Los estudios aquí comprendidos se refieren tanto al caso español como al de algunos otros países, en concreto Chile y Francia. Chile, por lo que hace al ámbito iberoamericano, y Francia, al europeo, resultan dos útiles puntos de referencia para enmarcar en un cuadro de Derecho Comparado la legislación española. El lector puede así, dentro de la inevitable limitación que un volumen de este tipo comporta, acercarse de modo inicial a la problemática que nos ocupa. Es importante subrayar que no estamos ante una obra de carácter doctrinal, sino eminentemente práctica. No ante un análisis de teorías o propuestas especulativas, sino ante una exposición pormenorizada de la legislación y, cuando se hace necesario, también de la jurisprudencia.

Normalmente, para entender la normativa que en particular afecta, en el campo de la financiación, a las entidades religiosas y escolares en relación con las confesiones y con el ejercicio de la libertad religiosa, es preciso conocer la legislación general sobre la asistencia económica estatal a la enseñanza y sobre las actividades de las asociaciones y fundaciones benéficas y asistenciales, en cuyo cuadro se enmarcan de uno u otro modo los entes religiosos.

En ese planteamiento, amplio e imprescindible, del tema, se sitúan los cinco autores de este volumen. Muchas veces puede el eclesiasticista tener la tentación de olvidar que el ordenamiento jurídico que estudia no es autónomo, sino que forma parte del ordenamiento jurídico del Estado. Aquí ese escollo no se hace presente. El lector tiene en las manos cinco estudios que exponen otros tantos conjuntos normativos estatales sobre la financiación de asociaciones, fundaciones, organismos docentes y entidades de ahorro. En tal marco, se analiza la proyección de la legislación estatal sobre las confesiones religiosas en el ejercicio de su libertad. Los eclesiasticistas podrán, a partir de esta base, trabajar hacia adelante pisando un terreno firme.

La Dirección General de Asuntos Religiosos agradece a los autores de este libro que aceptasen la invitación que se les hizo para colaborar en la obra que me honro en presentar.

ALBERTO DE LA HERA

Director General de Asuntos Religiosos

### LA FINANCIACIÓN DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN ESPAÑA. ESTUDIO LEGISLATIVO Y JURISPRUDENCIAL

María Blanco
Profesora Titular de Derecho Eclesiástico,
Universidad de Navarra

SUMARIO: ABREVIATURAS. I. INTRODUCCIÓN. II. SÍNTESIS RELATIVA A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. III. REFERENCIA A DETERMINADOS CON-CEPTOS TRIBUTARIOS: ESPECIAL CONFIGURACIÓN DE LAS ENTIDADES RELI-GIOSAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO: 1. Breve referencia a la capacidad económica de las confesiones. 2. Los conceptos tributarios recogidos en los acuerdos con las confesiones religiosas. 3. Las entidades de las confesiones religiosas con acuerdo. 4. Las confesiones religiosas sin acuerdo. 5. La aplicación de los beneficios fiscales de las entidades sin ánimo de lucro a las entidades religiosas. IV. Aná-LISIS DE LOS IMPUESTOS SEGÚN LOS ASUNTOS PLANTEADOS EN LA JURIS-PRUDENCIA: 1. La imposición estatal: A) Impuesto sobre Sociedades. B) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. C) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. D) Impuesto sobre el Valor Añadido. 2. La tributación local: A) Impuesto sobre Bienes Inmuebles. B) Impuesto sobre Actividades Económicas. C) Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. D) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. E) Tasas. F) Contribuciones especiales. V. Consideration of the contribution of the cont RACIÓN FINAL. VI. TABLAS DE JURISPRUDENCIA: 1. Tablas de sentencias por impuestos. 2. Tablas de sentencias por fechas.

AAEE Acuerdo sobre Asuntos Económicos

AEAT Agencia Española de Administración Tributaria

**BOE** Boletín Oficial del Estado

CIE Comisión Islámica de España

CIC Código de Derecho Canónico

CTU Contribución Territorial Urbana

**DGT** Dirección General de Tributos

Disp. adic. Disposición Adicional

FCI Federación de Comunidades Israelitas de España

**FEREDE** Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España

IAE Impuesto de Actividades Económicas

IBI Impuesto sobre Bienes Inmuebles

IIVTNU Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRPF Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

IS Impuesto sobre Sociedades

**ISD** Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

ITP y AJD Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA Impuesto sobre el Valor Añadido

JT Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi

LF Ley 30/94, de 24 de noviembre, reguladora de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

LISD Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

LIVA Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LOLR Ley Orgánica de Libertad Religiosa

LRHL Ley reguladora de las Haciendas Locales

**RD** Real Decreto

RER Registro de Entidades Religiosas

RJ Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi

TC Tribunal Constitucional

TEAC Tribunal Económico Administrativo Central

TS Tribunal Supremo

TSJ Tribunal Superior de Justicia

#### I. INTRODUCCIÓN

Este estudio sobre la legislación y la jurisprudencia en materia de financiación de las confesiones religiosas pretende ser eminentemente práctico, de modo que, sin dejar de atender a los aspectos propiamente doctrinales y de fundamentación, sirva al lector, principalmente, para hacerse cargo de la situación actual de la tributación de las entidades religiosas.

En efecto, si bien desde el principio descarté la idea de hacer un estudio o sondeo doctrinal, una vez iniciado el trabajo he sido consciente de la necesidad de recurrir constantemente a la doctrina; y ello por dos motivos: primero, porque la materia tributaria y fiscal es objeto de continuas y frecuentes reformas, y segundo, porque los conceptos tributarios, aun siendo elaborados y desarrollados por los especialistas en Derecho Financiero 1, tienen que ser interpretados por los eclesiasticistas al tener en cuenta los perfiles concretos de las entidades objeto de protección.

A principios de los noventa, la bibliografía sobre esta materia —la financiación de las confesiones— era exigua y dispersa; centrada, en su mayor parte, en cuestiones relacionadas con la llamada financiación directa. En el año 2001, lo que entonces se vislumbraba como una vertiente importante en el futuro de la financiación —la llamada financiación indirecta— es una realidad que se deja ver también en los ya numerosos estudios y referencias a la materia.

Teniendo esto en cuenta, y ya que el sistema de financiación directa en España es aplicable, hoy por hoy, sólo a la Iglesia católica, he preferido analizar los problemas que en la práctica se plantean —o pueden plantearse— en relación con la tributación de las entidades religiosas. Además, la interpretación de los principios tributarios varía según la política económica. Desde finales de los años setenta (aprobación de la Constitución española) y hasta el 2001, el Derecho tributario español ha sido objeto de variadas y

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Isidoro Martín Dégano ha publicado una monografía (*El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades en el derecho español*, Madrid 1999) en la que hace un exhaustivo y riguroso estudio de todas estas cuestiones.

poliédricas interpretaciones. No cabe duda de que la fijación de conceptos jurídicos universalmente válidos en esta materia es bastante utópica. Pero no es menos cierto que la fijación de conceptos jurídicos avalados por una sólida interpretación doctrinal es un medio insustituible de salvaguarda de la seguridad jurídica.

#### II. SÍNTESIS RELATIVA A LA FUNDAMENTACIÓN DE LA COOPERACIÓN ECONÓMICA DEL ESTADO CON LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

Tratar de fundamentar la cooperación económica del Estado con las confesiones religiosas en España implica tomar en consideración, de un lado, asuntos y materias que afectan tanto a la historia de España<sup>2</sup> como a la actualidad más reciente, y de otro, cuestiones en las que se aplican simultáneamente la legislación unilateral del Estado en la que se hace mención del modo de tributar las entidades eclesiásticas y los acuerdos de cooperación con las confesiones religiosas. Ello exige circunscribir adecuadamente este estudio para que un excesivo rigor jurídico –tan propio de las leyes tributarias— no acabe ahogando el natural desarrollo de un derecho fundamental —el de libertad religiosa.

Tomando como punto de partida la Constitución y, concretamente, el artículo 16,3<sup>3</sup>, la doctrina es bastante unánime al afirmar que este precepto sólo exige un compromiso estatal de coo-

<sup>3</sup> Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones. perar con las confesiones religiosas como consecuencia de las creencias de la sociedad española; sin embargo, no parece implicar la obligatoriedad de una cooperación o ayuda económica <sup>4</sup>. Siendo esto así, y aunque la norma constitucional no haga referencia expresa a la cooperación económica, el artículo 7,2 de la LOLR dispone que en los Acuerdos o Convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento general para las entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico.

Realmente, el texto constitucional no admite doble lectura. Sin embargo, me parece que una interpretación amplia —que tenga en cuenta, por ejemplo, los artículos 3 y 4 del Código civil y el contenido propio del derecho fundamental de libertad religiosa— puede llevar a una conclusión diferente.

En efecto, la doctrina científica, al estudiar este tema, alude con asiduidad, entre otras, a las cuestiones siguientes:

- 1. Siendo el derecho de libertad religiosa un derecho humano, de titularidad personal, ¿tiene que ser financiado en su vertiente colectiva por los poderes públicos?
- 2. ¿Qué sentido tiene el reconocimiento de un derecho constitucional si el Estado no hace posible su ejercicio?
- 3. ¿Es posible hablar de la actividad promocional de las confesiones como un servicio público?
- 4. La financiación de las confesiones ¿no lesiona la laicidad o neutralidad del Estado en materia religiosa?<sup>5</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> En esta línea ha tenido una particular incidencia la Iglesia católica porque, como es sabido, España fue durante siglos un Estado confesional católico; lo cual ha dejado una impronta específica en el modo de entender el fenómeno religioso como factor social; y, desde luego, en el tratamiento de las cuestiones financieras de las entidades religiosas que, indudablemente, se hace sentir, y más si se tiene en cuenta —como dice González del Valle—que «el régimen hacendístico de la confesión católica es fruto de una larga evolución histórica; y su configuración actual es sobre todo fruto de acontecimientos históricos, no de principios jurídicos» (González Del Valle, J. M.<sup>a</sup>, «Régimen económico de las confesiones religiosas», en *Derecho Eclesiástico del Estado español*, Pamplona 1983, p. 365).

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Cfr. Lejeune, E., «Problemas económicos y financieros de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*. Trabajos de la XVI Semana de Derecho Canónico, Salamanca 1979, p. 349; CORRAL, C., «La dotación estatal española», en *El Derecho Patrimonial Canónico en España*, Salamanca 1985, p. 310.

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> No pretendo dar acabada respuesta a todos estos interrogantes en los que se interrelacionan aspectos propios del Derecho constitucional, administrativo, financiero e, incluso, de teoría general del Derecho; pero sí considero necesario tenerlas presentes para no limitar este trabajo a sutilezas jurídicas pero, de alguna manera, vacías de contenido.

Los autores discuten la conexión entre el reconocimiento constitucional de la libertad religiosa y sus manifestaciones prácticas. Los títulos que justifican esta colaboración del Estado han sido objeto de tratamiento por la doctrina y admiten variados perfiles que, seguidamente, trataré de sintetizar<sup>6</sup>.

• La causa que justifica esa cooperación del Estado con las confesiones puede ser la realización de actividades de contenido social. Estoy pensando en las actividades que llevan a cabo muchas instituciones religiosas: atención a marginados, centros de rehabilitación de drogadictos, centros de la tercera edad y tantos otros. En estos casos nos encontramos, sin duda, ante servicios de interés social.

Los poderes públicos pueden, en efecto, disponer del erario público siempre que se trate de cubrir una necesidad social o prestar un servicio público. Y podemos decir que un determinado bien tiene carácter *social* o *público* cuando reúne dos requisitos: 1.°) cuando se da la posibilidad de prestación conjunta a una pluralidad o grupo de ciudadanos, y 2.°) cuando los efectos positivos del bien o servicio no se agotan en la persona que lo recibe, sino que por el contrario trascienden a otros ciudadanos distintos que no han sido destinatarios inmediatos del servicio, repartiendo así el bienestar general. Desde esta perspectiva, quizá demasiado amplia, es difícil negar que la actividad de las confesiones no merezca el calificativo de servicio público 7, aunque a mi entender resulte más

Por otra parte, tampoco me voy a referir al tradicional debate en torno a la cooperación económica con la Iglesia católica y las pasadas desamortizaciones porque la causa que dé razón de la colaboración económica del Estado ha de ser la misma e igual para todas las confesiones religiosas.

<sup>6</sup> Me voy a limitar a analizar tan sólo lo relativo a la llamada *cooperación indirecta*, dejando a un lado la *directa*; aunque el título jurídico que justifica una y otra es idéntico.

adecuado el calificativo *social*<sup>8</sup>. En este sentido, las confesiones son acreedoras de la protección estatal que se ha de concretar, evidentemente, en ayuda financiera.

• Desde la perspectiva de la Constitución, la subvención económica del Estado a las confesiones religiosas es, por de pronto y como mínimo –con todos los matices que la cuestión exige, pero que no es del caso señalar aquí—, consecuencia del compromiso constitucional del artículo 9,2 º. Hasta el punto de que «podría estimarse que en tanto en cuanto las confesiones religiosas desempeñen actividades de promoción efectiva del derecho fundamental de libertad religiosa de los ciudadanos pueden ser acreedoras de aportaciones económicas estatales, como cooperación estatal a la realización de los derechos fundamentales» ¹º. Este título acreditativo ya había sido defendido desde hace años, y entre otros, por Ana Fernández Coronado ¹¹ y Dionisio Llamazares ¹².

Estas subvenciones no se oponen, *per se*, al principio de libertad religiosa ni al de laicidad del Estado. «Del mismo modo que la libertad de prensa o de creación de partidos políticos no se ve aminorada, antes bien potenciada, si el Estado subvenciona a los diarios en razón del número de ejemplares que venden o a los partidos políticos en razón del número de votos que obtienen, lo propio acontece con las confesiones religiosas, que verían muy mermada su libertad

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> Cfr. Pérez de Ayala, J. L., «Diversos sistemas para las relaciones económicas entre la Iglesia y el Estado», en Ya, 26-I-73. Vid., entre otros, García Hervás, D., «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica: consideraciones críticas y propuestas de futuro», en Roca M. (Ed.), La financiación de la Iglesia católica en España, Santiago de Compostela, 1994, pp. 161 ss., espec. 185 ss.

Utilizo la expresión carácter público o social en cursiva porque lo público suele estar ligado al concepto estatal o, en todo caso, oficial. Y, desde luego, la actividad de las confesiones no puede, en ningún caso, entenderse así. Vid., por ejemplo, Fornés, J., «Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa», en Ius Canonicum, 71 (1996), pp. 13-61, con las abundantes referencias bibliográficas allí contenidas.

Orresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> GONZÁLEZ ARMENDIA, J. R., «Colaboración económica del Estado Español con las confesiones religiosas: contenido "mínimo" de la vertiente "indirecta"», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, IV (1988), p. 514.

<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> FERNÁNDEZ CORONADO, A., «La colaboración económica del Estado con las confesiones», en *Revista de Administración Pública*, n. 108 (1985), pp. 394 ss.

<sup>12</sup> LLAMAZARES, D., «Actitud de la España democrática ante la Iglesia», en *Iglesia católica y regímenes autoritarios y democráticos*, Madrid 1987, p. 193.

si el Estado las condenase a vivir en la indigencia. Del mismo modo que la subvención a la prensa o a los partidos políticos, si se hace con los criterios antes indicados, no presupone la existencia de una prensa o de un partido político oficiales, la subvención a las confesiones religiosas es compatible con la aconfesionalidad del Estado si se lleva a cabo con un criterio análogo» 13.

• Finalmente, y aun cuando las confesiones lleven a cabo prestaciones de contenido social, el Estado debe cooperar con ellas no sólo por ese título –la realización de actividades que podrían ser consideradas de utilidad pública (aunque las realice una confesión religiosa)—, sino también porque realizan las actividades propias de entidad religiosa. Si la Constitución protege el interés religioso de los ciudadanos, significa que debe conceder cobertura jurídica -y, en su caso, económica- a las organizaciones confesionales que tienden a darles satisfacción 14. ¿Por qué se dice: y, en su caso, económica? Porque no tendría sentido el reconocimiento de un derecho funda-

Estado con la Iglesia Católica en España», en Ius Canonicum, 42 (1981) p. 788.

mental si no se instrumentan los cauces jurídicos, sociales y económicos apropiados para su ejercicio. Piénsese, por ejemplo, en el derecho a contraer matrimonio 15; si a la vez no se establecen garantías -también económicas- de protección a la familia difícilmente se podrá garantizar ese derecho fundamental a las personas económicamente más débiles. De modo que un derecho fundamental podría llegar a convertirse en un derecho de élite por faltar el aval adecuado.

Volvamos al interrogante que ha dado pie a estas consideraciones: ¿se puede seguir manteniendo que el artículo 16 de la Constitución no exige, realmente, una colaboración económica del Estado con las confesiones? A mi modo de ver, de una interpretación literal sí podría deducirse esto, puesto que expresamente no lo dice. Sin embargo, de una interpretación que tenga en cuenta la ratio legis y el ulterior desarrollo de la norma constitucional, puede concluirse que hay un mandato por lo menos implícito de cooperación económica, siempre y cuando se salvaguarden, evidentemente, la laicidad y la igualdad 16. Hoy por hoy, parece claro, en efecto, que «sólo una interpretación restrictiva podría decir que la aportación de medios económicos no es coherente con la libertad religiosa, pues no impide la libertad de los otros, y ayuda al desarrollo de quien ha efectuado una elección confesional» 17.

Así las cosas, y aunque la doctrina ha distinguido tradicionalmente entre cooperación directa y cooperación indirecta, por las razones anteriormente señaladas, este trabajo se centra exclusivamente en la cooperación indirecta; y para su estudio, tomaré como punto de partida los principios constitucionales rectores de la imposición tributaria.

