

LA APLICACIÓN DEL IVA EN LA ENTREGA DE BIENES INMUEBLES A LAS ENTIDADES ECLESIAÍSTICAS, CON PARTICULAR REFERENCIA A LA REHABILITACIÓN DE LOS MISMOS

Lourdes RUANO ESPINA
Universidad de Salamanca

La adhesión de España a la Comunidad Económica Europea, el día 1 de enero de 1986¹, llevaba consigo la obligación de adoptar la normativa necesaria para dar cumplimiento a las directrices y principios comunitarios básicos para el establecimiento de una auténtica unión aduanera, económica y monetaria y el acatamiento de las normas de armonización de los impuestos indirectos emanadas por la Comunidad, que configuran el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido con criterios de amplia generalidad². De esta forma, se hizo necesaria la sustitución de los impuestos indirectos acumulativos o en cascada, como el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas y el Impuesto sobre el Lujo, por el Impuesto sobre el Valor Añadido³, que fue regulado por la Ley 30/1985, de

¹ Instrumento de ratificación del Tratado hecho en Lisboa y en Madrid el 12 de junio de 1985 sobre la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica (BOE de 1 de enero de 1986).

² El 11 de abril de 1967 el Consejo aprobó las Directivas 67/227/CEE, sobre armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, que dispone la desaparición de los impuestos acumulativos en cascada y la adopción de un sistema común de Impuestos sobre el Valor Añadido, y la Directiva 67/228/CEE que regula su estructura y modalidades de aplicación. Pero la norma comunitaria básica en esta materia es la Sexta Directiva, que fue aprobada por el Consejo el 17 de mayo de 1970 y modificada posteriormente por la Directiva 91/680/CEE de 16 de diciembre, y en 1992 por las Directivas 92/77/CEE de 19 de octubre y 92/111/CEE de 14 de diciembre.

³ Otros impuestos, como el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales o los Impuestos especiales, han pervivido tras la entrada en vigor del IVA, aunque con las adaptaciones precisas. Cf. Al respecto C. CHECA GONZÁLEZ, «Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión», en la obra conjunta dirigida por R. CALVO ORTEGA, *El IVA en España*

2 de agosto, y el Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprobó el Reglamento, disposiciones que han sido modificadas en 1992 por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, y el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre⁴.

Estas disposiciones no contienen, a lo largo de su articulado, ni un solo precepto que haga referencia expresa a la Iglesia católica ni a las restantes confesiones religiosas, ni como sujetos exentos de tributación ni tampoco como no sujetos al impuesto. Sin embargo, el artículo 2, 2º de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que forman parte del ordenamiento español. Entre ellos, habrá que tener en cuenta, a los efectos que aquí interesa, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos que fue suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979⁵.

El citado Acuerdo, a la vez que articulaba los mecanismos a través de los cuales el Estado se comprometía a colaborar económicamente con la Iglesia católica, aunque admitía el sometimiento de ésta al sistema tributario español, contemplaba ciertas excepciones en las que el Estado español reconocía beneficios fiscales a la Iglesia católica y a sus entes, configurando determinados supuestos de no sujeción y exenciones con relación a determinados impuestos.

Concretamente, el artículo IV del Acuerdo establece que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas⁶ y los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas, tendrán derecho a una exen-

(Valladolid 1987) 33-34; ALBIÑANA, «Los impuestos especiales: su función socioeconómica», *Estudios sobre los impuestos especiales* (Madrid 1983) 22 ss.

⁴ Tanto la Ley como el Reglamento han sido modificados parcialmente con posterioridad, aunque no en sus aspectos sustanciales, por el Real Decreto-Ley 7/1993 de 21 de mayo; la Ley 21/1993 de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1994 (art. 75), la Ley 22/1993 de 29 de diciembre (arts. 4 a 6), el Real Decreto-Ley 14/1997 de 29 de agosto (arts. 19,5º, 70, 87, 91,1,1º y anexo 5), el Real Decreto 296/1998, de 27 de febrero, y la ley 9/1998, de 21 de abril.

⁵ Instrumento de ratificación de 4 de diciembre de 1979 (BOE núm. 300, de 15 de diciembre).

⁶ Hay que tener en cuenta que el Acuerdo se firmó antes de la entrada en vigor del nuevo Código de Derecho Canónico. En la actualidad la referencia a las órdenes y congregaciones religiosas, de acuerdo con la normativa del nuevo Código, hay que entenderla referida a los institutos de vida consagrada, que pueden ser de dos tipos: Institutos religiosos e Institutos seculares (Vid. Sección I de la Parte III del Libro II del Código de Derecho Canónico).

ción total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio —exención que no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta— (art. IV, 1 b) y también a una 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 y al ejercicio de la caridad (art. IV, 1 c). Como es lógico, al no haber entrado en vigor aún, en la fecha en que se firma el Acuerdo, la normativa reguladora del IVA en España, no se hacía referencia expresa a este impuesto.

La aplicación práctica del complejo mecanismo del Impuesto sobre el Valor Añadido a los beneficios fiscales contemplados en el Acuerdo suscitó pronto una amplia problemática que dio lugar a que a raíz de la entrada en vigor de la Ley del IVA en 1985, se dirigieran constantes consultas a la Dirección General de Tributos. Y pese a que el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos había previsto que para la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación a la aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, la Santa Sede y el Gobierno español procederían de común acuerdo, inspirándose en los principios que lo informan, el Gobierno español optó por resolver las dudas y los problemas de aplicación que el Impuesto planteaba con relación a los entes eclesiásticos, de forma unilateral, mediante la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo respecto al IVA⁷ y las Resoluciones de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988 y de 15 de marzo de 1989⁸, olvidando así el principio de colaboración que inspiró la firma del Acuerdo. Aunque en la misma Orden Ministerial la Administración justifica esta actuación invocando el artículo 18 de la Ley General Tributaria, que atribuye al Ministerio de Economía y Hacienda la facultad de dictar disposiciones interpretativas y aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria, mediante Orden publicada en el Boletín Oficial del Estado, debe tenerse en cuenta que dicho precepto se

⁷ «BOE» núm. 62, de 12 de marzo de 1988.

⁸ Vid. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA. DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Recopilación normativa* (Madrid 1995), 317-325.

refiere exclusivamente a las normas emanadas por el legislador español de forma unilateral, y no lógicamente a las disposiciones contenidas en Acuerdos o Convenios que gocen de la categoría de Tratados internacionales, pues esta práctica sería abiertamente contraria a los principios de jerarquía normativa y de competencia.

Ello no obstante, la Dirección General de Tributos ha dispuesto que «la precitada Orden Ministerial tiene carácter interpretativo del alcance de los beneficios fiscales previstos en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979 en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido. Como consecuencia de dicho carácter interpretativo las exenciones previstas en dicha Orden ministerial serán aplicables a todos los hechos imposables producidos desde la entrada en vigor del Impuesto»⁹. Y con relación al tema que nos ocupa, la Orden de 29 de febrero de 1989 establece, en su disposición segunda, que la exención declarada en el artículo IV, núm. 1, apartado C) del Acuerdo 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 1985¹⁰ y siempre que concurren además los siguientes requisitos:

a) Que los adquirentes de los bienes sean 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, sus provincias o sus casas.

b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

c) Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda 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.

De acuerdo con esta disposición, por tanto, la exención contemplada en el artículo IV del Acuerdo Económico se entenderá aplicable al Impuesto sobre

⁹ Fundamento de Derecho Primero de la Resolución de 30 de mayo de 1988.

