

LOS BENEFICIOS FISCALES DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

María CEBRIÁ GARCÍA
Universidad de Extremadura

SUMARIO: 1. CUESTIONES INTRODUCTORIAS. 2. LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA ANTE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS DE 3 DE ENERO DE 1979: 2.1. *Supuestos no sujetos al Impuesto sobre Sociedades.* 2.2. *Exención en el Impuesto sobre Sociedades.* 2.3. *El problema de la llamada «imposición mínima» o «cuota mínima».* 3. LA TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE: 3.1. *Aplicación a las entidades de la Iglesia católica del régimen fiscal previsto en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo.* 3.2. *Beneficios fiscales previstos en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo.*

I. CUESTIONES INTRODUCTORIAS

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás personas jurídicas¹, cualquiera que sea su fuente de procedencia.

Con anterioridad al 1 de enero de 1979, ninguna confesión religiosa estaba sometida al impuesto que gravaba la renta de personas jurídicas, produciéndose, hasta ese momento, una situación de no sujeción al entonces denominado Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas².

Esta situación cambió con las modificaciones introducidas a raíz de la reforma fiscal de 1978, produciéndose la sujeción de las confesiones religiosas al Impuesto sobre Sociedades a partir del 1 de enero de 1979, fecha

¹ Artículo 1 de la Ley 43/1995.

² En el artículo noveno del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967 no se hacía mención alguna a las confesiones religiosas.

en que entró en vigor la Ley 61/ 1978, de 27 de diciembre, reguladora del impuesto.

La sujeción se debió a la nueva configuración del hecho imponible en la Ley, que se proyectó sobre la renta obtenida por las personas jurídicas a modo de gravamen sobre el excedente económico de las personas no físicas, y sin consideración a su fuente de procedencia.

Así, de una situación de total no sujeción al impuesto, se va a pasar a la situación contraria.

No obstante, la Ley 61/1978 determinó una exención del Impuesto en el artículo 5 apartado 2, b) para la Iglesia católica y las confesiones no católicas legalmente reconocidas, no alcanzando la exención a una serie de supuestos mencionados en el último párrafo de ese apartado 2 y en el apartado 3 del mismo artículo. Así: «La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio. A estos efectos, se entenderán rendimientos de una explotación económica todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios» (art. 5.2, último párrafo); ni tampoco «alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto»³ (art. 5.3).

Esto originó que la Iglesia católica quedara encuadrada como un ente parcialmente exento⁴ del Impuesto sobre Sociedades⁵.

II. LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA CATÓLICA ANTE EL IMPUESTO DE SOCIEDADES EN EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONÓMICOS DE 3 DE ENERO DE 1979

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, que entró en vigor el 4 de diciembre

³ Lo que dio lugar a la denominada «tributación mínima» o «imposición mínima».

⁴ Cfr. J. PREDREIRA MENÉNDEZ, «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)», en *Revista Impuestos*, II, 1996, 556.

⁵ En lo sucesivo, IS.

de ese mismo año, va a recoger, en favor de la Iglesia católica, unos supuestos de no sujeción a determinados tributos (art. III) y unos supuestos exentos de tributación (art. IV), algunos de los cuales van a afectar al IS.

Los supuestos de no sujeción son aquellos en los que no se cumplen todos los requisitos legales necesarios para ser gravados por un tributo. Se trata de supuestos en los que, pese a algunas apariencias, el hecho imponible no tiene lugar⁶.

Al contrario de lo que sucede en los supuestos de no sujeción, en los supuestos exentos se produce el hecho imponible pero, por razones especiales, la ley excluye del deber de pagar el tributo u obligación tributaria⁷.

2.1. Supuestos no sujetos al Impuesto sobre Sociedades

En cuanto a los supuestos que no estarán sujetos al IS, de los contenidos en el Acuerdo, hay que señalar los siguientes:

a) Las prestaciones que la Iglesia reciba de sus fieles, las colectas públicas, limosnas y las oblaciones.

Dado que el IS grava la obtención de renta por parte de las personas jurídicas, lo que el Acuerdo viene a declarar es que las colectas, limosnas, etc., no constituyen rentas⁸.

b) La publicación de documentos, instrucciones, cartas pastorales, boletines diocesanos internos de las confesiones a sus miembros y su fijación en los sitios de costumbre.

Para que se produzca la no sujeción al IS ha de tratarse de publicaciones de carácter religioso y la entrega ha de ser gratuita⁹.

Deben ser publicaciones oficiales u oficiosas no comerciales, aunque eventualmente puedan producir algún ingreso¹⁰, como, por ejemplo, los

⁶ Cfr. F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte General* (Madrid 1998), 135.

⁷ Cfr. *Ibidem* 136.

⁸ En este sentido C. ALBIÑANA, «Régimen Tributario» en AAVV., *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones* (Madrid 1980), 198.

