

# LA TRIBUTACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL ÁMBITO AUTONÓMICO Y LOCAL

Jaime ROSSELL  
*Universidad Complutense de Madrid*

*SUMARIO:* A) *Introducción.* B) *La determinación de los beneficios fiscales.* C) *Tributación de las confesiones religiosas en el ámbito local:* a) El impuesto sobre bienes inmuebles: 1. La Iglesia católica. 2. Otras confesiones religiosas. 3. Centros de enseñanza concertados. 4. Bienes de interés cultural. b) El impuesto de actividades económicas. c) El impuesto de construcciones, instalaciones y obras. d) El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana. e) El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. f) Tasas. g) Contribuciones especiales. D) *Conclusión.*

## A) INTRODUCCIÓN

La intervención del Estado en el régimen fiscal de las confesiones religiosas está relacionado con la función que desempeñan como organizaciones que operan en nuestro país. Las actividades que éstas realizan en el mismo son de distinta naturaleza y van desde aquellas que son de carácter exclusivamente religioso, de carácter asistencial o benéfico, hasta llegar incluso a actividades meramente comerciales. Todo este elenco de actividades supone que para que puedan ser realizadas se necesite de una autonomía económica que permita la realización de las mismas. Autonomía que en muchos casos se va a ver apoyada, en parte, por el Estado.

La financiación pública de las confesiones religiosas, adoptando diversas formas, no es infrecuente en Europa. Desde la consignación en los presupuestos generales del Estado de una cantidad de dinero, la designación de un porcentaje no por el Estado sino por el contribuyente al pagar sus impuestos o incluso la exención parcial hasta una determinada cantidad del pago de un impuesto. Es indudable que no

se puede dejar de cuestionar si esta práctica estatal de subvención de las confesiones religiosas es conforme o no con el modelo constitucional de cada país, no es ésta la sede adecuada para analizar todos los modelos existentes, pero no es menos cierto que esta financiación estatal existe y que hay una legislación sobre la que se apoya. Nuestro trabajo en este estudio consistirá en analizar la financiación indirecta que el Estado español realiza de las confesiones religiosas dentro del ámbito tributario autonómico y local.

Mucho se ha escrito acerca de los distintos modelos de financiación de las confesiones religiosas en nuestro país y de la hipotética confesionalidad de nuestro Estado como consecuencia de ello. A nuestro juicio, la adopción de un modelo de financiación directa o indirecta no es el dato relevante que califica el sistema. Como señala Ibán, «para una determinada entidad tendrá los mismos efectos el recibir una subvención que el dejar de tributar una cantidad equivalente a la misma. La diferencia entre una subvención y un beneficio fiscal es pues puramente formal»<sup>1</sup>. Lo que verdaderamente definirá el sistema será qué entidades pueden acogerse al mismo. Seguidamente analizaremos cuáles son esas entidades y en qué modo se articula esa financiación por vía fiscal.

Como ya hemos apuntado, esta ayuda que el Estado va a prestar a las confesiones religiosas para que desarrollen su actividad se va a traducir en una cooperación financiera, cooperación que no se opone ni al principio de libertad religiosa ni al de laicidad del Estado, pues tienen su fundamento constitucional en el artículo 16.3 de la Constitución. Esta cooperación que podrá ser directa, consistiendo la misma en la asignación de una cantidad a través de los presupuestos generales del Estado, o indirecta, que es la que se lleva a cabo mediante un sistema de exenciones y bonificaciones fiscales a las entidades eclesíásticas, tiene su razón de ser en la actividad que realizan dichas confesiones religiosas. Estas actuaciones, ya sea en su vertiente específica y propia de culto, apostolado y sustentación del clero, como en las de tipo social, están justificadas, para gran parte de la doctrina e incluso de los tribunales, como se verá más adelante, en que están encaminadas al bien común. Es por ello que al igual que otras organizaciones

---

<sup>1</sup> I. C. IBÁN, «La libertad religiosa», en I. C. IBÁN, L. PRIETO SANCHÍS y A. MOTILLA DE LA CALLE, *Derecho Eclesiástico*, Mc Graw-Hill, Madrid, 1997, p. 133.

de tipo benéfico o con fines sin ánimo de lucro que prestan sus servicios a la sociedad, son acreedoras de una protección estatal que se concreta en una ayuda financiera.

Para Giménez-Reyna, «si los entes eclesiásticos deben disfrutar en determinados supuestos de beneficios fiscales, el fundamento no puede buscarse más que en los principios de justicia inspiradores del deber de contribuir. Cuando estas entidades desarrollan los fines que les son propios, no sólo carecen de ánimo de lucro, sino que contribuyen a satisfacer el interés general. La cuestión resulta especialmente clara en el supuesto de labores de beneficencia o de asistencia social desarrolladas por estas asociaciones... el deber de contribuir tiene uno de sus principales fundamentos en el principio de solidaridad y es éste el que justifica el menor gravamen de los entes que contribuyen con su actividad a la satisfacción de necesidades públicas»<sup>2</sup>.

Así pues, siguiendo este razonamiento, Martínez Blanco<sup>3</sup> apuntará que si toda la actividad de la Iglesia está consagrada al bien común y al servicio de la sociedad y por vía impositiva se retraen recursos de la misma, esto supondrá una disminución de su capacidad para actuar al servicio de la sociedad. De esta forma afirma que la razón de que las confesiones religiosas gozen de este tratamiento fiscal privilegiado por parte del Estado se debe, por un lado, a ese mandato constitucional de cooperación y, al mismo tiempo, a la falta de capacidad contributiva que por regla general tienen las asociaciones de naturaleza religiosa. Y es que este último argumento, la falta de capacidad económica cuando además no es contributiva, es uno de los principios sobre los que junto al de igualdad, progresividad y sistema justo, se asienta nuestro sistema tributario permitiendo la existencia de beneficios fiscales.

Pero no es suficiente para justificar estos beneficios fiscales que las confesiones religiosas no posean capacidad económica para pagar los impuestos sino que además deben desarrollar una labor de carácter social. En este sentido se expresa Albiñana, para el que «no basta la

---

<sup>2</sup> E. GIMÉNEZ-REYNA, «Disposición adicional quinta», en R. DE LORENZO GARCA y otros, *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, Colección Solidaridad. Fundación ONCE, Marcial Pons-Escuela Libre Editorial, Madrid, 1995, p. 112-113.

<sup>3</sup> Vid. A. MARTÍNEZ BLANCO, *Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. II, Tecnos, Madrid, 1993, p. 211.

capacidad económica aisladamente concebida para dar lugar a la exacción de un impuesto... en la valoración... debe entrar la función social que cumpla quien sea titular o portador, pues si esa capacidad económica está al servicio del interés general o presta un servicio de utilidad pública... tal capacidad económica carece de relevancia frente al impuesto»<sup>4</sup>.

La falta de capacidad económica contributiva como consecuencia de la actividad de carácter social o benéfico que realizan estas organizaciones, algo propio de las entidades sin fin de lucro, sería la razón por la cual nuestro ordenamiento, con carácter general, ha decidido eximir a las mismas del cumplimiento de determinadas obligaciones tributarias. Aunque no podemos estar plenamente de acuerdo con el razonamiento que esgrimen los autores antes citados para incluir a las confesiones religiosas dentro del grupo de entidades que, debido a la función social o benéfica que realizan, se ven compensadas con determinados beneficios fiscales, sí es verdad que la mayoría de entidades eclesíásticas, pertenezcan a la Iglesia católica o a otras confesiones, suelen tener entre sus fines el de la realización de una labor asistencial o de beneficencia. Pero no menos cierto es que estas entidades realizan también una labor, en la gran mayoría de los casos de una manera preferente, proselitista o cuando menos pastoral y de culto. Es evidente que en el caso de un hospital regentado por religiosos y cuya propiedad sea de una confesión, o de un asilo, o incluso de un colegio, sí sirven los argumentos anteriormente expuestos. Pero nos parecen éstos menos defendibles en el supuesto de que la entidad realice actividades de culto, de pastoral, proselitistas o incluso comerciales. Entender este tipo de actividades por parte del Estado como algo de utilidad pública se nos antoja cuando menos un residuo de la confesionalidad que existió en nuestro país.

Entre otras cosas porque, como veremos más adelante, las actividades que se van a ver beneficiadas por este régimen fiscal no van a ser las de todas las confesiones reconocidas por el Estado como tales a través de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, sino sólo el de algunas. Nuestro legislador en materia de beneficios fiscales ha establecido un criterio general consistente en la asimilación de una

---

<sup>4</sup> C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La Financiación de las Iglesias», en *Revista de Derecho Financiero*, 14, (1977), p. 330.

serie de confesiones religiosas a las entidades benéficas y sin ánimo de lucro, identificación que viene recogida en nuestro ordenamiento en distintas disposiciones legales que se analizarán más adelante.

Pero el verdadero problema no se plantea en cuanto a la constitucionalidad de estos beneficios, sino a la hora de determinar qué confesiones religiosas son las asimiladas a aquellas entidades y, por consiguiente, gozan de beneficios fiscales. A nuestro juicio, de la lectura del artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (LOLR)<sup>5</sup> se desprende que únicamente aquellas confesiones religiosas que hayan establecido acuerdos con el Estado podrán extender sus beneficios fiscales a los previstos por el ordenamiento para las entidades benéficas o sin fin de lucro a no ser que la legislación ya lo prevea. Para Motilla, en cambio, de la lectura de este artículo 7.º de la LOLR se desprendía la existencia de un sistema tributario para las confesiones que se desdoblaba en dos partes: «en primer lugar, el régimen jurídico aplicable a las asociaciones benéficas y sin fin de lucro, sustrato común al que se asimila el de las confesiones; posteriormente, el específico de las entidades religiosas parte de un acuerdo con el Estado»<sup>6</sup>. En esa misma línea se manifiestan otros autores<sup>7</sup> con los que tampoco podemos estar de acuerdo. A nuestro juicio es evidente que en nuestro Derecho Eclesiástico, prácticamente todo lo relativo a la cooperación económica con las confesiones religiosas se remite a la existencia de un Derecho pacticio. Esto supone que aquellas confesiones religiosas que no hayan logrado establecer un acuerdo con el Es-

---

<sup>5</sup> «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 fin de lucro y demás de carácter benéfico.»

<sup>6</sup> A. MOTILLA, «La financiación de las confesiones», en I. C. IBÁN, L. PRIETO SANCHÍS y A. MOTILLA, *Curso de Derecho Eclesiástico*, Servicio de Publicaciones. Facultad de Derecho. Universidad Complutense, Madrid, 1991, p. 287. En este punto, hay que dejar claro que la opinión de Motilla es anterior a la firma de los acuerdos del Estado con una serie de confesiones religiosas y a la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

<sup>7</sup> *Vid.* M. BLANCO, «Cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica», en A-C. ÁLVAREZ CORTINA y otros, *Tratado de Derecho Eclesiástico*, EUNSA, Pamplona, 1994, p. 657; y en especial el estudio de I. MARTÍN DÉGANO, «El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», en *Revista de Hacienda Local*, XXVI, 76, (1996), pp. 73 ss.

tado no podrán ser beneficiarias de ese tratamiento fiscal en cuanto que confesiones sino sólo en el caso de que sean reconocidas por vía legislativa como entidades benéficas.

Este hecho quiebra, para Martín Dégano, el principio constitucional de igualdad ya que éste «exige que la disposición de los medios necesarios para que cada confesión pueda lograr una efectiva realización de la libertad religiosa... no quede necesariamente subordinada a la firma de un acuerdo... En este sentido... como ha manifestado el Tribunal Constitucional, respecto de las centrales sindicales, limitar las subvenciones económicas a las más representativas implica una discriminación, puesto que éstas podrán proporcionar mejores servicios a sus representados, “con lo cual se puede producir además una presión indirecta para la afiliación de los trabajadores a determinados sindicatos”»<sup>8</sup>.

Si bien estamos de acuerdo en el fondo del planteamiento, no podemos olvidar que para el Tribunal Constitucional, y en el asunto que nos ocupa, «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»<sup>9</sup>. Por ello entendemos que la asimilación de las entidades religiosas sin acuerdo a las entidades benéficas o sin fin de lucro, únicamente se producirá en el caso de que aquéllas fuesen reconocidas como tales o bien acudiendo a los cauces que establece el ordenamiento para cualquier otra asociación u organización o bien, tal y como apunta González del Valle, estableciéndolo «bien en una disposición complementaria de la LORL, bien incluyendo dentro de los beneficiarios de la exención a todas las confesiones inscritas»<sup>10</sup>. ¿Estaría el Estado dispuesto a un régimen común para todas las confesiones religiosas?

Así pues, los sujetos receptores de los beneficios fiscales como consecuencia de su condición de confesiones religiosas o entidades de las mismas serán, en principio y porque no existe una Ley que establezca

---

<sup>8</sup> *Ibid.*, pp. 89-90.

<sup>9</sup> Auto 480/1989, de 2 de octubre, fundamento jurídico 2.º.

<sup>10</sup> J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, «Régimen patrimonial y económico», en R. NAVARRO-VALLS (coord.), *Derecho Eclesiástico del Estado español*, 3.ª ed., EUNSA, Pamplona, 1993, p. 328.

un régimen distinto, sólo aquellas que así lo hayan establecido en un acuerdo o convenio con el Estado. En el caso del resto de confesiones, como señala Llamazares, «el principio general es el de su sometimiento al régimen fiscal común, lo que no impide que el Estado, unilateralmente, establezca excepciones en supuestos concretos y en relación con determinados impuestos. La única condición... es la de estar inscritas en el Registro Especial de Entidades Religiosas»<sup>11</sup>. Aunque la opinión de este autor es anterior a la firma de los acuerdos con las confesiones religiosas y a la promulgación de la Ley 30/1994, lo cierto es que la Administración no contempló la posibilidad que apunta el autor. Es en cambio hoy día cuando desde la Dirección General de Asuntos Religiosos se estudia la posibilidad de establecer algunos beneficios en materia de tasas y extenderlos a confesiones que no tienen firmados acuerdos con el Estado.

Una vez determinado qué sujetos son los beneficiarios de este tratamiento tributario privilegiado intentaremos establecer qué clase de beneficios fiscales hacen posible la financiación indirecta de las confesiones religiosas. De la lectura de los acuerdos firmados entre éstas y el Estado se deduce la existencia de dos tipos de privilegios para las confesiones, la no sujeción y la exención de determinados tributos.

La no sujeción consiste en que los supuestos afectados quedan fuera del hecho imponible, de manera que no sólo no da lugar al pago de la deuda tributaria sino que tampoco les son aplicables las demás obligaciones que pueden establecerse en ellas. «El sentido de las normas de sujeción es... el de aclarar o completar la definición del hecho imponible, a través de una determinación negativa, que explica o aclara supuestos que caen fuera de su ámbito»<sup>12</sup>. De esta forma, como señala Díaz-Monasterio, «los autores de actos no sujetos no están obligados a presentar declaraciones por los mismos, ni a registrar sus operaciones, ni a someterse a operaciones de control o comprobaciones»<sup>13</sup>.

---

<sup>11</sup> D. LLAMAZARES FERNÁNDEZ, *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, 2.ª ed., Servicio de Publicaciones. Facultad de Derecho. Universidad Complutense de Madrid, Madrid, 1991, p. 881.

<sup>12</sup> F. PÉREZ ROYO, *Derecho Financiero y Tributario. Parte general*, 7.ª ed., Civitas, Madrid, 1997, p. 130.

<sup>13</sup> F. DE L. DÍAZ-MONASTERIO, «Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesásticos», en C. CORRAL y L. DE ECHEVERRÍA (direcc.), *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Biblioteca de Autores Cristianos, Madrid, 1980, p. 626.

En el supuesto de la exención, en cambio, se cumplen los requisitos que hacen surgir el hecho imponible pero se exime de la deuda tributaria al sujeto. Las razones o el fundamento jurídico que justifica la exención tributaria se basa en el principio de que «siempre que una Entidad jurídica realice funciones de índole política o social dentro del marco de interés general o de utilidad pública establecida por Ley del Estado carecerá de capacidad contributiva –aunque tenga capacidad económica– y, por tanto, deberá declararse su no sujeción al impuesto (...) evitando así presentar como una excepción o como un privilegio lo que sólo es reconocimiento de que atiende necesidades públicas o sociales, sin propósito de lucro ajeno a tal prestación de bienes sociales y/o servicios públicos»<sup>14</sup>. En esa misma línea, Herrera Molina defiende la idea de que «la legitimidad constitucional de las exenciones otorgadas a estos entes puede analizarse partiendo de la teoría del sacrificio o del principio de solidaridad como fundamento del deber de contribuir»<sup>15</sup>.

## B) LA DETERMINACIÓN DE LOS BENEFICIOS FISCALES

Dos son las formas por las que se pueden determinar beneficios fiscales para los sujetos obligados, en este caso los entes eclesiásticos. La primera sería mediante legislación unilateral del Estado. Como el objeto de nuestro trabajo no es otro que el de la tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local habrá que determinar, en primer lugar, si tanto las Comunidades Autónomas como las Corporaciones municipales tienen lo que la doctrina ha dado en llamar poder financiero.

De acuerdo con el artículo 133.2 de la Constitución, «las Comunidades Autónomas y las Corporaciones locales podrán establecer y exigir tributos». Esto significa que, al igual que tienen capacidad para exigir tributos, la tienen para establecer beneficios fiscales en aquellas materias que les son propias siempre y cuando respeten los criterios contenidos en las propias leyes estatales, básicamente en la Ley Or-

---

<sup>14</sup> C. ALBIÑANA, «Exenciones, beneficios y privilegios fiscales», en *Cinco Días*, Madrid 12 de enero de 1979, cit. en P. M. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, Colex, Madrid, 1990, p. 112.