¹⁰ Tras la reforma operada en la normativa reguladora del IVA la referencia al artículo 9 del Reglamento hay que entenderla hecha al artículo 8 de la Ley vigente.

el Valor Añadido cuando la operación realizada encaje dentro del concepto jurídico-tributario de «entrega de bienes inmuebles», siempre que concurren los requisitos citados. Como recuerda la Resolución de 30 de mayo de 1988, el antecedente inmediato de la Orden ministerial de 29 de febrero fue la Orden de 25 de junio de 1984, por la que se aclaró el alcance de la exención del artículo IV, 1, C) del Acuerdo con relación al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, entonces vigente, y que aplicaba este beneficio fiscal exclusivamente a las «ventas empresariales de bienes inmuebles». El significado preciso de este concepto, tanto por lo que se refiere al objeto de la venta (bien inmueble) como al contenido de la misma (transmisión de la propiedad) es equivalente al de entrega de bienes inmuebles acuñado por las normas reguladoras del Impuesto sobre el Valor Añadido, si bien en las mismas se limita su contenido a aquellas operaciones que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de los bienes inmuebles, o la ejecución de obras realizadas en los mismos para su construcción o rehabilitación ¹¹.

El artículo 8 de la Ley reguladora del IVA establece que se considera que existe entrega de bienes, a los efectos de aplicación del impuesto, cuando se realice la transmisión del poder de disposición sobre los bienes corporales, incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes (art. 8, 1) ¹². Pero además tendrán la consideración de entregas de bienes, entre otras, las ejecuciones de obras en las que el empresario aporte la totalidad de los materiales utilizados y aquellas en que aporte solamente una parte siempre que su coste exceda del 20 por 100 de la base imponible ¹³.

¹¹ *Vid.* el Fundamento de Derecho segundo de la Resolución de 30 de mayo de 1988, de la Dirección General de Tributos.

¹² La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de bienes inmuebles ha sido objeto de tratamiento tanto en la normativa como en la jurisprudencia comunitaria. A este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 8 de febrero de 1990 (Asunto C-320/88) ha declarado que el concepto de entrega de un bien a que se refiere el artículo 5 apartado 1 de la Directiva 77/388/CEE debe interpretarse en el sentido de considerar como tal «la transmisión de un poder de disposición sobre un bien equivalente al del propietario, aunque no se haya efectuado la transmisión de la titularidad sobre el mismo.

Sobre el concepto de entrega de bienes inmuebles en la normativa reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido puede verse R. S. ORTIZ CALZADILLA, «Las entregas y los arrendamientos de bienes inmuebles sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales», en la obra de la ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *El IVA en el sistema tributario español*, 1 (Madrid 1986), 429-443.

¹³ La Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 14 de mayo de 1985 (Asunto 139/84) considera que no puede hablarse de ejecución de obra hasta que el empresario obtenga un bien nuevo a partir de los materiales que el cliente le suministra.

En consecuencia, de acuerdo con la citada resolución, puede afirmarse que la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA comprende las siguientes operaciones:

- 1.º Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
- 2.º Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.
- 3.º Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones preexistentes.

Este concepto de rehabilitación es el que mayores problemas de interpretación ha suscitado en la práctica, debido a que la misma Resolución de la Dirección General de Tributos establece que en ningún caso resulta procedente ampliar su contenido para incluir las ejecuciones de obras para la «reparación» de edificaciones, que no estarán exentas del impuesto. Sin embargo la delimitación de ambos conceptos no siempre resulta nítida. En la práctica puede ser discutible en qué supuestos la ejecución de una obra tiene por objeto la rehabilitación de un bien inmueble y en cuáles está destinada tan sólo a la reparación del mismo.

A tal efecto, la Resolución de 30 de mayo de 1988 ha ofrecido un criterio objetivo que ya estaba recogido con carácter general en la normativa reguladora del Impuesto¹⁴. De acuerdo con el mismo sólo se considerarán de rehabilitación de edificaciones aquellas actuaciones que estén 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»¹⁵.

Del tenor literal de esta disposición se deduce que son varios los presupuestos necesarios para que las obras realizadas se consideren objeto de rehabilitación del bien inmueble, y por tanto queden exentas del Impuesto sobre el Valor añadido, y no de simple reparación:

¹⁴ La Resolución remite a los artículos 13, núm. 1, apartado 22º y artículo 57, núm. 3 del Reglamento del Impuesto. Tras la reforma operada en 1992 esta remisión hay que entenderla hecha al artículo 20, núm. 1, apartado 22º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.

¹⁵ En idénticos términos se pronuncia el párrafo 4 del artículo 20, 1, 22º Ley del IVA.

1. En primer lugar, las actuaciones realizadas en la ejecución de la obra deben afectar a la estructura o la fachada de la misma edificación, y deben tener por objeto la consolidación o el tratamiento de las mismas.

Cabría cuestionarse si resulta aplicable esta normativa a determinados supuestos en los que, sin afectar de forma directa a la estructura de un inmueble destinado al culto, la ejecución de la obra tiene por objeto la restauración de retablos, frescos, etc., que forman parte de la fachada o de la cubierta del mismo y que pueden ser de incalculable valor. En muchos casos, al tratarse de obras valiosas o en estado de avanzado deterioro, el coste de las operaciones de restauración puede exceder del porcentaje del 25 por 100 del precio de adquisición, o del valor de la edificación, exigido por la Resolución de 30 de mayo. No obstante, deberá tenerse en cuenta que, por disposición de la misma Resolución, no estarán exentas del impuesto las ejecuciones de obra que tengan por objeto la reparación de edificaciones, ni tampoco la construcción o rehabilitación de las mismas cuando dichas operaciones no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a la normativa reguladora del Impuesto, bien por efectuarse sin aportación de materiales, bien porque el coste de los materiales aportados por el empresario no hubiese excedido del 20 por 100 de la base imponible¹⁶.

En este mismo sentido, ante una Consulta no vinculante de 11 de octubre de 1994, en la que se planteaba si la realización de trabajos de restauración de objetos religiosos tales como retablos, lienzos y tablas de diverso formato tienen la consideración de bienes inmuebles a los efectos de exención tributaria, la Dirección General de Tributos respondió que «las ejecuciones de obra de restauración de objetos religiosos a que se refiere el escrito de consulta están sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido, debiendo tributar al tipo impositivo general del 15 por 100».

2. El segundo requisito necesario para que las obras a realizar sobre el bien inmueble se consideren de rehabilitación hace referencia al coste global de las operaciones, que debe exceder del 25 por 100 del precio de adquisición del inmueble, si ésta se hubiera efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores a la realización de las obras o, de no ser así, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación.

¹⁶ Téngase en cuenta que en la mayoría de los casos, en el coste que supone la restauración de retablos, lienzos, etc., de gran valor, el porcentaje que corresponde a los materiales utilizados por el restaurador puede ser mínimo, frente al coste correspondiente a la mano de obra del artista y a la utilización de sofisticadas técnicas que suelen encarecer el precio.

Como ya habrá podido advertirse, esta valoración resulta notablemente dificultosa en la mayoría de los casos, puesto que muchos de los edificios que la Iglesia católica utiliza para los actos de culto, por su antigüedad y por su valor histórico y artístico tienen un valor difícilmente cuantificable. Con el fin de facilitar la aplicación de esta regla la Resolución de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989, en su apartado segundo, ha ofrecido una serie de criterios que tienen por objeto posibilitar la valoración del inmueble en las rehabilitaciones: «El valor de los edificios objeto de rehabilitación podrá probarse por cualquiera de los medios admisibles en derecho, incluso mediante certificación pericial del arquitecto director de la obra u otro perito, sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a rectificar dicha valoración por los medios de prueba que juzgue pertinentes».

