

Profanación tributaria de la Sagrada Familia

Esaú Alarcón García

Jurista y profesor universitario

Miembro de la AEDAF

Resumen

Las peculiares circunstancias que rodean a la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia hicieron que, en un primer momento, existieran dudas acerca de la aplicación de la exención de IVA prevista para entregas inmobiliarias en los acuerdos firmados entre España y la Santa Sede.

A pesar de la existencia de resoluciones administrativas admitiendo dicha exención, la administración tributaria se ha valido de una contestación a una consulta tributaria para contrariar sus previos actos administrativos.

Esta forma de proceder contra sus propios actos supone la incursión en una vía de hecho inadmisibles, al contrariar la buena fe y confianza legítima del contribuyente.

Abstract

The extraordinary circumstances surrounding the construction of the Sagrada Familia meant that, from the very beginning, there were doubts over the application of a VAT ecclesiastic exemption on building development, based on the agreement between Spain and the Vatican.

In spite of the existence of administrative resolutions confirming this exemption, the tax administration has responded to a tax enquiry by changing criteria of previous administrative procedures and thereby going against the good faith and legitimate trust of the taxpayers.

Palabras clave

Exención eclesiástica, doctrina de los actos propios, Sagrada Familia, ejecución de obra inmobiliaria.

Keywords

Ecclesiastic exemption, own action rules, Sagrada Familia, building work.

Sumario

1. A modo de prefacio: El Templo Expiatorio de la Sagrada Familia.
2. Tributación indirecta de Órdenes religiosas: exención de las entregas de bienes inmuebles.
3. Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las ejecuciones de obra inmobiliarias.
4. Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las entregas de bienes para la ejecución de la obra.
5. La naturaleza mutable de los actos administrativos: la reconsideración de la exención por parte de la agencia tributaria.
6. La interpretación de la contestación a consulta tributaria de fecha 7 de septiembre de 2000.
7. Epílogo: una suerte de profanación publicana del templo.

1. A modo de prefacio: El Templo Expiatorio de la Sagrada Familia

Josep Maria Bocabella Verdaguer funda en el año 1866 la Asociación Espiritual de Devotos de San José que, años más tarde, promueve la construcción de un templo expiatorio dedicado a la Sagrada Familia, adquiriendo a tal efecto y mediante donativos una gran parcela de terreno donde se situará el futuro Templo Expiatorio de la Sagrada Familia.

La primera piedra del templo se colocó el 19 de marzo de 1882, festividad de San José, empezándose la construcción por la cripta situada debajo del ábside, diseñada por el arquitecto Francisco de Paula Villar y Lozano, siguiendo una estética neogótica.

Tras ciertas desavenencias con los promotores, el autor original cesa en su cargo, asumiendo el proyecto don Antonio Gaudí y Cornet, quien construye y termina la cripta en 1889. Pocos años después, la magna obra recibe un donativo económico de gran valor que lleva al genio de Reus a plantearse realizar una obra más ambiciosa, redactando un nuevo proyecto más monumental e innovador, tanto en lo que se refiere a las formas y las estructuras como a la construcción.

A partir de entonces, podría decirse que Gaudí dedicó parte de su vida a la quijotesca tarea de la construcción del templo, hasta que fue atropellado mortalmente por un tranvía en 1926, dejando un legado cultural inabarcable como máximo exponente del modernismo catalán. Desde su fallecimiento, diversos arquitectos han continuado las obras inconclusas del templo, siguiendo el proyecto gaudiano, estando prevista su finalización hacia 2016.

La Sagrada Familia, como familiarmente la conocemos los barceloneses, es un templo expiatorio, esto es, construido única y exclusivamente a partir de donativos particulares y, actualmente, también de las entradas pagadas por los millones de visitantes que, año tras año y venidos de los más remotos rincones del mundo, lo visitan.

La ejecución del proyecto de construcción y la gestión de los presupuestos se lleva a cabo por una Junta Constructora del Templo (en adelante, JCTSF) presidida por el arzobispo de Barcelona.

2. Tributación indirecta de Órdenes religiosas: exención de las entregas de bienes inmuebles

El artículo 2, apartado Dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, (LIVA, en lo que resta), establece que en la aplicación de dicho Impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados Internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

En este sentido, el Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, firmado el 3 de enero de 1979, estableció en el artículo IV, apartado 1, letra c) que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

La Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido (Boletín Oficial del Estado de 12 de marzo), dispone en su apartado segundo que la exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C), del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, se entenderá igualmente aplicable al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9º del Reglamento de 30 de octubre de 1985 y siempre que concurran, además, los requisitos siguientes:

- a. Que los adquirentes de los bienes sean las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas;
- b. Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad;
- c. Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda, en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes.

