tanto susceptibles de beneficiarse de la exención derivada del artículo IV del Acuerdo en los términos que establece el apartado segundo de la Orden de 29 de febrero de 1988) es bastante limitado<sup>56</sup>.

No obstante, se pueden considerar las ventajas económicas que podría obtener la Iglesia Católica en virtud de la exención a que nos referimos en una serie de casos que podemos concretar a los siguientes:

a) Ventas empresariales de terrenos edificables o de edificios destinados a su inmediata rehabilitación por el adquirente, que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, y que hayan sido utilizados para el ejercicio de una actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta al I. V. A.

b) Primera transmisión de edificios por un empresario cuya actividad típica habitual no sean las operaciones inmobiliarias<sup>57</sup>.

c) Primera transmisión de edificios por un empresario cuya actividad típica habitual sean las operaciones inmobiliarias<sup>58</sup>.

En el primer supuesto (caso a), la ventaja económica que se obtenga como consecuencia de la exención, dependerá de si el sujeto pasivo que realiza la venta soportó I. V. A. en la adquisición<sup>59</sup>.

Si el transmitente no ha soportado I. V. A. en la adquisición del inmueble, entonces la ventaja económica obtenida con la exención será igual al 12 por 100 del valor de la transmisión, ya que en caso de estar sujeta, el empresario hubiese tenido que repercutir el

realizada por el promotor, siempre que tenga lugar una vez terminada la edificación o rehabilitación y antes de la utilización ininterrumpida por un plazo de dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o de la cesión de la edificación por el mismo plazo en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, siempre que además, el adquirente sea una persona distinta de la que utilizó la edificación durante el referido plazo.

55 Sólo puede deducirse el Impuesto soportado en las adquisiciones de bienes y servicios que están directamente relacionados con su actividad empresarial o profesional.

56 De hecho, puede ser bastante difícil encontrar casos concretos de adquisiciones de inmuebles por la Iglesia Católica que hubiesen estado sujetos y no exentos antes de aplicar la exención a que se refiere el apartado segundo de la Orden de 29 de febrero de 1988.

57 Venta de edificios que formen parte del patrimonio empresarial o profesional del transmitente, utilizados para el ejercicio de su actividad empresarial o profesional sujeta y no exenta, siempre que no hayan sido objeto de una anterior transmisión, es decir, que la construcción haya corrido a cargo del propio empresario, y no hayan sido utilizados por su propietario por un plazo superior a dos años.

58 Venta de edificaciones por su promotor.

59 Según las condiciones en que el empresario adquiriese el bien, podría haber estado no sujeto o exento del I. V. A.

Impuesto a dicho tipo tributario. En cambio, si el empresario al adquirir el inmueble que ahora se transmite soportó I. V. A. la ventaja económica derivada de la exención dependerá del plazo transcurrido desde su adquisición. Los inmuebles utilizados en una actividad empresarial o profesional tienen la consideración de bienes de inversión, y las cuotas del I. V. A. soportadas en su adquisición son deducibles en el ejercicio en que se realiza la operación. No obstante, la transmisión de bienes de inversión durante el período reglamentariamente determinado desde el comienzo de su utilización<sup>60</sup> origina al empresario la obligación de regularizar las cuotas deducidas por la adquisición de dichos bienes.

Siempre que se encuentre dentro del período de regularización (si no han transcurrido más de nueve años desde el inicio de su utilización en la actividad empresarial)<sup>61</sup>, el empresario deberá aplicar la regla de prorata<sup>62</sup> y proceder a la regularización de las cuotas deducidas por la adquisición, en los términos establecidos en los artículos 73, 75 y 76 del Reglamento<sup>63</sup>. Después de practicada la regularización, la parte de I. V. A. soportado en la adquisición del inmueble que efectivamente habrá deducido el empresario, será proporcional al tiempo de utilización en su actividad empresarial, y como consecuencia de la regularización, deberá ingresar una parte de la cuota soportada que fue objeto de deducción en el ejercicio en que adquirió el inmueble. Es evidente que el empresario a la hora de determinar el precio de venta del inmueble cuya transmisión está exenta, si bien no tiene que liquidar y repercutir el I. V. A., sí que tendrá en cuenta el importe adicional que tiene que ingresar en Hacienda como consecuencia de la regularización a que nos hemos referido<sup>64</sup>, de forma que trasladará al precio de venta la parte del impuesto soportado no deducido efectivamente (el importe que tiene que ingresar como consecuencia de la regularización por la transmisión de bienes de inversión). La ventaja económica que se obtiene como consecuencia de la exención de la transmisión será entonces igual a la diferencia entre el importe que