<sup>15</sup> *La exención tributaria*, cit., p. 110.

gánica 8/1980, de 22 de septiembre, de Financiación de las Comunidades Autónomas, y en los respectivos Estatutos de Autonomía. Y es que, por imperativo constitucional, «gozarán de autonomía financiera para el desarrollo y ejecución de sus competencias con arreglo a los principios de coordinación con la Hacienda estatal y de solidaridad entre todos los españoles»<sup>16</sup>.

Las Corporaciones locales, y de acuerdo con el artículo 142 de la Constitución<sup>17</sup>, deberán disponer de los medios necesarios para hacer posible el desempeño de sus funciones lo que significa que, en cumplimiento de este mandato y del derivado del artículo 133.2, poseerán poder financiero, algo que vendrá predeterminado por una normativa en la que se establezcan los criterios básicos conforme a los cuales puedan ejercer sus propias competencias y proyectar su autonomía<sup>18</sup>.

La segunda forma que contempla nuestro legislador para hacer posible los beneficios fiscales a las confesiones religiosas, consiste en la utilización del Derecho pacticio. El legislador, hoy día, sólo ha otorgado un régimen fiscal beneficioso a los grupos religiosos en aquellos casos en los que han concertado un acuerdo o convenio con el mismo. Son cuatro las confesiones religiosas que han suscrito un acuerdo con el Estado. La Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE), la Federación de Comunidades Israelitas de España (FCI) y la Comisión Islámica de España (CIE) han establecido un Acuerdo de cooperación con el Estado, los cuales fueron aprobados mediante Ley 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente.

La Iglesia católica, el 3 de enero de 1979, firmó con el Estado un Acuerdo sobre Asuntos Económico (AAE) que resulta de aplicación al supuesto que analizamos. En su artículo III se contemplan los supuestos de no sujeción<sup>19</sup>, siendo el artículo IV<sup>20</sup> «la pieza central del

<sup>16</sup> Artículo 156.1 de la Constitución.

<sup>17</sup> «Las Haciendas locales deberán disponer de los medios suficientes para el desempeño de las funciones que la Ley atribuye a las Corporaciones respectivas y se nutrirán fundamentalmente de tributos propios y de participación en los del Estado y de las Comunidades Autónomas.»

<sup>18</sup> Nos estamos refiriendo a la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local.

<sup>19</sup> «No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:

a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este Acuerdo (colectas

sistema, tanto por referirse a las entidades que constituyen la Iglesia en su sentido más estricto, como por ir dirigido a regular el beneficio fiscal más generalizado en esta materia, es decir, la exención; y el artículo V<sup>21</sup> tiene un carácter residual y remisivo, cuyos beneficios alcanzan también a las entidades del artículo IV»<sup>22</sup>.

Su particularidad es que tiene un carácter eminentemente subjetivo, lo que significa que van a ser unos sujetos determinados lo que estén exentos de tributación, debiendo la Administración realizar la calificación jurídica de los mismos en función de conceptos jurídico-canónicos. La importancia del artículo V reside en que es en él, y no olvidemos que la LOLR es posterior a los Acuerdos con la Iglesia católica, en el que se equiparan las entidades y asociaciones religiosas

públicas, limosnas y oblaciones), la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.

b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

c) La adquisición de objetos destinados al culto.»

<sup>20</sup> «1. La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles...

B) Exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

C) Exención total de los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del Clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

D) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo...»

<sup>21</sup> «Las Asociaciones y Entidades 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 tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se concedan a las entidades benéficas privadas.»

<sup>22</sup> E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones de la Iglesia católica», en C. CORRAL y J. LISTL (ed.), *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del II Simposio Hispano-Alemán*, Publicaciones de la Universidad Pontificia de Comillas, Madrid, 1987, p. 296.

no incluidas en el artículo anterior y las entidades benéficas privadas, a los efectos que venimos analizando.

Las restantes confesiones religiosas no gozarán de beneficios fiscales salvo en el caso de que así lo hayan establecido en los acuerdos, tal y como señala la LOLR. Aunque en dicha Ley se expresa sólo cuál ha de ser el contenido mínimo de dichos acuerdos, lo cierto es que el principio general de cooperación dispuesto en estos convenios es el de equiparar a las entidades pertenecientes a estas confesiones con las entidades benéficas y sin fin de lucro, sin perjuicio de que puedan obtener mayores ventajas que éstas. Eso sí, el legislador ha tratado de asegurarse, aunque no siempre lo ha conseguido, «de que la actividad es claramente eclesiástica y que también lo es la titularidad»<sup>23</sup>.

Estos beneficios fiscales están recogidos en el artículo 11 de los acuerdos y están redactados en términos muy parecidos a los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede sin que esto suponga que han obtenido los mismos beneficios que la Iglesia católica. Así, por ejemplo, a diferencia del Acuerdo de 1979 en su artículo III c), en éstos no se recoge la no sujeción de los objetos de culto. Ello responde a la normativa comunitaria, aplicable en España a partir de su integración, que impide la tipificación de este supuesto como no sujeto al impuesto sobre el valor añadido (IVA)<sup>24</sup>.

### C) TRIBUTACIÓN DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS EN EL ÁMBITO LOCAL

Las Comunidades Autónomas, en materia tributaria, no han establecido ninguna ley en la que se recojan ventajas para las confesiones, ya que sólo el juego, la materia referente a las aguas y el aprovechamiento de terrenos rústicos han suscitado el interés de la legislación autonómica. En lo que se refiere a las contribuciones especiales, únicamente se han concedido beneficios fiscales en relación con la cons-

---

<sup>23</sup> IBÁN, *La libertad religiosa*, cit., p. 140.

<sup>24</sup> Esto no conllevaría una quiebra del principio de igualdad sino que «la norma, de dudosa aplicación, es precisamente la del artículo III c) del Acuerdo de 1979». A. FERNÁNDEZ-CORONADO, «Los Acuerdos del Estado español con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España y la Federación de Comunidades Israelitas», en *Anuario del Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VII, (1991), p. 566.

trucción de carreteras<sup>25</sup>. Es, por lo tanto, al ámbito local al que deberemos acudir. La Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, establece los criterios básicos conforme a los cuales pueden las Corporaciones locales ejercer sus competencias y desarrollar su autonomía. En su título VIII sólo se regulan las líneas generales de lo que es hoy el nuevo modelo de Hacienda local, que se completa con la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL).

La LRHL establece un nuevo sistema de recurso de las Haciendas locales que se traduce en la creación, en sustitución de figuras impositivas anteriores, de tres grandes impuestos: el impuesto sobre bienes inmuebles (IBI), el impuesto sobre actividades económicas (IAE) y el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM); así como la creación del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (ICIO) y la sustitución del anterior impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos (IMIVT) por otro de la misma naturaleza y análoga denominación.

Además del análisis de estas figuras impositivas, aludiremos a la eventual vigencia de los beneficios fiscales establecido en el AAE. Este acuerdo fue firmado con anterioridad a la promulgación de la Ley y, por lo tanto, hacía referencia al establecimiento de exenciones en una serie de impuestos que no se corresponden con los actualmente vigentes. La causa está en los artículos IV.1 a) y b) del AAE, que recogen la exención de una forma genérica en una categoría de impuestos que se encuentran hoy día únicamente en el ámbito de la imposición local. Ello ha provocado no pocos problemas de interpretación de la legislación entre las Corporaciones locales y las entidades eclesiásticas, produciendo como resultado el que en algunos casos<sup>26</sup> se haya acudido ante la vía jurisdiccional.

Del artículo VI<sup>27</sup> y del párrafo segundo<sup>28</sup> del Protocolo Adicional

---

<sup>25</sup> Para un estudio más exhaustivo *vid.*, entre otros muchos, J. MARTÍN QUERALT y otros, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 8.ª ed., Tecnos, Madrid, 1997, pp. 690 ss.

<sup>26</sup> Nos ocuparemos de ello al analizar cada una de las figuras impositivas.

<sup>27</sup> «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan.»

<sup>28</sup> «Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en

del Acuerdo se desprende que, en el caso de que se produjera una modificación sustancial del sistema tributario, las partes firmantes del mismo concretarían los beneficios fiscales y supuestos de no sujeción. Pues bien, tal y como afirma el Consejo de Estado «se ha acreditado... que ni durante la elaboración, ni después de la entrada en vigor de la LRHL, se han seguido los trámites establecidos en el Acuerdo... en orden a la concreción por mutuo acuerdo de cuáles hayan de ser los beneficios fiscales y supuestos de no sujeción aplicables a los nuevos impuestos municipales»<sup>29</sup>.

En la Exposición de Motivos de la LRHL se dice que «en el campo de los recursos tributarios, la reforma ha introducido cambios verdaderamente sustanciales tendentes a racionalizar el sistema tributario local»<sup>30</sup>; y el artículo 9.1 de la Ley señala que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales».

Se podría entender que la LRHL reclama que el Estado y la Santa Sede revisen el AAE en el caso de una modificación del régimen tributario estatal, pero del estudio del texto legislativo llegamos a la conclusión de que éste, con excepción del ICIO como veremos más adelante, no modifica de modo significativo el régimen de tributación de los entes eclesiásticos. Coincidimos por lo tanto con Albiñana cuando refiriéndose al artículo IV.1 b) del AAE, que es el que mayores problemas ha planteado en orden a su interpretación, señala que «la cita de los impuestos... sin emplear sus denominaciones legales, permite una flexibilidad en su aplicación que de otro modo hubiera exigido equiparaciones siempre difíciles de establecer a la salida de una reforma tributaria que merezca ser llamada así. Habrá que acudir a la calificación que la Ley asigne a los nuevos impuestos y, en su defecto, a

---

los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente acuerdo. 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.»

<sup>29</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 25 de julio de 1996 relativo a la naturaleza del ICIO, considerando VI.

<sup>30</sup> Punto III.

la que establezca la doctrina científica, y siempre procediendo de común acuerdo la Santa Sede y el Gobierno español»<sup>31</sup>.

#### a) El impuesto sobre bienes inmuebles

La implantación del IBI ha supuesto la supresión de la contribución urbana, la contribución territorial rústica y pecuaria y el impuesto municipal sobre solares que habían estado vigentes hasta ese momento. Se trata de un «tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles»<sup>32</sup>.

Las exenciones de las que son beneficiarias las confesiones religiosas vienen recogidas en el artículo 64 *d)*<sup>33</sup> y *e)*<sup>34</sup> de la Ley, y de modo indirecto y en tanto en cuanto dichas confesiones o sus entidades puedan ser titulares de centros docentes en régimen de concierto educativo, también en el apartado 1)<sup>35</sup>, que ha sido incorporado por la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Prestación por Desempleo. Así pues, se produce una remisión de la Ley a aquellos acuerdos que el Estado haya establecido con las distintas confesiones religiosas.

<sup>31</sup> C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Régimen tributario», en G. M. DE CARVAJAL y C. CORRAL, *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Ediciones Rioduero, Madrid, 1980, p. 203.

<sup>32</sup> Artículo 61 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

<sup>33</sup> «Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos fechado el 3 de enero de 1979 y en vigor el día 4 de diciembre del mismo año.» Para Blanco, la exención contenida en este artículo «constituye una especificación innecesaria que se desprende en todo caso de... artículo 1.3 ... y 9 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.». *Cooperación del Estado...*, cit., p. 697.

<sup>34</sup> «Los de las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente acuerdo.»

<sup>35</sup> «Los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados.»

### 1. La Iglesia católica

El artículo IV.1<sup>36</sup> del AAE establece que una serie de entes de la Iglesia católica tendrán derecho a: «A) Exención total y permanente de la contribución territorial urbana de los siguientes inmuebles: 1. Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios locales anejos destinados a la actividad pastoral. 2. La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas. 3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales. 4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas. 5. Los edificios destinados primordialmente a Casas o Conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.»

Por la redacción del artículo hay que entender que esta declaración lleva consigo la exención de aquellos bienes inmuebles destinados al culto y a la vida religiosa, sin que sea necesario que el sujeto pasivo del impuesto inste a la Administración a que aplique la exención ya que ésta ha de actuar de oficio<sup>37</sup>. Algunas administraciones municipales entendieron que la referencia al artículo IV.1 a) del AAE había quedado vacía de contenido como consecuencia de la extinción de la contribución territorial urbana como impuesto, de forma que recondujeron la exención al apartado b)<sup>38</sup> de dicho artículo. No creemos que ésta sea la interpretación correcta ya que, a nuestro juicio, el IBI viene a sustituir a las contribuciones territoriales y la exención de las mismas era el propósito de las partes signatarias del Acuerdo<sup>39</sup>.

Suscribimos, pues, la opinión de Martín Dégano cuando señala que «la verdadera razón de la subsistencia de la exención del artículo IV en el IBI se encuentra en los principios inspiradores del Acuerdo sobre

---

<sup>36</sup> Vid. nota (n.) 20.

<sup>37</sup> Así lo aclara el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC) en resolución de 5 de julio de 1995 recogida en *Jurisprudencia Tributaria* (JT, 1995/III, 1282), cuando dice que en «las Circulares del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria números 45.03/89 y 06.03./90... se dice, que en el IBI la Administración competente ha de actuar de oficio sin necesidad de instancia por parte de los sujetos pasivos y que en el supuesto de que se conceda una exención permanente, deberá surtir efectos desde la fecha en que debería haberse concedido de oficio por la Gerencia».

<sup>38</sup> Vid. n. 23.

<sup>39</sup> Vid. sentencia del Tribunal Superior de Justicia (STSJ) de Madrid de 30 de marzo de 1996 (JT, 1996/I,407).

Asuntos Económicos, que reconocen una voluntad de beneficiar en el ámbito tributario a la Iglesia por la propiedad de determinados bienes, independientemente de la denominación que se dé al tributo que los grava»<sup>40</sup>. Argumento ya utilizado por el Tribunal Superior de Justicia de Madrid cuando establece que «no se ha producido la concreción por ambas partes en el acuerdo, de los beneficios fiscales a que se refiere el Protocolo Adicional 2... pero ello no supone que haya de entenderse privada a una de las partes de los beneficios pactados y así por cuanto no aparece ninguna norma expresa posterior... que aclare la situación... se mantiene la exención... que ha venido disfrutando»<sup>41</sup>.

En la aplicación del AAE se planteó el problema de si los huertos, jardines y dependencias de los bienes inmuebles citados en el artículo IV.1 a) estaban también exentos, por lo que se dictó una Orden Ministerial (OM) del Ministerio de Economía y Hacienda en la que se señalaba que «visto el precitado apartado 1.a) del artículo IV del Acuerdo Económico, en la propia definición de la exención en él establecida conforme a la naturaleza de los inmuebles que con precisión determina, contiene la razón de incluir en la exención a los huertos, jardines y dependencias de tales bienes urbanos; considerando que, por tanto, una interpretación contraria no sería concorde con el espíritu y letra del citado artículo IV»<sup>42</sup>, eso sí, «siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo»<sup>43</sup>.

A pesar de que en la LRHL, en su artículo 64 d), tampoco se dice nada al respecto, entendemos siguiendo a un sector doctrinal<sup>44</sup>, que deben seguirse considerando comprendidos en la exención conforme a

---

<sup>40</sup> *El régimen tributario...*, cit., p. 77.

<sup>41</sup> *JT*, 1996/1, 407.

<sup>42</sup> OM de 24 de septiembre de 1985.

<sup>43</sup> *Ibíd.*

<sup>44</sup> *Vid.*, entre otros, C. GARCÍA NOVOA, «El impuesto sobre Bienes Inmuebles: Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en J. J. FERREIRO LAPATZA (dir.), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993, p. 627-8; BLANCO, *Cooperación del Estado...*, cit., p. 700; MARTÍN DÉGANO, el cual además especifica que dichos terrenos han de estar «comprendidos dentro de los edificios que... declara exentos... en ningún caso, cuando se tratara de terrenos anexos o separados de los edificios exentos», *El régimen tributario...*, cit., p. 79; y R. LOVELLE ROLANDO, *Los impuestos locales y otras obligaciones fiscales*, Ponencia (texto provisional) presentada en las Jornadas para el Estudio de la Fiscalidad y Contabilidad de las Instituciones de la Iglesia celebradas en San Lorenzo del Escorial los días 15, 16 y 17 de abril de 1997, p. 6.

lo establecido en la OM. Caso distinto sería el de los cementerios ya que no se alude directamente a éstos ni en la Ley ni en la OM. Para Martín Dégano, éstos «no estarán exentos, al desaparecer la expresa alusión... del texto del IBI. Sin embargo, podrán estar exentos en el caso de las Ordenes y Congregaciones de la Iglesia católica, pues la exención del artículo IV.1 a) 5<sup>45</sup> comprende los edificios destinados “primordialmente” a Casa<sup>46</sup> y Conventos. Siendo lo normal que estas entidades tengan dentro del recinto de su propiedad un cementerio... entendemos que éste sería un supuesto de los comprendidos en el significado que hay que dar al adverbio»<sup>47</sup>. No creemos que haya que negar la exención en el caso de los cementerios parroquiales, pues la intención de las partes signatarias del AAE fué la de establecer beneficios fiscales, en el caso de este impuesto, para los lugares de culto<sup>48</sup>, con lo que el «espacio físico destinado a cementerio... están exentos... por formar parte de la Parroquia y estar asimilados por el Código de Derecho Canónico en su artículo 1205 a los lugares destinados al culto divino»<sup>49</sup>.