La aplicación de este segundo requisito, en la práctica, ha dado lugar a una amplia casuística que ha ido encontrando solución individualizada por vía jurisprudencial. No obstante, como parece lógico, la comprobación de la concurrencia de los anteriores presupuestos resulta más sencilla si las obras de rehabilitación afectan a la totalidad del inmueble. Así, por ejemplo, en una Resolución de 8 de julio de 1994, el Tribunal Económico Administrativo Central reconoció la exención del IVA devengado con motivo de la realización de las obras de rehabilitación de una parroquia, al considerar que había quedado constancia en el expediente de que «la obra consiste en una total transformación del edificio, su coste es superior al 25 por 100 del valor de éste, y está integrada en un único proyecto (por ello) procede reconocer la concurrencia de los requisitos exigidos por la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, y declarar que la exención comprende la entrega de todo el bien inmueble de referencia, sin hacer distinción entre las diversas partidas del Presupuesto de la obra»¹⁷.

Particular problemática plantea la concesión de la exención en aquellos casos en que las obras de rehabilitación del inmueble que va a ser destinado a alguno de los fines que justifican este beneficio fiscal (el culto, la sustentación del clero o el ejercicio de la caridad) se realicen inmediatamente después de su adquisición. El artículo 20, núm. 1, apartado 22, de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido, considera exentas de tributación las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los

¹⁷ Considerando 6º de la Sentencia. La citada Resolución resolvía un recurso de alzada interpuesto contra el Acuerdo del Tribunal Regional de Cataluña de 31 de octubre de 1990 (Expediente núm. 1004/1990). Cf. Base de Datos Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria* 1994/1160, RG núm. 1464/1991.

terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tenga lugar después de terminada su construcción o rehabilitación¹⁸. Sin embargo, el mismo precepto establece que la exención no se extiende, entre otros supuestos, a las entregas de edificaciones para su inmediata rehabilitación por el adquirente, así como a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística.

Para la adecuada interpretación de estos términos, la Administración Tributaria ha declarado que «se considerará que los adquirentes destinan las edificaciones inmediatamente a la rehabilitación cuando, después de su adquisición, realicen de forma ininterrumpida las actuaciones administrativas y materiales necesarias para llevar a cabo dicha rehabilitación»¹⁹. Entre las mencionadas actuaciones se incluyen las conversaciones con los inquilinos de los inmuebles previas a su desalojo. Por el contrario, según el Centro Directivo, no se considerarán inmediatamente destinadas a la rehabilitación las edificaciones adquiridas si fuesen enajenadas por el adquirente antes de su reconstrucción, o si antes de proceder a su rehabilitación se destinasen al ejercicio de una actividad empresarial o profesional que impida la realización de las operaciones de reconstrucción, o bien se paralizasen las actuaciones necesarias para la rehabilitación durante un período de tiempo prolongado.

No obstante, y pese a que como ya he señalado, la Resolución de 30 de mayo remite, al regular esta materia, a los artículos 13, núm. 1, apartado 22, y artículo 57, núm. 3 del Reglamento del Impuesto, remisión que tras la reforma operada en 1992 hay que entender hecha al artículo 20, núm. 1, apartado 22 de la Ley, la Jurisprudencia Tributaria ha venido manteniendo de forma constante que la exención contemplada en dicho precepto constituye un supuesto distinto que el que aquí nos ocupa, toda vez que aquella exención tiene carácter objetivo²⁰ y es aplicable a cualquier sujeto pasivo que realice obras de rehabilitación, referidas esencialmente a viviendas, mientras que la contemplada en la Orden de 29 de febrero de 1988

¹⁸ Vid. nota 14.

¹⁹ Consulta no vinculante de 7 de enero de 1988, Expte. 3.301/86: *Gaceta Fiscal* núm. 56 (bis), Número extraordinario de junio de 1988, Anexo A, «La Administración entiende. Consultas de la Dirección General de Tributos, de septiembre de 1987 a mayo de 1988».

²⁰ He preferido obviar aquí el estudio del carácter finalista de la exención que con carácter general regulaba el artículo 13, 1, 22º del Reglamento y que contempla el actual artículo 20, 1, 22º de la ley, para centrarme en las operaciones de rehabilitación de bienes inmuebles realizadas por los entes eclesiásticos. Sobre el tema apuntado puede verse A. DELGADO PACHECO, «El régimen de las operaciones inmobiliarias en el Impuesto sobre el Valor Añadido», en *El IVA en el sistema tributario español* vol. I (Madrid 1986) 319.

tiene carácter subjetivo por referirse a las entidades religiosas enumeradas en el punto 2.º a) de la misma y estar destinadas a los fines que se establecen en el apartado 2. b)²¹.

La concesión de estas exenciones, relativas a las entregas de bienes inmuebles a las entidades eclesiásticas, se encuentra subordinada, además, a la concurrencia de una serie de requisitos que vienen regulados tanto por la Orden de 29 de febrero de 1988 como por la Resolución de 30 de mayo:

a) Los adquirentes de los bienes tienen que ser alguna de las entidades que integran la estructura jerárquica de la Iglesia: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, los institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas.

En la práctica, la concesión de la exención está condicionada a que la entidad eclesiástica sea el adquirente directo del bien inmueble. Así se pone de manifiesto, por ejemplo, en una Resolución de 10 de abril de 1997 en la que el Tribunal Económico Administrativo Central (Vocalía 5.ª) desestimó el recurso de alzada interpuesto contra la Resolución del TEAR de Valencia de 30 de noviembre de 1995 invocando el carácter subjetivo de la exención. En el citado caso, el Ayuntamiento de una localidad valenciana, previo convenio con el Arzobispado de Valencia, había contratado con un constructor las obras de edificación de un templo parroquial para su posterior entrega al Arzobispado y su destino al culto, percibiendo a cambio el Ayuntamiento una iglesia que, previa adaptación, sería destinada a auditorio de música²². La Resolución desestima la pretensión al entender que la

²¹ En este sentido pueden verse las sentencias del Tribunal Económico Administrativo Central de 30 de noviembre de 1994 (Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria*, 1994, núm. 1643), de 31 de enero de 1996 (*Ibid.*, 1996, núm. 235), de 24 de octubre de 1996 (*Ibid.*, núm. 1561, marzo 1997, núm. 96, pp. 744-745) y de 30 de noviembre de 1994. RG núm. 6979/1993 (Base de Datos Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria* 1994/1643). En este último caso citado la priora de un convento había solicitado la exención del IVA devengado por las obras de reparación de la bóveda de un templo, que requería una aportación de materiales superior al 20 por 100 del presupuesto de la obra. La resolución denegatoria fue recurrida y el Tribunal Regional de Valencia acordó el 30 de abril de 1993 reconocer la exención solicitada (Expediente 46/6103/91). Contra esta resolución se interpuso recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterios, recurso que fue promovido por el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda. Finalmente, el Tribunal Económico Administrativo Central, en Pleno, acordó desestimar el recurso interpuesto y reconocer la exención subjetiva. Vid. también *Gaceta Fiscal* núm. 137, noviembre 1995, pp. 74-75.

