

JULIO JIMÉNEZ ESCOBAR

Profesor Titular de Derecho Fiscal. Universidad de Córdoba

Extracto:

LAS relaciones económicas Iglesia-Estado, incluyendo los aspectos relativos a los beneficios fiscales aplicables a las entidades eclesiasísticas, se rigen fundamentalmente por el Acuerdo de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos. Este tratado internacional que este año cumple veinte años de vigencia ha presentado diversas dificultades y problemas en su aplicación práctica, sobre todo en lo que concierne a su contenido tributario, y en especial en lo relativo a la exención que en el mismo se contempla con respecto al Impuesto sobre Sociedades. Toda esta problemática se estudia de forma exhaustiva en el presente artículo: por una parte se analiza el alcance objetivo que la exención del Impuesto sobre Sociedades tiene para las entidades de la Iglesia en el momento presente y por otra se extraen unas conclusiones de carácter general en las que se ponen de manifiesto las causas que han dado lugar a que se originen dificultades en la aplicación del Acuerdo.

Sumario:

Introducción.

- I. La naturaleza jurídica del Acuerdo Económico y del Acuerdo de 10 de octubre de 1980.
- II. El alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre Sociedades.
 1. La no exención de las ganancias de capital.
 - 1.1. La utilización de la expresión ganancias de capital en el Acuerdo Económico y su identificación en el Acuerdo de 1980 con los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales.
 - 1.2. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales: alcance y contenido.
 - 1.3. La situación vigente respecto a la exención de los incrementos de patrimonio.
 2. La no exención de los rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido.
- III. La no exención de los rendimientos sometidos a retención.
 1. La tributación mínima de los rendimientos sometidos a retención: naturaleza jurídica y consecuencias de su aplicación para las entidades parcialmente exentas.
 2. La inaplicación de la tributación mínima a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico.
 3. La no exención de los rendimientos de explotaciones económicas.

Conclusiones.

Bibliografía.

INTRODUCCIÓN

El pasado 3 de enero se cumplieron veinte años de la firma del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos. En el mes de diciembre el Acuerdo llevará veinte años en vigor. Sin duda ha transcurrido ya un tiempo razonable como para poder hacer un balance con el que se pongan de manifiesto los principales problemas que la aplicación del contenido tributario del Acuerdo ha venido teniendo en sus años de vigencia. En un trabajo de estas características no se pueden exponer las múltiples dificultades que en este tiempo ha planteado la aplicación del Acuerdo ¹, pero sí es posible obtener algunas conclusiones que nos ilustren sobre los motivos por los que han surgido dificultades en la aplicación del mismo a partir del análisis de lo que ha acontecido con la exención prevista en el Acuerdo para un impuesto concreto. Máxime cuando estas dificultades pueden mantenerse en el futuro si subsisten las causas que las originan.

Para lograr este objetivo hemos seleccionado el Impuesto sobre Sociedades, por su naturaleza y complejidad es el que mejor puede contribuir a la consecución del mismo. Dentro del estudio de lo ocurrido en relación con este tributo nos circunscribimos al análisis del alcance objetivo de la exención en este impuesto para las entidades enumeradas en el artículo IV del Acuerdo Económico. No nos detenemos en el estudio pormenorizado de su ámbito subjetivo de aplicación, basta con señalar que según se establece en el artículo IV.1 del Acuerdo la exención afecta a 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. Tampoco entramos a analizar ciertas normas de ajuste que para estas entidades se establecen, pues una vez más veríamos desbordadas con creces lo que deben ser las dimensiones de este estudio, que tiene dos objetivos: uno, ya reseñado, de carácter general, que afectaría a todo el contenido del Acuerdo, y otro, de carácter parcial, que pretende determinar el alcance objetivo que en el momento presente tiene la exención en el Impuesto sobre Sociedades para estas entidades.

¹ Desaparición de tributos que estaban vigentes a la firma del Acuerdo y aparición de otros nuevos, problemas hermenéuticos sobre el alcance de las expresiones que se emplean en el mismo, entrada en vigor de un nuevo Código de Derecho Canónico en el año 1983 que ha producido dificultades para encuadrar a las entidades canónicas en las denominaciones que emplea el Acuerdo, etc.

I. LA NATURALEZA JURÍDICA DEL ACUERDO ECONÓMICO Y DEL ACUERDO DE 10 DE OCTUBRE DE 1980

Antes de comenzar a analizar el alcance objetivo de la exención en el Impuesto sobre Sociedades es imprescindible referirse previamente a la naturaleza jurídica del Acuerdo Económico, pues el mismo es el que contempla en su artículo IV.1.B) dicha exención. También debemos centrarnos en el análisis del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, ya que éste ha sido elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español para dar cumplimiento a aquel artículo del Acuerdo Económico.

Por lo que respecta al Acuerdo sobre Asuntos Económicos es indudable que es un tratado internacional que forma parte del ordenamiento jurídico español, tal y como han reconocido el Tribunal Constitucional ² y el Tribunal Supremo ³. De ello se derivan importantes consecuencias para la aplicación del mismo. En primer lugar, lo dispuesto en el Acuerdo va a prevalecer en todo caso frente a lo que establezca la normativa interna, que no puede derogar, modificar o suspender sus disposiciones (artículo 96.1 de la Constitución española). Asimismo, el régimen pactado en él se aplica en todo el territorio español, vinculando a todos sus poderes públicos (estatales, autonómicos, provinciales o municipales) ⁴.

Más dudas se han suscitado con respecto a la naturaleza jurídica del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 ⁵. Este Acuerdo, acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesias-ticas, fue elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado español, y deriva de la aplicación del artículo VI del Acuerdo Económico ⁶, tal y como se pone de manifiesto en la propia Introducción del Acuerdo de 1980 ⁷.

² Así lo ha manifestado este Tribunal en relación con el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos (Sentencia 66/1982, de 12 de noviembre, BOE de 10 de diciembre de ese año; y Sentencia 93/1983, de 8 de noviembre, BOE de 2 de diciembre de 1983) y el Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales (Sentencia 187/1991, de 3 de octubre, BOE de 5 de noviembre de 1991), acuerdos que tienen la misma naturaleza que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

³ Sentencias de 26 de noviembre de 1991 (Ar. 8772) y 9 de abril de 1992 (Ar. 3288).

⁴ El Tribunal Supremo en Sentencia de 6 de marzo de 1987 (Ar. 1907) anula determinadas normas reglamentarias aprobadas por la Diputación Foral de Navarra, para la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesias-ticas, por invadir competencias reservadas al Estado, al encontrarnos ante relaciones de carácter internacional.

⁵ BOE de 9 de mayo de 1991.

⁶ Así lo ha destacado la generalidad de la doctrina: J. AZCONA GARNICA, «La Fiscalidad de las entidades eclesias-ticas», en VV.AA., *XXV Jornadas Nacionales de Estudio*, Ed. Asociación Española de Asesores Fiscales, Benidorm, 1983, pág. 202; D. CARBAJO VASCO, *El Acuerdo Económico Estado español-Iglesia Católica. Su contenido tributario (1980-1985)*, inédito, pág. 44; L. DE ECHEVERRÍA, «Régimen fiscal de la Iglesia Católica en España», *Revista Jurídico Española La Ley*, 1984/2, pág. 1.210; M. M. CASAL BRAVO, *Las entidades eclesias-ticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Publicaciones del Colegio Universitario «Cardenal Gil de Albornoz», Universidad Autónoma de Madrid, Cuenca, 1982, pág. 111; J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El Impuesto Religioso. Cooperación económica estatal con las confesiones religiosas*, Ed. Servicio Editorial de la Universidad del País Vasco, Bilbao, 1990, págs. 126, 176 y 198; M. MIER MENES, «El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica», en VV.AA., *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985, pág. 377; y C. MUÑOZ BAÑOS, «El nuevo régimen tributario de la Iglesia Católica», *Revista Jurídico Española La Ley*, 1981/4, pág. 946.

⁷ «Teniendo en cuenta que el artículo VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado español prevé que las dudas o dificultades que surjan en la interpretación o aplicación de sus cláusulas se resolverán conjuntamente, inspirándose, para ello, en los principios que los informan, ambas partes convienen las siguientes normas interpretativas, dirigidas, principalmente, a aclarar la forma en que se aplicará a las Entidades eclesias-ticas la normativa del Impuesto sobre Sociedades».

En relación con este Acuerdo resulta de gran interés, como ha puesto de relieve SAINZ DE SANTAMARÍA, el Informe de 14 de enero de 1981 de la Comisión Permanente del Consejo de Estado. En este Informe el Consejo de Estado ha sentado el siguiente criterio: «la propuesta (o propuestas) de acuerdo de la Comisión Mixta Iglesia-Estado, sobre aplicación de lo dispuesto en el convenio (Acuerdo Económico) de 4 de diciembre de 1979, como meros criterios interpretativos o conjunto de resolución de dudas o dificultades que son, no tienen ni el relieve requerido por el artículo 94 de la Constitución ni suponen modificación del Acuerdo, cuyo carácter de Ley en el ordenamiento interno garantiza el artículo 96 del propio texto constitucional, por lo que no resulta necesario el trámite de nueva intervención de los Cuerpos colegisladores de la nación»⁸. Ello explica por qué este Acuerdo no precisó de la intervención de los órganos legislativos del Estado español aunque, como veremos, tenga carácter de acuerdo internacional.

Para la profesora ROCA⁹ el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 debe encuadrarse dentro de la actividad del Poder Ejecutivo y cabe calificarlo como acto de carácter internacional, «al haberse firmado por un representante de la Nunciatura¹⁰ y un representante del Estado español, con la autorización del Consejo de Ministros¹¹ y de conformidad con el dictamen del Consejo de Estado¹². Estamos ante un caso de interpretación auténtica del Acuerdo Económico, por haberse llevado a cabo mediante un acuerdo de las partes»¹³. De hecho el Acuerdo aparece publicado en el Boletín Oficial del Estado de 9 de mayo de 1981 en la sección I. «Disposiciones Generales», bajo la rúbrica «Acuerdos internacionales»¹⁴.

⁸ M. SÁENZ DE SANTAMARÍA, «Las actuales relaciones económicas de la Iglesia Católica con el Estado español: aportación económica del Estado y tributación de la Iglesia», *Hacienda Pública Española*, n.º 93, 1985, pág. 126.

⁹ M. J. ROCA, *Naturaleza jurídica de los convenios eclesiásticos menores*, Ed. Eunsa, Pamplona, 1993, págs. 106-107.

¹⁰ B. HERRÁEZ RUBIO del que consta su representación en favor de la Nunciatura en el propio texto del Acuerdo.

¹¹ El artículo 10 de la entonces vigente Ley de Régimen Jurídico de la Administración del Estado establecía: «Es competencia del Consejo de Ministros: ...5. "Autorizar la negociación y firma de Tratados o Acuerdos y Convenios Internacionales y la adhesión a los existentes"».

¹² La Ley Orgánica del Consejo de Estado, de 22 de mayo de 1980, dispone en su artículo 21: «El Consejo de Estado en Pleno deberá ser consultado en los siguientes asuntos:...3.º Dudas y discrepancias que surjan en la interpretación o cumplimiento de tratados, convenios o acuerdos internacionales en los que España sea parte». El artículo 22 establece: «La Comisión Permanente del Consejo de Estado deberá ser consultada en los siguientes asuntos:...1.º En todos los tratados o convenios internacionales sobre la necesidad de autorización de las Cortes Generales con carácter previo a la prestación del consentimiento del Estado».

Como señala ROCA, los datos de la autorización del Consejo de Ministros y la consulta al Consejo de Estado se conocen por la Orden de 23 de abril de 1981 (BOE de 9 de mayo de 1981) en la que se dice: «el largo proceso que culminó con la propuesta de Acuerdo por el Consejo de Ministros después de haber sido dictaminado por el Consejo de Estado», (*Naturaleza jurídica de ...*, *ob. cit.*, págs. 106 y 107).

¹³ La interpretación auténtica consiste precisamente en «acuerdos posteriores entre las Partes acerca de la Interpretación del Tratado o de la aplicación de sus disposiciones» (artículo 31.3.a) del Convenio de Viena) (M. Díez de Velasco, *Instituciones de Derecho Internacional Público*, 10.ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1994, pág. 186. Véase también en el mismo sentido J. D. GONZÁLEZ CAMPOS, L. I. SÁNCHEZ RODRÍGUEZ, M. P. ANDRÉS SÁENZ DE SANTAMARÍA, *Curso de Derecho Internacional Público*, 5.ª edición, Madrid, 1992, pág. 265). F. de Paula Vera Urbano, al referirse a la interpretación auténtica bilateral, destaca que ésta supone una nueva intervención común de las partes para aclarar el alcance de alguna cláusula o de algún término del convenio. Este tipo de interpretación suele estar prevista en el mismo documento. Así, en los acuerdos de 3 de enero de 1979, se repite al final de cada uno de ellos que «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan», (*Derecho Eclesiástico I*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, pág. 266). Precisamente el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 deriva de la aplicación de esta previsión y en la propia introducción del mismo se afirma de forma expresa que la Santa Sede y el Estado español convienen o acuerdan las normas interpretativas contenidas en este Acuerdo.

¹⁴ En esta línea de razonamiento el profesor Tirapu Martínez considera que el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 tiene naturaleza de acuerdo internacional aunque no solemne («Los denominados acuerdos menores», en J. Mantecón Sancho, *Los acuerdos del Estado con las confesiones acatólicas*, Ed. Universidad de Jaén, Jaén, 1995, pág. 83).

También la Administración Tributaria ¹⁵, el Tribunal Económico-Administrativo Central ¹⁶ y el Tribunal Supremo ¹⁷ han considerado que este Acuerdo tiene carácter de norma de Derecho internacional, con todas las consecuencias que de ello se derivan. Así, como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 13 de mayo de 1992, «cualquier modificación del régimen establecido en los Acuerdos (Acuerdo de 3 de enero de 1979 y Acuerdo de 10 de octubre de 1980) exige una revisión bilateral de los mismos llevada a cabo a través del procedimiento que en sus normas se establecen, con lo que cualquier reforma hecha unilateralmente por el Estado español no les afecta».

En resumen, el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 es un acuerdo internacional, constituyendo realmente una interpretación auténtica del Acuerdo Económico, por lo que es indudable que las normas interpretativas que se contemplan en el mismo siguen proyectando su campo de acción sobre el Impuesto sobre Sociedades, aun después de la aprobación de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

Por lo que respecta al ámbito subjetivo de aplicación del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, es necesario precisar que sólo resulta aplicable a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico, y no a las del V ¹⁸, ya que el mismo se ha dictado, tal y como expresamente se dice en la introducción del Acuerdo de 1980, para hacer efectiva la aplicación de la exención prevista en el apartado B)

También otorgan la categoría de tratado o pacto internacional a este Acuerdo M. M. CASAL BRAVO (*Las entidades eclesíásticas sujetos pasivos...*, ob. cit., pág. 58) y D. CARBAJO VASCO (si bien este último autor no alude explícitamente al carácter internacional del Acuerdo, se deduce implícitamente de sus afirmaciones, véase *El Acuerdo Económico...*, ob. cit., págs. 44, 81 y 82).

No obstante alguna doctrina se ha pronunciado en sentido contrario: GONZÁLEZ DEL VALLE considera que no merece la calificación de pacto de Estado, por lo que no cabría calificarlo de internacional, (*Derecho Eclesiástico español*, 2.ª edición, Madrid, 1991, pág. 110), y para L. de ECHEVERRÍA tampoco cabe atribuirle tal carácter, tratándose tan sólo «de un acuerdo de rango menor, destinado a la ejecución del de mayor rango, publicado sólo por el Ministerio de Asuntos Exteriores y que no aparecerá en "Acta Apostolicae Sedis". (...) El hecho de que ni siquiera haya sido firmado por el Ministro y por el Nuncio, sino por los presidentes de las dos representaciones en la Comisión mixta, nos obliga a pensar que no alcanza dicho rango sino el de mero acuerdo ejecutivo» («Régimen fiscal de la Iglesia Católica en España», *Revista Jurídica Española La Ley*, 1984/2).

¹⁵ La Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria en Informe de 31 de octubre de 1990 afirma que se trata «de una norma de derecho internacional» y que no puede ser afectada por normativa exclusivamente interna (se dice expresamente que lo dispuesto en la norma novena del Acuerdo de 1980 no puede resultar afectado por el artículo 16.3 del Real Decreto-Ley 24/1982, el artículo 17.3 de la Ley 5/1983, y el artículo 350 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades) (Inf. c/38/153/90 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria, págs. 5-7).

¹⁶ Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1992. Puede consultarse en *Quincena Fiscal*, n.º 8, febrero de 1993, págs. 102-104.

¹⁷ En Sentencia de 6 de marzo de 1987 (R.A., núm. 1907, fundamentos de derecho cuarto y quinto).

¹⁸ En el mismo sentido F. de LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «El régimen fiscal de las entidades eclesíásticas», en F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO y R. LOVELLE ROLANDO, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985, pág. 40; y J. L. LÓPEZ GARCÍA, «Comentario al régimen fiscal de la Iglesia Católica», *Actualidad Tributaria*, 1995/I, pág. 968.

del número 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos ¹⁹. Así lo ha entendido también la Administración Tributaria ²⁰, y parece ser también la postura del Tribunal Económico-Administrativo Central en la Resolución de 13 de mayo de 1992 anteriormente citada ²¹.

II. EL ALCANCE OBJETIVO DE LA EXENCIÓN EN EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico establece la exención total y permanente de los impuestos sobre la renta, disponiendo que esta exención no alcanzará a los rendimientos de explotaciones económicas, ni a los derivados del patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta ²².

En línea con esta previsión del Acuerdo Económico, la norma interpretativa cuarta del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 ha dispuesto que «Las entidades comprendidas en el artículo IV.1 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos gozarán, de conformidad con el artículo IV.1.B) del mismo, de exención total y permanente de los Impuestos sobre la Renta y, por tanto, del Impuesto sobre Sociedades». En el número 2.º de esta disposición interpretativa se establece que «dicha exención no alcanza a: a) los rendimientos que obtengan por el ejercicio de explotaciones económicas, b) los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, c) los rendimientos sometidos a retención en la fuente de los Impuestos sobre la Renta, d) los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales».

Hemos de analizar cada una de estas excepciones a la exención, cotejando a tal efecto entre las expresiones que utiliza el Acuerdo Económico y el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Conviene iniciar nuestro estudio con la excepción que ha originado mayor polémica: la utilización de la expresión ganancias de capital en el Acuerdo Económico.

¹⁹ «En su virtud, para dar cumplimiento a lo establecido en el artículo IV.1.B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre la Santa Sede y el Estado español, y para desarrollar las relaciones de cooperación con la Iglesia Católica que prevé el artículo 16.3 de la Constitución española, ambas partes acuerdan:»

Del resto de la lectura de la Introducción del Acuerdo se infiere también que el mismo se aplica exclusivamente a las entidades del artículo IV. Por ejemplo, sólo aparecen citadas estas entidades de forma expresa y no las del artículo V. En cualquier caso la redacción de las normas interpretativas no es muy afortunada, puesto que unas veces aluden expresamente a las entidades eclesiasísticas del artículo IV y otras de forma genérica a las entidades eclesiasísticas, lo que puede ocasionar confusiones innecesarias.

²⁰ Informe de 31 de octubre de 1990 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria.

²¹ Véanse los considerandos 6.º a 8.º de esta Resolución.

²² Su tenor es: «Esta exención 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 tampoco a los impuestos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta».

1. La no exención de las ganancias de capital.

La doctrina se percató de modo inmediato de que el artículo IV.1.B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos utiliza la expresión «ganancias de capital» para delimitar las rentas que no se encuentran amparadas por la exención, mientras que el artículo 5.2 de la Ley 61/1978 empleaba la de «incrementos de patrimonio»²³. No obstante, si para algunos autores esta diferencia terminológica no afectaba al contenido real de la exención²⁴, para otros sí tenía indudable relevancia al otorgar un alcance más reducido al concepto de ganancias de capital que utiliza el Acuerdo Económico que al de incrementos de patrimonio que utilizaba la Ley 61/1978. Entre este último sector doctrinal había a su vez las siguientes interpretaciones:

- a) el concepto de ganancia de capital comprende a las plusvalías que se obtuviesen como consecuencia de la enajenación de los activos de las entidades eclesiasísticas, y a las plusvalías meramente contables que se ocasionasen por el simple hecho de las revalorizaciones de valor que llevasen a cabo las entidades de la Iglesia en sus contabilidades. De esta forma se limita el carácter omnicompreensivo y residual que el concepto incremento de patrimonio tenía en la Ley 61/1978²⁵;
- b) dentro del concepto de ganancia de capital no se comprenden los incrementos de valor de los bienes y derechos objeto de transmisión lucrativa, que sí se incluirían en el concepto de incremento de patrimonio²⁶;

²³ Dispone: «La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio».