Otro de los problemas que se planteó con la aplicación del Acuerdo fué el de si sólo aquellas entidades eclesíásticas mencionadas en el artículo IV.1 a) eran beneficiarias de la exención o si también era aplicable a las entidades eclesíásticas contempladas en el artículo V del Acuerdo, que son las que se dedican a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

Ya en la aplicación del AAE se había suscitado la duda de cómo las entidades del artículo V<sup>50</sup> iban a tener más beneficios fiscales que

---

<sup>45</sup> «Los edificios destinados primordialmente a Casas o Conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.»

<sup>46</sup> *Vid.* resolución del TEAC 28 de septiembre de 1994 (*JT*, 1994/III, 1406) y la STSJ de Cataluña de 11 de febrero de 1997 (*JT*, 1997/I, 363) en la que una finca destinada al culto y en parte a residencia de los miembros de una Congregación los cuales se dedicaban a la enseñanza, va a quedar exenta en su totalidad ya que aunque «el Ayuntamiento... entiende que... la parte de la finca destinada a vivienda... no está exenta por cuanto esos miembros se dedican a una actividad económica... 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... no se ajusta a derecho».

<sup>47</sup> *El régimen tributario...*, cit., p. 82.

<sup>48</sup> *Vid.* artículo IV.1 a) 1.

<sup>49</sup> STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 (*JT*, 1997/II, 844).

<sup>50</sup> «Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas

las enumeradas en el artículo IV, entidades de las que dependían aquéllas. Con este motivo se dictó una OM por el Ministerio de Economía y Hacienda que 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»<sup>51</sup>. La consecuencia de esta Orden será que las entidades del artículo IV se equiparán a las entidades benéficas y sin fin de lucro obteniendo todos sus beneficios fiscales mientras que las entidades del artículo V no podrán beneficiarse de exenciones como la del IBI, sólo «podrían disfrutar de las ventajas que conceda la legislación general para las entidades benéficas privadas»<sup>52</sup>.

Será la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, la que modifique esa situación. Aborda una materia muy heterogénea al integrar en un solo texto legislativo el nuevo régimen de las fundaciones civiles, que se encuentra recogido en el título I, y los beneficios fiscales aplicables a determinadas entidades sin fines lucrativos, recogido en el título II. De esta manera, «mientras que el título I trata de unas determinadas entidades jurídicas que constituyen organizaciones patrimoniales para el cumplimiento de un fin general, en el título II se incorporan, a aquéllas, entidades de distinta naturaleza como son las asociaciones de utilidad pública»<sup>53</sup>.

Como consecuencia de esta Ley y atendiendo al artículo V del AAE y a la OM de 29 de julio de 1983, resultará que las entidades eclesiásticas gozarán de todos aquellos beneficios fiscales que las entidades benéficas o sin fin de lucro han adquirido a través de dicha Ley. Debido a que en ésta se incorporaron una serie de beneficios fiscales en materia de tributación local, cuando la LRHL no lo preveía, para las entidades sin fin de lucro y a que las confesiones religiosas,

---

en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas.»

<sup>51</sup> OM de 29 de julio de 1983.

<sup>52</sup> IBÁN, *La libertad religiosa*, cit., p. 139.

<sup>53</sup> LOVELLE, *Los impuestos locales...*, cit., p. 15.

en los distintos acuerdos de cooperación habían establecido una equiparación entre sus entidades y aquéllas, hubieron de incorporarse a la Ley 30/1994 las disposiciones adicionales tercera<sup>54</sup>, sexta<sup>55</sup> y quinta. En esta última, la disposición adicional quinta<sup>56</sup>, es donde se dispone que se apliquen a la Iglesia católica y otras confesiones el régimen previsto a favor de las fundaciones y asociaciones de utilidad pública en materia de impuesto de sociedades y tributación local, lo que significa que las entidades del artículo V del AAE, a las que no se les aplicaba el régimen del artículo IV, están exentas del IBI y del IAE. Se trata de una Ley por la que la Iglesia católica, en los asuntos expresamente contemplados en el AAE si suponía una pérdida de derechos relativos a aquéllos, podría no someterse a ella, pero en la que se mejora el estatuto fiscal de las entidades contempladas en el artículo V.

El artículo 58.1 de la Ley 30/1994 señala que «sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 9/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, gozarán de exención en el impuesto sobre bienes inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en el artículo 65 de dicha Ley, las fundaciones y asociaciones que cumplan los requisitos establecidos en el capítulo I del presente título». El primer problema que plantea este artículo es el de establecer qué entidades están afectadas por el mismo, ya que la disposición adicional quinta, en su apartado segundo, podría llevar a equívocos.

---

<sup>54</sup> «Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas.»

<sup>55</sup> «El régimen previsto en los artículos 59 a 68, ambos inclusive, de la presente Ley, será aplicable a los donativos efectuados y a los convenios de colaboración celebrados con las siguientes entidades:... La Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.»

<sup>56</sup> «1. El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.»

2. El régimen previsto en el artículo 58.1 de esta Ley será de aplicación a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico-docentes, benéfico privadas o análogas en la forma prevista en el artículo 46.2 de esta Ley.»

Para Martínez Lafuente <sup>57</sup>, se está generalizando esta exención a aquellas entidades que no cumplen los requisitos para disfrutar del régimen de la Ley, lo que no compartimos por cuanto que el encauzamiento de la disposición adicional es «Régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas».

La cuestión estriba en determinar a qué entidades religiosas puede aplicárseles esta exención del artículo 58.1. Martín Dégano sostiene que «una interpretación conjunta de ambos apartados permite llegar a la conclusión de que... se está refiriendo a las confesiones religiosas sin acuerdo» <sup>58</sup> y a aquellas que lo tienen suscrito. Para este autor, el apartado segundo se referiría tanto a «las confesiones sin acuerdo legalmente reconocidas como a las entidades que... pueden crear, aunque... únicamente... las entidades... que no cumplan los requisitos establecidos en los artículos 41, 42 y 43,... en caso contrario... les resultaría aplicable íntegramente el régimen legal de la Ley 30/1994» <sup>59</sup>.

Martín Dégano fundamenta esta idea en la equiparación que, a su juicio, hace nuestra legislación del régimen fiscal de todas las confesiones religiosas al de las entidades sin ánimo de lucro. Y para ello argumenta que «si la razón del establecimiento de las exenciones tributarias a determinados bienes inmuebles de las confesiones es la de entender que son necesarios para el ejercicio del derecho de libertad religiosa, independientemente de la confesión a la que pertenezcan, es evidente que tales exenciones deben extenderse a todas ellas y no sólo a las que, por su arraigo social, hayan conseguido un acuerdo con el Estado» <sup>60</sup>. Si a eso le añadimos que «el apartado 1 de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 <sup>61</sup> dispone que son fines análogos a los recogidos en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994 los

---

<sup>57</sup> Vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y Mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Aranzadi, Pamplona, 1995, p. 150.

<sup>58</sup> *El régimen tributario...*, cit., p. 94.

<sup>59</sup> *Ibid.*, p. 96.

<sup>60</sup> *Ibid.*, p. 90.

<sup>61</sup> Real Decreto (RD) 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Este Real Decreto en su disposición adicional segunda está dedicado a la adaptación a las entidades eclesíásticas del régimen previsto en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

mencionados en el artículo IV.1 c) del Acuerdo... de todo ello creemos que se deduce... la equiparación legal del régimen fiscal de las confesiones religiosas sin acuerdo al de las entidades sin ánimo de lucro»<sup>62</sup>.

Ya expresamos nuestro desacuerdo con esa idea. Es verdad que nuestra legislación establece un sistema de cooperación con las confesiones religiosas dentro del cual se incluiría una cooperación económica, pero esto no significa que el mero hecho de que un grupo posea el calificativo de «religioso» dé derecho a obtener esa cooperación del Estado. La LOLR y, al mismo tiempo, el Tribunal Constitucional han sido claros al respecto. Estas relaciones de cooperación sólo se podrán establecer o bien a través de legislación unilateral o bien mediante la firma de acuerdos o convenios, y una vez dentro de éstos se podrán contemplar beneficios fiscales para las confesiones siempre que cumplan unos determinados requisitos.

No creemos que la firma de un acuerdo sea requisito para el establecimiento de beneficios fiscales y que la ausencia del mismo suponga una equiparación de las confesiones religiosas a las entidades benéficas y sin fin de lucro, sino que el Estado establece, como una posible vía de cooperación con las confesiones, la firma de acuerdos o convenios. Una vez firmados éstos y si en ellos se establece la posibilidad de obtener beneficios fiscales, aquellas entidades que cumplan los requisitos que vengan establecidos en dicho acuerdo podrán obtener estos beneficios.

Tal equiparación se produce únicamente porque así se ha establecido en el acuerdo correspondiente, y el que la legislación estatal no acordada también equipare a estas entidades no se debe a que extienda este régimen a todas las confesiones sino a que se remite a los acuerdos ya firmados. Creemos, en definitiva, que la disposición adicional quinta, en sus dos apartados, ha de entenderse únicamente referida a aquellas confesiones que tengan suscritos acuerdos con el Estado.

En cuanto a los bienes que están exentos del IBI, el artículo 58 establece como requisito<sup>63</sup> «que no se trate de bienes cedidos a ter-

<sup>62</sup> *El régimen tributario...*, cit., pp. 97-98.

<sup>63</sup> Un ejemplo de la aplicación del artículo 58 es la STSJ de Castilla y León de 6 de septiembre de 1996 (*JT*, 1996/II, 1169) en la que se deniega una exención del IBI a un inmueble dedicado a usos asistenciales y pertenecientes a una Congregación religiosa, debido a que «el artículo 58.1 de la Ley 30/1994... en cuanto a la exención... exige la concurrencia de los requisitos del capítulo 1.º del título 2 de la misma... fijados en sus artículos 41 y 42, siendo de destacar... que en ningún momento... acredita reunirlos».

ceros mediante contraprestación, estén afectos a las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica», y el artículo 42.1 a) señala, como fines de las entidades que son beneficiarias de esta exención, aquellos de «asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medioambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o de cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga».

La frase «fines de interés general de naturaleza análoga» es la decisiva en el tema que nos ocupa ya que no parece que las entidades eclesiásticas tengan como finalidad específica cualquiera de los otros mencionados en el artículo citado. Debido a ello, en el Real Decreto 765/1995, en su disposición adicional segunda, en su apartado primero<sup>64</sup>, aclara que se entienden como fines análogos a los del artículo 42.1 a) los del artículo IV.1 c) del AAE que dice que estarán exentos «siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del Clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad».

Respecto a la finalidad a que se destinen los bienes para poder gozar de la exención, los tribunales de justicia han determinado que dicho destino lo ha de ser en su totalidad ya que en caso contrario sólo gozaría de la exención la parte del inmueble destinada a ese fin. Así, por ejemplo, en el caso de un «edificio con doble destino –según la certificación de la Secretaría General del Arzobispado de Valladolid–... residencia... y Casa de Oración para grupos cristianos, hemos de concluir que la exención pretendida concurre en la parte dedicada al primero de los dos destinos [apartado 1.a) 5 del artículo IV del Acuer-

---

<sup>64</sup> «Las entidades eclesiásticas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede el 3 de enero de 1979, las Iglesias pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas y la *Comisión Islámica de España*, así como a sus Comunidades miembros, disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, cuando persigan los fines previstos en el artículo 42.1 a) de dicha Ley. Se entenderán en todo caso comprendidos en estos fines, como de naturaleza análoga a los que se mencionan específicamente, los referidos en el artículo IV.1 c) del Acuerdo citado.»

do]... pero no en el resto, ya que las Casas de Oración para grupos cristianos no están recogidas en dicho artículo y, según el artículo 24 de la Ley General Tributaria, “no se admitirá analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones y bonificaciones”»<sup>65</sup>.

En cuanto al procedimiento y requisitos necesarios para poder disfrutar de la exención vienen regulados en el Real Decreto 765/1995. Por lo que se refiere al organismo ante el que se han de dirigir, el artículo 4.1 a) señala que «tratándose de la exención en el impuesto sobre bienes inmuebles, el Ayuntamiento competente por razón de la localización de los bienes inmuebles a los que afecte aquélla». Pero la documentación a presentar no será siempre la misma sino que variará según la entidad sea una de las comprendidas en el artículo IV o V del AAE. En el caso de que se trate de entidades del artículo IV, deberán presentar la documentación acreditando su personalidad<sup>66</sup> y además «la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate y aportando certificación de la autoridad competente de que dichos bienes o explotaciones están afectos a los fines comprendidos en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994...»<sup>67</sup>.

En el caso de que se trate de entidades del artículo V, habrán de cumplir los requisitos anteriormente mencionados pero «con las adaptaciones previstas en el apartado 3 de la presente disposición»<sup>68</sup>, que señala que «las entidades a que se refiere el apartado 2 de esta disposición deberán acreditar su condición ante la Administración tributaria en la forma prevista en el artículo 2.º del presente Real Decreto, si bien la documentación comprendida en el apartado 1 del citado precepto se sustituirá por la siguiente: a) Certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el artículo 5.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio; b) Certificación de la autoridad ecle-

<sup>65</sup> STSJ de Castilla y León de 18 de julio de 1997 (*JT*, 1997/II, 920); y en el mismo sentido la STSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 (*JT* 1997/II, 843).

<sup>66</sup> Se deberá presentar una comunicación de su inscripción en el registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, a excepción de la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, Parroquias y otras circunscripciones territoriales ya que a éstas se les reconoce su personalidad jurídica civil, previa notificación, en el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos de 3 de enero de 1979.

<sup>67</sup> Disposición adicional segunda, apartado 5, del RD 765/1995, de 5 de mayo.

<sup>68</sup> *Ibid.*

siástica de la que dependan sobre su naturaleza y fines así como el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas». Éstos serán los documentos que se presenten ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria de la circunscripción en la que esté su domicilio fiscal, junto con «los datos de identificación de la entidad, denominación, número de identificación fiscal y domicilio»<sup>69</sup>.

Este reconocimiento de la exención por parte del Ayuntamiento correspondiente irá siempre precedido de un informe técnico del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, tal y como señala el artículo 78.2 de la LRHL ya que en el caso de que no se presentasen estos informes podría ser motivo de denegación de la exención<sup>70</sup>.

Las autoridades competentes que, según el apartado 6 de la disposición adicional segunda del Real Decreto, pueden acreditar las certificaciones necesarias son «en el caso de la Iglesia católica, con carácter general, el Obispo de la Diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad. Cuando se trate de la Santa Sede, el Nuncio Apostólico en Madrid, en el caso de la Conferencia Episcopal, el Presidente de la misma, y cuando se trate de Órdenes, Congregaciones e Institutos de vida consagrada de derecho pontificio, el superior o superiora provincial de quien dependan». Una vez cumplidos todos estos requisitos y entregada la documentación, el Ayuntamiento u órgano competente dictará resolución motivada concediendo o denegando la exención y efectuada la acreditación ya no será preciso volver a reiterarla salvo en el caso de que se modifiquen las circunstancias que la justificaron<sup>71</sup>.

---

<sup>69</sup> Artículo 2 del RD 765/1995, de 5 de mayo.

<sup>70</sup> En este sentido *vid.* STSJ de Andalucía de 18 de noviembre de 1996 (*JT*, 1996/III, 1740), en que se deniega la exención del IBI a unos inmuebles pertenecientes a la orden franciscana de Frailes Menores argumentando que «el reconocimiento de la exención, conforme al artículo 78.2 de la Ley de Haciendas Locales corresponde al Ayuntamiento de Granada, en todo caso previo informe técnico del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria, petición que no consta, sobre todo teniendo en cuenta que conforme a la disposición transitoria segunda de la Ley de Haciendas Locales, frente a la supresión total de exenciones reconocidas en la normativa anterior a la misma se establece una prórroga... Por consiguiente, sin que esté solicitada la exención ni constar los informes previos precisos... no puede anularse la liquidación pretendida».

<sup>71</sup> *Vid.* artículos 4.5 y 4.6 del RD 765/1995, de 5 de mayo.

## 2. Otras confesiones religiosas

En lo que se refiere a la aplicación de la exención del IBI a otras confesiones religiosas la legislación pionera ha sido la de Navarra, que ya aplicó en sus Normas Forales una exención permanente en la contribución territorial urbana tanto para la Iglesia católica y sus congregaciones religiosas como para otras confesiones religiosas siempre que tales estuviesen inscritas en el Registro público existente a tal efecto <sup>72</sup>. Pero esta exención no se va a limitar únicamente a los inmuebles de las confesiones y sus congregaciones sino también a los de las entidades dependientes de aquéllas que tengan un carácter benéfico o asistencial como sería el caso de los hospitales. Ejemplo de ello son las dos sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Navarra, de 12 de marzo de 1993 <sup>73</sup> y 11 de julio de 1996 <sup>74</sup>, relativas a la exención del IBI de dos inmuebles dependientes de una entidad eclesiástica católica. En la primera de ellas, después de confirmar que efectivamente la congregación religiosa estaba inscrita en el Registro de Entidades e Instituciones que desarrollan una actividad en materia de servicios sociales, y constatada la certificación de la Secretaría General del Arzobispado de Pamplona, en la que se expresa que el centro tiene un carácter benéfico y asistencial, aplicará «los artículos 9.5 y 10.3 del Reglamento sobre la Contribución Urbana regulado por Decreto Foral 216/1984, de 10 de octubre, en que se prevé la exención».