²² Resolución de 10 de abril de 1997 (RG núm. 1403/1995), núm. 632, en Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria*, octubre 1997, núm. 11, pp. 46-47.

entrega no se realiza de modo directo al Arzobispado. Los requisitos subjetivos que establece el punto 2.º a) de la Orden de 1988 «no concurren en el Ayuntamiento, por lo que se desestima el recurso, sin perjuicio de la exención que pueda afectar a la entrega de las obras por el Ayuntamiento al Arzobispado de Valencia».

b) Los bienes inmuebles objeto de entrega tienen que ser destinados a uno de los siguientes fines: el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad. Pero la determinación del alcance de estos conceptos no siempre resulta fácil, y de hecho en la práctica se han suscitado numerosos problemas de interpretación, que han motivado que la Dirección General de Tributos volviera a pronunciarse sobre el tema en la Resolución de 15 de marzo de 1989, que ha intentado delimitar y aclarar el alcance de las referidas expresiones a los efectos de concesión de la exención.

a') El concepto *sustentación del clero* se ha interpretado en un sentido amplio y favorable para la Iglesia. Según el centro directivo bajo esta expresión se comprenden todos aquellos medios que «tienen por finalidad proveer a los clérigos de formación, alimento, vestido, vivienda, seguridad social e incluso descanso». Además, se señala expresamente que el concepto de clero no debe entenderse en sentido estricto, como aquellas personas que han recibido las órdenes sagradas, sino con el ámbito que señala el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, por el que «se considerarán edificios destinados a la sustentación del clero, siempre que no se realicen en ellos actividades empresariales o profesionales, los seminarios, casas parroquiales, residencias de sacerdotes, religiosos o religiosas, casas de formación y conventos de las órdenes religiosas, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada».

Entiendo que la determinación del alcance del término «sustentación del clero» que hace la citada resolución no es taxativa ni cerrada. De hecho, esta tendencia a interpretar el concepto «sustentación del clero» en sentido amplio y favorable a la exención, se puede encontrar más recientemente en diversas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central. Así, por ejemplo, en la Resolución de 20 de julio de 1995, en la que se solventaba la exención del IVA solicitada por un instituto religioso para la construcción y ampliación de depósitos de libros en una Facultad de Teología perteneciente al mismo instituto²³, la Administración Tributaria entiende que

²³ La presente Resolución pone fin al recurso de alzada interpuesto por el director general de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda contra el Acuerdo del Tribunal Económico

concurrer los presupuestos establecidos en la normativa vigente para considerar que procede la exención: «En el caso que nos ocupa, la ejecución de obra en los bienes inmuebles para la que se solicita el reconocimiento de la exención es una entrega de bienes... y tiene por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las ya existentes, como se deduce de la propia denominación de las obras, y queda, además acreditado por el proyecto de obras (...) en el que se describen las siguientes operaciones: movimiento de tierra, cimentaciones, hormigones, muros y estructura, albañilería, saneamiento y drenaje, etc.».

En el Considerando núm. 6 se establece que «las Facultades de Teología integran básicamente las Universidades de la Iglesia y por tanto están destinadas a la sustentación del clero... Asimismo tienen la misma consideración, a efectos tributarios, que los seminarios o las casas de formación de las órdenes religiosas, como es la entidad reclamante, sin que la enseñanza de las disciplinas eclesásticas que en aquélla se imparten pueda equipararse a cualquier actividad empresarial, como la desarrollada en centros docentes

Administrativo Regional de Andalucía de 8 de abril de 1994, que resolvía la Reclamación núm. 41/1686/1991 interpuesta por una entidad religiosa. Con fecha 14 de diciembre de 1990, la citada entidad presentó ante la Delegación de Hacienda de Granada escrito por el que solicitaba le fuese reconocida la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para la ejecución de obras, que se proponían acometer para la construcción y ampliación de depósitos de libros en la Facultad de Teología a ella perteneciente. Remitido el expediente a la Delegación de Hacienda de Sevilla, por ser éste el domicilio fiscal del Instituto, fue desestimada la solicitud por Resolución de 21 de febrero de 1991, por entender que no cumplía los requisitos establecidos en la Orden de 29 de febrero de 1988, «ya que el edificio en construcción se destinará al ejercicio de la enseñanza religiosa».

Contra la resolución denegatoria la entidad interesada interpuso reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Regional de Andalucía, invocando la interpretación que de los conceptos sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad hace la Resolución de 15 de marzo de 1989. El citado Tribunal acordó en primera instancia estimar la reclamación y estimar exentas las obras de referencia, al considerar que concurrían los presupuestos de la sustentación del clero, en la medida en que han de incluirse en el mismo todo aquello que constituye la formación de los clérigos, a la vez que el sagrado apostolado, que abarca la actividad dirigida a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica. Pero el director general de Tributos, no conforme con el Acuerdo precedente, presentó ante el Tribunal Central escrito de interposición de recurso de alzada ordinario contra el mismo, alegando que no cumplen el requisito sobre el destino de los bienes los inmuebles destinados a la enseñanza ni al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial, toda vez que la actividad educativa de las Facultades de Teología no está circunscrita al colectivo religioso sino que pueden ser destinatarias de dichas enseñanzas cualesquiera otras personas, circunstancia que refuerza el destino empresarial de dicho inmueble. La presente Resolución acuerda desestimar el recurso interpuesto y confirmar el Acuerdo impugnado (Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria*, núm. 1197, pp. 1109-1113).

privados, por cuanto su especialidad consiste en estar dirigida a proveer a los clérigos de formación... Este mismo criterio se confirma con la interpretación realizada por el punto 3.º de la citada Resolución de 15 de marzo 1989, puesto que la formación teológica constituye, precisamente, el cumplimiento del requisito exigido por el punto 2.º, apartado b) de la orden 29 febrero 1988».

b') En cuanto al concepto de *apostolado sagrado*, la Resolución establece que se considera como tal «la actividad realizada por las entidades eclesíásticas dirigida a la cura de almas, a la sagrada predicación, a la formación religiosa y moral de los fieles, a la instrucción catequética y a la formación litúrgica».

c') Por último, se considerarán destinados al *ejercicio de la caridad* «los centros que, sin mediar contraprestación conómica obligatoria, se destinen a servicios sociales o humanitarios, tales como asilos de ancianos, hospitales de incurables, residencias de minusválidos, marginados, obreros, etc.». Por el contrario, no tienen tal naturaleza los centros cuya organización empresarial no difiriese sustancialmente de la de otras empresas, tales como colegios, clínicas privadas o residencias de estudiantes.

La Administración tributaria ha venido manteniendo de forma constante la exigencia de que los servicios sociales o humanitarios se presten sin mediar contraprestación económica, para que el bien a entregar pueda estimarse destinado al ejercicio de la caridad, a los efectos de exención tributaria, de tal forma que «si los destinatarios de las actividades caritativas quedasen obligados a pagar contraprestación, aunque fuese muy reducida, por la prestación de los servicios recibidos (éstas) quedarían sujetas y no exentas del impuesto». Por esta razón, la Resolución de 30 de mayo de 1988 establece que no cumplen este segundo requisito, relativo al destino de los bienes, aquellos inmuebles que sean «destinados a la enseñanza ni al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional».

Esta exigencia ha quedado patente también en la jurisprudencia tributaria. A modo de ejemplo puede traerse aquí a colación una Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de mayo de 1994, que puede ilustrar muy bien cuanto vengo exponiendo²⁴. En el presente caso un

²⁴ La Resolución resuelve el recurso de alzada promovido por un Instituto de vida consagrada contra el Acuerdo del Tribunal Regional de Cataluña de 28 de noviembre de 1990, Expediente núm. 428/1989-T. Vid. Base de Datos Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria* 1994/913.

instituto de vida consagrada había solicitado de la Delegación de Hacienda correspondiente la devolución de la totalidad de las cuotas de IVA abonadas con motivo de la construcción de una residencia para las religiosas de la congregación y los padres de las mismas, por entender que estaban exentas del impuesto. La Delegación de Hacienda denegó el reconocimiento del derecho al disfrute de la exención en base a que el inmueble construido, destinado a residencia de las religiosas del colegio y sus padres, no cumple el requisito establecido por el punto 2.º b) de la Orden Ministerial de 1988. Contra la resolución denegatoria las religiosas interpusieron recurso de reposición alegando que la residencia cumplía las finalidades básicas requeridas por la Orden ya que estaba destinada a la sustentación del clero, al ejercicio de la caridad, al culto y al apostolado sagrado, recurso que fue desestimado por la misma Delegación de Hacienda. Habiéndose interpuesto reclamación económico-administrativa, se presentó como prueba certificación del Obispado en cuya circunscripción territorial estaba ubicado el instituto, en la que se hacía constar que la congregación reclamante es una entidad eclesiástica de Derecho Pontificio, que tiene fines estrictamente religiosos y que la residencia va a ser destinada a las finalidades que se expresan: sustentación del clero, ejercicio de la caridad, culto y sagrado apostolado. «En particular, y dado el específico destino de la residencia, puede afirmarse que la finalidad concreta de la misma es la sustentación del clero, así como el ejercicio de la caridad, en la medida en que va a ser destinada al alojamiento de las hermanas de la congregación, así como a sus familiares con escasez de recursos económicos. Todo ello dentro de un edificio donde se practicará el culto propio de la Iglesia católica y el sagrado apostolado».

