

LA EVOLUCIÓN DEL IVA RESPECTO A LAS ENTIDADES ECLESIAÍSTICAS NO LUCRATIVAS

María del Pilar ÁLVAREZ MORENO
Abogado

SUMARIO: I. INTRODUCCIÓN. II. LA IDEA DE IGLESIA Y SUS ACTIVIDADES BENÉFICO-ASISTENCIALES. III. LA ACTUAL TENDENCIA RESPECTO AL PAGO DEL IVA EN RELACIÓN CON LAS ENTIDADES ECLESIAÍSTICAS SIN FIN DE LUCRO. IV. REFLEXIONES FINALES.

I. INTRODUCCIÓN

Es comúnmente sabido que los entes sin fin de lucro de carácter eclesiástico gozan de exención en cuanto al pago del IVA se refiere; pero tal exención es tan sólo ejercitada respecto a las prestaciones¹. Efectivamente, tanto en la Ley como en el Reglamento del IVA se establece de forma taxativa la exención fiscal en cuanto se refiere a tales prestaciones, de manera que la supuesta exención supone realmente una carga fiscal para tales entidades no lucrativas, pues han de soportar los sucesivos IVA de los productos que adquieren, pero no pueden cargar los IVA soportados a las prestaciones que realizan, todo ello como resultado de la aplicación de la ficción jurídica del autoconsumo; y como consecuencia de tal exención tampoco pueden desgravarse de los IVA soportados en su calidad de consumidores ficticios de tales servicios².

¹ ÁLVAREZ PRIETO, L., «La aplicación del IVA a las entidades benéfico-asistenciales sin fin de lucro de carácter eclesiástico». *ADEE* 1988, vol. IV, pp. 317, 323 y 335.

MESEGUER VELASCO, S., «El sistema de financiación de la Iglesia católica en España a través de los entes sin fin de lucro». Madrid (Tesis doctoral sin publicar, por cortesía de la autora.) p. 349.

BENEYTO BERENGUER, R., *Funciones sociales de la Iglesia católica. Conflicto Iglesia-Estado*. Edicp, Valencia 1996, pp. 316 y 317.

MIER MENES, M., «La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a las entidades eclesiásticas», en *REDC*, tomo 44, núm. 123, p. 561.

RUANO ESPUNA, L., *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*. Plaza Universitaria Ediciones, Salamanca 1998, p. 26.

² ÁLVAREZ PRIETO, L., *op. cit.*, 337.

Consecuencia de la aplicación de la legislación sobre el IVA es que las distintas Delegaciones de Hacienda vienen emitiendo una documentación concediendo a tales entidades sin fin de lucro la exención tan sólo respecto a las prestaciones, lo que a mi entender carece de repercusión económica, y cuya trascendencia jurídica es prácticamente nula³.

Una detenida lectura de los artículos III y IV del Acuerdo Económico nos lleva a la conclusión de que en tales normas se está determinando de una manera exacta y tal vez exhaustiva, lo cual puede conducir a serios errores, pues el exceso de precisión, como veremos, casi siempre resulta contraproducente, según cuáles sean aquellas personas jurídicas, organizaciones, edificios, etc., que gozan de exención respecto de determinados impuestos, así como la configuración de cuáles sean aquellos impuestos que tienen la consideración de tal exención o, en su caso, sean entendidas como supuestos de no sujeción⁴.

MESEGUER VELASCO, S., *op. cit.*, p. 316.

En nota a pie de página núm. 385, esta autora hace referencia, a la existencia de verdaderas trabas para el supuesto de que tales entidades pretendan llevar a efecto la exención tributaria.

ÁLVAREZ PRIETO, L., «Procedencia de la aplicación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, en relación con las entidades y asociaciones comprendidas en el artículo V del Acuerdo Económico entre el Estado Español y la Santa Sede». *ADEE* vol. VIII, 1992, pp. 206 y 207.

³ Las delegaciones de Hacienda vienen emitiendo una resolución accediendo a la petición realizada por una entidad sin fin de lucro en el siguiente sentido: «Procede conceder dicho reconocimiento a la entidad referenciada desde la fecha de su solicitud». ... «El antedicho reconocimiento sólo implica la exención de las operaciones descritas en el artículo 20, 1.8; 13 y 14 de la Ley del Impuesto. El resto de las operaciones efectuadas por la entidad no estarán amparadas por el presente acuerdo».