En la segunda, el Tribunal, señalando que «el artículo 9.3 de la Norma para la exacción de la Contribución Territorial Urbana aprobada por acuerdo del Parlamento Foral de 24 de mayo de 1982 y el artículo 10.3 del Reglamento aprobado por Decreto Foral 216/1984, de 10 de octubre, establecen que “disfrutarán de exención permanente, destinados a hospitales... y los de beneficencia general... siempre que no produzcan a sus dueños renta alguna... y en general los benéficos o equiparados objetivamente a éstos por precepto legal”». Y en este sentido, «el inmueble... se halla incluido en la exención de la Contribución Territorial Urbana... ya que la actividad... tiene carácter bené-

---

<sup>72</sup> *Vid.*, artículo 8.º de la Norma Foral para la exacción de la Contribución Territorial Urbana de 24 de mayo de 1982, modificado por la Ley Foral de 30 de noviembre de 1983.

<sup>73</sup> *JT*, 1993/I, 249.

<sup>74</sup> *JT*, 1996/II, 950.

fico y hospitalario... que los abonos que éstas u otras instituciones públicas pudieran realizar por la atención prestada sirven para compensar gastos de mantenimiento... sin que por ello se desvirtúe su carácter benéfico».

Desde el plano de la legislación estatal, al igual que ocurre con la Iglesia católica, la LRHL va a establecer en su artículo 64 *e*)<sup>75</sup> la posibilidad de exención en el pago del IBI a aquellas confesiones religiosas que han firmado un acuerdo con el Estado y lo hará remitiéndose a lo establecido en el texto de cada uno de los mismos.

El artículo 11.3 del Acuerdo de cooperación del Estado español con la FEREDE establece que las iglesias pertenecientes a la Federación estarán exentas «A) Del impuesto sobre bienes inmuebles... por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: *a*) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos; *b*) Los locales destinados a oficinas de las iglesias pertenecientes a la FEREDE; *c*) Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.» La misma regulación encontramos en los otros acuerdos. La única diferencia es que en el Acuerdo firmado con la FCI no se reconoce como inmueble sujeto a la exención la residencia de sus ministros de culto.

Pero no sólo estos bienes estarán exentos del IBI. Al igual que ocurre con la Iglesia católica, el Estado ha equiparado, en cada uno de los acuerdos<sup>76</sup>, a las iglesias, confesiones y comunidades, así como

---

<sup>75</sup> «Los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente acuerdo.»

<sup>76</sup> El Acuerdo con la FEREDE en su artículo 11.3 señala «4. Sin perjuicio de lo previsto en los números anteriores, las Iglesias pertenecientes a la FEREDE tendrán derecho a los demás beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro, y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas. 5. Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.» El Acuerdo con la FCI en su artículo 11.4 y 5 y el Acuerdo con la CIE en su artículo 11.4 tienen una redacción similar.

a las entidades creadas por éstas, con las entidades benéficas y sin fin de lucro. Esto significa que dichas entidades van a tener todos aquellos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario establece en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre <sup>77</sup>, con lo que nos remitimos a lo dicho anteriormente en lo que se refiere al procedimiento y requisitos para pedir la exención. Ahora bien, estas exenciones tendrán efectividad sólo a partir del ejercicio de 1993, tal y como señala la ley y ha puesto de manifiesto la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de septiembre de 1995 <sup>78</sup>.

Serán autoridades «eclesiásticas» competentes para presentar las certificaciones necesarias a las que hace referencia, en cada uno de los casos, «2.º La Comisión Permanente de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; 3.º La Secretaría General de la Federación de Comunidades Israelitas de España; 4.º La Comisión Islámica de España» <sup>79</sup>. Esto no deja de plantearnos una serie de dudas que iremos poniendo de manifiesto también al estudiar el resto de tributos, fundamentalmente con motivo del estudio del IAE. El que sean las propias confesiones religiosas las encargadas de expedir las certificaciones puede llevar consigo el que se desvirtúe la razón de la existencia de la exención, ya que no va a ser la Administración la que controle que efectivamente las entidades tienen ese carácter eclesiástico o benéfico.

Otro de los problemas que se va a plantear y que ya había sido resuelto en el caso de la Iglesia católica, será el del alcance de la exención concedida en el artículo 11.3 *a*) de cada uno de los acuerdos en relación con los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dicho precepto. Con este motivo, y al igual que ya hizo en el caso de la Iglesia católica, el Ministerio de Economía y Hacienda hizo pública una OM de 2 de febrero de 1994 en la que aclaraba que «deben entenderse comprendidos en la exención prevista en los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, con la Federación de Comunidades

---

<sup>77</sup> *Vid.* disposición adicional quinta que establece un mismo régimen para la Iglesia católica y para el resto de confesiones acatólicas que hayan firmado un acuerdo con el Estado español.

<sup>78</sup> *JT*, 1995/II, 1067.

<sup>79</sup> Disposición adicional segunda, apartado 6, del RD 765/1995, de 5 de mayo.

Israelitas de España y con la Comisión Islámica de España, en sus respectivos artículos 11.3 a), los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dichos preceptos, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier uso de carácter lucrativo»<sup>80</sup>.

### 3. Centros de enseñanza concertados

Aunque no es una exención que sea exclusiva de las confesiones religiosas no podemos dejar de hacer mención de la misma ya que son numerosos los centros de enseñanza propiedad de confesiones religiosas. En la legislación anterior a la LRHL se recogía la exención del IBI a los centros docentes que estuviesen en manos de la Iglesia católica mientras que en la redacción de la nueva Ley no se hacía referencia a esta posibilidad, lo que provocó la protesta de estos centros. La supresión de la exención suponía en muchos casos la imposibilidad de hacer frente al pago de este impuesto, pero por otro lado, el reconocimiento de la misma significaba para las administraciones locales la renuncia a una importante fuente de ingresos. Esta situación llevó a que los propietarios de los centros docentes privados pidiesen al Estado la exención al pago de este tributo.

Como consecuencia de toda esta polémica, la LRHL incorporó el artículo 64 l) que señala que están también exentos «los centros docentes privados acogidos al régimen de conciertos educativos, en tanto mantengan su condición de centros total o parcialmente concertados»<sup>81</sup>. En el artículo 7.º de la Ley 22/1993 se recogía, además, que la exención sería «compensada a los Ayuntamientos en los términos que reglamentariamente se establezcan», y para dar cumplimiento a este precepto se aprobó el Real Decreto 2187/1995, de 28 de diciembre, que determina el alcance y concesión de la exención a los centros educativos concertados y el procedimiento para satisfacer las compensaciones a favor de los Ayuntamientos, previstas en el artículo 7.2 de la Ley 22/1993.

---

<sup>80</sup> Vid. a este respecto la STSJ de Baleares de 30 de septiembre de 1995 (*JT*, 1995/II, 1067).

<sup>81</sup> Este apartado fue redactado por el artículo 7.º de la Ley 22/1993, de 29 de diciembre, de Medidas Fiscales, de Reforma del Régimen Jurídico de la Función Pública y de la Protección por Desempleo.

Gozarán de exención «la unidad o unidades sometidas a tributación por el impuesto de bienes inmuebles... siempre que aquéllos: a) Mantengan en el momento del devengo del tributo su condición de centros total o parcialmente concertados y no hayan sido privados... de tal condición...; b) Ostenten la condición de sujetos pasivos a efectos de la exacción del impuesto de bienes inmuebles en relación con los edificios ocupados por cada centro de referencia. A tal efecto, la titularidad de los bienes... deberá estar necesariamente vinculada con la finalidad educativa del centro acogido al correspondiente concierto educativo. Entre las finalidades educativas se comprenderán no sólo las docentes, sino los servicios complementarios de comedor escolar, de asistencia sanitaria al alumno y los demás que sean declarados de carácter necesario en virtud de una norma de rango suficiente»<sup>82</sup>. Será aplicable «a partir de la entrada en vigor de la Ley modificadora, es decir, desde el 1 de enero de 1994»<sup>83</sup>.

Una de las cuestiones que se han planteado como consecuencia de la inclusión de este artículo 64 l) en la LRHL es la de si se puede establecer, a efectos de exención, una equiparación entre los Colegios Mayores y Residencias de estudiantes y profesores con los centros docentes concertados o si habría que buscarla en los motivos establecidos en el artículo 64 a) de la Ley<sup>84</sup>. Por lo que se refiere a los Colegios Mayores, el problema radica en determinar si los beneficios que les fueron reconocidos en la disposición adicional cuarta, párrafo tercero<sup>85</sup>, de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria, han sido implícitamente derogados por la LRHL. En este punto Martín Dégano opina que «el problema... queda resuelto al no ser el establecimiento de exenciones materia reservada a la ley orgánica, con lo que cualquier ley ordinaria posterior podrá derogar aquellos aspectos regulados por una ley orgánica que no sea de su exclusiva competencia. De lo que se deduce que los beneficios que recogía la Ley de Reforma Universitaria han sido derogados»<sup>86</sup>, ya que como

<sup>82</sup> Artículo 1.º del RD 2187/1995.

<sup>83</sup> Resolución del TEAC de 5 de julio de 1995 (JT, 1995/III, 1282).

<sup>84</sup> «Los que sean propiedad del Estado, de las Comunidades Autónomas o de las entidades locales y estén directamente afectos a... los servicios educativos...»

<sup>85</sup> «Los Colegios Mayores gozarán de los beneficios y exenciones fiscales de la Universidad a la que estén adscritos.»

<sup>86</sup> *El régimen tributario*, cit., pp. 80-81.

señala la propia Ley «tienen el carácter de Ley Orgánica los preceptos que se contienen en los títulos preliminar, cuarto y octavo de la presente Ley, así como esta disposición final tercera»<sup>87</sup>.

En sentido contrario la Dirección General de Coordinación de las Haciendas Territoriales, en su resolución de 23 de noviembre de 1994, manifestó que «conforme a lo que disponen el artículo 53.1.2 y la disposición adicional cuarta de la Ley de Reforma Universitaria, están exentos de todo tributo, y, por tanto del IBI, los bienes inmuebles de titularidad de las Universidades y Colegios Mayores que les estén adscritos que utilicen para el cumplimiento de sus fines, sin que pueda entenderse derogada esta exención por la disposición adicional novena de la Ley 39/1988, ya que ésta es sólo una Ley ordinaria». De la misma opinión es el Tribunal Superior de Justicia de Andalucía que en sentencia de 24 de abril de 1994 estableció que «los Colegios Mayores... no son meras residencias de alumnos sino centros universitarios que... “promuevan la formación cultural y científica”... actividades éstas a las que de ninguna manera puede negarse carácter educativo» y que además «la disposición adicional cuarta de la Ley de Reforma Universitaria... señalando en el apartado 3 del mismo artículo que los Colegios Mayores gozarán de los beneficios y exenciones fiscales de la Universidad a la que estén adscritos... la disposición no distingue entre... titularidad estatal o... privada por lo que, conforme al principio *ubi lex non distinguit nec nos distinguere debemus*, los beneficios declarados son de aplicación a todos los Colegios Mayores sin excepción»<sup>88</sup>.

Distinta opinión mantienen la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 12 de diciembre de 1996<sup>89</sup> y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 4 de julio de 1996<sup>90</sup>. Para la primera, la exención prevista en el artículo 64 a) de la LRHL no se refiere a todos los bienes afectos a servicios educativos sino sólo a aquellos de titularidad estatal que tengan esa finalidad con lo que en el caso de una Residencia de profesores perteneciente a una Congregación religiosa, su finalidad «no es asimilable a funciones de

---

<sup>87</sup> Disposición final tercera de la Ley Orgánica 11/1983, de 25 de agosto, de Reforma Universitaria.

<sup>88</sup> *JT*, 1994/I, 611.

<sup>89</sup> *JT*, 1996/III, 1700.

<sup>90</sup> *JT*, 1996/II, 1040.

docencia, estudio, investigación y organización de las enseñanzas universitarias conducentes a la obtención de títulos académicos, actividades propias de las Universidades públicas, según el artículo 9.º de la Ley de Reforma Universitaria». Y como dice la sentencia del Tribunal de Castilla y León, tampoco una Residencia Universitaria podría ser equiparada a un centro público de enseñanza pues «los centros públicos... no son a estos efectos un término idóneo de compensación... pues tienen distinta finalidad y régimen jurídico que una Residencia Universitaria, cuya finalidad primordial no es impartir enseñanza sino proporcionar alojamiento», con lo que no cabría la exención del IBI.

En cuanto a la solicitud de la exención, el artículo 2.º del Real Decreto establece que «los titulares de los centros concertados con derecho a la exención deberán dirigirse a los Ayuntamientos respectivos o, en su caso, a las administraciones que gestionen por cuenta de aquéllos el tributo... acompañando la siguiente documentación: a) Certificado de la administración educativa... acreditativa de la calidad de centro concertado asignable a los edificios e instalaciones directa y exclusivamente a las actividades docentes objeto de exención; b) Informe de la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria acreditativo de las superficies de los edificios o conjuntos urbanísticos adscritos exclusivamente a la actividad educativa o a servicios complementarios de enseñanza y de asistencia docente de carácter necesario...; c) Cualquier otra documentación reglamentariamente exigible por el Ayuntamiento o la Administración encargada de la gestión».

#### 4. *Bienes de interés cultural*

Al igual que en el caso de los centros concertados, la exención al pago de este impuesto en el caso de que se posea la propiedad de bienes de interés cultural no es algo exclusivo de las confesiones religiosas pero sí que va a afectar a las mismas. El motivo de que exista la posibilidad de un beneficio fiscal para la confesión religiosa no estará en el uso a que está destinado el inmueble sino en su valor histórico y artístico. En definitiva se trata de un beneficio que se otorga no por el hecho de que el inmueble sea propiedad de una confesión sino buscando cumplir el mandato constitucional del artículo 46 que

señala que «los poderes públicos garantizarán la conservación y promoverán el enriquecimiento del patrimonio histórico, cultural y artístico de los pueblos de España y de los bienes que lo integran, cualquiera que sea su régimen jurídico y su titularidad».

La LRHL, en su artículo 64 j), establece la exención del IBI para los bienes «declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto <sup>91</sup> en la forma establecida por el artículo 9.º de la Ley 16/1985, de 25 de junio, e inscritos en el Régimen General a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español; así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley».

El Ministerio de Cultura es el encargado de tramitar los expedientes para declarar de interés cultural aquellos bienes que son integrantes del Patrimonio Histórico Español que están adscritos a servicios públicos gestionados por la Administración General del Estado o que forman parte del Patrimonio Nacional. El resto de bienes del Patrimonio, su declaración de interés cultural corresponderá a las Comunidades Autónomas que establecerán un procedimiento para su tramitación.

Es evidente que la primera confesión religiosa interesada, debido a su gran patrimonio, en que se le reconozca esta exención es la Iglesia católica aunque también se recoge esta posibilidad en los acuerdos con el resto de las confesiones a excepción del firmado con la FEREDE. Mientras que la religión evangélica carece de patrimonio histórico, el Acuerdo con la FCI y la CIE prevé la colaboración con el Estado español en orden a la conservación y fomento del patrimonio histórico, artístico y cultural. Esta colaboración, a la que se refiere el artículo 13 de los respectivos acuerdos, comprenderá la realización del catálogo e inventario de tales patrimonios, así como la creación de patronatos, fundaciones u otras instituciones de carácter cultural.

#### **b) El impuesto de actividades económicas**

Es un impuesto que viene a sustituir el antiguo impuesto municipal sobre la radicación y que refunde las licencias fiscales de actividades

<sup>91</sup> RD 111/1986, de 10 de enero, que ha sido modificado por el RD 64/1994, de 21 de enero.

comerciales e industriales y de profesionales y artistas, ya cedidas a los municipios desde 1979. Como señala el artículo 79 de la LRHL, «es un tributo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto».

Por lo que se refiere a que determinados entes eclesiásticos estén exentos del pago de este impuesto, varias son las posibilidades que se contemplan en la Ley. En primer lugar la LRHL establece en su artículo 83.1 b) que no tendrán la obligación de pago de este impuesto «los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o Convenios internacionales». Esto significa que automáticamente, en el caso de la Iglesia católica, se va a aplicar el AAE, lo que supondrá en unos casos la no sujeción<sup>92</sup> de determinadas actividades mientras que en otros se procederá a la exención de las mismas.

Los supuestos de exención vienen recogidos en el artículo IV.1 b)<sup>93</sup>, siendo los sujetos que van a gozar de ésta «la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus Casas»<sup>94</sup>. En principio, únicamente éstos eran beneficiarios de este régimen de exenciones, aunque también se podía entender que estaban exentas de este impuesto determinadas entidades eclesiásticas que se dedicasen a las actividades

---

<sup>92</sup> Artículo III: «No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda: a) Además de los conceptos antes mencionados en el artículo 1.º de este Acuerdo (prestaciones, 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 tampoco su fijación en los sitios de costumbre; b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia; c) La adquisición de objetos destinados al culto.»

<sup>93</sup> «Exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.»

<sup>94</sup> Artículo IV.1 del AAE.

que señala el artículo 83.e)<sup>95</sup> «por ser titular o por constituir una asociación de las descritas»<sup>96</sup>.

Además, una modificación de la LRHL como consecuencia de la Ley 39/1992, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1993, añadía un nuevo grupo de sujetos beneficiarios. De esta forma el artículo 83.1 d) señala que estarán exentos «los organismos públicos de investigación y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados costeados íntegramente con fondos del Estado, de las Comunidades Autónomas, o de las Entidades Locales, o por Fundaciones declaradas benéficas o de utilidad pública, y los establecimientos de enseñanza en todos sus grados que, careciendo de ánimo de lucro, estuvieren en régimen de concierto educativo, incluso si facilitasen a sus alumnos libros o artículos de escritorio o les prestasen los servicios de media pensión o internado y aunque por excepción vendan en el mismo establecimiento los productos de los talleres dedicados a dicha enseñanza, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento». Ello supone la inclusión dentro del régimen de exenciones de este impuesto de todos aquellos centros docentes privados que se encuentran en régimen de concierto educativo; de otro lado se ha señalado la «trascendencia que pueda tener el régimen de equiparación al tratamiento tributario de las entidades benéficas y sin fin de lucro, que establece el artículo V»<sup>97</sup> del AAE.