Cumpléndose estos requisitos, la dependencia competente de Hacienda, previas las comprobaciones pertinentes, devolverá el documento a la Entidad, con nota en la que conste, en su caso, la procedencia de la exención. Por su parte, la Entidad solicitante hará entrega a sus proveedores de una nota del documento en el que se reconozca la exención para que no autoliquide ni repercuta el Impuesto y sirva de justificante en caso de comprobación administrativa.

3. **Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las ejecuciones de obra inmobiliarias**

Como es sabido, la Ley del IVA preceptúa que una operación de entrega de bienes es aquella que suponga la *"transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales"*, considerándose como tal toda ejecución de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 40 por ciento de la base imponible.

Cabría colegir, en buena lógica y sin acudir a funambulismo interpretativo alguno, que la exención prevista para las Órdenes Religiosas que se acaba de exponer, también resulta de aplicación a las ejecuciones de obra inmobiliarias, como especificación que son del concepto más genérico de *"entrega de bienes"*.

A esta conclusión llegó, precisamente, la Dirección General de Tributos en Resolución de 30 de mayo de 1988, concretándose que *"la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA a que se refiere la Orden de 29 de febrero de 1988 corresponde a las siguientes operaciones:*

1. *Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.*
2. *Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.*

3. Ejecuciones de obra para la rehabilitación de edificaciones existentes".

En lo sucesivo, se utilizará la denominación –que admitimos como indeterminada e imprecisa– de “*exención eclesiástica*” a la exención aplicable a las ejecuciones de obra inmobiliaria para Órdenes Religiosas.

A partir de estos antecedentes, se plantea la cuestión de si a las entregas de materiales de construcción que realizan los distintos proveedores del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia les resulta aplicable la exención, como parte de la ejecución de una obra inmobiliaria, a pesar de que se da la peculiaridad de que la magna obra de la que hablamos no la realiza una empresa constructora, sino un organismo ad hoc que, como se ha indicado previamente, se denomina JCTSF.

A partir de estos antecedentes, se plantea la cuestión de si a las entregas de materiales de construcción que realizan los distintos proveedores del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia les resulta aplicable la exención, como parte de la ejecución de una obra inmobiliaria, a pesar de que se da la peculiaridad de que la magna obra de la que hablamos no la realiza una empresa constructora, sino un organismo ad hoc que, como se ha indicado previamente, se denomina JCTSF.

Este debate, que nace poco después de la citada Resolución de Tributos, ha llegado hasta nuestros días, siendo el nudo gordiano de esta reflexión.

4. **Tributación indirecta de la construcción del Templo: exención de las entregas de bienes para la ejecución de la obra**

En el supuesto común, en el que una entidad eclesiástica encarga a un empresario la construcción o rehabilitación de una edificación, la exención de continua referencia será aplicable únicamente a la ejecución de obra llevada a cabo por el constructor, siempre y cuando la aportación de materiales supere el porcentaje del presupuesto de obra marcado por la Ley del IVA, que ha ido desde el 20% inicial hasta el 40% previsto en la actual normativa del tributo.

De esta manera, será sólo la facturación directa entre órgano religioso y constructor la que se beneficiará de la exención eclesiástica, lo que a *contrario sensu* conlleva que la exención no será de aplicación a la adquisición de materiales de construcción realizada, en su caso, por una entidad religiosa aún cuando dichos materiales se utilizaran por ella en la edificación de inmuebles dedicados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

Ello es así porque no se tratarían, en puridad, de “*entregas de bienes inmuebles*” a la iglesia y, por consiguiente, no tendrían cabida en el Acuerdo entre España y la Santa Sede, antes transcrito.

Con estas consideraciones, podría llegarse a la inteligencia de que los diversos proveedores que realizan entregas de material para la construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, a lo largo de sus dilatados años de

duración, deberían repercutir IVA en las facturas que emitiesen a la JCTSF, al no alcanzarles la exención derivada de los Acuerdos entre España y la Santa Sede, porque (i) lo que entregan es material y no un inmueble y (ii) porque no realizan una obra inmobiliaria ya que la realiza la propia Junta Constructora.

