

Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto

Tax regime for Church property, especially in relation to places of worship

RECIBIDO: 1 DE AGOSTO DE 2012 / ACEPTADO: 20 DE SEPTIEMBRE DE 2012

Antonio VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA

Profesor de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Navarra
avazquez@unav.es

Resumen: El régimen fiscal de los lugares de culto tradicionalmente ha sido objeto de una serie de beneficios fiscales dirigidos a evitar que los tributos que recaen sobre la propiedad inmobiliaria vacíen el patrimonio de la Iglesia. La determinación del régimen actualmente aplicable comporta la necesidad de tener en cuenta una serie de disposiciones de distinta naturaleza, lo que genera cierta inseguridad jurídica. De entre todas ellas es preciso destacar el Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 (y los demás acuerdos de cooperación con las confesiones legalmente reconocidas), que establece el núcleo irreductible de beneficios fiscales aplicables a la Iglesia, de los que el Estado no puede disponer de manera unilateral. Por otra parte, el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos también resulta aplicable a los lugares de culto, lo que implica la mejora de buena parte de los beneficios fiscales, tanto por su contenido como por su aplicación.

Palabras Clave: Iglesia, beneficio fiscal, patrimonio eclesiástico, impuestos, propiedad inmobiliaria.

Abstract: Places of worship have traditionally benefited from a tax regime designed to ensure that the tax liability of immovable property does not deprive the Church of its assets. The definition of the tax system to be applied is complex because a number of legal provisions of different kinds must be taken into account, a situation that gives rise in turn to a certain level of legal uncertainty. A key provision in this regard is the 1979 Agreement on Economic Affairs reached between Spain and the Holy See (as well as the cooperation agreements established with other legally recognized religious creeds), which lists a core set of tax benefits to which the State cannot lay unilateral claim. At the same time, the tax system governing non-profit entities also applies to places of worship, a domestic provision that involves an improvement in tax status in terms of both content and application.

Keywords: Catholic Church, tax benefit, Church assets, taxation, immovable property.

1. INTRODUCCIÓN

La cuestión del régimen fiscal de los lugares de culto apunta la existencia de una realidad inmobiliaria (templos, capillas, mezquitas, sinagogas) que, bajo ciertas condiciones, es objeto de un tratamiento fiscal especial. A pesar de la posición central que estos lugares ocupan dentro de la actividad de la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas, su régimen fiscal no difiere del de otros bienes inmuebles. Es por ello que hemos considerado oportuno no ceñir nuestro objeto de estudio a dichos lugares sino abordar, de una manera más amplia, el régimen y la problemática de los bienes inmuebles de titularidad religiosa, sobre todo en un momento en que se debate la posibilidad de excluir algunos de ellos del ámbito de la exención del IBI, un beneficio fiscal paradigmático dentro del régimen aplicable a la Iglesia.

Salvo excepción, no vamos a examinar en este trabajo cuestiones tributarias de carácter general en las que la presencia de un lugar de culto o de una confesión religiosa no tenga incidencia alguna respecto al régimen aplicable al resto de los contribuyentes¹. Tampoco trataremos los lugares de culto desde la perspectiva de los bienes de interés cultural a pesar de que, como es sabido, buena parte del Patrimonio Histórico en manos privadas corresponde a la Iglesia Católica. Ello nos llevaría a un ámbito en el que el reconocimiento de beneficios fiscales seguramente obedece a razones distintas de las que nos ocupan, con independencia del carácter religioso de los bienes inmuebles². Sí examinaremos, en cambio, en sus aspectos relevantes, el régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro, al que de manera expresa se remiten los acuerdos de cooperación del Estado con las confesiones religiosas.

Por último, centraremos nuestra atención en el régimen aplicable a la Iglesia Católica, sin perjuicio de las referencias que ocasionalmente haremos a las demás confesiones religiosas. Ello no excluye que buena parte de las consideraciones que siguen les resulten igualmente aplicables, no sólo porque su tratamiento se inspira fundamentalmente en el previsto para la Iglesia sino también porque el régimen de las entidades sin fines lucrativos les resulta igualmente aplicable³.

¹ Esto ocurre, por ejemplo, en el caso del IVA tras la renuncia por parte de la Iglesia a la aplicación –en relación con este impuesto– del supuesto de no sujeción del artículo III y de la exención del art. IV.1 C) del Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 enero 1979.

² Para un estudio de esta dimensión remitimos a la obra de J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor 2004.

³ Para un examen de las diferencias entre los distintos acuerdos de cooperación, véase M. RODRÍGUEZ BLANCO, *Libertad religiosa y confesiones. El régimen jurídico de los lugares de culto*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2000, 273 y ss.

2. FUNDAMENTO Y LEGITIMIDAD

Antes de abordar los detalles del régimen fiscal consideramos oportuno plantear la cuestión relativa a su fundamento y legitimidad, a efectos de tantear las bases sobre las que nos movemos. En la actualidad pocos discuten que las actividades de asistencia social y caritativa, de educación, sanitarias, etc., que realiza la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas son merecedoras del tratamiento previsto para las entidades sin ánimo de lucro que persiguen la realización del interés general. La cuestión no parece tan clara, sin embargo, cuando se trata de la actividad propiamente religiosa.

¿Cómo es posible, cabe plantear, que un Estado que cuenta con un principio de generalidad en materia de sostenimiento de los gastos públicos (según el art. 31 de la Constitución, «todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...») que, además, se proclama aconfesional, dispense a los lugares de culto del pago de los impuestos? ¿Acaso esta situación no constituye un privilegio injustificado, particularmente rechazable en un contexto como el de la actual crisis económica, en una situación de grave déficit público?

En una primera aproximación cabe afirmar que los beneficios fiscales que se aplican a la Iglesia y al resto de confesiones religiosas inscritas no comportan una vulneración del principio de generalidad que rige en materia tributaria –en definitiva, del principio de igualdad–, en la medida en que su legitimidad descansa en la promoción del derecho fundamental a la libertad religiosa (artículo 16 CE). En otras palabras, el reconocimiento de beneficios fiscales constituye un instrumento válido para favorecer y garantizar el ejercicio del derecho de libertad religiosa por los ciudadanos y los grupos que lo facilitan y, desde esta perspectiva, existe una diferencia de tratamiento pero que no cabe calificar de injustificada ni de discriminatoria.

La afirmación anterior debe matizarse enseguida, no obstante, puesto que la Constitución reconoce el derecho a la libertad religiosa con carácter general, no sólo a católicos, protestantes, judíos y musulmanes; y no parece que la exención del IBI de las iglesias, mezquitas, sinagogas y otros inmuebles de titularidad religiosa tenga nada que ver con el derecho fundamental de quienes profesan otras creencias religiosas o, incluso, de quienes dentro de su derecho a la libertad religiosa, no manifiestan sus creencias o no profesan creencia alguna.

El régimen fiscal especial aplicable a la Iglesia aparece recogido, ante todo, en el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 enero de 1979, ratificado por instrumento de 4 de diciembre (en adelante AAE), que ha servido como referencia para los posteriores acuerdos de cooperación concluidos por el

Estado (FEREDE, Federación de Comunidades Israelitas y Comisión Islámica). Dicho acuerdo establece básicamente: (i) una serie de supuestos de no sujeción; (ii) un régimen de exenciones propias, y; (iii) la extensión a las entidades religiosas de los beneficios fiscales previstos por la normativa interna para las entidades sin fines de lucro y entidades benéficas privadas⁴. Por su parte, el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, establece que «en los acuerdos y convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas (las inscritas) los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico»⁵. En la base de esta previsión se encuentra la consideración de que la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas legalmente reconocidas sirven a la realización del interés general, hasta el extremo de complementar o incluso suplir la acción social de los poderes públicos. Desde esta perspectiva interesa remover los obstáculos fiscales a su actuación, favoreciendo que puedan realizar las actividades que justifican su existencia.

Dejando a un lado lo dispuesto en el AAE, la posibilidad de extender a las confesiones acordadas los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fines lucrativos forma parte de la configuración legal del derecho fundamental a la libertad religiosa, lo que implica que todas las confesiones que reúnen los requisitos que establece la Ley Orgánica tienen derecho a que se les aplique dicho régimen⁶. Sin embargo, si esto es así, ¿qué fundamento tienen entonces los beneficios fis-

⁴ Básicamente es un régimen fiscal especial previsto para entidades que persiguen fines de interés general, tengan o no naturaleza confesional.

⁵ En esta línea, el fundamento del régimen fiscal especial se ha situado en la contribución de la Iglesia al bien común de la sociedad civil (actividades pastorales, beneficencia, etc.) siendo, en último término, consecuencia del derecho constitucional a la libertad religiosa (B. HERRÁEZ RUBIO, *Introducción* al libro CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA (ed.), *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid 1985, 9).

⁶ Fuera de este ámbito, el Tribunal Europeo de Derechos Humanos (TEDH) en su decisión de 10 de enero de 1992 (*Iglesia Bautista «El Salvador» y otros contra España*), ha señalado que dentro del derecho a la libertad religiosa que aparece reconocido en el artículo 9 del Convenio para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, no se puede leer «... un derecho a que los locales destinados al culto estén exentos de todo impuesto (...) el derecho a la libertad de religión no implica en absoluto que a las iglesias o a sus fieles se les deba reconocer un estatus fiscal diferente del de los demás contribuyentes». En el mismo sentido, véase la decisión TEDH de 14 de junio 2001, *Alujer Fernández y Caballero García v. España*. Por su parte, el Auto TC 480/1989, de 2 octubre (RTC 1989, 480) afirma que «el art. 16 de la Constitución no contiene, en efecto, previsión alguna que garantice un especial trato fiscal a las confesiones religiosas, ni puede mantenerse que la sujeción de éstas a las normas tributarias lesione la libertad que se les reconoce».

cales específicamente contemplados en los acuerdos de cooperación y que no forman parte del régimen fiscal de las entidades sin fin de lucro? En la actualidad, la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, recoge la mayoría de los beneficios fiscales contemplados en los acuerdos de cooperación, sin embargo, piénsese, por ejemplo, en la exención de las contribuciones especiales existente sólo en los referidos acuerdos o en el hipotético caso de que el Estado decidiera recortar o incluso suprimir el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

En el caso de la Iglesia Católica, cabría entender que la situación se justifica en el carácter político de la exención. Es decir, en la medida en que el régimen se encuentra recogido en un tratado internacional, el Estado no puede disponer unilateralmente de él (según el artículo 96.1 CE, «...sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional»). A pesar de que la afirmación resulta incuestionable, a nuestro juicio no resulta un argumento concluyente frente a las objeciones planteadas, en la medida en que sitúa la respuesta en un plano meramente formal. Y ello fundamentalmente porque, a fin de cuentas, todos los acuerdos de cooperación se encuentran sometidos a la Constitución, sin que la mediación de un tratado internacional permita dar cobertura a tratamientos discriminatorios o a vulneraciones del principio de aconfesionalidad⁷. La cuestión queda, por tanto, abierta.

Por otra parte, cabe entender que el fundamento de las exenciones aplicables a la Iglesia se encuentra, de una manera genérica, en el derecho fundamental a la libertad religiosa, fuera del marco jurídico definido por la ley orgánica. Sin embargo, si esto fuera así, ¿cómo justificar entonces que dichos beneficios no se apliquen a otras creencias religiosas como el hinduismo o el budismo? y, más aún, ¿cómo justificar las diferencias que existen entre las distintas confesiones acordadas? (por ejemplo, la exención del ICIO sólo se reconoce a la Iglesia Católica).

El fundamento de los beneficios fiscales específicamente recogidos en el AAE y los demás acuerdos de cooperación no hay que buscarlo tanto en el derecho a la libertad religiosa como en la particular forma de ser de las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas o, lo que es lo mismo, en el principio de cooperación que establece el art. 16.3 de la Constitución. Según este

⁷ Cfr. Auto TC 480/1989, de 2 octubre (RTC 1989, 480). Asimismo, L. M^a DÍEZ PICAZO, *Sistema de derechos fundamentales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor 2008, 260.

precepto, «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»⁸. Aunque evidentemente el principio de cooperación cobra sentido en relación con el derecho fundamental, es dentro de este contexto donde corresponde analizar si la existencia de beneficios fiscales comporta una vulneración del principio de aconfesionalidad o si supone un tratamiento discriminatorio.

En lo que se refiere a la relación entre el Estado y las confesiones religiosas, la lógica del constitucionalismo no conduce a una solución unitaria –ni siquiera tendencialmente–, sino que es una cuestión que depende de las peculiaridades de cada país⁹. En este sentido, a diferencia de otros países, la Constitución española no establece una separación radical entre la Iglesia y el Estado sino un principio de aconfesionalidad que, sin embargo, no permite al Estado ignorar el hecho religioso ni excluir su relación con la Iglesia Católica y con otras confesiones religiosas¹⁰. Tal y como ha señalado el Tribunal Constitucional, el art. 16.3 CE contempla «el componente religioso perceptible en la sociedad española y ordena a los poderes públicos mantener las «consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones», introduciendo de este modo una idea de aconfesionalidad o laicidad positiva» (SSTC 177/1996, de 11 de noviembre, F. 9; 154/2002, de 18 de julio, F. 6; y 101/2004, de 2 de junio, F. 3). El TC no concreta el sentido de este concepto, cuyo contenido habrá que situar entre, de una parte,

⁸ Como señala el referido Auto TC 480/1989, de 2 octubre (RTC 1989, 480), «(...) es evidente que el reconocimiento de esos beneficios fiscales queda, en todo caso, supeditado a la celebración entre el Estado y la correspondiente Iglesia, Confesión o Comunidad de un acuerdo o Convenio de Cooperación, en los términos previstos por el art. 7.1 de la misma Ley Orgánica 7/1980. Quiere decirse, pues, que en sí misma considerada, no existiendo acuerdo o convenio de cooperación alguno entre el Estado Español y la Comunidad Evangélica de Habla Alemana de Baleares, la liquidación tributaria que a la Comunidad recurrente le ha sido practicada y girada no resulta atentatoria del derecho fundamental a la libertad religiosa».

⁹ L. M^a DÍEZ PICAZO, *Sistema de derechos...*, cit., 253.

¹⁰ Como apunta NAVARRO-VALLS, la actitud del Estado «nada tiene que ver con “mirar hacia otro lado”, o con actitudes esencialmente abstencionistas» (A. RUIZ MIGUEL y R. NAVARRO-VALLS, *Laicidad y Constitución*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid 2008, 197). El principio de aconfesionalidad supone que el Estado no puede adherirse ni prestar su respaldo a un credo religioso (ninguna confesión puede tener carácter estatal). Según el TC, «en su dimensión objetiva, la libertad religiosa comporta una (...) exigencia (...) de neutralidad de los poderes públicos, ínsita en la aconfesionalidad del Estado».

«la confusión entre fines religiosos y estatales» y, de otra, la indiferencia del Estado ante el fenómeno religioso.

La cuestión se centra, por tanto, en determinar si dentro de las referidas «relaciones de cooperación» que el Estado está llamado a mantener resulta admisible la concesión de beneficios fiscales o si, por el contrario, dicha situación va más allá de la referida laicidad positiva y comporta, por tanto, una vulneración del principio de aconfesionalidad.

Quienes defienden una concepción liberal de la neutralidad del Estado consideran que el principio de aconfesionalidad exige la abstención de toda intervención pública que no se dirija a garantizar el libre curso y concurrencia de las distintas creencias; es decir, que la función del Estado ha de reducirse a la tutela del libre mercado de las creencias¹¹. A nuestro juicio, aun cuando este planteamiento puede resultar admisible en el plano de las ideas, resulta excesivamente restrictivo y sospechosamente uniformizador, además de ignorar nuestra realidad jurídica –regida, como hemos visto, por el art. 16.3 CE– y la de otros países donde la cuestión igualmente se ha planteado. Así, por ejemplo, el concepto de aconfesionalidad o laicidad positiva, utilizado por nuestro Tribunal Constitucional, se encuentra emparentado con el de «neutralidad benevolente», que el Tribunal Supremo de los Estados Unidos ha utilizado para pronunciarse en un sentido favorable a la exención de los lugares de culto¹². Por otra parte, países más próximos a nuestra tradición cultural y religiosa, como es el caso de Portugal, Italia, Austria o Grecia, también dispensan a los lugares de culto del pago de los impuestos.

