

se van incorporando a la labor docente e investigadora empiezan a construir sobre tan elementales como sólidos materiales, hay sin duda motivos para la ilusión” (p. 15-16). Y yo estoy de acuerdo con el maestro.

JAIME ROSSELL

RIVETTI, Giuseppe, *La disciplina tributaria degli enti ecclesiastici. Profili di specialità tra attività no profit o for profit*, seconda edizione, Giuffrè Editore, Milano, 2008, XVI+ 302 pp.

La primera edición de esta obra se publicó en el año 2002. En la *prefazione* de PAOLO PICOZZA, *Ordinario di Diritto ecclesiastico* en la *Università di Macerata*, se destacaba la actualidad del tema objeto de estudio –la tributación de los entes eclesiásticos– en el marco de la reforma del tercer sector y del nuevo régimen jurídico otorgado a las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general. La aparición de una segunda edición seis años después viene a confirmar este extremo, pues las innovaciones en la materia han sido constantes y han dado pie, no sólo a actualizar y ampliar el trabajo con las novedades introducidas en el ordenamiento, sino también a enriquecerlo con otras perspectivas de análisis (la primera edición contaba con 161 páginas frente a las 302 de la segunda).

El libro se divide en dos partes. La primera trata del régimen jurídico de los entes eclesiásticos y estudia, a lo largo de tres capítulos, la personalidad civil de las entidades religiosas, los mecanismos que tienen las confesiones religiosas para obtener recursos, el tratamiento tributario de los entes religiosos y las obligaciones contables de este tipo de entidades. La segunda parte, que está mucho más desarrollada que en la primera edición, aborda la aplicación a las confesiones religiosas de los nuevos modelos asociativos introducidos en el ordenamiento. Consta de dos capítulos, uno sobre las organizaciones no lucrativas de utilidad social, las llamadas ONLUS, y otro sobre la empresa social. La obra se cierra con tres índices de referencias, uno de decisiones jurisprudenciales y resoluciones administrativas, otro de autores citados y un último analítico de voces.

El capítulo I (pp. 3-81) expone, bajo el título *La configurazione giuridica dell'ente ecclesiastico nell'ordinamento statale*, cómo adquieren personalidad jurídica civil los denominados *enti civilmente riconosciuti*. El autor se ocupa de los entes de la Iglesia católica, de los de las confesiones religiosas acatólicas que han suscrito un acuerdo con el Estado y de los pertenecientes a las confesiones sin acuerdo. Junto a la exposición del régimen jurídico vigente, en las páginas del capítulo se hace referencia a varias cuestiones que van más allá del concreto tema de la adquisición de la personalidad jurídica. Así, tras aclarar que el concepto de *ente ecclesiastico civilmente riconosciuto* es una categoría propia del ordenamiento estatal y no del ordenamiento canónico (ni de otros ordenamientos confesionales), el autor plantea el interrogante de qué tipo de personalidad tienen los entes eclesiásticos y llega a la conclusión de que resultaría incorrecto equipararlos con los entes privados sin ánimo de lucro (asociaciones y fundaciones), dado que los primeros tienen unas peculiaridades propias, derivadas de la autonomía de las confesiones religiosas, reconocidas por el ordenamiento. Sin perjuicio de ello, RIVETTI sostiene que debe excluirse la posibilidad de asimilar los entes religiosos a los entes públicos, pues ello sería contrario a la neutralidad inherente a los principios de pluralismo y laicidad.