60 En general cuatro años, pero tratándose de terrenos o edificaciones, la regulación se referirá a los nueve años siguientes a aquel en que tuvo lugar el comienzo de su utilización (Artículo 73 del Reglamento).

61 Si el inmueble que se transmite ha sido utilizado directamente en una actividad profesional o empresarial sujeta y no exenta por un plazo superior a nueve años, entonces el empresario habrá deducido en su día el I. V. A. soportado en la adquisición, y no deberá proceder a ninguna regulación por dichas deducciones por haber transcurrido el plazo reglamentario para ello. En tal caso, la ventaja económica derivada de la exención, también será del 12 por 100 del valor del inmueble transmitido, que es el importe que el empresario debería repercutir al comprador en caso de no estar exenta la operación.

62 La regulación debe practicarse incluso en el supuesto de que en los años anteriores no hubiese sido de aplicación la regla de prorata.

63 Según el artículo 76 del Reglamento, si la entrega resultase exenta o no sujeta, se considerará que el bien de inversión se empleó exclusivamente en la realización de operaciones que no originen el derecho a deducir durante el año en que se realizó dicha entrega y en los restantes hasta la expiración del período de regularización.

64 El procedimiento de cálculo de la regularización es complejo, y aún más en el caso de que el empresario realice simultáneamente actividades sujetas y no exentas y actividades no sujetas o exentas. A título de ejemplo se puede considerar un supuesto de los más sencillos. Supongamos que un empresario realiza exclusivamente actividades sujetas y no exentas, y que adquirió un inmueble por valor de 10.000.000 de pesetas soportando un I. V. A. de 1.200.000 pesetas que dedujo en su declaración del ejercicio en que efectuó la compra. Si dicho inmueble lo vende al tercer año de su adquisición, deberá ingresar en Hacienda la cantidad de 840.000 pesetas en concepto de regularización por transmisión de bienes de inversión, con lo cual la deducción efectiva por el I. V. A. soportado en la adquisición queda reducida a 360.000 pesetas. (Cuando menor sea el tiempo transcurrido desde el inicio de su utilización menor será el importe de la deducción efectiva del empresario).



correspondería repercutir si la venta estuviera sujeta y no exenta al Impuesto<sup>65</sup> y el importe que el empresario tendrá que ingresar como consecuencia de la regularización<sup>66</sup>.

En el segundo supuesto (caso b) de primera transmisión de edificios por un empresario cuya actividad habitual o típica no sean las operaciones inmobiliarias, el edificio a transmitir será necesariamente un bien de inversión al que habrá que aplicar en todo caso la regularización por transmisión de bienes de inversión, y en consecuencia, la ventaja económica obtenida por la exención de la transmisión se calcula por el procedimiento descrito en el apartado anterior<sup>67</sup>.

En los supuestos de primera transmisión de edificaciones por su promotor (caso c), que es de esperar sean más frecuentes que los dos anteriores, las consecuencias económicas de la exención serán similares a las que se obtienen en el caso de ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de edificios y que van a exponerse a continuación.

### 2º *Ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de edificios*

La exención de las entregas de bienes inmuebles adquiridos por la Iglesia y destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, se extiende también a las ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de edificios, siempre que tengan la consideración de entregas de bienes.

La ventaja económica que puede obtener la Iglesia como consecuencia de la exención, será variable en cada caso, dependiendo de las características de la obra y del nivel de integración del empresario.