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M.ª, «Régimen económico de las confesiones religiosas», en Derecho Eclesiástico del Estado Español, Pamplona 1983, 367 (ID., Derecho Eclesiástico Español, Madrid 1991, p. 277). Siguiendo este mismo planteamiento, escribe años más tarde: «El Estado coopera con las confesiones religiosas incluso económicamente. Ello no deja de ser un deber. Si el Estado coopera para que los españoles realicen actividades no religiosas -promociona la ópera, el deporte, el cine, etc., e incluso subvenciona a sindicatos y partidos políticos, no por ello puede decirse que es confesionalmente operístico, deportivo o cinematográfico. Existe una cierta demanda social de promoción de esas actividades. Del mismo modo que no se causa agravio a quienes disgusta la ópera, por el hecho de que el Estado la subvencione. tampoco se causa agravio porque el Estado promocione actividades religiosas que a algunos ciudadanos les parecen de interés, aunque a otros no les parezcan de interés e incluso les desagraden. La constitución establece esa cooperación como proporcional a la demanda social. Y no cabe desconocer que para muchos españoles practicar la religión es más importante que el apoyo que pueda darse al cine o a la ópera o a los juegos florales» (ID., *Derecho Eclesiástico español*, Oviedo 1997, pp. 144-145).

14 Cfr. Martín de Agar, J. T., «Notas sobre la cooperación económica del

Discrepo, por el contrario, de la interpretación de MARTÍN DÉGANO cuando, llevando al extremo la opinión, rigurosa por otra parte, de algunos autores, dice: «si lo que pretenden defender es que las confesiones deben ser objeto de una especial promoción, en este caso fiscal, porque los ciudadanos creyentes son más cívicos que los no creyentes y cumplen mejor sus deberes políticos, beneficiando así en mayor medida a la sociedad, no podemos compartir su razonamiento» (El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades en el derecho español, cit., p. 377).

No recuerdo haber leído afirmaciones semejantes entre los eclesiasticistas. Por otra parte, la libertad religiosa -y, por tanto, también su ejercicio- es un bien jurídicamente protegible. Dicho de otra manera, los intereses religiosos de los ciudadanos son, en sí mismos, un bien jurídicamente protegible; no porque son jurídicamente protegidos son un bien.

Pienso en el ius connubii porque -como el derecho de libertad religiosa- es un derecho humano de ejercicio individual pero de intrínseca proyección social.

En este sentido, puede verse LLAMAZARES, D., Actitud de la España democrática ante la Iglesia, cit., p. 193.

<sup>&</sup>lt;sup>17</sup> VILLAR PÉREZ, A., «La financiación del Derecho de Libertad Religiosa», en Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, VIII (1992), pp. 244-245.

# III. REFERENCIA A DETERMINADOS CONCEPTOS TRIBUTARIOS: ESPECIAL CONFIGURACIÓN DE LAS ENTIDADES RELIGIOSAS EN NUESTRO ORDENAMIENTO JURÍDICO

La materia de la financiación de las confesiones —como ya ha sido puesto de relieve— se ha visto impulsada de forma notable en los últimos años. Por una parte, cada uno de los acuerdos con las confesiones religiosas alude de forma expresa a ella; por otra, las reformas tributarias, como consecuencia de la política europea y de la política nacional, inciden con fuerza en la configuración de los tributos y en la interpretación y aplicación de las normas tributarias por los tribunales a estas concretas entidades.

Además, en nuestro ordenamiento jurídico tributario se refleja un *animus legislatoris* que lleva a valorar positivamente la actividad de las confesiones religiosas; hasta el punto de que las hace merecedoras de cobertura fiscal; de manera que en cada uno de los acuerdos con las confesiones religiosas, entre otras cosas, se contiene una cláusula de equiparación de las entidades religiosas con las entidades benéficas y sin ánimo de lucro. Ya que las confesiones religiosas cumplen una *función social*, el ordenamiento jurídico tributario las toma en consideración <sup>18</sup>.

Para que este estudio resulte lo más claro posible, y por razones eminentemente prácticas, me ha parecido conveniente centrar la atención en el régimen tributario de las confesiones religiosas teniendo en cuenta las consideraciones y estructura sistemática que siguen.

#### 1. Breve referencia a la capacidad económica de las confesiones

Los impuestos, dice el artículo 26, 1, b), de la LGT, son los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está

<sup>18</sup> El ordenamiento tributario asume el concepto de *confesión religiosa* que se ha forjado en la legislación con base, también, en las formulaciones doctrinales; y, a estos efectos prácticos, parte del hecho de que es *entidad religiosa* aquélla que se ha inscrito en el Registro de Entidades Religiosas (Cfr. Martín Dégano, *El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades*, cit., p. 10).

constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad económica del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta.

No faltan autores que consideran un principio básico en la tributación moderna el que cada uno contribuya según su capacidad económica; de forma, que no tienen obligación de contribuir quienes –una vez cubiertas sus necesidades básicas– no disponen de más recursos económicos. Considera De Luis Díaz Monasterio que estas ideas –elaboradas para las personas físicas– serían plenamente aplicables a las confesiones religiosas porque, generalmente, no tienen excedente alguno de capacidad económica para contribuir a la actividad estatal <sup>19</sup>.

Por otra parte, no hay duda de que «no basta la capacidad económica aisladamente concebida para dar lugar a la exacción de un impuesto y de las exacciones equiparables. En la valoración —crítica— de la capacidad económica debe entrar la función social que cumpla quien sea titular o portador, pues si esa capacidad económica está al servicio del interés general o presta un servicio de utilidad pública, es evidente —estimo— que tal capacidad económica carece de relevancia frente al impuesto» <sup>20</sup>. De lo contrario, difícilmente se podría hablar de exacción justa de los tributos.

Dicho en otros términos, capacidad económica no es sinónimo de capacidad contributiva.

# 2. Los conceptos tributarios recogidos en los acuerdos con las confesiones religiosas

En 1979, como es bien conocido, se suscribe el *Acuerdo sobre Asuntos Económicos* <sup>21</sup>. En él se pacta no un régimen privilegiado

<sup>&</sup>lt;sup>19</sup> Cfr. DE LUIS DIAZ MONASTERIO, F., «El régimen tributario de la Iglesia», en *Ecclesia*, n. 1999 (1979), p. 117.

<sup>&</sup>lt;sup>20</sup> Albiñana, C., «La financiación de las iglesias», en Civitas de Derecho Tributario, 14, p. 330.

<sup>&</sup>lt;sup>21</sup> En adelante, AAEE.

para la Iglesia católica sino un régimen basado en categorías jurídicas generales <sup>22</sup>; entre ellas, los conceptos de exención y no sujeción. En relación con el AAEE es preciso tener en cuenta que: «1.°) la finalidad del Acuerdo, cualesquiera que sean los términos empleados, más que enumerar un catálogo fijo de exenciones, es la de fijar una serie de hechos imponibles que deben quedar exentos cualquiera que sea el concepto tributario vigente en el que encajen, y 2.°) que para señalar los conceptos tributarios vigentes en los que, en cada momento, se concretan las exenciones pactadas, las Partes procederán de común acuerdo» <sup>23</sup>.

Cuando años más tarde, en 1992, se firman los acuerdos con la FEREDE, FCI y CIE, es comprensible que se hubieran producido cambios importantes en el sistema tributario. Es más, las modificaciones fueron tan sustanciales, que determinados supuestos de exención y no sujeción previstos en el AAEE, ya no se nombran en los acuerdos de 1992. Por ejemplo, el AAEE se refiere a la no sujeción a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo de determinados conceptos <sup>24</sup>, mientras que en los acuerdos con las restantes confesiones se habla de *operaciones no sujetas a tributo alguno* <sup>25</sup>.

#### 3. Las entidades de las confesiones religiosas con acuerdo

Todos los acuerdos firmados hasta la fecha hacen una distinción entre las entidades religiosas. Así el AAEE enumera en el artículo IV a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes

DE DIEGO-LORA, C., «El carácter público de la Iglesia Católica en el ordenamiento jurídico español», en Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del II Simposio Hispano-Alemán, Madrid 1988, p. 130.

y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas; mientras que el artículo V se refiere a las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV y que se dediquen a actividades religiosas, benéficodocentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social. A estas últimas se les conceden los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario prevea en cada momento para las entidades sin ánimo de lucro y, en todo caso, a las entidades benéficas privadas.

Los acuerdos con la FEREDE y FCI se refieren, por un lado, y respectivamente, a las Iglesias –pertenecientes a la FEREDE– y a las Comunidades –pertenecientes a la FCI–<sup>26</sup>, y, por otro, a las *asociaciones y entidades* creadas por ellas <sup>27</sup>.

No he hecho mención al acuerdo firmado con la CIE porque en él se unifica el tratamiento en el artículo 11,4: Sin perjuicio de lo previsto en los números anteriores, la «Comisión Islámica de España», así como sus Comunidades miembros y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las mismas 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 prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

Estos datos resultan de interés a efectos prácticos porque dan lugar, como veremos a lo largo de este trabajo, a un tratamiento diferenciado en relación, por ejemplo, con el cumplimiento de determinados requisitos fiscales <sup>28</sup>.

Dictamen del Consejo de Estado, n.º 46501 (Sec. 5.ª, Economía y Hacienda, de 7 de junio de 1984). Este criterio se desprende también del Dictamen 2570, de 25 de julio de 1996.

<sup>24</sup> Cfr. art. III

<sup>&</sup>lt;sup>25</sup> Cfr. arts. 11,2 de los Acuerdos con la FEREDE, FCI y CIE.

<sup>&</sup>lt;sup>26</sup> Cfr. art. 11,4.

<sup>&</sup>lt;sup>27</sup> Cfr. art. 11,5.

Desde otra perspectiva, escribe López García: «En materia de exenciones en el Impuesto sobre Sociedades, las entidades de la Iglesia a través de la Disposición Adicional 5.ª de la Ley 30/1994 de Fundaciones están equiparadas a las Fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública. No podría ser de otra forma, ya que en el Acuerdo de 3 enero de 1979 y en la Orden de 29 de julio de 1983, de aclaración de dudas de ciertos conceptos del Acuerdo, se establece que las Entidades de la Iglesia, tanto las del artículo IV como las del artículo V, tendrán derecho a los beneficios fiscales que tengan las entidades sin ánimo de lucro y entidades benéficas privadas» (López García, J. L., «Comentario al régimen fiscal de la Iglesia católica», en *Actualidad tributaria*, vol. I, 1995, p. 971).

#### 4. Las confesiones religiosas sin acuerdo

Dejando a un lado la posible vulneración del principio de igualdad –no porque no sea importante, sino porque nos desvía de la finalidad prevista para este estudio–, lo cierto es que nuestro ordenamiento jurídico no reconoce un régimen tributario específico para las confesiones religiosas sin acuerdo <sup>29</sup>.

En este sentido, la aprobación de la Ley de Fundaciones <sup>30</sup> ha incidido, como seguidamente veremos, de manera muy notable en la regulación de esta materia.

# 5. La aplicación de los beneficios fiscales de las entidades sin ánimo de lucro a las entidades religiosas

Por lo dicho hasta ahora, resulta claro que hay un régimen tributario propio o específico de las confesiones religiosas. Por otra parte, si se tiene en cuenta que, en determinados supuestos, a las entidades confesionales se les reconocen los mismos beneficios fiscales que a las entidades sin ánimo de lucro, se habla, empleando terminología jurídica ya consolidada, de beneficios fiscales por remisión <sup>31</sup>.

El AAEE puede considerarse paradigmático. De hecho, los restantes acuerdos han seguido la misma argumentación jurídica. En ese régimen específico se reconoce un contenido mínimo, de manera que lo ya concedido por los acuerdos no puede ser modificado por ley unilateral; ese *minimum* debe ser respetado. Cosa diferente es que los beneficios fiscales concedidos a las entidades sin ánimo de lucro —que no se integran, propiamente, en ese régimen específico— se modifiquen por el Estado; en cuyo caso hay que decir que, efectivamente, el único compromiso existente es el de garantizar los mismos beneficios fiscales que a las entidades sin ánimo de lucro; pero no se garantiza que éstos existan <sup>32</sup>.

Dentro de la legislación unilateral, actualmente es la Ley de Fundaciones la que atribuye beneficios fiscales a entidades sin ánimo de lucro; y, en este sentido, resulta aplicable –por la expresa equiparación hecha en los acuerdos— a las entidades religiosas; además, las entidades de beneficencia privada se han transformado en fundaciones que regula esta Ley. Dentro de la mencionada ley, interesa especialmente la disposición adicional quinta dedicada al *Régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas*. Por medio de esta disposición se reconoce de forma expresa, y por primera vez, en una ley que concede beneficios fiscales para entidades no lucrativas, que dichos beneficios también son aplicables a las confesiones con Acuerdo 33.

pudieran disfrutar de ellos».

<sup>&</sup>lt;sup>29</sup> Esto ha planteado entre la doctrina eclesiasticista un cierto malestar [Por ejemplo, cfr. Combalía, Z., «Financiación de las confesiones no católicas en el derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, X (1994), p. 432], aunque ya hay variada jurisprudencia y «la razón fundamental que aducen nuestros tribunales a favor de la no discriminación reside en que, según lo dispuesto por el artículo 7 de la LOLR, el Estado español establecerá Acuerdos o Convenios de cooperación con las confesiones religiosas con notorio arraigo, y, mediante tales Acuerdos, se podrá extender a dichas confesiones los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico. Por tanto, no se produce discriminación, dado que las confesiones sin Acuerdo están en condiciones de obtener esos beneficios, ejercitando el derecho reconocido en la LOLR, a firmar dichos Acuerdos» [Martín Dégano, I., «El regimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas en el Derecho Español», en *Il Diritto Ecclesiastico* 3/4 (1996) p. 788]. Cuestión que no está muy clara, porque, entre otras cosas, hace falta que tengan, precisamente, el «notorio arraigo».

Ley 30/94, de 24 de noviembre, reguladora de Fundaciones y de Incentivos

Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. En adelante, LF.

ALBINANA, C., «Régimen tributario de la Iglesia Católica», en AA.VV., Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones, Madrid 1980, p. 208.

<sup>&</sup>lt;sup>32</sup> Cfr. Martín Dégano, *El régimen tributario de las confesiones y de sus enti*dades, cit., p. 38. Este autor explica con acierto la diferencia entre entidades benéficas y entidades sin ánimo de lucro (distinción que se justifica por razones históricas).

A raíz de la Ley de Fundaciones se ha unificado la legislación y la terminología: ya no se habla de entidades benéficas sino de interés general; sin embargo, esto no se ha conseguido del todo en materia tributaria y se mantiene la distinción entre fundaciones de interés general y las benéficas privadas en el ITP y AJD, el IIVTNU y el IAE (cfr. *ibid.* p. 44). Es decir, en principio, ya no se habla de entidades benéficas en sentido estricto desde el momento en que desaparece el requisito de esa calificación administrativa; sin perjuicio de que las actividades que la hubieran obtenido anteriormente, la puedan seguir manteniendo (cfr. *ibid.* p. 306).

<sup>&</sup>lt;sup>33</sup> Cfr. *ibid.* pp. 49-50. Sigue diciendo este autor: «Con anterioridad a la LF, las normas que contenían beneficios fiscales para las entidades benéficas o para las sin fin de lucro no hacían alusión a su aplicación a las citadas confesiones, por lo que había que remitirse a la atribución de beneficios contenida en sus Acuerdos para que

¿Qué requisitos se exigen a las entidades religiosas para que puedan disfrutar de los beneficios fiscales previstos por el legislador en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre? El RD 765/1995, de 5 de mayo, que regula determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, ha solventado las dudas. En su disposición adicional segunda se establece que:

1. Las entidades eclesiásticas comprendidas en el artículo IV del AAEE, las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, las Comunidades pertenecientes a la FCI y la CIE, así como sus Comunidades miembros, disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la LF, cuando persigan los fines previstos en el artículo 42,1,a) de dicha Ley. En estos casos, los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos.

2. Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del AAEE, las entidades del artículo 11,5 de los acuerdos con la FEREDE y la FCI, y en el artículo 11,4 del acuerdo con la CIE, para disfrutar del régimen previsto en el Título II de la LF, deberán acreditar su condición ante la AEAT; «se trata de una comunicación a la Administración tributaria para que tenga conocimiento de la existencia de una entidad legalmente constituida que va a disfrutar del régimen especial, sin tener que contestar a dicha comunicación mediante un acto administrativo. Para poder realizarla se ha adaptado el procedimiento previsto en el artículo 2 del Real Decreto 765/1995. Esta adaptación supone que la documentación que tienen que presentar ante la Administración no sea la misma que se exige al resto de fundaciones y asociaciones no religiosas» <sup>34</sup>. Esto es, los documentos exigidos son:

1. Certificación literal de su inscripción en el RER.

Por otra parte, la LF había establecido que las fundaciones religiosas inscritas en el RER se regirán por sus estatutos y por las normas de su respectiva confesión religiosa, de manera que no quedan sometidas a la LF (cfr. Disp. adic. tercera). Además, para las fundaciones de la Iglesia católica, vid. RD 584/1984, de 8 de febrero, sobre adquisición de personalidad jurídica civil por las fundaciones religiosas erigidas canónicamente.

MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 63.

2. Certificación de la autoridad de la que dependen sobre su naturaleza y fines, así como sobre el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas <sup>35</sup>.