⁹ Cfr. Z. COMBALÍA, «Régimen fiscal de las Confesiones religiosas; aspectos hacendísticos y tributarios», en D. GARCÍA HERVÁS, *Manual de Derecho Eclesiástico del Estado* (Madrid 1997), 229.

¹⁰ J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, «Régimen económico, patrimonial y fiscal» en AAVV., *Derecho Eclesiástico del Estado español* (Pamplona 1996), 272.

necesarios para cubrir gastos. El carácter gratuito hace que no se produzca renta y determina, en consecuencia, la no sujeción al IS.

c) La actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiales en universidades de la Iglesia.

En este caso, aunque el Acuerdo establezca la no sujeción a cualquiera Impuesto sobre la renta (art. III), Puchades sostiene que resulta cuestionable la no sujeción al Impuesto de Sociedades de las contraprestaciones que puedan recibir por esta actividad pues, aunque no se realice con carácter empresarial, la definición de hecho imponible en la Ley del Impuesto trata de no excluir ninguna fuente de renta, e incluye expresamente entre ellas a los rendimientos que, sin proceder de explotaciones económicas, se deriven directa o indirectamente de las actividades que constituyen la finalidad específica del sujeto pasivo. Por tanto, considerar que no son rentas estas prestaciones es técnicamente cuestionable, cuando además, en su caso, estarían exentas en aplicación del apartado siguiente del Acuerdo¹¹.

2.2. Exención en el Impuesto sobre Sociedades

El artículo IV.1, B) del AAE, con carácter general, reconoce la exención en todos los impuestos que gravan la renta de las entidades enumeradas en ese artículo, dentro de los que se encuentra el IS.

Las entidades a las que hace referencia el artículo IV del Acuerdo son: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas.

Para el resto de las asociaciones y entidades religiosas católicas no enumeradas anteriormente que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docente, médicas u hospitalarias o de asistencia social, el artículo V del Acuerdo establece que tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas. En virtud de esta equiparación, estas entidades religiosas también estarían exentas del IS ya que el artículo 5.2, f) de la Ley 61/1978 declaraba la exención de las asociaciones sin ánimo de lucro, aunque con los mis-

¹¹ Ver M. A. PUCHADES, «El régimen económico-fiscal», en AAVV., *Acuerdos del Estado español con los judíos, musulmanes y protestantes* (Salamanca 1994), 239.

mos límites señalados anteriormente y que se recogen en el último párrafo del apartado 2 y apartado 3 del artículo 5 de la Ley.

Al igual que la Ley 61/1978, el AAE, y para las entidades enumeradas en su artículo IV, va a poner límites a la exención en los rendimientos que se puedan obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, en las ganancias de capital, y en los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta (art. IV.1, B), último párrafo).

En realidad estas excepciones venían a vaciar de todo su contenido a la declaración de exención. Con razón criticaba Checa González que «si tenemos en cuenta que el hecho imponible del IS viene constituido por la obtención de renta por parte del sujeto pasivo, y que aquélla está compuesta (art. 3 de la LIS del 78) por los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales y artísticas, por los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a dichas explotaciones y por los incrementos de patrimonio, forzoso es preguntarse entonces a qué se extiende meritada exención, pues de la lectura del precepto se deduce que las entidades antes reseñadas no están exentas por ningún componente o parte del hecho imponible, esto es, no están exentas de nada»¹².

Como señala Camarasa¹³, los únicos beneficios que en esta Ley se reconocían a la Iglesia católica, era la aplicación de un tipo reducido del 15 por 100 sobre la base imponible, inferior al tipo general del 35 por 100, mientras que el mayor beneficio fiscal respecto al IS era el que se estableció por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del «Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones», en cuya Disposición final 4.^a, párrafo 2.º, exime del IS a los incrementos de patrimonio a título gratuito obtenidos por las entidades a que se refieren los artículo IV y V del AAE, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho Acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones; siendo estos requisitos, para las entidades enumeradas en el artículo IV, que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

¹² C. CHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención por parte de las entidades exentas enumeradas en el artículo 5.2 de la LIS, sin haber incumplido previamente alguno de los requisitos exigidos por dicho precepto? en *Actualidad Tributaria*, I, 1992, D-60.

¹³ J. CAMARASA, *Régimen tributario de entidades religiosas...* op. cit. pp. 29-30.

Esta Disposición final 4.^a de la Ley 29/1987 sigue en vigor, siendo la norma que ha permitido la exención fiscal de las subvenciones que la Iglesia católica recibe del Estado.

La contradicción contenida en la Ley 61/1978 vino salvada por el Reglamento del Impuesto aprobado por RD 2631/1982, de 15 de octubre, en cuyo artículo 5.2, c) introdujo un componente nuevo de rendimiento: los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica del sujeto pasivo, aclarando el artículo 10 que este tipo de rentas ni proceden de explotaciones económicas ni de la cesión de elementos patrimoniales ¹⁴.