El empresario contratista de la obra no tendrá que repercutir el I. V. A. sobre el importe de la obra, pero a la hora de efectuar su presupuesto tendrá en cuenta que

65 En cuyo caso no tendría que procederse a la regularización. Según el artículo 76 número 2 apartado 2 del Reglamento, lo dispuesto en este artículo no se aplicará si las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes de inversión hubiesen sido íntegramente deducidas y la transmisión de dichos bienes hubiese estado sujeta y no exenta del Impuesto.

66 Siguiendo con el ejemplo de la nota 64 y suponiendo que el inmueble se venda por el mismo importe que le costó al empresario, en el caso de que la transmisión esta sujeta y no exenta, está se realizaría por un importe total de 11.200.000 pesetas (10.000.000 más el 12 por 100 de I. V. A.), el empresario ingresará en Hacienda 1.200.000 pesetas de I. V. A. repercutido y no tendrá que proceder a la regularización de las cuotas soportadas en la adquisición. Si la transmisión está exenta del I. V. A., el precio total de la venta para que el empresario quede en las mismas condiciones tendrá que ser de 10.840.000 pesetas, ya que si bien el empresario no tiene que ingresar I. V. A. repercutido por tratarse de una operación exenta, si que tiene en cambio que ingresar 840.000 pesetas en concepto de regularización por la transmisión de bienes de inversión. La ventaja económica obtenida entonces como consecuencia de la exención queda reducida a 360.000 pesetas (y no el total del I. V. A. que en su caso correspondería repercutir).

67 No obstante, es de esperar que la ventaja económica obtenida sea superior en igualdad de circunstancias que en el caso anterior. En efecto, el I. V. A. soportado sobre el que hay que efectuar la regularización no se refiere en este caso al valor total de inmueble, sino únicamente al I. V. A. soportado en la adquisición de materiales y servicios que le hayan sido prestados para la construcción del edificio, siendo de suponer que el valor del edificio sea superior a la suma de los materiales y servicios empleados, es decir, el empresario habrá generado un valor añadido en la construcción. La ventaja económica obtenida entonces como consecuencia de la exención será igual a la parte del I. V. A. soportado en la adquisición de bienes y servicios para la construcción que el empresario haya podido deducir efectivamente (después de efectuada la regulación por transmisión de bienes de inversión), más el tipo impositivo multiplicado por el valor añadido por el empresario en la construcción, o lo que es lo mismo, la diferencia entre el importe que correspondería repercutir si la transmisión no estuviera exenta, y el importe a ingresar por el transmitente como consecuencia de la regularización.

tampoco puede deducir el I. V. A. soportado<sup>68</sup> en las adquisiciones de bienes y servicios destinados a la ejecución de la obra exenta. Por lo tanto, el contratista adicionará a su presupuesto el I. V. A. soportado no deducible, ya que para él supone un incremento de costes.

Los beneficios que se derivan de la exención vendrán determinados entonces por la diferencia entre el I. V. A. que correspondería repercutir si la actividad no estuviera exenta, y el I. V. A. soportado por el empresario contratista de la obra en sus adquisiciones de bienes y servicios necesarios para la ejecución de la obra.

Las consecuencias económicas de la exención son pues variables y según los casos presentan diferencias importantes. Esto lo podemos ver claramente en los *cuadros 1 y 2* que representan unos sencillos ejemplos en los que se comparan tres posibles presupuestos: la construcción de un local comercial (operación sujeta y no exenta al 12 por 100), la construcción de una vivienda (operación sujeta y no exenta al 6 por 100) y la construcción de un edificio destinado al culto (operación exenta).

Si comparamos los resultados, observamos que en los dos primeros casos el importe total del presupuesto no se ve afectado por la proporción que representa el valor de los materiales y servicios utilizados respecto a los salarios y beneficio industrial. La carga tributaria que soportan las obras sujetas y no exentas es igual al valor de la obra multiplicado por el tipo impositivo aplicable en cada caso. En cambio, esta neutralidad no se produce con las exenciones.