²⁴ Para ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA el concepto de ganancias de capital que emplea el Acuerdo era coincidente con el de incrementos de patrimonio que regulaba el artículo 15 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, ya que aunque la noción doctrinal de ganancias de capital es más amplia que la de incrementos de patrimonio en su sentido doctrinal, si se analiza «como resultan definidos los incrementos de patrimonio en la Ley 61/1978 (incrementos de valor -contable y por enajenación- e incrementos patrimoniales propiamente dichos), puede concluirse afirmando que las ganancias de capital a que se refiere el Acuerdo son las reguladas por la vigente Ley española del Impuesto de Sociedades» («Régimen tributario», en J. GIMÉNEZ y MARTÍNEZ DE CARVAJAL y C. CORRAL (Dir.), *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Ed. Rioduero, Madrid, 1980, pág. 204). Tampoco GÓMEZ-APARICI ni CARBAJO VASCO parecen extraer ninguna consecuencia práctica de la utilización de un término en el Acuerdo y de otro en la Ley 61/1978 (véase respectivamente «Nuevos y extraños contribuyentes por el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 34, 1980, págs. 65 y 66; y *El Acuerdo Económico Estado español-Iglesia Católica...*, *ob. cit.*, págs. 51 y 52).

²⁵ F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiasísticos», en C. CORRAL y L. DE ECHEVARRÍA (Dir.), *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Ed. BAC, Madrid, 1980, págs. 635 y 636, y también de forma más expresa en «El régimen tributario de la Iglesia Católica en España», en VV.AA., *El Derecho patrimonial canónico en España. XIX Semana Española de Derecho Canónico*, Ed. Publicaciones de la Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1985, pág. 328.

²⁶ M. CRUZ AMORÓS y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ, «El Impuesto sobre Sociedades y la Iglesia Católica», *ob. cit.*, págs. 299 y 306. Esta solución les parece además coherente con la exención que se concede a estas entidades en los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones en el apartado 1, letra C), del Acuerdo Económico. Véase también GIMÉNEZ-REYNA, «art. 5», en M. BLESAS DE LA PARRA, (Coord.), *El Impuesto sobre Sociedades. Estudio teórico y práctico*, Ed. Hesperia, Jaén, 1981, pág. 52.

- c) las ganancias de capital se limitan a las que se producen por una enajenación onerosa, no constituyendo ganancias de capital los incrementos de patrimonio producidos por una simple anotación contable y los incrementos de patrimonio que se producen en las transmisiones lucrativas de elementos patrimoniales ²⁷.

Diversas fueron por tanto las interpretaciones que la doctrina otorgó al concepto ganancias de capital que se utiliza en el Acuerdo Económico, y éste fue también uno de los temas que tuvo que ser objeto de estudio por la Comisión Técnica Iglesia-Estado que elaboró el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. En este Acuerdo ya no se utiliza la expresión ganancias de capital, sino que se emplea la de incrementos de patrimonio, excluyéndose tan sólo de la exención (norma interpretativa cuarta) los derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales. Es decir, se identifica el término ganancias de capital con el de incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales ²⁸. Ahora bien, a la vista de todo lo expuesto, cabe preguntarse: ¿por qué en el Acuerdo Económico se utilizó el término de ganancias de capital en lugar del de incrementos de patrimonio que es el concepto que se empleó en la Ley 61/1978?, ¿por qué la Comisión Técnica Iglesia-Estado identificó el concepto de ganancias de capital con el de los incrementos de patrimonio derivados de enajenación? y, finalmente, ¿cuál es el alcance de esta última expresión?

²⁷ En los incrementos de patrimonio que se producen por una simple anotación contable (artículo 15.1 de la Ley 61/1978) no se dan las condiciones necesarias para que existan ganancias. Éstas han de tener una realidad económica y han de producirse por una referencia a una doble enajenación, ninguno de cuyos supuestos se da en las plusvalías contables. Además se da la circunstancia de que la Iglesia no tiene obligación de llevar contabilidad. Por lo que respecta a las ganancias que precisan un proceso de maduración para manifestarse, o ganancias ocultas, y que tributan en nuestro ordenamiento a través del procedimiento de gravarlas como incrementos con ocasión de las donaciones o de las sucesiones *mortis causa*, tampoco son ganancias patrimoniales ya que en estos casos se podrá poner o no de manifiesto un aumento de valor patrimonial, pero nunca se puede generar una ganancia (S. COLMENAR VALDÉS y L. STAMPA SÁNCHEZ, *Tributación Eclesiástica. Congregaciones, Fundaciones, Fieles*, Ed. Edersa, Madrid, 1980, págs. 41, 45 y 46).

Con posterioridad volvía a afirmar COLMENAR que el término ganancias de capital es un concepto más estricto que el de los incrementos de patrimonio, ya que el concepto de ganancias de capital no comprende los incrementos gratuitos, pues no son plusvalías del propio capital. En su opinión, no es posible mantener la inclusión de estos incrementos en la excepción a la exención invocando un error del redactor del Acuerdo al tener a la vista el texto del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades y no la Ley definitiva, ya que en virtud del artículo 24.1 de la Ley General Tributaria no cabe una interpretación extensiva de las normas que delimitan el hecho imponible y el ámbito de las exenciones, y, en cualquier caso, la firma del Acuerdo es posterior, aunque lo sea en una semana, a la fecha de aprobación de la Ley 61/1978 (S. COLMENAR VALDÉS, «Las exenciones, la residencia y el domicilio en el nuevo Impuesto sobre Sociedades», *ob. cit.*, págs. 139 y 140).

²⁸ En la norma segunda se utiliza el término de incrementos de patrimonio cuando se determina la aplicación territorial del Impuesto sobre Sociedades, y se precisa que las entidades eclesíásticas sólo quedarán sometidas al Impuesto sobre Sociedades por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan en territorio español; y en la norma novena se especifica que la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos de patrimonio, computándose exclusivamente los incrementos y disminuciones de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales sitos en territorio español. En esta última norma también se especifica la forma de cuantificación de los incrementos y disminuciones de patrimonio.

1.1. La utilización de la expresión ganancias de capital en el Acuerdo Económico y su identificación en el Acuerdo de 1980 con los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales.

Ante todo es preciso advertir que los redactores del Acuerdo Económico tuvieron siempre presente al redactar los diferentes borradores, anteproyectos y proyectos del mismo, los textos de la reforma tributaria que paralelamente se estaba realizando en nuestro país. Es más, en el caso concreto del Impuesto sobre Sociedades la exención que en el Acuerdo se estableció para las entidades del artículo IV fue la que en un principio aparecía en el artículo 5.2 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, en donde se empleaba la expresión de ganancias de capital y no la de incrementos de patrimonio. Con posterioridad, durante la discusión parlamentaria, se sustituyó la expresión «ganancias de capital» por la de «incrementos o disminuciones de patrimonio»²⁹, pero para estas fechas ya estaba definitivamente negociado el Acuerdo Económico y no pudo introducirse este cambio³⁰.

²⁹ En el mismo sentido A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, Ed. Banco Exterior de España, Servicio de Estudios Económicos, Madrid, 1989, págs. 653, 654 y 667.

³⁰ La expresión «ganancias de capital» se mantuvo hasta el Proyecto de Ley que el Gobierno elevó a las Cortes (Exposición de Motivos y artículos 3.2.c), 5.2, y 15 de dicho Proyecto de Ley, *cf.* Boletín Oficial de las Cortes de 20 de julio de 1978, núm. 131, págs. 2.896, 2.897, 2.900, 2.901, 2.904 y 2.905). Véase también la Memoria justificativa del Proyecto de Ley que puede consultarse en *Documentación de la Reforma Fiscal. Impuesto sobre Sociedades*, tomo IV, págs. 941-1.330 y págs. 1.153-1.156). Fue a raíz de una enmienda del Grupo Socialista del Congreso de 2 de octubre de 1978 cuando se sustituye la expresión de «ganancias y pérdidas de capital» por la de «incrementos o disminuciones de patrimonio» con el objeto de igualar los conceptos fiscales a los establecidos en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en cuanto resulten aplicables a las sociedades (puede consultarse en *Documentación de la Reforma Fiscal. Impuesto sobre Sociedades*, tomo V, págs. 1.395-1.399, 1.401 y 1.402). El Informe de la Ponencia, con algunas precisiones, aceptó esta enmienda, y a partir de ese momento el término ganancias y pérdidas de capital desaparece del texto del Proyecto y fue sustituido por el de incrementos y disminuciones de patrimonio (El Informe de la Ponencia puede consultarse en *Documentación de la Reforma Fiscal. Impuesto sobre Sociedades*, tomo VI, págs. 1.466-1.511). Esta modificación introducida en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades por la enmienda presentada por el Grupo Socialista del Congreso el 2 de octubre de 1978 no pudo ser tenida en cuenta por la Comisión Mixta que discutía los borradores del Acuerdo Económico, ya que el régimen tributario de la Iglesia quedó definitivamente negociado a nivel técnico, salvo pequeñas precisiones, en una reunión celebrada el 18 de septiembre de 1978 y quedó redactado en los términos actuales en una reunión celebrada el 27 de septiembre (*cf.*, respectivamente, documentos núms. 58 y 59, *Concordato Santa Sede. Recopilación de la documentación de las negociaciones del Acuerdo*, tomo III, págs. 60-79 y 80-81). A partir de ese momento todos los esfuerzos de la Comisión se centraron en lograr un acuerdo en el espinoso tema de la ayuda económica del Estado a la Iglesia y la forma en que ésta debía instrumentalizarse. Téngase en cuenta, además, que el 2 de octubre lo único que se había presentado en el Congreso era una enmienda de un partido político de la oposición, y que el texto aprobado por el Congreso que recogía el sentido de esta enmienda es de 14 de diciembre de 1978 (Diario de Sesiones del Congreso de los Diputados, sesión plenaria núm. 60, págs. 5.789-5.797). Para esta fecha ya había un Proyecto de Acuerdo Económico aceptado por ambas partes. El día 17 de octubre de 1978 la Nunciatura y el Ministerio de Hacienda ya habían consensuado el contenido del futuro Acuerdo Económico (únicamente existía disconformidad en la no aceptación por parte de la Nunciatura de la posibilidad de establecer un recargo sobre el Impuesto sobre la Renta con el objeto de financiar a la Iglesia, *cf.* *Concordato Santa Sede, cit.*, tomo IV, documento núm. 72, págs. 43-50), y el 11 de diciembre de 1978 se enviaban los cuatro Proyectos de Acuerdos (Asuntos jurídicos, Enseñanza y Asuntos Culturales, Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y Asuntos Económicos) para el estudio y aprobación en el inmediato Consejo de Ministros (*Concordato Santa Sede, cit.*, tomo IV, documentos núms. 74 y 75, págs. 54-108 y 109-102, respectivamente).

Como hemos apuntado, esta utilización en el Acuerdo Económico del término ganancias de capital en lugar del de incrementos de patrimonio produjo una inmediata controversia en la doctrina sobre cuál era el alcance que había que otorgar a este término. La Comisión Técnica tenía dos caminos a seguir a la hora de delimitar el concepto: uno de ellos consistía en precisar el concepto doctrinal de ganancias de capital, el otro era concretar el concepto en función del contenido que en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades se le había dado. La primera vía era de difícil concreción práctica debido a las distintas acepciones con que el término era utilizado por la doctrina ³¹. La segunda vía era de muchísima más fácil concreción, y, sobre todo, al haberse tomado la expresión precisamente del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, era la que mejor se adecuaba a la utilización que del término se realizó en el Acuerdo Económico. Por estos motivos los miembros de la Comisión Técnica Iglesia-Estado español utilizaron este segundo camino a la hora de identificar el término «ganancias de capital» con el de los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales de las entidades de la Iglesia. Identificación que por lo que venimos apuntando nos parece totalmente correcta, y que nos lleva a discrepar de la opinión de M. CRUZ AMORÓS y E. GIMÉNEZ-REYNA RODRÍGUEZ cuando consideran que el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, al disponer el gravamen por los incrementos de patrimonio derivados de enajenación de los elementos patrimoniales de las entidades del artículo IV.1.B), amplía los términos del Acuerdo que se refiere a las ganancias de capital ³².

Pero es preciso también delimitar qué debe entenderse por incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales de la entidad, ya que es una expresión sobre cuyo alcance la doctrina tampoco mantiene una postura unánime y resulta trascendental para determinar el alcance objetivo de la exención de las entidades eclesíásticas del artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico. Precisamente lo que se excluye de la exención en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 son los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales, y cualquier otro incremento de patrimonio queda exento del Impuesto. Hemos de analizar, en consecuencia, las posturas doctrinales mantenidas en esta materia, para exponer finalmente nuestra interpretación.

³¹ Puede verse, a este respecto, la *XXIII Semana de Estudios de Derecho Financiero* que versa sobre la «Tributación de las ganancias de capital», Ed. Mutualidad Benéfica del Cuerpo de Inspectores Técnicos Fiscales del Estado, Madrid, 1975.

³² «Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, núms. 166-167, 1983, pág. 876.

Estos autores no concretan el motivo de esta opinión, aunque posiblemente se deba a que consideran que en el concepto de incrementos de patrimonio derivados de enajenación sí caben las transmisiones de bienes y derechos objeto de transmisión lucrativa (véase «El Impuesto sobre Sociedades y la Iglesia...», *ob. cit.*, págs. 299 y 306).

1.2. Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales: alcance y contenido.

AZCONA GARNICA entiende que a tenor de la norma 4.2 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 se excluye del ámbito de los incrementos de patrimonio los incrementos de valor de los bienes y derechos objeto de una transmisión lucrativa, en cuanto que no son objeto de efectiva realización³³. Por el contrario, MIER MENES no otorga ninguna significación a la matización que respecto a los incrementos de patrimonio introduce el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, por lo que entiende que la exención que se establece en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 es idéntica y, con el mismo alcance, que la contenida en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978³⁴. No compartimos ninguna de estas dos interpretaciones, por lo que seguidamente exponemos el alcance que, en nuestra opinión, tiene la expresión incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales.

En primer lugar, consideramos que no están exentos los incrementos de patrimonio derivados de las transmisiones a título oneroso de los elementos patrimoniales de las entidades eclesias-ticas. Pero tampoco están exentos, a diferencia de lo que sostiene AZCONA GARNICA, los incrementos de patrimonio derivados de las transmisiones lucrativas que realicen las entidades eclesias-ticas. Cuando las normas interpretativas cuarta y novena del Acuerdo de 1980 se refieren a la no exención de los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales, estas normas están sometiendo a tributación los incrementos de patrimonio derivados tanto de transmisiones onerosas como lucrativas que realicen las entidades religiosas.

³³ J. AZCONA GARNICA, «La Fiscalidad de las entidades eclesias-ticas», *ob. cit.*, págs. 206 y 207.

Este autor sigue la misma línea interpretativa que CRUZ AMORÓS y GIMÉNEZ-REYNA mantuvieron en un primer momento respecto a la utilización del término «ganancias capital» en el Acuerdo Económico, que en su opinión no incluía entre sus componentes al concepto que destacamos en el texto («El Impuesto sobre Sociedades y la Iglesia...», *ob. cit.*, págs. 299 y 306). Sin embargo, tal y como hemos puesto de manifiesto en la nota precedente, estos autores en un artículo posterior, al comentar la norma cuarta del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, estimaron que la expresión que utiliza el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 es más amplia que la de ganancias de capital («Las entidades exentas en...», *ob. cit.*, pág. 876).

³⁴ Para este autor las entidades del artículo V del Acuerdo Económico gozaban del mismo régimen fiscal que el descrito en la norma IV.1.B) del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 para las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico. Esto, en su opinión, se producía porque la Ley del Impuesto sobre Sociedades daba el mismo tratamiento fiscal a las entidades sin fin de lucro (art. 5.2) que el que el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 otorgaba a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico, y precisamente las entidades del artículo V del Acuerdo Económico están asimiladas a las entidades sin fin de lucro cuando se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social. Esta afirmación supone admitir que la exclusión de la exención de los incrementos de patrimonio derivados de enajenación que se contiene en la norma 4.2 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, coincidía con la exclusión de los incrementos de patrimonio de la exención que se establecía en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978 para las entidades sin fin de lucro. Es decir, mantiene MIER MENES que lo no exento en ambos casos es lo mismo, y ello pese a que el artículo 5.2 de la Ley 61/1978 hable de incrementos de patrimonio y la norma 4.2 del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 se refiera a incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales («El Impuesto de Sociedades: su aplicación a la Iglesia Católica», *ob. cit.*, pág. 363).

Desde un punto de vista jurídico el concepto de enajenación comprende tanto los supuestos de transmisión onerosa como gratuita ³⁵. Éste es también el sentido en el que se empleaba en la Ley 61/1978, tal y como claramente se desprende del contenido del artículo 15, que era el encargado de regular los incrementos y pérdidas de patrimonio ³⁶.

Dado que los miembros de la Comisión Técnica Iglesia-Estado a través del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 pretendieron «aclarar la forma en que se aplicará a las Entidades eclesiásticas la normativa del Impuesto sobre Sociedades» ³⁷, y lo hicieron precisamente teniendo en cuenta lo establecido en la Ley 61/1978 -en aquellos momentos ya en vigor-, sería absurdo sostener que identificaron el término de ganancias de capital con el de incrementos de patrimonio, por ser éste el empleado en la Ley 61/1978, pero que al mismo tiempo no eran conscientes de que al excluir de la exención a los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales estaban sometiendo a tributación los derivados tanto de transmisiones onerosas como gratuitas de bienes, ya que éste era el alcance del término enajenación en la Ley 61/1978. En otras palabras, no se puede considerar que los redactores del Acuerdo no sabían cuál era el alcance del término enajenación en la Ley 61/1978, cuya aplicación pretendían «aclarar» respecto a las entidades eclesiásticas del artículo IV del Acuerdo Económico.

³⁵ Como señala RODRÍGUEZ TAPIA el concepto de enajenación supone la «transmisión de la propiedad de un bien, o de la titularidad de un derecho o de una obligación a un patrimonio distinto. (...) La enajenación supone una transmisión, "un desplazamiento" de un valor patrimonial entre un patrimonio y otro». «El Código Civil utiliza normalmente el término enajenación como transmisión (...). En cualquiera de los casos, la enajenación comprende los casos de transmisión a título gratuito y oneroso» (VV.AA., *Enciclopedia Jurídica Básica*, Ed. Civitas, Madrid, 1994, págs. 2.772 y 2.773). Téngase en cuenta que incluso la reforma de algún precepto del Código Civil ha venido motivada por el deseo del legislador de utilizar el concepto de enajenación en este sentido que comentábamos en el párrafo anterior. A este respecto afirman J. L. ALBACAR y M. MARTÍN GRANIZO que la sustitución del término vender que se empleaba en el derogado artículo 317 del Código Civil (en su redacción original) por el de enajenar en el vigente artículo 323 del Código Civil, es porque el concepto de enajenar es más amplio que el de vender, en cuanto que «dentro del mismo pueden comprenderse todos aquellos contratos que como la permuta, donación, etc., antes era discutible que pudieran aquí entenderse comprendidos» al emplearse el término de vender (*Código Civil. Doctrina y jurisprudencia*, tomo I, Ed. Trivium, Madrid, 1992, pág. 1.359).

³⁶ En el número 4 apartado 1.º de este artículo se establecía: «El importe de los incrementos o disminuciones de patrimonio será: 1.º En el supuesto de enajenación onerosa o lucrativa, la diferencia entre los valores de adquisición y enajenación de los elementos patrimoniales». En el número 6 se disponía: «cuando la adquisición o enajenación hubiere sido a título lucrativo constituirán los valores respectivos aquellos que se determinen a efectos del Impuesto de Sucesiones y Donaciones».

Precisamente el hecho de que el concepto de enajenación comprendiese las transmisiones lucrativas es lo que permitía que dichas transmisiones pudiesen acogerse a la exención por reinversión en los términos establecidos en el artículo 15.8 de la Ley 61/1978 (ello al margen de las críticas que podrían hacerse a esta solución desde un punto de vista material, que no hermenéutico). Obsérvese que dicho artículo exigía «que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino...», y el Reglamento en el artículo 151 permitía la exención por reinversión en las transmisiones a título lucrativo estableciendo el procedimiento a seguir en estos casos. Esto constituye una prueba más de cómo se interpreta el término enajenación en la Ley 61/1978 y su normativa de desarrollo.

³⁷ Introducción del Acuerdo de 10 de octubre de 1980.

Pero es que además así se deduce del propio texto del Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Una de las principales finalidades, por no decir la fundamental, de la previsión contenida en la norma primera del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 que establece que «Las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre las Entidades integradas en un mismo sujeto pasivo no darán lugar a tributación por ningún impuesto», es evitar la tributación de las cesiones y transferencias de bienes, fundamentalmente a título gratuito, entre entidades eclesíásticas integradas en un mismo sujeto pasivo ³⁸.

Por consiguiente, como primera conclusión, podemos afirmar que no están amparados por la exención los incrementos de patrimonio derivados de enajenaciones a título oneroso y a título lucrativo, ya que ambas operaciones son subsumibles en la expresión incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de elementos patrimoniales.

En segundo lugar, también entran dentro del concepto de incrementos de patrimonio derivados de enajenación, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto por simple anotación contable ³⁹. En efecto, como ha puesto de manifiesto A. GOTA LOSADA ⁴⁰, aunque el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 no dice de modo explícito que las plusvalías contables se incluyan dentro del concepto de incrementos de patrimonio, debe mantenerse la tesis positiva, porque ello se deduce de modo implícito de la norma sexta cuando dispone que las entidades eclesíásticas sólo podrán actualizar o revalorizar sus elementos patrimoniales, sin que se produzca la tributación por el Impuesto sobre Sociedades, cuando lo autorice una ley, al igual que acontecía con cualquier otro sujeto pasivo del impuesto ⁴¹.