Va a ser, por tanto, a este tipo de rendimientos a los que se contraiga la exención recogida expresamente en el artículo 349.1 del Reglamento, pasando, de este modo, a tener carácter mixto al depender de un elemento subjetivo y de un elemento objetivo.

Actualmente, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, conocida como Ley de Fundaciones y Mecenazgo, ha modificado el artículo en que la Ley 61/1978 establecía la exención en favor de la Iglesia católica, conteniéndose en ella el nuevo régimen de tributación en el IS que rige para estos sujetos pasivos ¹⁵, sin perjuicio de lo establecido en el

¹⁴ Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención...?», *op. cit.* D60-D61.

¹⁵ Al hilo del mantenimiento de la situación de sujeción al IS y de las exenciones, considero oportuno recordar las letras del Informe llevado a cabo por el Ministerio de Economía y Hacienda para la reforma del IS, referido a las Fundaciones y asociaciones altruistas: «La amplitud del ámbito subjetivo del Impuesto determina que bajo el mismo se incluyan, junto a las entidades típicamente mercantiles, las personas jurídico-públicas, así como las jurídico-privadas que carecen de ánimo de lucro, planteándose la congruencia de tal extensión subjetiva con la función a cumplir por el Impuesto.

En efecto, puesto que la función del Impuesto sobre Sociedades es gravar la renta obtenida por las sociedades en cuanto que de no hacerlo así el gravamen se diferiría hasta el momento en que fuese distribuida a los socios, pudiera dudarse acerca de la conveniencia de sujetar al Impuesto sobre Sociedades a las entidades cuya renta no será objeto de distribución en la forma expuesta. Las rentas obtenidas por las fundaciones no se distribuyen entre unos socios que no existen, sino que se aplican a finalidades de interés general. Pero esto no justifica una pretendida no sujeción o exención de las fundaciones puesto que la renta que las mismas obtienen es transferida a la colectividad de personas favorecidas por las actividades que desarrollan bajo la forma de prestación de bienes y servicios a título gratuito o a precio simbólico.

Cuestión diferente es que la renta aplicada por la fundación a la consecución de sus fines deba ser objeto de un beneficio fiscal, sea porque dichos fines constituyen objetivos socialmente deseables o porque los beneficiarios de la acción fundacional sean personas de reducida capacidad económica o por ambas cosas a la vez. En este sentido, el Proyecto de Ley de

AAE. En concreto, su Disposición adicional 5.^a, punto 1, establece: «El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley, será de aplicación a la Iglesia Católica».

Posteriormente, el Real Decreto 765/ 1995, de 5 de mayo, de desarrollo reglamentario de algunos aspectos de la Ley 30/ 1994, contiene una adaptación a las entidades eclesásticas del régimen previsto en ésta.

La Ley de 1978 del Impuesto de Sociedades ha sido posteriormente derogada por la nueva Ley 43/1995, de 27 de diciembre, «del Impuesto de Sociedades»¹⁶, pero sigue vigente, para la Iglesia católica, el régimen de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo. Así, la Disposición derogatoria de la Ley 43/1995, en su apartado 2.22, declara expresamente la vigencia de aquélla, convirtiéndose en supletoria la nueva Ley del IS respecto al régimen previsto en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo y en su Reglamento de desarrollo.

2.3. El problema de la llamada «imposición mínima» o «cuota mínima»

Al tratar de los límites a la exención reconocida en favor de la Iglesia católica en el IS, hemos visto que tanto la Ley 61/1978 como el AAE expresamente se refieren a que la exención no alcanzará a los rendimientos sometidos a retención en la fuente, habiendo suscitado una polémica doctrinal muy intensa en cuanto al alcance que había que darle.

A esta cuestión no hace referencia la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, ni finalmente la ha recogido la nueva Ley del IS de 1995.

Esta limitación consistente en la no exención de los rendimientos sometidos a retención, recogida en el artículo 5.3 de la Ley 61/1978 y en el artículo 349.4 de su Reglamento, terminó, como veremos seguidamente, en la llamada «imposición mínima», «tributación mínima» o «cuota mínima».

Señala Checa González¹⁷ que tal y como primigeniamente estaba redac-

Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General concede significativos beneficios fiscales a condición de que una parte importante de las rentas obtenidas se apliquen efectivamente a la consecución de actividades fundacionales.

Los mismos razonamientos cabría desplegar respecto de las asociaciones altruistas». («Informe para la Reforma del Impuesto sobre Sociedades», Ministerio de Economía y Hacienda, 1994, pp. 94-95).

¹⁶ BOE de 28 de diciembre de 1995.