La carga tributaria que soporta una obra exenta es variable y depende de la proporción que supone el coste de los materiales y servicios empleados en la construcción respecto al valor añadido por el empresario contratista de la obra. En el caso de la obra A (cuadro 1) en que el valor de los materiales y servicios apenas representan un 26 por 100 del total, la exención se traduce en un beneficio económico para el adquirente muy importante, en cambio, en el caso de la obra B (cuadro 2) en el que los materiales y servicios prestados al empresario supera el 60 por 100 del valor de la obra, el beneficio fiscal de la exención es mucho más reducido en términos económicos, de forma que en este caso, hubiera sido más ventajoso que la obra no gozase de exención siempre que pudiera tributar el tipo reducido al 6 por 100<sup>69</sup>.

A la vista de estos resultados hay que hacer una doble reflexión.

Por una parte, los ejemplos muestran claramente las distorsiones económicas que se derivan de los supuestos de exención (y lo mismo ocurría para los supuestos de no sujeción) en el Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>70</sup>.

Tengamos en cuenta que los presupuestos de las obras A y B de los cuadros 1 y 2,

68 En general, el empresario tendrá que aplicar la regla de prorrata general en sus deducciones. La posibilidad de acogerse a la regla de prorrata especial viene limitada por el hecho de que el Reglamento del Impuesto exige que la opción por la prorrata especial se produzca en el mes de noviembre anterior al año en que se quiere tenga sus efectos, y el empresario no puede saber en el mes de noviembre si al año siguiente la Iglesia le encargará una obra exenta. El procedimiento de cálculo de las deducciones es más sencillo en la prorrata general, pero en cambio, no queda garantizada la equidad del resultado. No obstante, en la exposición se prescinde de estas cuestiones en aras de una mayor claridad.

69 En el ejemplo del cuadro 2 la carga tributaria que soporta la vivienda es de 690.000 pesetas, mientras que la que soporta efectivamente la obra exenta es de 840.000 pesetas (equivalente al 7,3 por 100 del valor de la obra antes de impuestos).

70 Recordemos también la no neutralidad en el comercio exterior que se deriva del supuesto de no sujeción al I. V. A. de las adquisiciones de objetos destinados al culto (ventaja fiscal que obtienen las importaciones frente a la producción interior).

**Cuadro 1. PRESUPUESTO DE OBRAS A**

EJECUCION DE OBRAS PARA LA CONSTRUCCION DE:

	Local comercial	Vivienda	Templo
Adquisición de materiales y servicios prestados para la construcción. . . . .	3.000.000	3.000.000	3.360.000 *
Salarios, seguros sociales y otros costes de personal . . . . .	7.000.000	7.000.000	7.000.000
SUMA . . . . .	10.000.000	10.000.000	10.360.000
Beneficio industrial . . . . .	1.500.000	1.500.000	1.500.000 **
Valor de la obra sin I. V. A. . . . .	11.500.000	11.500.000	11.860.000
I. V. A. . . . .	(12 %) 1.380.000	(6 %) 690.000	—
TOTAL PRESUPUESTO . . . . .	12.880.000	12.190.000	11.860.000

**Cuadro 2. PRESUPUESTO DE OBRAS B**

EJECUCION DE OBRAS PARA LA CONSTRUCCION DE:

	Local comercial	Vivienda	Templo
Adquisición de materiales y servicios prestados para la construcción. . . . .	7.000.000	7.000.000	7.840.000 *
Salarios, seguros sociales y otros costes de personal . . . . .	3.000.000	3.000.000	3.000.000
SUMA . . . . .	10.000.000	10.000.000	10.840.000
Beneficio industrial . . . . .	1.500.000	1.500.000	1.500.000 **
Valor de la obra sin I. V. A. . . . .	11.500.000	11.500.000	12.340.000
I. V. A. . . . .	(12 %) 1.380.000	(6 %) 690.000	—
TOTAL PRESUPUESTO . . . . .	12.880.000	12.190.000	12.340.000

(\*) El coste de adquisición de materiales se ve incrementado en un 12 por 100 por el I. V. A. soportado que no puede deducirse.