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña acordó en primera instancia desestimar la reclamación por entender que «están exentas del impuesto las entregas de bienes inmuebles que se destinen exclusivamente a las finalidades que justifican el mencionado beneficio fiscal, sin que la exención se extienda a las entregas que vayan a destinarse a un uso mixto, ya tenga carácter empresarial o no». No conforme con este acuerdo, la entidad reclamante interpuso recurso de alzada ante el Tribunal Central, alegando que la exigencia de la exclusividad no está recogida ni en el Acuerdo con la Santa Sede ni en la Orden de 29 de febrero de 1988. El Tribunal entiende que, teniendo en cuenta la interpretación que ofrece la Resolución de 30 de mayo de 1988, «procede la estimación del recurso de alzada interpuesto, en cuanto al reconocimiento de la exención

pretendida, tanto por lo que se refiere a la parte del inmueble destinada al oratorio (que queda inequívocamente comprendida dentro de la finalidad de culto) y a la parte dedicada a residencia de las religiosas (ya que la vivienda está incluida dentro del concepto de sustentación del clero), como en cuanto a la parte del edificio destinada a residencia de padres de las religiosas, por estar destinada al ejercicio de la caridad... y siempre que el alojamiento de los mismos se realice sin mediar contraprestación económica obligatoria»²⁵.

d') La Resolución de 15 de marzo no delimita el concepto de *culto* a los efectos de la exención tributaria que nos ocupa. En la jurisprudencia tributaria el destino al culto se ha planteado en diversos casos de entregas de bienes inmuebles referidas a la construcción de cementerios católicos. Así, por ejemplo, en dos casos similares, uno relacionado con el cementerio parroquial de San Cristobal Das Viñas²⁶ y el otro planteado con motivo de la solicitud de exención del Impuesto sobre el Valor Añadido para la realización de las obras de construcción del nuevo cementerio parroquial de Santa María de Narahio²⁷, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia resuelve en ambos casos en favor de la concesión de la exención tras realizar un minucioso y acertado estudio de los conceptos culto y lugares de culto a la luz de la definición que ofrece el Diccionario de la Lengua de la Real Academia Española²⁸ y de la normativa contenida en el Código de Derecho Canónico (cánones 1176, 1180, 1210, 1211 y 1243).

Pero además, en estos casos, como el propio Tribunal Superior de Justicia reconoce, no sólo la legislación eclesiástica parece acoger la consideración del cementerio como un lugar de culto, sino que también la propia legislación ordinaria del Estado reconoce la posibilidad de establecer «capillas o lugares de culto» en los cementerios municipales, y si en un cemen-

²⁵ En consecuencia, el Tribunal acordó anular el fallo impugnado, reconocer a la entidad recurrente el derecho a la exención del IVA por la adquisición del inmueble de referencia y el derecho a la devolución de las cuotas correspondientes del impuesto soportadas por este concepto.

²⁶ Sentencia de 4 de noviembre de 1992, Recurso 7018/1991.

²⁷ Sentencia de 25 de abril de 1996, estimatoria del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Resolución de 21 de diciembre de 1993, del TEAR, desestimatoria de la Reclamación 12/2020/91 contra el Acuerdo de la Delegación de Hacienda de A Coruña. Base de Datos Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria* 1996\420.

²⁸ La sentencia considera que resulta evidente que dentro de la descripción o definición académica el cementerio se convierte en un lugar de culto, especialmente externo, ya sea porque se realizan procesiones, cantos sagrados, o se realiza la más piadosa de las súplicas: «Dale, Señor, el descanso eterno».

terio municipal puede existir un lugar de culto, parece evidente que esta situación se considere extensible a todo el recinto de un cementerio parroquial (Fundamento de Derecho núm. 3). Además, el Tribunal Superior de Justicia aplica como criterio de interpretación, admitido por el artículo 3, 1.º, del Código Civil, el de la realidad social²⁹.

Distinta consideración tiene, sin embargo, la construcción y entrega mediante contraprestación de sepulturas, por parte de una entidad eclesiástica, en un cementerio parroquial, actividad que de acuerdo con la Dirección General de Tributos está sujeta y no exenta y tributa al tipo impositivo general del 16 por 100³⁰.

Puede ocurrir que los bienes inmuebles que son objeto de entrega a la entidad eclesiástica, se destinen por ésta solamente en parte a las finalidades expuestas, es decir, al culto, la sustentación del clero, el apostolado sagrado o el ejercicio de la caridad, dedicándose el resto del inmueble a otros destinos distintos. En estos casos, el Fundamento de Derecho tercero de la Resolución de 30 de mayo de 1988 ha resuelto que «la exención quedará limitada a la parte de base imponible que constituya la contraprestación correspondiente a la porción del inmueble entregado destinado exclusivamente a las finalidades indicadas»³¹.

Uno de estos supuestos puede estar constituido por los *salones parroquiales de uso múltiple*, a los que se refiere la Resolución de 15 de marzo de 1989. Como señala la Dirección General de Tributos en la citada disposición, los salones y dependencias parroquiales suelen destinarse en la mayor parte de los casos de forma exclusiva a los fines propios de la actividad parroquial, no obstante, en determinados supuestos, dichos salones y dependencias también se dedican de forma subsidiaria a actividades empresaria-

²⁹ «A tal efecto —señala la sentencia— debemos recordar sin necesidad de mayor argumentación que en Galicia existe una realidad social que se pierde en el tiempo, extendida a toda la configuración territorial y poblacional gallega que no es otra que la de la parroquia eclesiástica, que inspira respeto, veneración y temor, y que no es otra que el llamado «culto a los muertos». Desde esta perspectiva resulta difícil negar que también en términos sociológicos un cementerio parroquial es en Galicia un lugar de culto a los muertos» (Fundamento de Derecho tercero, in fine).

³⁰ Consulta no vinculante de 5 octubre 1995, en *Carta Tributaria* núm. 258, de 1 diciembre 1996, *Documentación*. En el citado caso la Dirección General de Tributos considera que la entidad eclesiástica consultante, al construir las sepulturas y entregarlas mediante contraprestación, tiene la consideración de sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido.

³¹ En tales casos, según señala la citada Resolución, la documentación aportada deberá reflejar precisa y separadamente la parte de las operaciones gravadas y contraprestación a que alcance la exención.

les consistentes en la cesión de su uso mediante contraprestación a otras personas o entidades, o la prestación de servicios a título oneroso. De acuerdo con la Resolución de 30 de mayo de 1988, podría entenderse que la exención del impuesto solamente se aplicaría a la parte correspondiente de dichos salones en la que se fueran a realizar los fines exigidos para el reconocimiento de la exención, sin embargo si en los mismos salones se realizan también actividades empresariales resultaría ciertamente dificultosa la aplicación de una regla proporcional. Por esta razón, la citada Resolución de 15 de marzo de 1989 considera solamente exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de salones y dependencias parroquiales «que se destinen *exclusivamente* a las finalidades que justifican el referido beneficio fiscal, sin que la exención se extienda a las entregas de salones parroquiales que vayan a destinarse a un uso mixto, empresarial y no empresarial, con independencia de la circunstancia de que dichos espacios puedan estar situados en edificios cuyo destino principal fuese el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad».

c) El tercer requisito que exigen tanto la Orden de 29 de febrero de 1988 como la Resolución de 30 de mayo del mismo año es que el original y copia de los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de dichas entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes. La Resolución especifica que 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 correspondientes y, cuando se trate de ejecuciones de obra, el contrato de ejecución y el presupuesto de la misma.