¹⁷ C. CHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención...», *op. cit.*, D-61.

tada la Ley 61/1978, parecía claro que los rendimientos sujetos a retención eran un componente más de la base imponible del impuesto, que se calculaba por la suma algebraica de todas las partidas positivas y negativas que componían la renta gravable, como se precisaba en su artículo 11, situación bajo la que, una vez calculada la cuota íntegra del impuesto y restadas las oportunas bonificaciones y deducciones, si la cuota resultante era inferior a las retenciones soportadas con carácter previo ninguna duda parece que debía existir de que había que proceder a la devolución del exceso ingresado en concepto de retenciones.

Sin embargo, tal no era la intención de la Administración, al menos para las entidades declaradas exentas, como era el caso, en principio, de Iglesia católica. Así se plasmó en el RD 2731/1981, de 19 de octubre, que tras poner de manifiesto que las retenciones tenían la condición de ingresos a cuenta, exceptuaba las retenciones practicadas a las entidades exentas incluidas en el artículo 5 de la Ley 61/1978, para las cuales dichas retenciones constituirían una *imposición mínima*, «expresión bajo la cual se ocultaba la intención de la Administración de no proceder a la devolución de estas retenciones, amparándose para ello en entender que tras la promulgación de la LIS continuaba vigente la noción de “cuota mínima”»¹⁸.

El Reglamento de 1982 asumió la tesis de la cuota mínima y al configurar la base imponible de las entidades exentas incluyó en ella exclusivamente los incrementos y disminuciones de patrimonio, por un lado, y, por otro, las otras dos categorías de rendimientos no exentos (los derivados de las explotaciones económicas y del patrimonio cuando su uso se hallaba cedido a terceros). Con ello, la cuota íntegra se determinaba sólo en función de estas partidas, sin que el artículo 354, que señalaba las partidas que podían deducirse de la misma, mencionara entre ellas las retenciones soportadas¹⁹.

Posteriormente, el artículo 17.3 del RD-Ley 24/1982, de 29 de diciembre, de medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria, que pasaría a ser el artículo 18.3 de la Ley 5/1983, de 29 de junio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983, dispuso que los rendimientos sometidos a retención obtenidos por entidades exentas del IS no se ingresarían con las demás rentas incluidas en el ámbito de la exención

¹⁸ *Ibidem*. D-62.

¹⁹ Vid. F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO, *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos* (Madrid 1998), 34.

(art. 17.3), lo que llevó a «una imposición analítica e independiente de los rendimientos sujetos a retención respecto de los otros tipos de rendimientos, tal como siempre había querido, y mantenido tenazmente, la Administración tributaria»²⁰.

Las Leyes de Presupuestos Generales del Estado de años posteriores, al señalar el tipo impositivo aplicable a los rendimientos de las entidades exentas, declararon que ese tipo no afectaría a los rendimientos que hubieran sido objeto de retención, los cuales limitarían su tributación a la cuantía de ésta.

No obstante lo anterior, algunas resoluciones jurisprudenciales consideraron que el sistema de «imposición mínima» o de «cuota mínima» a que llevaba el artículo 18.3 de la Ley 5/1983 no era aplicable a las entidades de la Iglesia católica enumeradas en el artículo IV del AAE, al no haberse modificado éste para introducir aquel precepto.

En este sentido, la sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 15 de agosto de 1988, basándose en la Ley 61/1978, reconoció el derecho del Arzobispado de Oviedo a la devolución de las retenciones correspondientes al ejercicio 1984.

La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, en informe de 6 de noviembre de 1990, declaró que: «Las entidades señaladas en el artículo 4 del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado y la Santa Sede se rigen por el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, cuya norma novena establece una base imponible única en la cual no se excluyen los rendimientos sometidos a retención, de forma que éstos se integran en la misma, y de la cuota resultante se deducen las retenciones como ingreso a cuenta de la misma, resultando en definitiva la cantidad correspondiente a ingresar o a devolver».

En el sentido de no considerar aplicable la cuota mínima a las entidades enumeradas en el artículo IV del AAE, el TEAC, en Resolución de 20 de marzo de 1996, desestimó un recurso interpuesto por el director general de Tributos contra la resolución de un TEAR que reconoció el derecho de una congregación religiosa, dedicada a la enseñanza, a la devolución de las retenciones que se le habían practicado, al considerar que una norma interna no puede derogar normas que tienen rango de tratado internacional, y que de estas normas se deduce el derecho a la devolución de las retenciones que se practiquen a las entidades religiosas.

²⁰ C. CHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención...», *op. cit.*, D-63.

La interpretación que pareció seguirse en la mayoría de los casos para las entidades enumeradas en el artículo IV del AAE no era, sin embargo, la misma que para las enumeradas en el artículo V, al serle aplicables el régimen establecido en el ordenamiento español para las entidades sin ánimo de lucro, rigiendo para estas últimas, por tanto, el régimen de la «cuota mínima».