(\*\*) El beneficio industrial se ha calculado para el local comercial y la vivienda como el 15 por 100 de los costes. Si seguimos el mismo procedimiento de cálculo para la obra exenta, obtendremos un importe superior. Sin embargo, se ha preferido mantener constante la cuantía del beneficio industrial para no distorsionar al alza el presupuesto de la obra exenta, ya que lo que nos interesa resaltar es el efecto de la carga tributaria en la obra exenta.

pueden perfectamente referirse a una misma obra realizada por empresarios distintos<sup>71</sup>. El presupuesto del cuadro 2 puede corresponder a un empresario que ejecute directamente sólo la obra básica, y contrate con otros empresarios la ejecución de instalaciones eléctricas, fontanería, enlucido, pintura, terminación de fachadas, carpintería, etc. El presupuesto del cuadro 1 podría entonces corresponder a la misma obra, pero ejecutada por un empresario que realizara con medios propios (con personal de su empresa) todas o la mayor parte de operaciones auxiliares que le empresario del cuadro 2 contrataba con otros. Si la obra está sujeta y no exenta al I. V. A. no se produce distorsión alguna derivada de las características del empresario, pero en cambio observamos que con la exención se producen efectos no deseables sobre el sistema económico, perturba el funcionamiento del Impuesto, desaparece la neutralidad tributaria y genera un trato fiscal desigual<sup>72</sup>.

La otra reflexión que hay que hacer se refiere al hecho de que la exención de las ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de edificios destinados al culto se traduzca en muchos casos en un tratamiento fiscal más desfavorable que el que se otorga a la construcción o rehabilitación de viviendas. Recordemos una vez más que el mayor beneficio fiscal que se puede conceder en el caso del I. V. A. no es la exención ni tan siquiera la no sujeción, sino la tributación al tipo impositivo del 0 por 100.

A la vista de los problemas planteados, resulta muy difícil proponer una interpretación de los beneficios fiscales según el espíritu del Acuerdo que sea a la vez coherente con la naturaleza del I. V. A.<sup>73</sup> no obstante, pienso que la Iglesia Católica debería reivindicar una interpretación que no suponga en ningún caso que las ejecuciones de obras para edificios destinados al culto, al sagrado apostolado, a la sustentación del clero o al ejercicio de la caridad, soporten de hecho una carga tributaria superior a la de los edificios destinados a vivienda.

## 6.--- CONCLUSIONES

A lo largo del presente trabajo se ha tratado de exponer la problemática derivada de la aplicación al caso del Impuesto sobre el Valor Añadido de los beneficios fiscales

71 En la construcción de edificios nos encontramos con toda una serie de operaciones auxiliares que pueden representar una proporción muy importante del valor total de la obra. Normalmente, algunas de estas operaciones no son realizadas directamente por el empresario contratista de la obra, sino que éste a su vez las contrata con otras empresas, las cuales tendrán necesariamente que repercutir el I. V. A. en sus facturas al tipo general del 12 por 100, independientemente de que la obra de que se trate tribute al tipo general, al tipo reducido o esté exenta.

72 Este sencillo razonamiento es suficiente para justificar toda una serie de críticas y objeciones que recaen sobre los supuestos de no sujeción y exención en el I. V. A. Cuando se pretende conceder un trato fiscal más favorable a determinados bienes, servicios o actividades, siempre resulta más aconsejable aplicarles un tipo impositivo más bajo que concederles la exención. Aplicando un tipo impositivo más bajo, podemos conocer exactamente cuál es el importe del beneficio fiscal concedido, al tiempo que se respeta la neutralidad del tributo, en cambio con la exención, no tenemos determinado la cuantía que supone efectivamente tal beneficio fiscal.

73 Si nos olvidamos por un momento del tenor literal del Acuerdo se podría considerar la posibilidad de incluir dentro del concepto de 'objetos destinados al culto' a los inmuebles, y que todos los bienes adquiridos por la Iglesia Católica y destinados exclusivamente al culto tributasen al tipo impositivo del 0 por 100. Por su parte, los inmuebles destinados a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, podrían tributar al tipo reducido del 6 por 100. Con ello la Iglesia Católica no saldría económicamente perjudicada y se mantendría la neutralidad del Impuesto, evitando las distorsiones que producen los supuestos de exención y no sujeción.

reconocidos a la Iglesia Católica en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, entre la Santa Sede y el Gobierno Español, de 3 de enero de 1979, sus problemas de interpretación, los criterios adoptados por la Administración española, y las ventajas económicas que realmente suponen para la Iglesia aquellos beneficios fiscales.

