

jurisprudenciales prácticamente inexistentes, se construye “ex novo” una completa teoría que da cumplida respuesta al problema concreto inicialmente planteado, y más allá, a la cuestión general en que el mismo se enmarca.

Me atrevo a aventurar que este libro no sólo será objeto de estudio por investigadores y docentes del Derecho Mercantil, dada su altura científica y lo novedoso de sus planteamientos; sino que también se va a convertir, a poco que sea conocido, en instrumento indispensable para aquéllos que nos dedicamos al ejercicio práctico del derecho, –abogados, notarios, registradores, jueces–, y en particular, para las asesorías jurídicas de empresas, públicas o privadas, con órganos de administración colegiados. Difícilmente se podía pedir más.

Pedro Vela Torres

DERECHO FINANCIERO Y TRIBUTARIO

JIMÉNEZ ESCOBAR, J., (2002), *Los beneficios fiscales de la Iglesia Católica. Negociación, fundamento y alcance*, Colección ETEA, Bilbao, Desclee De Brouwer, 371 págs.

El autor, Profesor Titular de Derecho Tributario en la Facultad de Empresariales de titularidad de la Compañía de Jesús (ETEA), adscrita a la Universidad de Córdoba, y especialista en tributación de organizaciones no lucrativas,

adelanta en la *Introducción* el origen y el contenido de la obra. Estamos ante la primera parte de su tesis doctoral sobre la tributación de la Iglesia Católica en el ordenamiento español. Esta génesis aporta al libro un voluminoso, y a veces excesivo, aparato doctrinal; y abundantes referencias y ampliaciones en notas a pie de página que, en ocasiones, merecen ir en el texto. A lo largo de cuatro sólidos Capítulos, el Prof. Jiménez Escobar desgrana y vertebrada desde la gestación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede (los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede se rubrican el 3 de enero de 1979) hasta la inserción del citado Acuerdo en el marco constitucional (nuestra Carta Magna fue aprobada en Sesiones Plenarias del Congreso y del Senado el 31 de octubre de 1978), pasando por una ordenación de su contenido. La obra termina con el estudio de las organizaciones personificadas de la Iglesia Católica que son acreedoras de los beneficios tributarios pactados en los comentados Acuerdos. Las fuentes documentales empleadas, en ocasiones inéditas o de difícil acceso, y el rigor intelectual del autor en el estudio de las materias enunciadas, bien merecen un acercamiento más detenido, siquiera a modo de ejemplo, a algunas aportaciones de esta obra.

Los vigentes Acuerdos entre España y la Santa Sede son, desde finales de la década de los sesenta, una necesidad sentida por la Iglesia Española y por el Estado Español. El autor comenta, exhaustivamente, los beneficios tributarios que por diversos mecanismos (p. ej. el Concordato de 1953, la legislación española e, incluso, la interpretación judicial) se aplicaban a las organizacio-

nes y a la base personal de la Iglesia Católica antes de los Acuerdos de 1979. El documentado análisis de los trabajos de las Comisiones creadas, respectivamente, por la Iglesia y por el Estado para la redacción de los contenidos tributarios del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, unido a su posterior estudio, es una valiosa aportación de la obra comentada que hubiera aconsejado como complemento, lo que falta en el libro, la reproducción en Anexos de los contenidos tributarios definitivos de los citados Acuerdos y del superado Concordato de 1953.

Respecto al contenido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos analiza, en forma somera, los beneficios tributarios en sentido amplio (p. ej. supuestos de no sujeción, exenciones, bonificaciones y deducciones) recogidos en el Acuerdo en contraste con los reconocidos a la Iglesia Católica bajo la vigencia del Concordato de 1953. La conclusión alcanzada es que, en contra de lo que ha sostenido alguna doctrina, el Acuerdo mantiene en sustancia los beneficios fiscales del Concordato y, en numerosos casos, amplía el ámbito de aplicación de los beneficios en cuestión, siempre y cuando la legislación española los reconozca a las entidades no lucrativas. Lo que si desaparece del Acuerdo Económico, por consenso entre Estado e Iglesia Católica, son los beneficios fiscales que el Concordato reconocía a las personas físicas, en concreto, la exención prevista en el antiguo Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal.

No es objeto de análisis monográfico, como advierte el autor, la materia de la financiación pública directa espe-

cífica de la Iglesia Católica. No obstante, encontramos en varios Capítulos algunas páginas dedicadas a esta delicada, y politizada, cuestión. Las previsiones del Acuerdo no se han cumplido. El sistema gradual diseñado en esta norma que debió desembocar en la financiación de la Iglesia Católica mediante, exclusivamente, la asignación de un porcentaje sobre el, o los, impuestos directos del Estado, no se ha puesto todavía en práctica. Se mantiene la solución, prevista como transitoria en el Acuerdo, de mantener el procedimiento de asignación tributaria comentado y la tradicional dotación presupuestaria. Se hace bueno, nuevamente, el irónico adagio de que en ocasiones no hay nada más definitivo que una solución provisional. Por otro lado, para el autor el sistema de ayudas directas es, no tanto una contribución o compensación por la función social de muchas de las actividades desarrolladas por la Iglesia Católica (p. ej. asistenciales, benéficas, culturales, educativas o de preservación del patrimonio histórico artístico), sino una manifestación del principio de cooperación entre el Estado y la Iglesia Católica *ex art. 16.3 Constitución* para hacer efectivo el derecho fundamental de libertad religiosa *ex arts. 9.2, 10.1 y 16.1 Constitución*.