La Comisión de las Comunidades Europeas en 1981 hizo una serie de recomendaciones al Consejo de Ministros de la entonces CEE, poniéndose especial énfasis en la conveniencia de suprimir las figuras tributarias que no gravan los beneficios de las empresas o que puedan dar lugar al pago de cuotas aun existiendo pérdidas, situación en la que se podían encontrar las entidades exentas que estudiamos, al exigirles la «imposición mínima» o «cuota mínima»²¹.

Estas recomendaciones se tuvieron en cuenta en la reforma de la LIS, y afortunadamente, como antes se señaló, este problema ha desaparecido en la actualidad al haberse eliminado con la vigente Ley 43/1995 reguladora del Impuesto sobre Sociedades el régimen de «imposición o tributación mínima», lo cual, entiendo, tiene que ser acogido de forma favorable.

III. LA TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES TRAS LA LEY 30/1994, DE 24 DE NOVIEMBRE

3.1. **Aplicación a las entidades de la Iglesia católica del régimen fiscal previsto en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo**

Como hemos puesto anteriormente de manifiesto, el régimen previsto en los artículos 48 a 58 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo es aplicable a la Iglesia católica en virtud de su Disposición adicional quinta y, en todo caso, en virtud de la Orden de 29 de julio de 1983.

El problema que se plantea es si este régimen se aplica en todo caso, o es necesario que las entidades de la Iglesia católica cumplan los requisitos exigidos por la Ley de Fundaciones y Mecenazgo para que el mismo pueda ser aplicable a las entidades sin fines de lucro en general, a saber (art. 42.1): a) Perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, deportivos, sanitarios, de cooperación para desarrollo, de defensa del medio

²¹ Cfr. C. CHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención...» *op. cit.*, D-70.

ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga; b) Destinar a la realización de estos fines al menos el 70 por 100 de las rentas y otros ingresos que obtengan por cualquier concepto, deducidos, en su caso, los impuestos correspondientes a tales rentas, en el plazo de tres años a partir del momento de su obtención; c) En caso de ser titulares, directa o indirectamente, de participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, la entidad debe acreditar al Ministerio de Economía y Hacienda la titularidad de dichas participaciones, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en la letra a) y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades sin fines de lucro; d) Rendir cuentas anualmente al órgano de Protectorado correspondiente cuando se trate de fundaciones. En el caso de asociaciones declaradas de utilidad pública dicha rendición se efectuará antes del 1 de julio de cada año ante el Ministerio de Justicia e Interior o la entidad u órgano público que hubiesen verificado su constitución y autorizado su inscripción en el Registro correspondiente; e) Aplicar su patrimonio, en caso de disolución, a la realización de fines de interés general análogos a los realizados por las mismas.

Además, el artículo 43 de la Ley establece que: «Para disfrutar del régimen previsto en este Título, los cargos de patrono de las fundaciones y representante estatutario de las asociaciones deberán ser gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificados que el desempeño de su función les ocasione. Asimismo, tales personas deberán carecer de interés económico en los resultados de la actividad, por sí mismos o a través de persona interpuesta.

A efectos de lo previsto en el presente Título, lo dispuesto en el párrafo anterior respetará el régimen específico establecido para aquellas entidades que, por Ley, hayan sido declaradas de utilidad pública».

La cuestión viene resuelta, si bien parcialmente, por el RD 765/1995, de 5 de mayo, que regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

Este RD dedica su Disposición adicional segunda a la «Adaptación a las entidades eclesíásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre».

En el apartado primero de la misma se establece como requisito para poder aplicar a las entidades eclesíásticas enumeradas en el artículo IV del AAE los beneficios fiscales enumerados en el Título II de la Ley de Fun-

daciones, que persigan los fines previstos en el artículo 42.1, a) de dicha Ley, antes enumerados, especificando el RD que se entenderá en todo caso comprendidos en estos fines, como de naturaleza análoga a los que se mencionan específicamente, los referidos en el artículo IV.1, C) del Acuerdo citado, esto es, los relacionados con el culto, clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad.

Por tanto, para las entidades enumeradas en el artículo IV del AAE, el requisito que se exige para que puedan disfrutar de los beneficios fiscales previsto en el Título II de la Ley 30/1994, es el perseguir algunos de los fines enumerados en el artículo 42.1, a) de la Ley 30/1994, sin que le sean aplicables²² el resto de los requisitos exigidos por la Ley para las entidades sin fines lucrativos²³.

La cuestión no está tan clara para las entidades de la Iglesia católica enumeradas en el artículo V del AAE. Respecto a éstas, el RD 765/1995 sólo hace referencia expresa a aquéllas que posean participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, estableciendo en el apartado segundo de su Disposición adicional segunda, como requisito para que puedan disfrutar del régimen previsto en el Título II, la acreditación ante el Ministerio de Economía y Hacienda de su existencia, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en el artículo 42.1, a) de la Ley 30/1994, y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas.