De todo lo expuesto, y como resumen, se pueden presentar las siguientes conclusiones:

1ª) La implantación del I. V. A. ha supuesto una profunda modificación en el esquema de la imposición indirecta en nuestro país, lo que hace necesario ajustar el alcance de los beneficios fiscales contenidos en el Acuerdo a la nueva situación jurídico-tributaria. Han tenido que transcurrir más de dos años desde la implantación del I. V. A. para que el Gobierno se pronunciara sobre esta cuestión, hasta que finalmente, la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, con carácter interpretativo, aclara el alcance de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

2ª) El criterio de la Administración española se limita a respetar la letra de los artículos III y IV del Acuerdo, restringiendo en todo caso el alcance de los beneficios fiscales a lo que permite el tenor literal del Acuerdo en la aplicación estricta de la Ley y el Reglamento del Impuesto.

3ª) El criterio interpretativo adoptado por la Administración española respecto al alcance de los beneficios fiscales aplicados al caso del I. V. A., si bien respeta el tenor literal del Acuerdo, no es desde luego el más beneficioso para la Iglesia Católica, y puede cuestionarse si respeta adecuadamente el 'espíritu' del Acuerdo.

4ª) Según este criterio interpretativo, el alcance de los beneficios aplicables al I. V. A. queda limitado a los siguientes supuestos:

A) No están sujetos al impuesto:

- 1) Las entregas de las siguientes publicaciones: instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y demás documentos de las autoridades eclesíasticas.
- 2) Las actividades de enseñanza en Seminarios diocesanos o religiosos, así como las disciplinas eclesíasticas en Universidades de la Iglesia.
- 3) La adquisición de objetos destinados al culto.

B) Están exentas del impuesto las entregas de bienes inmuebles adquiridos por la Iglesia y que se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

C) Están exentas del impuesto las actividades de las asociaciones y entidades religiosas que no tienen naturaleza eclesial en los mismos términos que el Reglamento prevé para las entidades sin fines de lucro.

5ª) La no sujeción de las entregas de documentos de las autoridades eclesíasticas y de las actividades de enseñanza lo es en sentido estricto, y no alcanza a las entregas de bienes y prestaciones de servicios necesarios para la realización de tales actividades. Es decir, la Iglesia Católica se convierte en consumidor final que tiene que soportar el impuesto que le sea repercutido en las adquisiciones que realice para el desarrollo de las actividades no sujetas.

6ª) La no sujeción de las adquisiciones de objetos destinados al culto rompe con la estructura y significación de los supuestos de exención y no sujeción del I. V. A. En el

marco de la Ley y el Reglamento del Impuesto se trata de un supuesto de no sujeción imposible. No obstante, la Administración española ha preferido mantener el tenor literal del artículo III del Acuerdo, a pesar de que ello también supone una renuncia a la neutralidad del impuesto en las operaciones exteriores. (Perjudica a la producción interior frente a las importaciones efectuadas directamente por la Iglesia.)

7ª) El alcance de la no sujeción de las adquisiciones de objetos destinados al culto queda muy limitado por la interpretación dada a este concepto. La no sujeción sólo se aplica a aquellos objetos, bienes muebles, que por su naturaleza y función puedan destinarse exclusivamente al culto. Además, para poder beneficiarse de la no sujeción se exigen una serie de requisitos formales que suponen una carga tanto para el adquirente (que tiene que presentar un documento justificativo de la naturaleza y destino del bien) como para el vendedor (mayor complejidad en sus declaraciones o tener que solicitar la devolución en el caso del régimen especial del recargo de equivalencia).

8ª) El alcance de la exención de las entregas de bienes inmuebles también es limitado y no se extiende a las adquisiciones de bienes y servicios realizados por el transmitente. Por otra parte, el disfrute de la exención exige no sólo determinados requisitos formales, sino el reconocimiento previo y expreso de la exención por parte de la Administración para cada caso particular.