Vid. El artículo 20-8, apartados a) a K) de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. Igualmente el artículo 6 del Reglamento del mencionado Impuesto, aprobado por Real Decreto 1.624/1992 de 29 de diciembre.

⁴ El artículo III del Acuerdo Económico declara la no sujeción sobre el gasto o el consumo de determinadas publicaciones, ordenanzas, boletines, etc.; la actividad de la enseñanza en seminarios diocesanos, universidades de la Iglesia, así como la adquisición de los objetos de culto.

Por su parte, el artículo IV del mismo Acuerdo hace referencia a las exenciones de las cuales gozarán «...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».

Esta misma idea aparece reiterada en la Orden de 29 de febrero de 1988, cuando en su artículo 2.º mantiene:

«La exención declarada en el art. IV, núm. 1, apartado C del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá, igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas debienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985, siempre que concurran, además, los siguientes requisitos:

- a. Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, 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 o al ejercicio de la caridad.
- c. Que los documentos donde consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda... acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la Entidad del adquirente y el destino de los bienes.»

De otro lado, si realizamos idéntica lectura respecto del artículo V del Acuerdo Económico, podremos observar que los entes eclesiásticos dedicados a actividades religiosas, benéfico-docentes, hospitalarias o de asistencia social *no comprendidas* dentro del artículo IV-1 del Acuerdo Económico tienen una consideración fiscal distinta.

De esta manera, desde el punto de vista hacendístico, la Iglesia Católica es medida con dos varas distintas: una referida a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias... etc.; es decir, las comprendidas dentro de los artículos III y IV del Acuerdo Económico, y otra en relación con determinadas entidades religiosas entre las que hay que incluir todas aquellas instituciones que carecen de fines lucrativos, las cuales aparecen contenidas de forma global dentro del artículo V del repetido Acuerdo Económico y respecto a las que no se determina de qué beneficios fiscales estarán exentos sino que de una manera muy ambigua se mantiene que «gozarán de los mismos beneficios fiscales que el Estado Español prevé para sus entidades sin fin de lucro y, en todo caso, las que se conceden a las entidades benéficas privadas».

Al llegar a este punto conviene hacer dos observaciones. La primera, que la actividad social de la Iglesia es bastante más amplia que el simple concepto de «beneficencia» puesto que abarca muchas más actividades. La segunda, que no se previeron las nuevas situaciones que podrían producirse en el supuesto de que desapareciesen unos impuestos o se implantasen otros nuevos, como ocurrió con el caso del IVA, pues a pesar de que en el texto de los Acuerdos se manifiesta que las dudas en la interpretación y aplicación de los mismo serían resueltas por las Partes de común acuerdo, la realidad práctica de cada día es que tales acuerdos o no existen o su aplicación es muy ambigua.

Dicho esto no resta sino advertir que, por lo que al IVA respecta, los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede son anteriores a la Ley y Reglamento sobre el IVA, lo que, seguramente, impidió advertir la trascendencia fiscal entre las personas jurídicas contempladas en los artículos III y IV del Acuerdo Económico y las que se recogen en el artículo V del mismo Acuerdo, sin que tampoco se haya subsanado la diferencia de trato ni en la actual legislación sobre el IVA ni siquiera en la moderna ley sobre Fundaciones y Mecenazgo⁵.

Resulta evidente que las organizaciones de la Iglesia Católica, sin fin de lucro, no se encuentran ubicadas dentro del apartado a) de la precitada Orden.

Idéntica consideración fiscal tienen las organizaciones no lucrativas pertenecientes a otras confesiones, según se desprende de los artículos 11 de los Acuerdos entre el Estado Español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; el Acuerdo de Cooperación entre el Estado Español con la Federación de Comunidades Israelitas de España; y el Acuerdo entre el Estado Español y la Comisión Islámica de España, suscritos todos ellos en 10 de noviembre de 1992 (*BOE* de 12 de noviembre de 1992).