Otro aspecto que se destaca en este capítulo inicial es que en todo el régimen jurídico de los entes eclesiásticos resulta determinante la *ecclesiasticidad* del ente, esto es, su vinculación y dependencia de una confesión religiosa. Esa *ecclesiasticidad* garantiza que el ordenamiento estatal respete la autonomía del ente religioso para determinar su estructura y organización, en contraposición a lo que ocurre en el caso

de las demás entidades sin ánimo de lucro a las que se impone una determinada forma de personificación. Otra cuestión capital que aquí se aborda es el diferente tratamiento fiscal otorgado a las confesiones religiosas en función de que hayan o no alcanzado un acuerdo de cooperación con el Estado. Para RIVETTI se trata de una diferencia difícilmente conciliable con el principio de igualdad. En este punto el paralelismo con el Derecho español es claro, pues en nuestro ordenamiento las confesiones religiosas con acuerdo son equiparadas a las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general, mientras que quedan al margen de esa equiparación las confesiones inscritas en el Registro de Entidades Religiosas que no han firmado un acuerdo con el Estado. Esta diferencia de tratamiento no parece justificada a tenor de los requisitos y del procedimiento para firmar los acuerdos. Al mismo tiempo, carece de fundamento si se tiene en cuenta que la razón última de los beneficios fiscales a favor de las confesiones religiosas radica en su finalidad específica.

El capítulo II, titulado *Chiesa e ordinamento tributario* (pp. 83-190), tiene por objeto el estudio de los mecanismos de que disponen las confesiones religiosas para obtener rentas y el tratamiento tributario de los entes religiosos. El autor (pp. 83-89) comienza haciendo referencia al hecho de que la Iglesia católica (y en general toda confesión religiosa) carece de poder tributario. Aunque el ordenamiento canónico contempla la posibilidad de que la Iglesia reclame contribuciones a sus fieles, tales contribuciones, desde la perspectiva del Derecho estatal, están basadas en la voluntariedad, pues la Iglesia no podría acudir a los mecanismos coercitivos previstos en el ordenamiento del Estado para exigir su pago. A continuación (pp. 89-119), se dedican varios epígrafes al Derecho patrimonial canónico, prestando atención tanto a las formas de adquirir bienes por parte de la Iglesia, con particular énfasis en los tributos, tasas y oblaiones, como a la administración del patrimonio eclesiástico en los niveles diocesano y parroquial. RIVETTI considera oportuno recalcar que, sin perjuicio de que el canon 1260 reconozca el derecho nativo de la Iglesia de exigir de los fieles los bienes que necesita para sus propios fines, el ordenamiento canónico está inspirado por el principio de la voluntariedad y espontaneidad de las aportaciones, con base en el deber de todo fiel, recogido en el canon 222 § 1, de ayudar a la Iglesia en sus necesidades de modo que disponga de lo necesario para el culto divino, las obras de apostolado y de caridad y el conveniente sustento de los ministros.

Tras la descripción de la normativa canónica, el autor se centra (pp. 119-190) en el tratamiento tributario de los entes religiosos. Resulta significativo que, pese a los importantes cambios que se han producido en la normativa de las entidades sin ánimo de lucro, los cuales han tenido una repercusión directa sobre la fiscalidad de las confesiones religiosas, el principio cardinal en la materia siga siendo el que aparecía recogido en el artículo 29.h) del Concordato lateranense de 1929: “Ferre restando le agevolazione già stabilite a favore degli enti ecclesiastici dalle leggi italiane fin qui vigenti, il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione”. Esta equiparación entre los fines religiosos y los fines de interés general se mantiene, prácticamente en los mismos términos, en el régimen concordatario vigente. En concreto, en el artículo 7.3 del Acuerdo entre la República Italiana y la Santa Sede de 18 de febrero de 1984, por el que se modifica el Concordato lateranense de 11 de febrero de 1929, se dice que “agli effetti tributari gli enti ecclesiastici avente fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione”. Esta normativa que equipara los fines propios de los entes eclesiásticos civilmente reconocidos —el culto y la religión— a los fines de interés general (en terminología tradicional, beneficencia y enseñanza), no excluye que las entidades religiosas puedan realizar otras actividades. Así, el artículo 7.4 del Acuerdo de Villa Madama dispone que “Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le