¹¹ A. RUIZ MIGUEL, en A. RUIZ MIGUEL y R. NAVARRO-VALLS, *Laicismo y Constitución*, cit., 187. En otro momento el autor expone su planteamiento con las siguientes palabras: «lo que el punto de vista laico exige es que las distintas creencias en materia religiosa operen en la sociedad con plena libertad negativa, sin privilegios que marquen preferencias por unas convicciones sobre otras, de modo que cada cual pueda practicar sus ideas, e incluso intentar expandirlas, sin privilegios o trabas que impidan o dificulten la libre competencia» (76 y s.).

¹² La expresión fue utilizada por primera vez en el asunto *Walz v. Tax Commission*. Interesa traer a colación esta referencia porque Estados Unidos se caracteriza por una estricta separación entre Iglesia y Estado («*wall of separation between church and State*», como se puede en *Walz v. Tax Commission*). En este sentido, según el Tribunal Supremo norteamericano, no se puede tolerar la existencia de confesiones religiosas oficiales como tampoco ningún tipo de interferencia estatal en el ámbito de la religión. No obstante, al margen de tales actos prohibidos, hay espacio para una neutralidad benevolente que permite el libre ejercicio de la religión sin que exista respaldo (*sponsorship*) ni interferencias gubernamentales.

La realidad social y jurídica que subyace a las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas resulta muy variada y no se puede pretender hacer tabla rasa al amparo de una pretendida concepción de la neutralidad. Tal y como reconoce el Tribunal de Estrasburgo, existe un «margen de apreciación que hay que dejar a cada Estado, concretamente en cuanto al establecimiento de las delicadas relaciones entre el Estado y las religiones, (...) dicho margen de apreciación se justifica aún más no existiendo en Europa un estándar común en materia de financiación de las iglesias o cultos; estas cuestiones se encuentran estrechamente vinculadas a la historia y a las tradiciones de cada país» (decisión de 14 de junio 2001, *Alujer Fernández y Caballero García v. España*)¹³.

A la postre, la cuestión no estriba en determinar si el régimen fiscal aplicable a los lugares de culto responde a una determinada concepción intelectual de la neutralidad, sino en si dicho régimen tiene cabida dentro de los parámetros que traza el artículo 16.3 CE, a saber, si resulta admisible dentro de un Estado aconfesional que no sólo no puede permanecer indiferente ante el hecho religioso sino que, es más, está llamado a entablar relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y con las confesiones religiosas arraigadas en la sociedad española.

A nuestro juicio, el AAE se sitúa dentro del margen de apreciación que apunta el TEDH, estableciendo el compromiso del Estado de colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia católica «con respeto absoluto del principio de libertad religiosa». El acuerdo comporta la renuncia a gravar los bienes que integran el patrimonio –fundamentalmente inmobiliario– de la Iglesia que está destinado o relacionado con la actividad religiosa¹⁴. Teniendo

¹³ El reconocimiento de la existencia de distintas tradiciones nacionales sin que ello implique la vulneración de derecho alguno se encuentra también en la base de la sentencia de 18 marzo 2011, *Lautsi y otros v. Italia*. Destacamos algunas declaraciones del Tribunal que sintonizan con el planteamiento expuesto en el texto principal: «70. El Tribunal considera que en el presente caso, la decisión relativa a si los crucifijos deben estar presentes en las escuelas públicas es, en principio, una cuestión que entra dentro del margen de apreciación de cada Estado. Es más, el hecho de que no exista un consenso europeo acerca de la presencia de los símbolos religiosos en las escuelas públicas habla a favor de dicha aproximación»; «...es cierto que al establecer la presencia de los crucifijos en las clases de las escuelas públicas –un signo que, con independencia de que tenga un valor simbólico secular añadido, se refiere indudablemente al Cristianismo– la legislación confiere a la religión mayoritaria del país una visibilidad preponderante en el entorno escolar. No obstante, esto no es suficiente para evidenciar un proceso de adoctrinamiento por parte del Estado...».

¹⁴ En este sentido, la circular de 4 octubre 1985 señala que «uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia Católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la simple posesión o propiedad de los bienes inmuebles y que, en cambio soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos (...)».

en cuenta que la actividad propia de la Iglesia no tiene un carácter económico (no tiene como finalidad allegar recursos), el Estado concede la exención de los tributos que gravan la titularidad y la adquisición de los bienes destinados a la actividad religiosa, evitando así el consiguiente drenaje de recursos que, a la postre, sirven para la realización de los fines propios de la Iglesia¹⁵. Ello no implica, por sí solo, pertenencia ni adscripción del Estado a la Iglesia Católica –prueba de ello es que los referidos beneficios posteriormente se extendieron a otras confesiones religiosas–, ni mucho menos afecta a la autonomía religiosa o ideológica de quienes no profesan la creencia beneficiada. El Estado simplemente remueve un obstáculo fiscal al mantenimiento y desarrollo de la actividad religiosa de las confesiones legalmente reconocidas.

La legitimidad del régimen fiscal especial aplicable a la Iglesia depende, en último término, de que no comporte un tratamiento discriminatorio. Desde esta perspectiva, la duda surge fundamentalmente en relación con dos aspectos: de una parte, el hecho de que las confesiones religiosas que carecen de acuerdo de cooperación no puedan beneficiarse del régimen de exención¹⁶; y, de otra, la cuestión relativa a la legitimidad de las diferencias existentes entre los distintos acuerdos, particularmente, entre el régimen fiscal de la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas.

Para no extendernos demasiado, simplemente indicaremos que, tal y como ha señalado el TEDH en reiteradas ocasiones, el artículo 14 del Convenio Europeo de Derechos Humanos no prohíbe cualquier distinción de trato en el ejercicio de los derechos y libertades reconocidos, no violándose la igualdad de trato sino «cuando la distinción carece de justificación objetiva y razonable» (sentencias de 9 febrero 1967, *Lingüística belga* y *Darby* contra Suecia, de 24 septiembre 1990). Desde esta perspectiva, el Tribunal considera que no existe una vulneración del principio de igualdad en la medida en que «la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, sobre libertad religiosa, autoriza el establecimiento de acuerdos entre el Estado y las diferentes iglesias o asociaciones religiosas en función del número de fieles y de las creencias mayoritarias de la sociedad española» (decisión de 10 de enero de 1992, *Iglesia Bautista «El Salvador»* y otros contra España). El argumento no tiene un carácter meramente formal sino que se basa en la constatación de una realidad religiosa

¹⁵ A la postre, con independencia de la manifestación de riqueza gravada, los impuestos se pagan con la riqueza que el contribuyente obtiene o con el patrimonio que posee, lo que en el caso de las confesiones religiosas implica una detracción de los recursos destinados a financiar la actividad pastoral o asistencial o bien la erosión progresiva de su patrimonio.

¹⁶ Cfr. R. NAVARRO-VALLS, en A. RUIZ MIGUEL y R. NAVARRO-VALLS, *Laicismo y Constitución*, cit., 197.

existente, así como en el hecho de que los acuerdos de cooperación no sólo comportan beneficios fiscales para las confesiones religiosas sino también obligaciones y deberes («la Iglesia demandante no ha concluido un acuerdo semejante con el Estado español (...). No tiene pues, frente al Estado, las mismas obligaciones que cumplir»). Así, por ejemplo, la Iglesia católica se compromete a poner al servicio de la sociedad todo su patrimonio histórico, artístico y documental, según lo dispuesto en el artículo XV del Acuerdo relativo a la enseñanza y a los asuntos culturales¹⁷. Desde esta doble perspectiva, el arraigo social y las obligaciones asumidas por cada confesión, se abre la puerta a la legítima existencia de diferencias entre los acuerdos de cooperación y, en definitiva, entre regímenes fiscales, incluso entre aquellas confesiones que cuentan con acuerdo de cooperación.

3. RÉGIMEN FISCAL

3.1. *Introducción*

El AAE no establece un concepto de «lugar de culto», probablemente porque dicha definición no se consideraba necesaria en el momento de su negociación –sobre todo si tenemos en cuenta la tradición católica española– y porque, en definitiva, es un concepto que corresponde definir a las autoridades eclesiásticas¹⁸. A los efectos que aquí interesan, los lugares de culto son edifi-

¹⁷ Desde esta perspectiva, a juicio del TEDH, «la obligación impuesta a una Iglesia de concluir un acuerdo con el Estado para poder gozar de la retrocesión de una parte del impuesto sobre la renta recaudado por el Estado no parece una exigencia carente de fundamento ni desproporcionada». En suma, «la conclusión de acuerdos entre un Estado y una Iglesia concreta previendo un estatus fiscal específico a su favor no se opone, en principio, a las exigencias que se derivan de los artículos 9 y 14 del Convenio desde el momento en que la diferencia de trato se apoya en una justificación objetiva y razonable y que es posible concluir acuerdos similares con otras Iglesias que expresarían su deseo de hacerlo».

¹⁸ Desde esta perspectiva, cabe traer a colación el canon 1205 del Código de Derecho Canónico, que establece que «son lugares sagrados aquellos que se destinan al culto divino o a la sepultura de los fieles mediante la dedicación o bendición prescrita por los libros litúrgicos». Con carácter general, la dedicación corresponde al Obispo diocesano. El Código contempla expresamente como lugares de culto divino las iglesias, oratorios y capillas privadas y los santuarios.

Por el contrario, los acuerdos de cooperación firmados por el Estado con las demás confesiones religiosas sí definen el concepto, utilizando para ello unos términos similares. Se entiende por lugar de culto, «los edificios o locales destinados de forma permanente y exclusiva a las funciones de culto o asistencia religiosa, cuando así se certifique por la Iglesia respectiva con la conformidad de la Comisión Permanente de la FEREDE» (art. 2 de la Ley 24/1992,

cios o partes de edificios cuya titularidad pertenece a la Iglesia o a otra confesión religiosa legalmente reconocida, los cuales se encuentran destinados a una determinada actividad que no constituye una explotación económica.

La complejidad del régimen fiscal aplicable a los lugares de culto y, en general, a los bienes inmuebles de Iglesia Católica deriva en buena medida de la confluencia de normas que regulan la materia, a saber, el AAE –y los demás acuerdos de cooperación–, el RD Leg. 2/2004, de 5 marzo, por el que se regula el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, con sus respectivos desarrollos reglamentarios¹⁹.

Evidentemente, la condición de tratado internacional que tiene el AAE hace que su contenido no pueda ser derogado o modificado unilateralmente por parte del Estado, salvo denuncia de las partes, lo que lo convierte en un régimen «de mínimos»²⁰. Nada obsta, en cualquier caso, que dicho tratamiento pueda ser mejorado por el legislador, como tradicionalmente ha ocurrido. Con todo, las mejoras no suelen proyectarse sobre la totalidad de los

de 10 noviembre (RCL 1992, 2419). El Acuerdo con la Federación de Comunidades Israelitas (FCI) de España añade la función de «formación» a las dos anteriores y señala la necesidad de certificación por la Comunidad respectiva, con la conformidad de la Secretaría General de la FCI (art. 2 de la Ley 25/1992, de 10 noviembre (RCL 1992, 2420). Por su parte, el Acuerdo con la Comisión Islámica (CI) de España define los lugares de culto como «los edificios o locales destinados de forma exclusiva a la práctica habitual de la oración, formación o asistencia religiosa islámica, cuando así se certifique por la Comunidad respectiva, con la conformidad de dicha Comisión» (art. 2 de la Ley 25/1992, de 10 noviembre (RCL 1992, 2421).

¹⁹ Nos referimos fundamentalmente al RD 1270/2003, de 10 octubre, que aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, y a las ordenanzas fiscales municipales que concretan los términos de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. A estas disposiciones habría que añadir, como ya adelantamos en su momento, el régimen fiscal que figura en la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español y su reglamento de desarrollo, el RD 111/1986, de 10 enero.

²⁰ En un sentido similar, M. BLANCO, *La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesíásticos*, RHAL XX (1990) 112 señala que «en el caso de la Iglesia Católica está claro que los Acuerdos –y de forma particular el Acuerdo sobre Asuntos Económicos– juegan como norma límite marcando –de alguna manera– las directrices de la normativa interna». El carácter paccionado del AAE tiene su reflejo también a la hora de resolver los problemas que plantea la interpretación y aplicación del régimen tributario. En este sentido, según el artículo VI, «la Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación y aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan».

beneficios fiscales previstos en el AAE, lo que obliga a tener presente tanto la norma interna como el propio acuerdo.

Por otra parte, la vocación de permanencia con que se aprobó el AAE no se compadece bien con la evolución que ha experimentado nuestro sistema tributario. Algunas de las referencias que allí se contienen perdieron sentido o quedaron desactualizadas con la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales –por ejemplo, la tasa de equivalencia o la Contribución Territorial Urbana–. Al margen de ello, las Haciendas Local y Autonómica cuentan hoy con impuestos que no existían en la fecha de negociación del Acuerdo con la Santa Sede –por ejemplo, el ICIO o los impuestos sobre el suelo sin edificar o sobre las edificaciones ruinosas–, lo que genera cierta inseguridad jurídica desde el punto de vista del tratamiento del patrimonio eclesiástico²¹. Todo ello contribuye a que, como ha señalado la STS de 19 marzo 2001 (RJ 2002, 10288), «cada vez es más difícil encuadrar o encasillar los nuevos impuestos (...) en las clasificaciones clásicas como las ofrecidas en el citado Tratado Internacional»²².

3.2. *Supuestos de no sujeción. En especial la adquisición de objetos de culto*

El art. III AAE establece la no sujeción a los impuestos sobre la renta o el consumo, según proceda, de:

- Los conceptos mencionados en el art. I (prestaciones recabadas libremente de los fieles, organización de colectas públicas, limosnas y oblaciones);
- La publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y también su fijación en los sitios de costumbre;
- La actividad de enseñanza en seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia; y

²¹ Lógicamente, los acuerdos de cooperación de 1992 se benefician de una actualización de las referencias sobre las que se proyectan las respectivas exenciones, más acordes con la realidad del sistema tributario actual.

²² A pesar de que el propio Acuerdo establece un cauce para resolver este tipo de situaciones –sin necesidad de volver a negociar el tratado internacional ni de añadir un protocolo–, sería deseable un recurso más frecuente a esta fórmula. Recordamos, en este sentido, que según el apartado 2 del Protocolo adicional del AAE, «ambas partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo». Dicha disposición concluye con otra referencia fundamental en este sentido: «siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo».

- La adquisición de objetos destinados al culto.

Sin pretender entrar en el debate acerca de la naturaleza de estas previsiones –si se trata de verdaderos supuestos de no sujeción o si, por el contrario, son exenciones²³–, entendemos que el AAE pretende establecer una materia no gravable con independencia del momento fiscal concreto o de la evolución del sistema tributario, quizás tratando de evitar también su consideración como beneficio fiscal «concedido» por el Estado. En cualquier caso, la inclusión de estos supuestos en el acuerdo revela la voluntad de las partes de que dichas situaciones en ningún caso resulten gravadas²⁴.

De los supuestos referidos cabe subrayar, a los efectos que aquí interesan, a la no sujeción de la adquisición de los objetos destinados al culto (art. III. c) AAE). Nos encontramos ante un supuesto que sólo figura en el AAE –no así en los demás acuerdos de cooperación–, cuyo objeto está constituido exclusivamente por la adquisición de bienes muebles, en sintonía con el criterio que ya se había sostenido durante la vigencia del Concordato de 1953²⁵. La Orden de 25 de junio de 1984 [RCL 1984, 1754] y posteriormente la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 [RCL 1988, 552], dictadas al amparo del apartado segundo del Protocolo del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, vinieron a confirmar esta interpretación al reconducir las entregas de bienes inmuebles destinados a la actividad religiosa a la exención prevista en el art. IV.1 C) del AAE –en lugar de aplicar la norma de no sujeción que nos ocupa–. De esta manera, todas las adquisiciones de inmuebles destinados al culto eran objeto de la referida exención, con independencia de su sujeción al IVA, al ITPAJD o al IS²⁶.

²³ Para I. MARTÍN DEGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, McGraw-Hill, 1996, 83, el AAE se limita a reflejar el tratamiento de que eran objeto estas situaciones en el momento de la conclusión del AAE, sin perjuicio de que la evolución ulterior del sistema tributario quizás no permita seguir conceptuándolos como tales sino que obligue a considerarlos como exenciones.

²⁴ La redacción de los acuerdos de cooperación de 1992 resulta particularmente clara en este sentido cuando señala que «tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno: (...)». Básicamente estos acuerdos establecen la no sujeción de: (i) las prestaciones recabadas de los fieles, organización de colectas públicas, ofrendas y liberalidades de uso; (ii) la entrega de publicaciones de carácter religioso realizada directamente a sus fieles, siempre que sea gratuita; y (iii) la enseñanza religiosa en seminarios y centros de formación de las respectivas confesiones, destinados a la formación de ministros de culto y similares.