⁵ La realidad es que la Ley sobre Fundaciones y Mecenazgo, aprobada por Ley de 24 de noviembre de 1994, en sus artículos 41 y 58 y siguientes, así como en el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo,

II. LA IDEA DE IGLESIA Y SUS ACTIVIDADES BENÉFICO-ASISTENCIALES

Volviendo a la comparación entre los artículos III, IV y V del Acuerdo Económico, necesariamente hemos de llegar a la conclusión de que lo que se pretende es separar, desde el punto de vista fiscal se entiende, la Iglesia, propiamente dicha, considerada como lugar de culto: conventos, seminarios, actividad pastoral, etc., del concepto Iglesia desde la perspectiva de su actividad hospitalaria, docente o benéfico-asistencial, lo que no deja de ser una incongruencia, al menos desde la visión de una Iglesia moderna, de cara al siglo XXI, pues sin despreciar un ápice los aspectos pastoral y de culto, está tomando gran auge la tendencia socializadora de la misma.

No parece muy congruente además que, tal y como aparece redactado el artículo V del Acuerdo Jurídico, se afirme, por una parte, que la Iglesia puede llevar a cabo *por sí misma* actividades de carácter benéfico-asistencial, para luego afirmar que las «entidades de carácter benéfico-asistencial... gozarán de los mismos derechos y beneficios que los entes clasificados como de beneficencia privada». Es destacar que no se identifica, como sería lo lógico, la idea de Iglesia con la función asistencial de la misma, antes al contrario, se viene a crear una separación o ruptura entre el concepto Iglesia y una manifestación esencial de ella como es la actividad caritativa y social, de ahí la coincidencia que se produce entre el artículo V.1-2 del Acuerdo Jurídico con cuanto determina el artículo V del Acuerdo Económico⁶.

De todo cuanto antecede se desprende que las instituciones benéfico-asistenciales de la Iglesia o dependientes de ella tienen una consideración fiscal distinta de la de la propia Iglesia, o dicho de otra manera, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las iglesias, conventos, seminarios, parroquias, etc., estarán exentas del pago del IVA en cuanto se refiere a la adquisición de objetos de culto, Contribución Urbana (actualmente IBI), exención total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones «siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado, o al ejercicio de la caridad».

Se observa por tanto una falta de ilación ya anunciada con anterioridad, pues si una de las misiones de la Iglesia es realizar una labor caritativa o promover las acciones caritativas, hemos de llegar a la conclusión de que si la caridad es ejercida por la parroquia, el obispado o el convento, goza de determinados beneficios fiscales, del IVA en concreto, mientras que si esa misma acción caritativa

en sus artículos 1 y 2 y Disposición Adicional 2.^a ni suplen ni aclaran nada respecto a la diferencia de trato en cuanto al IVA se refiere.

⁶ El propio Acuerdo Económico, en su artículo V hace referencia a las «Asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV», las cuales gozarán de un régimen fiscal distinto de las personas jurídicas a las que se hace referencia en el artículo IV, así como a los supuestos señalados en el artículo III.

esté realizada por una institución eclesial sin fin de lucro, sólo estaría exenta del pago del IVA en cuanto se refiere a las prestaciones, con las consecuencias que ya conocemos.

Hay que destacar, de otro lado, que el trato desigual tal vez resida en la diferente consideración fiscal en base al distinto tratamiento que se da a los conceptos «caridad», «asistencia social» o actividad «benéfico-asistencial». La caridad, al menos como hoy se entiende, es un concepto demasiado restringido. Las entidades eclesiales sin fin de lucro, en pleno siglo XXI, ya no hacen *caridad*, sino asistencia social, concepto éste mucho más amplio que aquél, que ofrece todo un abanico de posibilidades con arreglo a la coyuntura del momento, lo cual no quiere decir que una actividad social no pueda o no deba contener determinados rasgos de aspecto decididamente caritativo. Al día de hoy de la limosna se ha pasado a la promoción social y humana del individuo⁷.

De ahí que no parezca muy comprensible que se exima a la Iglesia (parroquias, conventos, seminarios, etc.) del pago de IVA, cuando esa misma Iglesia emite un decreto de erección creando una institución de carácter benéfico-asistencial o con un fin eminentemente social, no se le exima de abonar el mencionado impuesto, limitando la exención solamente a las prestaciones.

Da la impresión de que para los redactores de los Acuerdos hubiera prevalecido el aspecto relativo al culto, minorizando la idea de la labor asistencial o benéfico-asistencial, precisamente cuando uno de los pilares donde actualmente se apoya la Iglesia reside no solamente en la ayuda al necesitado sino en la promoción total de ese mismo individuo.