En este punto, y dado que estamos hablando de la aplicación de la LF, hay que destacar –como ya hemos señalado– que las confesiones religiosas sin acuerdo pueden ser consideradas entidades sin ánimo de lucro y, por tanto, pueden disfrutar de los beneficios fiscales previstos en esta ley; bastará que creen una fundación a través de la cual lleven a cabo sus fines; dado que el fin religioso puede incluirse dentro de los fines de interés general <sup>36</sup>.

# IV. ANÁLISIS DE LOS IMPUESTOS SEGÚN LOS ASUNTOS PLANTEADOS EN LA JURISPRUDENCIA

El planteamiento de este trabajo, eminentemente práctico, me ha llevado a fijarme en aquellos tributos que han sido objeto de mayor tratamiento en la jurisprudencia. Sin embargo, antes de ofrecer al lector la serie de sentencias y resoluciones de los tribunales voy a hacer alguna consideración en torno a estos tributos.

#### 1. La imposición estatal

#### A) Impuesto sobre Sociedades

Al analizar la problemática que plantea el IS, hay que situar el marco legal en que se encuadra: los acuerdos con las confesiones

<sup>35</sup> Cfr. RD 765/1995, art. 2.

<sup>&</sup>lt;sup>36</sup> Art. 2,1 LF: Las fundaciones deberán perseguir fines de interés general: de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente o de fomento de la economía o de la investigación, de promoción del voluntariado, o cualesquiera otros de naturaleza análoga.

religiosas y la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, fundamentalmente.

El artículo IV,1,B) del AAEE establece una exención genérica (total y permanente) de los impuestos sobre la renta, el gasto o consumo de los impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio<sup>37</sup>. Sin embargo, los Acuerdos con las confesiones religiosas minoritarias establecen la exención por vía de la remisión a la Ley 61/1978, de 27 de diciembre 38, aunque esta ley ha sido derogada por la Ley 43/1995, de 28 de diciembre. En efecto, así como la primera se refería en su artículo 5,2 expresamente a las confesiones religiosas, la segunda no contiene ninguna referencia expresa a ellas porque ahora se les aplican las disposiciones de la Ley de Fundaciones. Es decir, «la nueva Ley no regula el régimen de estas entidades, porque mantiene vigente la LF que es donde se encuentra dicho régimen. Es por tanto en esta última Ley donde debemos verificar si se ha mantenido el contenido mínimo de la mencionada exención. En este sentido, los artículos 48 y 49, al regular las rentas e ingresos amparados por la exención, reconocen que se encontrarán comprendidos en la misma los incrementos de patrimonio derivados de adquisiciones a título gratuito y los rendimientos obtenidos en el ejercicio de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. Como vemos, dicho contenido mínimo ha sido respetado, pero, además, ha sido ampliado por las rentas que también se declaran exentas» 39.

En cuanto a la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS y a la que acabo de referirme, dispone en su artículo 1,1: El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas de acuerdo con las normas de esta Ley.

Visto el marco legal, me voy a detener en algunos temas concretos que la aplicación de estas leyes ha venido planteando. En relación con la Iglesia Católica, el artículo I del AAEE reconoce el derecho a recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaciones. Es decir, las entidades de la Iglesia son sujeto pasivo del impuesto, y en este sentido, la determinación de la personalidad jurídica es factor determinante; por eso, el Acuerdo de 10 de octubre de 1980 elaborado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado estableció que, a efectos del IS, podrán integrarse para configurar el sujeto pasivo distintas entidades con personalidad jurídica civil propia en otra moral superior y de la que dependan. «Se produce un efecto de configuración de sujeto pasivo único con pluralidad de personas jurídicas que recuerda al régimen tributario del grupo de sociedades» 40. En cambio, para las entidades del artículo V del AAEE la configuración del sujeto pasivo se establece del mismo modo que para cualquier otra persona jurídica sujeta al impuesto.

Es cuestión polémica en la doctrina la exención de los rendimientos de las letras del Tesoro; la dejamos apuntada sin más. Parece claro, sin embargo, que están exentos los rendimientos de patrimonio a título gratuito obtenidos por las entidades del artículo IV (por ejemplo, las herencias) y los incrementos derivados de la cesión de una entidad de las del artículo IV a una entidad de las del artículo V<sup>41</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>37</sup> No podemos olvidar que la naturaleza de tratado internacional del AAEE le otorga una gran cobertura, de manera que no se puede modificar unilateralmente su contenido. Eso justifica que el 10 de octubre de 1980 se firmara un Acuerdo elaborado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado en función de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre. Hay que precisar, sin embargo, que la Ley 43/1995 y la Ley de Fundaciones no suponen una modificación sustancial de lo previsto en el Acuerdo; por eso sus normas son perfectamente trasladables a la regulación vigente del IS (cfr. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades*, cit., p. 121).

<sup>38</sup> Cfr. art. 11,3,B) de los Acuerdos con la FEREDE, FCI y CIE.
39 MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 150. Es decir, nos encontramos con dos regímenes diferentes:

el de la LF (cuando en las entidades de las confesiones religiosas con Acuerdo se cumplen los requisitos del Título II); régimen que se mantiene por declaración expresa de la Disposición Final 1.ª de la Ley 43/1995, que regula el IS.

el de la LIS para las entidades que no cumplen los requisitos de la LF, en cuyo caso se aplicará el contenido del Título VIII, Capítulo XV, de la Ley 43/1995 (entidades parcialmente exentas), donde entrarían las confesiones religiosas sin acuerdo [cfr. art. 133,,a) de la LIS].

<sup>&</sup>lt;sup>40</sup> LÓPEZ GARCÍA, Comentario al régimen fiscal de la Iglesia católica, cit. p. 969. <sup>41</sup> Cfr. Martín Dégano, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 141.

Por lo que se refiere a las confesiones religiosas distintas de la Iglesia católica, coincido con Martín Dégano en que no hay fundamento jurídico para mantener la exención del IS de los incrementos a título gratuito y, al mismo tiempo, que las liberalidades de uso no estén sujetas a tributo alguno 42. En todo caso, es preciso puntualizar que, teniendo en cuenta que la Ley a la que remiten los acuerdos con las confesiones minoritarias ha sido derogada por la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, reguladora del IS, y que en esa ley no se hace mención a las exenciones reconocidas por vía pacticia, ¿hay que suponer que por vía unilateral se ha obviado el contenido de los acuerdos? No. Antes bien, el contenido mínimo reconocido en los acuerdos no sólo se ha protegido sino que se ha visto ampliado por lo que establecen los artículos 48 y 49 de la LF; de modo que están exentos los resultados obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, así como los incrementos patrimoniales derivados tanto de adquisiciones como de transmisiones a títulos lucrativos, siempre que unas y otras se obtengan o realicen en cumplimiento de su objeto o finalidad específica.

#### B) Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

El ISD aparece mencionado en el artículo IV,1,C) del AAEE y, sin embargo, no aparece en los acuerdos con las restantes confesiones; eso se explica si se tiene en cuenta que la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, reguladora del ISD, establece en su artículo 3,2 que los incrementos de patrimonio obtenidos por personas jurídicas (ya

En relación con los acuerdos con las confesiones minoritarias se produce un contrasentido, consecuencia —como acabamos de ver al hablar del IS— de haber trasladado lo que había recogido el AAEE sin tener en cuenta las reformas legislativas ulteriores que podían afectar a las entidades religiosas. Así en los citados Acuerdos se habla de:

- no sujeción a tributo alguno de las prestaciones, colectas, ofrendas y liberalidades de uso<sup>43</sup>,
- exención del Impuesto sobre Sociedades de los incrementos de patrimonio a título gratuito que obtengan las confesiones <sup>44</sup>.

La disposición final cuarta de la Ley 29/2987 había establecido también la exención de los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades de las Asociaciones confesionales no católicas reconocidas, cuando concurran las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre Libertad Religiosa.

Es decir, ¿cómo es posible que esas donaciones a título gratuito que suponen un incremento de patrimonio para las confesiones religiosas y que están sometidas al ISD<sup>45</sup> puedan declararse *no sujetas* 

<sup>&</sup>lt;sup>42</sup> Cfr. *ibid.* p., 91. El autor justifica que el mimetismo de los Acuerdos de 1992 en relación con el AAEE ha llevado a contradicciones evidentes: «Todo este problema no habría surgido si los firmantes del AAEE hubieran acudido al mecanismo previsto en su Protocolo Adicional. Si la Iglesia católica y el Estado se hubieran reunido tras la reforma del ISD y hubiesen concretado que esos supuestos dejaban de estar no sujetos al ISD para pasar a estar exentos en el IS, pensamos que se habría evitado que los Acuerdos con las no católicas los recogieran por mero mimetismo, como supuestos no sujetos» (*ibid.*).

<sup>&</sup>lt;sup>43</sup> Cfr. art. 11,2 de los Acuerdos con las FEREDE, FCI y CIE.

<sup>&</sup>lt;sup>44</sup> Cfr. art. 11,1,B) de los Acuerdos. A esta cuestión me acabo de referir en el apartado anterior.

<sup>45</sup> Cfr. art. 3.2 LISD.

por medio de las leyes que contienen los acuerdos de cooperación con las confesiones? La no sujeción no tiene ninguna trascendencia desde el punto de vista de las obligaciones sustanciales, pero sí la tiene desde las formales: «las confesiones, al no estar sujetas, no están sometidas a ninguna obligación de este tipo en relación con dichas rentas. Por ello, ni siquiera deben declararlas. Este hecho plantea un problema añadido, como es el de la posibilidad de que estas donaciones sean o no deducibles para las personas que las entregan. Si se acepta la teoría de la no sujeción, basada en la literalidad de los Acuerdos, la consecuencia es que puede dar lugar a una situación contraproducente para las personas que realizan esta clase de aportaciones a las confesiones, a pesar de que esta no sujeción se entiende como una especie de protección máxima de las confesiones religiosas en comparación con la exención. Las confesiones, al no estar sometidas a ninguna obligación tributaria de tipo formal, lo normal es que no lleven un control sobre las mismas, ni puedan por ello justificar quiénes son las personas que las realizan. Por este motivo, dichas personas pueden llegar a tener dificultades para poderse deducir de la cuota de su respectivo IRPF dichas aportaciones» 46.

#### C) Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Antes de proceder a delimitar los aspectos más interesantes que plantea este tributo, quisiera señalar que en este supuesto se encuadran tres hechos imponibles diferentes:

 El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, que grava el tráfico patrimonial de carácter civil, es decir, entre particulares.

- El Impuesto sobre Operaciones Societarias, que grava las operaciones relativas al contrato de sociedad consistentes, general-

mente, en una transmisión patrimonial entre una sociedad y un socio o entre sociedades y que normalmente se reflejan en su cuenta capital.

— El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que gra-

El Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados, que grava la mera formalización de ciertos actos por la especial protección que el ordenamiento les concede <sup>47</sup>.

Como en casos anteriores, en este impuesto nos encontramos, por una parte, con lo que se había establecido en vía pacticia, y, por otra, con reformas hechas por el legislador estatal que inciden en las entidades religiosas.

¿Qué establecieron, en su momento, los Acuerdos con las confesiones religiosas? El AAEE reconoce en el artículo IV,1,C) la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

El artículo 11,3,C) del acuerdo con la FEREDE establece que las Iglesias pertenecientes a la FEREDE estarán exentas: Del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención<sup>48</sup>.

<sup>&</sup>lt;sup>47</sup> SEMINARIO DE DERECHO FINANCIERO (Universidad de Zaragoza), «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados» en *Los impuestos en España*, Ed. Aranzadi, Pamplona 1999, p. 620.

<sup>&</sup>lt;sup>48</sup> En relación con las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas se establece también que estarán exentas: Del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas y asistenciales, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención [cfr. art. 11,3,C)].

MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 91.

Es decir, que la exención que recogen los Acuerdos es prácticamente igual porque, en todo caso, exige el destino de los bienes a un fin concreto. Sin embargo, en el caso del AAEE –y a diferencia de lo que sucede con los restantes Acuerdos—, se alude sólo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales pero no al gravamen específico que recae sobre la formalización documental de esa transmisión <sup>49</sup>. Además, en los Acuerdos con las confesiones minoritarias se remite a la regulación unilateral sobre la materia –la Ley y el Reglamento—; de manera que hay que acudir a esas normas, donde, además, expresamente, se alude a las entidades religiosas <sup>50</sup>. No me detengo en esto porque el régimen pactado en los Acuerdos

<sup>49</sup> Este, entre otros, fue el motivo de que se publicara una Orden de 29 de julio de 1980 cuyo apartado tercero establece: Estarán exentas del concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, cuando el sujeto pasivo obligado al pago del mismo sea cualquiera de las entidades a que se refiere el artículo IV del Acuerdo.

Parece deducirse que podría estar delimitada la exención a las declaraciones de obra nueva, aunque no es ésta la interpretación (cfr. MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., pp. 154-155); pero no me voy a detener en este extremo porque la actual regulación de la materia en la LF ha ampliado la citada exención; por tanto, no parece excesivamente útil fijar la atención en disquisiciones doctrinales ya superadas.

50 Cfr. art. 90 RD 828/1995, de 29 de mayo: Exenciones a entidades religiosas. Para la aplicación de las exenciones establecidas en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, y en los Acuerdos de Cooperación del Estado con las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España, aprobados, respectivamente, por las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre, se seguirá el siguiente procedimiento:

1.º Cuando la condición de sujeto pasivo concurra en la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, Órdenes y Congregaciones religiosas

se ha visto ampliado al ser de directa aplicación el régimen de las entidades benéficas <sup>51</sup>. Es decir, el artículo 45,1,A) del RD Leg. 1/1993, de 24 de septiembre, que aprueba el texto refundido de la Ley de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, establece: Gozarán de exención subjetiva: a) El Estado y las Administraciones Públicas Territoriales e Institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones Públicas citadas.

Luego se trata de una exención subjetiva no condicionada al destino que se dé a los bienes, a diferencia de la exención –condicionada– que establecían los Acuerdos.

e institutos de vida consagrada de la Iglesia Católica, o en las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, en las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas, en la Comisión Islámica de España o en sus Comunidades miembros, la exención se aplicará directamente al presentar la autoliquidación correspondiente. Con la autoliquidación se acompañará la documentación necesaria para que la exención pueda ser comprobada por la oficina gestora competente.

2.º Cuando la condición de sujeto pasivo concurra en las asociaciones y entidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, la concesión de la exención requerirá su previo reconocimiento por acuerdo de la Dirección General de Tributos del Ministerio de Economía y Hacienda, previo expediente tramitado al efecto a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del impuesto.

En este expediente, la entidad solicitante deberá acreditar necesariamente:

a) Su naturaleza y fines, mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica o religiosa competente.

A estos efectos, serán autoridades competentes:

1.ª El Obispo de la Diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad.

2.ª La Comisión Permanente de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España.

3.ª La Secretaría General de la Federación de Comunidades Israelitas de España.

4.ª La Comisión Islámica de España.

b) La inscripción en el Registro a que se refiere el artículo 5 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, mediante certificación literal del mismo.

c) El destino, mediante cualquier medio de prueba, de los bienes y derechos adquiridos a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias y de asistencia social.

<sup>51</sup> Cfr. Martín Dégano, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 308.

Y, finalmente, en relación con la «Comisión Islámica de España», así como sus Comunidades miembros, se dice que estarán exentas del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención [cfr. art. 11.3.C)].

#### D) Impuesto sobre el Valor Añadido

El artículo 1 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, establece: El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.
  - b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.
  - Las importaciones de bienes.

Es decir, ya que es un impuesto indirecto que grava el consumo, en principio es aplicable a las entidades religiosas que realicen actividades empresariales o profesionales. En otros términos, puede afectar a las confesiones religiosas como productores o como consumidores de bienes y servicios. Para ver en qué medida les afecta este gravamen es preciso tener en cuenta las siguientes premisas:

- 1.ª El AAEE se había firmado antes de que este impuesto existiera en nuestro país. De ahí que el Acuerdo aluda en el artículo III a la no sujeción a impuestos sobre la renta, gasto o consumo de determinados conceptos y actividades.
- 2.ª En 1985 se aprobó mediante la Ley 30/1985, de 2 de agosto, el IVA y entró en vigor con la adhesión de España a la Comunidad Europea.
- 3.ª El 29 de febrero de 1988 se publicó una Orden 52 en la que se declara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del AAEE respecto del IVA. Sin embargo, esa Orden suscitó unas dudas que han sido aclaradas mediante Resolución de 15 de febrero de 2001, de la DGT.
- 4.ª En los Acuerdos con la FEREDE, FCI y CIE se hace referencia expresa a la no sujeción de la entrega de publicaciones.

La DGT ha interpretado que esta no sujeción afecta a la entrega que las confesiones hacen a sus miembros (por ejemplo, a través de boletines, cartas pastorales y otros documentos similares) pero no se refiere a las entregas que hacen los empresarios a las confesiones 53.

5.ª El 28 de diciembre de 1992 se publicó la Ley 37/1992. la LIVA, que incide directamente en nuestra materia por lo que establece en los artículos 2<sup>54</sup> y 20, 1, 11.° y 12.° <sup>55</sup>.

Así las cosas, parece de interés señalar algunos de los problemas que se han venido planteando en las entidades religiosas. Para ello, es preciso partir del dato de la novedad que supone en nuestro orde-

Art. 2: Normas aplicables (...):

Dos. En la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los tratados y convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español.

Art. 20: Exenciones en operaciones interiores.

Uno. Estarán exentas de este impuesto las siguientes operaciones:

- 11. Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:
- a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas
  - b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8.º de este apartado.
  - c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.
- 12. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a

los organismos o entidades a que se refiere este número.