A estos documentos se adjuntará la certificación del Obispado de la Diócesis a la que pertenezca, en la que quede constancia de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes³². Hay que tener en cuenta,

³² Obsérvese que para que se reconozca el derecho a la exención en la entrega de bienes inmuebles, el certificado de la naturaleza de la entidad y del destino de los bienes tiene que ser expedido en todo caso por el Obispado, sin embargo, para el reconocimiento de la no sujeción tributaria al Impuesto sobre el Valor Añadido en la adquisición de objetos destinados al culto, la misma Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 exige que el adquirente aporte al sujeto pasivo que realice las entregas un documento justificativo de la naturaleza y el destino al culto

a este respecto, que el domicilio canónico de la entidad eclesiástica puede no coincidir con el domicilio fiscal, por estar ubicada la Diócesis a la que pertenezca en una circunscripción territorial distinta de la Delegación o Administración de Hacienda correspondiente.

Presentados los documentos citados en la correspondiente Delegación o Administración de Hacienda la exención no es automática. La citada dependencia, previas las comprobaciones pertinentes, entregará en su caso al solicitante el documento justificativo de la exención y devolverá los documentos originales presentados. Por su parte, la entidad eclesiástica solicitante de la exención deberá entregar a su proveedor una copia del documento en el que se reconoce la exención con el fin de que no autoliquide ni repercuta el impuesto, y sirva de justificante a efectos de comprobación administrativa.

Puede ocurrir que la entidad eclesiástica correspondiente, no habiendo sido debidamente informada, no haya solicitado la exención en la competente Administración o Delegación de Hacienda, y por tanto tampoco entregue a su proveedor la copia del documento en que se reconoce dicha exención. Si pese a ello, el sujeto pasivo del impuesto (quien ha ejecutado la obra de construcción o rehabilitación), desconocedor de esta omisión, no ha practicado la liquidación del mismo, la jurisprudencia tributaria ha venido estimado que no cabe advertir negligencia en el sujeto pasivo a los efectos de imponer una sanción tributaria, pues la no concesión de la exención depende de una conducta ajena al mismo, de forma que si éste cree razonablemente que la entidad para la que realiza la obra goza de dicha exención, al dejar de ingresar la cuota correspondiente, no se aprecia infracción.

A modo de ejemplo, podemos citar una sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, de 31 de mayo de 1994, en la que se resuelve un supuesto similar al planteado, y se declara no ajustada a Derecho la sanción tributaria impuesta por la Administración tributaria, al no haber infracción. El sujeto pasivo y actor en el presente litigio, había prestado una serie de servicios profesionales consistentes en el proyecto y dirección de obras de edificios dedicados a actividades de la parroquia de Santa Cruz de Nájera, pero no había ingresado, en la Delegación de Hacienda, el IVA correspondiente, en el entendimiento de que la parroquia había actuado conforme a Derecho, solicitando la exención del impuesto por las obras a realizar, y

de los objetos adquiridos que puede ser expedido, «según proceda, por el Ordinario del lugar o el Superior o Superiora provincial correspondiente».

ello pese a que no le había sido entregado por la entidad eclesiástica, el documento justificativo. Practicada una inspección por la Delegación de Hacienda Especial se le reclama una deuda tributaria que asciende a 589.312 pesetas., en la que se incluye una sanción de 321.844 pesetas. Esta liquidación fue confirmada por Resolución del TEAR de La Rioja de 27 de septiembre de 1993, contra la que el sujeto pasivo interpuso recurso económico-administrativo, que dio lugar a la sentencia que comentamos. En ella el Tribunal Superior de Justicia estima en parte el recurso, declara no ser conforme a Derecho la sanción tributaria impuesta, anula la citada sanción y la deja sin efecto por entender que «no cabe advertir en el proceder omisivo del demandante la negligencia simple que le haría culpable y, por tanto, responsable de la infracción que objetivamente cometió»³³.

Finalmente, el apartado cuarto del Fundamento de Derecho segundo de la Resolución de 30 de mayo de 1988 establece que las exenciones a que se refieren los apartados anteriores son de carácter limitado y afectan exclusivamente a entregas de inmuebles y no comprenden ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

Para comprender el alcance de esta norma es preciso conocer mínimamente el procedimiento articulado de funcionamiento del impuesto. El Impuesto sobre el Valor Añadido es un impuesto plurifásico, ya que afecta a todas las fases del proceso de producción y distribución de bienes y servicios, aunque en realidad su impacto final no depende del número de etapas productivas que atraviesan los bienes y servicios³⁴ porque en cada una de esas fases el impuesto se aplica exclusivamente sobre el aumento del valor que se origina. Quien soporta la carga del impuesto no es en realidad el sujeto pasivo del mismo sino el consumidor final, que es el destinatario de los bienes o servicios objeto de gravamen³⁵. En las actividades que están suje-

³³ Base de Datos Aranzadi, *Jurisprudencia Tributaria*, 1994/613.

³⁴ Cf. LÓPEZ IRANZO Y ZURDO RUIZ-AYUCAR, *Guía práctica para la aplicación y gestión del IVA* (Bilbao 1985); C. CHECA GONZÁLEZ, «Delimitación, elementos del impuesto y procedimiento de gestión», en la obra conjunta dirigida por R. CALVO ORTEGA, *El IVA en España* (Valladolid 1987); E. ABELLA POBLET-J. DEL POZO LÓPEZ, *Manual del IVA* (Madrid 1986); S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El Impuesto sobre el Valor Añadido* (Madrid 1994). Cf. Asimismo M. A. PUCHADES NAVARRO, «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del IVA», REDC 46 (1989) especialmente 204-205.

³⁵ La contraprestación que el consumidor tendrá que abonar por el bien o servicio que obtiene será equivalente al valor de la misma multiplicado por el tipo impositivo legalmente

tas y no exentas del impuesto, el sujeto pasivo tiene el deber de repercutir íntegramente el importe del mismo sobre aquel para quien se realiza la operación gravada, que queda obligado a soportarlo siempre que la repercusión se ajuste a lo dispuesto en la ley. Este IVA repercutido se convierte para el empresario o profesional en una deuda con la Hacienda Pública, que tendrá que liquidar en los plazos o condiciones establecidos en la Ley y el Reglamento. Paralelamente, se establece un mecanismo que permite al sujeto pasivo deducirse el impuesto que ha tenido que soportar con motivo de sus compras o adquisiciones a terceros, garantizándose, de esta forma, la neutralidad del impuesto³⁶.

Cuando concurre una exención tributaria, aunque en realidad en ninguna de las operaciones exentas se devenga IVA, los efectos que se producen son diversos según el tipo de operación realizada, ya que mientras que en unos casos el sujeto pasivo conserva el derecho a deducirse el IVA que ha soportado en las fases anteriores, en otros no puede practicar la correspondiente deducción. Las primeras, se consideran exenciones plenas, las segundas son exenciones limitadas.