³⁸ Como son los supuestos de cesión de vehículos, bienes muebles o inmuebles entre parroquias, casas de religiosos pertenecientes a una misma orden o congregación religiosa, etc.

³⁹ Sin perjuicio del tratamiento que reciben en la Ley 43/1995, al que después aludiremos.

⁴⁰ *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 669.

⁴¹ Su tenor es:

- «1. Los elementos patrimoniales, cuya titularidad corresponda a las Entidades eclesíásticas, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, figurarán en el inventario que les corresponda, valorados de acuerdo con las siguientes reglas:
 - a) Los elementos que formen parte del patrimonio histórico-artístico de la Iglesia, el que se les asigne en el Catálogo de dicho patrimonio.
 - b) Los demás elementos patrimoniales, según el valor que las Entidades eclesíásticas les hubieran atribuido, sin que en ningún caso puedan exceder de los valores de mercado a 31 de diciembre de 1979, según el artículo 32 de la Ley 42/1979, de 29 de diciembre.
2. La aplicación de las normas de valoración anteriores, y por lo tanto la actualización resultante de la misma, no dará lugar a tributación de ninguna clase.
3. Serán de aplicación a las entidades eclesíásticas todas las actualizaciones y regularizaciones que en el futuro puedan autorizarse para los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades».

Es más, como apunta asimismo GOTA LOSADA, había también una razón de tipo lógico que llevaba a decantarse por la tributación de las plusvalías contables bajo la vigencia de la Ley 61/1978, salvo que estuviesen autorizadas por un precepto legal ⁴²: la exención total de las plusvalías contables dejaría totalmente vacía de contenido a la norma que obliga a tributar por los incrementos de patrimonio derivados de enajenaciones, ya que bastaría con revalorizar contablemente, inmediatamente antes de proceder a la enajenación, para eliminar todo posible incremento ⁴³.

Como se observa, resulta bastante claro que dentro del concepto de incrementos de patrimonio derivados de enajenación resultan comprendidos, y por tanto excluidos de la exención aplicable a las entidades eclesiásticas del artículo IV del Acuerdo Económico, tanto los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones onerosas y lucrativas de sus elementos patrimoniales, como los que se pongan de manifiesto por simple anotación contable. Interpretación que se confirma de forma más contundente, si cabe, si acudimos al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades de 20 de julio que el Consejo de Ministros elevó a las Cortes, lo que tiene indudable relevancia por ser precisamente la vía que los miembros de la Comisión Técnica utilizaron para concretar el término ganancias de capital que emplea el Acuerdo Económico, y que les llevó a identificar esta expresión con la de los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales ⁴⁴.

⁴² La Ley 61/1978, tras la modificación que tuvo a través del Real Decreto-Ley 5/1990, de 20 de diciembre y por la Ley 17/1991, de 27 de mayo, exigía para que los incrementos de patrimonio no tributasen que «una Ley los declare expresamente exentos de tributación», y no, como ocurría con anterioridad, que la revalorización contable estuviese autorizada por preceptos legales.

⁴³ *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 669.

⁴⁴ En la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley se definían «las ganancias y pérdidas de capital como las variaciones en el valor de los elementos patrimoniales del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto en cualquier enajenación. Por tanto, opta por el criterio de realización, con lo cual quedan fuera de gravamen las ganancias no realizadas. Ahora bien, entiende la realización en su sentido más amplio, pues a estos efectos lo son las meras anotaciones contables, las transmisiones lucrativas, las separaciones de los socios de las Sociedades, las aportaciones no dinerarias, etc.» (Boletín Oficial de las Cortes de 20 de julio de 1978, núm. 131, pág. 2.897). Por su parte, en la Memoria del Proyecto de Ley se entiende por ganancias y pérdidas de capital «las variaciones en el valor de los elementos patrimoniales del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto en cualquier enajenación», y se añadía seguidamente que «El Proyecto de Ley opta por el gravamen de las ganancias de capital realizadas. Y excluye de gravamen las no realizadas (...). El criterio de realización que utiliza el Proyecto de Ley es un criterio amplio. Así se realiza una ganancia de capital en los casos de enajenación, de transmisión lucrativa, de disolución de sociedades, de separación de socios, de aportaciones no dinerarias a sociedades y, finalmente, las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables» (*Documentación de la Reforma Fiscal. Impuesto sobre Sociedades*, tomo IV, págs. 1.153 y 1.156).

Estas ideas se traducían en la parte dispositiva del Proyecto en el artículo 15, donde al regularse todo lo relativo a las ganancias y pérdidas de capital se disponía:

- «1. Se consideran ganancias o pérdidas de capital las variaciones en el valor de los elementos patrimoniales del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto en cualquier enajenación.
Se computarán como ganancias de capital las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables.
En ningún caso se computarán como pérdidas de capital las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables.
2. Se considerarán igualmente ganancias o pérdidas de capital, y como tales se computarán en la base imponible del transmitente, las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa» (Boletín Oficial de las Cortes de 20 de julio de 1978, núm. 131, pág. 2.904).

Ahora bien, no son subsumibles en el concepto de incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de los elementos patrimoniales que emplea el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, como analizamos a continuación, cualesquiera otras variaciones en el valor del patrimonio de estas entidades que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél.

La utilización del término incrementos de patrimonio en lugar del de ganancias de capital deriva de una enmienda que presentó el Grupo Socialista del Congreso al objeto de equiparar la terminología que se empleaba en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y en el Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, la modificación fue algo más que nominativa, y como ha señalado A. GOTA LOSADA⁴⁵, modificó sustancialmente el concepto: se eliminaron del concepto de incrementos o disminuciones de patrimonio partidas como la diferencia de cambio y la falencia de deudores que eran gasto deducible para hallar el rendimiento de las explotaciones; por otro lado se ampliaba el concepto al introducir el concepto de alteración patrimonial como causa de los incrementos de patrimonio⁴⁶, que era mucho más extenso que el de enajenación que daba lugar a las ganancias de capital⁴⁷. Por ello, los redactores del Acuerdo de 10 de octubre quisieron limitar el gravamen de los incrementos de patrimonio a los derivados de enajenación, y no se plantearon la posibilidad de que tributase ningún otro, al ser éste el sentido con el que el término ganancias de capital se utilizaba en el Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades que el Gobierno remitió a las Cortes.

⁴⁵ A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 667.

⁴⁶ La enmienda número 80 definía los incrementos y disminuciones de patrimonio de la siguiente forma:

- «1. Son incrementos y disminuciones de patrimonio las variaciones en el valor del patrimonio del sujeto pasivo que se pongan de manifiesto con ocasión de cualquier alteración en la composición de aquél, salvo lo dispuesto en el apartado siguiente.
Se computarán como ganancias de capital las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables. En ningún caso se computarán como pérdidas de capital las que se pongan de manifiesto por simples anotaciones contables.
2. No son incrementos o disminuciones de patrimonio a que se refiere el número anterior los aumentos en el valor del patrimonio que procedan de rendimientos sometidos a gravamen en este impuesto, por cualquier otro de sus conceptos, ni tampoco aquellos que se encuentren sujetos al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. No son disminuciones patrimoniales las debidas al consumo o a liberalidades del sujeto pasivo, las pérdidas que procedan del ejercicio de actividades, las originadas por el juego y las no justificadas cualquiera que sea su origen.
No se estimará que existen incrementos o disminuciones de patrimonio en los supuestos de división de la cosa común y, en general, disolución de comunidades o separación de comuneros.
3. Son incrementos o disminuciones de patrimonio y como tales se computarán en la renta de la entidad transmitente las diferencias de valor que se pongan de manifiesto con motivo de cualquier transmisión lucrativa».

⁴⁷ Así lo entiende también la generalidad de la doctrina, véase A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 667; J. QUINTAS BERMÚDEZ, *Comentarios al Reglamento del Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Civitas, Madrid, 1984, pág. 501; E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades (Comentarios y casos prácticos)*, 3.ª edición, Ed. Centro de Estudios Financieros, Madrid, 1991, pág. 1.022; y también V. GONZÁLEZ POVEDA, aunque no utiliza el término de enajenación sino de realización (*Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Pirámide, Madrid, 1988, pág. 312. Para este autor es indudable que la expresión «incremento o disminución de patrimonio» es mucho más amplia que la de «ganancias o pérdidas de capital», ya que comprendía, en principio, toda variación en más o en menos en el valor del patrimonio, *últ. ob. cit.*, pág. 302).

La argumentación precedente permite afirmar que en relación con las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico no tributarían rentas como las derivadas en general de la incorporación al patrimonio de la entidad de dinero, bienes o derechos ⁴⁸, como sería el caso de las ganancias de los juegos de azar (lotería, premios, etc.), las adquisiciones por ocupación del artículo 610 del Código Civil ⁴⁹, las adquisiciones por accesión siempre que no den lugar a indemnización, como son los supuestos contemplados en los artículos 362, 366, 369, 370 y 373 del Código Civil, y los supuestos de prescripción adquisitiva o usucapión ⁵⁰. Tampoco tributarían los incrementos que se producen como consecuencia de la cancelación de obligaciones de contenido económico ⁵¹, entre los que se incluirían los supuestos de prescripción extintiva de las obligaciones ⁵² y la condonación de obligaciones por parte del acreedor ⁵³. En estos incrementos de patrimonio se produce una variación en el valor del patrimonio del sujeto que se pone de manifiesto con ocasión de una alteración en la composición de aquél, pero no se produce la enajenación de elementos patrimoniales.

Todo ello no quiere decir que respecto a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico el concepto de incremento de patrimonio no tenga ese «carácter residual», en cuanto concepto omnicomprendivo de todo aumento o acrecimiento patrimonial de la entidad que no sea calificable como rendimiento neto ni esté expresamente excluido por la Ley, carácter que evidentemente tiene ⁵⁴; sino

⁴⁸ A ellos se refería el artículo 127.1.b) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982. Por supuesto no sería incremento de patrimonio una incorporación al patrimonio de la entidad que se catalogase como rendimiento, ni tampoco lo que hasta la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, fuese una adquisición sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

⁴⁹ Según el cual: «Se adquieren por la ocupación los bienes apropiables por su naturaleza que carecen de dueño, como los animales que son objeto de la caza y pesca, el tesoro oculto y las cosas muebles abandonadas».

⁵⁰ Artículos 1.955 a 1.960 del Código Civil.

⁵¹ Artículo 127.1.d) del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades de 1982.

⁵² Artículo 1.962 y siguientes del Código Civil.

⁵³ Si bien, como afirma SANZ GADEA, cuando hay una condonación de una obligación se pueden distinguir dos supuestos. Por un lado, los casos en que la condonación responde a un ánimo de liberalidad del acreedor en cuyo supuesto responde a la naturaleza de la donación, y se somete, conforme establece el artículo 1.187 del Código Civil, al régimen de la donación, por lo que la tributación se alojaría hasta la Ley 29/1987 en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y a partir de esta Ley tributarían a través del Impuesto sobre Sociedades. Y por otro lado, aquellos supuestos en que la condonación de la obligación por parte del acreedor no responda a un ánimo de liberalidad sino a otros motivos, como por ejemplo cuando el acreedor condona parte de la deuda a la entidad con el objeto de que ésta no vaya a la quiebra y se liquide su patrimonio, por lo que en este caso el interés del acreedor no es otro que evitar una pérdida mayor (*Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos, ob. cit., pág. 1.025*).

⁵⁴ Entre otras cosas porque estimamos que realmente es difícil llegar a una definición del concepto de incremento o disminución de patrimonio debido a que se caracterizan precisamente por su carácter residual. Opinión, esta última, que también parece ser compartida por los principales tratadistas del impuesto, ya que GOTA LOSADA afirma que «no existe "per se" un concepto de incremento de patrimonio, sino que éste por su carácter residual viene definido y encuentra sus límites en el propio concepto de aumento neto patrimonial o renta fiscal sintética», (*Tratado del Impuesto sobre Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 37). O como afirma SANZ GADEA «la noción de incremento o disminución de patrimonio es netamente residual. (...) Es vano intentar una definición positiva de incremento o disminución de patrimonio, dado su carácter residual. Y es, justamente, en esa característica de residual donde radica la esencia y función del incremento (disminución) de patrimonio: cerrar el círculo de la renta de tal manera que toda ella queda sometida a gravamen», (*Impuesto sobre Sociedades. Comentarios y casos prácticos, ob. cit.*, pág. 1.019).

que lo que afirmamos es que cualquier aumento del patrimonio de la entidad que no derive de una enajenación realizada por la entidad eclesiástica (como serían los supuestos de incorporación de dinero, bienes y derechos, o la cancelación de obligaciones de contenido económico) está exento, ya que sólo se excluyen de la exención los incrementos de patrimonio derivados de enajenación.

Evidentemente esta consecuencia era importante para las entidades eclesiásticas, no sólo porque exoneraba conceptos como los anteriormente enumerados, que quizás no tuviesen excesiva trascendencia en relación con las entidades de la Iglesia, sino porque permitía que no tributase la dotación económica que el Estado entregaba a la Iglesia⁵⁵ desde la aprobación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos en virtud del artículo II.4 del mismo, así como ninguna otra ayuda que la Iglesia recibiese del Estado. Téngase en cuenta que cuando se llega al Acuerdo de 10 de octubre de 1980 todavía no existía el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, que declaró en el artículo 349.1 exentos «los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica». Queremos decir con ello que existían enormes dudas sobre cuál era el alcance de la exención para las entidades del artículo 5.2 de la Ley 61/1978, entre las que se encontraban las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico, ya que precisamente las rentas amparadas por la exención en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978 coincidían con los componentes de la renta que se definían en el artículo 3 de la misma Ley 61/1978. Una disposición como la anterior permitía que, al no encontrarnos ante un incremento de patrimonio derivado de enajenación, esta afluencia de rentas hacia las entidades eclesiásticas quedara exenta⁵⁶.

1.3. La situación vigente respecto a la exención de los incrementos de patrimonio.

Desde la entrada en vigor del Acuerdo Económico han aparecido numerosas disposiciones de carácter interno, no internacional, que han incidido de manera notable en el tema que nos ocupa. Así ha ocurrido por ejemplo con la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General; y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. Ahora bien, estas Leyes no pueden restringir el ámbito de la exención que deriva del Acuerdo Económico y de la interpretación auténtica que del alcance de la misma realiza el Acuerdo de 10 de octubre de 1980.

⁵⁵ Es la denominada dotación estatal o dotación presupuestaria que el Estado consignaba en sus Presupuestos Generales con carácter global y único a favor de la Iglesia católica.

⁵⁶ Tras la aprobación del Reglamento de 1982 se podía interpretar también que esas rentas derivan directa o indirectamente de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, todo depende de si las calificamos como rendimientos o como incrementos de patrimonio.

No obstante, como tendremos ocasión de ver seguidamente, tras la promulgación de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, se ha ampliado el ámbito de la exención expresamente establecida en el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico. Esto ha sido así en virtud de una interpretación lógica del Acuerdo que lleva a aplicar a las entidades del artículo IV los beneficios fiscales de las entidades del artículo V, que son los que corresponden a las entidades sin fin de lucro y benéfico-privadas⁵⁷. Así se ha reconocido expresamente en el número primero de la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979⁵⁸.

Es importante tener presente que el artículo VI del Acuerdo Económico dispone que «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan», y que precisamente la Orden anteriormente citada se dictó -como señala el Tribunal Supremo en el fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 26 de noviembre de 1991- previo contraste en la Comisión Mixta Iglesia-Estado oportunamente constituida al efecto, siendo producto de la voluntad interpretativa concordada.

Precisamente para cumplir con lo dispuesto en el Acuerdo Económico, la Ley 30/1994, de Fundaciones, establece en su disposición adicional quinta la aplicación del régimen previsto en los artículos 48 a 58 de la Ley a la Iglesia católica⁵⁹. Por todo ello, para analizar lo que ocurre en el momento presente con los incrementos y disminuciones de patrimonio que obtengan las entidades eclesias-ticas, deben ponerse necesariamente en relación el Acuerdo Económico (con la interpretación que del mismo realiza el Acuerdo de 10 de octubre de 1980), la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones; la Ley 30/1994, de Fundaciones; y la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁷ El artículo V del Acuerdo Económico establece: «Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéfico-privadas».

⁵⁸ BOE de 8 de agosto de 1983. En el número primero de esta Orden se dispone:

«1. Las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo.
Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos».

⁵⁹ Esta disposición lleva por título «Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas» y literalmente establece:

«1. El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español».

Partiendo del hecho de que el artículo 134 de la Ley 43/1995 sigue contemplando el mismo concepto de incremento de patrimonio que la Ley 61/1978, podemos distinguir con respecto a la situación actual de los incrementos de patrimonio de las entidades eclesíásticas del artículo IV del Acuerdo las posibilidades que seguidamente apuntamos.

a) Incrementos de patrimonio que no derivan de una enajenación de elementos patrimoniales, ni de adquisiciones de dinero, bienes o derechos por herencia, legado o donación.

Seguirán estando exentos, por no derivar de la enajenación de elementos patrimoniales y no constituir por tanto una excepción a la exención que establece el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico, los incrementos de patrimonio que se producen por las incorporaciones al patrimonio de la entidad de dinero, bienes o derechos y los que se producen como consecuencia de la cancelación de obligaciones de contenido económico. Por ello está exento lo que el Estado entrega a la Conferencia Episcopal por lo recaudado a través de la asignación tributaria. Todos estos incrementos de patrimonio están exentos por esta vía sin la necesidad de cumplir con ningún requisito adicional.

b) Incrementos de patrimonio que se producen como consecuencia de la incorporación al patrimonio de la entidad de dinero, bienes o derechos por haberse aceptado una donación, herencia o legado.

Como estos conceptos no estaban sujetos al Impuesto sobre Sociedades en el año 1980, sino al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, no les afecta la especificación que respecto a los incrementos de patrimonios realiza el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Para comprender cuál es la tributación de estos incrementos de patrimonio en el momento actual es preciso retrotraerse al momento de la entrada en vigor del Acuerdo, y desde ahí realizar una breve panorámica de lo que ha acontecido con estos incrementos de patrimonio.

Hasta el año 1987 estos incrementos de patrimonio estaban exentos del Impuesto sobre Sucesiones -que era donde tributaban- siempre que los bienes adquiridos se destinasen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, y ello en virtud de lo que dispone el artículo IV.1.C) del Acuerdo Económico ⁶⁰. En el año 1987 se promulga la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, y con ella los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas dejan de tributar en el Impuesto sobre Sucesiones y pasan a hacerlo en el Impuesto sobre Sociedades ⁶¹. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se convierte por tanto en un impuesto que sólo resulta aplicable a las personas físicas y no a las personas jurídicas y, en consecuencia, tampoco a las entidades religiosas.

⁶⁰ Este artículo establece la «Exención total de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos se destinen al culto, la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad».

⁶¹ El apartado segundo del artículo 3 de la Ley 29/1987 dispone: «Los incrementos de patrimonio a que se refiere el número anterior, obtenidos por personas jurídicas, no están sujetos a este impuesto y se someterán al Impuesto sobre Sociedades».

La disposición final cuarta de la Ley 29/1987 se encargó de precisar cómo repercutía este cambio en la estructura de nuestro sistema impositivo respecto a las denominadas entidades parcialmente exentas (las contempladas en el artículo 5 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades, como son las fundaciones, asociaciones sin fin de lucro, etc.) y las entidades eclesiásticas, ya que todas estas entidades venían disfrutando de exenciones en el Impuesto sobre Sucesiones. A tal efecto, dispuso lo siguiente:

«Estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, los incrementos de patrimonio a título gratuito obtenidos por las entidades a que se refiere el artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

Los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones».

En una primera aproximación a este artículo sorprende que tanto para las entidades del artículo IV como para las del V del Acuerdo Económico se exija, para gozar de la exención, la concurrencia «de las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones», puesto que el único artículo que se refiere al impuesto que grava las sucesiones y donaciones es el artículo IV.1.C) del Acuerdo, artículo que sólo alude a las entidades del artículo IV, no a las del V. En el artículo IV sí se exige que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, pero con respecto a las entidades del artículo V el Acuerdo sólo requiere, para que sean aplicables los beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas, que nos encontremos ante entidades religiosas dedicadas a las actividades reseñadas en ese artículo (religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social). Por ello, y sin entrar ahora en más profundidades, hemos de afirmar la improcedencia de la exigencia de estos requisitos para las entidades del artículo V.

Hemos de destacar también que, pese a lo establecido en esta disposición final cuarta de la Ley 29/1987, tanto para las entidades del artículo IV como para las del V existía una exención plenamente subjetiva respecto a los incrementos de patrimonio que ahora, tras la Ley citada, pasaban a tributar por el Impuesto sobre Sociedades. En efecto, dado que las entidades del artículo V del Acuerdo gozan de los mismos beneficios fiscales que las entidades sin fin de lucro y benéfico-privadas (en virtud de lo dispuesto en el artículo V del Acuerdo) y para éstas la exención no estaba condicionada a que los bienes se destinasen a ciertas finalidades, lo mismo, según dispone el Acuerdo Económico, debía predicarse respecto a las entidades del artículo V. Es decir, gozaban de una exención plenamente subjetiva y no mixta, sin que existiese ningún condicionante en relación con el destino que

ha de darse a los bienes o derechos que se adquieren por herencia, legado o donación. Exactamente igual ocurría con las entidades del artículo IV, ya que éstas gozan de los mismos beneficios fiscales que las del V ⁶².