²⁵ I. MARTÍN DEGANO, *El régimen tributario...*, cit., 102.

²⁶ Por lo demás, la referida Orden de 29 de febrero 1988 estableció que el art. III, letra c) AAE amparaba la no sujeción al IVA de las entregas e importaciones de objetos «destinados exclusivamente» al culto por el adquirente o el importador, siempre que las correspondientes adquisiciones o importaciones se «efectuasen directamente por» la Santa Sede, la

La incompatibilidad de esta situación con el régimen armonizado del IVA dentro de la Unión Europea –fundamentalmente, con la actual Directiva 2006/112/CE–, denunciada por la Comisión Europea a través de la apertura de un procedimiento de infracción contra España, dio lugar a una revisión del sistema de asignación tributaria de la Iglesia Católica. En este contexto se produjo, según señala el preámbulo de la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre [RCL 2006, 2325], la renuncia expresa por parte de la Iglesia a los beneficios fiscales relativos al IVA. A partir de 1 de enero de 2007 los regímenes de no sujeción y exención que derivan del AAE no rigen en el ámbito del IVA.

3.3. Exenciones

El art. IV.1 AAE establece una serie de «exenciones, calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos» [STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991, 8772) y STS de 15 junio 2000 (RJ 2000, 6842), entre otras]. A diferencia del régimen de no sujeción, dichas previsiones cobran sentido en relación con una realidad tributaria determinada sobre la que se proyectan, sin perjuicio de su necesaria adaptación a un sistema tributario en constante evolución.

Las exenciones que establece el art. IV.1 AAE tienen un carácter mixto, es decir, su aplicación depende tanto del sujeto como del objeto. Es un régimen que sólo se aplica, de una parte, a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica –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–. Cualquier otra persona o entidad que obtenga rentas, sea titular de bienes inmuebles o adquiera bienes, aunque se encuentren relacionados con la actividad religiosa, está excluida del régimen de exención acordado –por

Conferencia Episcopal, las diócesis y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas. En otras palabras, la previsión recogida en el acuerdo se matiza con una referencia al destino de los objetos y se circunscribe a las adquisiciones realizadas por las entidades del art. IV.1 A) AAE, con lo que el supuesto de no sujeción se aproxima al régimen de las exenciones del AAE, adquiriendo una especie de carácter mixto. En lo que aquí interesa, este régimen ha amparado hasta 2007 la no sujeción de la adquisición de campanas, vasos sagrados, candeleros, imágenes, crismas, casullas, bancos y asientos de Iglesias, altavoces y micrófonos para sonorizaciones en parroquias, calderas para uso exclusivo de un templo parroquial, etc.

ejemplo, las asociaciones y entidades religiosas del artículo V AAE, sin perjuicio de que les resulten aplicables los beneficios fiscales que la normativa interna establece para las entidades sin fines lucrativos²⁷.

Por otra parte, sólo están exentos los bienes o derechos que se encuentran destinados a determinados fines o actividades de carácter religioso. El art. IV.1 AAE regula este aspecto de una manera diferenciada, según se trate de tributos que recaen directamente sobre los bienes inmuebles (IBI, contribuciones especiales) o de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales. Cualquier otro bien o derecho destinado a otros fines se encuentra fuera de la exención, aun cuando sea adquirido o pertenezca a las entidades anteriormente referidas²⁸. La excepción se encuentra en el art. IV.1 C) AAE, que establece la «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio», lo que apunta la existencia, no de una exención mixta sino de una exención subjetiva en la que el destino de los bienes o las rentas carece de relevancia, si bien con exclusiones. Enseguida volveremos sobre esta cuestión.

²⁷ Es posible que la titularidad del inmueble en el que se encuentra el lugar de culto no corresponda a la Iglesia sino a un tercero. La Res. DGT n° V1507-09, de 22 junio, considera procedente la imputación de rentas inmobiliarias a efectos del IRPF en el caso de un bien inmueble del patrimonio histórico y cultural, cuya capilla pretende ponerse a disposición para su utilización como iglesia parroquial.

²⁸ Desde esta perspectiva, el destino de los bienes y derechos es un elemento clave del régimen de exención que establece el AAE. En este sentido, el Tribunal Supremo ha señalado que las exenciones «...aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que el destino de los bienes objeto de gravamen, o cuyas transacciones sobre ellos los determinan, es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica» [STS de 26 de noviembre 1991 (RJ 1991, 8772), STS de 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842) y STS 10 marzo 2001 (RJ 2001, 7225)]. Por su parte, la STJS Comunidad Valenciana n° 276/2002, de 1 marzo (JT 2002, 846) señala que «del acuerdo se deriva que todas las exenciones que se consagran en los diversos supuestos que se contemplan en el Acuerdo, tienen unas finalidades muy específicas, esto es, los edificios, las dependencias, los derechos que se adquieren, gozan de exenciones fiscales, porque están destinados a: “la actividad pastoral”; “la cura de almas”; “las enseñanzas propias de las disciplinas eclesíásticas”; “la sustentación del Clero”; “el sagrado apostolado”; o el “ejercicio de la caridad”. Desde una perspectiva teleológica, resultaría contrario a la finalidad de la exención, otorgarla para aquellos actos destinados a intervenir en el mercado inmobiliario, con el objeto de obtener beneficio de las expectativas urbanísticas, actualizando las plusvalías acumuladas a raíz o resultas de la acción urbanizadora de los entes públicos...».

3.3.1. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*

El art. IV.1 A) AAE (RCL 1979, 2964) establece la «exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (...)». A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la mención hay que entenderla referida al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), cuyo régimen actual se encuentra recogido en los artículos 60 a 77 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo²⁹.

El IBI es un impuesto municipal que grava periódicamente la titularidad de una serie de derechos reales (propiedad, usufructo, derecho de superficie) sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos, así como la titularidad de concesiones administrativas sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallan afectos. Dentro de este contexto, el art. 62.1 c) de la Ley de Haciendas Locales establece la exención de los inmuebles «de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el art. 16 de la Constitución»³⁰. No existe, por tanto, una regulación expresa de la exención en esta sede, sino que la ley se remite a los acuerdos de cooperación.

La exención del IBI es la pieza central del régimen fiscal aplicable a los lugares de culto, no sólo porque dicho impuesto recae directamente sobre la titularidad real de los bienes inmuebles –además, como ya hemos dicho, se exige con carácter periódico–, sino también porque dentro del AAE sirve como referencia para las exenciones aplicables en el ICIO y las contribuciones especiales.

El fundamento de la exención se encuentra, como ya hemos señalado páginas atrás, en la voluntad del Estado de colaborar al sostenimiento económico

²⁹ Los acuerdos de cooperación de 1992 hacen referencia expresa al IBI a efectos de declarar la exención de 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 los ministros. La OM de 2 de febrero de 1994 (RCL 1994, 518) vino a aclarar que dentro del ámbito de la exención había que entender incluidos «los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dichos preceptos, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier uso de carácter lucrativo».

³⁰ La inclusión de esta referencia en el art. 62.1 c) ha sido considerada redundante por las STSJ Cataluña nº 769/2001, de 12 julio 2001 (JT 2001, 1384), no sólo con las reglas generales de la Ley de Haciendas Locales (arts.1.3 y 9.1) sino incluso con el vigente art. 62.1 c) del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo, que genéricamente establece la exención de «los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor (...)». La afirmación puede ser cierta en relación con la Iglesia Católica pero no respecto de los demás acuerdos de cooperación, que carecen de la condición de tratado internacional.

de la Iglesia, al amparo del principio de cooperación que establece el art. 16.3 de la Constitución. En cualquier caso, a nadie se oculta, como en su momento puso de relieve la Orden Ministerial de 4 octubre 1985, que la Iglesia Católica es titular de «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 eclesíásticas 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»³¹. Por tanto, razones de interés social, cultural e, incluso, de naturaleza tributaria –simplificación en la gestión tributaria, inadecuación del patrimonio eclesíástico al sostenimiento de los gastos públicos– se encuentran en la base de la exención³².

Cabe destacar, en primer lugar, que la exención prevista en el AAE sólo se aplica a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica en relación con los siguientes bienes inmuebles:

(i) los templos y capillas destinados al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral³³;

³¹ Preámbulo de la circular de 4 octubre 1985 del Ministerio de Hacienda, recogida en CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., 97. Este tipo de referencias figuran, asimismo, en la base del régimen fiscal aplicable a los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español. Así, según el art. 69 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, se crea un régimen de beneficios fiscales «como fomento al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, además de las exenciones fiscales previstas en las disposiciones reguladoras de la Contribución Territorial Urbana...».

³² F. DE LUIS MONASTERIO, *El régimen fiscal de las entidades eclesíásticas*, en CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., 17.

³³ En relación con los conceptos «anejo» y «actividad pastoral», véase la STSJ Madrid nº 460/1996, de 6 junio (JT 1996, 686). Según el TSJ madrileño, «anejo» es lo «agregado a otro con dependencia de él». Que esa conexión o agregación hayan de ser físicas es algo que no viene exigido por el concepto de que se trata ni siquiera referido a cosas materiales. En cambio sí resulta constitutivo de aquél la relación de dependencia». Por otra parte, en relación con el sentido que debe atribuirse a «actividad pastoral», «...consiste en el cuidado espiritual de los fieles o, con la expresión histórica que figura también en el Acuerdo, la cura de almas. Lo que no viene exigido por la norma es que la actividad haya de ser “directamente” pastoral. Esta requiere, incluso para la actividad intrínsecamente religiosa como es el culto dentro del templo, o incluso el estudio y la formación doctrinal, de medios instrumentales que pueden no realizarse o guardarse en el tiempo mismo y que pueden ser jurídicamente considerados como medios y actividades mediamente pastorales, incluidos en el texto y sentido de la norma».

(ii) la residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas;

(iii) los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales;

(iv) 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 y, por último,

(v) los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada³⁴.

Además, la Orden de 24 de septiembre de 1985 incluyó dentro de la exención los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en el art. IV.1 A) AAE³⁵.

El hecho de que los inmuebles se encuentren destinados a los fines referidos no excluye que la entidad pueda percibir rentas a título de contraprestación. En este sentido, como señala la STSJ Cataluña nº 224/2001, de 16 marzo (JUR 2001, 208312), en relación con una casa de un Instituto religioso destinada a cursos de formación, «las actividades constatadas por el Ayuntamiento se corresponden con las propias de la “actividad pastoral” (apartado 1 del art. 4 del Acuerdo), no siendo óbice para su calificación como actividad pastoral el mero hecho de que la asociación perciba una contraprestación económica, ya que, como alega la actora, se trata de actividades que conllevan gastos».

La relevancia del destino de los inmuebles –y la necesidad de que el sujeto acredite esta circunstancia– ha dado lugar a ciertas dificultades en la práctica. Así, por ejemplo, se ha discutido si el concepto de lugar de culto comprende

³⁴ Por lo que se refiere a los demás acuerdos de cooperación, la exención del IBI se aplica básicamente a (i) las Mezquitas y lugares de culto, sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa o a la residencia de pastores evangélicos, Imames y dirigentes religiosos islámicos; (ii) los locales destinados a oficinas de las Iglesias y Comunidades pertenecientes a las referidas Federaciones y Comisión Islámica; y (iii) los seminarios y centros destinados a la formación de ministros de culto, Imames y dirigentes religiosos islámicos, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, de su misión rabínica o estén destinados únicamente a la formación de los referidos Imames y dirigentes islámicos.

³⁵ El problema que motivó la referida orden no radicaba tanto en la Contribución Territorial Urbana, cuya norma reguladora preveía la exención de dichos lugares, como en las contribuciones especiales y la tasa de equivalencia –vid. art. IV.1.C) AAE–, respecto de los que no se decía nada (F. DE LUIS, *El régimen fiscal...*, cit., 18).

los cementerios parroquiales³⁶, o si están exentos los inmuebles que en el momento de la controversia no se utilizan para los fines que legitiman la exención (un solar donado para construir una iglesia o una capilla destinada al culto³⁷ o una Casa Rectoral que no está ocupada de forma permanente³⁸) o, en fin, si está exenta la parte de la residencia de los miembros de la Congregación religiosa que no se dedican al culto o a actividad estrictamente religiosa, sino a la enseñanza, que es una actividad económica³⁹.

En cualquier caso, como veremos enseguida, la Ley 49/2002 permite obviar este tipo de dificultades en la medida en que declara exentos todos los bienes inmuebles de los que son titulares las confesiones religiosas, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

3.3.2. *Impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio*

Según el art. IV.1 B) AAE, el núcleo básico de la Iglesia Católica disfruta de una «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto,

³⁶ Así, según la STSJ Cataluña n° 348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844), «en lo tocante al espacio físico destinado a Cementerio de Sant Joan de Vilatorrada, este Tribunal se ratifica en su tesis de que están exentos del pago del IBI, por formar parte de la Parroquia y estar asimilados, por el Código Canónico, en su art. 1205, a los lugares destinados al culto divino (por su condición de lugares sagrados)».

³⁷ Según la STSJ Castilla-La Mancha n° 500/1997, de 28 octubre 1997 (JT 1997, 1418), «la vinculación de la donación a dicho tipo de actividades religiosas, habiendo sido aceptada por la donataria y por el Arzobispado de Toledo que acepta la donación justamente para esos fines religiosos, según certificación extendida por el Canciller Secretario General del Arzobispado de Toledo de fecha 20 de junio de 1994, determina una afección del inmueble en cuestión a los fines de culto previstos en la donación; por lo que, en definitiva, siendo cierto que la simple titularidad dominical de un inmueble por la Iglesia Católica no determina por sí sola el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal solicitado, en el presente caso la afección del inmueble a la construcción de una iglesia o capilla destinada al culto viene a vincular de tal modo la naturaleza propia del mismo que permite concluir que el inmueble debe gozar de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles –antigua Contribución Territorial Urbana– por así exigirlo el artículo IV.1, A) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede».

³⁸ STSJ Cataluña n° 348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844).

³⁹ La STSJ Cataluña n° 108/1997, de 11 febrero 1997 (JT 1997, 363) considera exentas estas situaciones en la medida en que «las “casas” de las Congregaciones religiosas están comprendidas en la exención, y que no consta en la norma legal excepción o salvedad alguna. Por consiguiente, la denegación de la exención, en cuanto se basa en un hecho: la dedicación de los miembros de la Congregación religiosa a la actividad de enseñanza en el colegio anexo, hecho en modo alguno recogido en aquella norma para excepcionar la exención expresada, no se ajusta a derecho».

sobre la renta o el patrimonio». A diferencia del resto de las exenciones acordadas, nos encontramos ante una exención subjetiva que se proyecta sobre una serie de impuestos genéricamente designados «mediante la descripción de la naturaleza o el objeto de gravamen» [STSJ Castilla-La Mancha, n° 1048/1999, de 6 noviembre 1999 (JT 1999, 1996)] y que en la actualidad cobra sentido fundamentalmente en relación con el Impuesto sobre Sociedades (IS) y el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). En cualquier caso, dados los términos que adopta el AAE, no cabe descartar su aplicación a otras situaciones⁴⁰.

3.3.2.1. Impuesto sobre Sociedades

El Impuesto sobre Sociedades grava periódicamente la renta obtenida por las sociedades y demás entidades con personalidad jurídica residentes en territorio español. Fue introducido por la Ley 61/1978, de 27 diciembre, y en la actualidad se encuentra regulado por el RDLeg. 4/2004, de 5 marzo.