De acuerdo con la normativa reguladora del impuesto son exenciones plenas aquellas que afectan a las entregas de bienes expedidos o transportados al territorio de otro Estado miembro, que constituyan adquisición intracomunitaria de bienes en dicho Estado, y las operaciones de exportación y asimiladas³⁷. Estas operaciones, que la Ley del IVA regula en los artículos 21 a 25, tienden a garantizar la neutralidad del impuesto en las tran-

establecido. A la vez, si quien obtiene el bien o el servicio es un empresario o profesional, aplicará el impuesto a las entregas de bienes o prestaciones de servicios que él realice.

³⁶ Vid. S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El Impuesto sobre el Valor Añadido* (Madrid 1994) 213; E. ABELLA – J. DEL POZO, *Manual del IVA*, 31. Sin embargo no todos los sujetos que soportan cuotas del IVA pueden practicar su deducción. El artículo 93 LIVA establece una serie de requisitos subjetivos de la deducción. Pero además no todas las cuotas soportadas resultan deducibles sino sólo las que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 92. A su vez, para que los empresarios o profesionales puedan deducir las cuotas soportadas o satisfechas por la adquisición o importación de bienes o servicios, deben estar afectados directa y exclusivamente a la actividad empresarial o profesional (art. 95 de la Ley de Impuesto sobre el Valor Añadido), aunque se permite su utilización para necesidades personales o particulares como forma accesoria y notoriamente irrelevante (*vid.* artículo 27 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido).

³⁷ En relación con estas exenciones hay que tener en cuenta que se consideran exportaciones las entregas de bienes enviados con carácter definitivo a Canarias, Ceuta y Melilla, que no existe la exportación de servicios y que se trata de operaciones localizadas en el interior del país y, consecuentemente, sujetas al impuesto del país de origen, aunque su gravamen, cuando se trate de operaciones intracomunitarias, se produce en el país de destino como adquisición intracomunitaria de bienes. Vid. a este respecto, S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 67.

sacciones internacionales, lo que se consigue precisamente otorgando al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios utilizados en dichas operaciones.

La exenciones relativas a operaciones interiores se consideran exenciones limitadas porque, entre otros efectos, producen la imposibilidad, en la mayoría de los casos, de recuperar el IVA soportado, ya que el sujeto exento lo es respecto de sus actividades, pero no respecto de sus adquisiciones³⁸. Constituyen «un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general»³⁹, porque suponen una quiebra de la neutralidad del impuesto⁴⁰, rompiendo la cadena de deducciones que es la clave del sistema implantado por el IVA⁴¹. En la aplicación de las mismas, aunque se produce lo que la doctrina ha denominado la «ilusión del beneficio»⁴², no puede afirmarse que no soporten carga tributaria las actividades exentas porque en cualquier caso están soportando el IVA aplicado en los suministros de bienes y servicios que la empresa utiliza para el desarrollo de la actividad exenta. Estas exenciones serán en realidad parciales ya que afectan sólo a una parte del valor añadido: queda exonerado de tributación el valor añadido por el empresario o profesional que realiza la actividad

³⁸ J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido», en J. J. FERREIRO LAPATZA y otros, *Curso de Derecho Tributario* (Madrid 1994) 523.

³⁹ Así lo expresaba la Exposición de Motivos de la Ley 30/1985 de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su núm. 5.

⁴⁰ Como ha puesto de manifiesto M. T. MATA SIERRA, en su extraordinaria obra *El IVA comunitario: configuración del sistema definitivo* (Valladolid 1995) 201, estos supuestos rompen con el respeto a la neutralidad del impuesto en su funcionamiento respecto al comercio intracomunitario que pudiera desarrollarse entre los Estados miembros. En las relaciones entre sujetos no sometidos al supuesto, es decir, particulares, no sujetos y sujetos exentos, este mecanismo no resultaría neutral, ya que el comprador, como no puede deducirse el IVA soportado por su compra, elegiría hipotéticamente para realizar su adquisición aquel lugar en que la mercancía fuera más barata, bien por poseer un mercado más competitivo, bien por ostentar unos tipos de gravamen en el impuesto menos elevados, sin que dicho lugar tuviera por qué coincidir con su propio mercado nacional.

⁴¹ Entre los estudios que se han realizado sobre la relevancia de las exenciones como factor entorpecedor del normal funcionamiento del impuesto podemos citar los siguientes: J. A. ZARAGOZA RAMEU, «La armonización de la imposición indirecta en la CEE», *Información Comercial Española* núm. 641 (1987); M. LAURE, «Marché Unique et TVA», *Fiscalité et Marché Unique Européen*, (diciembre 1987); I. VEGA MOCOROA, «Principaux problèmes liés à l'abolition des frontières fiscales: le système du «clearing house» et les coûts économiques pour l'Espagne», *Reflets et perspectives de la vie économique*, tomo XXX (1991/2) 118.

⁴² M. CRUZ AMORÓS, «Exenciones», en la obra publicada por la ESCUELA DE LA HACIENDA PÚBLICA. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *El IVA en el sistema tributario español* 1 (Madrid 1986) 502.

exenta, pero no el valor añadido por las actividades realizadas en las fases anteriores.

El artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos establece que 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 tendrán derecho a una exención total y permanente de los impuestos que en el mismo precepto se contemplan, y concretamente el apartado 1 c) contempla una 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 y al ejercicio de la caridad.

El alcance de esta última exención, de acuerdo con la Orden de 29 de febrero de 1988, debe entenderse igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo, siempre que concurren, además, los requisitos que someramente he analizado en las páginas anteriores. Como ha puesto de manifiesto la doctrina⁴³, en todos estos casos estamos en presencia de «un tipo peculiar de exención calificada por la condición del destinatario y destino de los bienes»⁴⁴ que ha llevado en ocasiones a entender que se trata de exenciones simples o limitadas, ya que en estos casos no es admisible la repercusión del IVA, se eximen operaciones o hechos concretos, suponen que ha de soportarse el IVA y presuponen una sujeción fiscal previa.

En mi opinión, sin embargo, las exenciones previstas en el Acuerdo Económico podrían incluirse sin especial esfuerzo en los supuestos que contempla el artículo 22 de la Ley del IVA, en sus apartados 8 y 9. Este artículo asimila a las exportaciones una serie de operaciones que van a gozar también de exención plena, con derecho a deducción del IVA soportado, aunque no siempre se produce una exportación en sentido propio⁴⁵.

⁴³ Cf. L. ÁLVAREZ PRIETO, «La aplicación del IVA a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesástico», ADEE 4 (1988) 325.

⁴⁴ S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El Impuesto...* 106.

⁴⁵ El artículo 21 Ley reguladora del IVA regula entre las exenciones en las exportaciones de bienes un supuesto muy similar al que aquí contemplamos, y para el cual se exige también el previo reconocimiento del derecho a la exención por parte de la Administración tributaria. Se trata de «las entregas de bienes a organismos reconocidos que los exporten fuera del territorio de la Comunidad en el marco de sus actividades humanitarias, caritativas o educativas» (art. 21, 4.º).

Entre los supuestos que contempla este precepto están incluidas las operaciones derivadas de relaciones y convenios internacionales⁴⁶. El apartado 8 asimila a la exportación las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, y el apartado 9 contempla las entregas de bienes y prestaciones de servicios destinados a los organismos internacionales reconocidos por España dentro de los límites y en las condiciones fijadas en los convenios internacionales que sean aplicables en cada caso⁴⁷.