En cuanto a los requisitos que han de cumplir el resto de las entidades enumeradas en el artículo V del AAE, al no haber aclarado nada el Reglamento de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, todo parece indicar que han de cumplir los requisitos exigidos para el resto de las entidades sin fines lucrativos, siempre que la naturaleza de aquéllas permita acreditarlos²⁴.

²² Así lo entendió la Dirección General de Tributos en la contestación a una consulta que se le planteó sobre el «régimen fiscal aplicable a la Universidad de Navarra conforme a lo previsto en la normativa estatal en la materia», de fecha 14 de abril de 1997. Al respecto señala: «A las entidades del artículo IV les resulta de aplicación el régimen fiscal de la Ley 30/1994, de forma directa, por disposición de Ley, sin que sea preciso el cumplimiento de ningún requisito adicional», simplemente el perseguir los fines mencionados.

²³ Esto sin perjuicio de requisitos específicos que contiene el RD de 1995 para que puedan disfrutar del régimen especial en determinados tributos, como son los locales, o para que las explotaciones económicas puedan estar exentas del IS, en cuanto novedad que introduce la Ley de Fundaciones, como luego veremos.

²⁴ Así lo ha entendido también la Dirección General de Tributos en la Contestación a la consulta de 14 de abril de 1997, señalando: «En cuanto a las entidades del artículo V del Acuerdo, la aplicación del régimen fiscal especial no se produce de forma automática sino que

Sin embargo, habida cuenta de su naturaleza, la Disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, ha procedido a la adaptación de algunos de dichos requisitos y de la forma de acreditar su cumplimiento a las particulares características de estas entidades. En este sentido, el apartado 3 de la citada Disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 señala que deberán acreditar su condición ante la Administración Tributaria en la forma prevista en su artículo 2, si bien la documentación comprendida en el apartado 1 del citado precepto se sustituirá por las siguientes²⁵:

«a) Certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el artículo 5 de la LOLR.

b) Certificación de la autoridad eclesiástica de la que dependen sobre la naturaleza y fines y sobre el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas.»

3.2. Beneficios fiscales previstos en la Ley de Fundaciones y Mecenazgo

El ámbito de exención está recogido en el artículo 48 de la Ley 30/1994 de Fundaciones y Mecenazgo, aclarando el artículo 49 las rentas e ingresos que están amparados por la exención.

A tenor del artículo 48 apartado 1, las entidades de la Iglesia católica «gozarán de exención en el Impuesto sobre Sociedades por los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como por los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a títulos lucrativos, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objetivo o finalidad específica».

Por tanto, la exención abarca lo siguiente:

a) Los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica.

precisa del cumplimiento de los requisitos contemplados en la Ley, entre ellos el de la acreditación de su personalidad que el artículo 46 establece».

²⁵ Aclaración a la que también se hace mención en la contestación a la consulta.

Este supuesto también se contemplaba en el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 15 de enero de 1982 (art. 349.1).

b) Los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a título lucrativo, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

Estos incrementos ya estaban exentos en el régimen anterior pues, si bien tanto la Ley del Impuesto sobre Sociedades (art. 5.2) como su Reglamento (art. 349.3, a) lo prohibían expresamente, la Ley 29/1987 de 18 de diciembre, de Sucesiones y Donaciones, en el párrafo 2.º de su Disposición final cuarta aplica esta exención a las entidades de la Iglesia católica, como antes señalábamos.

No obstante, se ha producido una ampliación del beneficio fiscal para las entidades enumeradas en el artículo IV del AAE, pues la Disposición final cuarta de la Ley 29/87 limitaba la exención a que los bienes adquiridos se destinaran al culto, clero, apostolado o caridad, mientras que la nueva Ley de Fundaciones y Mecenazgo establece como limitación que se deriven de su finalidad específica²⁶, por lo que también podrán estar exentas las transmisiones y adquisiciones de bienes que se realicen en cumplimiento de otras actividades de interés general que no sean específicamente aquéllas.

El artículo 49 de la Ley 39/1994 va a aclarar que estarán amparados por la exención las siguientes rentas e ingresos: las cuotas satisfechas por los miembros de las Comunidades²⁷; las subvenciones obtenidas por el Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones locales y otros organismos o entes públicos, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de

²⁶ En cuanto a cuándo se deberá entender que la transmisión o la adquisición se realiza u obtiene en cumplimiento del objeto o la finalidad específica de la entidad, De Luis ha señalado que «respecto a los transmitentes, se cumplirá, desde luego, cuando en su objeto o finalidad específica se contemple la realización de este tipo de transmisiones..., y también cuando se realicen a favor de otra entidad que va a destinar los bienes o derechos transmitidos a la realización de las mismas actividades». Entiendo que esto puede ser normal en las confesiones religiosas que realizan actividades de ayudas a los necesitados. «En relación con los adquirentes –sigue diciendo el autor citado–, la duda es si los bienes o derechos adquiridos han de destinarse directamente a la realización de actividades que constituyen su objeto o finalidad específica, o si cabe también la exención respecto a las adquisiciones de bienes o derechos que van a producir rendimientos para financiar su actividad». Al respecto, entiende De Luis, que para los incrementos de patrimonio debería llegarse a una interpretación amplia, incluyendo los dos supuestos. F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO, *Régimen fiscal de las entidades...* op. cit., 76.