Ello no obstante, no deben perderse de vista las peculiaridades de la construcción del Templo de la Sagrada Familia, pues su carácter expiatorio comporta que su presupuesto se nutra única y exclusivamente de las aportaciones voluntarias que se van recibiendo de los ciudadanos y los visitantes, de modo que las obras de construcción se van realizando a medida que se recauda el dinero suficiente para continuar la obra.

Por consiguiente, de seguir esa interpretación que conllevaría la asunción de un gravamen adicional por el IVA repercutido por los proveedores, los devotos donantes se verían sometidos a una doble carga "tributaria": una, la religiosa, nacida de su libérrima voluntad de expiar sus penas ante el Padre Eterno y, otra, administrativa, derivada de la no aplicación de la exención a la Junta Constructora, lo que supondría que ésta soporte una inmensa cantidad de cuotas de IVA por la compra de los materiales de construcción que no podría deducirse.

De esta manera, nos encontraríamos ante una suerte de doble imposición al más puro estilo medieval: ante Dios, por una parte; y ante el Señor –Agencia Tributaria, en la actualidad-, por la otra.

Como no podía ser de otra manera, ésta es la posición que mantuvieron en un estadio inicial tanto la administración tributaria, a tenor de una solicitud de exención planteada por la diócesis de Barcelona en el año 1994 a la compra de materiales para la construcción del templo, como el Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña, en una primera resolución de 31 de julio de 1996, realizando una interpretación restrictiva del concepto *"ejecución de obra inmobiliaria eclesiástica"*, por así llamar al caso objeto de estas líneas.

Sin embargo, la Sala Segunda del Tribunal Económico Administrativo Central, en la alzada a la precitada resolución del TEAR catalán, resuelta el 28 de septiembre de 1998 –expediente 2399/95-, estimó la reclamación interpuesta por el clero, considerando que *"se puede concluir que (...) se puede admitir la existencia de ejecuciones de obra relacionadas con una edificación, que independientemente de su carga histórica y artística, está destinada al culto, hecho éste que no es objeto de polémica, y que por tanto reúne los requisitos para que se pueda reconocer el derecho a la exención en relación al IVA soportado, objeto del presente recurso"* –Fundamento de Derecho Séptimo-.

La exégesis del Tribunal parte de que la construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia contempla *"una serie de particularidades que pueden considerarse únicas, que no admiten comparación con ningún otro supuesto"*, al tratarse de unas obras iniciadas en 1882 y *"que a día de hoy no han sido culminadas (...) plagadas de incidencias a lo largo de más de un siglo relacionadas con una edificación que constituye un monumento histórico-artístico y emblemático que forma parte del Patrimonio Histórico-Artístico de la Ciudad de Barcelona"* –F.Dº 4º-.

En ese mismo orden de ideas, existen una serie de peculiaridades en el formato de construcción del Templo que son una muestra más de su singularidad. Así, las obras de construcción no se encargan a un empresario del sector, sino que se realizan a través de la JCTSF, siendo su dirección controlada por un organismo diocesano encargado de velar por su buena llevanza. Asimismo, también son peculiares los materiales empleados, *"dado que estos han sido ejecutados expresamente para edificar la Sagrada Familia (talla de piedras,*

mármol, ventanales, vidrieras...), respondiendo a un proyecto exclusivo y excluyente, cual el proyecto gaudiano de construcción. Por la Junta se encarga a artesanos, que ejecutan en sus propios talleres, las obras objeto de encargo según diseños y planos facilitados” –F.Dº 5º-.

De todo lo anterior se deriva, para el juzgador, “la existencia de una realidad que no puede ser negada por norma tributaria alguna cual es que no se está ante el típico caso de entrega de materiales, que no podría acogerse a la exención, sino más bien se está ante ejecuciones de obra parciales que se han venido desarrollando a lo largo de más de cien años y que aún no se han concluido” –F.Dº 6º-, de modo a través de una exégesis que tuvo en cuenta las circunstancias concretas que rodean la obra de construcción del templo expiatorio, se concluye reconociendo el derecho a la exención en la aplicación del IVA derivada de los acuerdos con la Santa Sede.

5. La naturaleza mutable de los actos administrativos: la reconsideración de la exención por parte de la agencia tributaria

Heráclito (535-484 a.C.) nos enseñó, en uno de los pocos fragmentos de su obra que ha llegado a nosotros, que “no podemos bañarnos dos veces en el mismo río”, pues “nada permanece, todo cambia”.