A los efectos que aquí interesan, el art. 5.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa establece que «las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas y sus Federaciones gozarán de personalidad jurídica una vez inscritas en el correspondiente Registro Público, que se crea, a tal efecto, en el Ministerio de Justicia». En el caso de la Iglesia Católica, la disposición 1ª del acuerdo de 10 de octubre de 1980 sobre aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las entidades eclesíásticas establece que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades aquellas Entidades eclesíásticas que tengan personalidad jurídica civil (BOE n. 111 de 9 mayo 1981). No obstante, el Ministerio de Hacienda, a petición de las Entidades eclesíásticas afectadas, reconocerá como sujetos pasivos a Entidades con un ámbito más amplio. Según el referido acuerdo, «atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y el Estado, el Ministerio de Hacienda aconseja como nivel más idóneo para configurar el sujeto pasivo de las Entidades eclesíásticas, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales infe-

⁴⁰ En este sentido, el Tribunal Supremo ha llegado a justificar la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos en el art. IV.1 B) del AAE [STS de 23 enero 1997 (RJ 1997, 234)]. Asimismo, la STSJ País Vasco n° 206/1994, de 28 marzo (JT 1994, 320). Los acuerdos de cooperación con las demás confesiones religiosas, por su parte, sólo contemplan la exención del Impuesto sobre Sociedades con las exclusiones que establece el art. 5. Dos y Tres Ley 61/1978, de 27 diciembre, a las que enseguida nos referiremos.

riores que de ellas dependan»⁴¹. Obviamente, la cuestión es relevante no sólo a efectos de individualización del sujeto pasivo sino también de determinación de la base imponible; en este sentido, además, el referido acuerdo establece que «las transferencias y cesiones de bienes que se produzcan entre las Entidades integradas en un mismo sujeto pasivo no darán lugar a tributación por ningún impuesto»⁴².

Las entidades del art. IV.1 AAE están exentas del IS con excepción de «los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, los rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, las ganancias de capital, y los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta»⁴³. Como resulta evidente, estas exclusiones en buena medida vacían de contenido la exención, sobre todo si tenemos en cuenta que las limosnas, obla-ciones, etc., no están sujetas a imposición en virtud del art. III AAE. Esta solución no debe sorprender si tenemos en cuenta que, como señala la comunicación circular de 4 de octubre de 1985, «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 aquéllos 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». En lo que aquí interesa, las exclusiones que establece el art. IV.1 B) AAE comportan la sujeción al IS de los alquileres, ganancias patrimoniales derivadas de la transmisión de bienes inmuebles y las rentas derivadas de cualquier actividad económica, sin perjuicio del tratamiento que, como veremos, comporta el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

⁴¹ Según la Res. DGT V0468-09, de 10 marzo 2009, «en este caso, serán estas entidades mayores las que integren como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades a las entidades menores que dependan de ellas, integrando todas sus rentas en su declaración del Impuesto sobre Sociedades. Si existe reconocimiento por el Ministerio de Hacienda la entidad eclesiástica afectada que se integra en la entidad más amplia no presentará declaración por el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, esta forma de tributación no se corresponde con la de los grupos fiscales del régimen de consolidación fiscal del Impuesto sobre Sociedades».

⁴² Una vez ejercida la opción a que se refiere al número anterior, tal decisión deberá mantenerse inalterada durante un periodo de cinco años.

⁴³ El artículo 5.2 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, establecía la exención de «la Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas». No obstante, en unos términos muy similares al AAE, la exención no alcanzaba a «los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio». Asimismo, también quedaban excluidos de la exención los rendimientos sometidos a retención por este impuesto.

Conviene recordar que, a partir de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, las adquisiciones a título gratuito (herencias, legados y donaciones) que obtienen las personas jurídicas no se encuentran sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones sino al Impuesto sobre Sociedades. A partir de ese momento hay que entender que la exención que figura en el art. IV.1 C) AAE se proyecta sobre este impuesto, de manera que están exentos del IS los incrementos de patrimonio a título gratuito, «siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad»⁴⁴.

Por último, cabe señalar que la referencia a la Iglesia que figuraba en el art. 5.2 de la Ley 61/1978 fue suprimida por la Ley 30/1994, de 24 noviembre, de Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general (disposición adicional 9ª). A partir de ese momento desaparece del IS toda referencia expresa al tratamiento de la Iglesia y las demás confesiones religiosas, cuyo régimen se asimila al de las fundaciones y entidades sin fines lucrativos (cfr. disposición adicional 5 Ley 30/1994), dentro de los límites que establecen los acuerdos de cooperación. Tendremos ocasión de volver sobre este aspecto con ocasión del examen de la Ley 49/2002, de 23 diciembre.

3.3.2.2. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO)

Las entidades del art. IV.1 AAE están exentas del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). El ICIO es un impuesto municipal, creado por la Ley 39/1988, de 26 diciembre, de Haciendas Locales, que grava la realización de obras, construcciones e instalaciones para las cuales se exige licencia de obras o urbanística, con independencia de que haya sido o no obtenida y siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición (art. 100 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo). El sujeto pasivo a título de contribuyente es el dueño de la construcción, instalación u obra (esto es, quien soporte los gastos o el coste de su realización), sea o no propietario del bien inmueble sobre el que se realice aquélla.

A pesar de que el AAE no contiene una referencia expresa al ICIO –no existía en el momento de la negociación del AAE–, el fundamento de la exen-

⁴⁴ La negociación de los demás acuerdos de cooperación en un momento posterior a la modificación de 1987 permitió actualizar la referencia. Con carácter general se establece la exención de las confesiones a efectos del IS, en los términos previstos en los números 2 y 3 del art. 5 de la Ley 61/1978, de 27 diciembre.

ción se encuentra en el artículo IV.1 letra B). Inicialmente la inclusión del impuesto dentro de dicho apartado suscitó algunas dudas⁴⁵, no obstante, la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, dictada «en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia Católica-Estado para Asuntos Económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado»⁴⁶, se pronunció en un sentido favorable a la exención. Su preámbulo justifica la solución «tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del Tribunal Supremo (...), así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede»⁴⁷.

La Orden de 5 de junio 2001 estableció la exención de los bienes inmuebles de las entidades del art. IV.1 AAE, sin precisión alguna respecto a su destino o utilización (exención subjetiva)⁴⁸, no obstante la Orden EHA/2814/2009, de 15 octubre (RCL 2009, 1986) posteriormente excluyó las obras realizadas en aquellos bienes inmuebles afectos a actividades económicas gravadas. De esta manera, el ámbito objetivo de la exención acordada viene a corresponderse

⁴⁵ No obstante, la jurisprudencia se pronunció mayoritariamente en un sentido favorable a la exención. Así, la STSJ Comunidad Valenciana, nº 423/1996, de 14 mayo 1996 (JT 1996, 715) y la STSJ Andalucía, Granada nº 139/2001, de 26 febrero (JT 2001, 562) en el caso de unas obras de construcción de un templo, la STSJ Castilla-La Mancha, nº 1048/1999, de 6 noviembre 1999 (JT 1999, 1996), respecto a la construcción de dos viviendas y semi-sótano destinados a actividades apostólicas y la JCA Madrid, nº 25 sentencia nº 38/2000, de 3 marzo (JUR 2001, 89222), respecto a las obras de ampliación de un templo. Igualmente, la STSJ Comunidad Valenciana nº 99/2001, de 25 enero (JUR 2001, 273500), la STSJ Madrid nº 401/2001, de 30 abril (JT 2001, 1400). Con un criterio más discutible, la STSJ Comunidad Valenciana, nº 574/2000, de 31 marzo 2000 (JT 2000, 1483) llegó al extremo de reconocer la exención del ICIO por la construcción de un templo evangelista, sin fundamento alguno en el acuerdo de cooperación recogido en la Ley 24/1992, de 10 noviembre.

⁴⁶ La Orden de 5 de junio de 2001 (RCL 2001, 1441) fue dictada al amparo del artículo VI y del Protocolo Adicional AAE.

⁴⁷ Previamente, la STS de 19 marzo 2001 (RJ 2002, 10288) se había pronunciado en un sentido favorable a la exención al entender, de una parte, que el ICIO era efectivamente un impuesto real y, de otra, que si el resultado de la construcción, instalación y obra se hallaba exento (del IBI) el proceso que desemboca en ese resultado también debería estarlo.

⁴⁸ Según el artículo 2 de la Orden de 5 de junio 2001, «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, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras».

con el de la exención del IBI que actualmente establece la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos⁴⁹.

No existe una exención similar en los demás acuerdos de cooperación del Estado ni en la legislación aplicable a las entidades sin fines lucrativos.

3.3.3. *Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales*

El art. IV.1 C) AAE establece la «exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad». Hoy en día la referencia se proyecta sobre el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD), además del Impuesto sobre Sociedades, al que ya hemos tenido ocasión de referirnos⁵⁰.

El ITPAJD grava las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y actos jurídicos documentados, como si se tratara de tres impuestos diferentes dentro del mismo cuerpo legal. La modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (ITPO) se exige fundamentalmente por las transmisiones de bienes que no están sujetas al IVA o bien, tratándose de bienes inmuebles, las entregas sujetas pero exentas del IVA (vid. art. 20. Uno. 20º a 22º Ley 37/1992, de 28 diciembre, del IVA). Por otra parte, un mismo acto en ningún caso puede ser liquidado por el concepto de Transmisiones Patrimoniales Onerosas y por el de Operaciones Societarias (IOS), lo que implica que los desplazamientos patrimoniales sujetos por este último concepto no están sujetos a la modalidad ITPO.

La exención prevista en el art. IV.1 C) AAE se aplica a las transmisiones patrimoniales onerosas cuando los bienes y derechos adquiridos están destinados a los fines señalados. Mayores dudas plantea, sin embargo, la aplicación de esta exención a la modalidad de Actos Jurídicos Documentados (formalización de documentos notariales, mercantiles y administrativos). En contra de la exención

⁴⁹ Ya apuntamos esta solución *de lege ferenda* en nuestro trabajo *El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España*, en J. OTADUY y D. ZALBIDEA (eds.), *El sostenimiento económico de la Iglesia católica en España. Nuevo modelo*, Colección Canónica, Pamplona 2008, 68 y ss.

⁵⁰ No obstante, la referencia en ocasiones también se ha usado para fundamentar la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana [véase, por ejemplo, la STSJ Cataluña nº 45/2002, de 22 enero (JUR 2002, 134235)]. Por su parte, los acuerdos de cooperación con las demás confesiones religiosas establecen la exención del ITPAJD, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos «se destinen al culto o al ejercicio de la caridad».

cabe aducir que el AAE hace referencia a los «bienes y derechos adquiridos» en relación con los «Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales», omitiendo toda referencia a los actos jurídicos documentados –tén-gase en cuenta que dicha modalidad ya existía en el momento de la negociación del AAE⁵¹. A nuestro juicio, sin embargo, la razón de la omisión radica en la peculiar forma de ser del ITPAJD y, más concretamente, en la articulación de sus formas de gravamen en el momento de la negociación del AAE, pero sin que ello implique que no proceda aplicar la exención en estos casos.

Centrándonos en los documentos notariales, que son los que más interesan desde la perspectiva que nos ocupa, el IAJD grava las escrituras, actas y testimonios notariales (art. 28 RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre) con una cuota fija correspondiente al papel timbrado en que se extienden (0,30 € por pliego o 0,15 € por folio). Además, las primeras copias de escrituras y actas notariales cuyo contenido es una cantidad o cosa valuable y consisten en un acto o contrato inscribible en un Registro de la Propiedad, Mercantil, de la Propiedad Industrial y Bienes Muebles) son objeto de una cuota gradual⁵². No se exige la cuota gradual, sin embargo, cuando el acto se encuentra sujeto a ITPO, IOS o al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Este criterio de articulación, que hoy aparece recogido en el art. 31.2 RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre, ya figuraba en el art. 100.2 del Decreto 1018/1967, de 6 abril, vigente en el momento de la celebración del AAE.

Pues bien, a nuestro juicio, la razón por la que el AAE omite la referencia a la exención de los actos jurídicos documentados obedece a que no se pretende excluir a la Iglesia del gravamen correspondiente a la formalización documental⁵³, sin embargo, esto no es incompatible con el hecho de que la cuota gradual tradicionalmente no le haya resultado exigible en virtud de las referidas normas de articulación con ITPO e ISD. El problema radica en que los sucesivos textos refundidos dictados en materia de ITPAJD (RD3050/1980, de 6 abril y el vigente RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre) han mantenido inalterada la redacción de la regla procedente del Decreto 1018/1967 cuando sin embargo, como sabemos, la Ley 29/1987, de 18 diciembre, provocó la salida de las adquisiciones gratuitas realizadas por las personas jurídicas de la órbita del ISD para entrar en el ámbito

⁵¹ Vid. en contra de la exención de IAJD, la STSJ Madrid de 28 octubre 1993 (JT 1993, 1220).

⁵² Dicha cuota variable es el resultado de aplicar el tipo de gravamen fijado por la Comunidad Autónoma competente –o, en su defecto, el 0,5%– sobre el valor declarado.

⁵³ Tradicionalmente, la Iglesia no ha estado exenta del Impuesto sobre el Timbre, como señala J. M^a MARTÍ, *Las confesiones religiosas ante el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y tributos aduaneros*, en J. M^a GONZÁLEZ DEL VALLE e I. C. IBÁN (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2002, 220, nota 510.

del Impuesto sobre Sociedades –impuesto que, recordemos, no existía cuando se redactó la norma original de ITPAJD–⁵⁴.

A nuestro juicio, la exención del art. IV.1 C) AAE se proyecta sobre la cuota gradual de AJD en el caso de las adquisiciones realizadas –tanto a título oneroso como a título gratuito– por las entidades del art. IV.1, siempre que los bienes y derechos adquiridos se encuentren destinados a los fines que legitiman la exención⁵⁵. Esta solución es la única admisible a efectos de mantener el *statu quo* existente en el momento de la negociación del AAE, de manera similar a lo que ocurre en relación con el IS. A este respecto, en línea con la doctrina mayoritaria, consideramos que el AAE establece la «exención total» de los impuestos correspondientes a los bienes y derechos adquiridos, entre los figura el IAJD, sobre todo si tenemos en cuenta que el sujeto pasivo en el caso de documentos notariales es precisamente «el adquirente del bien o derecho» (cfr. art. 29 del RDLeg. 1/1993). En último término, no pasa desapercibido que los acuerdos de cooperación con las demás confesiones religiosas cuando regulan este aspecto se refieren a la exención 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». A nuestro entender, no existe en este punto una verdadera diferencia de tratamiento con el AAE sino sólo una diferente redacción del mismo beneficio, fruto del momento en que se redactaron los respectivos acuerdos de cooperación.

En aquellos casos en los que no entran en juego las reglas de incompatibilidad con las distintas formas de gravamen del ITPAJD (por ejemplo, escrituras de otorgamiento y cancelación de hipoteca, o de división de propiedad horizontal), entendemos que –según se desprende del AAE– la escritura notarial está sujeta a la cuota gradual de AJD⁵⁶. En cualquier caso, es preciso

⁵⁴ De ahí la duda relativa a la sujeción a cuota gradual de las escrituras correspondientes a adquisiciones gratuitas a favor de las entidades jurídicas (A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid 1996, 487).

⁵⁵ En este sentido, la STSJ Galicia nº 793/2002, de 28 junio (JT 2003, 583) denegó la exención a una Congregación religiosa en el entendimiento de que «no a toda operación económica o jurídica sujeta al Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados en sus distintas modalidades se le reconoce la referida exención como sin duda aquí sucede con la concertación de un préstamo hipotecario, pues no supone adquisición de un bien o derecho que se adscriba a dichos fines». En la misma línea, la referida STSJ Madrid de 28 octubre 1993 (JT 1993, 1220).

⁵⁶ Probablemente la exención resulta descartable en estos casos en la medida en que la escritura no comporta la adquisición de un bien o derecho destinado al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad, como ocurre en la referida STSJ Galicia nº 793/2002, de 28 junio (JT 2003, 583).

tener en cuenta, sin embargo, que la Orden de 23 de julio de 1983 estableció la exención «del concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de 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».

Al margen de las referencias anteriores, enmarcadas dentro de la exención mixta que establece el AAE, el régimen que hoy en día se aplica a la Iglesia Católica y a las demás confesiones religiosas resulta más favorable, en virtud de la modificación que la Ley 49/2002, de 23 diciembre, ha operado en el art. 45.I del RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre. Volveremos sobre este aspecto al final del trabajo.

3.3.4. *Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos*

El art. IV.1 D) AAE establece la exención de las entidades del artículo IV de la tasa de equivalencia, una modalidad decenal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (IIVT) que en el momento de la negociación del AAE se exigía a las personas jurídicas, «en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo»⁵⁷. La Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, sustituyó el IVT por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU), de cuyo régimen desapareció la tasa decenal. A partir de ese momento hay que entender vacía de contenido la referencia que figura en el art. IV.1 D) AAE⁵⁸.