<sup>&</sup>lt;sup>53</sup> Cfr. MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 95. Más aún, «los sujetos pasivos que realicen las entregas exentas no podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios en la medida que los destinen a estas exenciones, debiendo, en su caso, aplicar la regla de la prorrata. De ello se deducen dos consecuencias inmediatas para esos sujetos pasivos: de un lado, no podrán deducirse tales cuotas; de otro, la aplicación de esta regla les complicará la gestión del impuesto. Pero, sobre todo, se desprende una consecuencia negativa para las entidades religiosas derivada de dicha prohibición: los empresarios, al no poderse deducir las cuotas anteriores, las incorporarán al coste de los bienes incrementando el valor de estos últimos» (ibid. p. 176). Puede verse en este sentido, Puchades Navarro, M. A., «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica en el caso del IVA», en Revista Española de Derecho Canónico, 46 (1989), pp. 224-230.

<sup>&</sup>lt;sup>52</sup> Cfr. *BOE* núm. 62, de 12 de marzo de 1988.

namiento jurídico la implantación del IVA. El AAEE se había referido de modo genérico a los impuestos que gravan la renta, el gasto o el consumo, pero sin otros matices. Por otra parte, la Ley 30/1985, de 2 de agosto, gravaba las entregas de bienes y la prestación de servicios; cuestiones ambas muy frecuentes entre las entidades religiosas (basta pensar en la adquisición de objetos que se destinan al culto y en las reparaciones de templos y edificios religiosos). Teniendo en cuenta el artículo 18 de la LGT, el Ministerio de Economía y Hacienda consideró oportuno dictar unas normas interpretativas y aclaratorias del contenido del AAEE en materia tributaria <sup>56</sup>, donde se refleja que la Administración tributaria tiene el deseo de respetar lo pactado con la Santa Sede, el contenido del AAEE; esto es, la exención de las transmisiones de bienes de la Iglesia católica con independencia del tributo concreto que grave este tipo de operaciones <sup>57</sup>. Para aplicar esa exención la Orden de 29 de febrero de 1988 exige lo siguiente:

1.º Los adquirentes deben ser la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones

<sup>56</sup> Cfr. Orden de 29 de febrero de 1988 (*BOE*, núm. 62, de 12 de marzo). Como señalábamos poco más arriba, nuevamente, la DGT ha aclarado, mediante Resolución de 15 de febrero de 2001 algunas dudas interpretativas. En ella se lee lo que sigue:

1.° Se suprime el apartado 5.° de la Resolución de 30 de mayo de 1988, de la Dirección General de Tributos, relativo a los servicios de alimentación y alojamiento

prestados en las casas de ejercicios o de espiritualidad.

«6.° Casas de ejercicios espirituales.

Las casas de ejercicios o de espiritualidad son centros dependientes de la Iglesia Católica y reconocidos como tales por el Obispo de la Diócesis en que se encuentran situados o, en su caso, por el superior de la congregación u orden religiosa de que dependan. En dichos centros se reúnen personas bajo la dirección de un sacerdote, religioso o un laico debidamente autorizado que los sustituya, con el objeto de practicar la oración en común, realizar ejercicios espirituales, profundizar en el conocimiento de la religión o preparar actividades de apostolado.

A efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las casas de ejercicios espirituales se consideran exclusivamente dedicadas al sagrado apostolado, aunque en ellas se presten servicios complementarios de alojamiento o manutención indispensables

para el ejercicio de sus propias actividades.

territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas 58.

- 2.º Los bienes o derechos adquiridos deben estar destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.
- 3.º Los documentos en que consten dichas operaciones deben presentarse 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.

Es decir, los bienes han de tener un destino concreto (culto, sustentación del clero, apostolado o ejercicio de la caridad) que debe ser acreditado por la autoridad eclesiástica competente. Y, en cuanto a la entrega de bienes, la DGT, en la Resolución de 30 de mayo de 1988, delimita la entrega de bienes exentos del IVA a los siguientes bienes:

- Ventas o transmisiones de bienes inmuebles.
- Ejecuciones de obra cuyo objeto sea la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.
- Ejecuciones de obra para rehabilitación de edificaciones preexistentes <sup>59</sup>.

«La restricción administrativa del concepto, a estos efectos, de entrega de bienes planteó problemas por el método de determinar cuándo se estaba ante una rehabilitación o ante una reparación de bienes» <sup>60</sup>. Martín Dégano sintetiza la evolución sufrida como

<sup>2.°</sup> Se modifica el apartado 6.° de la Resolución de 15 de marzo de 1989, de la Dirección General de Tributos, en el que se contienen los criterios interpretativos que deben aplicarse en la exención de las entregas de las casas de ejercicios espirituales, cuyo texto quedará redactado en la forma siguiente:

<sup>&</sup>lt;sup>57</sup> Cfr. Martín Dégano, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 160.

<sup>&</sup>lt;sup>58</sup> Se limita a las entidades de la Iglesia católica a las que se refiere el art. IV del AAEE; «las exenciones alcanzan únicamente a las operaciones concertadas directamente entre los sujetos pasivos que realicen las operaciones gravadas y las citadas entidades eclesiásticas. Por ello, el beneficio fiscal no comprende las operaciones concertadas entre dichos sujetos pasivos y otras personas o entidades aunque los propietarios de la edificaciones a que dichas operaciones afecten sean las aludidas entidades eclesiásticas» (*ibid.* p. 161).

<sup>&</sup>lt;sup>59</sup> Cfr. *ibid.*, p. 183.

<sup>&</sup>lt;sup>0</sup> *Ibid.* p. 184.

consecuencia de los recursos presentados frente a tribunales regionales por las entidades religiosas cuando se les denegaba la exención. Finalmente, el TEAC rechaza la interpretación restrictiva de la Resolución de 30 de mayo de 1988 y declara exenta toda ejecución de obra que, de acuerdo con la Ley del IVA, tenga la condición de entrega de bienes, ya sea de reparación o de rehabilitación de edificios 61. Aunque la nueva LIVA ha reabierto la polémica porque delimita -como había hecho la Resolución de 30 de mayo de 1988- el concepto de ejecución de obra. Concretamente, el artículo 8,1 de la LIVA considera entrega de bienes las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, en el sentido del artículo 6 de esta Ley, cuando el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados, siempre que el coste de los mismos exceda del 20 por 100 de la base imponible. De este modo, se vuelve a cuestionar el tema que ya había sido zanjado por el TEAC 62. En esta definición de entrega de bienes, además de la aportación de los bienes se exige que se haga con un destino concreto; «de acuerdo con el nuevo concepto de entrega de bienes, las ejecuciones de obra deberán cumplir con los requisitos previstos para la rehabilitación si se quiere que estén exentas, lo que en definitiva supone el retorno al problema creado por interpretación restrictiva del concepto de entregas exentas de la Resolución de 30 de mayo de 1988 de la DGT, con los inconvenientes que para la Iglesia católica ello implica» 63.

En relación con las otras confesiones religiosas, la LIVA reconoce dos exenciones en el artículo 20, 11.º y 12.º 64 que resultan

#### 2. La tributación local

El estudio de la jurisprudencia y práctica de los tribunales pone de relieve que son los tributos locales los que han generado un aumento interesante de esta actividad desde la perspectiva doctrinal y jurisprudencial. Basta ver, en este sentido las tablas de jurisprudencia que se recogen en este estudio.

#### Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Dentro de los impuestos que estructuran la tributación local hay que atender con especial detenimiento al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Esta figura impositiva fue creada por la Ley 39/1988,

Cfr. ibid. p. 185. Cfr. ibid. p. 182.

*Ibid.* p. 186.

<sup>11.</sup> Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades:

a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas.

b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8.º de este apartado.

c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional.

<sup>12.</sup> Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean exclusivamente de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

Se entenderán incluidos en el párrafo anterior los Colegios profesionales, las Cámaras Oficiales, las Organizaciones patronales y las Federaciones que agrupen a los organismos o entidades a que se refiere este número.

de 29 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. Se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles 65. No es de extrañar, por tanto, que se ajusten a este tipo muchos de los bienes cuya titularidad corresponde a entidades de las confesiones religiosas, y, por tanto, este tributo ha sido tomado en consideración en todos los Acuerdos. A ellos voy a dedicar las páginas que siguen a continuación.

#### 1.° El Acuerdo sobre Asuntos Económicos

En 1979, el Acuerdo recogió en el artículo IV,1,A) la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

- 1. Los templos y capillas destinados al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2. La residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- 3. Los locales destinados a oficinas, a la curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4. Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

Aunque la enumeración del AAEE resulte clara, ¿se puede mantener la exención siendo nuevo el tributo creado por la ley?

Para algunos autores, la exención reconocida en el Acuerdo se refiere al ámbito estricto de la Contribución Territorial Urbana; «quiere esto decir que, salvo interpretaciones forzadas o salvo que se produzca una adaptación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede a la Ley 39/1988, el artículo 64,d) de la Ley reguladora de las Haciendas Locales no otorga exención por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles a los bienes de la Iglesia Católica» 66. García Novoa, por el contrario, entiende que la exención hecha a la CTU debe interpretarse como hecha al IBI en lo que coincida con el objeto de la antigua contribución 67. Desde otra perspectiva, 11ega a la misma solución Cobo Olvera 68, para quien el problema queda solucionado por medio del RD Ley 7/89 que quedó derogado por Ley 5/90, cuya disposición adicional 7.ª recoge literalmente la disposición adicional 9.ª del RD Ley citado: A partir del 1 de enero de 1990, las referencias contenidas en la normativa reguladora de los tributos a las Contribuciones Territoriales Urbana y Rústica y Pecuaria se entenderán realizadas al Impuesto sobre Bienes Inmuebles siempre que resulten compatibles con la Ley 39/88, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, y, en particular, con lo dispuesto en su disposición adicional novena.

Además, punto clave en la interpretación de estos preceptos es que ya antes de la publicación de la LRHL estaba vigente en España el AAEE en el que se establecían, efectivamente, unas exenciones concretas, pero también se comprometía el Estado a ponerse de acuerdo con la Santa Sede en el caso de que se produjera una reforma sustancial del ordenamiento jurídico tributario 69; y parece claro que el AAEE desea mantener la exención de templos y residencias del clero.

68 COBO OLVERA, T., El Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles, Granada,

1991, pp. 36-37.

<sup>66</sup> AA.VV., El sistema tributario local, IV, Centro de Estudios Financieros, 1989, p. 52.

GARCÍA NOVOA, C., «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles», en Tratado de Derecho Tributario y Local, Madrid, 1993, p. 628.

Cfr. Protocolo adicional n. 2. Parece claro que esta cláusula tiene por fin armonizar los principios del Acuerdo con los concretos y eventuales cambios del sistema tributario y, por tanto, mantener su vigencia sustancial con independencia de la denominación concreta de los tributos.

<sup>65</sup> Cfr. artículo 61 LRHL.

Los supuestos planteados ante los Tribunales de Justicia de las Comunidades Autónomas son variados; con base en ellos Cebriá ofrece una síntesis, de la que ahora me sirvo, para ver en qué medida se aplica esta exención. Se ha entendido que no están exentos los inmuebles siguientes:

- Residencias universitarias con ideario católico y sin ánimo de lucro.
  - Otros edificios destinados a enseñanza y campos deportivos.
  - Parte de una casa rectoral destinada a gimnasio.
- Parte de un edificio destinado a casa de oración de grupos cristianos.
- Terreno adquirido por una congregación religiosa para ampliar la zona de recreo de un colegio de su titularidad <sup>70</sup>.

Junto a esto, no se puede eludir la naturaleza de tratado internacional de este Acuerdo. Y, si se tiene esto en cuenta, hay que aplicar lo establecido en los artículos 1,3 y 9,1 de la LRHL<sup>71</sup>.

En síntesis, la viabilidad de su aplicación depende, en gran medida, de lo dispuesto en el del Protocolo Adicional n.º 2 del AAEE; por ello, sería de interés una disposición interpretativa en este sentido que, atendiendo a los principios inspiradores del Acuerdo, siga una redacción equivalente a la del artículo IV,1,A), donde se recoge el principio de extender las exenciones a aquellos supuestos en los que se evidencian las actividades típicas de la entidad exenta —en este caso religiosa—, excluyendo otros que no tengan una relación directa con la actividad que se trata de proteger.

La normativa pacticia se refiere a tres tipos de inmuebles:

- templos o edificios destinados al culto o asistencia religiosa;
- edificios destinados a oficinas de las confesiones religiosas, y
- edificios destinados a la formación de los ministros de culto <sup>72</sup>.

De la redacción de los Acuerdos <sup>73</sup> se desprende que la exención de los inmuebles va unida a la precisa finalidad a la que éstos se destinan; de modo que quedan excluidos los edificios destinados a actividades económicas. Para delimitar el alcance de esta exención el Ministerio de Economía y Hacienda publicó la Orden de 2 de febrero de 1994 <sup>74</sup>. En ella se lee lo que sigue: Deben entenderse comprendidos en la exención prevista en los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España, en sus respectivos artículos 11,3,A), los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dichos preceptos, siempre que no estén destinados a industria o a cualquier uso de carácter lucrativo.

<sup>&</sup>lt;sup>70</sup> CEBRIÁ, El régimen fiscal de las confesiones religiosas en la tributación local, Oviedo 2001, pp. 27-28.

<sup>&</sup>lt;sup>71</sup> Los citados artículos establecen lo que sigue:

Artículo 1,3: Igualmente, la presente Ley se aplicará sin perjuicio de los Tratados y Convenios Internacionales.

Artículo 9,1: No podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales.

<sup>&</sup>lt;sup>72</sup> Llama la atención que en el Acuerdo con la FCI no se hace referencia a la exención de la residencia de los ministros de culto. Y, teniendo en cuenta que se trata de una ley pactada, se podía haber solicitado en su momento; y, además, dado que el art. 24 de la LGT prohíbe la analogía, es de suponer que en este caso no se aplique la exención (cfr. MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 215).

<sup>&</sup>lt;sup>73</sup> Incluyo el art. 11,3 de la FEREDE porque la redacción de los acuerdos con FCI y CIE es muy similar. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE estarán exentas:

A) Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos.

b) Los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE.

c) Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.

Publicada en *BOE* de 19 de febrero de 1994.

Sin embargo, este impuesto -como sucedía con el IS- también ha sido afectado por el contenido de la LF que, indudablemente, amplía la exención cuando se cumplen los requisitos del artículo 58,1 75. Esto es, la LF afecta a los inmuebles de las confesiones religiosas –que podrán disfrutar de la exención del IBI– siempre y cuando se destinen a fines propios de la entidad religiosa. Subrayo esto porque la Disposición adicional 2.ª del RD 765/1995, de 5 de mayo, establece que son fines análogos a los de interés general del artículo 42,1,a) de la LF los del artículo IV,1,C) del AAEE -culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad-. En definitiva, entiende que las entidades religiosas son entidades sin ánimo de lucro. Luego la conclusión inmediata sería la aplicación de este régimen a todas las confesiones religiosas -con independencia de que hayan firmado acuerdos o no-; aunque esta interpretación resulta algo forzada, es posible <sup>76</sup>. Es decir, podría también equipararse el tratamiento de las entidades religiosas con las entidades sin ánimo de lucro porque, en realidad, persiguen fines análogos a los de interés general.

#### B) Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas vino a sustituir al antiguo impuesto municipal sobre radicación y a la licencia fiscal para actividades comerciales, industriales, profesionales y artísticas. Su hecho imponible está constituido *por el mero ejercicio en* 

territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto<sup>77</sup>.

La LRHL declara exentos de este tributo a los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o de Convenios Internacionales 78; aunque, a mi entender, no es propiamente un caso de exención sino un recordatorio de la existencia de exenciones en la esfera local consecuencia del establecimiento de tratados internacionales 79. Es incuestionable que la exención de la Iglesia Católica puede reconducirse a esta vía, quedando por ello sustraída de las previsiones de Derecho transitorio recogidas en la Ley 80. El reconocimiento de esta exención tiene su fundamento en el artículo IV,1,B) del Acuerdo (exención permanente y total de los impuestos reales o de producto). A la Iglesia Católica no le alcanza «la declaración de temporalidad que impondría su vigencia hasta 31 de diciembre de 1994 dado que estaría reconocida por la nueva Ley como exención en virtud de Tratados o Convenios Internacionales [art. 83.1.b) de la LRHL]. Téngase también en cuenta que el Protocolo Adicional del Acuerdo Estado-Santa Sede establece en su número 2, párrafo segundo, que "siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tribu-

<sup>&</sup>lt;sup>75</sup> Artículo 58. Tributos locales.

<sup>1.</sup> Sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, gozarán de exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente Título siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica.

<sup>&</sup>lt;sup>76</sup> Cfr. Martín Dégano, El régimen tributario de los inmuebles, cit., p. 797.

<sup>&</sup>lt;sup>77</sup> Art. 79 LRHL. El art. 80 establece: Se considera que una actividad se ejerce con carácter empresarial, profesional o artístico, cuando suponga la ordenación por cuenta propia de 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. Luego, «lo que trata de gravar el Impuesto de Actividades Económicas es la situación o "status" de empresario, profesional o artista, "status" que se alcanza cuando de manera habitual se ejercen las actividades respectivas, y precisamente el pago de la cuota respectiva, como viene ocurriendo con las Licencias Fiscales, autoriza a ejercer todo el conjunto de operaciones ("facultades" en la terminología normativa) típicas de cada una de las actividades» (GARCÍA LUIS, T., «El Impuesto de Actividades Económicas», en La Reforma de las Haciendas Locales, II, Valladolid, 1991, p. 472).