El *Capítulo Tercero* de la obra estudia el engarce del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con el marco constitucional español. Esta materia, aparentemente clara según el tenor literal del art. 16.3 Constitución, ha suscitado algunos recelos y prejuicios ante la práctica simultaneidad temporal de la elaboración y aprobación de la Constitución y del citado Acuerdo. Para el autor la

realidad fue simple y llanamente esa: la Constitución y los Acuerdos internacionales con la Iglesia Católica se elaboran con unidad temporal y, conviene enfatizarlo, con influencias recíprocas y tensiones de poder entre el Estado y la Iglesia Católica. Cuestión distinta es que, a título personal, guste o no esta forma de proceder político, más cuando el poder constituyente de un Estado soberano estaba actuando. Sentado que los Acuerdos no pueden interpretarse como normas preconstitucionales o al margen del texto constitucional, la cuestión inmediata es la justificación constitucional de las ayudas directas (la asignación tributaria y la dotación presupuestaria) y de las ayudas indirectas (p. ej. los beneficios fiscales) del Estado español a la Iglesia Católica. Nuevamente el autor pone en práctica su incisiva y minuciosa labor de exégesis jurídica para concluir que la buscada justificación está en el principio de cooperación *ex art. 16.3 Constitución*. Con valentía advierte que estas ayudas no deben ser «ayudas de subsistencia, sino sólo en cuanto realizadoras de actividades que promueven la libertad religiosa» y que, como se recoge en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, la Iglesia Católica «se debe esforzar por depender cada vez menos, en lo económico, de las ayudas del Estado». Por otro lado, el autor pone en conexión el Acuerdo Económico con el contenido del art. 31 Constitución y concluye, tras analizar las distintas posiciones doctrinales, que de nuevo es el principio de cooperación *ex art. 16.3 Constitución* el que, además de sustentar los beneficios fiscales de la Iglesia Católica, apoya la pacífica convivencia de estos beneficios fiscales con las exigencias deriva-

das del art. 31 Constitución.

El último, y más extenso, de los Capítulos analiza con gran detalle y pormenor lo que el autor denomina el ámbito subjetivo de aplicación de los beneficios fiscales del Acuerdo Económico, esto es, las personas jurídicas de la Iglesia Católica que son subsumibles en la enumeración que realiza el art. IV del Acuerdo y, *mutatis mutandis*, las que tienen encaje en la cláusula general contenida en el art. V del Acuerdo. Asimismo, se diseccionan dos cuestiones de indudable interés práctico: el reconocimiento o el otorgamiento de personalidad por el Derecho español a las distintas organizaciones afectadas y la forma de acreditar o probar esta personalidad en nuestro ordenamiento. La importancia de la diferencia entre unas (las enumeradas en el art. IV del Acuerdo) y otras organizaciones (las encuadradas en el concepto jurídico indeterminado utilizado por el art. V del Acuerdo) estriba en que, como se recoge en el *Capítulo Segundo* y se debiera reiterar en este *Capítulo Cuarto* que comentamos, las entidades *ex art. IV* gozan, por derivación directa del Acuerdo Económico, de las exenciones previstas en este artículo (p. ej. en la contribución territorial urbana, en los impuestos directos o en el impuesto sobre transmisiones patrimoniales) y, además, de los beneficios fiscales que deriven de la aplicación del art. V del Acuerdo Económico. Mientras las personas jurídicas de la Iglesia Católica no comprendidas en el art. IV y que (*sic*) «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 Es-

tado español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas» (art. V). Pero, sin que estas personas jurídicas tengan que cumplir los requisitos demandados por la legislación española a las entidades no lucrativas y a las benéficas para gozar de los beneficios fiscales en cuestión. Esta cláusula residual o de cierre exige el carácter religioso de las personas jurídicas y, como argumenta el autor, su dedicación a alguna de las actividades reseñadas con, y hay que subrayar ese presupuesto, una finalidad religiosa entendida en un sentido amplio (p. ej. la beneficencia o la asistencia).

La tarea emprendida en este Capítulo final resulta dificultada, como advierte el autor, por la técnica casuística de las normas analizadas, por las continuas reformas en la legislación tributaria, por los cambios terminológicos introducidos en el Acuerdo Económico de 1979 respecto al Concordato de 1953 y, especialmente, por las modificaciones derivadas de la promulgación por la Iglesia Católica de un nuevo Código de Derecho Canónico en 1983. A todos estos retos da cumplida respuesta el Prof. Jiménez Escobar. Culminada esta labor, echamos en falta algunos párrafos recapitulatorios, a modo de epílogo, que

pongan un final estético a esta valiosa monografía.

La obra comentada supone una excelente aportación en dos, de las tres que anuncia en su rúbrica, de las materias acometidas: la negociación del Acuerdo Económico entre el Estado Español y la Iglesia Católica y el fundamento constitucional de los beneficios fiscales, e incluso de los beneficios directos, reconocidos a la Iglesia Católica. Queda para otra ocasión el estudio monográfico del contenido o alcance de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el vigente Derecho tributario. Como lector espero esta continuación lógica, en el plazo más cercano posible. Sin duda, el rigor, el buen sentido práctico, la honestidad y la independencia intelectual evidenciadas por el autor avivarán nuestra curiosidad por cuestiones como el contenido actual de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica, su adecuación al Acuerdo Económico de 1979 y a la realidad actual de la Iglesia Católica, su comparación con los beneficios dispensados a otras confesiones religiosas y a las organizaciones que persiguen fines de interés general, y el estado de la cuestión en Derecho comparado.

Manuel Paniagua Zurera