La Ley 30/1994, de Fundaciones, en su disposición derogatoria única, deroga el párrafo primero de la disposición final cuarta de la Ley 29/1987. Esta derogación es lógica, puesto que la exención de los incrementos de patrimonio que respecto a las fundaciones y asociaciones de utilidad pública contemplaba la disposición final cuarta de la Ley 29/1987 pasa a regularse a través de la Ley 30/1994 de Fundaciones. El artículo 48.1 de la Ley de Fundaciones ha establecido la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones a título lucrativo que se obtengan en el cumplimiento de su finalidad específica por las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos establecidos en el Título II de esta Ley.

A su vez, la disposición adicional novena uno de la Ley de Fundaciones modificó el artículo 5.2 de la Ley 61/1978, y dispuso la exención en el Impuesto sobre Sociedades para los incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones a título lucrativo de los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen establecido en la Ley de Fundaciones. La doctrina ⁶³ destacó de modo inmediato la incongruencia que suponía el que las entidades que no reuniesen los requisitos establecidos en la Ley de Fundaciones, gozasen de una exención en los incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones a título lucrativo más amplia que la de las entidades a las que resultaba aplicable el Título II de la Ley de Fundaciones, que sólo afectaba a los incrementos de patrimonio obtenidos por adquisiciones lucrativas en el cumplimiento de su finalidad específica.

Posteriormente, la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, ha resuelto esta incongruencia, y ha establecido para los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen establecido en la Ley de Fundaciones, la exención para las adquisiciones a título lucrativo en los mismos términos que se establecen en la Ley de Fundaciones para las fundaciones y asociaciones de utilidad pública que cumplan con los requisitos establecidos en el Título II. Pero esta falta de lógica en el proceder inicial del legislador no ha afectado exclusivamente a las entidades benéficas o sin fin de lucro, sino que ha incidido también sobre las entidades religiosas.

⁶² Desde otra lógica interpretativa llega a la misma conclusión A. GOTA LOSADA, quien opina que la Ley 29/1987, «incidiendo en una indiscutible "contraditio in terminis", regulaba un régimen de exención para la Iglesia Católica más desfavorable que el régimen general». En su opinión, debía prevalecer el primer párrafo de la disposición final cuarta de la Ley 29/1987, porque uno de los principios que inspiran el Derecho internacional de los tratados y convenios es el de no discriminación, principio que transgredía flagrantemente la disposición final cuarta de la Ley 29/1987, (*Tratado del Impuesto de Sociedades*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 660).

⁶³ I. UCELAY SANZ, «Fiscalidad de las fundaciones en el Impuesto sobre Sociedades», *Tribuna Fiscal*, n.º 54, 1995, pág. 73.

No se entiende por qué la disposición derogatoria única de la Ley 30/1994 deroga exclusivamente el párrafo primero de la disposición final cuarta de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, cuando lo procedente es la derogación íntegra de esta disposición.

En efecto, carece totalmente de sentido que siga vigente el párrafo que establece la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho Acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones. Todas las entidades del artículo IV gozan de la exención que en el Impuesto sobre Sociedades se establece para los incrementos patrimoniales derivados de adquisiciones a título lucrativo que se obtengan en cumplimiento de su finalidad específica. Las entidades del artículo V que cumplan los requisitos de la Ley de Fundaciones gozan de la misma exención, y las que no los cumplan tributan por el régimen de las entidades parcialmente exentas que regula la Ley 43/1995, gozando de la exención exactamente en los mismos términos.

Es más, en la disposición final cuarta de la Ley 29/1987 se establece el mismo beneficio fiscal para las confesiones no católicas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español⁶⁴, y para éstas el régimen de exención de los incrementos de patrimonio es idéntico al que hemos descrito para las entidades de la Iglesia católica, con lo que carece de lógica el que se siga aludiendo a ellas en la disposición citada de la Ley 29/1987.

Es evidente que si el legislador derogó lo que la disposición final cuarta de la Ley 29/1987 disponía respecto a las entidades benéficas y sin fin de lucro por carecer ya la misma de sentido, lo mismo debería haber hecho en relación con las entidades religiosas (tanto católicas como no) contempladas en esa disposición, y haber derogado por ello la disposición en su integridad, ya que su pervivencia a lo único a que puede conducir es a equívocos innecesarios.

Al final del proceso descrito se observa que el ámbito de la exención de estos incrementos de patrimonio en el Impuesto sobre Sociedades se ha reducido, puesto que si tras la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones afectaba a cualquier incremento de patrimonio derivado de adquisiciones a título lucrativo sin la necesidad de que concurriese ninguna condición, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de Fundaciones, y 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, afecta exclusivamente a las adquisiciones a título lucrativo que se obtengan en el cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

⁶⁴ «El mismo beneficio será aplicable a las Asociaciones confesionales no católicas reconocidas cuando concurren las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6.º y 7.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre Libertad Religiosa».

c) Incrementos de patrimonio que se producen en las transmisiones lucrativas y onerosas de los elementos patrimoniales de las entidades eclesiásticas.

Las transmisiones lucrativas no están exentas en virtud de lo que expresamente establece el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, pero están exentas a tenor de la Ley 30/1994 de Fundaciones. El artículo 48.1 de esta Ley ha establecido la exención en el Impuesto sobre Sociedades de los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones a título lucrativo cuando se obtengan o realicen en el cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad. Como ya apuntamos con anterioridad, esta previsión, pese a ampliar el ámbito de la exención expresamente establecida en el artículo IV del Acuerdo, no supone una modificación de éste, ya que precisamente deriva de la aplicación del mismo: de la interpretación lógica del Acuerdo que lleva a aplicar a las entidades del artículo IV los beneficios fiscales de las entidades del artículo V, que son los que corresponden a las entidades sin fin de lucro y benéfico-privadas.

Las transmisiones onerosas no están exentas, salvo la exención por reinversión establecida en el artículo 52 de la Ley 30/1994, de Fundaciones. Este artículo dispone la exención de los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital de las mismas y que se hubiesen poseído al menos con un año de antelación, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas ⁶⁵.

d) Incrementos de patrimonio por revalorizaciones contables.

No hay ningún precepto que exima de tributación de forma específica a las entidades eclesiásticas de los incrementos de patrimonio derivados de revalorizaciones contables, pero tras la Ley 43/1995 el importe de las mismas no se integra en la base imponible, y por ello no tributan ⁶⁶. Excepcionalmente el importe de las revalorizaciones contables sí se incluye en la base imponible -y por tanto tributa- cuando se lleven a cabo en virtud de normas legales o reglamentarias que obliguen a incluir su importe en la cuenta de pérdidas y ganancias.

⁶⁵ Las nuevas inversiones deben realizarse dentro del plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres siguientes, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, salvo que su vida útil conforme al método de amortización que elija el sujeto pasivo de los establecidos en la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades, fuese inferior (artículo 52 de la Ley de Fundaciones en la nueva redacción dada por la disposición final primera número dos de la Ley 43/1995 del Impuesto sobre Sociedades). En caso de no realizarse la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, además de los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél.

⁶⁶ Artículo 15.1. Asimismo se establece en la Ley 43/1995 que el importe de la revalorización contable no integrada en la base imponible no determinará un mayor valor, a efectos fiscales, de los elementos revalorizados (por ejemplo, a efectos del cálculo de amortizaciones fiscalmente deducibles, o por ejemplo tampoco tendrá efectos en el momento de computar los resultados que se produzcan cuando los elementos patrimoniales revalorizados se enajenen o causen baja en el activo de la empresa).

2. La no exención de los rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido.

A partir de esta expresión se ha mantenido que el alcance de la exención en el Acuerdo Económico es mayor que en la Ley 30/1994, de Fundaciones. En esta última Ley (que se aplica a las entidades del artículo IV del Acuerdo) se excluyen de la exención los rendimientos derivados del patrimonio, esté o no cedido el uso de éste⁶⁷; mientras que en el Acuerdo sólo se exceptúan de la exención los rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido. Por ello se ha afirmado que la exención seguirá en este punto disfrutándose en los términos establecidos en el Acuerdo, puesto que este tratado internacional no puede modificarse unilateralmente por la normativa interna del Estado⁶⁸.

La interpretación anterior tiene importancia, pues llevaría a dejar exentos, por no estar exceptuados de la exención, a los rendimientos de las Letras del Tesoro, que no se someten a retención y no constituyen rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido. Sin embargo, consideramos que esta conclusión no puede sostenerse.

Para demostrar nuestra afirmación debemos analizar, siquiera de forma breve, la problemática que bajo la vigencia de la Ley 61/1978 planteó la utilización por su artículo 5.2 de la misma expresión: rendimientos derivados de la cesión del patrimonio cuando su uso se halle cedido. Precisamente el Acuerdo Económico copia literalmente la expresión de los proyectos de ley del impuesto, para exceptuar de la exención en los impuestos sobre la renta a los citados rendimientos.

Los problemas interpretativos de esta excepción a la exención se plantearon sobre todo a partir de la entrada en vigor de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros. Esta Ley amplió el campo de los rendimientos considerados del capital mobiliario, pues se conceptuaron como tales rentas que antes tenían la calificación de incrementos de patrimonio. Entre los nuevos rendimientos del capital mobiliario que surgen a partir de la Ley 14/1985 están los siguientes: la diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en aquellas operaciones cuyo rendimiento

Con la finalidad de garantizar el control de que la revalorización contable no tendrá impacto en la base imponible del impuesto, la Ley establece lo siguiente: los sujetos pasivos deben mencionar en la memoria el importe de las revalorizaciones efectuadas, los elementos afectados y el período o períodos impositivos en que se practicaron. Las citadas menciones deberán realizarse en todas y cada una de las memorias correspondientes a los ejercicios en que los elementos revalorizados se hallen en el patrimonio del sujeto pasivo. El incumplimiento de esta norma supondrá una sanción del 5 por ciento del importe de la revalorización efectuada (artículo 141).

⁶⁷ El artículo 50 de la Ley 30/1994 establece: «Constituye la base imponible de las entidades a que se refiere este capítulo, la suma algebraica de los rendimientos netos positivos o, en su caso, negativos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, distinta de las contempladas en el artículo 48.2, de los rendimientos procedentes de los bienes y derechos que integran el patrimonio de la entidad...».

⁶⁸ E. GIMÉNEZ-REYNA, «Comentario a la disposición adicional quinta», en VV.AA., *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, tomo II, Ed. Fundación OCE, Escuela Libre Editorial, Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 587.

se fije, total o parcialmente, de forma implícita a través de toda clase de títulos o efectos; y la diferencia entre los precios en las transmisiones de toda clase de títulos y efectos con rendimiento implícito ⁶⁹. No obstante, entre estos nuevos rendimientos del capital mobiliario hay algunos que por disposición expresa de Ley no se encuentran sometidos a retención.

El hecho de que las rentas a las que antes aludimos pasasen a considerarse con la aparición de la Ley 14/1985 rendimientos del capital mobiliario en lugar de incrementos de patrimonio, permitió a parte de la doctrina afirmar que los rendimientos de las Letras del Tesoro estaban exentos para las entidades parcialmente exentas. Para ello siguen este razonamiento: si los rendimientos de las Letras del Tesoro no se consideran incrementos de patrimonio, ni son rendimientos de explotaciones económicas, ni tampoco rendimientos sometidos a retención ⁷⁰, el único concepto que no queda amparado por la exención del artículo 5.2 de la Ley 61/1978 y en virtud del cual pueden tributar estas rentas es el de los rendimientos del patrimonio de la entidad cuando su uso se halle cedido. Pero resulta que en el supuesto concreto de las Letras del Tesoro nos encontramos desde el punto de vista jurídico ante un contrato de préstamo (la Letra del Tesoro es un valor negociable que documenta un préstamo de dinero), y en el contrato de préstamo según el artículo 1.753 del Código Civil no se cede el uso, sino que se cede la propiedad del bien a cambio de que se devuelva otro tanto de la misma especie y calidad, es decir, se traslada el dominio, se cede la propiedad del capital con la condición de retornar ⁷¹. En las Letras del Tesoro no se cede el uso del patrimonio, sino que se produce una sustitución de activos: efectivo a cambio de un valor mobiliario. Por tanto, al no encontramos ante un rendimiento derivado del patrimonio de la entidad cuando su uso se halle cedido, resulta que los rendimientos de las Letras del Tesoro no estarían exceptuados de la exención que establece el artículo 5.2 y, por consiguiente, estarían exentos ⁷².

⁶⁹ Letras f) y g) del número 2 del artículo 1.º del Real Decreto 2027/1985, que desarrolla la Ley 14/1985.

⁷⁰ El artículo 8 de la Ley 14/1985 exceptúa de la retención a los rendimientos de las Letras del Tesoro. La no obligación de retener se declara también en la disposición adicional primera del Reglamento del IRPF aprobado por el Real Decreto 1841/1991, de 30 de diciembre. Asimismo esta excepción a la obligación de retener se establece en el artículo 57 a) del Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades.

⁷¹ El artículo 1.740 del Código Civil establece: «Por el contrato de préstamo, una de las partes entrega a la otra, o alguna cosa no fungible para que use de ella por cierto tiempo y se la devuelva, en cuyo caso se llama comodato, o dinero u otra cosa fungible, con condición de devolver otro de la misma especie y calidad, en cuyo caso conserva simplemente el nombre de préstamo».

A su vez, el artículo 1.753 del Código Civil establece que: «El que recibe en préstamo dinero u otra cosa fungible, adquiere su propiedad, y está obligado a devolver al acreedor otro tanto de la misma especie y calidad».

⁷² Entre la doctrina que considera admisible una interpretación como la señalada puede citarse: J. A. DEL CAMPO ARBULO, «Presente y futuro del régimen fiscal de las fundaciones en España», *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 219, 1992, pág. 515; F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GÜREN, *Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos*, Ed. EDERSA, Madrid, 1998, págs. 41-46; E. GIMÉNEZ-REYNA, intervención en el *X Encuentro sobre fiscalidad de las fundaciones en el horizonte de 1992*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1991, págs. 62 y 63; J. L. PÉREZ DE AYALA, Ponencia en el *X Encuentro sobre fiscalidad de las fundaciones en el horizonte de 1992*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1991, págs. 53, 61, 62 y 63. Asimismo en «Tributación de asociaciones y fundaciones», ponencia celebrada el día 28 de marzo de 1995 en el marco del curso *La Ley 30/1994 de mecenazgo y sus novedades fiscales*, organizado por el Centro de Estudios Ignacio de Loyola y celebrado en Madrid. También en «El estatuto fiscal de las fundaciones», en VV.AA., *En torno a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1995; F. SÁNCHEZ PINILLA, «Fiscalidad de los ingresos de las fundaciones», en VV.AA., *VI Jornada sobre Fiscalidad de*

A pesar de las interpretaciones anteriores la Administración Tributaria siempre se pronunció afirmando la tributación de los rendimientos de las Letras del Tesoro obtenidos por las entidades parcialmente exentas, al calificar tales rendimientos como derivados del patrimonio cuando su uso se halla cedido y por ello no amparados por la exención del artículo 5.2 de la Ley 61/1978⁷³.

Desde nuestro punto de vista los rendimientos de las Letras del Tesoro no gozaban de exención en la Ley 61/1978, aunque para llegar a esta conclusión nos basamos en una argumentación más elaborada que la de la Dirección General de Tributos, pues ésta más que argumentar se limita a afirmar que son rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido.

Ante todo es preciso reconocer que los rendimientos procedentes de las Letras del Tesoro no derivan en estrictos términos jurídico-privados de la cesión de uso del patrimonio, sino que como en todo préstamo (salvo en el comodato) lo que existe es una transmisión de la propiedad del bien a

Fundaciones, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1988, págs. 94, 95, 100. A. VILLAGRÁN, «Problemas planteados por el Proyecto de Ley de Incentivos Fiscales», en VV.AA., *XI Encuentro sobre fiscalidad de las fundaciones. Sobre tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones en el horizonte europeo 1992-1993*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1992, pág. 127.

Hemos de precisar que GIMÉNEZ-REYNA reconoce que esta consecuencia es un fenómeno no previsto, ni querido por la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero dado que las exenciones deben interpretarse en sus estrictos términos, según la redacción de la Ley cabe la exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro, al no encontramos ante ninguno de los componentes de renta exceptuados de la exención. También PÉREZ DE AYALA reconoce que no era intención del legislador de 1978 exonerar de tributación a los rendimientos de las Letras del Tesoro, sin embargo opina que a partir de la Ley 14/1978 se puede admitir la exención de dichos rendimientos.

⁷³ Contestación de la Dirección General de Tributos a Consulta de 3 de mayo de 1993 (Puede consultarse en Repertorio de Consultas Tributarias, Ed. Centro de Estudios Financieros, Marginal núm. 397). La cuestión que se planteaba en la consulta es la tributación de los rendimientos derivados de depósitos en eurodivisas y Letras del Tesoro de una diputación provincial. La Dirección General de Tributos afirma que en cuanto los rendimientos de las Letras del Tesoro se califican como rendimientos implícitos del capital mobiliario, en contraprestación de la captación o utilización de capitales ajenos, nos encontramos ante rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halla cedido y por consiguiente ante rendimientos no exentos.

También en Contestación a Consulta planteada a la Dirección General de Tributos de 14 de septiembre de 1989 se consideran no exentos los rendimientos derivados de las suscripción de Letras del Tesoro por un Ayuntamiento (puede consultarse en *Estudios Financieros*, n.º 99, págs. 23 y 24; también en *CISS. Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales.*, y en J. HERRERO MADARIAGA; A. RANCAÑO MARTÍN; G. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Impuesto sobre Sociedades. Normativa básica y doctrina administrativa concordada*, Ed. Comares, Granada, 1995, 24).

A través del programa INFORMA de Asistencia al Contribuyente, la Agencia Estatal de Administración Tributaria se ha pronunciado también a favor de la no exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro: «Los rendimientos derivados de las Letras del Tesoro no están amparados por la exención (rendimientos del patrimonio cedido) y, por tanto, al tratarse de rentas que no han soportado la retención, se integran en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, tributando al tipo previsto en las Leyes de Presupuestos para estas Entidades (en 1990 y 1991, el 25%). Puede consultarse en J. HERRERO MADARIAGA; A. RANCAÑO MARTÍN; G. GONZÁLEZ SÁNCHEZ, *Impuesto sobre Sociedades. Normativa ...*, *ob. cit.*, pág. 41.

Véase, asimismo, la contestación a la pregunta formulada por un contribuyente sobre la tributación de los rendimientos de Letras del Tesoro suscritos por el albacea de una herencia yacente, como consecuencia de la venta de un inmueble legado, por disposición testamentaria, a varias entidades religiosas (últ. *ob. cit.*, pág. 30).

A. CARO CEBRIÁN también consideraba que se sometían a imposición los rendimientos de las Letras del Tesoro, basándose para llegar a tal conclusión exclusivamente en la Contestación de la Dirección General de Tributos de 14 de septiembre de 1989 («Las entidades exentas en el Impuesto sobre Sociedades», *Carta Tributaria*, n.º 162. Monografías, pág. 9).

cambio de que se devuelva otro tanto de la misma especie y calidad. No obstante, la posición doctrinal que mantenía la exención de este tipo de rentas se basaba en una interpretación excesivamente literal de la normativa entonces vigente, con olvido de una interpretación finalista y sistemática de la misma. Entendemos que atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad del precepto, al que habrá que estar primordialmente en virtud de lo que establece el artículo 23.1 de la Ley General Tributaria en conexión con el artículo 3 del Código Civil ⁷⁴, no se puede sostener que los rendimientos de las Letras del Tesoro resultasen exentos a tenor de lo establecido en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978.

La interpretación que lleva a la exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro está excesivamente apegada al estricto sentido jurídico de la expresión, que no siempre debe mantenerse, cuando del espíritu o finalidad del precepto puede deducirse que el término se utilizó en su sentido técnico o usual, ya que como dispone el artículo 23 de la Ley General Tributaria: «En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas, se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda».

Desde nuestro punto de vista, cuando el legislador utiliza la expresión rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido, lo hace para contraponerlo con los rendimientos que derivan del patrimonio que la entidad utiliza directamente, y que por tanto no cede a terceros. La referencia legal a los rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido se utiliza en el sentido de «los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a explotaciones económicas», para distinguirlo del que se utiliza en las citadas explotaciones ⁷⁵. En la Ley 61/1978 para que un patrimonio no afecto a explotaciones económicas generase rendimientos susceptibles de tributar debía cederse, por eso entendemos que se utiliza la expresión rendimientos derivados del patrimonio cuyo uso se halle cedido, para aludir a los rendimientos que proceden de la cesión de elementos patrimoniales en general. Veamos si este sentido se adecua mejor al espíritu y finalidad del precepto que el estrictamente jurídico-privado.