<sup>&</sup>lt;sup>78</sup> Cfr. art. 83,b.

<sup>79</sup> Cfr. García Luis, El Impuesto de Actividades Económicas, cit., pp. 510-511.

<sup>80</sup> Disposición transitoria tercera, 2: Quienes a la fecha de comienzo de aplicación del Impuesto sobre Actividades Económicas gocen de cualquier beneficio fiscal en la Licencia Fiscal de Actividades Comerciales e Industriales o en la Licencia Fiscal de Actividades Profesionales y de Artistas continuarán disfrutando de las mismas en el Impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1994, inclusive.

tario español, ambas partes concretarán los beneficios fiscales... que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo"» 81.

Nada se dice, por otra parte, de las confesiones religiosas en los artículos de la LRHL relativos al IAE. Sin embargo, en principio, interesa el supuesto que recoge el artículo 83,1,e) referido a las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos que realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento. En el caso de que una entidad eclesiástica realice estas actividades –por ser titular o por constituir una asociación de las descritas en el art. 83-, dicha asociación puede -aun siendo eclesiástica- beneficiarse de la exención. Sin embargo, y con independencia de lo que establece la LRHL, también en esta materia ha incidido con especial fuerza la LF. «Pues a raíz de su entrada en vigor, las Entidades de la Iglesia católica, tanto las enumeradas en el artículo IV del AAEE, como las enumeradas en el artículo V, así como las Iglesias y Comunidades religiosas pertenecientes a la FEREDE, FCI y CIE, y las asociaciones y entidades a que se refiere el artículo 11,5 de los acuerdos firmados con las Federaciones y el artículo 11,4 del Acuerdo con la Comisión Islámica, pueden estar exentas del Impuesto por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica (art. 58.2)» 82.

¿Cuándo entiende la ley que constituyen su objeto social o finalidad específica? La propia norma lo detalla:

1.º Cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1 a).

<sup>81</sup> GARCÍA LUIS, *Impuesto sobre Actividades Económicas*, cit., pp. 521-522.

CEBRIÁ, El régimen fiscal de las confesiones religiosas, cit., p. 44.

- Cuando las actividades no generen competencia desleal.
- Cuando sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas.

Es decir, podría ser el caso de «una explotación económica que coincida con la finalidad de la entidad (museo religioso dentro de una iglesia), o bien una totalmente ajena cuya función sea meramente instrumental (tienda de productos fabricados dentro de un convento de religiosas). En estos casos, el hecho de que en el mismo inmueble donde se lleva a cabo el objeto social se desarrolle, de un modo accesorio, una explotación económica no impedirá que la exención afecte a la totalidad del inmueble» 83. En síntesis, parece claro que por vía unilateral se han establecido exenciones más amplias que las inicialmente previstas en los acuerdos.

Hasta ahora la respuesta de los tribunales ha sido variada en relación con la delimitación de cada uno de estos conceptos. En cualquier caso, y como ya hemos tenido ocasión de ver, se trata de una exención rogada: deber ser solicitada expresamente «si la exención que se pretende afecta a una actividad que tributa por cuota municipal, se presentará al Ayuntamiento correspondiente. Si se trata de una exención que afecta a una actividad que tributa por cuota provincial al delegado de la AEAT del ámbito territorial en el que se desarrollen las actividades, y si es una actividad que tributa por cuota nacional, ante el delegado que corresponda a su domicilio fiscal» 84.

#### Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

El artículo 105 LRHL establece que este impuesto grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando

<sup>83</sup> MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 300.

84 Ibid., p. 305.

dicho incremento se haya producido como consecuencia de la transmisión de su propiedad por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

En cualquier caso, y en lo que a nosotros interesa, en esta Ley desaparece la tasa de equivalencia que era una de las modalidades del anterior impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos. Por su parte, el artículo IV,1,D) del AAEE eximía a los bienes enumerados en la letra A) de este artículo 85 tanto de las contribuciones especiales como de la tasa de equivalencia. ¿Qué sucede a raíz de la nueva regulación jurídica? No parece que, en principio, esto pueda afectar a las entidades eclesiásticas por una sencilla razón; el artículo 106 LRHL incluye dentro de sus exenciones, entre otras, a las siguientes:

- 1.° Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes (art. 106,2,c).
- 2.º Las personas o entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales (art. 106,2,e).

Respecto a las instituciones calificadas de benéficas o benéfico-docentes, el TS, en sentencia de 26 de noviembre de 1991, en su fundamento segundo ya entendió que: «en el Acuerdo de 1979 se distingue entre la Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el artículo IV,1 (entre ellas, las Diócesis y Parroquias), para las que establece unas exenciones calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos,

y las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V, a las que se aplican, por remisión, las exenciones previstas en la legislación fiscal española para otras entidades que desarrollan actividades afines a algunas de las que aquéllas llevan a cabo. Como no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los artículos IV y V de dicho Acuerdo, que las entidades incluidas en el último tengan, por remisión, un régimen fiscal más favorable que las reseñadas en el primero (constitutivas del núcleo esencial de la Iglesia Católica), la Orden de 29 de julio de 1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo» 86. Este criterio jurisprudencial se ha mantenido; más aún, es probable que éste sea el único impuesto en que tanto la Administración como los tribunales han reconocido sin dificultad la atribución de

Esta filosofía se comprueba claramente si se observa el régimen aplicable en cuanto al Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos; respecto a este impuesto se le ha concedido la exención en su modalidad periódica, decenal, o de antigua tasa de equivalencia y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto

instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes.

<sup>85</sup> Art. IV,1,A): 1. Los Templos y Capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios locales anejos destinados a la actividad pastoral. 2. La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas. 3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales. 4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas. 5. Los edificios destinados primordialmente a Casas o Conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

<sup>86</sup> RJA 1991/8772.

Junto a esto, me parece oportuno hacer referencia a una Circular de 4 de octubre de 1985 de José Borrell, entonces Secretario de Estado de Hacienda, dirigida a los Delegados de Hacienda Especiales en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para desarrollo de los Acuerdos. El tenor de la Circular es el siguiente: 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.

Este planteamiento de las exenciones del Acuerdo Económico responde a la especial situación de la Iglesia, que cuenta –por razones históricas y de otro tipocon un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesiásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican [Circular de 4.X.85 del Secretario de Estado de Hacienda, en Conferencia Episcopal Españolla, El régimen tributario de la Iglesia Católica en España (Madrid, 1985) p. 97. Cfr. también Resoluciones del TEAC de 28 de octubre de 1987 y de 15 de diciembre de 1988.].

beneficios fiscales previstos en los acuerdos <sup>87</sup>. Por otra parte, no hay que olvidar que la Secretaría de Estado de Hacienda publicó una Circular el 4 de octubre de 1985 <sup>88</sup> en la que entiende que en cuanto al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos se le ha concedido la exención en cuanto a su modalidad periódica, decenal o de antigua tasa de equivalencia, y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes.

Por ser una exención subjetiva, no parece que haya de cumplir ningún otro requisito de carácter objetivo respecto al destino que vaya a darse a los bienes —cuestión que ha sido ampliamente tratada por los tribunales—, ni que, en el supuesto de transmisión de sus bienes tengan que justificar el destino que vaya a darles el adquirente <sup>89</sup>. Esto mismo vale indudablemente para las demás confesiones religiosas.

#### D) Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El artículo 101 LRHL dispone: El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición. Por ello

<sup>87</sup> Cfr. Martín Dégano, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 309.

Entre las sentencias que atribuyen los beneficios fiscales a entidades religiosas por asimilación a las beneficas, pueden verse a modo de ejemplo, las que siguen: RJ 1991/8772; RJ 1992/3288, JT 1994/1425, JT 1994/320, JT 1994/450, JT 1995/753, JT 1995/1155, JT 1996/275, JT 1996/764, RJ 1997/234.

Me parece de interés poner de manifiesto que las sentencias en relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana son bastante numerosas, pues, a nivel local se plantean con frecuencia contenciosos en esta materia.

<sup>88</sup> Puede verse en CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España* (Madrid, 1985), pp. 97-98.

9 Cfr. ibid.

se ha dicho que constituye una sobreimposición de las actividades de construcción que también resultan gravadas por el Impuesto de Actividades Económicas 90.

Plantea, además, el problema de su legalidad en el orden comunitario porque la normativa comunitaria impide la existencia de otros impuestos indirectos distintos del IVA. La doctrina ha entendido que, efectivamente, como impuesto indirecto grava precisamente la actividad, con lo que incide en la prohibición de la 6.ª Directiva Comunitaria 91, cuyo artículo 33 prohíbe todo gravamen –distinto del IVA– que recaiga sobre el volumen de operaciones.

Ninguno de los acuerdos suscritos con las confesiones religiosas hace referencia a este impuesto; sin embargo, algunos tribunales han venido reconociendo la exención a determinadas obras realizadas por entidades de la Iglesia católica con base en el artículo IV,1,B); lo que podría dar lugar, indudablemente, a una discriminación con las restantes confesiones. Esta circunstancia unida a la naturaleza controvertida del impuesto 92 han hecho que el Ministerio de Hacienda hiciera pública una Orden el 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra 8) del apartado 1 del artículo IV del AAEE 93.

91 GONZÁLEZ PUEYO, J. M., Manual de ingresos locales tributarios y no tribu-

tarios, Madrid, 1990, p. 173.

92 Cfr. CEBRIÁ, *El régimen fiscal de las confesiones religiosas*, cit., p. 59.

<sup>&</sup>lt;sup>90</sup> Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., «Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria», en AA.VV., *Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales*, Madrid, 1988, p. 67.

<sup>&</sup>lt;sup>93</sup> La Orden encuentra su engarce legal en el art. IV y en el Protocolo Adicional del Acuerdo: Iglesia y Gobierno procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan. Con ese fundamento, y como fruto del trabajo de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado, se ha servido disponer:

Primero.—El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

En efecto, esta Orden parte de que los impuestos reales son aquellos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y del criterio del Tribunal Supremo, expresado en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como de los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede.

Como es sabido, el artículo IV,1,B) del AAEE reconocía la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio a favor de 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.

Se ha discutido acerca del cauce jurídico elegido para hacer público este nuevo acuerdo <sup>94</sup>. Sin embargo, en nuestra materia, no es infrecuente la distinta naturaleza normativa de este tipo de convenios <sup>95</sup>; en este caso, la vía ha sido establecida por la Comisión Técnica Iglesia católica—Estado para Asuntos Económicos. Además, ya el Consejo de Estado en el Dictamen 46501, de 4 de junio de 1984, había dicho que no hace falta una norma de rango superior: parece adecuado que se haga mediante Orden ministerial publicada en el «Boletín Oficial del Estado», ya que el artículo 18 de la Ley General Tributaria atribuye al Ministro de Hacienda (hoy Economía y Hacienda) la facultad de dictar disposiciones interpretativas o aclaratorias de las Leyes y demás disposiciones en materia tributaria, y habida cuenta de que, según el artículo 96.1 de la Constitu-

ción, los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados en España forman parte del ordenamiento interno.

#### E) Tasas

En los Acuerdos no encontramos una alusión expresa a las tasas; por eso, en principio, las confesiones religiosas están sometidas al régimen general de tributación. Este régimen general se contiene en la LRHL; concretamente, el artículo 20,1 dispone: Constituye el hecho imponible de las tasas la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo. Luego el hecho imponible se contrapone al de contribuciones especiales e impuestos por consistir precisamente en una actividad de la Administración que favorece o afecta de modo directo e inmediato al sujeto pasivo 96.

En cuanto a las exenciones, la LRHL es muy restrictiva <sup>97</sup>; también por ello es preciso tener en cuenta que su artículo 9 remite a los tratados internacionales. En el AAEE, sin embargo, no encontramos ninguna referencia a la exención de entidades eclesiásticas respecto de las tasas. En este sentido, coincido con Motilla cuando declara que las entidades eclesiásticas están obligadas al pago de las tasas locales «aunque la Administración central tributaria recomienda que la determinación de su base imponible no se calcule en función de los valores catastrales del inmueble sino del real disfrute del servicio prestado» <sup>98</sup>.

Segundo.—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, disfrutan de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Lo que se comunica a V. E. y VV. II. para su conocimiento y efectos.

<sup>&</sup>lt;sup>94</sup> Cfr. CALVO SALES, T., «La exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en *Diario La Ley*, n.º 5445, p. 3.

<sup>&</sup>lt;sup>95</sup> Puede verse, en este sentido, la rigurosa monografía de ROCA, M., *Naturale- za jurídica de los convenios eclesiásticos menores*, Pamplona, 1993.

<sup>&</sup>lt;sup>96</sup> Cfr. Ferreiro Lapatza, J., «Tasas y precios públicos», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local...*, cit., p. 437.

<sup>97</sup> Cfr. Simón Acosta, E., «Las tasas y precios públicos de las entidades locales», en La Reforma... I, p. 155.

<sup>&</sup>lt;sup>98</sup> MOTILLA, A., «La financiación de las confesiones», en Curso de Derecho Eclesiástico..., 1990, p. 295.

Es de interés citar lo que escribió el Secretario de Estado de Hacienda en 1985 en relación con el AAEE: No contiene, en cambio, exención respecto a las tasas, sin duda, por considerar que cuando las entidades eclesiásticas se benefician de un servicio estatal o local, deben pagar el tributo que se exija con ese motivo.

En cualquier caso, y aun cuando, efectivamente, el criterio del legislador haya sido el de restringir las exenciones en las tasas, también es cierto que, como apunta Simón Acosta, «en la cuantificación de las tasas se han de tener en cuenta criterios genéricos de capacidad económica y éstos actúan sobre la cuota en el sentido de reducirla cuando el contribuyente no tiene o tiene poca capacidad. Por tanto, la prohibición general de exenciones no es absoluta en las tasas, ya que en función de la capacidad económica puede reducirse, o incluso eliminarse, la obligación tributaria. Esto equivale a la posibilidad de establecer exenciones parciales o totales» 99.

Pero, en la práctica, existen problemas respecto a algunas tasas que, al tomar como base los valores catastrales, quiebran el esquema clásico de configuración de las tasas por prestación de servicios, al independizarse la cuantía del gravamen del volumen del servicio demandado o recibido. Concretamente, están planteando el problema la tasa de alcantarillado y la de prevención de incendios en aquellos municipios en los que se exigen tomando como base el valor de los bienes inmuebles.

Para tratar que se interprete correctamente el Acuerdo para Asuntos Económicos y resolver los problemas que puedan surgir en su aplicación, existe una Comisión Mixta de la Iglesia y el Estado Español formada por representantes de ambas partes

que se ocupa, entre otros, de los asuntos fiscales.

En el seno de esta Comisión, ha surgido la preocupación por el hecho de que la exención de los impuestos de carácter real que, como se ha dicho, es la base del régimen fiscal especial de la Iglesia, vea erosionado su contenido como consecuencia de la exigencia de tasas que, por la forma de su configuración, pueden suponer de hecho un gravamen sobre el valor de los inmuebles.

Esta preocupación viene a coincidir con una jurisprudencia creciente que está declarando la ilegalidad de estas tasas, por la configuración que adoptan. Así lo han hecho respecto a la tasa de prevención de incendios exigida por algunos Ayuntamientos tomando como base el valor catastral de los edificios, diversas sentencias de las Salas de lo Contencioso Administrativo de las Audiencias Territoriales y el propio Tribunal Supremo.

Todo esto hace necesario que los Municipios encuentren una solución a este problema, en el sentido de que los Ayuntamientos procedan a la exacción de las tasas en relación con el efectivo aprovechamiento del servicio, dada la naturaleza y las especiales características de ocupación y destino de dichos inmuebles (Circular de 4.X.85 del Secretario de Estado de Hacienda, en Conferencia Episcopal Española,

El régimen tributario..., pp. 97 ss.).

SIMÓN ACOSTA, Las tasas y precios públicos..., cit., p. 156. A modo de ejemplo, puede citarse lo establecido en una sentencia del TS de 26 de febrero de 1988 donde se falla que se aplique la bonificación del 90% solicitada por el recurrente cuando se le giró la liquidación por el concepto de tasa por licencia urbanística para la construcción de un centro de rehabilitación social. El TS entiende que los parques, jardines públicos y superficies viales en zonas urbanas no son viviendas, como no lo son los centros docentes, iglesias y capillas dedicadas al culto y edificios destinados al servicio público del Estado y demás entidades que el art. 1,2 núm. 3,a) del

En este sentido, podemos decir que, efectivamente, el principio de provocación de costes se debe tener presente como principio informador, de manera que las tasas no pueden exceder el coste real o previsible de la actividad o servicio prestados. Pero, al ser un tributo, su fijación deber estar inspirada en el principio de capacidad pero no en los valores catastrales, aunque esos valores catastrales se tengan en cuenta.

El TSJ del País Vasco lo ha argumentado en los siguientes términos: una vez establecida la cuantía global máxima de las tasas en su conjunto, en atención al principio de coste, al ser tributos, la individualización en el contribuyente debe estar inspirada en el principio de capacidad, y en este último aspecto, el Tribunal Supremo ha manifestado que no repugna a la naturaleza de la tasa que la determinación cuantitativa se efectúe, para el contribuyente, con relación a los valores catastrales.

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; sin que en el Acuerdo con la Santa Sede se hiciera especificación sobre las tasas, sin duda, por considerar que cuando las entidades eclesiásticas se beneficien de un servicio estatal o local, deben pagar el tributo que se exija con ese motivo, como es el caso de la Tasa de Alcantarillado, pero para ésta advierte la Comisión a los municipios del problema que se crea cuando se determina sobre bases catastrales 100.