III. LA ACTUAL TENDENCIA RESPECTO AL PAGO DEL IVA EN RELACIÓN CON LAS INSTITUCIONES ECLESIÁSTICAS SIN FIN DE LUCRO

A la vista de lo dicho, si nos atenemos al estricto contenido de la norma, no resulta difícil llegar a la conclusión de que los entes eclesíásticos sin fin de lucro están sometidos al pago del IVA por las adquisiciones que realicen, lo que no pare-

⁷ Por ejemplo, en el artículo 4.º de los Estatutos de Caritas Diocesana de Madrid se determinan los fines de dicha Institución, señalando, entre otros, los siguientes: «...La realización de la acción caritativa y social de la Iglesia en la Diócesis, así como promover, coordinar e instrumentar la comunicación cristiana de bienes en todas sus formas, y ayudar a la promoción humana y al desarrollo integral de todos los hombres.»

La Administración, en Circular de 15 de marzo de 1989, apartado 5.º, entiende que «deben considerarse como centros dedicados al ejercicio de la caridad aquellos que, sin mediar prestación económica obligatoria, se destinen a servicios sociales o humanitarios». *Vid.* en el mismo sentido Resolución de 18 de mayo de 1994.

Sobre este tema, es muy interesante la tesis doctoral de Alejandro TORRES GUTIÉRREZ titulada «Régimen fiscal de las Confesiones religiosas en España» –sobre todo en las pp. 827 y ss.; 844; 849; y 850–, presentada en la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense de Madrid, de donde han sido tomados los datos antes citados (tesis facilitada por cortesía del autor).

ce encajar muy bien con el hecho que al mismo tiempo estén exentos del pago de impuestos tales como sucesiones, incremento sobre el valor de los terrenos, IBI.

Sin embargo, pese a todo, se observa en estos últimos años, un giro por parte, tanto de la Administración, más que en orden a una correcta interpretación de los Acuerdos, en una aplicación lógica y racional de los mismos, de tal forma que a la vez que se destaca el hecho de que determinadas instituciones eclesiásticas dedicadas tanto al ejercicio de la caridad como a la asistencia social, en sus diferentes matices, aspectos o campos, formando un todo con ella como lo son, por ejemplo, las parroquias o los seminarios, si bien, como es lógico, con unos cometidos distintos, y por tanto con una labor y una proyección diferente pero formando parte de un todo eclesial. De otro lado, y sin perder de vista lo dicho anteriormente, y en íntima comunión con ello, y como consecuencia del tal cambio ideológico, ha surgido una aplicación de la norma más racional y más acorde con la idea de Iglesia, su proyección terrena y su repercusión en su labor humana en los campos individual y social.

Veamos algunos ejemplos:

Una entidad eclesial sin fin de lucro solicitó a la Agencia Tributaria de La Coruña la exención del IVA en relación con la ejecución de unas obras en una residencia para ancianos cuya propietaria y gestora era dicha entidad.

La expresada Agencia Tributaria dictó la siguiente Resolución en fecha 24 de febrero de 1997:

«VISTA la Ley 371/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden de 29 de febrero por la que se declara el alcance de la no sujeción, y las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 12.3.1988), y demás disposiciones complementarias.

Procede adoptar el siguiente ACUERDO:

RECONOCER a la entidad solicitante la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la ejecución de las obras a realizar en la residencia de ancianos sita en la calle ... de La Coruña, por entidad X, S.A. con CIF... El importe de la contraprestación asciende a Y millones de pesetas.»

A idéntica conclusión llega la Agencia Estatal de la Administración Tributaria de Alcalá de Henares en resolución de fecha 21 de diciembre de 1995, cuando mantiene:

«EXAMINADO el expediente de referencia, por el que se solicita la rehabilitación de un inmueble en virtud de lo establecido en el apartado segundo de la Orden de 29 de febrero de 1988.

VISTA la Ley 371/1992 de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, y la Orden 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 entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, sobre el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE 12.3.1988) y demás disposiciones complementarias.

CONSIDERANDO que la Entidad ha acreditado el cumplimiento de los requisitos establecidos en la Orden antes mencionada.