9ª) La no sujeción al I. V. A. de las entregas de documentos publicados por las autoridades eclesiásticas puede suponer, en muchos casos, que la carga tributaria real que soportan tales publicaciones sea superior a la soportada por los libros, revistas y periódicos, por lo que, al menos en algunos casos, resultaría más ventajoso que estas publicaciones estuvieran sujetas y no exentas al I. V. A. y tributasen al tipo reducido del 6 por 100. La única posibilidad para que estas publicaciones no soportasen ninguna carga tributaria derivada del I. V. A. sería que esta actividad fuera declarada sujeta y no exenta y tributase a un tipo impositivo del 0 por 100.

10ª) La no sujeción de las actividades de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos y de disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia no supone ninguna ventaja económica adicional respecto a otras actividades de enseñanza, que se encuentran sujetas pero exentas, de acuerdo con la regulación del Impuesto.

11ª) La no sujeción de las adquisiciones de objetos destinados al culto va a suponer una ventaja económica muy reducida para la Iglesia, tanto por el carácter restrictivo con que se ha interpretado el concepto de objetos destinados al culto, como por la mecánica operativa del impuesto. La no sujeción no implica que estos bienes están totalmente libres de carga tributaria derivada del I. V. A., excepto en el caso de las importaciones efectuadas directamente por la Iglesia.

12ª) Se puede estimar como primera aproximación que, en adquisiciones interiores de objetos destinados al culto, la ventaja económica que se obtiene como consecuencia de la no sujeción es equivalente a la que se obtendría si tales objetos estuvieran sujetos y no exentos y se les aplicase un tipo impositivo del 9,6 por 100 (en el caso de que a dichos bienes les correspondiera tributar al tipo general del 12 por 100). Es decir, en operaciones interiores hubiera resultado más ventajoso para la Iglesia Católica que en lugar de declarar la no sujeción se hubiera incluido a los objetos destinados al culto en el grupo de bienes que tributan al tipo reducido del 6 por 100.

13ª) Lo más ventajoso para la Iglesia Católica hubiera sido que los objetos destinados al culto soportasen una carga tributaria nula por el I. V. A., y ello se conseguiría, o bien asimilando estas adquisiciones a las exportaciones (operaciones exentas que generan derecho a deducción) o bien declarándolas sujetas y no exentas al I. V. A. a un tipo impositivo del 0 por 100. Además de esta forma, tanto las

importaciones directas como las adquisiciones interiores recibirían el mismo trato fiscal, lo que no ocurre en el supuesto de no sujeción.

14ª) La estimación de las ventajas económicas que se derivan de la exención aplicable a las entregas de bienes inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, plantea mayores problemas por el carácter peculiar y especialidades del tráfico jurídico de los bienes inmuebles, que determinan un tratamiento fiscal particularmente complejo en el Impuesto sobre el Valor Añadido. En las ventas de bienes inmuebles susceptibles de estar sujetas y no exentas, según el Reglamento del Impuesto, las consecuencias económicas derivadas de la exención pueden ser muy variables según sea la situación fiscal del inmueble y del transmitente, por lo que se requiere un estudio particular para cada caso concreto. Por otra parte, es de esperar que, este tipo de operaciones que pueden gozar de exención por ser adquiridos por la Iglesia Católica, serán muy poco frecuentes.

15ª) También tienen la consideración de entregas de bienes inmuebles las ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de edificios, siempre que se cumplan determinados requisitos reglamentarios. Las ventajas económicas que se derivan de la exención de estas operaciones también son variables en función de las características de la obra y del empresario contratista que las ejecuta (dependiendo del porcentaje que represente el valor añadido por el empresario respecto al valor total de la obra). No obstante es conveniente resaltar al menos el hecho de que, en muchos supuestos, las ejecuciones de obras exentas del I. V. A. soportarán una carga tributaria superior a la que resultaría si tales obras no estuvieran exentas y tributasen en las mismas condiciones que las ejecuciones de obras para la construcción o rehabilitación de viviendas (al tipo reducido del 6 por 100).

MIGUEL ANGEL PUCHADES NAVARRO  
Universidad de Valencia