RDL 12/1980, de 26 de septiembre, enumera; pero son todos ellos (por expresa disposición del precepto) equipamiento comunitario primario, y a ellos extiende el Real Decreto-Ley los beneficios fiscales regulados en la legislación vigente para las viviendas de protección oficial, sin exigir siempre que tales equipamientos hayan de ser precisamente para viviendas de protección oficial; y las transmisiones de terrenos y las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y constructor, para tal equipamiento, resultan beneficiadas por la extensión de las exenciones o bonificaciones. Es decir, por una vía indirecta las iglesias y capillas destinadas al culto gozan de una importante bonificación en la tasa por licencia urbanística.

#### F) Contribuciones especiales

A diferencia de lo que sucede con las tasas, todos los Acuerdos, recogen la exención de las contribuciones especiales para determinados inmuebles; concretamente los de las entidades a las que se refieren los artículos IV,1 del AAEE y 11,3 de los Acuerdos con FEREDE, FCI y CIE.

¿Qué establece, por su parte, la normativa unilateral del Estado? El artículo 28 de la LRHL, dice que constituye el hecho imponible de las contribuciones especiales la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las Entidades respectivas. Sin embargo, esta ley no contempla ningún supuesto de exención aunque, implícitamente, se reconoce que puedan existir en el artículo 32,2 (en el supuesto de que la Leyes o Tratados Internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes).

«El hecho de que nos encontremos ante un Tratado internacional o ante distintas leyes que conceden beneficios fiscales hace que resulte de aplicación lo dispuesto en el artículo 33,2 de la LRHL. Por tanto, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios de la exención no serán distribuidas entre los demás contribuyentes. De este modo las confesiones deben ser consideradas sujetos pasivos a la hora de fijar las cuotas individuales a satisfacer, si bien en el momento del pago se debe tener en cuenta la exención de la que gozan, pues obrar de otro modo significa cargar sobre los demás sujetos pasivos la parte correspondiente al exento sin ninguna razón jurídica que lo justifique» <sup>101</sup>. En este sentido, por ejemplo, resulta de interés una sentencia del TSJ de Valladolid, Castilla-León, que fija las cuotas individuales –en los inmuebles propiedad del Obispado sitos en la calle Espoz y Mina– por

las obras de renovación de instalaciones de recogida de aguas pluviales, alcantarillado y alumbrado, mejoras en el pavimento y colocación de redes eléctricas subterráneas. Es decir, se considera al Obispado de Salamanca como sujeto pasivo a la hora de fijar las cuotas individuales pero se tendrá que declarar exento en el momento del pago 102.

#### V. CONSIDERACIÓN FINAL

Al comenzar este estudio, quedaba de relieve que el tema de la cooperación económica del Estado con las confesiones religiosas es una cuestión en la que pueden involucrarse tanto principios generales de Derecho Eclesiástico del Estado como particulares cuestiones financieras o de política económica. Esto hace que algunos de los temas examinados sean susceptibles de una sistemática jurídica variada, y explica, a su vez —como ha podido verse en las referencias hechas en el trabajo y, sobre todo, en las *tablas* que siguen— el polivalente tratamiento que la Jurisprudencia ha ido dando a los conceptos tributarios cuando estos conceptos se provectan sobre entidades religiosas.

De ahí el interés del tema para un eclesiasticista y la finura técnica con que debe abordarse en este ámbito cada supuesto tributario.

 $<sup>^{101}\,</sup>$  Martín Dégano, El régimen tributario de las confesiones y de sus entidades, cit., p. 223.

<sup>&</sup>lt;sup>102</sup> Cfr., JT 1995/1072.

## VI. TABLAS DE JURISPRUDENCIA

## 1. Tablas de sentencias por impuestos

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
CONTR. ESP.	JT 1995/1072 TSJ CASTILLA- LEÓN	1995/09/05	Fija las cuotas individuales de los obligados al pago de contribuciones especiales. Debe considerarse sujeto pasivo del tributo el Obispado de Salamanca por la parte correspondiente a los inmuebles de su propiedad sin perjuicio de que las cuotas correspondientes no sean abonadas con base en la exención de que el Obispado es beneficiario, pero sin que éstas puedan ser prorrateadas entre los otros sujetos pasivos.
CONTR. ESP.	JT 1996/0686 TSJ MADRID	1996/06/06	Se plantea si procede exigir contribuciones especiales por obras de infraestructura y pavimentación realizadas por el ayuntamiento y en qué modo benefician a la parroquia propietaria del inmueble. Establece qué es algo anejo: conexión de una cosa con otra y agregado a otro con dependencia de él. Que la conexión o agregación deban ser físicas es algo que no viene exigido por el concepto de que se trata. Sí resulta constitutivo la relación de dependencia.
CONTR. ESP.	JT 1996/0771 TSJ CASTILLA- LEÓN	1996/05/17	No ofrece duda la exención de las contribuciones que correspondan al edificio destinado a casa o convento de la congregación religiosa. Pero la parte del edificio destinada a asilo de ancianos y guardería infantil no determina por sí misma la exención, aunque tengan el carácter de benéficas. Sólo es posible reconocer el derecho a la exención en la parte proporcional correspondiente del

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
			edificio destinada a casa o convento de la congregación y a la capilla destinada al culto.
CONTR. ESP.	RJ 1996/1699 TS	1996/12/01	Falta constancia explícita del otorgamiento de la exención en la CTU, pero la falta de prueba no hace improcedente la exención.
IAE	JT 1996/1773 TSJ CASTILLA- LEÓN	1996/10/02	Requisitos para la procedencia de la exención del impuesto prevista en el artículo 58.2 de la LF. A una residencia de estudiantes propiedad de congregación religiosa se le concede la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 58.2 LF al estar dicha actividad prevista en los Estatutos de la congregación, sin que pueda entenderse que el reconocimiento de la exención produzca una competencia desleal en relación con otras residencias de estudiantes, y sin que obste en la aplicación de la exención que dicha congregación no estuviera inscrita en el Registro de Fundaciones.
IBI	JT 1995/1282 TEAC	1995/07/05	Declara aplicable la exención del artículo 64.d) de la Ley 39/1988 a la superficie destinada a culto y residencia de la congregación religiosa, y la exención del artículo 64.l) a la superficie afectada por el concierto educativo, mientras subsista el concierto.
IBI	JT 1997/0363 TSJ CATALUÑA	1997/02/11	Finca destinada en parte al culto y en parte a vivienda de religiosos que se dedican a la enseñanza. Procede la exención del IBI de la totalidad de la finca y no sólo de la parte dedicada al culto, con independencia de que la congregación obtenga ingresos económicos con la citada actividad.

	T		
IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IBI	JT 1997/0844 TSJ CATALUÑA	1997/05/06	El local destinado a gimnasio y arrendado por la parroquia al Ayuntamiento está sujeto. El cementerio está exento del pago del IBI, por formar parte de la Parroquia y estar asimilado, por el CIC, c. 1205, a los lugares destinados al culto.
IBI	JT 1997/0920 TSJ CASTILLA- LEÓN	1997/07/18	La exención concurre en la parte destinada a residencia del instituto religioso, pero no en las Casas de Oración para grupos cristianos; no están recogidas en el artículo IV del AAEE.
IBI	JT 1997/1418 TSJ CASTLA MANCHA	1997/10/28	Donación modal para destinar un inmueble a capilla: procede la exención porque se trata de un inmueble destinado al culto titularidad de un obispado.
IBI	JT 1998/1013 TSJ CANARIAS	1998/04/19	Condición de <i>aneja</i> a la casa parroquial de una plaza de garaje porque el citado bien está adscrito accesoriamente a los usos de otro bien principal.
IBI	RJ 1995/0774 TSJ BALEARES	1995/09/30	La parte del edificio dedicada a asi- lo de ancianos y guardería infantil tributan. Sólo reconoce la exención en la parte proporcional correspon- diente del edificio destinada a con- vento de la congregación y a la capilla destinada al culto.
IBI	JT 1996/0407 TSJ MADRID	1996/03/30	El ayuntamiento aceptó la exención de la parte del inmueble que destinada a templo y residencia de religiosos, pero no la admitió para el hospital psiquiátrico. El tribunal entiende que subsisten los beneficios fiscales a favor de las asociaciones y entidades religiosas a que se refiere el artículo V del Acuerdo.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IBI	RJ 1994/4635 TS	1994/06/01	Interpretación restrictiva en materia de exenciones y beneficios fiscales. Considera reiterada la Jurisprudencia en el sentido de que «las normas excepcionales que impliquen remoción de la obligación de contribuir, han de ser objeto de interpretación restrictiva, estricta o literal, criterio claramente enunciado en el artículo 24 de la LGT que consagra la interdicción de la hermenéutica analógica en materia de beneficios fiscales, lo que impide su concesión si no se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos en la norma configuradora del beneficio fiscal que, por otra parte, ni es un derecho adquirido ni un derecho consolidado para el sujeto pasivo».
ICIO	JT 1996/0715 TSJ VALENCIA	1996/05/14	El ICIO está recogido en el apartado B) del artículo IV.1 AAEE: exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.
ICIO	JT 1999/1996 TSJ CASTLA MANCHA	1999/11/06	Una vez establecida la cuantía global máxima de las tasas en su conjunto, en atención al principio de coste, al ser tributos, la individualización en el contribuyente debe estar inspirada en el principio de capacidad, y en este último aspecto, el TS ha manifestado que no repugna a la naturaleza de la tasa que la determinación cuantitativa se efectúe, para el contribuyente, con relación a los valores catastrales.  Se incluye el ICIO en el apartado B) del artículo IV.1 AAEE.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
ICIO	JT 2000/1483	2000/03/31	Se incluye el ICIO en el aparta- do B) del artículo IV.1 AAEE.
	TSJ VALENCIA		Extensión de la exención aplicable a la Iglesia Católica a las Iglesias Evangélicas, pese a no haber reco- nocimiento expreso de la exención. Se trata de obras de construcción de un templo destinado al culto.
IGS	RTC 1989/0480 TC	1989/10/02	El artículo 16 de la CE no contiene ninguna previsión que garantice un trato fiscal especial a las confesiones religiosas. La sujeción de las confesiones a las normas tributarias no lesiona el derecho fundamental de la libertad religiosa. El reconocimiento de beneficios fiscales está supeditado a la celebración con el Estado de un acuerdo de cooperación.
IGTE	RJ 1996/9346 TS	1996/12/30	El Impuesto de Tráfico de Empresas no aparecía comprendido en la relación de tributos enumeradas en el artículo IV AAEE. Por consiguiente, no se ajustaba a Derecho el reconocimiento de exención realizada el 6 de mayo de 1983. Sí afectaba a obras de restauración y adaptación—no a las de nueva construcción de edificios— que se realizasen en las distintas dependencias destinadas a los ancianos acogidos a la institución benéfica. Aspecto nuevo es la posibilidad de la procedencia de la exención dentro del ámbito de la específicamente prevista en el artículo 34,B).3.ª del Reglamento del Impuesto de 19 de octubre de 1981, que, extiende las exenciones reguladas en el apartado A) para las viviendas de protección oficial a las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y el

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
			contratista, para el equipamiento comunitario primario, que consistan en la construcción de edificios destinados al servicio público del Estado y sus organismos autónomos, Entidades Territoriales o Corporaciones Locales, Iglesias y Capillas destinadas al culto y Centros docentes. El tema de la prueba de la condición de «Centro docente de la tercera edad», o de tratarse de obras correspondientes al citado equipamiento comunitario primario, que para la aplicación de la exención () no podía desprenderse de la certificación del Ayuntamiento que sólo acreditaba que el Asilo Hogar «San Enrique y Santa Rita» se encontraba en un barrio de la localidad de Aravaca.
<u>IIVTNU</u>	JT 1994/0320 TSJ PAÍS VASCO	1994/03/28	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.
IIVTNU	JT 1994/0450 TSJ MADRID	1994/03/19	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.
IIVTNU	JT 1994/1425 TSJ PAÍS VASCO	1994/11/02	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios. El artículo 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas entre las que incluye las entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesiásticas o religiosas.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IIVTNU	JT 1995/0753 TSJ MURCIA	1995/06/15	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
IIVTNU	JT 1995/1155 TSJ ANDALUCÍA	1995/09/18	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
IIVTNU	JT 1996/0764 TSJ CASTLA MANCHA	1996/05/20	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
IIVTNU	JT 2000/0795 TSJ VALLADOLID	2000/03/31	Ámbito de aplicación de la exención del artículo IV.1.B) AAEE: para que las ganancias de capital estén exentas es necesario que afecten a los fines benéficos propios de los bienes en que se materializan las operaciones.
IIVTNU	JT 2000/1050 TSJ MADRID	2000/02/08	La exención no alcanza a la obtención de rentas o ganancias. Sólo se aplica a inmuebles afectos a algún fin religioso en el que se excluya el ánimo de lucro. Se aplica a los supuestos de transmisión a título gratuito o que implique la afección de los bienes a un destino que lleve aparejado igual beneficio. Requisitos: necesidad de declaración formal y previa del carácter benéfico de la institución que reclama la exención.
IIVTNU	RJ 1987/4918 TS	1987/06/23	Colegio Mayor de Universidad Católica: no procede la exención.
IIVTNU	RJ 1991/8772 TS	1991/11/26	Equipara a una entidad religiosa (parroquia) con una entidad benéfica.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
ΠΥΤΝU	RJ 1992/3288 TS	1992/04/09	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
IIVTNU	RJ 1993/3608 TS	1993/05/10	La Fundación benéfico-docente Ciudad de los Muchachos, depende de la jerarquía eclesiástica, dedicada a la formación de la juventud, con espíritu católico y sin ánimo de lucro, está reconocida y clasificada como benéfico-docente por Orden del Ministerio de Educación y Ciencia de 8.11.1960. Procede la exención.
IIVTNU	RJ 1994/6592 TS	1994/07/16	En cuanto al tema de la exención por ser el transmitente una Asociación Religiosa exenta —la Congregación Religiosa del Sagrado Corazón—, el artículo IV del AAEE exige la coincidencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo y en el presente caso no concurre el elemento objetivo que afecta al destino de la finca cuyo suelo está sujeto al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Por lo que respecta a la posible exención, dado el carácter del centro recurrente de entidad de utilidad pública, carente de ánimo de lucro, el artículo 520.1.d) de la Ley de Régimen Local, «legislación vigente en el municipio de Barcelona», exige la afección de la finca a servicios de beneficencia o de enseñanza de carácter permanente, lo que tampoco se cumple en el presente supuesto.
IIVTNU	RJ 1994/8718 TS	1994/11/21	A un colegio subvencionado depen- diente de la Iglesia no le atribuye la condición de benéfico-docente ni de enseñanza gratuita, por tanto, no procede la exención.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IIVTNU	RJ 1996/4919 TS	1996/05/28	Reconoce de forma indirecta la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio que se concede a la Iglesia Católica; donde incluye el impuesto de plusvalía siempre que tenga por objeto facilitar las actividades religiosas.
IIVTNU	RJ 1996/4967 TS	1996/06/21	Declara que la Iglesia Bautista Libre es sujeto pasivo u obligado tributario <i>sustituto</i> del IIVTNU porque, aunque está inscrita no tie- ne firmado acuerdo con el Estado.
IIVTNU	RJ 1997/0234 TS	1997/01/23	La exención surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los artículos IV y V del AAEE y 520.1,i) de la LRL. Equipara a una entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y le aplica sus beneficios.
IIVTNU	RJ 1997/7738 TS	1997/09/25	El edificio construido constituye, primordialmente, un centro educa- tivo: concede sólo la exención de la capilla y de la casa de religiosos.
IIVTNU	RJ 2000/6842 TS	2000/04/16	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general: tanto en supuestos de aplicación del como en aquellos en que resulte aplicable la LF.
IIVTNU	RJ 2000/7819 TS	2000/09/03	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general: tanto en supuestos de aplicación del como en aquellos en que resulte aplicable la LF.
IIVTNU	RJ 2000/8548 TS	2000/11/20	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IIVTNU	RJ 2001/0942 TS	2000/10/30	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general.
			La transmisión de una finca por una congregación religiosa a una empre- sa privada hace que la exención sea improcedente.
<b>IIVTNU</b>	RJ 2001/0958 TS	2000/11/21	En el presente supuesto, no hay elemento de juicio alguno, que permita concluir no sólo que la Compañía de Jesús goza de los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico español prevé para las entidades benéficas privadas sino, además, que los terrenos objeto de la transmisión analizada van a ser destinados, por la empresa adquirente, a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (sobre todo cuando el suelo donde se ubican los terrenos está calificado de Residencial colectivo y la finca comprada está destinada a Zona Especial Social de aprovechamiento privado y a la construcción de viviendas de protección oficial).
IIVTNU	RJ 2001/1518 TS	2000/02/05	La Compañía de Jesús debía probar el pago de contribuciones especiales, cosa que no hizo, pues, además de no aportar carta de pago o justificante alguno, no pidió el recibimiento a prueba sobre estos hechos, pero no lo hizo, razón por la cual debe rechazarse su pretensión, lo cual implica la desestimación del recurso contencioso-administrativo de instancia.  La entidad recurrente pretendió en la instancia que se le dedujeran las contribuciones especiales satisfechas desde 1973 a 1978, indicando las obras que las causaron y su cuantía.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IRPF	JT 1997/0041 TSJ BALEARES	1997/01/07	Las donaciones a una entidad de carácter benéfico declarada de utilidad pública implican deducciones; pero en el ejercicio 1991 no es procedente la deducción del 15% de las donaciones efectuadas en metálico a una fundación declarada de utilidad pública, debiendo entenderse el artículo 29, h) Ley 44/1978, en su redacción dada por la Ley 17/1991, referido únicamente a las donaciones en obras de arte o bienes de interés cultural.
IS	JT 2000/0649 TS	2000/01/14	Ámbito de la exención del Impuesto prevista en la Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General Exenciones: aplicación de la exención a resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica por la entidad. Diferenciación entre las entidades mencionadas en los artículos IV y V del AAEE. Una hermandad religiosa está incluida en las entidades del artículo V. Por las cuotas satisfechas por los miembros de la hermandad se les aplican los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994.
IS	RJ 1981/4160 TS	1981/11/04	El Instituto de los Hermanos Maristas no es una Asociación que tenga por fin la obtención de lucro, por calificarse jurídicamente como una Congregación religiosa, pero esta calificación no permite la inaplicación de las normas del Derecho tributario por la obtención de beneficios a través de su Editorial Luis Vives, actividad que no se refiere a la de apostolado que constituye su fin esencial. Es más, está estructu-