Este proverbio, de aplicación común en el orden filosófico y, por consiguiente, en la vida del hombre, no debería admitir su traslación automática a la relación del ciudadano con el fisco y, mucho menos aún, en un Estado moderno, democrático y de Derecho.

En efecto, si ya en el ámbito de las relaciones jurídico-privadas (7.1 Código civil) rigen una serie de principios, procedentes del derecho romano, en virtud de las cuales las partes no pueden renunciar a lo pactado salvo modificación posterior de las circunstancias –*rebus sic stantibus*-, mucho menos ello resultaría posible en el ámbito de las obligaciones tributarias que, como es comúnmente sabido, nacen entre partes ontológicamente desiguales.

De ahí que el ordenamiento jurídico haya puesto especial cuidado en el sometimiento de esas relaciones -a través de la rama del ordenamiento llamada derecho público- a ciertos límites que resultan, para ambas partes, infranqueables. Solo de esta manera se comprende que, para garantizar la defensa del bien común, la hacienda pública goce de ciertos privilegios, como la autotutela declarativa, ejecutiva y sancionadora de sus actos que, en clara contraprestación para el ciudadano, deberán ser dictados atendiéndose a un procedimiento preestablecido por la ley, lo que elimina la vía de hecho y la arbitrariedad en su formación.

Uno de esos principios que limitan la actuación de la administración es que ésta no podrá ir contra sus propios actos –utilizando el brocardo romano, *venire contra factum proprium non valet*-, esto es, aquélla no podrá alzarse contra los criterios o decisiones que se han expresado en actos administrativos anteriores. Como bien manifiesta el magistrado Navarro Sanchís “este principio, obvio es señalarlo, emparenta con los de confianza legítima, buena fe y cosa juzgada administrativa”.

No se entienda que ello significa que, en todo caso, la actuación de la administración permanece encorsetada a lo previamente dictado por el mismo órgano, a una inmutabilidad manifiesta, con las limitaciones en la capacidad de maniobra de sus funcionarios que ello significaría. Más al contrario, lo que quiere con este principio

1 NAVARRO SANCHÍS, Francisco José: *La doctrina de los actos propios*. Iuris&Lex –elEconomista- 22/11/13.

En efecto, son numerosos los proveedores de materiales y artesanos que intervienen en la construcción del Templo de la Sagrada Familia que han empezado a recibir, a lo largo del ejercicio 2013, requerimientos de información por el concepto de IVA, los cuales se han ido convirtiendo sucesivamente en propuestas de liquidación en las que la administración deniega la aplicación de la tan comentada exención eclesiástica, procediendo a la liquidación del IVA que según su criterio debería haberse repercutido a la JCTSF.

evitarse es la arbitrariedad en la confección del acto administrativo y de esta manera, conseguir el sometimiento de la administración a las normas de jerarquía y legalidad.

Así las cosas, el acto administrativo será mutable siempre que acontezca una circunstancia que haga modificable su configuración, ya sea de orden fáctico, como pueda ser una diferencia entre los supuestos de hecho puestos de manifiesto, ya sea de orden jurídico, como acontece cuando se ha producido un cambio legislativo que afecta a ese caso concreto o bien cuando la hermenéutica llevada a cabo por un órgano judicial o un superior jerárquico ha dado un giro al criterio anterior.

¿Adónde quiero ir a parar con este prolegómeno plagado de lugares comunes de derecho administrativo y constitucional? Pues a que, en época reciente y a través de una de esas campañas de liquidación masiva a las que nos tienen acostumbrados, la administración tributaria parece haber cambiado *ipso facto* y sin solución de continuidad "su" criterio entorno a la aplicación

de la exención eclesiástica en la construcción del Templo Expiatorio.

En efecto, son numerosos los proveedores de materiales y artesanos que intervienen en la construcción del Templo de la Sagrada Familia que han empezado a recibir, a lo largo del ejercicio 2013, requerimientos de información por el concepto de IVA, los cuales se han ido convirtiendo sucesivamente en propuestas de liquidación en las que la administración deniega la aplicación de la tan comentada exención eclesiástica, procediendo a la liquidación del IVA que según su criterio debería haberse repercutido a la JCTSF.