Por otra parte, en el momento de la firma del AAE el artículo 90 del RD 3250/1976, de 30 diciembre (BOE de 31 de enero 1977), de desarrollo de la Ley 41/1975 (RCL 1975, 2334), establecía la exención de las entidades benéficas del IIVT lo que suponía que, en virtud del art. V AAE, las asociaciones y entidades religiosas dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social estaban exentas de la modalidad instantánea. La Orden de 29 de julio 1983 extendió este tratamiento a las en-

⁵⁷ Por el contrario, según se desprende del AAE, a las entidades del art. IV.1 en principio resultaba exigible la modalidad instantánea que se devengaba con ocasión de la transmisión de los bienes inmuebles [STS de 5 febrero 2001 (RJ 2001, 1518)]. Véase en el mismo sentido la comunicación circular de 4 octubre 1985 del secretario de Estado de Hacienda, recogida en CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., 97.

⁵⁸ No sorprende, en este sentido, que los acuerdos de cooperación con las demás confesiones religiosas omitan toda referencia a esta exención.

tidades del art. IV.1 AAE, las cuales a partir de ese instante pasaron a estar exentas también de la modalidad instantánea de IIVT, no en virtud del régimen de exenciones propias del AAE sino por asimilación a las entidades benéficas y sin ánimo de lucro⁵⁹. Esta situación se mantiene hoy en día en relación con el IIVTNU, como veremos más adelante.

3.3.5. *Contribuciones especiales*

El art. IV.1 D) AAE establece la exención de las contribuciones especiales, «en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo»⁶⁰. No existe una exención similar en el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, por lo que sólo las entidades que integran la estructura de la Iglesia –y las demás confesiones acordadas– pueden acogerse a este beneficio fiscal en los términos referidos.

Las contribuciones especiales son tributos cuyo hecho imponible está constituido por 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 (por ejemplo, obras de infraestructura y pavimentación de una calle, iluminación, etc.). A pesar de que este tributo puede encontrarse en cualquier nivel de Administración (estatal, autonómica y local), es un recurso típico de la Hacienda muni-

⁵⁹ En definitiva, como señala la STS de 26 noviembre 1991 (RJ 1991, 8772), «si bien es cierto que la exención establecida en el art. 353.2,c) LRL, se refiere sólo a la modalidad decenal o tasa de equivalencia del art. 350.1,b) de la misma, sin embargo la exención pretendida en el caso –del Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos–, surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los artículos IV y V Acuerdo entre España y la Santa Sede 3 de enero de 1979 (asuntos económicos), y 353.1, d) y f) LRL, pues a tenor del artículo 1.º de la OM de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, las asociaciones o Entidades del artículo IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios tributarios que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas, razones que llevan a considerar aplicable al caso el supuesto previsto en el artículo 353.1, d) LRL». La sentencia reconoce la exención a un obispado porque la vinculación de la donación a las actividades religiosas exentas (sustentación del Clero, Sagrado Apostolado y ejercicio de la caridad, de conformidad con el art. IV.1 C) del Acuerdo) estaba expresamente establecida en la propia escritura notarial. Asimismo, véase la STS 9 abril 1992 (RJ 1992, 3288).

⁶⁰ En relación con esta exención la STSJ Madrid nº 460/1996, de 6 junio 1996 (JT 1996, 686) ha tenido ocasión de pronunciarse en relación con el sentido de los términos «anejo» y «actividad pastoral» recogidos en el art. IV.1 A) AAE. La exención resulta aplicable, en unos términos similares, a las Entidades Religiosas Evangélicas, a las Comunidades Israelitas de España y a la Comisión Islámica.

cial (vid. arts. 28 a 33 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo). El sujeto pasivo es la persona física o la entidad especialmente beneficiada por la realización de las obras o el establecimiento o ampliación de los servicios públicos. La base imponible está constituida, como máximo, por el 90 por ciento del coste real de la obra, establecimiento o ampliación del servicio público, cuyo importe se reparte entre los sujetos especialmente beneficiados en función de una serie de módulos (metros lineales de fachada de los bienes inmuebles, superficie, volumen edificable y valor catastral a efectos del IBI).

Los bienes inmuebles exentos de las contribuciones especiales son aquellos que, según el AAE, están exentos del IBI (vid. art. IV.1 A) AAE). Cualquier otro inmueble está excluido de la exención, aunque se encuentre afecto a fines asistenciales, benéficos, educativos, sanitarios, etc. (insistimos en que el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos no contempla esta exención). En este sentido, como señala la STSJ Castilla y León, nº 682/1996, de 17 mayo 1996 (JT 1996, 771), «ninguna duda, pues, ofrece la exención de las contribuciones que correspondan al edificio o parte de éste destinado a casa o convento de la Congregación Religiosa demandante; mas, según ella misma reconoce, hay otra parte del edificio dedicada a asilo de ancianos y guardería infantil; actividades ambas que, aunque tengan el carácter de benéficas, no determinan por sí mismas la exención en esta clase de tributos. Y no sirve para mantener la tesis contraria el artículo V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede que la actora invoca, en primer lugar, porque dicho artículo sólo es aplicable a las Entidades Religiosas no comprendidas en el anterior y la demandante sí lo está, y, en segundo, porque en él se contiene una remisión a la legislación ordinaria y en ésta no se reconoce la exención pretendida».

Obviamente, la exención debe reconocerse en su integridad cuando los bienes se destinan exclusiva o primordialmente a los fines exentos, sin que la realización ocasional de otras actividades desvirtúe esta solución. Las dudas surgen cuando el inmueble se utiliza habitualmente tanto para las funciones que legitiman la exención como para otras actividades. La STSJ Asturias de 12 junio 1997 (JT 1997, 911) resuelve el caso de un Seminario Metropolitano cuyas edificaciones venían siendo utilizadas para la formación del clero y para otras actividades (una escuela de formación de profesorado de EGB, un colegio privado y una emisora de radio) negando la procedencia de la exención – ni siquiera parcial– de la contribución especial. A nuestro juicio, en la medida en que las actividades señaladas tenían lugar en el Seminario, un lugar destinado por su propia naturaleza a la formación del clero en el que, de hecho, se continuaba ejerciendo dicha función, hubiera debido acreditarse qué partes de las edificaciones estaban destinadas a las actividades no exentas y aplicar la

exención sobre el resto del inmueble. Alternativamente, el Tribunal podía haber reconocido la exención parcial de la contribución en la parte proporcional de superficie destinada a la función exenta, incluidos los espacios comunes⁶¹. Desde esta perspectiva nos parece más acertada la posición de la STSJ Castilla y León, nº 682/1996, de 17 mayo 1996 (JT 1996, 771), que consideró que «como no se ha practicado en este proceso prueba alguna encaminada a demostrar si se trata de edificios independientes o la proporción del edificio único dedicado a uno u otro destino, 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». Lo que no resulta admisible es negar totalmente la exención, cuando resulta acreditado que en las referidas edificaciones se realiza de manera efectiva la actividad que legitima el beneficio fiscal.

3.3.6. *Tasas*

En línea de principio, la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas están sujetas al pago de las tasas⁶². Ni el AAE ni los demás acuerdos de cooperación contienen referencia alguna que permita entender que estas entidades se encuentran exentas.

El problema se plantea fundamentalmente porque hay ciertas tasas locales cuyo importe se determina tomando como referencia el valor catastral de los bienes inmuebles (por ejemplo, tasas por recogida de basuras, alcantarillado y saneamiento de aguas residuales) y, sin embargo, como ya hemos referido, uno de los principios básicos del régimen fiscal de la Iglesia consiste en la dispensa del pago correspondiente a los gravámenes sobre los bienes inmuebles afectos a la actividad religiosa. La cuestión en cualquier caso no es nueva ni específica

⁶¹ Téngase en cuenta que la mayor parte de la superficie del seminario estaba constituida por huertos, jardines y superficie destinada a instalaciones deportivas. Recordamos, en este sentido, que la Orden de 24 de septiembre de 1985, por la que se aclara el alcance de la exención por Contribución Territorial Urbana, incluyó dentro de la exención los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en el art. IV.1 A) del AAE, precisamente a efectos de aclarar su exención de las contribuciones especiales.

⁶² Según el art. 2 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria, «tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado».

del régimen fiscal de la Iglesia. Tradicionalmente ha existido una cierta tendencia en el ámbito local a desnaturalizar las tasas, de manera que bajo la apariencia formal de este tributo –sobre todo, detrás de un hecho imponible que muestra la realización de una actividad administrativa– se encuentra un gravamen que se cuantifica como un verdadero impuesto, no en función del coste provocado sino de la capacidad económica del sujeto pasivo⁶³.

La Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede tuvo ocasión de abordar la cuestión, como se refleja en la comunicación circular de 4 de octubre de 1985 de la Secretaría de Estado de Hacienda. En este documento se deja constancia de la preocupación de la Comisión por el hecho de que la exención de los impuestos de carácter real [art. IV.1 B) AAE] «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». Desde esta perspectiva, considera «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».

La jurisprudencia se ha hecho eco de estas consideraciones en la STSJ Navarra, nº 923/1994, de 1 septiembre 1994 (JT 1994, 1127). Según el tribunal, es legítimo exigir la tasa de alcantarillado a un inmueble ocupado en su parte inferior por una parroquia y en su parte superior por la residencia de la Congregación religiosa que regenta la parroquia. No obstante, procede a anular la liquidación practicada en la medida en que «el procedimiento para la fijación de las cuotas en función de la renta catastral puede sin embargo producir particulares desajustes entre la contribución al coste del servicio y el efectivo valor del aprovechamiento o beneficio obtenido, desajustes que resultan especialmente graves y precisados de rectificación ante inmuebles en los que, por su naturaleza y destino, el valor y la renta catastral no se corresponden con la utilización del servicio de alcantarillado atribuible a otros inmuebles de similares valores ni con las utilidades que con la consiguiente rentabilidad están unos y otros en condiciones de proporcionar»⁶⁴.

Una desviación grosera del principio informador de las tasas –el clásico principio del beneficio que la doctrina tributarista más reciente ha reformulado

⁶³ Véase el caso paradigmático de la tasa por licencia de obras anterior al ICIO (E. SIMÓN ACOSTA y A. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, *Curso de Hacienda Local*, Aranzadi, Cizur Menor 2011, 63).

⁶⁴ En la misma línea, STSJ País Vasco, nº 151/1996, de 27 febrero 1996 (JT 1996, 344).

como principio de provocación de costes— en el momento de la determinación de la cuantía coloca estas realidades fiscales en los lindes de los impuestos a los que genéricamente se refiere la exención del art. IV.1 B) AAE, sobre todo cuando la magnitud de la que se sirven está directamente relacionada con los bienes inmuebles destinados o relacionados con la actividad religiosa. Fuera de este contexto, sin embargo, consideramos legítima la exigencia de cualquier tasa a la Iglesia, tal y como reconoce la Comisión Mixta en la referida circular de 4 de octubre de 1985⁶⁵.

3.4. *Beneficios fiscales de las entidades sin fin de lucro*

3.4.1. *Introducción*

El régimen fiscal del AAE se cierra con la concesión a la Iglesia de los «beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas» (art. V AAE)⁶⁶. La referencia no tiene un

⁶⁵ Desde esta perspectiva, no compartimos la opinión de J. TUSSELL, *La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local*, en J. M^a GONZÁLEZ DEL VALLE e I. C. IBÁN, *Fiscalidad de las confesiones religiosas...*, cit., 278, respecto a la licencia de apertura de locales de culto. Dicha tasa no pretende gravar los bienes inmuebles sino el coste provocado por la tramitación del correspondiente expediente administrativo. Como ya hemos señalado, dentro del marco del principio de cooperación del Estado que establece el art. 16.3 CE, el AAE no contempla la exención de las tasas, como tampoco lo hacen la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos ni el Texto Refundido en materia de Haciendas Locales. Además, esta última norma prohíbe la posibilidad de «reconocer 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» (art. 9 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo).

⁶⁶ El artículo V AAE prevé la aplicación de este régimen a «las entidades y asociaciones religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social (...)», no obstante, la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983, estableció que «las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo». Como ha señalado la STS de 9 abril 1992, «no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los arts. IV y V de dicho Acuerdo —antes citado—, 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)» por lo que «la Orden de 29 julio 1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados

contenido material específico, como ocurre en el caso de las exenciones, sino que depende del régimen aplicable en cada momento a dichas entidades. En otras palabras, como ha señalado MARTÍN DEGANO, «el contenido y la extensión de estos beneficios serán los que determine de forma unilateral la legislación tributaria en cada momento»⁶⁷.

En la actualidad los beneficios fiscales a los que se refiere el AAE aparecen recogidos en la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Dicha disposición mejora considerablemente las exenciones que figuran en los acuerdos de cooperación (excepto en materia de contribuciones especiales y de ICIO en el caso de la Iglesia Católica), así como el régimen fiscal de su antecesora, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. A los efectos que aquí interesan, la Ley 49/2002 amplía la exención del IS, convierte la exención del IBI en una exención de carácter subjetivo (con exclusiones) e incorpora formalmente a su régimen la exención del IIVTNU –hasta entonces sólo existía en la legislación local–, a la que también dota de carácter subjetivo. Además, su disposición adicional tercera modifica el art. 45 del RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre, por el que se regula el Texto Refundido del ITPAJD, para introducir una nueva exención subjetiva que se proyecta sobre las tres modalidades de gravamen⁶⁸. Como es obvio, el giro hacia la exención subjetiva amplía el

contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo». Por su parte, el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 julio, de Libertad Religiosa (RCL 1980, 1680) establece 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 jurídico general para las Entidades sin ánimo de lucro y demás de carácter benéfico».

⁶⁷ I. MARTÍN DEGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas...*, cit., 72. Por su parte, la STS 26 noviembre 1991 señala que se trata de «exenciones que, frente a las del art. IV (en las que el Estado no tiene poder unilateral de decisión, al estar definidas en un acuerdo o tratado internacional vinculante para ambas partes), dependen, en definitiva, de la voluntad del Estado Español, ya que se mueven en un marco jurídico, el de las entidades benéficas o sin fin de lucro, que aquél puede modificar libremente; marco o régimen que, una vez definido no puede dejar de ser aplicado».

⁶⁸ Hasta ese momento el RDLeg. 1/1993 se limitaba a remitir a los acuerdos de cooperación que, como ya sabemos, establecen una exención mixta. La norma omitía una referencia expresa al Acuerdo de 3 de enero de 1979 –suplida por la mención genérica a los tratados internacionales–, mientras que sí se aludía las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre, así como a la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa.

ámbito de los beneficios fiscales al tiempo que facilita su aplicación y reduce la litigiosidad⁶⁹.

3.4.2. *Aspecto subjetivo*

El régimen de la Ley 49/2002 se aplica tanto a las entidades que integran la Iglesia en sentido estricto (art. IV), como a las demás entidades y asociaciones religiosas que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docente, médicas u hospitalarias o de asistencia social contempladas en el art. V del AAE. No obstante, existe una diferencia importante entre ambas situaciones: mientras las entidades del art. IV se benefician directa y automáticamente de los beneficios fiscales, las entidades y asociaciones del art. V han de cumplir los requisitos que la ley establece para cualquier entidad sin fines lucrativos. A tal efecto, la entidad, además de revestir alguna de las formas jurídicas establecidas (fundamentalmente, ha de tratarse de una fundación o una asociación declarada de utilidad pública), es preciso que persiga fines de interés general⁷⁰, que destine las rentas e ingresos obtenidos a la realización de dichos fines⁷¹, que la actividad realizada no consista en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o

⁶⁹ Como ya hemos referido, los acuerdos de cooperación –y también la Ley 30/1994–, regulan las exenciones atendiendo tanto del sujeto como el objeto. En relación con este último, el destino de los bienes acota el ámbito del beneficio, excluyendo cualquier otro bien que no sirva a los fines que legitiman la exención, con la consiguiente necesidad de que el sujeto acredite este aspecto. De hecho, la STS de 16 de junio 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, estableció la siguiente doctrinal legal: «el disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de Fundaciones, aplicables a la Iglesia Católica e Instituciones de ella dependientes según lo en la misma establecido, se encuentra condicionado a que la entidad que los solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del Clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad».

⁷⁰ Bajo la Ley 30/1994, la STS de 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842) señaló que dentro de los fines de interés general deben entenderse comprendidos «los referidos en el artículo IV.C del Acuerdo (sobre Asuntos Económicos), esto es, los de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad».