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
			rada en forma empresarial encaminada por tanto a la obtención de un lucro, hecho concreto que determina la obligada aplicación de la norma tributaria, pues esa actividad de lucro que accesoriamente al fin de apostolado ejerce la Congregación implica su tipificación como sujeto pasivo ya que en caso contrario el beneficio obtenido no tributaría, consecuencia que no puede admitirse al existir claramente un hecho imponible sujeto a tributo.
IS	RJ 1987/1907 TS	1987/03/06	Por las especiales características de las entidades de la Iglesia Católica, el Estado Español ha regulado, entre otras, la materia fiscal mediante Tratados internacionales, que son de su exclusiva competencia; excluyente, por lo tanto, de la de cualquier otro órgano sea éste de la naturaleza que sea (). Por ello, si bien el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969 concedió a la Diputación de Navarra potestad impositiva –y esto se reitera en el artículo 45 de la Ley Orgánica de 10 de agosto de 1982 sobre Reintegración y Amejoramiento del Régimen de Navarra, esta potestad no comprende la de aquellas materias que por razón del sujeto pasivo han sido reguladas ya por el Estado Español en virtud de un Tratado Internacional celebrado en virtud de la competencia exclusiva que le concede el artículo 149,3 de la Constitución, y cuyo Tratado, al ser publicado, forma parte automáticamente del ordenamiento interno.
IS	RJ 1993/0622 TS	1993/02/26	Congregación religiosa que realiza una actividad accesoria a la de apostolado estructurada de forma empresarial y encaminada a la obtención de lucro (explotación de una editorial): es sujeto pasivo.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
ITP Y AJD	JT 1994/1634 TEAC	1994/11/10	No puede estar exenta por aplicación del AAEE la adquisición por la Orden Religiosa de un edificio destinado a guardería infantil, por tratarse de una actividad empresarial. Estará exenta la parte del edificio destinada a residencia de religiosas. Tampoco cabe la exención con base en la actividad docente del Instituto por no haberse acreditado la clasificación de la entidad como benéfica.
ITP Y AJD	JT 1995/1351 TEAC	1995/09/07	Los requisitos previos para gozar del derecho a exención subjetiva del ITP: estar inscrita en el RER; formar parte de la CIE, bien directamente, bien a través de una Federación Islámica. Se cumple el primero pero no resulta acreditada su incorporación a la CIE, aunque la tenga solicitada. La exención subjetiva del impuesto se deniega.
IVA	JT 1999/0279 TEAC	1999/01/27	La exención tiene carácter esencialmente subjetivo por referirse a las entidades religiosas enumeradas en el n.º 2.a) de la Orden de 29 de febrero de 1988 a las que se haga entrega de bienes inmuebles, sin que quepa excluir las ejecuciones de obra inmobiliarias calificadas como tales entregas de bienes por la normativa del impuesto, aun cuando su objeto no sea la construcción o rehabilitación de edificaciones.
IVA	JT 1994/0613 TSJ LA RIOJA	1994/05/31	Al quedar incumplido el requisito por parte de la parroquia de presentación en la Delegación de Hacienda de la certificación del Obispado, falta el reconocimiento administrativo de la exención tributaria. Incluye dentro del concepto de entrega de bienes también <i>las ejecuciones</i>

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
			de obra para construcción, amplia- ción y rehabilitación de edificacio- nes dedicados al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o la caridad.
<b>IVA</b>	JT 1994/0913 TEAC	1994/05/08	Sólo los servicios asistenciales prestados sin contraprestación gozan de la exención.
ĮVA	JT 1995/1119 TEAC	1995/06/28	Quedarán no sujetas las entregas e importaciones de objetos que sean de exclusiva aplicación para el culto y también los que, siendo susceptibles de otros usos, se destinen de forma exclusiva al culto: campanas, bancos y asientos de las Iglesias; megafonía; altavoces y micrófonos con destino exclusivo para el culto.
IVA	JT 1995/1197 TEAC	1995/07/20	Considera edificios destinados a la sustentación del clero, como los seminarios, sin que la enseñanza de las disciplinas eclesiásticas que se imparten pueda equipararse a cualquier actividad empresarial.
IVA	JT 1995/1406 TEAC	1995/09/28	La compraventa de inmuebles a una congregación religiosa dedicada a la enseñanza está sujeta al IVA, pero exenta.
IVA	JT 1996/0420 TSJ GALICIA	1996/11/04	«El artículo 3.1 CC admite como criterio de interpretación el de la realidad social. A tal respecto y en aras de la brevedad, debemos recordar sin necesidad de mayor argumentación que en Galicia existe una realidad social que se pierde en el tiempo, extendida a toda la configuración territorial y poblacional gallega que no es otra que la de la parroquia eclesiástica, que inspira respeto, veneración y temor, y que no es otra que el llamado <i>culto a</i>

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
			los muertos. Desde esta perspectiva resulta difícil negar que también en términos sociológicos un cementerio parroquial es en Galicia un lugar de culto a los muertos».
IVA	JT 1998/0253 TEAC	1997/12/04	Requisitos para la procedencia de la exención: destino de los bienes al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o ejercicio de la caridad. Para las obras de construcción de panteones en cementerio parroquial no procede la exención aunque el cementerio se califique como lugar de culto.
IVA	JT	1998/02/11	Aplicación de la regla de prorrata.
	1998/0491 TEAC		El interesado realiza actividades exentas, habiendo formulado renuncia a la exención por terceras personas con posterioridad a la incoación. No cabe conceder eficacia alguna a dicha renuncia en relación con las actuaciones regularizadas en el acta.
IVA	JT 1999/0202 TEAC	1999/01/14	La exigencia de que las ejecuciones de obra tengan el carácter de construcción o rehabilitación, entendiendo por tal aquellas obras en que el coste de las operaciones exceda del 25% del valor del edificio, supondría limitar el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, luego en las obras realizadas en Obispado procede la exención.
IVA	JT 2000/0777 TSJ CASTLA MANCHA	2000/05/13	Entidad con personalidad jurídica propia y dependiente del Obispado que tiene por objeto la realización de la acción caritativa y social de la Iglesia está exenta. Aplicación de las exenciones previstas en la normativa del IVA para entidades benéficas o de asistencia social.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
IVA	JT 2000/0880 TEAC	2000/02/10	La exención del IVA establecida en el AAEE cuando esté referida a una ejecución de obra inmobiliaria queda limitada en el sentido expuesto por el Director General de Tributos en su escrito de alegaciones, porque las ejecuciones de obra que no tengan por objeto la construcción o rehabilitación de un inmueble no son entregas de bienes a efectos del IVA y, en consecuencia, no se incluyen en el artículo IV,1,c) del AAEE, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988.
			En este supuesto, del informe emitido por el Arquitecto de Hacienda se desprende que el importe de las obras a realizar no excede del 25% del valor que se atribuye al edificio, por lo que, según el concepto contenido en el artículo 20.1.22.º de la Ley del Impuesto, estas obras no pueden ser calificadas como de rehabilitación. De modo que no procede declarar la exención solicitada, por no tratarse de la entrega de un bien inmueble, tal como se define en el artículo 8,2 de la Ley del Impuesto desde la modificación introducida por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre.
IVA	RJ 1998/3935 TS	1998/04/30	Ejecuciones de obra: aplica exención únicamente a obras que tengan el carácter de construcción o rehabilitación.
IVTNU	JT 1996/0275 TSJ CASTLA MANCHA	1996/03/27	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.

IMPUESTO	REPERTORIO	FECHA	RESUMEN DE CONTENIDO
TASAS	JT 1995/1127 TSJ NAVARRA	1994/09/01	Se determina el importe de la tasa, no en función del efectivo servicio demandado o recibido por el contribuyente, sino por referencia a la renta catastral con quiebra del principio informador del especial régimen fiscal de la Iglesia.
TASAS	JT 1996/0344 TSJ PAÍS VASCO	1996/02/27	Una vez establecida la cuantía global máxima de las tasas en su conjunto, en atención al principio de coste, al ser tributos, la individualización en el contribuyente debe estar inspirada en el principio de capacidad, y en este último aspecto, el TS ha manifestado que no repugna a la naturaleza de la tasa que la determinación cuantitativa se efectúe, para el contribuyente, con relación a los valores catastrales.

# 2. Tablas de sentencias por fechas

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1981/11/04	IS	RJ 1981/4160 TS	El Instituto de los Hermanos Maristas no es una Asociación que tenga por fin la obtención de lucro, por calificarse jurídicamente como una Congregación religiosa, pero esta calificación no permite la inaplicación de las normas del Derecho tributario por la obtención de beneficios a través de su Editorial Luis Vives, actividad que no se refiere a la de apostolado que constituye su fin esencial. Es más, está estructurada en forma empresarial encaminada por tanto a la obtención de un lucro, hecho concreto que determina la obligada aplicación de la norma tributaria, pues esa actividad de lucro que accesoriamente al fin de

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			apostolado ejerce la Congregación implica su tipificación como sujeto pasivo ya que en caso contrario el beneficio obtenido no tributaría, consecuencia que no puede admitirse al existir claramente un hecho imponible sujeto a tributo.
1987/03/06	IS	RJ 1987/1907 TS	Por las especiales características de las entidades de la Iglesia Católica, el Estado Español ha regulado, entre otras, la materia fiscal mediante Tratados internacionales, que son de su exclusiva competencia; excluyente, por lo tanto, de la de cualquier otro órgano sea éste de la naturaleza que sea (). Por ello, si bien el Decreto-Ley de 24 de julio de 1969 concedió a la Diputación de Navarra potestad impositiva —y esto se reitera en el artículo 45 de la Ley Orgánica de 10 de agosto de 1982 sobre Reintegración y Amejoramiento del Régimen de Navarra—, esta potestad no comprende la de aquellas materias que por razón del sujeto pasivo han sido reguladas ya por el Estado Español en virtud de un Tratado Internacional celebrado en virtud de la competencia exclusiva que le concede el artículo 149,3 de la Constitución, y cuyo Tratado, al ser publicado, forma parte automáticamente del ordenamiento interno.
1987/06/23	IIVTNU	RJ 1987/4918 TS	Colegio Mayor de Universidad Católica: no procede la exención.
1989/10/02	IGS	RTC 1989/0480 TC	El artículo 16 de la CE no contiene ninguna previsión que garantice un trato fiscal especial a las confesiones religiosas. La sujeción de las confe- siones a las normas tributarias no lesiona el derecho fundamental de la

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			libertad religiosa. El reconocimiento de beneficios fiscales está supeditado a la celebración con el Estado de un acuerdo de cooperación.
1991/11/26	IIVTNU	RJ 1991/8772 TS	Equipara a una entidad religiosa (parroquia) con una entidad benéfica.
1992/04/09	IIVTNU	RJ 1992/3288 TS	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.
1993/02/26	IS	RJ 1993/0622 TS	Congregación religiosa que realiza una actividad accesoria a la de apostolado estructurada de forma empresarial y encaminada a la obtención de lucro (explotación de una editorial): es sujeto pasivo.
1993/05/10	IIVTNU	RJ 1993/3608 TS	La Fundación benéfico-docente Ciudad de los Muchachos, depende de la jerarquía eclesiástica, dedicada a la formación de la juventud, con espíritu católico y sin ánimo de lucro, está reconocida y clasificada como benéfico-docente por Orden del Ministerio de Educación y Ciencia de 8.11.1960. Procede la exención.
1994/03/19	IIVTNU	JT 1994/0450 TSJ MADRID	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
1994/03/28	IIVTNU	JT 1994/0320 TSJ PAÍS VASCO	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
1994/05/08	IVA	JT 1994/0913 TEAC	Sólo los servicios asistenciales prestados sin contraprestación gozan de la exención.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1994/05/31	IVA	JT 1994/0613 TSJ LA RIOJA	Al quedar incumplido el requisito por parte de la parroquia de presentación en la Delegación de Hacienda de la certificación del Obispado, falta el reconocimiento administrativo de la exención tributaria. Incluye dentro del concepto de entrega de bienes también las ejecuciones de obra para construcción, ampliación y rehabilitación de edificaciones dedicados al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o la caridad.
1994/06/01	IBI	RJ 1994/4635 TS	Interpretación restrictiva en materia de exenciones y beneficios fiscales. Considera reiterada la Jurisprudencia en el sentido de que «las normas excepcionales que impliquen remoción de la obligación de contribuir, han de ser objeto de interpretación restrictiva, estricta o literal, criterio claramente enunciado en el artículo 24 de la LGT que consagra la interdicción de la hermenéutica analógica en materia de beneficios fiscales, lo que impide su concesión si no se cumplen todos y cada uno de los requisitos exigidos en la norma configuradora del beneficio fiscal que, por otra parte, ni es un derecho adquirido ni un derecho consolidado para el sujeto pasivo».
1994/07/16	IIVTNU	RJ 1994/6592 TS	En cuanto al tema de la exención por ser el transmitente una Asociación Religiosa exenta —la Congregación Religiosa del Sagrado Corazón—, el artículo IV del AAEE exige la coincidencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo y en el presente caso no concurre el elemento objetivo que afecta al destino de la finca cuyo suelo está sujeto al arbitrio sobre el incremento del valor de

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			los terrenos. Por lo que respecta a la posible exención, dado el carácter del centro recurrente de entidad de utilidad pública, carente de ánimo de lucro, el artículo 520.1.d) de la Ley de Régimen Local, «legislación vigente en el municipio de Barcelona», exige la afección de la finca a servicios de beneficencia o de enseñanza de carácter permanente, lo que tampoco se cumple en el presente supuesto.
1994/09/01	TASAS	JT 1995/1127 TSJ NAVARRA	Se determina el importe de la tasa, no en función del efectivo servicio demandado o recibido por el contri- buyente, sino por referencia a la renta catastral con quiebra del prin- cipio informador del especial régi- men fiscal de la Iglesia.
1994/11/02	IIVTNU	JT 1994/1425 TSJ PAÍS VASCO	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios. El artículo 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas entre las que incluye las entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesiásticas o religiosas.
1994/11/10	ITP Y AJD	JT 1994/1634 TEAC	No puede estar exenta por aplicación del AAEE la adquisición por la Orden Religiosa de un edificio destinado a guardería infantil, por tratarse de una actividad empresarial. Estará exenta la parte del edificio destinada a residencia de religiosas. Tampoco cabe la exención con base en la actividad docente del Instituto por no haberse acreditado la clasificación de la entidad como benéfica.