Esas propuestas de liquidación, transformadas en liquidaciones provisionales a todo trance y sin parar mientes en alegación alguna, se han ido extrapolando a los cuatro años abiertos a comprobación, siendo elemento fundamental de su argumentación la literalidad de una contestación de la Dirección General de Tributos a una consulta planteada por la propia Junta Constructora en el año 2000 –nº 1494/2000–, la cual será la base de las líneas que siguen a este párrafo, no sin antes transcribir la fundamentación de alguno de estos acuerdos administrativos, subrayándose los aspectos más delicados de la argumentación utilizada por el fisco:

"En las facturas no consta repercutido el IVA, no obstante, las operaciones a que se refieren las facturas son (...), por lo que están sujetas y no exentas al IVA que debió repercutirse al tipo general del 16% hasta el 01/07/2010 y el tipo 18% a partir de dicha fecha.

Ello de acuerdo con la Consulta 1494-00 de fecha 07/09/2000, elevada a la Dirección General de Tributos por la propia Junta Constructora del Temple Expiatori de la Sagrada Familia. En la consulta, se analiza la exención

derivada del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos firmado el 03/01/1979 y la Orden de 29/02/1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en el Acuerdo respecto al IVA.

Concluye la Consulta: *'Interpretando rectamente los referidos preceptos, la exención relativa a las entregas de bienes inmuebles en el IVA a que se refiere la Orden de 29/02/1988 comprende las siguientes operaciones.:*

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

Por el contrario, no estarán exentas del IVA las ejecuciones de obra para la reparación de edificaciones.

Tampoco alcanza la exención a las ejecuciones de obra efectuadas para la construcción o rehabilitación de edificaciones cuando dichas operaciones no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA, bien por efectuarse sin aportaciones de materiales, bien porque el coste de los materiales aportados por el empresario no hubiese excedido del 20% de la base imponible (del 33% a partir de 2010).

- Por consiguiente, estarán exentas del IVA aquellas ejecuciones de obra objeto de consulta, efectuadas para la entidad consultante, que tengan por objeto la construcción o rehabilitación, en los términos del art. 20, uno, 22º de la Ley 37/1992, de una edificación destinada al culto, que tengan la consideración de entregas de bienes, por aportar el empresario que realiza dicha obra parte de los materiales y exceder el coste de los mismos del 20% de la base imponible.

La referida exención es de carácter limitado y afecta exclusivamente a entregas de inmuebles, no comprendiendo ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realiza la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores ni ningún otro profesional que intervenga en la operación.

Las prestaciones de servicios de mantenimiento, limpieza, etc. así como las entregas de materiales efectuados para la entidad consultante no se encuentran entre las operaciones no sujetas enumeradas en el artículo III, letra c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, ni entre las operaciones exentas reguladas en el artículo IV, número 1, letra c) del mismo, y por consiguiente, dichas operaciones están sujetas y no exentas del IVA:

- En virtud de lo anterior, resulta que las entregas de (...) a que se refieren las facturas mencionadas anteriormente, efectuadas para la entidad Junta Constructora del Temple Expiatori de la Sagrada Familia no se encuentran entre las operaciones no sujetas enumeradas en el artículo III, letra c) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, ni entre las operaciones exentas reguladas en el artículo IV, número 1, letra c) del mismo y, por consiguiente, dichas operaciones están sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido.
- Por todo ello se aumentan las Bases Imponibles y cuotas de IVA”.

6. La interpretación de la contestación a consulta tributaria de fecha 7 de septiembre de 2000

Una lectura, incluso superficial, de la exégesis llevada a cabo por el organismo consultivo de hacienda nos llevaría, apriorísticamente, a concluir que el razonamiento que ha utilizado hacienda en sus liquidaciones es sólido.

En efecto, nos encontramos con que (i) es el propio Templo Expiatorio el consultante que solicita el parecer del órgano consultivo, con lo que el cambio de parecer administrativo le afecta directamente, de conformidad con la eficacia que el ordenamiento jurídico reserva a las consultas –actualmente, en el artículo 89 LGT- y (ii) por si ello no fuera suficiente, la contestación que ofrece Tributos es cronológicamente posterior a la resolución del TEAC, lo que daría validez a la reinterpretación administrativa por aquel latínajo de que ley –entendida como Derecho, *in genere*- posterior deroga a ley anterior.

Sin embargo, dicho silogismo decae si tenemos en cuenta la doctrina de los actos propios que, cohonestada con los principios de confianza legítima, jerarquía normativa y seguridad jurídica –artículos 9.3 y 103 de la Carta Magna- deben servir de límites a la actuación administrativa.