⁷⁴ El artículo 23.1 de la Ley General Tributaria dispone: «Las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho», y según establece el artículo 3 del Código Civil: «Las normas se interpretarán según el sentido de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas».

⁷⁵ Téngase en cuenta que el artículo 3 de la Ley 61/1978, del Impuesto sobre Sociedades establecía lo siguiente:

«2. Componen la renta del sujeto pasivo:

- a) Los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas.
- b) Los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las letras anteriores.
- c) Los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en esta Ley».

De forma más explícita el artículo 5 del Reglamento establece:

2. Se consideran rendimientos obtenidos por el sujeto pasivo:

- a) Los procedentes de las actividades económicas de toda índole de las que sea titular.
- b) Los derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a una explotación económica.
- c) Los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyan su objeto social o su finalidad específica».

La finalidad del artículo 5.2 de la Ley 61/1978 no era dejar sin someter a tributación las rentas procedentes de Letras del Tesoro. Estas rentas en principio recibían la calificación de incrementos de patrimonio, no existiendo duda alguna de que les afectaba la excepción a la exención que para aquéllos se establecía en el artículo 5.2 de la citada Ley. No creemos que porque la Ley 14/1985 pasara a considerar aquellas rentas como rendimientos derivados del capital mobiliario, sin estar sometidas a retención, se pueda llevar estas rentas al ámbito de la exención del artículo 5.2 de la Ley 61/1978. En la redacción original del artículo 5 de la Ley 61/1978 no había intención alguna de dejar exentas a estas rentas. El motivo que llevó al legislador a considerar este tipo de rentas como rendimientos del capital mobiliario sin retención, no tiene nada que ver con el posible deseo de reconducir las mismas a la exención del Impuesto sobre Sociedades para las entidades parcialmente exentas. Por ello, consideramos que en ningún momento el legislador, ni en la Ley 61/1978 ni tras la Ley 14/1985, pretendió la exención de estas rentas.

Asimismo, es importante tener presente que en el artículo 5 de la Ley 61/1978 el ámbito objetivo de la exención se definía de forma negativa, es decir, por exclusión: se mencionan expresamente cuáles son las rentas no exentas, estando exenta cualquier otra no expresamente excluida. Ésta es también la técnica que se empleaba en el artículo 349.3 del Reglamento de 1982. Pero en el número primero de este último artículo también se definía de forma positiva el ámbito de la exención: «La exención de las Entidades a que se refiere el artículo 30 de este Reglamento abarcará a los rendimientos obtenidos, directa o indirectamente, por el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica». Si el ámbito de la exención abarcaba a estos rendimientos que se mencionaban en este artículo 349.1 del Reglamento, no se puede mantener la exención de los rendimientos de las Letras del Tesoro, pues difícilmente se podía entender que una entidad parcialmente exenta tuviese como objeto social o finalidad específica la actividad consistente en la suscripción o compra de Letras del Tesoro ⁷⁶.

Pero es que además los rendimientos exentos a los que aludía el artículo 349.1 del Reglamento de 1982 coincidían precisamente con el componente de la renta que aparecía contemplado en el artículo 5.2.c) de dicho Reglamento: «Los procedentes directa o indirectamente de las actividades que constituyen su objeto social o su finalidad específica», desarrollado luego en el artículo 10: «Se considerarán rendimientos sujetos aquellos que, sin proceder de explotaciones económicas o de *cesión de elementos patrimoniales*, se deriven directa o indirectamente de las actividades que constituyan el objeto social o la finalidad específica del sujeto pasivo» ⁷⁷.

⁷⁶ Resulta también significativo que gran parte de la doctrina que mantuvo las interpretaciones favorables a la exención de las Letras del Tesoro, basándose exclusivamente en que jurídicamente al no haber cesión de uso del patrimonio no nos encontrábamos ante ninguno de los componentes expresamente excluidos del ámbito de la exención del artículo 5.2 de la Ley 61/1978, es la que luego ha recurrido precisamente al artículo 349.1 del Reglamento de 1982 para mantener la exención de los rendimientos derivados de las explotaciones económicas cuando éstas coincidan con el objeto social o finalidad específica de la entidad.

⁷⁷ La cursiva es nuestra.

Téngase en cuenta que el artículo 8 de la Ley 14/1985, que es el que excluía de retención a los rendimientos de las Letras del Tesoro, llevaba por título «contraprestaciones por la cesión de capitales ajenos excluidos de retención»⁷⁸. Es decir, para referirse a los rendimientos de las Letras del Tesoro empleaba la expresión «contraprestación por la cesión de capitales», y precisamente el artículo 10 del Reglamento de 1982 para que nos encontrásemos ante el componente de la renta exenta exigía que no se tratase de rendimientos procedentes de la cesión de elementos patrimoniales.

Por consiguiente, de una interpretación del espíritu y finalidad de las normas se desprende que los rendimientos de las Letras del Tesoro no estaban exentos en ningún supuesto en la Ley 61/1978⁷⁹. Por ello, como el Acuerdo Económico copió la expresión rendimientos derivados del patrimonio cuando su uso se halle cedido de los proyectos de ley del Impuesto sobre Sociedades, consideramos que en el Acuerdo se utilizó también esta expresión con ese sentido: elementos patrimoniales que no se utilizan de forma directa por el sujeto pasivo (en las explotaciones económicas) y que se ceden a terceros mediante contraprestación, siempre que no reciban otra calificación fiscal diferente (como podía ser la de incrementos de patrimonio).

Esta interpretación es plenamente congruente con el propio espíritu del Acuerdo, que quiere dejar sin someter a tributación exclusivamente el patrimonio de las entidades eclesíásticas que no produzca rendimientos⁸⁰. Esta exégesis que venimos defendiendo es la que se contempla en la norma

⁷⁸ La cursiva es nuestra.

⁷⁹ Lo único que ocurrió es que hasta la Ley 14/1985 resultaba claro que las rentas que derivan de las Letras del Tesoro no estaban exentas ni en la letra ni en el espíritu de la Ley, ya que se consideraban incrementos de patrimonio, mientras que tras la Ley 14/1985 las mismas rentas siguen sin estar exentas en el espíritu de la Ley aunque de la letra de la misma pueda desprenderse otra cosa, al no encontrarnos en términos jurídicos ni ante rendimientos de explotaciones económicas, del patrimonio cuyo uso se halla cedido, sometidos a retención, ni incrementos de patrimonio.

⁸⁰ Uno de los principios fundamentales que inspira el Acuerdo es que las entidades de la Iglesia tributen por las rentas que se originan como consecuencia de la transmisión de bienes o derechos (es decir, cuando obtienen una renta), pero no tributen por su simple titularidad. Ya en los borradores de acuerdo que se fueron elaborando por las partes aparecía de forma clara este principio. Así el borrador elaborado por los representantes de la Nunciatura el 17 de julio de 1978 establecía en el artículo III.5 lo siguiente: «Las entidades citadas en el número 1 quedarán sujetas, sin ninguna especialidad, (...) a los impuestos que gravan las plusvalías que obtengan por la transmisión de sus bienes inmuebles, pero sin que estos tributos puedan serles exigidos en modalidad de Tasa de Equivalencia o en cualquier otra que se devengue sin que se haya producido la transmisión de los bienes gravados» (*Concordato Santa Sede, cit.*, tomo III, documento núm. 55, pág. 46).

Precisamente la exención en los impuestos sobre el patrimonio en el apartado B) del artículo IV.1 del Acuerdo Económico, y la exención en la Tasa de Equivalencia y contribuciones especiales en el artículo IV.1.C) del mismo, son una clara plasmación de este principio.

A este principio también se hace referencia de forma expresa en la Comunicación Circular de 4 de octubre de 1985 del Secretario de Estado de Hacienda, dirigida a los Delegados de Hacienda Especiales, en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, sobre la aplicación de las Tasas Locales a las Entidades Eclesíásticas. En la misma se afirma que «Uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos».

Principio al que también alude el Tribunal Económico-Administrativo Central en resoluciones de 28 de octubre de 1987 y 15 de diciembre de 1988 (pueden consultarse, respectivamente, en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 203, 1989, pág. 1.251, y en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 208, 1990, pág. 995).

cuarta del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, pues cuando aclara e interpreta el Acuerdo Económico excluye de la exención en el Impuesto sobre Sociedades a «los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio», sin hacer ningún tipo de referencia a la cesión de *uso*. Entendemos que con buen criterio en la norma cuarta se ha especificado la auténtica exclusión a la exención.

III. LA NO EXENCIÓN DE LOS RENDIMIENTOS SOMETIDOS A RETENCIÓN

Estos rendimientos no se encuentran amparados por la exención, así lo establecen expresamente el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico y la disposición interpretativa cuarta del Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Estas rentas no exentas no presentan ninguna peculiaridad con respecto al resto de rentas a las que tampoco alcanza la exención, integrándose con ellas a la hora de determinar la base imponible del Impuesto. Esta aclaración es importante porque, como seguidamente veremos, no ha sido ésta la interpretación que se ha seguido durante gran parte de la vigencia del Acuerdo Económico.

El problema surgió a raíz de la denominada cuota mínima de los rendimientos sometidos a retención que se estableció para las entidades del artículo 5.2 de la Ley 61/1978 a partir del 1 de enero de 1983, fecha de entrada en vigor del Real Decreto-Ley 24/1982, que dispuso en su artículo 17.3 que «Los rendimientos sometidos a retención obtenidos por entidades exentas del Impuesto sobre Sociedades seguirán limitando su tributación en cuanto a ellos al importe de dichas retenciones, sin que se integren, por tanto, con las restantes rentas excluidas del ámbito de la exención»⁸¹. Por ser esta problemática una de las que más ha contribuido a «judicializar» el Acuerdo Económico nos ocupamos de ella a continuación.

La aplicación del mismo principio es el que llevó a la Comisión Técnica Iglesia-Estado español a disponer en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 que las entidades del artículo IV.1 del Acuerdo Económico no tributarán en el Impuesto sobre Sociedades por razón de rendimientos presuntos o imputados o por cualquier concepto que no responda a rendimientos realmente obtenidos (norma interpretativa séptima del Acuerdo de 10 de octubre de 1980).

⁸¹ Según su disposición final primera surtía efectos para los ejercicios iniciados a partir del 1 de enero de 1983. El artículo 18.3 de la Ley 5/1983 (esta Ley deroga, en su disposición final, el Real Decreto-Ley 24/1982, ya que constituye la tramitación parlamentaria como Ley de este último) reproduce literalmente el artículo 17.3 del Real Decreto-Ley.

A partir de ese momento las sucesivas leyes de presupuestos, cuando establecen el tipo de gravamen aplicable a las entidades parcialmente exentas, siguen, como no podía ser de otra forma, la misma solución adoptada por el Real Decreto-Ley 24/1982 y la Ley 5/1983. Así, el artículo 28 de la Ley 9/1983, de 13 de julio, de Presupuestos Generales del Estado para 1983 establece: «Uno. En el ejercicio de 1983, el tipo de gravamen aplicable en el Impuesto sobre Sociedades será: (...)

b) Las entidades a que se refiere el epígrafe e) apartado 2 del artículo 5 de la Ley del impuesto tributarán al tipo del 18%. Este tipo no afectará a los rendimientos sometidos a retención.

Posteriormente el artículo 30 de la Ley 44/1983, de 28 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1984 estableció: «Los tipos de gravamen aplicables en el Impuesto sobre Sociedades para los ejercicios que se inicien dentro del año 1984 serán los siguientes: (...)

d) Las entidades a que se refiere el epígrafe e) del apartado 1 y del apartado 2 del artículo 5 de esta Ley tributarán al tipo del 18%. Este tipo no afectará a los rendimientos que hayan sido objeto de retención, que limitarán su tributación, en cuanto a ellos, a la cuantía de ésta».

Las leyes de presupuestos sucesivas siguen literalmente la redacción de la de 1984 en relación al punto que analizamos, salvo en el importe del tipo de gravamen que pasó primero al 20% y posteriormente al 25%.

1. La tributación mínima de los rendimientos sometidos a retención: naturaleza jurídica y consecuencias de su aplicación para las entidades parcialmente exentas.

La denominada cuota mínima se trataba realmente de un impuesto real o de producto ⁸², independiente y autónomo del Impuesto sobre Sociedades. En nuestra opinión su única conexión con el Impuesto sobre Sociedades era que se sometían a este impuesto de producto precisamente los rendimientos que estaban sometidos a retención por el Impuesto sobre Sociedades. Es decir, era preciso delimitar previamente qué rendimientos estaban sometidos a retención por el Impuesto sobre Sociedades para saber qué rentas iban a tributar por el impuesto de producto y no a través del Impuesto sobre Sociedades. Esto evidentemente suponía una incorrección técnica, pues era ilógico que no tributasen en el Impuesto sobre Sociedades los rendimientos que estaban sometidos a retención por dicho impuesto.

Asimismo, hemos de subrayar que no nos encontrábamos estrictamente ante una cuota mínima o imposición mínima, aun cuando reiteradamente fue denominada así ⁸³. Se trataba de una tributación autónoma y separada que se limitaba al importe de la retención. Es decir, era una imposición única, que no era máxima ni mínima, tributándose exclusivamente por la cantidad sometida a retención, ni más ni menos ⁸⁴. A diferencia de lo que ocurría en la legislación precedente a la Ley 61/1978,

⁸² Indudablemente es un impuesto que grava la renta del sujeto pasivo procedente de una determinada fuente y no la renta global del mismo, por lo que concurren las características definitorias de los impuestos reales o de producto en tanto en cuanto el impuesto puede establecerse sin tener en cuenta para nada la persona que recibe la renta.

Así lo reconoce la totalidad de la doctrina: A. ARRÁEZ, Presentación del n.º 41 de la *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, 1983, pág. 261; J. BUENO PARALS, «El sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades», *Revista Española de Financiación y Contabilidad*, n.º 41, 1983, pág. 284; J. A. del CAMPO ARBULO, «Régimen fiscal actual de las fundaciones en España», en VV.AA., *Hacia un nueva Ley de Fundaciones*, Ed. Fundación Marcelino Botín, Santander, 1992, pág. 164; R. FALCÓN Y TELLA, «Exenciones, beneficios fiscales y derechos adquiridos en el Impuesto sobre Sociedades», *Crónica Tributaria*, n.º 58, 1989, págs. 57 y 67; J. L. DE JUAN PEÑALOSA, «Legislación fiscal española: discriminación contra las fundaciones» en VV.AA., *VII Jornadas sobre fiscalidad de las fundaciones*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1989, pág. 72; J. L. PÉREZ AYALA, «Impuesto sobre Sociedades (artículo 5)», en N. AMORÓS RICA, *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo IV, vol. 1.º, Ed. Edersa, Madrid, 1986, págs. 173 y 174; M. T. MORIÉS JIMÉNEZ, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1996, pág. 100; etc.

En el mismo sentido se pronuncia el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 29 de julio de 1991: «(...) que en virtud de los citados Real Decreto-Ley 24/1982 y Ley 5/1983, se ha abierto paso en cuanto a los mismos (los sujetos pasivos exentos) a una forma analítica e independiente o impuesto de producto sobre los rendimientos del capital mobiliario que obtengan...». Puede consultarse en *Jurisprudencia Tributaria*, ob. cit., págs. 80/C-32 y 80/C-33.

⁸³ Sin duda por el influjo de la legislación precedente donde como es sabido existía la cuota mínima sobre las rentas del capital.

⁸⁴ El profesor C. ALBIÑANA tampoco considera correcto denominar como mínima a la tributación que soportaban los rendimientos sometidos a retención obtenidos por las entidades parcialmente exentas, ya que se trataba de una tributación autónoma y separada para las entidades parcialmente exentas («Comentario al artículo 29 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades», en VV.AA., *Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Escuela de Inspección Financiera y Tributaria. Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid. 1984, pág. 43), sin que se pueda calificar a este impuesto de mínimo, «pues no lo soportan las entidades que no tengan rendimientos de dicha clase, ni se enfrenta este gravamen con ningún otro respecto de los rendimientos del capital mobiliario», (*Sistema tributario español y comparado*, 2.ª edición, Ed. Tecnos, Madrid, 1992, pág. 627).

no cabía un incremento de la tributación en relación con los rendimientos sometidos a retención al producirse su integración con el conjunto de rentas que tributaban por el Impuesto sobre Sociedades, ya que no se procedía a la integración de estas rentas en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades.

Un juicio desfavorable merece también el que como consecuencia de la tributación autónoma y separada de los rendimientos sometidos a retención que se estableció en la Ley 5/1983, la retención a cuenta dejase de ser tal figura cuando se aplicaba a las entidades parcialmente exentas y adquiriese auténtica naturaleza contributiva. Entendemos que no se utilizó el instrumento técnico adecuado para conseguir el objetivo propuesto de someter a tributación de una manera autónoma y separada a los rendimientos sometidos a retención. Ello provocó que se «violentase» la naturaleza de la retención a cuenta, «desnaturalizándose» esta institución que dejó de ser una obligación a cuenta de una cuota ulterior pendiente de devengo definitivo, para convertirse en un auténtico tributo ⁸⁵.

El hecho de que la retención a cuenta dejó de ser tal para convertirse en un impuesto autónomo de carácter real, trajo como consecuencia que la entidad que retenía a una entidad exenta ya no fuese un retenedor del tributo, sino que pasase a ser un auténtico sustituto del contribuyente ⁸⁶.

Por último, el impuesto de producto que gravaba los rendimientos sometidos a retención obtenidos por las entidades parcialmente exentas se articulaba con el Impuesto sobre Sociedades a través del establecimiento en este último ⁸⁷ de una exención técnica ⁸⁸, ya que pese a la redacción del artículo 5.3 de la Ley 61/1978 ⁸⁹ una interpretación sistemática de la misma, tras la reforma intro-

Tampoco el profesor R. FALCÓN considera el término adecuado, ya que se trataba de una tributación única (mínima y máxima a la vez) y autónoma, («Exenciones, beneficios...», *ob. cit.*, pág. 57). Asimismo, M. T. MORIES JIMÉNEZ, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, *ob. cit.*, pág. 101.

⁸⁵ Como ha señalado GOTA LOSADA: «las retenciones son por su propia naturaleza susceptibles de devolución de manera que si se pretendía decir lo contrario, el concepto utilizado es el menos apropiado», («Tratado...», tomo III, *ob. cit.*, pág. 543).

⁸⁶ De la misma opinión son C. ALBIÑANA, *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª edición, *ob. cit.*, pág. 626; y J. A. SÁNCHEZ GALIANA, Prólogo a la obra de la profesora R. PALLARÉS RODRÍGUEZ, *Las exenciones tributarias en el Impuesto sobre Sociedades*, Ed. Instituto de Estudios Fiscales y Marcial Pons, Madrid, 1995, pág. 10.

⁸⁷ Así lo ha señalado R. FALCÓN Y TELLA, «Exenciones, beneficios...», *ob. cit.*, págs. 56 y 57; y M. T. MORIES JIMÉNEZ, *La retención a cuenta en el Impuesto sobre la Renta...*, *ob. cit.*, pág. 101.

⁸⁸ Como es sabido las exenciones técnicas pretenden evitar la concurrencia de gravámenes sobre una misma capacidad económica. Para ello se establece la exención técnica en uno de los tributos concurrentes, como en este caso sería el Impuesto sobre Sociedades. No suponen por ello ninguna violación del deber de contribuir, sino que simplemente pretenden evitar supuestos de doble imposición encontrando su fundamento en el propio principio de capacidad económica. Sobre el concepto de exención técnica puede verse: C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *Sistema tributario español y comparado*, 2.ª edición, *ob. cit.*, pág. 86; P. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, *ob. cit.*, págs. 100-105; J. L. PÉREZ DE AYALA, «El concepto de exención técnica en la Orden de 19 de octubre de 1976», en *Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública*, n.º 127, 1977, pág. 122; y J. F. PONT CLEMENTE, *La exención tributaria. Análisis jurídico general con especial aplicación al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y al IVA*, Ed. Edersa, Madrid, 1986, págs. 83-85.

⁸⁹ «Las exenciones a que se refieren los dos números anteriores no alcanzarán en ningún caso a los rendimientos sometidos a retención por este impuesto».

ducida por la Ley 5/1983, permitía llegar a la conclusión de que la exención en el Impuesto sobre Sociedades sí afectaba a los rendimientos sometidos a retención que no se incluían, por ello, en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades. Así también se deducía de la lectura del Reglamento del Impuesto.

Por otro lado, el régimen de tributación mínima ocasionaba unos tremendos perjuicios a las entidades sometidas a la misma. Estos perjuicios en unas ocasiones eran consecuencia inmediata de la imposición mínima, y en otras consecuencia mediata de su existencia. Por consecuencias inmediatas entendemos aquellas que derivaron directamente de lo establecido en el Real Decreto-Ley 24/1982 y en la Ley 5/1983 sin necesidad de la promulgación de otras normas, mientras que por consecuencias mediatas consideramos aquellas que, si bien derivan del establecimiento de una imposición mínima a través de las normas anteriores, requirieron la aparición de otras normas jurídicas para que produjesen todos sus efectos.

Entre los perjuicios inmediatos ocasionados a estas entidades por el establecimiento de la denominada cuota mínima tenemos los dos que seguidamente apuntamos.