Procede adoptar el siguiente Acuerdo:

RECONOCER a la Entidad solicitante la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la Rehabilitación de un inmueble sito en la calle... De Brea de Tajo.»

Desde un punto de vista meramente administrativo, y a efectos de comprobación, se impone a la Entidad solicitante la entrega de una copia de tal resolución a la empresa que realice la reparación a fin de que ésta no autoliquide ni repercuta el Impuesto.

Por su parte la Agencia Tributaria de Granada sigue idéntica línea a las anteriores resoluciones en la suya de fecha 28 de abril de 1994, concretamente afirma:

«EXAMINADO el escrito referenciado por el que se solicita la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega de un bien inmueble en virtud de lo establecido en el artículo 20 de la Orden de 29 de febrero de 1988.

VISTA la Ley 371/1992, de 29 de diciembre, y la Orden 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 entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido, y demás disposiciones complementarias.

CONSIDERANDO que la entidad peticionaria ha acreditado el cumplimiento de los restantes requisitos en la Orden antes mencionada.

Esta Delegación ACUERDA: Reconocer a la Entidad solicitante la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en la entrega del bien inmueble sito en la calle... Residencia de Ancianos, San..... en Hué-tor Tajar (Granada).»

Por tratarse de cuestión en vía judicial, y aunque con resultado idéntico a los anteriores ejemplos, me parece de interés especial la resolución dictada por el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía, Sala de Málaga, en fecha 20 de marzo de 1995; sintetizamos su contenido.

RESULTANDO 1.º: Que la presente reclamación económico-administrativa se interpone el 14 de septiembre de 1993, contra la denegación expresa por parte de la Administración de Málaga-Este de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, de la solicitud de exención y correspondiente al Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante IVA), por la construcción de una residencia asistida de la tercera edad, al no estar comprendida la reclamante, a juicio del órgano gestor, entre las entidades a que se refiere la Santa Sede de 3 de enero de 1979.

RESULTANDO 2.º: Que la interesada alega que sí procede la exención por cuanto la misma debe entenderse incluida entre dichas entidades.

CONSIDERANDO 3.º: Que el citado Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español sobre Asuntos Económicos concede a diversos entes eclesiásticos determinados beneficios fiscales con relación a los Impuestos sobre el gasto o consumo y el Impuesto sobre 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. Al sustituir el Impuesto sobre el Valor Añadido una parte de los conceptos que anteriormente estaban sujetos a los tributos suprimidos, la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 29 de febrero de 1988, aclaró el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos del expresado Acuerdo internacional, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido. Concretamente el Punto Segundo establece: «La exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985 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... 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. La dependencia, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la entidad con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención. La Entidad solicitante entregará a su proveedor una copia del documento en el que se reconozca la exención para que no autoliquide ni repercuta el Impuesto, y sirva de justificante a efectos de comprobación administrativa».

CONSIDERANDO 4.º: Que tanto del acuerdo impugnado como de los datos obrantes en el presente expediente, el único requisito cuyo cumplimiento ofrece alguna duda es el recogido en el punto 29 a) citado en el Considerando anterior de esta resolución; este Tribunal estima que dicho requisito también concurre en el presente supuesto, al considerar a la reclamante como el instrumento de la Diócesis de Málaga, que tiene por objeto la realización de la acción caritativa en Málaga, siendo el obispo de Málaga al que corresponde por derecho propio, la dirección jerárquica de la misma, por tanto debemos acceder a la exención aquí solicitada del IVA.

Este Tribunal, en Sala, acuerda ESTIMAR la presente reclamación y anular el acuerdo impugnado por no estar ajustado a derecho.

Como consecuencia de lo resuelto por el Tribunal Económico-Administrativo antes citado, el Ministerio de Economía y Hacienda, Delegación de Málaga, ordenó:

«ESTIMAR la presente reclamación y anular el acuerdo impugnado por estar ajustado a Derecho.»

IV. REFLEXIONES FINALES

Un somero análisis de las anteriores resoluciones nos lleva a realizar las siguientes reflexiones:

En las resoluciones estudiadas se producen dos coincidencias que a mi modo de ver son clave para la comprensión de las mismas:

a) La inclusión de las entidades eclesiásticas sin fin de lucro peticionarias de la exención dentro de los artículos III y IV del Acuerdo Económico.

b) La coincidencia que se produce, en todas las resoluciones, en cuanto que la solicitud de exención se realiza para no tener que pagar el IVA como consecuencia de la construcción o rehabilitación de distintos edificios destinados a un fin eminentemente social como es una residencia para ancianos⁸.