medesimo". Estos preceptos concordatarios se complementan con lo establecido en los artículos 15 y 16 de la Ley n. 222/1985, de 20 de mayo, de disposizioni sugli enti e beni ecclesiastici in Italia e per il sostentamento del clero cattolico in servizio nelle diocesi. Conforme al artículo 15, "Gli enti ecclesiastici civilmente riconosciuti possono svolgere attività diverse da quelle di religione o di culto, alle condizioni previste dall'articolo 7, n. 3, secondo comma, dello accordo del 18 febbraio 1984". Por su parte, el artículo 16 hace las siguientes puntualizaciones: "Agli effetti delle leggi civili si considerano comunque: a) attività di religione o di culto quelle dirette all'esercizio del culto e alla cura delle anime, alla formación del clero e dei religiosi, a scopi missionari, alla catechesi, all'educación cristiana; b) actividad diverse da quelle di religione o di culto quelle di assistenza e beneficenza, istruzione, educación e cultura e, in ogni caso, le attività comerciales o a scopo di lucro".

Este último artículo pone de manifiesto que las entidades religiosas no tienen como finalidad exclusiva la religión o el culto, por lo que es perfectamente posible y lícito que desarrollen otras actividades, incluidas actividades económicas. Igualmente, las entidades sin ánimo de lucro están facultadas para llevar a cabo actividades comerciales. Lo determinante en el régimen jurídico incentivado previsto para los entes sin ánimo de lucro de interés general es que las actividades lucrativas no sean prevalentes y, además, estén al servicio de la finalidad principal del ente. Es decir, no puede haber distribución o reparto de beneficios entre los miembros de la entidad. De ahí, que el régimen tributario de las entidades sin ánimo de lucro que tienen fines de interés general (y de las confesiones religiosas) no esté basado en la ausencia de capacidad contributiva, sino en el hecho de que sus ingresos son destinados al cumplimiento de fines de relevancia pública.

A partir de aquí el autor expone la posibilidad introducida por la *Legge finanziaria* para el año 2006 (Ley n. 266 de 23 de diciembre de 2005) de que los contribuyentes del impuesto que grava la renta de las personas físicas destinen un 0,5 por ciento de su contribución al voluntariado, a las organizaciones no lucrativas de utilidad social, a las asociaciones de promoción social o a otras asociaciones, fundaciones o entidades cuyos fines son de utilidad pública (entre otras, universidades o entidades que realizan investigación en materia sanitaria). Esta vía de financiación no es incompatible con la posibilidad que tienen los citados contribuyentes de destinar un 0,8 por ciento de su cuota a determinadas confesiones religiosas, por lo que se trata de un nuevo mecanismo de financiación de las confesiones religiosas introducido unilateralmente por el legislador.

El capítulo III (*Libri e registri tra normativa civile e canonica. Le principali agevolazioni fiscali*, pp. 191-223) de la primera parte del libro se ocupa de las obligaciones contables de las entidades religiosas y de algunos beneficios fiscales a ellas aplicables; en concreto, del tipo impositivo reducido en el impuesto que grava la renta de las personas jurídicas y de la exención del impuesto municipal que grava los bienes inmuebles. El capítulo se cierra con un epígrafe que plantea una posible inconstitucionalidad de la normativa tributaria (pp. 214-223). Hay que advertir que el enfoque de estas páginas es meramente descriptivo y no se efectúa un análisis de fondo de las diferencias existentes entre las distintas confesiones religiosas ni de la posible justificación de las mismas.

La segunda parte del libro, sobre la aplicación de nuevos modelos asociativos a las confesiones religiosas, comienza con un capítulo, el IV, sobre entes eclesiales y organizaciones no lucrativas de utilidad social (pp. 228-262). La norma fundamental en la materia es el *Decreto Legislativo n. 460*, de 4 de diciembre de 1997, *concerniente il riordino della disciplina tributaria degli enti non commerciali e delle organizzazioni non lucrative di utilità sociale*. Esta disposición es clave en la reordenación del tercer sector al crear un nuevo tipo de entidad, las ONLUS, que son entes a los que se otorga un régimen tributario incentivado en atención a elementos subjetivos (su finalidad) y objetivos (su estructura y el destino otorgado a sus ingresos). A la hora de explicar la razón de este régimen fiscal, RIVETTI acude a una justificación muy extendida en la doctrina española, a la que ya hemos hecho referencia: estas entidades tienen capacidad