Este apartado d) del artículo 83.1 es dentro del campo educativo donde tendrá relevancia por cuanto que un gran número de los centros privados concertados son propiedad de la Iglesia católica. Ello supondría de no existir este artículo, un fuerte desembolso económico para hacer frente al IAE a aquellas Ordenes y Congregaciones que son

---

<sup>95</sup> «Las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento.»

<sup>96</sup> BLANCO, *Cooperación del Estado...*, cit., p. 702.

<sup>97</sup> LOVELLE, *Los impuestos locales...*, cit., p. 12.

titulares de los mismos, con lo que este apartado ha venido a solucionar uno de los grandes problemas a los que se enfrentaban estas entidades. De hecho, se plantea el dilema de si estos centros deberían gozar de estos beneficios aun en el caso de que no estuviesen concertados ya que siguen perteneciendo a entidades eclesiásticas.

A pesar de que es frecuente la solicitud de esta exención, no pocas veces la Administración ha denegado estas peticiones alegando que no producía una coincidencia de la realización de esta actividad docente con el fin específico de la entidad solicitantes. El Ayuntamiento de Valencia, por ejemplo, ha denegado en distintas resoluciones<sup>98</sup> esta posibilidad de exención a algunas Congregaciones por entender que esa actividad docente que realizaban no era la prevista en la LRHL, por no existir un concierto educativo en ese tramo de docencia, o no ajustarse a los requisitos establecidos en el artículo 58.2 de la Ley 30/1994.

Pero la gran novedad con respecto a este impuesto, y en la materia que nos ocupa, lo supondrá precisamente la entrada en vigor de la Ley 30/1994 en la que el legislador va a establecer un nuevo régimen fiscal para las entidades no lucrativas que reúnan determinados requisitos especiales.

Es el artículo 58.2 de la Ley 30/1994 el que establece que «asimismo, las fundaciones y asociaciones a que se refiere el apartado anterior estarán exentas del impuesto sobre actividades económicas por las actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica. La aplicación técnica de este precepto se desarrollará reglamentariamente. A estos efectos, se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades que en dichas explotaciones se realicen persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1 a), que no generen competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas».

Si acudimos a la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994 y la ponemos en relación con este artículo, deberemos concluir que no sólo las entidades eclesiásticas pertenecientes a la Iglesia católica y que están comprendidas en el artículo IV del Acuerdo están exentas del

<sup>98</sup> Algunas de estas resoluciones son la núm. 9818-H, de 9 de diciembre de 1996, 1927-H, de 12 de marzo de 1997, y la 1935-H, de 12 de marzo de 1997.

IAE, sino que también las entidades del artículo V tendrán acceso a los beneficios fiscales establecidos por el Estado siempre que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social.

A partir de la entrada en vigor de esta Ley, las entidades de la Iglesia católica estarán exentas del IAE incluso en aquellos casos en que la actividad sea meramente económica. En ese supuesto estarían exentas siempre y cuando ésta coincida con el objeto o finalidad específica de la entidad y se cumpla que persigue el cumplimiento de fines de interés general, su actividad no genera competencia desleal y esté destinada a una colectividad genérica de personas. El cumplimiento de estos requisitos genera problemas de interpretación de la Ley.

El primero se plantea en torno a los requisitos que han de cumplir estas entidades eclesiásticas. En este sentido, el Ayuntamiento de Barcelona entendió, en un primer momento, que la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994 implicaba no sólo que las entidades de la Iglesia quedaban sometidas al régimen establecido en los artículos 48 a 58 sino que, además, debían cumplir los requisitos recogidos en los artículos 41 a 47 de la misma, salvo en aquellos casos en que el cumplimiento de aquéllos fuese incompatible con la propia naturaleza de la institución e imposibles de cumplir.

No podemos estar de acuerdo con esta interpretación. Ya Lovelle lo pone de manifiesto cuando dice que la disposición adicional quinta, únicamente hace mención al régimen de los artículos 48 a 58 «sin que para nada se refiera al cumplimiento de los requisitos establecidos en los artículos 41 a 47... debido a que, los mismos, se establecen teniendo en cuenta... las fundaciones reguladas en la Ley, a las que, por su especial estructura de organizaciones patrimoniales... les son aplicables dichos requisitos. Las entidades eclesiásticas, por no tener mayoritariamente esta naturaleza, pueden adaptarse muy mal a las exigencias establecidas, por ello no se incorporaron al ámbito subjetivo de la Ley directamente sino que se les declaró aplicables sus beneficios a través del régimen de asimilación. Comoquiera que el régimen de estos artículos 48 a 58, es aplicable a las fundaciones civiles y a las asociaciones de utilidad pública que cumplan los requisitos de los artículos 41 a 47 es de toda lógica que el artículo 48 empiece refiriéndose a estas en-

tidades, pero ello no quiere decir que aquellas entidades que no estén comprendidas en los artículos precedentes... por asimilación, hayan de cumplir los requisitos de los artículos 41 a 47. Esto ni lo dice la disposición... ni puede entenderse del examen de la propia Ley, ya que si no hubiera existido este obstáculo, la incorporación de las entidades eclesiásticas se hubiese efectuado no por disposición adicional sino directamente en el propio artículo 42»<sup>99</sup>.

Pero es que además el propio artículo 58.2 establece que «la aplicación técnica de este precepto se desarrollará reglamentariamente», y el Real Decreto de 5 de mayo de 1995 recoge en la disposición adicional segunda la adaptación de las entidades eclesiásticas al régimen previsto en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, señalando en la exposición de motivos que «la disposición adicional segunda adapta... el régimen previsto en los artículos 48 a 58 de la Ley 30/1994... como resultado de lo previsto en su disposición adicional quinta».

Otro de los problemas que se plantea tiene su origen en la denegación, por parte de algunos Ayuntamientos, de las exenciones solicitadas por entender que la actividad que realizaba la entidad no podía gozar del beneficio fiscal al no coincidir ésta con el objeto social o finalidad específica de la entidad solicitante, pues se entendía que la finalidad de una entidad religiosa es, eminentemente, religiosa. Así, el Ayuntamiento de Valencia ha dictado una serie de resoluciones en las que se deniega por este motivo la aplicación de la exención a una serie de entidades eclesiásticas. Es el caso de una clínica cuyo titular es una Congregación debido a que «la actividad del Hospital General, no coincide con el objeto o finalidad de la entidad en los términos del artículo 58.2 de la Ley 30/1994»<sup>100</sup>. También el «comercio menor de libros, periódicos y revistas de contenido religioso no cumple el requisito establecido en el artículo 58.2... al no coincidir el objeto o finalidad específica de la entidad»<sup>101</sup>, la Entidad Pía Sociedad de Las Hijas de San Pablo.

---

<sup>99</sup> LOVELLE, *Los impuestos locales...*, cit., pp. 14-16.

<sup>100</sup> Como viene establecido en la Resolución de la Alcaldía de Valencia, núm. 6121-H, de 8 de julio de 1997.

<sup>101</sup> *Ibid.*, núm. 2783-H, de 2 de abril de 1997.

Ahora bien, también puede darse el caso de entidades eclesiásticas cuyos fines coincidan con la realización de una actividad que llevada a cabo por otros sea considerada como una actividad meramente comercial y que aun así estén exentas del pago del impuesto. Un ejemplo son las residencias para personas de la tercera edad. La Agencia Tributaria concedió la exención del IAE <sup>102</sup> a la Congregación Hermanas Hospitalarias Sagrado Corazón de Jesús por entender que «las actividades realizadas por las explotaciones económicas de la Residencia de la Tercera Edad... coinciden con el objeto o finalidad específica de la Entidad al perseguir el cumplimiento de los fines de la congregación, no generar competencia desleal y estar dirigidas a actividades genéricas de personas».

Lo cierto es que la propia Ley 30/1994 en ningún caso habla de que los fines de esas entidades tengan que ser eminentemente religiosos sino que el artículo 58.2, en su párrafo segundo, establece que «se entenderá que las explotaciones económicas coinciden con el objeto o finalidad específica de la entidad cuando las actividades... persigan el cumplimiento de los fines contemplados en los artículos 2.4 y 42.1 a)». El artículo 2.4 establece la exención para aquellas «fundaciones cuya finalidad exclusiva o principal sea la conservación y restauración de bienes del patrimonio histórico español, siempre que cumplan las exigencias de la Ley 16/1985, del Patrimonio Histórico Español, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes». Y por lo que se refiere al artículo 42.1 a) ya vimos al analizar el IBI <sup>103</sup> cómo entre los fines análogos a que hace referencia el artículo se encuentran aquellos que vayan dirigidos al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

Los problemas, a nuestro juicio, no se plantearían con aquellas entidades a que hace referencia el artículo V del AAE, ya que las mismas siempre que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los mismos beneficios de que gozan las entidades benéficas o de utilidad pública. Esos fines vienen a coincidir con los recogidos en el artículo 42.1 a), con lo que en principio el único problema no vendría dado por la actividad que realiza sino por el reconocimiento por la autoridad com-

<sup>102</sup> *Ibid.*, núm. 5.365-H, de 17 de junio de 1997.

<sup>103</sup> *Vid.* p. 278.

petente de que efectivamente se realizan esas actividades, problema que abordaremos más adelante. La cuestión se plantea, por tanto, con aquellas entidades eclesiásticas del artículo IV o V que realizan actividades que no son propias de las mismas pero que debido a su carácter lucrativo les ayudan a conseguir aquellos fines que les son propios.

Para Lovelle, en este sentido, habría que aplicar el criterio seguido en el artículo 3.3 del Real Decreto 765/1995 por el que «se considerará que existe coincidencia con el objeto o fin de la entidad en las actividades accesorias o subordinadas, vinculadas a la realización de la actividad principal». Según esto, «la Ley no exige que el objeto social o finalidad específica sea, en sentido estricto y con total identificación, alguno de los contemplados en el artículo 42.1 a), sino que se trate de entidades contempladas en la ley, que lleven a cabo alguna de las actividades comprendidas en dicho artículo»<sup>104</sup>.

También en esa línea se manifiesta Camarasa, para el que «del estudio conjunto del régimen jurídico de la Ley... se deriva que lo que determina que una persona jurídica sea objeto del estatuto jurídico tributario previsto en esta Ley y, consecuentemente, sea calificado como “Entidad sin fines lucrativos”, es el cumplimiento de los requisitos que a estos efectos se establecen en la Ley, sin que sea obstáculo que la entidad realice actividades lucrativas»<sup>105</sup>.

En definitiva, para estos autores está justificado el que las entidades, a pesar de realizar actividades lucrativas, puedan estar adscritas al régimen previsto para las entidades sin fines lucrativos, algo que no nos parece adecuado. A nuestro juicio, el problema es determinar qué volumen de negocio ha de ser el permitido para que no se pueda considerar que son entidades con una actividad predominantemente comercial. Podemos entender la exención de este impuesto siempre que el posible beneficio que obtiene una entidad eclesiástica, con la realización de esa actividad, sirva para cubrir los gastos que se generan con la misma, pero sólo eso. El que una entidad pueda obtener beneficios económicos con la realización de una actividad, sin que utilice éstos en intentar mejorar aquellos servicios que está dando, nos hace

---

<sup>104</sup> *Los impuestos locales...*, cit., pp. 16-17.

<sup>105</sup> J. CAMARASA CARRILLO, *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Marcial Pons, Madrid, 1998, p. 52.

suponer que podrían llegar a acogerse bajo este régimen de beneficios fiscales auténticas empresas comerciales.

No estamos, por tanto, en contra de la exención del IAE en el caso de un convento que para asegurar su subsistencia como tal tenga una actividad comercial de repostería. Sí creemos que se desvirtúa el espíritu de la Ley cuando los beneficios de una empresa cuyo titular es una entidad eclesiástica, se dedican a labores de proselitismo. De alguna forma entendemos que el Estado, mediante el establecimiento de estos beneficios fiscales y su posterior reconocimiento a estas entidades, estará financiando esta labor proselitista. Por ello conviene que el Estado aclare qué se ha de entender por actividad benéfica.

En cuanto al procedimiento que se ha de seguir para lograr la exención de este impuesto, se regula en el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, y es distinto según la entidad sea una de las señaladas en el artículo IV o V del AAE. En el caso de las entidades del artículo IV, para el disfrute de los beneficios fiscales deberán dirigirse: «1.º Si la exención que se pretende afecta a una actividad que tributa por cuota municipal, al Ayuntamiento correspondiente»<sup>106</sup>. Además tendrán que acreditar su personalidad como entidades religiosas y «se acompañará copia de la documentación a que se refiere el apartado 1 del artículo 2.º»<sup>107</sup>, acreditando su presentación ante la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado el domicilio fiscal de la entidad», de manera que la falta de alguno de estos requisitos puede suponer la denegación del reconocimiento de estos beneficios fiscales<sup>108</sup>. Se necesitará también

<sup>106</sup> Artículo 4.1 b) del RD 765/1995, de 5 de mayo.

<sup>107</sup> «Para el disfrute de los beneficios fiscales... deberán dirigirse, acreditando su condición, a la Delegación de la Agencia Estatal de Administración Tributaria en cuya circunscripción esté situado su domicilio fiscal, una vez inscritas en el Registro administrativo correspondiente o declaradas de utilidad pública en el caso de las asociaciones. A tal efecto, deberán presentar escrito al que, junto a los datos de identificación de la entidad, denominación, número de identificación fiscal y domicilio, se acompañarán los siguientes documentos: a) Certificación del protectorado del que la fundación depende o del Ministerio de Justicia e Interior, en el caso de las asociaciones, en el que se acredite su inscripción en el Registro correspondiente y se describa la naturaleza y fines de la entidad según sus estatutos; b) Memoria en la que se detalle el cumplimiento de los requisitos especificados en el artículo 42 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y la forma en que van a cumplirse...»

<sup>108</sup> Ejemplo de ello es la STSJ de Galicia de 13 de junio de 1997 (JT, 1997/II, 739)

para la concesión o denegación de la exención un informe técnico previo, previsto en el artículo 92.2 de la LRHL, que «será evacuado por la Dirección General del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria o por las Delegaciones de la Agencia Estatal de Administración Tributaria... el plazo previsto para la emisión de dicho informe será de tres meses contados desde la presentación de la documentación»<sup>109</sup>, si bien no necesitarán aportar copia de su escritura de constitución y estatutos.

En el caso de las entidades comprendidas en el artículo V del AAE, siempre «que posean participaciones mayoritarias en sociedades mercantiles, deberán acreditar ante el Ministerio de Economía y Hacienda su existencia, así como que la titularidad de las mismas coadyuva al mejor cumplimiento de los fines recogidos en el artículo 42.1 a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y no supone una vulneración de los principios fundamentales de actuación de las entidades mencionadas. La acreditación se efectuará, cuando se disponga de tales participaciones, en la forma prevista en el artículo 1.º de este Real Decreto, con la única peculiaridad de que el escrito se dirigirá al departamento de Gestión Tributaria de la Agencia Estatal de Administración Tributaria a través de la autoridad eclesiástica de que dependan las entidades obligadas a efectuar dicha acreditación»<sup>110</sup>. Estas entidades religiosas no aplicarán directamente estos beneficios fiscales del título II sino una vez que hayan cumplido con los trámites arriba mencionados y los que a continuación se detallan.

En todo caso, estas entidades, ya tengan participación en sociedades mercantiles o no, en cuanto a la documentación que deberán presentar ante la Administración Tributaria para acreditar su condición, sustituirán la exigida por el artículo 2.1 del Real Decreto por: «a) Certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el artículo 5.º de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio; b) Certificación de la autoridad eclesiástica de la que dependan sobre su naturaleza y

---

en que se deniega la exención a un centro docente concertado ya que, en este caso, al ser un impuesto cuya exención ha de ser rogada, no se cumplieron todos los requisitos procedimentales necesarios.

<sup>109</sup> Artículo 4.4 del RD 765/1995, de 5 de mayo.

<sup>110</sup> Disposición adicional segunda, apartado 2, del RD 765/1995, de 5 de mayo.

finés así como sobre el hecho de que la entidad correspondiente le rinde cuentas»<sup>111</sup>.

En el supuesto de las entidades del artículo IV y V del AAE, el Ayuntamiento dictará resolución motivada y una vez efectuada la acreditación no será preciso reiterarla salvo que se modifiquen las circunstancias que justificaron la exención, siendo así que a efectos de lo previsto en este Reglamento se entenderán como autoridades competentes para expedir las certificaciones necesarias, «en el caso de la Iglesia católica, con carácter general, el Obispo de la Diócesis correspondiente al lugar donde se encuentre domiciliada la entidad. Cuando se trate de la Santa Sede, el Nuncio Apostólico en Madrid, en el caso de la Conferencia Episcopal, el Presidente de la misma, y cuando se trate de Ordenes, Congregaciones e Institutos de vida consagrada de derecho pontificio, el Superior o Superiora Provincial de quien dependen»<sup>112</sup>.