En primer lugar, al no integrarse los rendimientos sometidos a retención en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, se impedía la suma algebraica con los otros tipos de rentas no amparadas por la exención (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos del patrimonio cedido, y los incrementos y disminuciones de patrimonio) y, por consiguiente, la compensación que entre un tipo de rentas y otras podría originarse en el supuesto de que la entidad obtuviese pérdidas en una explotación económica o tuviese disminuciones de patrimonio. Ello conllevaba que la entidad tributase por los rendimientos sometidos a retención, a diferencia de cualquier otra entidad sometida al Impuesto sobre Sociedades, aun cuando por el resto de sus fuentes de renta obtuviese pérdidas cuantiosas ⁹⁰.

⁹⁰ Esta circunstancia se agravaba aún más si tenemos en cuenta que muchas de las entidades parcialmente exentas no tienen fin de lucro, a diferencia de lo que ocurre con las sociedades mercantiles, por lo que normalmente por sus explotaciones económicas no van a tener beneficios, sino más bien a la inversa: a la hora de fijar el precio a cobrar por los servicios que prestan o los bienes que entregan el criterio del beneficio no va ser el determinante.

Téngase en cuenta, además, que merced a lo que acabamos de apuntar de que estas entidades normalmente suelen tener pérdidas en sus explotaciones económicas de una forma continuada, era muy difícil que se produjese la compensación de pérdidas hacia adelante, es decir, en los cinco ejercicios siguientes, salvo que se obtuviese un incremento de patrimonio. Esta circunstancia hacía que la compensación fiscal de pérdidas que establecían los artículos 18 de la Ley 61/1978 y 156 del Reglamento, aunque resultaba jurídicamente aplicable a las entidades parcialmente exentas conforme establecía el artículo 352 del Reglamento, en realidad se mostrase muy poco operativa para este tipo de entidades.

Por todo ello, si una entidad de este tipo obtenía pérdidas, en la práctica se hacía casi imposible su compensación, tanto a nivel del ejercicio económico en el que se obtuvieron, al no permitirse su compensación con los rendimientos sometidos a retención, como en los cinco ejercicios venideros, pues era difícil que estas entidades obtuviesen otras rentas de contenido positivo en una cuantía importante.

En segundo lugar, y dado que la retención se aplica sobre ingresos brutos, y el importe de la misma era la tributación a que se iban a ver sometidos los rendimientos sujetos a retención obtenidos por las entidades parcialmente exentas, el perjuicio fiscal derivaba de la imposibilidad de tener en cuenta los gastos deducibles que eran necesarios para la obtención de los rendimientos sometidos a retención ⁹¹.

Además, y como consecuencia del establecimiento de esta tributación autónoma y separada de los rendimientos sometidos a retención, se derivaron de forma mediata otros resultados perjudiciales para las entidades parcialmente exentas.

En primer lugar, la aprobación de la Ley 14/1985, de 29 de mayo, sobre Régimen Fiscal de Determinados Activos Financieros, agravó de modo indirecto los problemas que apuntamos con anterioridad, pues amplió el ámbito de los rendimientos sometidos a retención: pasaron a conceptuarse como rendimientos del capital mobiliario rentas que antes tenían la calificación de incrementos de patrimonio ⁹².

En segundo lugar, se suprimió la aplicación de la deducción por doble imposición de dividendos para las entidades parcialmente exentas ⁹³. En efecto, la disposición adicional primera, número tercero, de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas y de las sociedades de desarrollo industrial y regional modificó el artículo 24.1 de la Ley 61/1978, e impidió aplicar la deducción por doble imposición de dividendos a las entidades exentas del artículo 5 por los dividendos que percibían. La supresión de la aplicación de la deducción se debió a la postura de la Administración que, conforme al Real Decreto 2731/1981, de 19 de

⁹¹ El perjuicio se originaba siempre que el tipo de gravamen de las entidades parcialmente exentas fuese inferior o igual al tipo de retención, que es lo que vino ocurriendo siempre, salvo en el ejercicio 1983 en el que el tipo de gravamen fue del 18% y el tipo de retención del 16%.

M. MIER MENES cifró cuantitativamente este perjuicio en una cantidad igual al resultado de aplicar a los gastos necesarios para obtener los rendimientos sujetos a retención en la fuente, el tipo de gravamen que cada año resultase de aplicación a las entidades parcialmente exentas, («El Impuesto sobre...», *ob. cit.*, pág. 373).

⁹² Podemos señalar como nuevos rendimientos del capital mobiliario a partir de la Ley 14/1985:

- a) La diferencia entre el importe satisfecho en la emisión, primera colocación o endoso y el comprometido a reembolsar al vencimiento, en aquellas operaciones cuyo rendimiento se fije, total o parcialmente, de forma implícita a través de toda clase de títulos o efectos.
- b) La diferencia entre los precios en las transmisiones de toda clase de títulos y efectos con rendimiento implícito (letras f) y g) del número 2 del artículo 1.º del Real Decreto 2027/1985, que desarrolla la Ley 14/1985).

⁹³ En términos cuantitativos la no aplicación de esta deducción supone un perjuicio que asciende al 50% del resultado de aplicar a los dividendos percibidos el tipo de gravamen de la entidad parcialmente exenta.

Téngase en cuenta que incluso conforme al artículo 24.2.b) de la Ley 61/1978 una sociedad podría no llegar a tributar por los dividendos que recibiese de una sociedad que dominase, directa o indirectamente, en más del 25%, ya que en este caso la deducción por doble imposición de dividendos se elevaba al 100%.

Es decir, como ha señalado J. L. DE JUAN PEÑALOSA, se daba la paradoja de que si una entidad parcialmente exenta tenía más del 25% del capital de una sociedad de la que recibía dividendos tributaba al 25% por los mismos, mientras que si fuera una sociedad anónima la que poseía más del 25% del capital no tributaba en su Impuesto sobre Sociedades por los dividendos percibidos, («Fiscalidad de las fundaciones en el Horizonte del 92», en VV.AA., *Horizonte fiscal de las fundaciones. Europa 1990-1992*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1990, pág. 75).

octubre, sostenía que para las entidades parcialmente exentas existía una imposición mínima y, por ello, no se podía aplicar esta deducción porque si no dejaría de existir esta tributación mínima. Además sería técnicamente poco correcto que se aplicase una deducción a nivel de la cuota del impuesto, cuando en los proyectos del Reglamento del Impuesto que por aquellas fechas ya circulaban no se integraban en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades parcialmente exentas los rendimientos sometidos a retención.

En tercer lugar, la elevación, y en muchas ocasiones por motivos no fiscales sino de política económica, del tipo aplicable a las retenciones. Ello provocó que se incrementase el importe de la imposición mínima sobre los rendimientos sometidos a retención obtenidos por las entidades parcialmente exentas y, lo que es más grave, que aumentase el tipo de gravamen aplicable al resto de rentas no amparadas por la exención.

Esto último se debió a que el legislador se vio en la obligación de elevar el tipo de gravamen aplicable a las entidades parcialmente exentas, modificando el artículo 23.3 de la Ley 61/1978, cuando elevaba el tipo de retención ⁹⁴. Este fenómeno de arrastre consistente en que a un incremento del

⁹⁴ Esto se confirma plenamente si realizamos un recorrido desde 1979 comparando el tipo de retención con el tipo de gravamen que el artículo 23.3 Ley 61/1989 estableció para las entidades parcialmente exentas:

- a) En 1979, 1980 y 1981 ambos tipos fueron del 15%.
- b) En 1982 el tipo de retención fue del 16% y el tipo de gravamen para las entidades parcialmente exentas fue del 15%. Téngase en cuenta que este año y el siguiente son los años de mayor problemática doctrinal y administrativa en relación con el problema de la denominada cuota mínima, posiblemente por ello el legislador aún no equiparó ambos tipos.
- c) En 1983 el tipo de retención fue del 16% y el tipo de gravamen fue del 18%.
- d) En 1984, 1985 y 1986 ambos tipos fueron del 18%.
- e) En 1987 y 1988 ambos tipos fueron del 20%.
- f) En 1989 ambos tipos fueron del 20% hasta el 7 de julio y, a partir del 8 de julio (tras la publicación del Real Decreto-Ley 5/1989, de 7 de julio, BOE de 8 de julio) fueron del 25%. Esta disposición constituye una prueba palpable de cómo el legislador experimenta ese fenómeno de arrastre que venimos comentando. Obsérvese que el tipo de retención se modifica en el artículo 1 del Real Decreto-Ley, y el tipo de gravamen de las entidades parcialmente exentas en el artículo 3 (previamente en el artículo 2 se modificó el tipo de gravamen de otras entidades que sufren este fenómeno de arrastre: nos referimos al tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades aplicables a no residentes sin establecimiento permanente).

Es más, en la Exposición de Motivos se reconoce de modo explícito que la modificación del importe de las retenciones sobre los rendimientos del capital mobiliario exige otras dos modificaciones: «Por un lado, la referida al tipo de gravamen del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades aplicable a los no residentes que actúan en nuestro país sin mediación de establecimiento permanente. Por otro lado, es necesaria, asimismo, la modificación en los mismos términos del tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades aplicables a las Entidades exentas comprendidas en la letra e) del apartado 1 y en el apartado 2 del artículo 5.º de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre». No creemos que tuviese que coincidir necesariamente tipo de gravamen y tipo de retención (y ello, pese a la existencia de la denominada tributación mínima), pero de hecho el legislador los vino conectando. La conexión entre las modificaciones es todavía más clara, si tenemos en cuenta que se modificó a mitad del ejercicio el tipo de gravamen y no sólo el tipo de retención. No obstante, lo que resulta claro, desde nuestro punto de vista, es que el tipo de gravamen del 25% se aplicaba a todas las rentas no exentas obtenidas en el ejercicio económico si

tipo de retención le siga un incremento del tipo de gravamen llevó a que las rentas no exentas percibidas por las entidades del artículo 5.2 de la Ley 61/1978 pasasen de tributar del 15% en 1978 al 25% en 1995, mientras que para el resto de entidades, como regla general, pasó del 33% inicial al 35% actual.

Las consecuencias e incongruencias que acarreó la imposición mínima, unido al limitadísimo alcance que tenía la exención del artículo 5.2 de la Ley 61/1978, llevó ⁹⁵ a muchas entidades parcialmente exentas ⁹⁶ a la paradoja de intentar la renuncia al régimen de exención y pasar a tributar por el régimen general ⁹⁷.

el devengo del impuesto se producía a partir del 8 de julio, mientras que el importe de la retención del 25%, y por consiguiente de la imposición mínima, sólo regía a partir del 8 de julio. Esto conllevaba que la imposición mínima hasta el 7 de julio fuese del 20%, al tratarse de un tributo de devengo instantáneo que se devenga en el momento de efectuarse la retención, y a partir del 8 de julio fuese del 25%.

Los efectos perniciosos del fenómeno de arrastre que comentamos se aprecian también de forma clara en el presente Real Decreto-Ley. Para percibirlo tan sólo tenemos que recurrir a la Exposición de Motivos del mismo donde se reconoce que se está elevando el tipo de retención con el objetivo de drenar recursos del sistema, de drenar liquidez para desacelerar la demanda interna y controlar la inflación, en lo que según la propia Exposición de Motivos se describe como «(...) una clara manifestación del recurso a la política fiscal a efectos de la consecución de objetivos económicos de drenaje de liquidez».

g) Desde 1990 hasta la fecha de la derogación de la Ley 61/1978 ambos tipos fueron del 25%.

⁹⁵ Tal y como han destacado, entre otros, E. ABRIL ABADÍN, «Proposiciones de Ley sobre Régimen fiscal de fundaciones», en VV.AA., *XI Encuentro sobre Fiscalidad de las Fundaciones. Sobre tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones en el horizonte europeo 1992-1993*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1992, pág. 58; J. A. del CAMPO ARBULO, «Consideraciones sobre el regresivo régimen fiscal de las fundaciones en España», en VV.AA., *Tres estudios sobre fiscalidad de fundaciones 1990 en España*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1990, págs. 62 y 67; A. GOTA LOSADA, *Tratado del Impuesto...*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 740; y J. L. DE JUAN PEÑALOSA, «La legislación fiscal española: discriminación contra las fundaciones», *ob. cit.*, pág. 75.

⁹⁶ Fundamentalmente las que tenían pérdidas en sus explotaciones económicas o disminuciones de patrimonio, y obtenían al mismo tiempo unos cuantiosos rendimientos del capital mobiliario sometidos a retención.

⁹⁷ Es lo que GOTA LOSADA ha calificado como «la gran paradoja de las entidades exentas», ya que lo habitual en la historia de la Hacienda Pública española es que los contribuyentes tratan de acogerse a los regímenes de exención forzando incluso algunas veces «la interpretación de las normas, y otras, quizás excepcionalmente, simulando el cumplimiento de las circunstancias objetivas precisas o al menos declarando que sí concurrían en cada caso concreto. Por el contrario, la Administración Tributaria ha tratado de controlar rigurosamente el cumplimiento de las condiciones objetivas, ha interpretado restrictivamente las normas jurídicas y ha sido, a veces, sin la justificación debida, excesivamente formalista, negando el derecho a la exención por incumplimiento de obligaciones puramente formales, en especial plazos de solicitud, ausencia de determinados escritos, instancias y solicitudes, no sustanciales». En cambio en el caso que nos ocupa, y por primera vez en la Historia de la Hacienda Pública española, ha ocurrido justamente a la inversa: las entidades parcialmente exentas han tratado por todos los medios de salirse del régimen de exención y la Administración ha intentado justamente lo contrario, (*Tratado del Impuesto...*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 729).

Ahora bien, la renuncia al régimen de exención⁹⁸ no fue posible, pues la exención no constituye un derecho subjetivo⁹⁹ renunciable por el sujeto pasivo¹⁰⁰. Así lo ha destacado también el Tribunal Constitucional, quien no admite que en la exención exista un derecho subjetivo al disfrute de la misma, sino que el llamado derecho a la exención se trata simplemente de un elemento de la

⁹⁸ Se ha referido a la posibilidad de la renuncia a la exención T. FRAILA SANTOS, «Devolución de las retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades a entidades exentas», *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982, pág. 79. De forma implícita también alude a dicha posibilidad V. GONZÁLEZ POVEDA, *Impuesto sobre Sociedades*, ob. cit., pág. 94.

⁹⁹ Es cierto que prestigiosa doctrina ha afirmado que las exenciones, al menos algunas de ellas, generan un auténtico derecho subjetivo pleno, de contenido patrimonial, frente a la Hacienda Pública, en virtud del cual la Administración queda vinculada a no ejercer su potestad de imposición (para F. SAINZ DE BUJANDA generarían derechos subjetivos las exenciones subjetivas y temporales, «Teoría jurídica de la exención tributaria», en *XI Semana de Estudios de Derecho Financiero*, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1964, págs. 432 y ss.; y E. GARCÍA DE ENTERRÍA. «Sobre los derechos públicos subjetivos», *Revista Española de Derecho Administrativo*, n.º 6, 1975, pág. 131). No obstante la doctrina que más recientemente se ha ocupado del tema niega que las exenciones den lugar a derechos subjetivos en su beneficiario. Véase: C. GHECA GONZÁLEZ, «¿Es posible renunciar a la exención por parte de las entidades eclesíásticas enumeradas en el artículo 5.2 LIS, sin haber incumplido previamente alguno de los requisitos exigidos por dicho precepto?», *Actualidad Tributaria*, n.º 3, 1992, págs. 69-70; R. FALCÓN Y TELLA, «Exenciones, beneficios fiscales...», ob. cit., págs. 63-64; VV.AA., *Cuestiones tributarias prácticas*, Ed. La Ley, Madrid, 1990, pág. 181; J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1990, págs. 324-325; C. LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Tecnos, Madrid, 1988, págs. 86-115; J. MARTÍN QUERALT, «La doctrina del Tribunal constitucional acerca de la admisibilidad del Decreto-Ley en materia tributaria» y «La irretroactividad de las normas tributarias y la penetración del concepto de derechos adquiridos en materia de exenciones y bonificaciones tributarias», ambos en *Jurisprudencia Financiera y Tributaria del Tribunal Constitucional*, Ed. Civitas, tomo I, Madrid, 1983; y C. PALAO TABOADA, «La disminución retroactiva de bonificaciones fiscales y los Decretos-Leyes en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 43, 1982.

Destacamos en especial los argumentos empleados por los profesores J. MARTÍN QUERALT y C. LOZANO SERRANO para quienes no cabe configurar la exención como una situación jurídica individualizada ni por el interés tutelado, que es un interés público o colectivo y no privado, ni por el conjunto de facultades que se confieren al sujeto, ya que no deja de ser un sujeto, sometido a deberes y potestades administrativas, ni por los mecanismos de defensa de esa situación, que no se otorgan al particular sino a la Administración a través de las facultades de comprobación, inspección, etc. Para estos autores, la exención se somete en todo al principio de legalidad, no siendo concebible como un ámbito en el que el sujeto pueda actuar en uno u otro sentido. En definitiva, la exención no se puede configurar como una situación jurídica individualizada, sino que antes bien al contrario «la exención consiste en una modalidad de sujeción al tributo, contribuyendo a una más exacta y precisa definición de su hecho imponible y de los efectos que su realización comporta, residiendo su fundamento y su fin en los principios, objetivos y criterios comunes a todo el ordenamiento tributario» (*Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Ed. Tecnos, Madrid, 1990, págs. 324 y 325).

¹⁰⁰ Premisa básica, como ha señalado CHECA GONZÁLEZ, para poder renunciar a la exención, ya que si la exención constituyese un derecho subjetivo para el beneficiario de la misma se puede argüir la renuncia al mismo en base a lo dispuesto en el artículo 6 del Código Civil, aunque en todo caso existe el inconveniente, difícilmente soslayable, de que los derechos no son renunciables en perjuicio de terceros, y tercero es a estos efectos la Hacienda Pública («¿Es posible...?», ob. cit., págs. 69-70).

Es cierto, no obstante, como ha señalado HERRERA MOLINA, que la renuncia a la exención no es extraña a la legislación española. Así en el Impuesto sobre el Valor Añadido encontramos un ejemplo en el régimen especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca, régimen que en opinión de este autor constituye una verdadera exención. En cualquier caso advierte HERRERA que no hay que entender que en este supuesto la posibilidad de renuncia o de revocación de la misma conviertan a la voluntad del interesado en fuente de la exención, sino que «(...) el régimen jurídico exonerador actúa *ex lege* cuando se cumplen los requisitos previstos por la norma. Distinto es que la propia ley contemple como mero hecho una declaración de voluntad emitida por el interesado, de modo que si ésta tiene lugar antes de realizarse el hecho imponible, no desplegará su eficacia el precepto exonerador. Tampoco bastará con que la renuncia se revoque para que surja la exención, será preciso que se produzca el supuesto de hecho tipificado por las disposiciones generales del régimen especial», (*La exención tributaria*, Ed. Colex, Madrid, 1990, pág. 318).

relación jurídico obligacional que liga a la Administración y al contribuyente ¹⁰¹. Obsérvese que cuando se ha querido que la exención pueda ser renunciable por el sujeto pasivo, lo ha tenido que contemplar de forma expresa la Ley, como acontece en la renuncia a la exención de determinadas entregas de bienes inmuebles en el IVA.

Pero si para muchas entidades parcialmente exentas resultó imposible renunciar al régimen de exención, otras consiguieron salirse del mismo a través de una fórmula indirecta que consistía en incumplir las obligaciones y requisitos que les eran exigidos para poder acogerse a dicho régimen. Esta posibilidad únicamente existió para las entidades del artículo 5.2 e) de la Ley 61/1978 y para las asociaciones sin ánimo de lucro reseñadas en el artículo 5.2 f), ya que tan sólo para ellas se requería el cumplimiento de determinados requisitos para poder gozar de la exención ¹⁰².

La Administración en alguna ocasión intentó oponerse a la utilización de esta vía para salirse del régimen de exención. En cambio el Tribunal Económico-Administrativo Central en Resolución de 27 de noviembre de 1986 consideró que una fundación que no cumple los requisitos para gozar de la exención (en el caso debatido la rendición de cuentas) se encuentra sujeta y no exenta por el Impuesto sobre Sociedades ¹⁰³. Asimismo un nutrido sector de la doctrina, con el que nos alineamos, admitía esta alternativa como factible para salir del régimen de exención ¹⁰⁴.

¹⁰¹ Cfr. Fundamento de Derecho Segundo de la Sentencia del Tribunal Constitucional de 4 de febrero de 1983. La misma doctrina se mantiene también en las STC 42/1983, de 18 de mayo, y 51/1983, de 14 de junio, todas ellas recaídas sobre el mismo asunto.

¹⁰² El artículo 5.2 e) establecía la exención para «los establecimientos, instituciones, fundaciones o asociaciones, incluso las de hecho de carácter temporal para arbitrar fondos calificados o declarados benéficos o de utilidad pública por los órganos competentes del Estado siempre que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho sean gratuitos y se rindan cuentas al órgano de protectorado correspondiente». A su vez estos requisitos debían ser cumplidos íntegramente ejercicio a ejercicio (artículo 31 del Reglamento de 1982).

El artículo 5.2 f) establecía la exención para las asociaciones sin ánimo de lucro, pero se indicaba en el artículo 30 del Reglamento que «no se consideran entidades sin fin de lucro aquellas asociaciones que persigan de modo primordial la obtención de las rentas a que se refiere el apartado siguiente o en las que los cargos de patronos, representantes legales o gestores de hecho no sean gratuitos».