En efecto, desconociendo las motivaciones que llevaron al contribuyente a plantear una consulta en esos términos, que ya parecían superados tras la doctrina *ad hoc* emanada del Tribunal Económico-Administrativo Central, no debe olvidarse que esa misma doctrina administrativa –la del TEAC- vincula no solo al ciudadano como precedente, sino también a la actuación de la administración tributaria.

Esto es así puesto que las resoluciones del TEAC obligan a “*los órganos económico-administrativos de las Comunidades Autónomas y de las Ciudades con Estatuto de Autonomía y al resto de la Administración tributaria del Estado (...)*” – apartado 7 del artículo 239 LGT-, lo que debería haber comportado que la resolución de Tributos tuviera en cuenta la doctrina del TEAC a la hora de evaluar la aplicación de la exención eclesiástica en el caso consultado.

Como no ha sido así, resulta que nos encontramos ante sendas interpretaciones de un mismo supuesto de hecho, ambas realizadas por órganos de la administración, totalmente dispares.

Ante tal incongruencia antinómica, los órganos liquidadores han encontrado un hueco por el que proceder, de nuevo, a replantear la aplicación de la exención, procediendo así a emitir los correspondientes acuerdos administrativos solicitando el IVA a los proveedores del Templo, con base en la señalada contestación de Tributos.

Llegados a este punto, cabe plantearse si es lícito tal doblez en el comportamiento de la administración pública. La conclusión, indefectiblemente, ha de ser negativa. Reiteramos nuestra ignorancia sobre las motivaciones que llevaron al contribuyente a replantear dicha cuestión ante el órgano consultivo, ni de los estrictos términos de la consulta que efectuó.

Ahora bien, teniendo en cuenta la respuesta de Tributos, es razonable pensar que a la hora de emitir su contestación no tuvo en cuenta la previa resolución del TEAC por puro desconocimiento de su existencia. En efecto, aquí llegamos a uno de esos males a los que, por convivir desde hace muchos años con él, nos tiene acostumbrada la administración tributaria: la inexistencia de una base de datos completa de las resoluciones del alto órgano revisor administrativo.

En efecto, en este ámbito existe una laguna de información que produce un claro perjuicio al contribuyente, pues si bien éste tiene acceso a una completa y moderna base de datos de contestaciones a consultas, tanto vinculantes como no, el sistema de archivo e información de las resoluciones del TEAC es selectivo y parcial.

Ello se adereza, para colmo de los males del administrado, con que para las resoluciones de los Tribunales Económico-Administrativo regionales, ese sistema no es que sea incompleto, sino que es inexistente. O sea, no hay manera de acceder a las resoluciones emitidas por estos organismos, lo que hace más difícil el conocer su criterio previo, aunque fuere reiterado, sobre una cuestión de hecho concreta.

Como venía especulando, no resultaría extraño por tanto que Tributos no tuviera en cuenta la previa resolución del TEAC por ignorar su existencia, lo que a priori le exoneraría de mayores responsabilidades en la creación de ese oxímoron interpretativo administrativo.

Ahora bien, quien sí disponía en cualquier caso de esa información a la hora de evaluar la coexistencia de dos interpretaciones administrativas dispares, era el órgano liquidador de la agencia tributaria que, de forma artera, ha utilizado la contestación de Tributos que le convenía a sus intereses, como si ésta reconsiderara una previa resolución administrativa, cuando ello sería contrario a la tan citada doctrina de los actos propios y a los principios constitucionales que de ella se derivan.

En conclusión, la contestación del órgano consultivo nunca debió existir en esos términos pero, ante su nacimiento, el órgano administrativo encargado de la liquidación debió valorar la interpretación previa –y vinculante– que había dado el máximo órgano revisor administrativo. Además, como indica el profesor Tejerizo, no debe olvidarse que *“las contestaciones de la administración tributaria son una mera opinión, muy respetable viniendo de quien viene, pero nada más”*.

Para colmar la manifiesta y deseada incongruencia en que incurre la administración al dictar sus actos liquidatorios, resulta que este mismo asunto, es decir, la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales para la construcción de la Sagrada Familia, fue evaluada con posterioridad a la contestación de Tributos, en una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 14 de diciembre de 2006, en virtud de la cual se vuelve a estimar un recurso a favor del contribuyente *“en el sentido de declarar la procedencia de la exención del*

La administración tributaria debería haber sido consecuente con los precedentes del caso concreto, en los que se pone de manifiesto que a pesar de la existencia de esa contestación de la Dirección General de Tributos, el máximo encargado de la revisión de actos en vía administrativa había tenido en cuenta las peculiaridades de la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, lo que le llevó a realizar una exégesis teleológica que admitía la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales de construcción.