Pero como ya vimos, no basta con cumplir los requisitos del artículo 42.1 a) para poder gozar de estos beneficios fiscales sino que además, tal y como señala el artículo 58.2 de la LRHL, esas actividades no pueden generar competencia desleal y sus destinatarios han de ser colectividades genéricas de personas. En este punto se aplicará la Ley 3/1991, de 10 de enero, sobre Competencia Desleal, en la que se contemplan aquellas actuaciones por parte de las entidades que puedan colocarlas en una situación de ventaja ilícita frente al resto de sus competidores. La cláusula general establece que «se reputa desleal todo comportamiento que resulte objetivamente contrario a las exigencias de la buena fe»<sup>113</sup> y en este sentido, como apunta Lovelle, «la Agencia Tributaria viene concediendo la exención cuando la actividad que constituya el objeto de la explotación económica concreta se dirija a sectores de población o a materias específicas que no tengan garantizadas suficientemente su cobertura por el resto de operadores económicos que concurren en el mercado... o si se realiza en condiciones económicas regladas... ya que, en tal caso, entiende que no es posible hablar de factores de discriminación injustificados»<sup>114</sup>.

---

<sup>111</sup> *Ibid.*, apartado 3.

<sup>112</sup> *Ibid.*, apartado 6.

<sup>113</sup> Artículo 5º de la Ley 3/1991, de 10 de enero.

<sup>114</sup> *Los impuestos locales...*, cit., p. 18.

En este punto es de interés la situación que genera la actividad educativa y toda la relacionada con la enseñanza de determinadas entidades eclesíásticas. La cuestión se traslada a aquellas congregaciones religiosas que son titulares de residencias de estudiantes, y que entienden que son merecedoras de los beneficios fiscales que recoge la Ley por entender que la actividad que realizan coincide con el objeto o finalidad de la entidad en los términos recogidos en el artículo 58.2 de la Ley 30/1994. El reconocimiento de que efectivamente se produce una coincidencia entre la actividad desarrollada por esas entidades y los fines a que se refiere el artículo 58.2 corresponde a la Administración y, en ese sentido, en algunos casos ésta es renuente a reconocer la exención de este impuesto a dichas entidades. Así, por ejemplo, el Ayuntamiento de Valencia ha denegado en numerosas ocasiones la exención a diferentes residencias de estudiantes cuyo titular y propietario era una entidad religiosa <sup>115</sup>.

El motivo para este Ayuntamiento no es otro que el de que «la actividad de Residencia de Estudiantes no coincide con el objeto o finalidad de la entidad en los términos del artículo 58.2 de la Ley 30/1994, entendiendo por tal aquella que persiga el cumplimiento de los fines contemplados en el artículo 42.1 a), no genere competencia desleal y sus destinatarios sean colectividades genéricas de personas, ya que dicha actividad se ejerce en las mismas condiciones que la prestada por el resto de entidades de su respectivo sector económico, va dirigida al mismo tipo de destinatarios, ni es una actividad que no tenga garantizada su cobertura en el mercado por lo que la concesión de beneficios fiscales supondría introducir un factor injustificado de discriminación en el juego de la libre competencia al otorgarse una posición ventajosa en el mercado frente a sus competidores» <sup>116</sup>.

Ahora bien, si dicha actividad coincide con el objeto o finalidad de la entidad no habría ningún problema para que ésta gozase de este tipo de beneficios fiscales. En ese sentido se manifiesta la sentencia

---

<sup>115</sup> Baste como ejemplo citar algunas de las resoluciones de la Alcaldía de Valencia. Así, resolución núm. 2.784-H, de 2 de abril de 1997, 3.494-H, de 25 de abril de 1997, o 6.120-H, de 8 de julio de 1997.

<sup>116</sup> Resolución de Alcaldía de Valencia, núm. 4.385, de 19 de agosto de 1997, en respuesta al recurso presentado por la Congregación de Religiosas de María Inmaculada frente a la resolución 2.784-H denegatoria de la exención del IAE a una Residencia de Estudiantes de su propiedad.

del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 2 de octubre de 1996<sup>117</sup>. Para este Tribunal, «entre los fines previstos en los artículos 2.4 y 42.1 a) de la Ley 30/1994 se encuentran... los de asistencia social y educativos. Pues bien, si nos remitimos a los estatutos de la Congregación de Esclavas del Sagrado Corazón de Jesús, fundada en Madrid en 1877, el artículo 2.º, dentro del capítulo primero, relativo al objeto y fin de la Congregación, establece que “para realizar la acción apostólica de educación en la fe, el Instituto desde sus orígenes se dedica al apostolado en: ... Residencias de estudiantes, empleadas y obreras, que tienen por objeto ayudar a los jóvenes a vivir de acuerdo con los principios religiosos cristianos y a insertarse en la sociedad responsablemente”. En consecuencia no puede desconocerse que la Congregación actora se enmarca en los fines previstos en los artículos 2.4 y 42.1 a) de la Ley 30/1994».

Pero además, frente a la pretensión del Ayuntamiento de Burgos de denegación de la exención como consecuencia del surgimiento de un problema de competencia desleal frente a otras residencias, el Tribunal argumenta que «no puede pretenderse que el reconocimiento de la exención interesada engendra competencia desleal con relación a otras residencias de estudiantes en cuanto por un lado dicha exigencia ha de entenderse referida a la actividad en sí desempeñada, y por otro es la propia Ley 30/1994 al pretender “incentivar” determinadas actividades la que originaría —en su caso— el privilegio inherente de cualquier manera a la actividad de fomento cual la aquí perseguida».

En cuanto a la exención del IAE para otras confesiones religiosas, sólo cabe si han suscrito un acuerdo con el Estado. Lo cierto es que en el artículo 83 de la LRHL nada se dice acerca de estas confesiones y únicamente podría verse aplicado este beneficio cuando cumplieren o se tratase de alguna de las entidades a que hacen referencia los apartados d) y e) de este artículo 83.1. Así pues, la única forma de determinar si efectivamente estas confesiones están exentas de este impuesto sería acudiendo a los acuerdos firmados por el Estado con las confesiones, por remisión del artículo 9.1 de la LRHL, y a la Ley 30/1994, de 24 de noviembre.

Los tres acuerdos dedican el artículo 11 a la cuestión. Existen, al

---

<sup>117</sup> JT, 1996/III, 1773.

igual que en el caso de la Iglesia católica, unos supuestos de no sujeción recogidos en los artículos 11.1 y 2 de cada uno de los acuerdos <sup>118</sup>. Pero será el artículo 11.4 y 5 de los acuerdos con la FEREDE <sup>119</sup> y la FCI <sup>120</sup> y el artículo 11.4 del Acuerdo con la CIE <sup>121</sup> los que recojan los supuestos de exenciones en el IAE. Todo ello habrá que ponerlo en relación con el artículo 58 de la Ley 30/1994 y su disposición adicional quinta, resultando que el régimen fiscal en materia de IAE de la Iglesia católica y de las confesiones que han firmado acuerdos con el Estado es prácticamente similar, de manera que lo dicho anteriormente sería también válido para estas entidades. Incluso en el texto de los acuerdos, excepto en el caso de la CIE, que lo recoge en un solo apartado, se establecen dos apartados, uno referente a las igle-

---

<sup>118</sup> Aunque difieren en su redacción en algunos puntos el texto de los tres Acuerdos, sustancialmente no existe ninguna diferencia. En este punto hemos recogido como ejemplo el texto del Acuerdo firmado entre el Estado español y la FEREDE.

Artículo 11: «1. Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE pueden recabar libremente de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir ofrendas y liberalidades de uso.

2. Tendrán la consideración de operaciones no sujetas a tributo alguno: a) Además de los conceptos mencionados en el número 1 de este artículo, la entrega de publicaciones, instrucciones y boletines pastorales internos, realizada directamente a sus miembros por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, siempre que la misma sea gratuita; b) La actividad de enseñanza de Teología en seminarios de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, destinados a la formación de ministros de culto y que impartan exclusivamente enseñanzas propias de disciplinas eclesiológicas.»

<sup>119</sup> «4. Sin perjuicio de lo previsto en los números anteriores, las Iglesias pertenecientes a la FEREDE tendrán derecho a los demás beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro, y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

5. Las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las Iglesias pertenecientes a la FEREDE y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas.»

<sup>120</sup> El texto de este artículo es prácticamente idéntico al de la FEREDE con lo que nos remitimos al mismo.

<sup>121</sup> «4. Sin perjuicio de lo previsto en los números anteriores, la Comisión Islámica de España, así como sus Comunidades miembros y las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por las mismas que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a los que se concedan las entidades benéficas privadas.»

sias<sup>122</sup> y otro a las asociaciones y entidades creadas por ellas<sup>123</sup>, en cuanto a la equiparación de todas ellas a las entidades benéficas. Al igual que ocurre en el AAE, esto responde, a nuestro entender, a la diferencia de procedimiento para pedir la exención que existe entre las distintas entidades de una confesión.

La documentación requerida a las entidades a las que hace referencia el artículo 11.4 deberá cumplir con los mismos requisitos que las del artículo IV del AAE, mientras que las entidades a que se refiere el artículo 11.5 deberán seguir los mismos pasos que las del artículo V, tal y como pone de manifiesto la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo en su apartado segundo. Además, y por lo que se refiere a todo lo previsto en ese Reglamento, «serán autoridades competentes: ... 2.º La Comisión Permanente de la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España; 3.º La Secretaría General de la Federación de Comunidades Israelitas de España; 4.º La Comisión Islámica de España»<sup>124</sup>. Esto plantea la duda, extensible por supuesto también al caso de la Iglesia católica, de si se podría desvirtuar la causa de la existencia de esta exención. Al ser las propias confesiones las que tienen que determinar si una entidad efectivamente cumple los requisitos para ser incluida dentro de las beneficiarias, se estaría sustrayendo al Estado la competencia para controlar si efectivamente dichas entidades son merecedoras de conseguir estos beneficios fiscales. Se podría dar el caso de entidades pertenecientes a una confesión que tuviesen como verdadero fin la realización de actividades empresariales pero que, en cambio, hubiesen conseguido la certificación del órgano religioso competente. Un ejemplo sería el de aquella entidad religiosa que obtiene el certificado y la autorización correspondiente por parte del órgano eclesiástico competente, y que entre sus fines establece el de dar alojamiento y manutención a sus fieles en lugares de veraneo y por un módico precio, en orden a conseguir la paz espiritual. ¿Estarán estas entidades exentas del IAE?

Por último, baste señalar que los beneficios fiscales en materia de IAE tienen un carácter rogado, de forma que se conceden a instancia de parte. En ese sentido, las confesiones con acuerdo, distintas de la

---

<sup>122</sup> *Vid.* artículo 11.4 del Acuerdo con la FEREDE.

<sup>123</sup> *Ibid.*, artículo 11.5.

<sup>124</sup> Disposición adicional segunda, apartado 6, del RD 765/1995, de 5 de mayo.

católica, todavía son reacias a pedir este reconocimiento. La falta de desarrollo de los acuerdos en materia de tributación local es algo que no se ha llevado a cabo hasta hace poco tiempo, y que es en estos momentos cuando alguna de las entidades de estas confesiones está empezando a pedir a la Administración el reconocimiento de los beneficios fiscales en el IAE.

### **c) El impuesto de construcciones, instalaciones y obras**

Es éste un impuesto, creado a raíz de la entrada en vigor de la LRHL, que no sustituye ni absorbe a otros impuestos preexistentes y que tampoco tiene antecedentes en nuestro Derecho. Precisamente este carácter novedoso será lo que haga que este impuesto plantee tantos problemas para la doctrina en orden a la determinación de la naturaleza jurídica del mismo. Cuestión importante si tenemos en cuenta los efectos que se derivarán de su caracterización bien como impuesto directo, indirecto o su encuadramiento dentro de las tasas.

La LRHL establece en su artículo 101 que se trata de «un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición». La Ley no señala si nos hallamos ante un impuesto o no. Simplemente se refiere al mismo como un tributo, eso sí indirecto, lo que plantea la necesidad de aclarar la naturaleza jurídica del mismo.

Para Cors, el artículo 101 configura el ICIO como un impuesto indirecto, lo que «ha provocado una cierta reacción en el ámbito doctrinal... ahora bien, ... tanto cabe la afirmación económica que estamos ante un impuesto indirecto, como la calificación jurídica que es un impuesto directo, al no contemplarse la repercusión legal a un tercero»<sup>125</sup>. De la misma opinión es Álvarez, para el que «la propia estructura del ICIO parece abonar la idea de que se trata de un impuesto sobre el gasto... por tanto... podría calificarse como indirecto,

---

<sup>125</sup> J. F. CORS MEYA, «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», en J. Ferreiro Lapatza (dir.), *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Marcial Pons-Diputació de Barcelona, Madrid, 1993, pp. 840-841.

siempre desde el punto de vista económico, puesto que jurídicamente... no se contempla la posibilidad legal de repercutir el impuesto a una tercera persona ajena a la relación jurídico tributaria»<sup>126</sup>. Como se desprende de estas dos opiniones, no se afirma si se trata de un impuesto directo o indirecto, pero lo que sí parece que no ponen en duda es su naturaleza de impuesto.

El artículo 26.1 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (LGT), señala que «los tributos se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos». En la letra a) de este mismo artículo 26.1 se dice que «las tasas son tributos cuyo hecho imponible consiste en la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien a los sujetos pasivos, cuando concurren las dos siguientes circunstancias: a') que sean de solicitud o recepción obligatoria por los administrados; b') que no puedan prestarse o realizarse por el sector privado por cuanto impliquen intervención en la actuación de los particulares o cualquier otra manifestación del ejercicio de autoridad o porque, en relación a dichos servicios, esté establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente», y en su letra c) afirma que «son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gasto de la renta».

Lo que queremos poner de manifiesto es que en el caso de que estemos ante un impuesto, como parece que defiende la doctrina, éste deberá ser exigido sin contraprestación, ya que si no nos encontraríamos con que se trata de una tasa. Y por contraprestación se ha de entender una actuación de la Administración, con lo que no parece que nos hallemos frente a este tipo de tributo.

Si excluimos la posibilidad de caracterizar el ICIO como tasa, habrá que determinar si estamos ante un impuesto directo o indirecto. La cuestión estriba en que en el caso de que sea un impuesto indirecto, se plantearía, tal y como señala Blanco, «el problema de su legalidad

---

<sup>126</sup> F. ÁLVAREZ ARROYO, *El Impuesto Municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi editorial, Pamplona, 1996, pp. 48-49.

en el orden internacional en tanto que la normativa comunitaria impide la existencia de otros impuestos indirectos distintos del impuesto sobre el valor añadido»<sup>127</sup>.

Pero si la determinación de la naturaleza de este tributo plantea no pocas disquisiciones doctrinales, ello es, en parte, debido a la posibilidad de obtener beneficios fiscales por parte de los sujetos pasivos. Blanco sostiene que «este impuesto no es otra cosa que una sobreimposición de las actividades de construcción que... también resultan gravadas por el IAE, razón por la cual no habría inconveniente en aplicar las mismas exenciones que recoge el artículo 83.1 b) de la LRHL»<sup>128</sup>. Álvarez, por su parte, sostiene que al existir ya una tasa por licencia de obras, «la supervivencia de la tasa, tras la creación del impuesto, supone un atentado al principio de capacidad económica pues estamos ante una sobreimposición excesiva sobre una misma materia imponible... el mantenimiento de la tasa... no debería subsistir por más tiempo... la suficiencia financiera parece exigir el impuesto en lugar de la tasa, pero no los dos si no se quiere infringir otros principios constitucionales»<sup>129</sup>.

Incluso los propios tribunales de justicia no se ponen de acuerdo con respecto a si puede este impuesto ser exigido cuando el sujeto pasivo está obligado al pago de una tasa por licencia de obras. En este sentido hay dos posturas claramente diferenciadas. Por un lado, el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, en sentencias de 5 de febrero de 1997<sup>130</sup> y 19 de abril de 1997<sup>131</sup>, señala la improcedencia de la exigencia del ICIO y de la tasa por licencia de obras al referirse materialmente a un mismo hecho imponible. De otro lado, el Tribunal Superior de Justicia de Aragón, en sentencia de 21 de junio de 1997<sup>132</sup>, y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía de 16 de septiembre de 1997<sup>133</sup> niegan la duplicidad impositiva que supondría

<sup>127</sup> *Cooperación del Estado...*, cit., p. 729.

<sup>128</sup> M. BLANCO, «La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos», en *Revista de Hacienda Autónoma y Local*, vol. XX, núm. 58, (1990), p. 111.

<sup>129</sup> *El Impuesto Municipal...*, cit., pp. 50-51.

<sup>130</sup> *JT*, 1997/I, 447.

<sup>131</sup> *JT*, 1997/II, 650.

<sup>132</sup> *JT*, 1997/II, 902.

<sup>133</sup> *JT*, 1997/II, 1122.

el ICIO y la tasa por licencia de obras y, en consecuencia, estiman la compatibilidad de ambos tributos.

Aun así, no creemos que puedan ser estos razonamientos los adecuados para pedir la exención o no de este impuesto, sino que es en la propia regulación del impuesto donde habrá que buscar esta posibilidad de aplicar el beneficio fiscal de la exención a determinados sujetos pasivos. Así, la Ley 5/1990, de 29 de junio, de Medidas urgentes en materia presupuestaria, financiera y tributaria estableció una exención respecto de aquellas obras que realizasen las entidades públicas<sup>134</sup>.

Por lo que se refiere a las entidades confesionales, no se recoge ni en la LRHL ni en normativa posterior a ésta ninguna posibilidad de exención por parte de estas entidades del pago de este impuesto. Ahora bien, el artículo 9.1 de la Ley establece que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de Ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales», lo que supondrá que se «concede plena validez a las exenciones que se deriven de la aplicación de los Tratados Internacionales... incluso las exenciones de carácter genérico reconocidas en Convenios internacionales con anterioridad a la entrada en vigor de la LRHL... siempre que tales beneficios fuesen predicables en relación con el impuesto que nos ocupa»<sup>135</sup>.