contributiva y pueden realizar actividades económicas, pero todas sus rentas se destinan a la satisfacción de intereses generales y nunca reparten ganancias entre sus miembros. Por tal motivo, sus beneficios tributarios no deben ser considerados privilegios, pues con sus actuaciones ayudan al Estado a satisfacer fines de utilidad pública (pp. 231-233). Las entidades religiosas se pueden beneficiar del régimen de las ONLUS en la medida en que desarrollen fines considerados de utilidad social. La mayor parte del capítulo (pp. 238-262) se centra en la exposición de la aplicación del régimen de las ONLUS a las entidades religiosas (cómo se adquiere y se pierde la calificación de ONLUS, obligaciones contables y beneficios fiscales).

El capítulo V (pp. 263-289) analiza la aplicación de la empresa social a las confesiones religiosas, entendiendo por tal la entidad privada sin ánimo de lucro que ejercita de forma estable y principal una actividad económica de producción, de intercambio de bienes y servicios de utilidad social destinados directamente a realizar fines de interés general. Las páginas iniciales del capítulo se dedican a los vínculos entre los principios éticos que deben presidir la actividad económica y la doctrina social de la Iglesia. Tras ello, se entra en el régimen de las empresas sociales, cuya norma fundamental es el *Decreto Legislativo* n. 155 de 24 marzo de 2006. Su artículo 1.3 permite adquirir esa calificación a los “enti ecclesiastici e agli enti delle confessioni religiose con le quali lo Stato ha stipulato patti, accordi o intese”. Sin embargo, esta posibilidad no ha ido acompañada de una normativa específica de desarrollo que tenga en cuenta las peculiaridades de los entes religiosos y la normativa acordada con las confesiones religiosas. Las conclusiones de RIVETTI son altamente significativas respecto a las distorsiones que genera esta forma de proceder por parte del legislador: “L’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto sembra rappresentare ormai una sorta di «porta d’ingresso», per nuove figure introdotte unilateralmente da legislatore statale il quale, peraltro, non si pone il problema della eventuale compatibilità con il modello concordatario (...) In tale contesto la categoria giuridica dell’ente ecclesiastico civilmente riconosciuto, pur costituendo (ancora) il presupposto per la realizzazione di nuovi modelli, sembra in evidente crisi di identità: con il rischio di una destrutturazione normativa della fattispecie” (pp. 286-288).

En esta misma línea, ya en la *premessa* del libro el autor se ve en la necesidad de advertir la dificultad que entraña estudiar esta materia, pues es preciso analizar y sistematizar normas canónicas, tributarias, civiles y administrativas. Todo ello con el problema añadido de la descoordinación con la que actúa el legislador y del marasmo normativo ante el que se encuentran los operadores jurídicos, producto de una acusada hipertrofia legislativa.

Por otro lado, si la normativa fiscal aplicable a las confesiones religiosas sirve para entrever la política religiosa de un determinado Estado (palabras de PAOLO PICOZZA en la *prefazione*), el estudio de RIVETTI pone de manifiesto algunos efectos negativos, en este concreto sector del ordenamiento jurídico, del sistema de acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas: de una parte, en la normativa unilateral se ha diseñado un régimen tributario para los entes sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general más favorable que el otorgado a los entes eclesiásticos a través de los acuerdos, lo cual plantea importantes problemas de interpretación y aplicación de los pactos; de otra parte, al incluir a las confesiones religiosas en el elenco de entes de interés general o utilidad social, no existen razones de entidad para dejar fuera a las confesiones religiosas que no han suscrito acuerdos de cooperación. Estas consideraciones, que se encuentran en varios pasajes del libro de RIVETTI, son plenamente aplicables al ordenamiento español. De ahí que la lectura del libro sea altamente recomendable para todo estudiante que esté interesado en la temática de la financiación de las confesiones religiosas.