⁷¹ La entidad ha de destinar el 70 por 100 de los ingresos obtenidos en el ejercicio a la realización de los fines de interés general, mientras que el resto de las rentas e ingresos han de estar destinados a incrementar la dotación patrimonial o las reservas. El plazo para cumplir esta exigencia se extiende desde el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre del mismo.

finalidad estatutaria⁷², que los destinatarios principales de las actividades no sean los fundadores, asociados, miembros de los órganos de gobierno, etc. ni sus cónyuges ni parientes, que los cargos directivos y de representación sean gratuitos, que en caso de disolución el patrimonio se destine a entidades beneficiarias del mecenazgo, que la entidad esté inscrita en el registro correspondiente, que cumpla las obligaciones contables previstas en la normativa por la que se rige, que cumpla las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica y, por último, que elabore una memoria económica anual en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio⁷³.

Las asociaciones y entidades religiosas dedicadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social que reúnen los requisitos anteriores pueden acogerse al régimen fiscal especial que establece la Ley 49/2002, tal y como expresamente señalan el art. V del AAE y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002⁷⁴. Dicho régimen resulta igualmente aplicable a las Fundaciones religiosas (disposición adicional octava de la Ley 49/2002) y, cabe añadir, a las confesiones religiosas sin acuerdo de cooperación con el Estado.

Los requisitos de la Ley 49/2002 no resultan exigibles, sin embargo, a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica. En estos

⁷² Se considera cumplido este requisito si el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de la competencia en relación con las empresas que realicen la misma actividad.

⁷³ Para un mayor detalle de estos requisitos, véase el art. 3 Ley 49/2002, de 23 diciembre. En la doctrina, J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *Régimen fiscal del sector no lucrativo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid 2003, 84 y ss.

⁷⁴ Según el apartado 2 de la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002 «el régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscritos entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, “siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen”» (el entrecomillado final es nuestro).

casos el régimen fiscal especial resulta directamente aplicable por asimilación legal, al amparo de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983 y del apartado 1 de la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002⁷⁵.

El hecho de que la Iglesia Católica no esté sometida al cumplimiento de los referidos requisitos en ocasiones ha sido objeto de crítica⁷⁶. Es preciso señalar, en cualquier caso, que la dispensa no sólo favorece a la Iglesia, sino también a las entidades equivalentes de las demás confesiones religiosas con acuerdo, así como a una serie de instituciones laicas (la Cruz Roja y la ONCE, el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, las instituciones autonómicas con fines análogos a los de la Real Academia Española)⁷⁷. A nuestro entender, la solución se justifica porque se trata de entidades cuyo carácter no lucrativo, benéfico y de servicio al interés general está suficientemente contrastado y arraigado en la sociedad española, las cuales cuentan con una estructura orgánica y un régimen jurídico que garantiza el cumplimiento de sus fines⁷⁸. A nadie se oculta que la pretensión de que las entidades religiosas cumplan los requisitos exigidos para

⁷⁵ Vid. Res. DGT V0021-11, de 12 enero 2011. Según el apartado 1 de la Orden de 29 julio 1983, «las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 enero 1979 disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos». En cambio, en el caso de las asociaciones y entidades del art. V, la orden establece que «el disfrute por las entidades a que se refiere el apartado anterior de los beneficios fiscales citados requerirá su previo reconocimiento por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto correspondiente». Un contraste similar resulta de la lectura de la DA 9ª de la Ley 49/2002, de 23 diciembre.

⁷⁶ De hecho, bajo la Ley 30/1994, la STS 16 de junio 2000 trató de extender los requisitos a las entidades del art. IV AAE: «...y fue, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado que el reconocido a las asociaciones y entidades religiosas no integrantes de ese núcleo –las del art. V–, para lo que la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exención por remisión básico reconocido para estas últimas, “pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a éstas aplicables”» (el entrecomillado final es nuestro).

⁷⁷ En el caso de la Cruz Roja y la Once, sólo es preciso que se acredite la gratuidad de los administradores que representen a estas entidades en las sociedades mercantiles en las que participen, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen (art. 3.5º último párrafo de la Ley 49/2002).

⁷⁸ El art. 6.1 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 julio, de libertad religiosa, establece en este sentido que «las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas tendrán plena autonomía y podrán establecer sus propias normas de organización, régimen interno y régimen de su personal. (...)».

las entidades sin fin de lucro no es sino una forma de acabar con su régimen fiscal especial –diluyéndolo en el régimen genérico. Por lo demás, el hecho de que la crítica se dirija sólo contra la Iglesia Católica, obviando las demás situaciones, basta por sí solo para descalificar el planteamiento.

A efectos de su aplicación, es preciso que las entidades sin fines lucrativos ejerzan la opción por el régimen fiscal especial a través de la correspondiente declaración censal y que comuniquen el ejercicio de la misma al Ayuntamiento competente a efectos de las exenciones aplicables en los impuestos municipales (IBI, IAE e IIVTNU). Por el contrario, las entidades que forman parte de la organización de la Iglesia que decidan aplicar el régimen fiscal especial –artículos 5 a 15 de la Ley 49/2002– no tienen que comunicar su opción a la Administración Tributaria ni al Ayuntamiento a efectos de los tributos locales. Los beneficios fiscales se aplican directamente por la entidad cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración en los demás casos (disposición adicional única del RD 1270/2003, de 10 octubre)⁷⁹.

3.4.3. Contenido

3.4.3.1. Impuesto sobre Sociedades

La pieza central del régimen fiscal especial que establece la Ley 49/2002 es la exención del Impuesto sobre Sociedades, no sólo por la importancia intrínseca que tiene el impuesto sobre la renta en la actividad de cualquier entidad jurídica –desde nuestra perspectiva, particularmente a efectos del tratamiento de alquileres, ganancias patrimoniales de los bienes inmuebles y explotaciones económicas relacionadas–, sino también porque su regulación encierra la clave de las exenciones del IBI y el IIVTNU⁸⁰.

La Ley 49/2002 amplía el ámbito de la exención que establece el AAE, dando cobijo a los rendimientos de *ciertas* explotaciones económicas, a las ren-

⁷⁹ En definitiva, como señala la Res. DGT V2685-09, de 4 diciembre 2009 en relación con el IBI, a las entidades del art. IV AAE «...resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002. Esta exención debe ser directamente aplicada por la Administración Tributaria, no siendo necesario el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial ni la comunicación al respectivo Ayuntamiento, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003».

⁸⁰ Las entidades e instituciones sin ánimo de lucro que no cumplen los requisitos establecidos en la Ley 49/2002 pueden acogerse al régimen especial de entidades parcialmente exentas, previsto en los arts. 120 ss. del RDLeg. 4/2004, de 5 de marzo, por el que se regula el Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades.

tas derivadas del patrimonio mobiliario e inmobiliario y a las ganancias patrimoniales, con independencia de que se pongan de manifiesto a través de operaciones a título oneroso o gratuito⁸¹.

Según el art. 6 de la Ley 49/2002 están exentas del IS las siguientes rentas:

- 1º. Las derivadas de los siguientes ingresos:
 - Los donativos y donaciones recibidos para colaborar con los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.
 - Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.
 - Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

Las referencias anteriores, si bien seguramente no suponen una novedad significativa respecto al régimen de no sujeción y de exención que ya disfrutaban las entidades del art. IV.1 AAE, comportan la exención para las asociaciones y entidades religiosas contempladas en el art. V AAE.

Además, están exentas:

- 2º. Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.
- 3º. Las derivadas de adquisiciones o transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución o liquidación de la entidad⁸².
- 4º. Las obtenidas en el ejercicio de explotaciones económicas exentas.

⁸¹ Recordamos que el AAE y los demás acuerdos de cooperación establecen la no sujeción o la exención del IS de las rentas obtenidas por las confesiones religiosas, «salvo» los rendimientos derivados del ejercicio de explotaciones económicas, los rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, las ganancias de capital y los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta (art. IV.1.B AAE y art. 5, números 2º y 3º de la Ley 61/1978, de 27 diciembre, del Impuesto sobre Sociedades).

⁸² Según la Res. DGT V0175-06, de 27 enero 2006, la renta obtenida por una entidad del art. V AAE por la transmisión de un bien inmueble arrendado a cambio de una parcela

- 5º. Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Tradicionalmente uno de los aspectos más problemáticos del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos ha sido el tratamiento de las rentas derivadas del ejercicio de explotaciones económicas, fundamentalmente por razones de neutralidad con los demás operadores económicos. A efectos de regular este aspecto, la Ley 30/1994 optó por establecer una exención rogada –al Ministerio de Economía y Hacienda– para aquellas explotaciones económicas que coincidiesen con el objeto o finalidad específica de la entidad sin fines lucrativos⁸³. El art. 7 de la Ley 49/2002 adopta un planteamiento diferente: establece una lista cerrada de explotaciones que declara automáticamente exentas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento del objeto y finalidad específica de la entidad. Concretamente, están exentas:

urbanizada (permuta) está exenta del IS. Asimismo, la Res. DGT V1447-08, de 8 julio 2008, considera exentas del IS las plusvalías que se ponen de manifiesto en una entidad eclesíástica como consecuencia de una permuta inmobiliaria. En la consulta, una Orden religiosa titular de dos colegios dedicados a la enseñanza privada –en cada uno de los cuales estaba ubicada la casa vivienda de los miembros de la Orden Religiosa, una Capilla y una Iglesia– pretendía permutar los inmuebles a cambio de un colegio de nueva construcción con la correspondiente vivienda para los miembros de la Orden y una capilla. Según el criterio administrativo, «(...) del mismo modo, quedarán exentas las rentas derivadas de transmisiones realizadas en el ejercicio de la explotación económica exenta, ya que dichas rentas tendrán el mismo tratamiento fiscal que cualquier otra derivada de la explotación económica desarrollada. Por ello, la renta derivada de la permuta de un colegio por otro colegio quedará exenta del Impuesto sobre Sociedades de la consultante».

⁸³ En principio, el hecho de que una entidad realice una actividad económica no es incompatible con su carácter no lucrativo. Como señala la STSJ Castilla-León nº 296/2001, de 27 junio (JT 2001, 1261), «el mero hecho de que se perciban contraprestaciones no supone de suyo que exista un ánimo lucrativo, entendido éste como un fin de obtener una ganancia o enriquecimiento, sino que cabe que la contraprestación sólo cubra el coste de la actividad, sin originar beneficio, o incluso, aun cuando esto es más discutible, que tenga beneficio pero que el mismo se destine a los propios fines sociales de la entidad». Por su parte, la STS de 11 junio 1990 (RJ 1990, 4846) consideró que la entidad en litigio era una entidad sin ánimo o fin de lucro puesto que para atribuir finalidad lucrativa es preciso que persiga «de modo primordial la obtención de rentas» mediante «el ejercicio de explotaciones económicas», circunstancias que no concurría, estatutariamente, en una entidad cuyo objeto social o finalidad específica era la construcción de Viviendas de Renta Limitada.

- 1º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos –por ejemplo, servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte–: a) protección de la infancia y de la juventud; b) asistencia a la tercera edad; c) asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos; d) asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que se desarrollen su trabajo; e) asistencia a minorías étnicas; f) asistencia a refugiados y asilados; g) asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes; h) asistencia a personas con cargas familiares no compartidas; i) acción social comunitaria y familiar; j) asistencia a ex reclusos; k) reinserción social y prevención de la delincuencia; l) asistencia a alcohólicos y toxicómanos; m) cooperación para el desarrollo; n) inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.
- 2º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.
- 3º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.
- 4º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.
- 5º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.
- 6º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.
- 7º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del IVA, así como las explotaciones económicas de alimentación, aloja-

miento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos⁸⁴.

- 8º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.
- 9º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.
- 10º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

De esta manera, la norma permite que las entidades sin fines lucrativos puedan allegar recursos libres de impuestos con los que financiar sus actividades, al tiempo que reduce la litigiosidad en un ámbito tradicionalmente problemático. El objeto y el fin de la entidad, normalmente reflejados en sus estatutos, constituciones, fines fundacionales, etc., sirven para circunscribir el ámbito de la exención, impidiendo que la entidad pueda ejercer otras explotaciones económicas de entre las relacionadas en el art. 7 de la Ley 49/2002 al amparo del beneficio fiscal⁸⁵.

Conviene precisar que el arrendamiento de bienes inmuebles en ningún caso constituye una explotación económica dentro del ámbito de la Ley 49/2002 (cfr. art. 3.3º), de manera que las rentas derivadas siempre estarán exentas del IS (vid, art. 6.2º de la Ley 49/2002). La Res. DGT V1331-12, de 18 junio 2012, se pronuncia en este sentido en el caso de una Congregación religiosa dedicada a la enseñanza concertada que arrienda un local a una empresa para la prestación del servicio de comedor a los alumnos del centro. Por lo demás, las rentas obtenidas por la entidad están exentas con independencia

⁸⁴ Según la Res. DGT V0986-05, de 1 junio 2005, «la explotación económica de alimentación, alojamiento o transporte realizada por el Colegio Mayor perteneciente a la entidad consultante, dado que se realiza en cumplimiento de su finalidad específica, constituye una explotación económica exenta del Impuesto sobre Sociedades». El fin específico de la Congregación religiosa titular era «buscar la gloria de Dios, la santificación de sus individuos y la salvación de las almas en todo el mundo», valiéndose para lograrlo de la enseñanza en todos los niveles educativos.

⁸⁵ Así, por ejemplo, las rentas que genera una librería de una Obra Diocesana, estarán exentas del IS siempre que en la librería se desarrolle la explotación descrita en el número 9 del artículo 7 de la Ley 49/2002, en cumplimiento de la finalidad específica de la entidad (Res. DGT V2185-06, de 31 octubre 2006).

de que los servicios sean prestados directamente por la propia entidad o a través de terceros (por ejemplo, mediante subcontratación)⁸⁶.

También están exentas las rentas de las explotaciones económicas que tienen un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos (art. 7.11º de la Ley 49/2002). Asimismo, la exención se aplica a las explotaciones económicas de escasa relevancia, entendiéndose por tales aquéllas cuyo importe neto de la cifra de negocios no supera en conjunto los 20.000 € (art. 7.12º Ley 49/2002)⁸⁷. Ambos supuestos, explotaciones complementarias y de escasa relevancia, permiten que actividades económicas distintas de las listadas en el artículo 7 de la Ley 49/2002 puedan acogerse al régimen de exención, dentro de los límites establecidos.

La norma no define cuando la actividad tiene un carácter meramente auxiliar o complementario, sino que se limita a establecer que no tienen dicho carácter las actividades cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas excede del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad (incluyendo subvenciones, donativos, etc.). La Dirección General de Tributos ha señalado en reiteradas ocasiones que para que una explotación económica tenga carácter complementario o auxiliar es preciso que «coadyuve, facilite o complemente» a la explotación económica exenta o a la actividad que es objeto de la entidad. Desde esta perspectiva ha incluido dentro de la categoría las máquinas expendedoras de bebidas y las tiendas dedicadas a la venta de recuerdos (Res. DGT V033-09, de 12 enero 2009)⁸⁸ y lo mismo cabe decir, a nuestro entender, respecto a los aparcamientos de conventos, mo-

⁸⁶ Según la Res. DGT V2682-11, de 8 noviembre 2011, «...dado que los servicios de asistencia geriátrica que va a prestar la consultante estarían encuadrados en la letra b) del artículo 7.1 de la Ley 49/2002, las rentas derivadas de la prestación de dichos servicios, con independencia de que sean prestados directamente o a través de terceros, estarían exentas de tributación en el Impuesto sobre Sociedades siempre y cuando la consultante hubiese optado por la aplicación del régimen fiscal especial con arreglo a lo dispuesto en el artículo 14 de la Ley 49/2002».

⁸⁷ La utilización de esta fórmula como último recurso para la exención puede encontrarse en la Res. DGT V1051-11, de 20 abril 2011.

⁸⁸ Asimismo, la Res. DGT V1639-07, de 25 julio 2007, considera que la venta de material escolar y uniformes y las cesiones de locales o negocios en el caso de una fundación cuyo fin fundacional es la educación, promoviendo tanto la tarea docente como cursillos, conferencias, seminarios y toda otra actividad que contribuya a las finalidades fundacionales, «parecen ser explotaciones que coadyuvan, facilitan o complementan la realización de la actividad que constituye el objeto social de la consultante».

nasterios, etc. Por su parte, la Res. DGT V0948-12, de 4 mayo 2012, señala que «...dado que la entidad consultante es un instrumento de la Iglesia Católica cuya finalidad principal consiste en prestar apoyo a los más desfavorecidos, la actividad de compraventa de productos de primera necesidad a través de economatos podría estar exenta al amparo de los números 11º y 12º del artículo 7 siempre y cuando se cumplieran los límites cuantitativos contemplados en la norma, en la medida en que parece constituir una explotación económica que coadyuva, facilita o complementa la realización de las actividades benéficas que constituyen el objeto social de la consultante»⁸⁹. En último término, en el caso de que la cifra de negocio por este tipo de explotaciones rebase el límite del 20 por ciento, la actividad pierde el carácter de auxiliariedad y las rentas dejan de estar exentas, pasando a tributar al tipo de gravamen del 10 por ciento previsto en el art. 10 de la Ley 49/2002.