En los acuerdos con confesiones distintas de la católica no hay referencia alguna a la posibilidad de exención del pago de este impuesto. Sin embargo, en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, en su artículo IV.1 b), se reconoce una «exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio»,

---

<sup>134</sup> «Se exime del pago del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sean dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales, que estando sujetas al mismo, vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación.

Respecto de la exención a que se refiere el párrafo anterior, no será de aplicación lo previsto en el apartado 2 de la disposición adicional novena, en relación con el apartado 2 del artículo 9.º, ambos de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales».

<sup>135</sup> ÁLVAREZ ARROYO, *El Impuesto Municipal...*, cit., p. 141.

y es precisamente la indefinición en cuanto a qué tipo de impuesto es el ICIO lo que nos lleva a pensar en la posibilidad de que las entidades de la Iglesia católica recogidas en este artículo puedan estar exentas del pago de este impuesto.

Ésta es la opinión mantenida en las sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 24 de marzo de 1993 y la de 14 de mayo de 1996<sup>136</sup>. Lo que el Tribunal va a poner de manifiesto es que cada vez es más difícil encuadrar los nuevos impuestos que regula nuestra legislación en las clasificaciones clásicas, con lo que no hay que descartar que el ICIO se encuadre dentro de las exenciones genéricas que a favor de la Iglesia católica se encuentran en el artículo IV.1 b). Y así la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 14 de mayo de 1996, recogiendo la doctrina expuesta por la sentencia de 24 de marzo de 1993, señala al enjuiciar la construcción de un templo que «el impuesto examinado encajaría en una figura tributaria mixta entre renta y patrimonio... gravaba la renta que afloraba en el sujeto pasivo y se transformaba en patrimonio, no obstante este carácter mixto no impide que se le encuadre... en el Concordato, máxime cuando no alcanza la excepción del párrafo segundo del apartado b)... sin que ello suponga una interpretación analógica de un beneficio fiscal prohibida por el artículo 24.1 de la Ley General Tributaria».

Ahora bien, no es menos cierto que en el propio texto del AAE, en su artículo VI, así como en el protocolo adicional, señalaba que en el caso de que se produjese una modificación sustancial del sistema tributario, las partes firmantes del Acuerdo concretarían tanto los beneficios fiscales como los supuesto de no sujeción. No cabe duda de que se trata de un impuesto de nueva creación y que el AAE no recoge el mismo. Por ello entendemos, a diferencia del tribunal, que no cabría realizar una interpretación tan genérica de las exenciones a que tiene derecho la Iglesia católica. Más bien pensamos que debería producirse una modificación del texto del Acuerdo que prevea la posibilidad de exención. Ésta creemos que es la solución más adecuada, ya que en el supuesto de que se produzca una reforma tributaria, como es el caso, se habrá de revisar siempre el texto de aquellos convenios que sean afectados por tal modificación a fin de poder adecuar dicha reforma al espíritu que llevó a la consecución de aquel Acuerdo.

---

<sup>136</sup> JT, 1996/II, 715.

Ya el Consejo de Estado lo puso de manifiesto al ser consultado acerca de la naturaleza de este impuesto y la posibilidad de exención en el pago del mismo de determinados entes de la Iglesia católica. Este alto órgano consultivo recogió unas consideraciones formuladas por el Ministerio de Economía y Hacienda el 11 de julio de 1996, a petición de aquél, en las que se hacía notar que no existe ninguna referencia expresa en el AAE a una posible exención del pago del ICIO o una no sujeción y que tampoco cabía deducir que estuviese implícito ya que se trataba de un tributo sobre el gasto y no se trataba tampoco de un impuesto real o de producto.

Según todo esto, «desde la perspectiva del artículo IV.1 b) ... puede fundadamente sostenerse... la no procedencia de la exención... pero... el criterio contrario a la exención estaría condicionado... en tanto no tenga lugar el acuerdo de concreción de referencia por el que se declare, en su caso, que las entidades religiosas mencionadas, gozan de exención en el ICIO. Esta posibilidad comporta un *prius* que... debiera ser esclarecido preferentemente»<sup>137</sup>. Y es que «es una exigencia del... Acuerdo... que la determinación de los beneficios fiscales, exenciones tributarias, y supuestos de no sujeción, se haga bilateralmente... por todo lo antedicho, el Consejo de Estado entiende que la referida concreción de si el ICIO... se encuentra comprendido en las exenciones... debe hacerse por acuerdo de ambas partes, bilateralmente, y conforme a los principios previamente pactados en el... Acuerdo»<sup>138</sup>.

Evidentemente, esta solución que parecería la más justa y adecuada a Derecho es precisamente la de más difícil articulación práctica. No podemos olvidar que para que pueda haber una negociación, las dos partes han de querer o tener esa intención. Y no parece que por parte de la Administración exista un interés en reconocer este beneficio fiscal a las entidades religiosas. En primer lugar, porque son las entidades locales las que a través de este tipo de impuestos nutren las arcas municipales, con lo que si se produjese un reconocimiento de la exención verían mermadas sus fuentes de ingreso. En segundo lugar, porque si se reconociese a la Iglesia católica este beneficio fiscal, reconocimiento que tendría que venir vía legislativa o a través de la modificación del AAE mediante su inclusión en el mismo, no habría

<sup>137</sup> Dictamen del Consejo de Estado de 25 de julio de 1996, cit.

<sup>138</sup> *Ibid.*

motivos para no reconocer también el mismo al resto de confesiones religiosas que han firmado acuerdos con el Estado ya que es éste el espíritu que informa la legislación estatal con respecto al régimen fiscal de las confesiones religiosas, la búsqueda de la igualdad.

**d) El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana**

Este impuesto ha venido a sustituir, tal y como reza la Exposición de Motivos de la LRHL, al impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos teniendo la misma naturaleza de aquél. El artículo 105 será el que defina este impuesto como «un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos». Se trata, en definitiva, de un impuesto que viene a redefinir el antiguo arbitrio municipal de plusvalías<sup>139</sup>.

Dentro de la materia que nos ocupa, estarían exentos del pago de este impuesto, entre otros, «las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes»<sup>140</sup> y «las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales»<sup>141</sup>. Esto supone que tanto los entes de la Iglesia católica como los de otras confesiones religiosas podrán en determinados casos gozar de estos beneficios fiscales. La Iglesia católica a través de la aplicación del AAE y el resto de confesiones religiosas con acuerdo, como consecuencia del régimen que se les reconoce en éstos y que las equipara a las entidades benéficas.

En el caso de las confesiones acatólicas que hubiesen firmado un acuerdo con el Estado<sup>142</sup>, como consecuencia de lo establecido en el

<sup>139</sup> En este sentido vid., *Curso de Derecho Financiero...*, cit., pp. 701-702.

<sup>140</sup> Artículo 106.2 c) de la LRHL.

<sup>141</sup> Artículo 106.2 e) de la LRHL.

<sup>142</sup> Se trata de un requisito básico para el Estado. Si no hay una firma de un Acuerdo con la confesión religiosa de que se trate no habría posibilidad de que la misma estuviese exenta del pago de este impuesto. En este sentido se pronuncia la STS 21 de junio de 1996, recogida en el *Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi* (A: 4967) al señalar que «las alegaciones del recurrente acerca del principio de no discriminación y de equiparación

artículo 11 de sus respectivos acuerdos, tanto éstas como sus entes van a gozar de la exención del pago de este impuesto siempre que sean reconocidas como entidades benéficas o benéfico-docentes. Pero esta exención será posible sólo una vez que el acuerdo que esta entidad haya firmado entre en vigor, ya que no se reconocerán efectos retroactivos al mismo <sup>143</sup>. Una vez que estos acuerdos han entrado en vigor, el régimen de beneficios fiscales establecido para estas confesiones será el mismo del que disfruta la Iglesia católica.

Por lo que se refiere a ésta, si acudimos al AAE nos encontramos con que en su artículo IV d) establece que para todos aquellos entes eclesiásticos enumerados en el artículo IV.1 existe una «exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra a) de este artículo». Hay que tener en cuenta que la firma del acuerdo se realizó cuando todavía no estaba en vigor la LRHL, con lo que la legislación aplicable era la antigua Ley de Haciendas Locales. Eso suponía que se reconocía una exención en el pago de la tasa de equivalencia pero nada se decía del pago del «impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, impuesto que se devenga en el momento de su transmisión... y sobre el cual veda toda aplicación por analogía el artículo 24.1 LGT» <sup>144</sup>.

Incluso una OM de 4 de octubre de 1985, referente a la aplicación de las tasas locales a entidades eclesiásticas, especificaba que en relación al régimen aplicable al impuesto sobre incremento de valor de los terrenos, precedente del impuesto que ahora estudiamos, «se le ha concedido la exención en su modalidad periódica, decenal, o de antigua tasa de equivalencia y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes». Esto suponía que no se producía una exención total del pago ya que subsistía la modalidad instantánea de este impuesto, que no era otra que el impuesto sobre el incremento del valor de los te-

---

a la Iglesia católica en cuanto a la exención pretendida chocan con la indubitada exigencia legal de que tales beneficios fiscales aparezcan reconocidos en un Acuerdo a tal efecto». Esta argumentación del Tribunal es lo que nos hace abundar en la idea ya puesta de manifiesto al inicio de este trabajo. Únicamente aquellas confesiones con acuerdo con el Estado pueden ser beneficiarias de este tipo de beneficios fiscales.

<sup>143</sup> Vid. STSJ de Valencia de 11 de noviembre de 1994 (*JT*, 1994/III, 1442).

<sup>144</sup> Sentencia de la Audiencia Nacional de 23 de febrero de 1994 (*JT*, 1994/I, 89).

rrenos. Mientras existía para las entidades del artículo IV del AAE una exención al pago de la tasa de equivalencia, tributo que se giraba como consecuencia de la propiedad de un inmueble en el tiempo, en el caso de que esas entidades transmitiesen ese inmueble se verían obligadas al pago de un tributo que no era otra cosa que la modalidad instantánea de la tasa a que hemos hecho referencia.

Ahora bien, la antigua legislación referente al impuesto precedente del que ahora estudiamos establecía la exención del pago del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos también a aquellas entidades de la Iglesia católica que tuvieran la consideración de entidades benéficas o benéfico-docentes, con lo que se producía el hecho de que las entidades recogidas en el artículo V del AAE tenían mayores beneficios fiscales que las enumeradas en el artículo IV. Para evitarlo, el Ministerio de Economía y Hacienda dictó una OM de 29 de julio de 1983 en la que se establecía 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». Así el Estado aplicará el mismo régimen también a las entidades que, en aplicación del artículo IV *d*), solo estaban exentas del pago de la tasa de equivalencia <sup>145</sup>.

Con la entrada en vigor de la LRHL, que modificaba este impuesto, las exenciones al pago del mismo se verán recogidas en el artículo 106.2 *c*) y *e*), lo que significará que nada va a cambiar. Aplicando el AAE y la OM de 29 de julio de 1983 tanto las entidades del artículo IV como las del artículo V se verán exentas del pago de este impuesto. La única cuestión es determinar qué se ha de entender por entidades benéficas o benéfico-docentes y qué bienes son los exentos del pago de este impuesto, si todos o sólo aquellos que estén efectivamente afectos a fines benéficos.

---

<sup>145</sup> En ese sentido se manifiestan la Sentencia de la Audiencia Nacional de 26 de octubre de 1993 (*JT*, 1993/II, 1193); STSJ de Madrid de 19 de marzo de 1994 (*JT*, 1994/I, 450); STSJ del País Vasco de 28 de marzo de 1994 (*JT*, 1994/I, 320); STSJ del País Vasco de 2 de noviembre de 1994 (*JT*, 1994/III, 1425); STSJ de Murcia de 15 de junio de 1995 (*JT*, 1995/II, 753); STSJ de Andalucía de 18 de septiembre de 1995 (*JT*, 1995/II, 1155). Estas sentencias recogen la doctrina del Tribunal Supremo puesta de manifiesto en la STS de 26 de noviembre de 1991 (A: 8772) y STS de 9 de abril de 1992 (A: 3288).

El primer problema se plantea en cuanto a si aquellos terrenos que son objeto de la exención han de dedicarse o no a fines benéficos o si por el contrario pueden ser dedicados a cualquier otra actividad. En ese sentido, el Tribunal Supremo al aplicar la antigua Ley de Haciendas Locales resaltaba que para acogerse a la exención de este impuesto habían de concurrir tanto el elemento objetivo, que fuese titular del bien la Iglesia católica, como el subjetivo, que dichos bienes estuviesen afectos bien al culto bien a fines benéficos o benéfico-docentes y de un modo permanente<sup>146</sup>. Posteriormente, el Real Decreto 3250/1976 no exigió la necesidad de que estos terrenos estuviesen efectivamente afectos a servicios de beneficencia o que lo estuviesen de manera permanente<sup>147</sup>, se trataba de una exención de carácter eminentemente subjetivo y esa es precisamente la característica que va a tener también este impuesto, para los tribunales<sup>148</sup>, en la nueva redacción dada por la LRHL.

El segundo problema lo plantea el determinar cuándo estamos ante una entidad benéfica o benéfico-docente. En principio el término no ofrece lugar a equívocos, el problema se plantea cuando de la lectura del artículo V del AAE se deriva el que las entidades a que hace referencia dicho artículo no han de ser necesariamente entidades con actividades benéficas, tal y como nosotros las entendemos<sup>149</sup>, sino que se pueden dedicar a otra serie de actividades como las religiosas<sup>150</sup>

<sup>146</sup> STS de 16 de julio de 1994 (A: 6592); STS de 21 de noviembre de 1994 (A: 8718); y STS de 5 de mayo de 1995 (A: 3662).

<sup>147</sup> En este sentido se expresan la STS de 5 de mayo de 1995 y las STSJ de Madrid de 5 de diciembre de 1992 (*JT*, 1992/638); STSJ de Madrid de 8 de enero de 1993 (*JT*, 1993/I, 38); STSJ de Andalucía de 18 de septiembre de 1995 (*JT*, 1995/II, 1155); pero es que además, el hecho de que una entidad benéfico-docente exija el cobro por la utilización de sus instalaciones no va a suponer tampoco la pérdida del beneficio fiscal ya que como pone de manifiesto el Tribunal Supremo en STS de 6 de febrero de 1997 (A: 779), «es evidente que resulta superfluo el requisito adicional, el de la gratuidad del servicio».

<sup>148</sup> STSJ de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 1996 (*JT*, 1996/II, 764).

<sup>149</sup> Un ejemplo es la entidad Asociación Casa de Misericordia de Avila, que dedicándose a la asistencia de ancianos carentes de recursos económicos, se le reconoció en STST de Castilla y León de 16 de mayo de 1997 (*JT*, 1997/II, 1013) la exención al pago del impuesto dado su carácter benéfico. También el TS en la sentencia de 6 de febrero de 1997 entendió que un Colegio Mayor podía ser entidad benéfico-docente independientemente de que dicho Colegio no fuese gratuito ya que si ostenta dicha condición «resulta superfluo el requisito adicional, el de la gratuidad del servicio».

<sup>150</sup> STSJ de Castilla-La Mancha de 27 de marzo de 1996 (*JT*, 1996/I, 275).

siendo equiparadas en su régimen a las entidades benéficas privadas <sup>151</sup>. Esto supone que para el legislador estatal, hay una similitud entre las entidades benéficas privadas y aquellas entidades de la Iglesia católica que realizan actividades que no serían propiamente benéficas como por ejemplo actividades de carácter religioso, lo que significa, una vez más, que el Estado entiende como entidad benéfica a aquella que se dedica al culto o a actividades religiosas. Esto puede llevar en determinados casos a situaciones que pueden desvirtuar esta exención. Que el Estado equipare automáticamente a las entidades que realizan actividades religiosas con las benéficas supone que ya no está en manos de la Administración el controlar que esto sea efectivamente así, algo que ya planteábamos al hacer referencia al IAE. Es la confesión que ha firmado un acuerdo con el Estado la que determina qué entidades son las que van a acogerse al régimen de beneficios fiscales, lo que podría llevar a que determinados entes puedan estar encubriendo actividades puramente urbanísticas y que se estén beneficiando de esta exención.

Por último, baste señalar que la entrada en vigor de la Ley 30/1994 no supondrá, por lo que se refiere a este impuesto, ningún cambio en cuanto a lo que su régimen de aplicación se trata. Parece ser que el legislador no ha considerado necesario modificar las normas reguladoras de este impuesto por entender que la exención del artículo 106.2c) era suficiente en lo que a instituciones benéficas o benéfico-docentes supone. Ahora bien, como pone de manifiesto Jiménez Díaz, esto plantea el problema de que hay que «buscar la inclusión de las entidades sin fines de lucro dentro de esas categorías» <sup>152</sup>, ya que no todas las entidades eclesiásticas sin fin de lucro son entidades benéficas.

#### e) El impuesto sobre vehículos de tracción mecánica

Este impuesto creado por la LRHL ha venido a sustituir al hasta ese momento vigente impuesto municipal sobre circulación de

---

<sup>151</sup> En principio estas entidades eclesiásticas que tienen la calificación de benéficas bastará que aporten una certificación de tal carácter para conseguir la exención. Y es que, como ya hemos apuntado, esta exención será de carácter eminentemente subjetivo de manera que gozarán de ella aquellas instituciones que tengan simplemente esta calificación de benéficas o benéfico-docentes.