¹⁰³ Puede consultar la resolución en CISS. *Jurisprudencia Tributaria*, págs. 80/C-2 a C-4.

¹⁰⁴ J. L. PÉREZ DE AYALA, «Impuesto sobre Sociedades (artículo 5)», en N. AMORÓS RICA, *Comentarios a las Leyes...*, ob. cit., págs. 181 y 182; E. ABRIL ABADÍN, «Novedades fiscales en materia de fundaciones», en VV.AA., *Tres estudios sobre fiscalidad de fundaciones 1990 en España*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1990, pág. 89; J. L. DE JUAN PEÑALOSA, «Fiscalidad de las fundaciones en el Horizonte del 92», ob. cit., págs. 76-77; Igualmente DE JUAN PEÑALOSA en la Presentación a la ponencia sobre «Las fundaciones y la CEE», en VV.AA., *XI Encuentro sobre Fiscalidad de las Fundaciones. Sobre tratamiento jurídico y fiscal de las fundaciones en el horizonte europeo 1992-1993*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1992, pág. 10; y F. GUIJARRO ZUBIZARRETA, en la presentación a la ponencia «Análisis crítico de los anteproyectos de Leyes de Fundaciones y de Incentivos Fiscales», en VV.AA., *XI Encuentro sobre Fiscalidad de las Fundaciones ...*, ob. cit., pág. 93.

2. La inaplicación de la tributación mínima a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico.

Desde nuestro punto de vista, los rendimientos sometidos a retención obtenidos por las entidades eclesiasísticas mencionadas en el artículo IV del Acuerdo Económico no se vieron en ningún momento sometidos a la denominada imposición mínima o cuota mínima, ni para los ejercicios anteriores al 1 de enero de 1983 ni para los posteriores. En efecto, tal y como ha señalado A. GOTA LOSADA ¹⁰⁵, cuando el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico de 3 de enero de 1979 establece la exención total y permanente de los impuestos sobre la renta no se está remitiendo a nuestro concreto Impuesto sobre Sociedades, sino a unos teóricos y abstractos impuestos sobre la renta, y en la concepción pura y simple de un impuesto sobre la renta no cabe tributación alguna si no existe rendimiento, por lo que es inadmisibile la denominada cuota mínima. La exención en los impuestos sobre la renta que recoge el artículo IV del Acuerdo Económico debe interpretarse en un sentido técnico como tributos que gravan la renta obtenida por personas jurídicas, por ello los conceptos a los que no abarca la exención contemplada en el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico (rendimientos de explotaciones económicas, rendimientos derivados del patrimonio cedido, rendimientos sometidos a retención y ganancias de capital) tributan conforme a los criterios de un impuesto sobre la renta de carácter personal, por lo que todas las rentas no amparadas por la exención deben sumarse algebraicamente ¹⁰⁶. Por todo lo anterior, ni el Real Decreto-Ley 24/1982 ni la Ley 5/1983 fueron de aplicación a las entidades eclesiasísticas recogidas en el artículo IV del Acuerdo Económico en tanto en cuanto no podían modificar este Acuerdo por tratarse de un tratado internacional.

Para que no quede ninguna duda sobre la realidad de nuestras afirmaciones, conviene recurrir al Acuerdo de 10 de octubre de 1980, pues las normas interpretativas cuarta y novena reafirman claramente la interpretación que sostenemos. La norma cuarta es del siguiente tenor:

- «1. Las Entidades comprendidas en el artículo IV.1 del Acuerdo sobre asuntos económicos gozarán, de conformidad con el artículo IV.1.B) del mismo, de exención total y permanente de los Impuestos sobre la Renta y, por tanto, del Impuesto sobre Sociedades.
2. No obstante lo anterior, dicha exención no alcanza a:
 - a) Los rendimientos que obtengan por el ejercicio de explotaciones económicas.
 - b) Los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio.

¹⁰⁵ *Tratado...*, tomo III, *ob. cit.*, págs. 654, 655 y 666.

¹⁰⁶ Así acontecía también en la Ley 61/1978 hasta que fue modificada por el Real Decreto-Ley 24/1982. El Tribunal Supremo consideró que en la Ley 61/1978 no se estableció una imposición mínima respecto a los rendimientos sometidos a retención obtenidos por las entidades parcialmente exentas. Véanse las Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988 (R.A., núm. 9763) y de 19 de febrero de 1989 (R.A. núm. 1310).

- c) Los rendimientos sometidos a retención en la fuente de los Impuestos sobre la Renta.
- d) Los incrementos de patrimonio derivados de la enajenación de sus elementos patrimoniales».

Por lo que respecta a los rendimientos sometidos a retención se sigue, como no podía ser de otro modo, el esquema del Acuerdo Económico y de la Ley 61/1978, y no se consideran rentas amparadas por la exención. Pero hemos de destacar un dato: al excluir el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 de la exención a los rendimientos sometidos a retención lo hace de la misma forma que respecto a cualesquiera de las otras rentas no exentas, es decir, no utiliza un número aparte como hacía la Ley 61/1978 ¹⁰⁷ para excluirlas del ámbito de la exención, sino que aparecen citadas en la letra c) del apartado 2.º de la norma cuarta. A nuestro entender esto demuestra que los rendimientos sometidos a retención tributan de igual forma que el resto de rentas no amparadas por la exención, y desvirtúa cualquier tipo de argumento que pretenda justificar una tributación diferente apoyándose en que figuran recogidos en un número aparte al del resto de rentas no amparadas por la exención ¹⁰⁸.

Todavía con más claridad la norma novena del Acuerdo de 1980 relativa a la determinación de la base imponible establece que la misma se determinará por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos y disminuciones de patrimonio, por lo que los rendimientos sometidos a retención se suman con el resto de rentas no amparadas por la exención sin que exista respecto a ellos una tributación autónoma o separada, ni ningún otro tipo de especialidad ¹⁰⁹.

¹⁰⁷ En el artículo 5 de la Ley 61/1978 parte de las rentas no amparadas por la exención para las entidades parcialmente exentas se recogían en el artículo 5.2, y en el artículo 5.3 se establecía la no exención de los rendimientos sometidos a retención.

¹⁰⁸ Argumento que la Administración (Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de enero de 1981 y Memoria presentada al Consejo de Estado con relación al Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, elaborada el 13 de septiembre de 1982 por la Dirección General de Tributos) y parte de la doctrina (J. QUINTAS BERMÚDEZ, «Impuesto sobre Sociedades: el problema de la tributación mínima», *Crónica Tributaria*, n.º 42, 1982, págs. 207-208) utilizaron para defender la existencia de una tributación mínima en el Impuesto sobre Sociedades.

El Informe de la Dirección General de Tributos de 18 de enero de 1981 tuvo una gran trascendencia ya que sirvió de base a todas las contestaciones de consultas relativas a la materia (por ejemplo, las consultas números 6, 7 y 125 que se recogen en la Orden Ministerial de 17 de junio de 1981, Boletín Oficial del Estado de 18 de julio). También se utilizó en la resolución del recurso de reposición que se interpuso contra el artículo 1.º del Real Decreto 2731/1981, de 19 de octubre.

El texto íntegro del Informe de la Dirección General de Tributos puede consultarse en A. GOTA LOSADA, *Tratado ...*, *ob. cit.*, págs. 497-501. En la misma obra páginas 523-525 puede consultarse la Memoria presentada al Consejo de Estado con relación al Proyecto de Reglamento del Impuesto sobre Sociedades en la parte relativa al tema objeto de nuestro análisis.

¹⁰⁹ En el mismo sentido A. GOTA LOSADA, *Tratado ...*, tomo III, *ob. cit.*, pág. 671; M. M. MIER MENES, «El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación...», *ob. cit.*, pág. 370; E. SANZ GADEA, *Impuesto sobre Sociedades...*, tomo I, *ob. cit.*, pág. 204; P. ISIDRO RODRÍGUEZ, «La exención del Impuesto sobre Sociedades...», *ob. cit.*, pág. 233 y 240; y M. BLANCO, «Cooperación del Estado...», *ob. cit.*, pág. 672.

Tuvo que estar once años en vigor el Acuerdo Económico para que la Administración admitiese una interpretación de éste y del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 en el sentido que hemos apuntado ¹¹⁰. En un Informe de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria fechado el 31 de octubre de 1990 ¹¹¹ se afirma que en la norma novena del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 «(...) se establece una base imponible única integrada por todos los rendimientos, los incrementos y las disminuciones de patrimonio, sin exclusión alguna. Al tratarse de una norma de derecho internacional, no puede resultar afectada por el artículo 16.3 del Real Decreto-Ley 24/1982 ni por el artículo 17.3 de la Ley 5/1983 ni tampoco le puede ser aplicado el artículo 350 del Reglamento del Impuesto de Sociedades, que, como sabemos, disponen la separación de los rendimientos sometidos a retención de forma que su tributación se limita a la misma.». Concluye el citado Informe indicando lo siguiente: los rendimientos sometidos a retención se integran en la base imponible única, y de la cuota se deducen las retenciones como ingreso a cuenta de la misma, resultando la cantidad correspondiente a ingresar o a devolver.

Debido a la postura que la Administración Tributaria mantuvo durante tanto tiempo, y a la imposibilidad absoluta de salirse del régimen de exención -a diferencia de las fundaciones civiles y de las asociaciones sin ánimo de lucro, las entidades eclesíásticas no debían cumplir con ningún requisito al objeto de «gozar» de la exención en el Impuesto sobre Sociedades-, a las entidades religiosas no les quedó otra vía que la de recurrir a los tribunales al objeto de evitar los enormes perjuicios y despropósitos que la tributación mínima originaba.

Las resoluciones judiciales se mostraron casi siempre partidarias de la devolución de las retenciones a las entidades eclesíásticas, pero apoyándose en argumentos que derivan exclusivamente de la normativa interna -del articulado de la Ley 61/1978- y no de la aplicación del Acuerdo Económico ¹¹².

¹¹⁰ Parte de la doctrina mantuvo también la existencia de una tributación mínima, tanto para la situación existente con anterioridad al Real Decreto-Ley 24/1982 y a la Ley 5/1983, como para la situación creada con posterioridad a la promulgación de dichas normas: C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Régimen tributario», *ob. cit.*, págs. 205-206; M. M. CASAL BRAVO, *Las entidades eclesíásticas sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades*, *ob. cit.*, págs. 83-84; M. CRUZ AMORÓS y E. GIMÉNEZ REYNA-RODRÍGUEZ, «Las entidades exentas...», *ob. cit.*, pág. 877; y A. PANIZO ROMO DE ARCE, «Régimen financiero y tributario de la Iglesia Católica...», *ob. cit.*, pág. 199.

¹¹¹ Se trata del Informe c/38/153/90. Ver las páginas 7 y 9 del mismo.

¹¹² Desde un primer momento numerosas entidades eclesíásticas recurrieron algunos actos de la Administración en virtud de los cuales se negaba la devolución de las retenciones a las entidades eclesíásticas argumentado que las mismas constituían para dichas entidades una imposición mínima. Precisamente la Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de diciembre de 1988 que declara que no existía una imposición mínima para las entidades parcialmente exentas en la Ley 61/1978 se dicta ante un recurso planteado por el Obispado de Bilbao en relación con la devolución de las retenciones correspondientes a los años 1979, 1980 y 1981. Véanse también en el mismo sentido las ya anteriormente citadas Sentencias del Tribunal Supremo de 5 de diciembre de 1988 (R.A., núm. 9763) y de 19 de febrero de 1989 (R.A. núm. 1310). La Dependencia de Relaciones con los Contribuyentes de la Delegación de Hacienda de Zaragoza resolvió con fecha de 23 de septiembre de 1983 rectificar la liquidación de una congregación religiosa con derecho a devolución correspondiente al ejercicio de 1982. Ello dio lugar a un posterior recurso de reposición desestimado y a una impugnación ante el Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Zaragoza también desestimada, y finalmente a un recurso contencioso-administrativo. Con respecto a este último la Audiencia Territorial de Zaragoza en Sentencia de 1 de febrero de 1985 da la razón a la congregación religiosa basándose en que el artículo 24.5 de la Ley 61/1978 establece la devolución de las retenciones (Puede consultarse en VV.AA., *Impuesto sobre Sociedades. Regímenes especiales*. Ed. CISS.,

Fue el Tribunal Económico-Administrativo Central quien comenzó a considerar que procedía la devolución de las retenciones en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo Económico. En Resolución de 13 de mayo de 1992 ¹¹³ afirma que en el Acuerdo de 3 de enero de 1979 y en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 no aparece la regulación del sistema de cuota mínima para las retenciones ¹¹⁴, y que cualquier modificación del régimen establecido en los Acuerdos exige una revisión bilateral de los mismos llevada a cabo a través del procedimiento que en sus normas se establecen. Por tanto el artículo 18.3 de la Ley 5/1983 o norma similar incluida en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, cuando introduce el sistema de cuota mínima, no es de aplicación a los sujetos del artículo IV del Acuerdo de 3 de enero de 1979 ¹¹⁵.

Valencia, págs. 924/ y 924/5). En la misma línea la Sentencia de la Audiencia Territorial de Valencia de 10 de junio de 1987 reconoce, frente a las posiciones de la Administración, el derecho a la devolución de las retenciones soportadas por una congregación religiosa durante el ejercicio 1981, en tanto en cuanto el artículo 24.5 de la Ley 61/1978 permite la recuperación de todas las cantidades retenidas a cuenta (Se puede consultar en *Carta Tributaria*, referencia 1436). También la Sentencia de la Audiencia Territorial de Sevilla de 8 de febrero de 1988 se manifiesta en el mismo sentido que las sentencias citadas anteriormente respecto al derecho a la devolución de las retenciones soportadas por una congregación religiosa a lo largo del año 1982 (Véase *Estudios Financieros*, n.º 75, pág. 20).

Por otro lado, en la Sentencia de la Audiencia Territorial de Oviedo de 15 de octubre de 1988 se sustancia un recurso Contencioso-Administrativo presentado por el Arzobispado de Oviedo contra un Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Provincial de Asturias que le deniega, en línea con lo que había hecho anteriormente la Delegación de Hacienda de Oviedo, la devolución de las retenciones. Esta sentencia se pronuncia sobre el derecho a la devolución de las retenciones en el ejercicio de 1984, es decir, una vez ha entrado en vigor la Ley 5/1983, llegando a la conclusión de que procede la devolución basándose para ello en el artículo 24.5 de la Ley 61/1978 que establece la devolución de las retenciones sin realizar ningún tipo de distinción. Estamos de acuerdo con la sentencia que comentamos en que debe procederse a la devolución de las retenciones, pero no en los argumentos empleados para llegar a dicha conclusión: sorprende que base el derecho a la devolución tan sólo en el artículo 24.5 de la Ley 61/1978, sin hacer ningún tipo de referencia a la Ley 5/1983 que ya había entrado en vigor y que establece una imposición mínima en relación con las entidades parcialmente exentas modificando el régimen inicialmente establecido en la Ley 61/1978. Esta sentencia se puede consultar íntegramente en GOTA LOSADA, *Tratado ...*, ob. cit., tomo III, págs. 545-547.

¹¹³ La cuestión que se le plantea al Tribunal Económico-Administrativo Central es determinar si al Arzobispado de Valencia le es o no de aplicación el artículo 18.3 de la Ley 5/1983 o norma similar indicada en la correspondiente Ley de Presupuestos Generales del Estado, que establece el carácter de imposición mínima de las retenciones practicadas sobre los rendimientos a ella sometidos. El asunto llega al Tribunal Económico-Administrativo Central porque al Arzobispado de Valencia se le deniega por la Dependencia de Gestión Tributaria de la Delegación de Hacienda la devolución de las retenciones practicadas durante el ejercicio 1986 en la cuantía en que superan la cuota líquida, siendo desestimada también por el Tribunal Económico-Administrativo de Valencia la reclamación económica-administrativa que el Arzobispado interpuso contra el auto de la Dependencia de Gestión Tributaria.

La Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central puede consultarse en *Jurisprudencia Tributaria*, Ed. CISS, págs. 80/C-38 a 80/C-40. También puede verse en *Quincena Fiscal*, n.º 8, 1993, págs. 102 a 104. Asimismo en este último número citado puede verse un breve comentario a dicha resolución realizado por la profesora BLANCO FERNÁNDEZ (págs. 31-34).

¹¹⁴ En el considerando octavo de la Resolución el Tribunal afirma: «Que de la norma 9.ª del Acuerdo de 10 de octubre dispone que "la base imponible se determinará por la suma algebraica de los rendimientos y de los incrementos de patrimonio"; que del examen de esa norma y de las demás de los Acuerdos referidos resulta que el sistema previsto en los mismos, se ajusta sustancialmente, en la materia debatida, al establecido en la Ley 61/1978 para las entidades del artículo 5.2, que al no contener el sistema de "cuota mínima" en cuanto a las retenciones, permite, en su caso, por aplicación del artículo 24.5 de la propia Ley 61/1978, la devolución de las cantidades retenidas, aun cuando las retenciones en su momento hubieran sido correctamente practicadas».

¹¹⁵ Considerando noveno de la Resolución.

Véase también en el mismo sentido la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 10 de abril de 1996 [puede consultarse en *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. Ed. Estudios Financieros, n.º 164, 1996, págs. 89-92].

Algunos autores consideraron que también para las entidades eclesíásticas del artículo V del Acuerdo Económico cabía la devolución de las cantidades retenidas, ya que estas entidades se encuentran reguladas en un Acuerdo bilateral entre el Estado español y la Santa Sede en el que no se prevé la aplicación de una cuota mínima con respecto a las retenciones. Por ello cualquier modificación de dicho Acuerdo debe hacerse de común acuerdo entre ambas partes y no unilateralmente por el Estado, como ha ocurrido con la Ley 5/1983 que introdujo la cuota mínima ¹¹⁶.

Sin embargo no podemos compartir esta última opinión, ya que si bien es cierto que no se establece un régimen de cuota mínima en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, esto tan sólo es así con respecto a las entidades del artículo IV. En relación con las entidades del artículo V del Acuerdo Económico lo único que se dice es que dichas entidades tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario prevea para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéfico-privadas ¹¹⁷. En otras palabras, para estas entidades existe una remisión completa a lo que establezca en cada momento el Ordenamiento interno español en relación con el régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro, por lo que se regirán en todo caso y en todo momento por el régimen fiscal aplicable a dichas entidades ¹¹⁸. Por otro lado, de las normas cuarta y novena del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 se deduce claramente que no existe una imposición mínima, pero estas normas se refieren sólo a las entidades del artículo IV.

La denominada imposición mínima ha desaparecido para todas las entidades con la entrada en vigor de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades. No obstante, en el supuesto de volver a situaciones como las hasta hace poco vigentes, el Acuerdo Económico supondría una «garantía» para que los rendimientos sometidos a retención tributasen igual que cualesquiera de las otras rentas no amparadas por la exención, integrándose en la base imponible. Por el contrario, para las entidades del artículo V del Acuerdo Económico su régimen fiscal será en cada momento el que se establezca para las entidades sin fin de lucro.

3. La no exención de los rendimientos de explotaciones económicas.

El artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico y la disposición interpretativa cuarta apartado segundo del Acuerdo de 10 de octubre de 1980 dejan claro que la exención en el Impuesto sobre Sociedades no alcanza a los rendimientos derivados de explotaciones económicas, por lo que no se

¹¹⁶ J. A. SÁNCHEZ GALIANA; R. PALLARÉS RODRÍGUEZ; M. CRESPO MIEGIMOLLE, *Impuesto sobre Sociedades, Supuestos prácticos comentados. Consultas. Jurisprudencia*, Ed. Comares, Granada, 1993, pág. 282; y también M. BLANCO, «Cooperación del Estado...», *ob. cit.*, pág. 672.

¹¹⁷ Es decir, el régimen que se establecía en este caso concreto para las entidades del artículo 5.2 e) de la Ley 61/1978.

¹¹⁸ En el mismo sentido se manifiesta el Informe c/38/153/90 de la Dirección General de Inspección Financiera y Tributaria de fecha 31 de octubre de 1990, al que ya nos hemos referido (págs. 4 y 5). También A. GOTA LOSADA, *Tratado...*, tomo III, *ob. cit.*, págs. 654-656 y 666. Aunque no lo dice expresamente, la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 13 de mayo de 1992 parece que de forma implícita acoge la interpretación que proponemos (considerandos 6.º y 9.º).

planteó ninguna duda respecto a la no exención de este tipo de rendimientos ¹¹⁹. Sin embargo sí se plantearon algunos problemas sobre lo que debía entenderse por rendimientos de explotaciones económicas.