Las entidades que optan por el régimen fiscal especial de la Ley 49/2002 están obligadas a declarar la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas, en el IS (art. 13 de la Ley 49/2002)⁹⁰. Las rentas exentas en virtud de la Ley 49/2002 no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta⁹¹, a cuyos efectos es preciso distinguir según se trate de entidades del art. IV AAE o del art. V AAE. Las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia han de acreditar su condición al retenedor mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada, por el órgano competente de la Administración Tributaria. En la solicitud presentada ha de quedar probada la personalidad y naturaleza de la entidad mediante

⁸⁹ En la misma línea, Res. DGT V2147-09, de 25 septiembre 2009. Por el contrario, en la Res. DGT nº 1961/2007, de 24 septiembre 2007, una fundación privada cuyo objeto principal era la promoción y divulgación de la Red de Espacios Naturales Protegidos de Andalucía, modifica sus estatutos con el objeto de poder certificar la conformidad de empresas, productos, y/o servicios a los requisitos definidos en normas y especificaciones técnicas establecidos por organismos competentes, como la Consejería de Medio Ambiente de la Junta de Andalucía prioritariamente en el ámbito de los Espacios Naturales Protegidos de Andalucía. Según la DGT, «no se aprecia que la actividad certificadora sea auxiliar o complementaria de la explotación económica de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares, dado que ni ayudan ni completan esta última actividad, sino, más bien, aparece como una actividad autónoma y con entidad propia aunque relacionada con los parques y espacios naturales».

⁹⁰ Véase en este sentido la Res. DGT 1880-04, de 7 octubre 2004, en relación con una entidad religiosa perteneciente a la FEREDE.

⁹¹ Según la Res. DGT V0231-05, de 16 febrero 2005, relativa a un empresario que ejerce una actividad empresarial en un local arrendado, propiedad de una parroquia, el retenedor u obligado a ingresar a cuenta, que no está obligado a retener, no tiene la obligación de presentar el modelo 115 ni, en consecuencia, el resumen anual.

certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia⁹². Las demás asociaciones y entidades religiosas han de acreditar su condición de entidad sin fin lucrativo mediante certificado expedido por el órgano competente de la Agencia Tributaria, en el que conste que ha comunicado la opción por la aplicación del régimen especial y que no ha renunciado a éste.

3.4.3.2. Impuestos locales

3.4.3.2.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

Según el art. 15 de la vigente Ley 49/2002, los bienes inmuebles de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos están exentos del IBI, excepto los que estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades⁹³. La norma ofrece una nueva aproximación a la exención del IBI –respecto a los acuerdos de cooperación y respecto a la Ley 30/1994– en la que el destino de los inmuebles carece de relevancia “salvo” que estén afectos a explotaciones económicas gravadas en el IS⁹⁴. Se trata, por tanto, de una exención subjetiva con exclusiones que, en su caso, corresponderá acreditar a la Administración Tributaria.

La exención se aplica, en primer lugar, a los bienes inmuebles de los que la entidad es titular «en los términos que establece la normativa reguladora de las Haciendas Locales». La referencia permite albergar dentro de la exención cualquier situación sujeta al IBI –por ejemplo, la titularidad de un derecho real de usufructo o de un derecho de superficie–, lo que resulta de particular

⁹² Res. DGT V0157-03, de 26 diciembre 2003, en relación con las entidades del art. IV.1 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

⁹³ Según la propia Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, están exentos del IBI «“todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares” las entidades sin fines lucrativos, “con la excepción de” los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades». (el entrecomillado es nuestro).

⁹⁴ A diferencia de lo que venía exigiendo la jurisprudencia del Tribunal Supremo bajo la Ley 30/1994, no es necesario que «junto al elemento subjetivo, concurra el elemento finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de una comunidad religiosa o al cumplimiento de los fines benéfico docentes, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del impuesto aquí cuestionado pueda ser reconocida». Cfr. STS 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842) y STS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001, 7225). Por lo que se refiere a la acreditación del destino, la STSJ Comunidad Valenciana, n° 164/2008, de 29 diciembre, reconoce el derecho a la exención en la medida en que no considera suficientemente probada la afectación de los inmuebles a una actividad económica no exenta (JUR 2009, 130507).

interés para las confesiones religiosas distintas de la Iglesia católica, cuyos acuerdos de cooperación sólo contemplan la exención de los bienes inmuebles «de su propiedad»⁹⁵.

Tal y como ha señalado la Res. DGT nº 2685/2009, de 4 diciembre 2009 (JT 2010, 74), relativa a los bienes pertenecientes a la Iglesia Católica, además de los bienes contemplados en el art. IV.1 A) AAE, están exentos:

- a) Los bienes inmuebles no afectos a explotaciones económicas⁹⁶.
- b) Los bienes inmuebles afectos a las explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la Ley 49/2002.

A efectos de precisar el límite de la exención conviene realizar varias consideraciones. En primer lugar, los bienes inmuebles arrendados en ningún caso se consideran afectos a una explotación económica (cfr. art. 3.3º de la Ley 49/2002) de manera que –a diferencia de lo que ocurría bajo la Ley 30/1994– siempre estarán exentos del IBI, se cuente o no con un local destinado al ejercicio de la actividad y con una persona contratada a tiempo completo [STSJ Cataluña nº 303/2009, de 19 marzo 2009 (JT 2009, 982)]⁹⁷. Piénsese, por ejemplo, en el alquiler de los salones parroquiales, el arrendamiento del templo

⁹⁵ En cualquier caso, ya la Ley 30/1994 permitía resolver la cuestión en un sentido favorable a la exención.

⁹⁶ De donde se desprende, por ejemplo, la exención de los terrenos en los que aún no se ha construido el templo o de los garajes para uso particular. La afectación de los bienes inmuebles a una actividad lucrativa tradicionalmente se ha utilizado para delimitar el alcance de la exención. Así, la Orden de 24 septiembre 1985 fue dictada ante la duda de «si ha de entenderse implícitamente comprendidos en la exención establecida en el antedicho apartado 1, A), del artículo IV del Acuerdo económico los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles en él numerados, “siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo” (el entrecomillado es nuestro)». Por su parte, la STSJ Asturias nº 130/2000, de 3 febrero 2000 (JT 2000, 317) establece la exención del IBI de unas oficinas destinadas a Cáritas, porque han de considerarse comprendidas en el concepto de oficinas –contemplado dentro del ámbito de la exención que establece el art. IV.1.A del Acuerdo y, además, «no se acredita en modo alguno, ni siquiera en la vía administrativa que los inmuebles en cuestión se destinan a industrias o cualquier otro uso de carácter lucrativo (...)».

⁹⁷ Recordamos que el art. 27 de la Ley 35/2006, de 28 noviembre, del IRPF utiliza ambos elementos para distinguir cuando el arrendamiento de bienes inmuebles genera rendimientos de la actividad económica o rendimientos de capital inmobiliario. Por otra parte, la Ley 30/1994 condicionaba la exención a que los bienes no se encontrasen cedidos a terceros mediante contraprestación, que estuviesen afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y que no se utilizasen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyesen su objeto o finalidad específica.

para la celebración de un concierto, o de ciertas partes del inmueble con carácter permanente para hospedería, cafetería, etc.

La exención se aplica a todos los bienes inmuebles no afectos a actividades económicas gravadas en el IS, así como a los bienes afectos a actividades económicas cuyas rentas se encuentran exentas del IS. Tratándose de estos últimos, la clave de la exención del IBI radica, como ya hemos visto, en que la explotación económica resulte encuadrable en alguno de los supuestos previstos en el art. 7 de la Ley 49/2002 y que responda al objeto y finalidad específica de la entidad⁹⁸. A estos efectos, como señala la referida Res. DGT n° 2685/2009, de 4 diciembre 2009 (JT 2010, 74), la exención del IBI «sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 se encuentra arrendado a un tercero, esto no obsta para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, con independencia de la actividad que realice el arrendatario»⁹⁹. Desde esta perspectiva la exención resulta

⁹⁸ La STSJ Castilla-León n° 296/2001, de 27 junio (JT 2001, 1261), señaló en relación con la Ley 30/1994 que «el propio art. 58.1 contempla precisamente la posibilidad de que en el bien se desarrollen actividades económicas, cuando establece la exigencia de que los bienes “no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica”. De ello se infiere que lo relevante es que el bien no se utilice en actividades económicas que no integren la finalidad específica, pero nada se opone a que en el bien en cuestión se desarrolle una actividad que integre la finalidad específica del ente en cuestión, finalidad esa que es la que a la postre justifica la exención».

⁹⁹ Según la Res. DGT n° 1940/2005, de 29 septiembre 2005 (JT 2005, 1264), «la excepción hace referencia a bienes inmuebles de las entidades sin fines lucrativos que están afectos (consecuencia de 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 y servicios) al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002. Por lo tanto, si el bien inmueble, sobre el que recae la realización del hecho imponible del Impuesto sobre Bienes Inmuebles por el que la entidad sin fines lucrativos es sujeto pasivo, no está afecto a una explotación económica ejercida por la misma, el bien está exento del impuesto; de tal manera que, en el caso de que el bien inmueble sea objeto de arrendamiento, no se encuentra excepcionada la exención del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 por el hecho de

aplicable, por ejemplo, a una parroquia que arrienda un local destinado a gimnasio a un Ayuntamiento a cambio de una renta¹⁰⁰.

Por otra parte, en el caso de las entidades religiosas, el hecho de que sus constituciones o sus estatutos hagan referencia al ejercicio de la caridad o algún otro fin religioso no implica que la realización de actividades a cambio de contraprestación deba considerarse necesariamente al margen de su objeto y fines específicos ni que la entidad no carece de ánimo lucrativo. En este sentido, la Res. DGT V0986-05, de 1 junio 2005, considera que una congregación religiosa, cuyo fin específico es «buscar la gloria de Dios, la santificación de los individuos y la salvación de las almas en todo el mundo» valiéndose para lograrlo de la enseñanza en todos los niveles educativos, está exenta del IBI correspondiente a un colegio mayor¹⁰¹.

que el arrendatario afecte dicho inmueble a una actividad económica, sea cual fuere esta actividad económica, esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Persona Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y esté el rendimiento de dicha actividad del arrendatario exento o no en el correspondiente impuesto personal que lo grave».

¹⁰⁰ La STSJ Cataluña nº 348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844) estableció, correctamente desde la perspectiva del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y de la Ley 30/1994, que el supuesto referido no estaba exento del IBI.

¹⁰¹ Bajo la Ley 30/1994 la jurisprudencia se había mostrado en buena medida contraria a la exención de las Congregaciones religiosas que eran titulares de residencias universitarias y geriátricas, en el entendimiento de que el ejercicio de dichas explotaciones económicas no constituía el objeto o finalidad específica de unas entidades dedicadas al ejercicio de la caridad. La STS Cataluña nº 155/1999, de 16 febrero 1999 (JT 1999, 392) es un buen ejemplo de la criticable línea argumental que se seguía en estos casos. Según el Tribunal catalán, la finalidad específica de la congregación recurrente es el «cuidado tanto físico como psíquico de las personas necesitadas, y que según el Registro de Entidades Religiosas consiste esencialmente en el ejercicio de la caridad, desarrollando su actividad mediante la asistencia a toda clase de enfermos, por cuanto para el ejercicio de 1996 constan en la cuenta de resultados unos ingresos de más de 98 millones de pesetas provenientes de ingresos privados y casi 58 millones de pesetas provenientes de estancias subvencionadas por el Institut Català de la Salut. Por tanto, existe una genérica actividad asistencial pero no una específica y exigible finalidad asistencial, referida a personas necesitadas, esto es, carentes de recursos económicos para procurarse aquella actividad asistencial, lo que lleva a concluir en la improcedencia de la exención por faltar el esencial presupuesto recogido en el art. 58.1 de la Ley 30/1994 de que el bien esté afecto a las actividades que constituyan su finalidad específica. O dicho *a sensu contrario*, no constituye la finalidad específica de la recurrente la asistencia geriátrica a personas no necesitadas ni carentes de recursos, mediante la oportuna contraprestación económica (directa o a través del ICS) en el inmueble de que se trata y que está afecto a dicha asistencia geriátrica, con la consiguiente necesidad de desestimar el recurso de apelación». En un sentido similar la STSJ Madrid nº 433/2000, de 27 abril 2000

Por otra parte, de acuerdo con lo expuesto en las páginas anteriores, la exención también se aplica a los inmuebles afectos a explotaciones económicas de carácter complementario y auxiliar y a las explotaciones de escasa relevancia, siempre que dichas actividades estén exentas del IS. Como ya hemos referido, la precisión de este aspecto resulta fundamental a la hora de determinar el tratamiento fiscal de *parkings*, tiendas de *souvenirs* en conventos y monasterios, etc.

Una de las cuestiones que se plantea es la posibilidad de una exención parcial de los bienes inmuebles cuando parte del inmueble se encuentra destinada a la realización de explotaciones económicas no exentas del IS. La Res. DGT V1639-07, de 25 julio 2007, ha negado esta posibilidad de una manera radical, sentando un criterio excesivamente restrictivo que, a nuestro juicio, no se compadece bien con el sentido de la norma¹⁰². La excepción no puede convertirse en el criterio que resuelva este tipo de controversias, sino que debe abrirse la vía a una solución equilibrada. De hecho, en un contexto mucho menos favorable a la exención, como era el de la Ley 30/1994, la jurisprudencia se mostró favorable a la interpretación que sostenemos. En este sentido, la STSJ Aragón n° 643/2002, de 29 julio (JT 2003, 935), vino a señalar que «la solución contraria (la exención parcial), sin embargo, ni contraviene la normativa aplicable, ni es extraña a la práctica administrativa. Así debe señalarse, por un lado, que la aplicación parcial de la exención, si bien no contemplada expresamente en la norma, en supuestos como el aquí planteado no sólo no resulta inviable sino que al contrario supone alcanzar un mayor nivel de aplicación de las normas evitando soluciones rigoristas, como la que se propugna por la parte demandada y se impugna en este proceso, en beneficio de soluciones más justas y, por otra parte, que no son extraños los pronunciamientos jurisdiccionales en los que, aunque no constituyendo el tema específicamente controvertido, se resalta

(JT 2000, 1794) y STSJ Galicia n° 1080/2003, de 24 julio 2003 (JT 2003, 1639), STSJ Cataluña n° 85/2000, de 19 de julio, (JT 2000, 1289), STSJ Cataluña n° 769/2001, de 12 julio 2001 (JT 2001, 1384), STSJ Cataluña n° 1753/2002, de 11 diciembre 2002 (JT 2003, 742) y STSJ Cataluña n° 1526/2003, de 19 diciembre 2003 (JT 2004, 816).

¹⁰² Según la DGT, «para que la citada exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles sea aplicable es necesario que todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo en el inmueble estén exentas del Impuesto sobre Sociedades. Si una de ellas no está exenta de este impuesto, aunque sólo se ejerza en una parte del inmueble, no se podrá aplicar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando sujeta y no exenta la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del impuesto en función de la superficie».

la procedencia de dicha solución»¹⁰³. En último término, el criterio de la DGT no resultará aplicable cuando el inmueble se sitúe al amparo del art. IV.1 AAE, puesto que en estos casos resultará obligado reconocer la exención, siquiera parcial, de los inmuebles destinados a los fines religiosos allí contemplados.

3.4.3.2.2. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

La Ley 49/2002 establece la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). El IIVTNU fue introducido por la Ley 39/1988, de 28 diciembre, en sustitución del anterior Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos (Impuesto sobre la Plusvalía)¹⁰⁴. Es un impuesto directo que grava el incremento de valor que experimentan los referidos terrenos como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o por la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio. Dentro de este contexto, el artículo 106.2 e) –actual artículo 105.2 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo–, establece la exención de «las instituciones que tengan la calificación de benéficas o de benéfico-docentes».