<sup>152</sup> A. JIMENÉZ DÍAZ, «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», *Impuestos*, I, (1995), p. 295.

vehículos, recogido en el texto refundido de 1986. Se trata de un «tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría»<sup>153</sup>. Es un impuesto en el que no nos detendremos ya que en ningún momento establece exención alguna específica respecto de las entidades eclesiásticas.

Tampoco la Ley 30/1994 ha considerado la posibilidad de seguir manteniendo la exención que existía en el antiguo impuesto municipal sobre circulación de vehículos para aquellos que estaban adscritos a las instituciones benéficas o benéfico-docentes cuando tuviesen como misión el cumplimiento de los fines de éstas. Se trata, por tanto, de un tributo local que no reconoce la posibilidad de exención del pago del mismo a ninguna confesión religiosa como tal.

#### f) Tasas

Son los artículos 20 a 27 de la LRHL los que regulan el régimen jurídico general de las tasas cuyo hecho imponible consiste en «la prestación de un servicio público o la realización de una actividad administrativa de competencia local que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo, cuando, en todo caso, concurren las circunstancias siguientes: *a)* Que sean de solicitud o recepción obligatoria; *b)* Que no sean susceptibles de ser prestados o realizados por la iniciativa privada, por tratarse de servicios o actividades que impliquen manifestación de ejercicio de la autoridad, o bien se trate de servicios públicos en los que esté declarada la reserva en favor de las Entidades locales con arreglo a la normativa vigente»<sup>154</sup>.

La Ley nada dice acerca de la posibilidad de una exención al pago de las tasas para las confesiones religiosas, con lo que la única posibilidad de que ésta pueda existir sería a través del artículo 9.1 de la LRHL, que remite a lo que esté expresamente previsto en las normas con rango de Ley o en los Tratados internacionales.

Si acudimos a lo dispuesto en el AAE, en el artículo IV.1*d)* se habla de una exención en cuanto al pago de la tasa de equivalencia, que hoy día ha desaparecido, y no se establece ningún otro tipo de

<sup>153</sup> Artículo 93.1 de la LRHL.

<sup>154</sup> Artículo 20.1 de la LRHL.

posibilidad <sup>155</sup>. De hecho ya la Audiencia Nacional estableció, en sentencia de 12 de febrero de 1993, la obligación del pago de la tasa municipal de licencia de obras al Arzobispado de Oviedo por las obras realizadas en uno de sus edificios destinado a templo parroquial. Como señala el Tribunal, «conforme al artículo IV del... Acuerdo... las diócesis están exentas de determinados impuestos... contribuciones especiales... y de... la “tasa de equivalencia”... con arreglo al artículo 26 de la LGT ... resulta claro que en la enumeración que hace el Acuerdo... no cabe hablar de espíritu de la norma para suprimir las diferencias entre estas tres categorías tributarias, de ahí que, sea cual fuere la extensión del Acuerdo de referencia... resulta también claro que comprende tan sólo la... “tasa de equivalencia” y no otras tasas» <sup>156</sup>. En este sentido entendemos con el Tribunal que si el legislador hubiese querido establecer otras exenciones en materia de tasas lo habría señalado en el texto concordado o en la legislación pertinente.

Tampoco en el caso de los acuerdos con otras confesiones se dice nada acerca de la posibilidad de establecer estas exenciones, con lo que se habrá de concluir con que todas las iglesias, confesiones y comunidades religiosas así como sus entidades están sometidas al pago de estos tributos. Ahora bien, el que las confesiones religiosas estén obligadas al pago de tasas por cuanto éstas suponen la retribución de un servicio prestado por la Administración local, lleva consigo el que hayan aparecido algunos problemas. Por un lado, como pone de relieve de Luis Díaz-Monasterio, hay «una tendencia de algunos Ayuntamientos a desnaturalizar las tasas y a exigir, bajo este rótulo, tributos que en realidad constituyen verdaderos impuestos» <sup>157</sup>, en incluso algunos autores <sup>158</sup> han llamado también la atención en referencia a la determinación de la cuantía de las mismas.

Este problema también había sido advertido por el Ministerio de Economía y Hacienda, que pone de manifiesto cómo «en la práctica,

---

<sup>155</sup> Esta es la idea que se defiende desde el Ministerio de Economía y Hacienda, el cual en la Circular de 4 de octubre de 1985 consideró que no debía haber exención ya que «cuando las entidades eclesíásticas se benefician de un servicio estatal o local, deben pagar el tributo que se exija con ese motivo».

<sup>156</sup> *JT*, 1993/I, 100.

<sup>157</sup> *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., p. 340.

<sup>158</sup> A. MARTÍNEZ BLANCO, *Derecho Eclesiástico del Estado*, cit., p. 215; A. MOTILLA, *La financiación...*, cit., p. 295; M. BLANCO, *Cooperación del Estado...*, cit., pp. 709-710.

existen problemas respecto a algunas tasas que, al tomar como base los valores catastrales, quiebran el esquema básico de configuración de las tasas por prestación de servicios, al independizarse la cuantía del gravamen del volumen del servicio demandado o recibido... Todo esto hace necesario que los Municipios encuentren una solución a este problema, en el sentido de que los Ayuntamientos procedan a la exacción de las tasas en relación con el efectivo aprovechamiento del servicio, dada la naturaleza y las especiales características de ocupación y destino de dichos inmuebles»<sup>159</sup>.

Así pues, son los municipios los que han de intentar encontrar una solución a la determinación de la cuantía de la tasa cuando ésta se aplique a los inmuebles de las confesiones religiosas. Lo harán de manera voluntaria, aunque existen algunas decisiones de los tribunales de justicia en los que se ha dado la razón a las entidades eclesiásticas cuando éstas han recurrido la, a su juicio, excesiva cuantificación de la tasa por entender que se violentaba, en el caso de la Iglesia católica, el acuerdo económico. Así, por ejemplo, la Comunidad de Franciscanos del Convento de San Sebastián que recurrió la liquidación municipal girada por el ejercicio de 1987 en concepto de tasa de alcantarillado por la propiedad de un inmueble, ocupado en su parte inferior por una parroquia y en su parte superior por la residencia de la comunidad. El Tribunal Superior de Justicia de Navarra, en sentencia de 1 de septiembre de 1994, señaló que si bien la prueba pericial revelaba que la suma total de las liquidaciones giradas por la tasa no superaban el coste del servicio, «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 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»<sup>160</sup>.

El Tribunal entendió que si el AAE ya establece una exención de

---

<sup>159</sup> Circular de 4 de octubre de 1985.

<sup>160</sup> *JT*, 1994/II, 1127.

los impuestos reales para con los inmuebles de la Iglesia católica como son las iglesias y parroquias, la determinación del importe de una tasa directa y exclusivamente por el valor del inmueble quebraría uno de los principios básicos en los que se apoya el régimen fiscal especial de la Iglesia católica y que, como ya ponía de manifiesto la Circular de 4 de octubre de 1985, es el de liberar a ésta de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la propiedad de bienes inmuebles y que soporte aquellos tributos que se recaben por la obtención de un servicio estatal o local. Por ello estima el Tribunal la conveniencia de girar a la Orden «una nueva liquidación que ajuste su particular contribución al coste del servicio de alcantarillado a la parte del inmueble destinada a convento, residencia u otros usos en los que la relación superficie-volumen edificado y aprovechamiento del servicio no difiere de la común de los inmuebles sobre cuya general consideración se cifró en un 3 por 100 de su renta catastral el importe de la tasa debida por el servicio de alcantarillado»<sup>161</sup>. En el mismo sentido se pronunció el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco cuando, con respecto a una serie de edificios propiedad del Obispado de Bilbao y en relación con la determinación de la tasa de alcantarillado, señaló en sentencia del Tribunal Superior de Justicia de 27 de febrero de 1996 que «procede... librar liquidaciones con bases similares a las establecidas en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 1 de septiembre de 1994»<sup>162</sup>.

En definitiva, los tribunales sostienen la idea de que la determinación de la cuantía de las tasas se ha de hacer también en función de la capacidad económica del sujeto pasivo y que es por este motivo por lo que se ha de reducir o incluso eliminar la obligación tributaria en algunos casos. Por ello nos atrevemos a decir que si no es verdad que exista una exención total en materia de tasas sí que existe, al menos, una exención parcial de las mismas en determinados supuestos lo que hace que en este tipo de tributos también exista un régimen especial. Régimen que habría que ampliar, si seguimos el razonamiento defendido por la Administración en referencia a los beneficios fiscales de las confesiones acatólicas, a aquellas confesiones religiosas que hayan suscrito acuerdos con el Estado.

---

<sup>161</sup> *Ibid.*

<sup>162</sup> *JT*, 1996/I, 344.

En esta línea, la Comisión Asesora de Libertad Religiosa ha celebrado una serie de reuniones en las que se ha propuesto a las distintas Administraciones la conveniencia de suprimir o establecer exenciones en algunas de las tasas existentes, en concreto en el caso de las licencias urbanísticas o de apertura de lugares de culto, por los problemas que plantean a las confesiones religiosas, que ven lesionado el ejercicio de su derecho a la libertad de culto. Mientras que algunos Ayuntamientos han decidido dejar de exigir estas licencias, otros, por el contrario, las han seguido manteniendo. No es esta la sede adecuada para dar una solución a este problema. Ahora bien, resulta extraño comprobar como existiendo un régimen de beneficios fiscales para las entidades religiosas en cuanto a la propiedad de determinados bienes inmuebles y en lo referente a sus actividades, no contemplan los Ayuntamientos la posibilidad de exenciones en cuanto a la apertura y funcionamiento de los lugares de culto. Si la causa o motivo de los beneficios fiscales se encuentra, en definitiva, en la consideración de estas entidades como benéficas o, mejor dicho, beneficiosas, no resulta muy congruente gravar, por ejemplo, la apertura de un lugar de culto cuando la propiedad del mismo está exenta del pago de determinados tributos.

### g) **Contribuciones especiales**

Son éstos unos tributos cuyo hecho imponible lo constituye «la obtención por el sujeto de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas»<sup>163</sup>. La LRHL no contempla directamente ningún supuesto de exención para las entidades eclesiásticas, pero en el artículo 32.2 se establece que «en el supuesto de que las Leyes o Tratados internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes»<sup>164</sup>, de lo que se deduce que cabe la posibilidad de que se puedan establecer exenciones.

<sup>163</sup> Artículo 28 de la LRHL.

<sup>164</sup> En este sentido se pronuncia la STSJ de Castilla y León de 5 de septiembre de 1995 (*JT*, 1995/II, 1072), la cual reconoce al Obispado como sujeto pasivo del tributo a

El AAE, en su artículo IV.1d), establece la «exención de las contribuciones especiales... en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo», es decir, los destinados al culto y sus dependencias anejas destinadas a la actividad pastoral<sup>165</sup>, las oficinas eclesiásticas y los edificios destinados a la sustentación y formación del clero. Eso sí, se ha de tratar de edificios que tengan como función el cumplir los fines que se señalan en el artículo independientemente de a quién pertenezca la titularidad de los mismos, ya que si no, se verían sujetos a dicha contribución. Ejemplo de ello son la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León de 17 de mayo de 1996<sup>166</sup> y la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Asturias de 12 de junio de 1997<sup>167</sup>.

En la primera se reconoce el derecho a la exención en el pago de la contribución especial a la parte del edificio destinado a Casa o Convento de una Congregación religiosa, mientras se obliga al pago por aquella otra parte dedicada a asilo de ancianos y guardería infantil, ya que son «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... en primer lugar, porque dicho artículo sólo es aplicable a las entidades religiosas no comprendidas en el anterior... y, en segundo, porque en él se contiene una remisión a la legislación ordinaria y en ésta no se reconoce la exención pretendida».

---

la hora de fijar las cuotas individuales a satisfacer, si bien en el momento del pago tiene en cuenta la exención de que goza. Obrar de otro modo significaría, tal y como pone de manifiesto el Tribunal, cargar sobre los demás sujetos pasivos la parte correspondiente al exento sin que haya ninguna razón jurídica que lo justifique.

<sup>165</sup> El TSJ de Madrid, en sentencia de 6 de junio de 1996 (*JT*, 1996/II, 686), ha estimado que como dependencia aneja no se ha de entender únicamente aquella que tiene una contigüidad física con el lugar de culto ya que, «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». Puntualizando además que «lo que no viene exigido por la norma es que la actividad haya de ser directamente pastoral», ya que «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 mediatemente pastorales, incluidos en el texto y sentido de la norma».

<sup>166</sup> *JT*, 1996/II, 771.

<sup>167</sup> *JT*, 1997/I, 91.

La segunda de las sentencias a que hemos hecho referencia tampoco reconoce la exención a un inmueble propiedad del Arzobispado de Oviedo al que afectaban unas obras de urbanización, ya que la «referida exención viene determinada por la función a la que se hallan destinados los referidos inmuebles...» y «resulta que aparte de desarrollarse en el Seminario Metropolitano la formación del clero diocesano, se llevan a cabo, en sus propias instalaciones, otras actividades de carácter privado que ninguna relación guardan con la formación del clero... y que la parcela gravada, aunque integrada en los terrenos del Seminario, tiene la consideración de solar... por lo que debemos de entender que no se halla incluida en la excepción que se contempla en el acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español».

En el caso de las confesiones acatólicas que han firmado acuerdos con el Estado, dada la naturaleza legislativa de los mismos, también éstas se beneficiarán de la exención al pago de las contribuciones especiales tal y como recoge el artículo 11.3a) <sup>168</sup> de cada uno de los acuerdos. En este punto únicamente cabe hacer referencia a que en el caso del Acuerdo firmado entre el Estado español y la FCI no se recoge la posibilidad de exención del pago de estos tributos a las residencias de los rabinos. No creemos que esto sea un ejemplo de desigualdad, sino que simplemente no se negoció esta posibilidad entre las partes. La petición por parte de la FCI a la Administración, en el sentido de que fuesen estos edificios incluidos dentro de aquellos que pueden gozar de esta exención, no plantearía a nuestro juicio ningún problema. Se trataría de algo que inicialmente sólo exigiría voluntad política.

#### D) CONCLUSIÓN

Es evidente que las confesiones religiosas, por su especial naturaleza y características, no son instituciones civiles. El que sean consideradas en determinados supuestos como instituciones que deban tener o ser sometidas a un régimen especial es algo que en ningún momento hemos puesto en duda. Pero siempre y cuando ese especial tratamiento se deba a su actividad religiosa. Cuando estas entidades realicen acti-

---

<sup>168</sup> Dicho artículo hace referencia a los lugares de culto, las oficinas y los centros destinados a la formación de sus ministros de culto.

vidades propias de cualquier organización o entidad civil no creemos que tengan o deban de acogerse a un régimen especial. Y eso es precisamente lo que ocurre.

Creemos que hemos puesto de manifiesto de una forma clara que existen dos regímenes fiscales distintos para las confesiones religiosas. Por un lado, aquellas confesiones que han conseguido firmar un acuerdo con el Estado gozarán de un régimen claramente beneficioso, mientras que, por otro, aquéllas con las que el Estado no ha querido establecer ningún tipo de convenio les será aplicado el régimen común. No podemos estar de acuerdo con esta diferenciación. Si precisamente es la característica «religioso» lo que hace posible que estas entidades tengan un régimen distinto, no comprendemos qué parámetros hacen que el Estado decida que unas determinadas confesiones gocen de estos beneficios mientras que otras, también inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, deban estar excluidas de los mismos. Se podrá argumentar que esas confesiones son las que han firmado acuerdos con el Estado y que precisamente la firma de éstos es lo que permite este régimen. Nada habrá que objetar siempre y cuando esa especial protección venga dada por las actividades que realizan las mismas y que nada tengan que ver con lo propiamente religioso.

Si la justificación a la existencia de este régimen está en la actividad religiosa de estas confesiones, también debería aplicarse el mismo régimen a todas aquellas confesiones inscritas, porque las mismas han obtenido el reconocimiento como tales por el Estado. Partiendo de la premisa de que las exenciones tienen como fin el que las confesiones religiosas puedan llevar a cabo sus actividades, habría de entenderse por tales actividades sólo aquellas que estén dirigidas al culto, a la actividad pastoral o al sostenimiento y formación de sus ministros de culto. Cualquier otro tipo de actividad creemos que tiene cabida en ese elenco que enumera el artículo 42.1 de la Ley 30/1994 y, por lo tanto, a las entidades eclesiásticas que realizasen ese tipo de actividad se les debería aplicar el régimen de las entidades benéficas y sin fin de lucro civiles. Así, entre otras cosas, se podría evitar la falta de control por parte de la Administración acerca de qué entidades efectivamente cumplen con el requisito de ser eclesiásticas o tener fines benéficos, en orden a conseguir esos beneficios.

Por todo esto, entendemos que si ha de haber un régimen fiscal

beneficioso para las entidades religiosas, que éste sea lo más acorde con el texto y espíritu constitucional. Si ha de haber un régimen fiscal favorable para que estos grupos puedan realizar su actividad religiosa, que este régimen sea el mismo para todas las confesiones inscritas. En cuanto al resto de actividades que puedan realizar estas confesiones y que sean encuadradas dentro de lo que se denominan actividades benéficas o sin fin de lucro, deberían acogerse al régimen común que para este tipo de entidades existe, siendo por tanto la Administración la que decida cuándo verdaderamente pueden encuadrarse estas confesiones o sus entidades dentro de ese grupo de organizaciones. Cualquier otro tipo de solución o planteamiento se nos antoja que cuando menos está viciado de confesionalidad, no entendida como obtención de privilegios por una confesión específica sino de un grupo de ellas.