²⁷ El artículo 49 se refiere a las cuotas satisfechas por los asociados; aplicado a una confesión religiosa también se podría entender referido a las cantidades aportadas por los fieles.

la entidad y no vayan destinados a financiar la realización de explotaciones económicas; los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar en los fines de la entidad; así como los obtenidos por medio de convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en la Ley²⁸.

c) Como novedad, la Ley de Fundaciones y Mecenazgo abre la puerta a una nueva exención. Establece, en el párrafo 2.º del artículo 48, que: «Los resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica resultarán gravados, si bien el Ministerio de Economía y Hacienda podrá, a solicitud de la entidad interesada, extender la exención mencionada anteriormente a estos rendimientos siempre y cuando las explotaciones económicas en que se hayan obtenido coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad, en los términos que se desarrollen reglamentariamente. A estos efectos, se entenderá que las explotaciones coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1, a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas».

Hasta este momento, tanto la Ley 61/1978, como el AAE (art. IV.1, B), como el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, consideraban sujetos y no exentos del IS los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas, viniendo a plantearse el problema cuando la explotación económica constituía el objeto o finalidad específica de una entidad, o cuando no era fácil deslindar si se trataba de la actividad que constituía la finalidad específica de la entidad o se trataba de una explotación económica porque, por ejemplo, en la primera se daban los requisitos característicos de una explotación económica.

Con esta nueva posibilidad, por tanto, se ha venido a zanjar la discusión que se planteaba con la legislación anterior acerca de si habían de considerarse exentos los resultados de las explotaciones económicas cuando éstas constituían la actividad específica de una entidad sin fines de lucro²⁹.

²⁸ El artículo 68 de la Ley 30/1994 establece que se entenderá por convenio de colaboración en actividades de interés general, aquél por el que las entidades, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1, a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad, sin que en ningún caso dicho compromiso pueda consistir en la entrega de porcentajes de participación en ventas o beneficios.

²⁹ Cfr. F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO, *Régimen fiscal de las entidades...*, op. cit., 74.

Así pues, podrá extenderse la exención a los rendimientos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas siempre que a juicio del Ministerio de Economía y Hacienda se den los siguientes requisitos:

1. Que las explotaciones económicas en las que se obtengan los rendimientos coincidan con el objeto o finalidad específica de la entidad. Se entenderá que esto ocurre cuando las explotaciones económicas persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1, *a*) de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo. Dentro de éstos se encuentran los fines de beneficencia, docencia, culturales, y otros de naturaleza análoga que de común vienen realizando las entidades pertenecientes a la Iglesia católica.

El artículo 3.3 del Real Decreto 765/1995 ha aclarado que se considerará que existe la coincidencia de la explotación económica con el objeto o fin específico de la entidad, en las actividades accesorias o subordinadas vinculadas a la realización de la actividad principal. Como considera Pedreira Menéndez, la interpretación que contiene este artículo va a tener una importancia fundamental, pudiendo conducir a una importante ampliación de actividades económicas, distintas de la principal, exentas del impuesto³⁰.

2. Que no generen competencia desleal.

La Ley 3/1991, de 10 de enero, en sus artículos 5 a 17, enumera como actos que generan competencia desleal los siguientes: actos contrarios a la buena fe, actos de confusión, de engaño, obsequios, primas y supuestos análogos, actos de denigración, de comparación, de imitación, de explotación de la reputación ajena, de violación de secretos, de inducción a la infracción contractual, de violación de normas, de discriminación y de venta perdida.

Sin embargo, la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en Resolución de 21 de mayo de 1997, entendió que: «De acuerdo con el artículo 23.2 de la Ley General Tributaria, en tanto no se definan por el ordenamiento tributario los términos empleados en las normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual; por consiguiente, la expresión «competencia desleal» empleada en la Ley 30/1994 no debe ser definida en los términos que utiliza la Ley 31/1991, al ser ésta una norma no tributaria, sino que será el análisis de cada explotación económica desarrollada con examen del sistema de precios aplicado, sus destinatarios, el volumen de ingresos generados y si se satisface con la misma una demanda no cubierta suficientemente por el mercado, lo que determina la existencia o no de

³⁰ J. PREDREIRA MENÉNDEZ, «Fiscalidad de las entidades religiosas...». *op. cit.*, 561.

competencia desleal respecto de explotaciones económicas similares desarrolladas por otras entidades no acogidas a la Ley 30/1994».