En el momento de la firma del Acuerdo de 3 de enero de 1979 ya estaba vigente la Ley 61/1978, que en su artículo 5.2 último párrafo definía los rendimientos de una explotación económica como «todos aquellos que, procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, supongan por parte del sujeto pasivo la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios», por lo que era indudable que a estos rendimientos se les consideraba como derivados de una explotación económica y por tanto no exentos. No obstante, la duda se planteó ante el supuesto muy peculiar y frecuente de Congregaciones religiosas que prestan sus actividades como entidades (no a título particular de sus miembros) en hospitales, asilos, centros de enseñanza ajenos. Debido a que esta forma de prestar los servicios en centros ajenos se hacía insertándose dentro de otra explotación económica, se dudaba si aquellas actividades se podían o no conceptuar como explotaciones económicas. De clarificar este aspecto tuvo que ocuparse el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, que en su norma octava define lo que se entiende por rendimientos de explotaciones económicas. La técnica empleada para ello es la siguiente:

- a) En el apartado primero de dicha norma octava se remite para definir los rendimientos de una explotación económica a la definición dada en el último párrafo del número 2 del artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Por ello, el concepto de rendimientos de una explotación económica es el mismo que el de la Ley citada, como por otro lado es lógico.

Esta remisión debe entenderse realizada hoy al artículo 134.3 de la Ley 43/1995, del Impuesto sobre Sociedades.

- b) En el apartado segundo se dispone lo siguiente: «asimismo se considerarán rendimientos de una explotación económica los derivados de actividades realizadas por cuenta ajena, ya se efectúen los trabajos en el seno de la comunidad, ya se efectúen en centros de trabajo ajenos».

¹¹⁹ Sin perjuicio de que de forma indirecta sí les pudo afectar toda la problemática que bajo la vigencia de la Ley 61/1978 se planteó respecto a la posible exención de los rendimientos de explotaciones económicas cuando éstas coinciden con el objeto social o finalidad específica de la entidad. No nos detenemos en esta temática pues la misma no tiene nada que ver con lo dispuesto en el artículo IV.1.B) del Acuerdo Económico, sino con la regulación de la exención para las entidades parcialmente exentas que se contemplaba en la Ley 61/1978 y en el Reglamento que la desarrollaba. Sobre esta problemática véase: J.L. PÉREZ DE AYALA, «Impuesto sobre Sociedades (art. 5)», en N. AMORÓS RICA (Dir.), *Comentarios a las Leyes Tributarias y Financieras*, tomo IV, vol. 1.º, Ed. Edersa, Madrid, 1986, del mismo autor, «El estatuto fiscal de las fundaciones», en VV.AA., *En torno a la Ley 30/1994 de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Ed. Centro de Fundaciones, Madrid, 1995; J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «Las entidades benéficas o de utilidad pública y el Impuesto sobre Sociedades: situación actual y propuestas de futuro», *Impuestos*, núms. 15 y 16, 1991; F. DE LUIS DÍAZ DE MONASTERIO-GUREN, *Régimen fiscal de las entidades sin fines...*, *ob. cit.*, págs. 38-41.

Se observa cómo el Acuerdo resuelve la duda planteada anteriormente y, como ha señalado el Tribunal Económico-Administrativo Central, aclara «con toda precisión» que se trata de una explotación económica ¹²⁰.

Evidentemente nos parece positivo que se realice esta clarificación, pero consideramos que debe quedar claro que se trata simplemente de eso, es decir, que nos encontramos ante un precepto meramente didáctico, y no ni ante un precepto que «ajusta» el Impuesto sobre Sociedades a la peculiar naturaleza de las entidades de la Iglesia, ni ante un precepto que especifica beneficios tributarios que derivan del Acuerdo Económico. Por ello no compartimos la opinión de CASAL BRAVO que viene a reconocer la existencia de dos tipos de rendimientos procedentes de explotaciones económicas: «los entendidos como tales en el artículo 5.2 *in fine* de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (Ley 61/1978) y en el artículo 8 de su Reglamento, y los derivados de actividades realizadas por cuenta ajena, ya se efectúen los trabajos en el seno de la comunidad, ya se efectúen en centros de trabajo ajenos» ¹²¹.

Entendemos que resulta indudable que los supuestos que analizamos se encuentran dentro del concepto genérico de explotación económica que se contiene en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978 y 134.3 de la Ley 43/1995, en tanto en cuanto es la comunidad la que ordena factores de producción, en este caso fundamentalmente humanos, para intervenir en la producción de servicios. No olvidemos que es la comunidad la que presta los servicios como entidad y no los miembros a título particular, es decir, la contratación del servicio a prestar se realiza con la comunidad y no con cada religioso.

Obsérvese que esta misma calificación reciben este tipo de actividades en el otro tributo que grava las operaciones de prestación de servicios que realizan las empresas. Nos referimos al IVA, que en el artículo 8.1.11.º de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, consideraba como exentas las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por instituciones religiosas legalmente reconocidas, para el desarrollo de las actividades que se especifican en el propio precepto ¹²².

La consideración de exentas de estas actividades exige obviamente la previa sujeción al tributo, por lo que se trataría de una prestación de servicios realizada por un empresario o profesional, a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial. En

¹²⁰ Considerando 4.º de la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 23 de septiembre de 1987.

¹²¹ *Las entidades eclesíasticas...*, *ob. cit.*, pág. 79.

Tampoco entendemos que este supuesto suponga una peculiaridad en relación con las entidades religiosas, por lo que no nos parece acertada la opinión de D. CARBAJO VASCO cuando subraya que «para determinar la base imponible en el tributo se plantean ciertas especialidades (para las entidades religiosas): b) son rendimientos de la explotación económica los derivados de actividades realizadas por cuenta ajena», (*El Acuerdo Económico Estado español-Iglesia católica...*, *ob. cit.*, pág. 48).

¹²² Son las siguientes:

- «a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas;
- b) Las de asistencia social comprendidas en el apartado 8.º anterior,
- c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional».

el artículo 4.2 de la Ley 30/1985 se consideraban empresarios a «las personas o entidades que realicen habitualmente actividades empresariales o profesionales», y se definen éstas como las que implican «la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios» (art. 4.1 de la Ley 30/1985). En la nueva normativa del IVA se establece la exención en los mismos términos en el artículo 20.1.11.º.

Es obvio por tanto que tanto en la antigua como en la nueva legislación del IVA ese tipo de actividades se consideran empresariales o profesionales, o dicho en términos del Impuesto sobre Sociedades: constituyen una explotación económica, pues éstas se definen igual que las actividades empresariales o profesionales en el IVA.

Nos parece criticable la forma en que el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 redacta este precepto didáctico, ya que puede conducir a confusiones. Probablemente la utilización del término «asimismo» al comienzo de la definición que se ofrece en el apartado segundo de la norma interpretativa octava, unido al hecho de que la definición se contenga en un apartado independiente de la definición general, puede hacer pensar que se trata de una definición de rendimientos derivados de una explotación económica adicional a la contenida en el apartado 1.º de la norma octava del Acuerdo de 10 de octubre, que era la contemplada en el artículo 5.2 de la Ley 61/1978. Hubiese sido más conveniente utilizar la técnica que empleaba el Reglamento del Impuesto en el artículo 8.2, y emplear la siguiente expresión: «En particular, se incluirán entre dichos rendimientos...». De esta forma es probable que no se hubiesen producido opiniones como las que hemos expuesto anteriormente.

Por otro lado, es obvio que los trabajos por cuenta ajena los debe realizar la comunidad. Es decir, debe ser ella la que contrate el servicio o trabajo, y también la que organice los medios de producción materiales o humanos con los que va a prestar el servicio por cuenta ajena, pero no tiene por qué proceder a la organización de la explotación económica principal dentro de la cual se integran los servicios que ella ofrece.

A partir de la promulgación de la Ley de Fundaciones, en algunos supuestos los rendimientos de una explotación económica sí pueden quedar exentos en el Impuesto sobre Sociedades ¹²³. En virtud de lo que dispone el artículo 48.2 de la Ley de Fundaciones, el Ministerio de Economía y Hacienda, a solicitud de la entidad interesada, podrá extender la exención en el Impuesto sobre Sociedades a los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica, siempre que la explotación económica de que se trate coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad. Se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994, no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas ¹²⁴.

¹²³ Para los ejercicios que se cierren a partir del 26 de noviembre de 1994 (disposición final segunda de la Ley de Fundaciones).

¹²⁴ El artículo 3.3 del Real Decreto 765/1995 considera que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal.

Este beneficio fiscal en el Impuesto sobre Sociedades, a diferencia de lo que ocurre con los demás previstos en los artículos 48 a 57 de la Ley de Fundaciones ¹²⁵, no se aplica de forma directa por la entidad, sino que como expresamente establece la disposición adicional segunda número cuatro del Real Decreto 765/1995, para poder aplicar la exención en el Impuesto sobre Sociedades a los rendimientos de las explotaciones económicas que coincidan con el objeto social o finalidad específica de la entidad, debe solicitarse la exención al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de que finalice el ejercicio en que deba surtir efectos ¹²⁶. Junto con el escrito de solicitud se debe aportar lo siguiente: una memoria en la que se explique y justifique que las explotaciones para las que se solicita la exención coinciden con el objeto o fin de la entidad; relación de actividades realizadas; y copia de las solicitudes de exención relativas a los tributos locales que, en su caso, se hubieren presentado. Si el Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria no dicta resolución en un plazo de seis meses, se entiende concedida la exención.

CONCLUSIONES

Al inicio de este trabajo nos planteábamos como uno de nuestros objetivos clarificar el alcance objetivo que en el momento presente tiene la exención en el Impuesto sobre Sociedades para las entidades enumeradas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. A la vista de todo lo apuntado podemos concluir afirmando que la exención en la actualidad comprende las siguientes rentas:

1. Los incrementos de patrimonio que se producen por las incorporaciones al patrimonio de la entidad de dinero, bienes o derechos (ganancias de los juegos de azar; las adquisiciones por ocupación del artículo 610 del Código Civil; las adquisiciones por accesión siempre que no den lugar a indemnización, y los supuestos de prescripción adquisitiva o usucapión). También están exentos los incrementos de patrimonio que se producen como consecuencia de la cancelación de obligaciones de contenido económico (supuestos de prescripción

¹²⁵ Cfr. número primero de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995.

¹²⁶ Nos parece oportuno que el Real Decreto 765/1995 establezca la necesidad de solicitar la exención en los rendimientos de las explotaciones económicas para las entidades religiosas del artículo IV del Acuerdo Económico. El Proyecto de Real Decreto, en la disposición adicional segunda número cuatro, preveía la necesidad de solicitud sólo para las entidades del artículo V, no para las del IV. Entendemos que es más respetuosa con la Ley 30/1994 la solución finalmente adaptada en el texto definitivo de Real Decreto.

La disposición final quinta de la Ley 30/1994 en su número primero establece que «El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español». Como se observa, se prevé la aplicación del régimen previsto en los artículos 48 a 58 de la Ley 30/1994, lo que, según entendemos, implica que a las entidades del artículo IV no les son exigibles los requisitos que para gozar de este régimen fiscal establecen los artículos 41 a 43 de esta Ley, ni tampoco el procedimiento de acreditación para disfrutar de los beneficios fiscales del Impuesto sobre Sociedades. Por el contrario, en el régimen previsto en el artículo 48 de la Ley sí se exige que la exención de los rendimientos de las explotaciones económicas se solicite al Ministerio de Economía y Hacienda, y este artículo es plenamente aplicable a las entidades del artículo IV del Acuerdo Económico a tenor de lo que establece la disposición adicional quinta de la Ley.

extintiva de las obligaciones y la condonación de obligaciones por parte del acreedor). Todos estos incrementos de patrimonio están exentos por esta vía sin la necesidad de cumplir con ningún requisito adicional.

2. Los incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones a título lucrativo por haberse recibido una donación, herencia o legado siempre y cuando se obtengan en el cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.
3. Los incrementos patrimoniales derivados de las transmisiones a título lucrativo cuando se obtengan o realicen en el cumplimiento del objeto o finalidad específica de la entidad.
4. Los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en las transmisiones onerosas de elementos patrimoniales del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades que otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital de las mismas y que se hubiesen poseído al menos con un año de antelación, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.
5. Los rendimientos obtenidos en el ejercicio de una explotación económica cuando ésta coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad. Se requiere, a diferencia de en todos los supuestos anteriores, la solicitud de la exención al Departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes de que finalice el ejercicio en que deba surtir efectos.
6. Las subvenciones de organismos o entes públicos siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no vayan destinados a financiar la realización de explotaciones económicas (artículo 49 de la Ley de Fundaciones).
7. Los ingresos obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general (artículo 49 de la Ley de Fundaciones).

No existe exención alguna en relación con rendimientos de explotaciones económicas e incrementos de patrimonio diferentes a los citados líneas arriba. Tampoco existe ninguna exención con respecto a los rendimientos derivados de la cesión de su patrimonio, ni para los rendimientos sometidos a retención. Esto último sin perjuicio de que sí les puedan resultar aplicables las reducciones que se establecen en el artículo 50 de la Ley de Fundaciones.

También es interesante señalar que además de las rentas exentas ya enumeradas, existen también ciertas rentas que no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Son las siguientes: lo percibido por colectas públicas, limosnas y oblaciones de los fieles (artículo III del Acuerdo Económico), las rentas que sean consecuencia de las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre las entidades integradas en un mismo sujeto pasivo (norma interpretativa primera del Acuerdo de 10 de octubre de 1980), los rendimientos e incrementos de patrimonio que no se obtengan en territorio español (norma interpretativa segunda del Acuerdo de 10 de octubre de 1980), los rendimientos presuntos o imputados o que por cualquier concepto no respondan a rendimientos realmente obtenidos (norma interpretativa segunda del Acuerdo de 10 de octubre de 1980).

El segundo objetivo que pretendíamos con este trabajo era poner de manifiesto, a partir del análisis que hemos hecho en relación con el Impuesto sobre Sociedades, los principales problemas que para la aplicación del Acuerdo Económico se han planteado en sus veinte años de vigencia, y cuáles han sido las causas de los mismos. Podemos sintetizarlos así:

1. Toda la problemática que hemos expuesto con respecto al problema de la tributación mínima nos muestra las dificultades que siempre entraña la aplicación de cualquier tratado internacional. No sólo porque en todo momento se deba tener presente que sus normas van a prevalecer frente a lo que establezca la normativa interna, ya sea estatal, autonómica o local, sino también porque por la propia naturaleza de este tipo de normas el proceso hermenéutico se complica, ya que la interpretación de los tratados que versan sobre materias tributarias debe realizarse de acuerdo con la doctrina general de interpretación de los tratados internacionales (artículos 31 y 32 de la Convención de Viena) y de las normas tributarias.
2. Las dificultades que se han planteado a partir de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, con la reconducción de la exención que se establecía en el artículo IV.1.C) del Acuerdo al seno del Impuesto sobre Sociedades, nos ilustra sobre las dificultades con que se encuentra toda norma que pretenda perdurar largamente en el tiempo a la hora de integrarse en un sector del Ordenamiento jurídico tan cambiante como es el Tributario.
3. A lo apuntado en el número anterior se une el hecho de que el Acuerdo vio la luz en unos años en que se estaban llevando a cabo importantes transformaciones legislativas. Surgió en un momento trascendental en la evolución de nuestro sistema tributario, elaborándose de forma coetánea a la denominada Reforma Tributaria de 1978, que supuso un auténtico cambio de rumbo en el Ordenamiento tributario español. Sirva como ejemplo de las dificultades que esto ha entrañado en la aplicación del Acuerdo, los problemas que han surgido en relación con la expresión ganancias de capital que el mismo utiliza. En los años en que se firmó el Acuerdo Económico estaban todavía incipientes unos principios que inspirarían la evolución del sistema tributario durante las décadas siguientes, y que sólo pudieron ser tenidos parcialmente en cuenta en el Acuerdo Económico.
4. Por todo lo apuntado cobran una gran importancia tanto el artículo VI como el número 2 del protocolo adicional, que realizan una llamada a las partes firmantes de este tratado internacional para que de común acuerdo resuelvan las dudas o dificultades que puedan surgir en la interpretación o aplicación del mismo, y para que cuando se modifique el Ordenamiento jurídico tributario ambas partes concreten los supuestos de no sujeción y los beneficios fiscales que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo. El Acuerdo no exige que el «instrumento normativo» en que se plasme el acuerdo o consenso entre los representantes de la Iglesia y el Estado sea formalmente bilateral, sino que puede derivar unilateralmente del Estado, siempre con el acuerdo de la Iglesia, como ocurriría con un Real Decreto o una Orden interpretativa e, incluso, con una simple circular. Esto, de hecho, es lo que ha ocurrido en la práctica: Orden de 29 de julio de 1983; Comunicación Circular de 4 de octubre de 1985 del Secretario de Estado de Hacienda dirigida a los Delegados de Hacienda especiales en cumplimiento de lo acordado por la Comisión

Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, sobre la aplicación de las Tasas Locales a las entidades eclesiásticas; disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. No obstante, consideramos preferible que el acuerdo se contemple en un «instrumento» también formalmente bilateral, como ocurre con el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, ya que esto evita equívocos innecesarios: en los otros casos no siempre se conoce que la interpretación a la que se llega es fruto del consenso entre las partes del Acuerdo Económico. Además lo establecido en una norma formalmente bilateral implica una mayor garantía de permanencia de la solución acordada. Lo que se establece en una Orden interpretativa no supone una garantía absoluta de que la interpretación adoptada en la misma va a seguir aplicándose pese a que pueda producirse un cambio de criterio en el Ministerio de Economía y Hacienda. Ello no puede ocurrir en ningún caso con las interpretaciones formalmente bilaterales, como la del Acuerdo de 10 de octubre de 1980.

5. Que del Acuerdo se derive que tanto las entidades del artículo IV del mismo como las del artículo V disfrutarán en todo momento de los beneficios fiscales que en el Ordenamiento tributario español se establezcan para las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas, ha tenido una gran trascendencia. Sin duda ha sido uno de los principios que más ha contribuido para la permanencia en el tiempo del mismo. Este principio ha sido el auténtico motor del Acuerdo al permitir la adaptación del mismo a la evolución de nuestro Ordenamiento tributario. El Acuerdo hubiera quedado pronto en «letra muerta» si los beneficios fiscales de las entidades citadas hubiesen sido superiores a los que expresamente se explicitan en el Acuerdo Económico para las entidades eclesiásticas.

Creemos que si todos estos extremos se tienen siempre presentes en la aplicación futura del Acuerdo, las dificultades para la aplicación del mismo pueden minimizarse en lugar de ir aumentando de forma creciente a medida que los conceptos que se utilizan en el Acuerdo Económico se vayan alejando cada vez más de los que emplea, en su siempre inacabada evolución, el Ordenamiento tributario.

BIBLIOGRAFÍA

Además de la bibliografía expresamente referenciada a través de las notas a pie de página, el autor ha consultado:

AGUILAR CANOSA, S., *Las órdenes y congregaciones religiosas ante la Reforma Fiscal española*, Ed. Banco Occidental, Barcelona, 1980.

ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C., «El régimen jurídico-económico de la Iglesia en España», en VV.AA., *Constitución y relaciones Iglesia-Estado en la actualidad*, Ed. Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1978.

- 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», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VIII, 1992.
- ARZA ARTEAGA, A., «Principios y sentido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos», en C. CORRAL y L. DE ECHEVERRÍA (Dir.), *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Ed. BAC, Madrid, 1980.
- BLANCO, M., «La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos», *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, vol. XX, n.º 58, 1990.
- CAMARASA CARRILLO, J., *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fin de lucro*, Ed. Marcial Pons, Madrid, 1998.
- FERNÁNDEZ-CORONADO, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», *Revista de Administración Pública*, n.º 108, 1985.
- GONZÁLEZ ARMENDIA, J. R., «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV, 1988.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «El patrimonio eclesiástico ante el ordenamiento tributario del Estado español», en VV.AA., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Ed. Ilustre Colegio de Abogados de Murcia, Salamanca, 1979.
- GONZÁLEZ GARCÍA, E., «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica», en C. CORRAL y J. LISTL (Ed.), *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Ed. Publicaciones de la Universidad Pontificia Comillas, Madrid, 1987.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E., «Aspectos fiscales de los nuevos acuerdos de la Iglesia católica con el Estado español», *Ius Canonicum*, n.º 37, 1979.
- LEJEUNE VALCÁRCEL, E., «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en VV.AA., *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Ed. Colegio de Abogados de Murcia, Salamanca, 1979.
- LOVELLE ROLANDO, R., «Catálogo de beneficios fiscales aplicable a la Iglesia», en F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO y R. LOVELLE ROLANDO, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, Ed. EDICE, Madrid, 1985.
- MARTÍN DE AGAR, J. T., «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España», *Ius Canonicum*, n.º 42, 1981.
- MARTÍN DÉGANO, I., «El Régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», *Revista de Hacienda Local*, n.º 76, 1996.
- MIER MENES, M. M., «La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a las entidades eclesiásticas», *Revista Española de Derecho Canónico*, n.º 44, 1987.
- MOTILLA DE LA CALLE, A., *Los acuerdos entre el Estado y las confesiones religiosas en el Derecho español*, Ed. Bosch, Barcelona, 1985.
- OLMOS ORTEGA, M. E., «Reflexiones en torno a la colaboración entre el Estado y las confesiones religiosas», en VV.AA., *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en memoria del profesor Pedro Lombardía*, Ed. Universidad Complutense de Madrid, Universidad de Navarra y Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1989.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 43/1994 (fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)», *Impuestos*, n.ºs 15-16, 1996.
- TORRES GUTIÉRREZ, A., «Consideraciones generales sobre el régimen fiscal de las confesiones religiosas en España», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, n.º 165, 1996.