Tradicionalmente la jurisprudencia ha considerado que la exención que figuraba en la legislación local tenía un carácter subjetivo. Así, por ejemplo,

¹⁰³ El Tribunal aragonés trae a colación la STS de 10 de marzo de 2001 (RJ 2001, 7225) en la que se impugnan diversos acuerdos de la Comisión de Gobierno del Ayuntamiento de Granada y en concreto «A) acuerdo de 16 de febrero de 1993, en cuanto acuerda denegar a la congregación recurrente exención tributaria en IBI en relación a finca sita en calle A. (referencia catastral... 003) “en la parte que no estuviese dedicada a Residencia de la Congregación”; (...) C) Acuerdo de 26 de agosto de 1994, por el que se acuerda denegar la exención en IBI inmueble sito en calle R., núm..., para el ejercicio de 1993, “en aquella parte de superficie dedicada a centro de enseñanza”; D) acuerdo de 11 de marzo de 1994, en cuanto deniega exención de IBI para el ejercicio de 1993, para finca sita en calle A., Colegio “R.”, ref catastral...) “en aquella parte destinada a centro de enseñanza”; E) acuerdo de 8 de abril de 1994, en cuanto denegar exención tributaria para finca de la Congregación sita en Plaza G., núm. ..., ref catastral ... 117, “en aquella parte de la finca destinada a residencia de estudiantes”», señalando la sentencia que «el Ayuntamiento, con toda corrección legal, en los Acuerdos de su Comisión de Gobierno de 9 de octubre de 1992 y de 18 de febrero, 11 de marzo, 8 de abril y 26 de agosto de 1994, excluyó de la denegación, expresamente, la parte de los inmuebles destinada a vivienda de las religiosas, capillas y oratorios privados, así como la casa de formación y postulantado» (el entrecorillado es nuestro).

¹⁰⁴ Tal y como expresamente señala la Exposición de Motivos de la Ley 39/1988, de 28 diciembre.

según la STSJ Andalucía, Granada, nº 835/1995, de 18 septiembre 1995 (JT 1995, 1155) la exención es de «carácter subjetivo y no subordinada a la finalidad de los terrenos transmitidos». Por su parte, para la STSJ Castilla-La Mancha nº 324/1996, de 20 mayo 1996 (JT 1996, 764), «resulta superflua la polémica que introduce el Ayuntamiento demandado en la contestación a la demanda en cuanto trata de poner en duda que los bienes donados vayan a destinarse o al menos se destinen efectivamente en su totalidad a los fines de culto o religiosos que justificarían la concesión de la exención, pues con independencia de esta cuestión, no puede negarse que la exención que a la Congregación corresponde es la que se otorga a cualquier entidad benéfica con arreglo a lo dispuesto en el citado art. 106.2, c) de la LHL, precepto que no requiere de la justificación o destino de los bienes transmitidos a las actividades benéficas o benéfico-docentes propias de las mismas, y ello en virtud de la atribución a dichas entidades religiosas de los mismos beneficios fiscales que a las entidades de dicho carácter»¹⁰⁵.

La STS de 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842), dictada en recurso de casación en interés de ley, marcó un punto de inflexión en la línea jurisprudencial que acabamos de referir¹⁰⁶. En esta sentencia el Alto Tribunal vino a acotar el alcance del artículo 106 letra c) de la Ley de Haciendas Locales a través de la siguiente doctrina legal: «que la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, para la Iglesia Católica y entidades religiosas comprendidas en los arts. IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado Español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos, el 3 de enero de 1979, que pudiera resultar del régimen en él establecido, de su conexión con las exenciones recogidas en el art. 106.1, aps. c) y e), de la vigente Ley Re-

¹⁰⁵ Al amparo de esta concepción y de las STS de 26 noviembre 1991 (RJ 1991, 8772) y STS de 9 abril 1992 (RJ 1992, 3288), la jurisprudencia había considerado exenta la adquisición a título gratuito por parte de la diócesis de un inmueble con la finalidad de convertirlo en edificio destinado al culto [STSJ Murcia nº 433/1995, de 15 junio 1995 (JT 1995, 753) y STSJ Castilla-La Mancha nº 324/1996, de 20 mayo 1996 (JT 1996, 764)], aun en el caso de que no se hubiese terminado la construcción [STSJ Andalucía, Granada, nº 835/1995, de 18 septiembre 1995 (JT 1995, 1155)], de un inmueble destinado a servir de vivienda a unas religiosas (STSJ Castilla-La Mancha nº 190/1996, de 27 marzo 1996 (JT 1996, 275)). Asimismo, los tribunales se pronunciaron en un sentido favorable a la exención en el caso de la transmisión a título oneroso de un convento a una sociedad [STSJ País Vasco nº 206/1994, de 28 marzo 1994 (JT 1994, 320)]. En el mismo sentido, la STSJ País Vasco nº 603/1994, de 2 noviembre 1994 (JT 1994, 1425).

¹⁰⁶ El objeto de la controversia fue una liquidación del IIVTNU girada con ocasión de la enajenación a título oneroso de una vivienda por parte de una Congregación religiosa.

guladora de las Haciendas, o de la aplicación directa de estas últimas, sólo puede ser reconocida en aquellos supuestos en que se acredite, por la entidad que solicite su aplicación y en la forma legalmente establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social»¹⁰⁷. En otras palabras, el TS viene a asimilar la exención subjetiva que figuraba en la Ley de Haciendas Locales al régimen de exención mixta establecido en el AAE y en la Ley 30/1994¹⁰⁸.

El alcance del pronunciamiento que acabamos de referir llega incluso más allá puesto que, a partir de la frase que «el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias», posteriormente la STS de 30 octubre 2000 (RJ 2001, 942) llegó a considerar que, en caso de transmisiones onerosas por entidades religiosas, no sólo resultaba relevante el destino anterior de los inmuebles sino también el ulterior. En el caso concreto, el órgano judicial negó la exención del IIVTNU a la transmisión onerosa por parte de una Congregación religiosa de una finca anteriormente destinada a Seminario, en la medida en que no resultaba acreditado que la empresa adquirente fuese a afectar el inmueble a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social¹⁰⁹.

¹⁰⁷ En la misma línea, la STS de 23 septiembre 2000 (RJ 2000, 7819). Asimismo, en relación con el IBI, la STSJ País Vasco nº 247/2005, de 31 marzo (JT 2005, 1103).

¹⁰⁸ En este sentido, según el Tribunal Supremo, «es del todo punto insoslayable la necesidad de que dichas entidades –todas, las religiosas y las no religiosas– acrediten, en cualquier caso, la afección o destino del bien de que se trate al cumplimiento de las finalidades que fundamentan, en cada supuesto, la existencia del beneficio fiscal».

¹⁰⁹ En el mismo sentido, la STS de 21 noviembre 2000 (RJ 2001, 958), relativa a la transmisión de una finca anteriormente destinada a Colegio-residencia de una Congregación religiosa a una empresa para la construcción de viviendas de protección oficial. Siguen este criterio, la STSJ Castilla y León, Valladolid, nº 1838/2001, de 17 diciembre 2001 (JT 2002, 432), la STSJ Aragón nº 865/2001, de 5 noviembre 2001 (JT 2002, 961), STSJ Comunidad Valenciana nº 276/2002, de 1 marzo (JT 2002, 846) y la STSJ Aragón nº 266/2003, de 26 febrero de 2003 (JT 2003, 1355). No obstante, existe una línea jurisprudencial que considera que el criterio del TS se circunscribe a las transmisiones onerosas y, en este sentido, declara exenta la adquisición gratuita de un inmueble que acto seguido es enajenado y precio obtenido es destinado a la atenciones y fines benéficos [(STSJ Cataluña, nº 1258/2003, de 27 octubre (JT 2004, 1181) y STSJ Cataluña nº 988/2004, de 7 octubre (JUR 2004, 304005)], o la adquisición gratuita de la nuda propiedad sobre un inmueble [STSJ Cataluña nº 1005/2004, de 8 octubre (JUR 2004, 303849) y STSJ Cataluña nº 1226/2005, de 3 noviembre (JT 2006,

Con independencia de la crítica que merecen estos pronunciamientos –que se apartan injustificadamente de la literalidad de la norma¹¹⁰, el criterio que sostienen hay que entenderlo superado por la Ley 49/2002, de 23 diciembre, cuyo artículo 15.3 establece que «estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos». Ello implica que la exención se aplica, en primer lugar, cuando una entidad sin fines lucrativos adquiere el terreno –o se constituye un derecho a real a su favor– a título gratuito, con independencia del destino al que se encuentre o vaya a estar afecto el inmueble (exención subjetiva). Tratándose de transmisiones o de la constitución o trans-

585)]. Asimismo, la STSJ Aragón nº 772/2002, de 30 septiembre 2002 (JT 2003, 945) considera exenta la adquisición a título gratuito por una Fundación religiosa de dos viviendas destinadas a arrendamiento. En un sentido favorable a la exención, véanse también la STSJ Aragón nº 901/2000, de 20 diciembre (JT 2001, 490), STSJ Aragón nº 348/2001, de 21 marzo (JT 2001, 1757) y STSJ Aragón nº 258/2001, de 21 marzo (JT 2001, 1752), con una argumentación que parece ignorar la referida doctrina legal del TS.

¹¹⁰ I. MARTÍN DEGANÓ, *El carácter subjetivo o mixto de la exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi 11 (2001). Asimismo, frente al criterio de la STS de 30 octubre 2000, consideramos oportuno traer a colación las siguientes consideraciones recogidas en la sentencia del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 1 de Ávila (Comunidad Autónoma de Castilla y León, sentencia nº 77/2003, de 14 junio (JT 2004, 103): «exigir, como parece pretender el Ayuntamiento demandado (...), que la forma de acreditar el requisito objetivo de afección a los fines de la entidad sea siempre el de probanza de que los bienes transmitidos sirvan nuevamente a la finalidad para la cual estaban afectados, aparte de suponer una exigencia de imposible cumplimiento para el transmitente significa dejar vacío de todo contenido el esquema tributario que regula la exacción de este tributo, en el cual, como bien dice el Ayuntamiento demandado el momento que se ha de considerar no es el período anterior, y –aquí ha de añadirse–, o el posterior, al fenómeno de la transmisión negocial, sino el momento exacto en la que ésta se produce pues se trata de una operación tributaria que lo que sujeta es, estrictamente, el incremento del valor con ocasión de la transmisión». Dicha interpretación «llevaría a impedir sistemáticamente la aplicación de la exención en todos aquellos casos que las entidades benéficas no pudieran controlar el destino futuro del bien el cual, por hipótesis ya no les pertenece, pues los nuevos titulares asignarán al bien transmitido el destino que crean pertinente en el ejercicio de su derecho de propiedad adquirido». En cualquier caso, «no es incorrecto ponderar además el destino posterior que se haya de darse a tales bienes como un mero indicador de la afección anterior que tales bienes tenían a los fines de la Entidad, pues no se trata de gravar una transmisión, sino un incremento del valor que no atiende sólo a criterios de exención objetivos, sino también subjetivos entre los cuales está el comportamiento patrimonial que la Entidad benéfica haya ido desplegando y pretenda desplegar».

misión de derechos reales de goce limitativos a título oneroso por la referida entidad, sin embargo, la exención se encuentra condicionada a que «tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles», lo que implica que la exención se aplicará siempre y cuando en el momento de la transmisión los inmuebles no se encuentren afectos a actividades económicas gravadas en el IS. No estará exenta, en cambio, la transmisión a título oneroso realizada por un tercero a una entidad sin fines lucrativos, aunque las partes hayan pactado que la entidad adquirente se haga cargo del pago del impuesto.

3.4.3.3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

La Ley 49/2002, de 23 diciembre, vino a modificar el art. 45.I A) del RDLeg. 1/1993, de 24 septiembre, por el que se regula el Texto Refundido del ITPAJD. Hasta ese momento, la norma se limitaba, de una parte, a establecer la exención de las «transmisiones y demás actos y contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno» [art. 45.I. B) 1], aplicable en el caso de la Iglesia Católica, y, de otra, a remitir a las Leyes que recogen los acuerdos de cooperación con las demás confesiones religiosas [art. 45.I. C) 18º, 19º y 20º].

La primera cuestión que interesa destacar es que, a diferencia de la exención mixta que figura en el AAE, el art. 45.I A letra d) del RDLeg. 1/1993 establece que «están exentos del impuesto: (...) “d) la Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español”. En línea con la orientación general de la Ley 49/2002 se introduce una exención subjetiva en la que resulta irrelevante el destino de los bienes y derechos adquiridos¹¹¹. La única exigencia es que el sujeto pasivo se encuentre integrado en la estructura de una confesión acordada. En cualquier caso, también están exentas “b) las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002 (...) que se acojan al régimen fiscal especial (...)”».

Por otra parte, según se desprende de la redacción de la norma, la exención se proyecta sobre las tres modalidades de gravamen que integran el IT-

¹¹¹ Así, según la Res. DGT V1117-11, de 4 mayo 2011, «la Archidiócesis de Madrid forma parte de la Iglesia Católica y, por lo tanto, tendrá derecho a acogerse a la exención subjetiva del impuesto sin necesidad de justificar el destino de los bienes adquiridos».

PAJD, con lo que se resuelven las dudas que, como hemos visto páginas atrás, podían existir acerca de la exención de la Iglesia Católica de la cuota gradual de IAJD. Conviene precisar, sin embargo, que tal y como establece el art. 45.II del RDLeg. 1/1993, el beneficio fiscal no se aplica a las letras de cambio, a los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a la cuota fija correspondiente a los documentos notariales (art. 31.1 TRITPAJD).

Según el art. 90 del RD 828/1995, de 29 mayo, a efectos de acreditar el derecho a la exención, la autoliquidación del ITPAJD debe acompañarse de copia del certificado previsto para las entidades religiosas del apartado 1 de la disposición adicional novena (apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento aprobado por RD 1270/2003, de 10 octubre) o copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible en el caso de entidades y asociaciones religiosas del apartado 2 de la disposición adicional novena y fundaciones religiosas (art. 4 del Reglamento). A tal efecto, las entidades han de solicitar el certificado correspondiente en la Agencia Estatal de Administración Tributaria donde radique el domicilio fiscal de la entidad¹¹².

Bibliografía

- BLANCO, M., *La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos*, RHAL XX, nº 58 (1990) 101-112.
- DE LUIS MONASTERIO, F., *El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas*, en CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA (ed.), *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, EDICE, Madrid 1985, 13-47.
- DÍEZ PICAZO, L. M^a, *Sistema de derechos fundamentales*, Thomson-Civitas, Cizur Menor 2008.
- HERRÁEZ RUBIO, B., *Introducción al libro CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA (ed.), El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid 1985, 9-11.
- MARTÍ, J. M^a, *Las confesiones religiosas ante el impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados y tributos aduaneros*, en GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M^a Y IBÁN, I. C. (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2002, 211-238.
- MARTÍN DEGANO, I., *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el derecho español*, McGraw-Hill, 1996.
- El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas*, Revista de Hacienda Autonómica y Local Vol. 26, nº 76 (1996) 73-104.

¹¹² Res. DGT V2263-05, de 7 noviembre 2005.

- El carácter subjetivo o mixto de la exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana*, Jurisprudencia Tributaria Aranzadi n° 11 (2001).
- MARTÍNEZ LAFUENTE, A., *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, Marcial Pons, Madrid 1996.
- PEDREIRA MENÉNDEZ, J., *Beneficios e incentivos fiscales del patrimonio cultural*, Thomson-Aranzadi, Cizur Menor 2004.
- Régimen fiscal del sector no lucrativo. Comentarios a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo*, Civitas, Madrid 2003.
- RODRÍGUEZ BLANCO, M., *Libertad religiosa y confesiones. El régimen jurídico de los lugares de culto*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2000.
- RUIZ MIGUEL, A. y NAVARRO-VALLS, R. *Laicismo y Constitución*, Fundación Coloquio Jurídico Europeo, Madrid 2008.
- SIMÓN ACOSTA, E. y VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *Curso de Hacienda Local*, Aranzadi, Cizur Menor 2011.
- TUSSELL, J., *La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local*, en GONZÁLEZ DEL VALLE, J. M^a e IBÁN, I. C. (coords.), *Fiscalidad de las confesiones religiosas en España*, Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, Madrid 2002, 239-280.
- VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., *El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España*, en OTADUY, J. y ZALBIDEA, D. (eds.), *El sostenimiento económico de la Iglesia católica en España. Nuevo modelo (actas del VII Simposio Internacional del Instituto Martín de Azpilcueta)*, Colección Canónica, Pamplona 2008, 61-76.