Por lo que respecta a la primera coincidencia, es evidente que las entidades eclesiásticas sin fin de lucro no aparecen contempladas dentro de los artículos III y IV los cuales contienen una relación exhaustiva con consideración

⁸ En relación con la construcción y reforma de bienes inmuebles destinados a residencias para ancianos, la Resolución de la Dirección de Tributos de 30 de mayo de 1988 mantiene que «la exención en materia de IVA tiene carácter limitado, afecta solamente a las entregas de inmuebles y no comprende ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realiza la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

de *numerus clausus*, en cuyo listado no tienen encaje los entes no lucrativos, interpretación ésta que no admite duda por cuanto en el artículo V del mismo Acuerdo se afirma que «las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV...» tendrán derecho a unos beneficios fiscales distintos de los especificados dentro de los anteriormente señalados.

De otro lado, las entidades no lucrativas tampoco gozan de los mismos beneficios fiscales a los que se hace referencia en los apartados A, B y C del artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

A la vista de esto, es evidente que la vinculación parece encontrar una solución mediante la cual los entes sin fin de lucro sean considerados, aun utilizando una ficción jurídica, dentro del contexto general de Iglesia, formando un cuerpo con la misma y no como parte unida a ella⁹.

¿Cómo se ha resuelto entonces el problema? Sencillamente a través de reafirmar de los artículos III y IV una interpretación amplia para paliar de algún modo la perspectiva miope de los redactores de tales Acuerdos; y la única manera de no perjudicar económicamente a tales entidades no podía ser otra que sacarlas de la descripción general del artículo V del Acuerdo Económico y acoplarlas dentro del artículo IV del mismo Acuerdo, solución que parece la más conveniente y, por supuesto, la más lógica.

Y en lo que concierne a la segunda coincidencia anotada, se trata de una simple cuestión fáctica.

Efectivamente, se solicita el pago del impuesto en relación con la construcción o rehabilitación de unas residencias para ancianos cuyos costes son verdaderamente importantes, con la correspondiente repercusión en relación con el impuesto, con lo que se dispararía el precio de la obra, lo que haría que el montante total de la misma fuera exorbitante y ante tal situación la dirección de tales instituciones opta por solicitar la exención y la Administración decide concederla para cada caso concreto. Mas no debe olvidarse el hecho de que si esto es así nos encontramos ante un pago del IVA bicéfalo y anormal, pues por una parte se vienen abonando, sin poder repercutir distintos IVA correspondientes a diferen-

⁹ SALVO SALANOVA, Sor Josefina. «El Derecho de la Iglesia a la acción social». Ver tesis citada, pp. 158 a 162

OSUNA, Antonio. «Presupuestos teológicos de la acción y misión de la Iglesia en el orden político-social», en *Iglesia y Comunidad Política*. Universidad Pontificia de Salamanca, 1974, p. 103.

«La misión de la Iglesia no es sólo ofrecer a los hombres el mensaje y gracia de Cristo, sino también el impregnar y perfeccionar todo el orden temporal con espíritu evangélico». (Decreto sobre apostolado seglar, núm. 5)

«Las distinciones y separaciones entre lo religioso y lo profano, lo temporal y lo divino, lo profano y lo sagrado, se vuelven ineptas para trazar el lindero de la misión de la Iglesia en el mundo, como lo es para trazar los límites de lo divino y lo humano en el misterio de la Encarnación» (Osuna, Antonio, *op.cit.*)

tes proveedores (piénsese en gastos de papel, compra de ordenadores, libros, etcétera, en los que las cantidades por dicho impuesto son relativamente pequeñas) y, sin embargo, se exime del pago de tal IVA en aquellos supuestos en los que el montante resulta a todas luces muy cuantioso.

En qué quedamos, pues, los entes eclesíásticos sin fin de lucro, ¿están exentos sólo respecto de las prestaciones, o aparecen incluidos dentro de la idea de Iglesia, en cuyo caso no vienen obligados a pagar el IVA?