En apoyo de esta opinión cabe invocar que la Iglesia católica y la Santa Sede tienen reconocida personalidad jurídica internacional, y así ha sido reconocido por el Estado español, al suscribir con la Santa Sede unos Acuerdos que tienen categoría de Tratados internacionales, pero además hay que tener presente el espíritu de colaboración con la Iglesia católica que inspiró el Acuerdo Económico. Esta colaboración económica no sería efectiva si las exenciones que establece el artículo IV no fueran plenas. Y no sólo eso sino que la consideración de las mismas como exenciones limitadas podría vulnerar el tenor literal del precepto, que establece una «exención total». Esta exención total, con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, puede entenderse tanto desde un punto de vista cuantitativo, lo que significa el no incremento en el precio de las operaciones a realizar, como desde un prisma cualitativo, es decir, una exención absoluta. En cualquier caso, parece evidente que con dicha expresión se pretendía exonerar a los entes eclesiásticos del pago del impuesto, finalidad que sólo puede conseguirse si la exención se considera plena o absoluta, ya que en este caso las cuotas soportadas en fases anteriores por quien realiza la entrega, tendrían la consideración de

⁴⁶ A su vez, para hacer efectiva la exención, dentro de este grupo de exenciones se pueden diferenciar otros dos subgrupos: las exenciones en las que el impuesto no se devenga y aquellas otras cuya efectividad se consigue a través del reembolso del impuesto soportado. Las exenciones que prevé el Acuerdo sobre Asuntos Económicos deben entenderse incluidas en el primero de ellos, ya que, según dispone el artículo 10, 3, 2.º del Reglamento del IVA, estas exenciones se hacen efectivas por el procedimiento general, de forma que quienes realizan las operaciones exentas no liquidan el impuesto ni repercuten su importe, debiendo hacer constar en la factura la circunstancia de que la operación se halla amparada por la correspondiente exención, y conservar copia del reconocimiento de la misma por la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria como documento justificante de la exención.

Esta misma opinión ha sido defendida por el profesor S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El impuesto...* 106-107, que incluye las exenciones previstas en el Acuerdo con la Santa Sede entre las operaciones asimiladas a la exportación, considerándolas por tanto como exenciones absolutas.

⁴⁷ *Vid.* artículo 15, 10.º de la Sexta Directiva.

deducibles en virtud del artículo 94, 1, 1.º, c), de la Ley del IVA⁴⁸ y no incrementarían el precio final de la obra o del bien inmueble a entregar.

Pese a ello, el Fundamento de Derecho 2.º, 4, de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 30 de mayo de 1988 dispone que «las exenciones a que se refieren los apartados anteriores (relativas a las entregas de bienes inmuebles) son de carácter limitado», y que no comprenden la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega, lo cual parece significar que el empresario, contratista de la obra, que se ve obligado a abonar el Impuesto sobre el Valor Añadido en las operaciones de adquisición de materiales necesarias para la ejecución de la obra, no puede repercutir este IVA en la entrega del inmueble a la entidad eclesiástica ni tampoco practicar la correspondiente deducción al realizar la liquidación del impuesto⁴⁹. Esta sencilla apreciación puede llevar al empresario contratista a elevar el precio de la obra, con el fin de no verse perjudicado económicamente con motivo de la exención tributaria concedida a la Iglesia, con lo cual el beneficio económico que la entidad eclesiástica puede obtener es dudoso⁵⁰. Cabría plantearse si es aplicable la exención del impuesto en el caso de que la adquisición de los materiales se realizara por la entidad eclesiástica directamente. Aunque no he encontrado ninguna resolución en que se aborde el tema, parece lógico pensar que sería conveniente hacer mención expresa de dicha operación tanto en la solicitud de la exención como en la resolución de la correspondiente Administración o Delegación de Hacienda en que se concede la exención solicitada.

Por último, la exención no afecta a «los servicios prestados por arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación». La Resolución de la Dirección General de Tributos es clara y tajante a este respecto, sin embargo, la Administración y la Jurisprudencia Tributarias no siempre han mantenido este mismo criterio. Unos años antes de dictar la tantas veces citada Resolución de 30 de mayo de 1988 el mismo Centro Directivo respondió a una Consulta vinculante acerca de las operaciones que se consideran incluidas en el concepto de rehabilitación en los siguientes términos: se considerará «coste total de las operaciones de rehabilitación de viviendas el coste ... de los bienes y servicios utilizados por el

⁴⁸ *Vid.* asimismo el artículo 17, 3.º, b), de la Sexta Directiva.

⁴⁹ En estos casos el empresario tendrá que aplicar la regla de la prorata.

⁵⁰ Cf. A este respecto M. A. PUCHADES NAVARRO, «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del IVA», REDC 46 (1989) 227-30, donde el autor ilustra con un claro ejemplo cuanto venimos diciendo.

sujeto pasivo para llevar a cabo las operaciones materiales en que consista la reconstrucción de las edificaciones, incluidos los servicios prestados por el personal técnico que dirija las obras»⁵¹.

Esta misma interpretación, que la Dirección General de Tributos hizo para un caso particular, es la que ha prevalecido en la Jurisprudencia de los Tribunales Superiores de Justicia que de forma directa se han pronunciado sobre el tema. Las sentencias que he podido encontrar al respecto contradicen abiertamente la disposición de la Resolución de 30 de mayo.

Así, por ejemplo, en una sentencia de 22 de noviembre de 1993, en la que se plantea la cuestión de si la exención respecto del IVA de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo comprende, en los supuestos de ejecución de obras, los honorarios de arquitecto y aparejador, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña considera que «los servicios prestados por la dirección de la obra forman parte del coste total de la obra, a los efectos de la exención examinada aquí. Esta interpretación es coherente con el concepto económico de la entrega de bienes inmuebles: la casa construida constituye una realidad económica única en la que se integran materiales, mano de obra y servicios varios, incluidos los de dirección de obra ... no cabe construir una casa sin un proyecto y sin una dirección técnica de la obra»⁵². Coherentemente la sentencia establece que «si la exención se refiere a la entrega del bien, no hay base en la realidad económica para excluir algunos de estos servicios, como sería el caso de los honorarios de dirección», interpretación que por otra parte concuerda con el valor catastral de las construcciones, en el que «se incluye el importe de los honorarios de los profesionales que intervienen en la construcción».

Pero además la sentencia entiende que podrían considerarse también exentas del impuesto otra serie de servicios que pueden ser prestados por otros profesionales en el transcurso de la obra porque «en la ejecución de obra ... no sólo concurre una empresa constructora realizando operaciones y materiales de construcción, con la realización y dirección de la obra, sino que además pueden concurrir otras muchas operaciones según la obra de que se trate, algunas, como sería el caso de la vigilancia de la obra, con el carácter de servicios. Todas estas operaciones, cualquiera que sea su natu-

⁵¹ Resolución de la Dirección General de Tributos de 9 de enero de 1986, dictada en respuesta a Consulta vinculante.

⁵² Fundamento de Derecho segundo. Vid. *Base de Datos Fiscal*, CD-Rom, CISS Informática (1997).

raleza, se integran indiferenciadamente en la ejecución de la obra». En definitiva, la sentencia establece que procede concluir que los honorarios de arquitecto y aparejador forman parte del concepto de ejecución de obra y por tanto están exentos del impuesto⁵³.

Y en el mismo sentido, el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en sentencia de 31 de mayo de 1994, extiende la exención a estos servicios profesionales, por entender que están incluidos dentro del concepto de ejecución de obra, «siendo claro que dentro del concepto de ejecución de una obra no sólo se incluyen las operaciones materiales de construcción sino todas las demás técnica y económicamente necesarias para su culminación, entre las que se encuentran la realización del proyecto y la dirección de la propia obra, de tal manera que también estos servicios profesionales forman parte integrante del coste total de la que se entrega a los efectos de la exención que aquí se examina»⁵⁴.

⁵³ La sentencia estima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Provincia Tarraconense contra la Resolución del TEAR de Cataluña y contra el acuerdo de la Delegación de Hacienda correspondiente.

⁵⁴ Fundamento de Derecho número cuatro, *Base de Datos Aranzadi*, 1994\613.