IVA" a una empresa que suministra áridos para la construcción del templo expiatorio, fundamentándose pura y simplemente en la aplicación de la tan citada resolución del TEAC de 28 de septiembre de 1998.

De todo ello se deriva de forma palmaria que la administración tributaria, consciente de la existencia de doctrina administrativa favorable al contribuyente, ha utilizado voluntariamente una contestación de la Dirección General de Tributos para replantear una cuestión que ya resultaba pacífica, lo que a mi parecer le hace incurrir en una manifiesta e inaceptable vía de hecho.

Como señala Julio César García, hablando de la doctrina de los actos propios, *"ninguna administración debería actuar bajo ninguna circunstancia, como un particular movido por intereses propios. La misión de la administración tributaria no es maximizar la recaudación, sino garantizar que todos paguen lo que deban (ni más ni menos) por lo que, al igual que debe pedirse al contribuyente lealtad en el sostenimiento del gasto público, debe reclamarse de cualquier Administración, y entre ellas de la tributaria, esa misma lealtad en la aplicación del sistema tributario"*³.

En efecto, la administración tributaria debería haber sido consecuente con los precedentes del caso concreto, en los que se pone de manifiesto que a pesar de la existencia de esa contestación de la Dirección General de Tributos, el máximo encargado de la revisión de actos en vía administrativa había tenido en cuenta las peculiaridades de la obra de construcción del Templo Expiatorio de la Sagrada Familia, lo que le llevó a realizar una exégesis teleológica que admitía la aplicación de la exención eclesiástica a la entrega de materiales de construcción.

7. Epílogo: una suerte de profanación publicana del templo

Parece que a Jesucristo no le sirvió de mucho su enseñanza sobre poner la otra mejilla a aquél que te hiera en una de ellas (San Mateo, 5), con lo que sus fieles se ven abocados a gravámenes adicionales por sus contribuciones para la construcción de un templo tan representativo a nivel histórico-artístico como es el de la Sagrada Familia.

Así las cosas, a pesar de que su bondad llegara hasta el punto de admitir como comensales en su misma mesa a los pecadores y a los odiados publicanos, origen de los actuales inspectores del fisco, nos encontramos con que la actual administración tributaria ha utilizado la contestación a una consulta tributaria para revocar una previa (y hasta posterior) interpretación efectuada por un órgano encargado propiamente de la revisión de sus actos, respecto de la aplicación de la exención eclesiástica del IVA a la construcción del templo expiatorio.

De esta manera, la agencia tributaria ha procedido a denegar la exención a los diversos proveedores de la Sagrada Familia, sin tener en cuenta las conclusiones a las que llegó el TEAC sobre la peculiaridad de esta magna obra, las cuales a más abundar han sido posteriormente confirmadas por el TEAR de Cataluña, olvidando así su debido sometimiento a las resoluciones de aquél, de conformidad con la norma fundamental tributaria.

Probablemente, esta insistencia de la hacienda pública en liquidar se deba a una disconformidad conceptual o ideológica con el TEAC, con la clara voluntad de generar así unos actos administrativos que puedan ser recurridos ante los Tribunales, con la esperanza de que el Supremo o Luxemburgo revisen la doctrina anterior.

3 GARCÍA, Julio César. *La doctrina de los actos propios*. Cinco Días. 30/11/12.

Esta forma de proceder es inaceptable para una administración que, tal y como se expuso en epígrafes precedentes, tiene como objetivos la búsqueda y defensa del bien común y a la que, por ello, le están vedados los cambios de criterios contrarios a la buena fe y a la seguridad jurídica, sin soporte jurídico sólido, so pena de incurrir en una vía de hecho contraria a los principios fundamentales de la Constitución.

Parece pues, que no acertó Gaudí en sus palabras acerca de que *"el Templo Expiatorio de la Sagrada Familia lo hace el pueblo y se refleja en él. Es una obra que está en las manos de Dios y en la voluntad del pueblo"*. Y es que no apreció que la obra también está en manos de la administración tributaria. Eran otros tiempos.