Ė	FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
L	1994/11/21	IIVTNU	RJ 1994/8718 TS	A un colegio subvencionado dependiente de la Iglesia no le atribuye la condición de benéfico-docente ni de enseñanza gratuita, por tanto, no procede la exención.
	1995/06/15	IIVTNU	JT 1995/0753 TSJ MURCIA	Equipara la entidad religiosa con una entidad benéfica y aplica sus beneficios.
	1995/06/28	IVA	JT 1995/1119 TEAC	Quedarán no sujetas las entregas e importaciones de objetos que sean de exclusiva aplicación para el culto y también los que, siendo susceptibles de otros usos, se destinen de forma exclusiva al culto: campanas, bancos y asientos de las Iglesias; megafonía; altavoces y micrófonos con destino exclusivo para el culto.
	1995/07/05	IBI	JT 1995/1282 TEAC	Declara aplicable la exención del artículo 64.d) de la Ley 39/1988 a la superficie destinada a culto y residencia de la congregación religiosa, y la exención del artículo 64.l), a la superficie afectada por el concierto educativo, mientras subsista el concierto.
	1995/07/20	IVA	JT 1995/1197 TEAC	Considera edificios destinados a la sustentación del clero, como los seminarios, sin que la enseñanza de las disciplinas eclesiásticas que se imparten pueda equipararse a cualquier actividad empresarial.
	1995/09/05	CONTR. ESP.	JT 1995/1072 TSJ CASTILLA- LEÓN	Fija las cuotas individuales de los obligados al pago de contribuciones especiales. Debe considerarse sujeto pasivo del tributo el Obispado de Salamanca por la parte correspondiente a los inmuebles de su propiedad sin perjuicio de que las cuotas correspondientes no sean abonadas

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			con base en la exención de que el Obispado es beneficiario, pero sin que éstas puedan ser prorrateadas entre los otros sujetos pasivos.
1995/09/07	ITP Y AJD	JT 1995/1351 TEAC	Los requisitos previos para gozar del derecho a exención subjetiva del ITP: estar inscrita en el RER; formar parte de la CIE, bien directamente, bien a través de una Federación Islámica. Se cumple el primero pero no resulta acreditada su incorporación a la CIE, aunque la tenga solicitada. La exención subjetiva del impuesto se deniega.
1995/09/18	IIVTNU	JT 1995/1155 TSJ ANDALUCÍA	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.
1995/09/28	IVA	JT 1995/1406 TEAC	La compraventa de inmuebles a una congregación religiosa dedicada a la enseñanza está sujeta al IVA, pero exenta.
1995/09/30	IBI	RJ 1995/0774 TSJ BALEARES	La parte del edificio dedicada a asi- lo de ancianos y guardería infantil tributan. Sólo reconoce la exención en la parte proporcional correspon- diente del edificio destinada a con- vento de la congregación y a la capilla destinada al culto.
1996/02/27	TASAS	JT 1996/0344 TSJ PAÍS VASCO	Una vez establecida la cuantía global máxima de las tasas en su conjunto, en atención al principio de coste, al ser tributos, la individualización en el contribuyente debe estar inspirada en el principio de capacidad, y en este último aspecto, el TS ha manifestado que no repugna a la naturaleza de la tasa que la determinación cuantitativa se efectúe, para el contribuyente, con relación a los valores catastrales.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1996/03/27	IVTNU	JT 1996/0275 TSJ CASTLA MANCHA	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.
1996/03/30	IBI	JT 1996/0407 TSJ MADRID	El ayuntamiento aceptó la exención de la parte del inmueble que destinada a templo y residencia de religiosos, pero no la admitió para el hospital psiquiátrico. El tribunal entiende que subsisten los beneficios fiscales a favor de las asociaciones y entidades religiosas a que se refiere el artículo V del Acuerdo.
1996/05/14	ICIO	JT 1996/0715 TSJ VALENCIA	El ICIO está recogido en el apartado B) del artículo IV.1 AAEE: exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.
1996/05/17	CONTR. ESP.	JT 1996/0771 TSJ CASTILLA- LEÓN	No ofrece duda la exención de las contribuciones que correspondan al edificio destinado a casa o convento de la congregación religiosa. Pero la parte del edificio destinada a asilo de ancianos y guardería infantil, no determina por sí misma la exención, aunque tengan el carácter de benéficas. Sólo es posible reconocer el derecho a la exención en la parte proporcional correspondiente del edificio destinada a casa o convento de la congregación y a la capilla destinada al culto.
1996/05/20	IIVTNU	JT 1996/0764 TSJ CASTLA MANCHA	Equipara la entidad religiosa con una <i>entidad benéfica</i> y aplica sus beneficios.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1996/05/28	IIVTNU	RJ 1996/4919 TS	Reconoce de forma indirecta la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio que se concede a la Iglesia Católica; donde incluye el impuesto de plusvalía siempre que tenga por objeto facilitar las actividades religiosas.
1996/06/06	CONTR. ESP.	JT 1996/0686 TSJ MADRID	Se plantea si procede exigir contribuciones especiales por obras de infraestructura y pavimentación realizadas por el ayuntamiento y en qué modo benefician a la parroquia propietaria del inmueble. Establece qué es algo anejo: conexión de una cosa con otra y agregado a otro con dependencia de él. Que la conexión o agregación deban ser físicas es algo que no viene exigido por el concepto de que se trata. Sí resulta constitutivo la relación de dependencia.
1996/06/21	IIVTNU	RJ 1996/4967 TS	Declara que la Iglesia Bautista Libre es sujeto pasivo u obligado tributario <i>sustituto</i> del IIVTNU porque, aunque está inscrita, no tie- ne firmado acuerdo con el Estado.
1996/10/02	IAE	JT 1996/1773 TSJ CASTILLA- LEÓN	Requisitos para la procedencia de la exención del impuesto prevista en el artículo 58.2 de la LF. A una residencia de estudiantes propiedad de congregación religiosa se le concede la exención del impuesto en virtud de lo dispuesto en el artículo 58.2 LF al estar dicha actividad prevista en los Estatutos de la congregación, sin que pueda entenderse que el reconocimiento de la exención produzca una competencia desleal en relación con otras residencias de estudiantes, y sin que obste en la aplicación de la exención que dicha congregación no estuviera inscrita en el Registro de Fundaciones.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1996/11/04	IVA	JT 1996/0420 TSJ GALICIA	«El artículo 3.1 CC admite como criterio de interpretación el de la realidad social. A tal respecto y en aras de la brevedad, debemos recordar sin necesidad de mayor argumentación que en Galicia existe una realidad social que se pierde en el tiempo, extendida a toda la configuración territorial y poblacional gallega que no es otra que la de la parroquia eclesiástica, que inspira respeto, veneración y temor, y que no es otra que el llamado culto a los muertos. Desde esta perspectiva resulta difícil negar que también en términos sociológicos un cementerio parroquial es en Galicia un lugar de culto a los muertos.»
1996/12/01	CONTR. ESP.	RJ 1996/1699 TS	Falta constancia explícita del otorgamiento de la exención en la CTU, pero la falta de prueba no hace improcedente la exención.
1996/12/30	IGTE	RJ 1996/9346 TS	El Impuesto de Tráfico de Empresas no aparecía comprendido en la relación de tributos enumeradas en el artículo IV AAEE. Por consiguiente, no se ajustaba a Derecho el reconocimiento de exención realizada el 6 de mayo de 1983. Sí afectaba a obras de restauración y adaptación—no a las de nueva construcción de edificios— que se realizasen en las distintas dependencias destinadas a los ancianos acogidos a la institución benéfica. Aspecto nuevo es la posibilidad de la procedencia de la exención dentro del ámbito de la específicamente prevista en el artículo 34,B).3.ª del Reglamento del Impuesto de 19 de octubre de 1981, que, extiende las exenciones reguladas en el apartado A) para las

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			viviendas de protección oficial a las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y el contratista, para el equipamiento comunitario primario, que consistan en la construcción de edificios destinados al servicio público del Estado y sus organismos autónomos, Entidades Territoriales o Corporaciones Locales, Iglesias y capillas destinadas al culto y Centros docentes. El tema de la prueba de la condición de «Centro docente de la tercera edad», o de tratarse de obras correspondientes al citado equipamiento comunitario primario, que para la aplicación de la exención () no podía desprenderse de la certificación del Ayuntamiento que sólo acreditaba que el Asilo Hogar «San Enrique y Santa Rita» se encontraba en un barrio de la localidad de Aravaca.
1997/01/07	IRPF	JT 1997/0041 TSJ BALEARES	Las donaciones a una entidad de carácter benéfico declarada de utilidad pública implican deducciones; pero en el ejercicio 1991 no es procedente la deducción del 15% de las donaciones efectuadas en metálico a una fundación declarada de utilidad pública, debiendo entenderse el artículo 29, h) Ley 44/1978, en su redacción dada por la Ley 17/1991, referido únicamente a las donaciones en obras de arte o bienes de interés cultural.
1997/01/23	IIVTNU	RJ 1997/0234 TS	La exención surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los artículos IV y V del AAEE y 520.1,i) de la LRL. Equipara a una entidad religiosa con una entidad benéfica y le aplica sus beneficios.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1997/02/11	IBI	JT 1997/0363 TSJ CATALUÑA	Finca destinada en parte al culto y en parte a vivienda de religiosos que se dedican a la enseñanza. Procede la exención del IBI de la totalidad de la finca y no sólo de la parte dedicada al culto, con independencia de que la congregación obtenga ingresos económicos con la citada actividad.
1997/05/06	IBI	JT 1997/0844 TSJ CATALUÑA	El local destinado a gimnasio y arrendado por la parroquia al Ayuntamiento está sujeto. El cementerio está exento del pago del IBI, por formar parte de la Parroquia y estar asimilado, por el CIC, c. 1205, a los lugares destinados al culto.
1997/07/18	IBI	JT 1997/0920 TSJ CASTILLA- LEÓN	La exención concurre en la parte destinada a residencia del instituto religioso, pero no en las Casas de Oración para grupos cristianos; no están recogidas en el artículo IV del AAEE.
1997/09/25	IIVTNU	RJ 1997/7738 TS	El edificio construido constituye, primordialmente, un centro educa- tivo: concede sólo la exención de la capilla y de la casa de religiosos.
1997/10/28	IBI	JT 1997/1418 TSJ CASTLA MANCHA	Donación modal para destinar un inmueble a capilla: procede la exención porque se trata de un inmueble destinado al culto titularidad de un obispado.
1997/12/04	IVA	JT 1998/0253 TEAC	Requisitos para la procedencia de la exención: destino de los bienes al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado o ejercicio de la caridad. Para las obras de construcción de panteones en cementerio parroquial no procede la exención aunque el cementerio se califique como lugar de culto.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1998/02/11	IVA	JT 1998/0491 TEAC	Aplicación la regla de prorrata.  El interesado realiza actividades exentas, habiendo formulado renuncia a la exención por terceras personas con posterioridad a la incoación. No cabe conceder eficacia alguna a dicha renuncia en relación con las actuaciones regularizadas en el acta.
1998/04/19	IBI	JT 1998/1013 TSJ CANARIAS	Condición de <i>aneja</i> a la casa parro- quial de una plaza de garaje porque el citado bien está adscrito acceso- riamente a los usos de otro bien principal.
1998/04/30	IVA	RJ 1998/3935 TS	Ejecuciones de obra: aplica exención únicamente a obras que tengan el carácter de construcción o rehabilitación.
1999/01/14	IVA	JT 1999/0202 TEAC	La exigencia de que las ejecuciones de obra tengan el carácter de construcción o rehabilitación, entendiendo por tal aquellas obras en que el coste de las operaciones exceda del 25% del valor del edificio supondría limitar el ámbito de aplicación de la exención prevista en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, luego en las obras realizadas en Obispado procede la exención.
1999/01/27	IVA		La exención tiene carácter esencialmente subjetivo por referirse a las entidades religiosas enumeradas en el n.º 2.a) de la Orden de 29 de febrero de 1988 a las que se haga entrega de bienes inmuebles, sin que quepa excluir las ejecuciones de obra inmobiliarias calificadas como tales entregas de bienes por la normativa del impuesto, aun cuando su objeto no sea la construcción o rehabilitación de edificaciones.

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
1999/11/06	ICIO	JT 1999/1996 TSJ CASTLA MANCHA	Una vez establecida la cuantía global máxima de las tasas en su conjunto, en atención al principio de coste, al ser tributos, la individualización en el contribuyente debe estar inspirada en el principio de capacidad, y en este último aspecto, el TS ha manifestado que no repugna a la naturaleza de la tasa que la determinación cuantitativa se efectúe, para el contribuyente, con relación a los valores catastrales.
			Se incluye el ICIO en el apartado B) del artículo IV.1 AAEE.
2000/01/14	IS	JT 2000/0649 TS	Ámbito de la exención del Impuesto prevista en la Ley 30/1994, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General Exenciones: aplicación de la exención a resultados obtenidos en el ejercicio de una explotación económica por la entidad. Diferenciación entre las entidades mencionadas en los artículos IV y V del AAEE. Una hermandad religiosa está incluida en las entidades del artículo V. Por las cuotas satisfechas por los miembros de la hermandad se les aplican los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994.
2000/02/05	IIVTNU	RJ 2001/1518 TS	La Compañía de Jesús debía probar el pago de contribuciones especiales, cosa que no hizo, pues, además de no aportar carta de pago o justificante alguno, no pidió el recibimiento a prueba sobre estos hechos, pero no lo hizo, razón por la cual debe rechazarse su pretensión, lo cual implica la desestimación del recurso contencioso-administrativo de instancia.

EIE CYY I	The order	T	
FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
			La entidad recurrente pretendió en la instancia que se le dedujeran las contribuciones especiales satisfechas desde 1973 a 1978, indicando las obras que las causaron y su cuantía.
2000/02/08	IIVTNU	JT 2000/1050 TSJ MADRID	La exención no alcanza a la obtención de rentas o ganancias. Sólo se aplica a inmuebles afectos a algún fin religioso en el que se excluya el ánimo de lucro. Se aplica a los supuestos de transmisión a título gratuito o que implique la afección de los bienes a un destino que lleve aparejado igual beneficio. Requisitos: necesidad de declaración formal y previa del carácter benéfico de la institución que reclama la exención.
2000/02/10	IVA		La exención del IVA establecida en el AAEE cuando esté referida a una ejecución de obra inmobiliaria queda limitada en el sentido expuesto por el Director General de Tributos en su escrito de alegaciones, porque las ejecuciones de obra que no tengan por objeto la construcción o rehabilitación de un inmueble no son entregas de bienes a efectos del IVA y, en consecuencia, no se incluyen en el artículo IV,1,c) del AAEE, de acuerdo con lo dispuesto en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988. En este supuesto, del informe emitido por el Arquitecto de Hacienda se desprende que el importe de las obras a realizar no excede del 25% del valor que se atribuye al edificio, por lo que, según el concepto contenido en el artículo 20.1.22.º de la Ley del Impuesto, estas obras no pueden ser calificadas como de rehabilitación. De modo que no procede declarar la exención solici-

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO	
			tada, por no tratarse de la entrega de un bien inmueble, tal como se defi- ne el artículo 8,2 de la Ley del Impuesto desde la modificación introducida por el Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre.	
2000/03/31	ICIO	JT 2000/1483	Se incluye el ICIO en el apartado B) del artículo IV.1 AAEE.	
		TSJ VALENCIA	VALENCIA  a la Iglesia Católica a la Evangélicas, pese a no ha nocimiento expreso de la Se trata de obras de constr	Extensión de la exención aplicable a la Iglesia Católica a las Iglesias Evangélicas, pese a no haber reconocimiento expreso de la exención. Se trata de obras de construcción de un templo destinado al culto.
2000/03/31	IIVTNU	JT 2000/0795 TSJ VALLADOLID	Ámbito de aplicación de la exención del artículo IV.1.B) AAEE: para que las ganancias de capital estén exentas es necesario que afecten a los fines benéficos propios de los bienes en que se materializan las operaciones.	
2000/04/16	IIVTNU	RJ 2000/6842 TS	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general: tanto en supuestos de aplicación del como en aquellos en que resulte aplicable la LF.	
2000/05/13	IVA	JT 2000/0777 TSJ CASTLA MANCHA	Entidad con personalidad jurídica propia y dependiente del Obispado que tiene por objeto la realización de la acción caritativa y social de la Iglesia está exenta. Aplicación de las exenciones previstas en la normativa del IVA para entidades benéficas o de asistencia social.	
2000/09/03	IIVTNU	RJ 2000/7819 TS	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general: tanto en supuestos de aplicación del como en aquellos en que resulte aplicable la LF.	

FECHA	IMPUESTO	REPERTORIO	RESUMEN DE CONTENIDO
2000/10/30	IIVTNU	RJ 2001/0942 TS	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general.
			La transmisión de una finca por una congregación religiosa a una empresa privada hace que la exen- ción sea improcedente.
2000/11/20	IIVTNU	RJ 2000/8548 TS	Necesidad de justificar que el terre- no transmitido se halla afecto a las finalidades no lucrativas o de inte- rés general.
2000/11/21	IIVTNU		En el presente supuesto, no hay elemento de juicio alguno que permita concluir no sólo que la Compañía de Jesús goza de los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico español prevé para las entidades benéficas privadas sino, además, que los terrenos objeto de la transmisión analizada van a ser destinados, por la empresa adquirente, a actividades religiosas, benéficodocentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (sobre todo cuando el suelo donde se ubican los terrenos está calificado de Residencial colectivo y la finca comprada está destinada a Zona Especial Social de aprovechamiento privado y a la construcción de viviendas de protección oficial).

### EL RÉGIMEN PATRIMONIAL Y FISCAL DE LAS CONFESIONES Y ENTIDADES RELIGIOSAS EN EL DERECHO DEL ESTADO DE CHILE

CARLOS SALINAS ARANEDA <sup>1</sup>
Profesor de Derecho Histórico
Universidad Católica de Valparaíso, Chile <sup>2</sup>

SUMARIO: I. RÉGIMEN PATRIMONIAL DE LAS CONFESIONES Y ENTIDADES RELIGIOSAS EN EL DERECHO DEL ESTADO DE CHILE: A. Iglesia Católica: 1. TITULARIDAD DE LOS BIENES: a. Bienes de las iglesias y comunidades religiosas: i. Constitución de 1833. ii. Constitución de 1925. iii. Constitución de 1980. iv. Ley 19.638 (1999). b. Cofradías y personas jurídicas canónicas privadas: i. Constitución de 1833. ii. Constitución de 1925. iii. Constitución de 1980. iv. Ley 19.638 (1999). c. Religiosos: i. Bienes comunes: el problema de las temporalidades. ii. Bienes personales: a') Profesos solemnes: la muerte civil. b') Profesos simples. d. Eclesiásticos seculares: i. Incapacidad para ser tutor y curador. ii. Incapacidad del confesor para recibir asignaciones por causa de muerte. iii. Incapacidad para ser albacea. iv. Incapacidad para obligarse como fiador. 2. ALGU-NOS BIENES ESPECIALES: a. Cosas consagradas al culto divino. b. Capillas y cementerios situados en posesiones particulares. c. Cementerios públicos. d. Herencias en favor del alma. e. Herencias a favor de los pobres. f. Prescripción. B. Otras confesiones religiosas: 1. Consti-

<sup>1</sup> Esta investigación ha sido posible gracias al apoyo del Ministerio de Justicia de España, a quien ofrezco mis agradecimientos.

Abreviaturas: can.=canon; CIC=Codex Iuris Canonici (1983); DFL=Decreto con Fuerza de Ley; DL=Decreto Ley; DO=Diario Oficial de la República de Chile; GT=Gaceta de los tribunales; RDJ=Revista de Derecho y Jurisprudencia.