A pesar de lo manifestado por la Agencia Estatal de Administración Tributaria, entiendo, junto a De Luis³¹, que el artículo 23.2 de la LGT lleva a la interpretación contraria, pues, a falta de una definición por la norma tributaria del término «competencia desleal», ese «sentido jurídico» a que se refiere el artículo mencionado viene dado precisamente, por el momento, por la Ley 31/1991.

3. El último requisito para que pueda ser concedida la exención es que los destinatarios de las explotaciones económicas sean colectividades genéricas de personas.

Dentro de esta nueva exención que posibilita la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, también se podrían incluir las transmisiones y adquisiciones a título gratuito cuando se destinen a financiar explotaciones económicas que persigan el objeto o finalidad específica de la entidad, que en un principio, como antes vimos, estaban fuera de exención.

Para poder disfrutar de esta exención recogida en el artículo 48.2 de la Ley de Fundaciones, las entidades de la Iglesia católica deberán solicitarla en la forma establecida en la Disposición adicional segunda, apartado 4, del RD 765/1995, a saber:

– Las entidades enumeradas en el artículo IV del AAE, deberán formular la solicitud dirigiéndola al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria antes de que finalice el ejercicio en el que deba surtir efecto la exención. Al escrito de solicitud deberán aportar:

1.º Memoria en la que se explique y justifique que las explotaciones para las que solicita la exención coinciden con el objeto o fin de la entidad.

2.º Relación de las actividades realizadas.

3.º Copia de las solicitudes de exención relativas a los tributos locales que, en su caso, se hubieran presentado.

– Cuando se trate de las entidades a que se refiere el artículo V del AAE, además de lo señalado anteriormente, deberán adjuntar:

³¹ F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO, *Régimen fiscal de las entidades...*, op. cit., 80.

1. Certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el artículo 5 de la LOLR.

2. Certificación de la autoridad eclesiástica de la que dependen sobre la naturaleza y fines y sobre el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas.

Se podrá entender concedida la exención si el Departamento de Gestión Tributaria no ha dictado resolución en el plazo de seis meses, si bien dicha exención quedará condicionada a la concurrencia, en todo momento, de las condiciones y requisitos previstos en la Ley 30/1994 y en el Reglamento de desarrollo.

A todas estas exenciones vistas, hay que añadir las resultantes de la nueva redacción dada por la Disposición final 1ª de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, al artículo 52 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo:

d) Exención en los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en:

d.1. Las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, material e inmaterial:

Estos incrementos patrimoniales procedentes del inmovilizado están constituidos por las plusvalías obtenidas por la enajenación de bienes que integran el inmovilizado, cuando tales enajenaciones se realizan por un importe mayor que el contable³². En caso de transmisiones a título oneroso, que son las exentas del impuesto, estos beneficios o incrementos patrimoniales están constituidos por la diferencia entre el valor contable del bien y el precio de venta.

d.2. En las transmisiones de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de las mismas y que se hubiesen poseído, al menos con un año de antelación, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con actividades exentas.

Esto es lo que se ha venido a denominar «exención por reinversión».

³² F. CLAVIJO, en AAVV., *Curso de Derecho Tributario. Parte Especial. Sistema tributario: los tributos en particular*. (Madrid 1996), 223.

No obstante, para poder disfrutar de la exención, las nuevas inversiones deberán realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, excepto que su vida útil fuera inferior.

Por último, hay que señalar que además de todos estos supuestos de exención, las entidades de la Iglesia católica siguen disfrutando del beneficio fiscal representado por un tipo de gravamen reducido al 10 por 100 de la base imponible (art. 53 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo)³³. La cantidad obtenida al aplicar el tipo de gravamen a la base imponible será la cuota íntegra sobre la que se aplicarán las deducciones y bonificaciones que procedan con arreglo a la regulación del IS y a lo dispuesto en el artículo 51 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, dando como resultado la cuota líquida.

También hay que sumar a estos beneficios fiscales el supuesto de cuota reducida que contempla el artículo 55 de la Ley de Fundaciones y Mecenazgo, consistente en restar a la cuota líquida la cantidad de 200.000 pesetas cuando las entidades sin fines de lucro, a las que están asimiladas las de la Iglesia católica, realicen exclusivamente prestaciones gratuitas. Si al aplicar esta reducción la cantidad obtenida resultase negativa, la cuota sería cero, ya que dicha cantidad no puede ser negativa³⁴.

³³ Igualmente lo recoge el artículo 26.4 de la Ley del Impuesto de Sociedades de 1995.

³⁴ Cfr. J. CAMARASA, *Régimen tributario de entidades religiosas* ..., *op. cit.*, 87.