

JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO

José M.^a IGLESIAS ALTUNA
Universidad Complutense de Madrid

I. IGLESIA CATÓLICA

1. **Impuesto sobre bienes inmuebles (IBI). La no-producción de rentas requisito para la exención a colegio, guardería, locales cedidos para su utilización como aulas de centro docente concertado con la administración y residencia de estudiantes.**

La Sala ha de recordar la doctrina sentada en la reciente sentencia de 16 de junio de 2000, dictada en recurso de casación en interés de ley, en la parte en que recoge la correcta interpretación de los beneficios fiscales a que se refieren los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre España y la Santa Sede acabado de citar, aun cuando dicha doctrina, en el recurso mencionado, viniera referida al Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana y no, como es el caso del presente recurso, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), habida cuenta que esa interpretación está hecha en términos generales y es, por tanto, aprovechable en la parte que a este recurso de casación puede afectar.

Se decía en la referida sentencia, y ha de repetirse ahora, que en el indicado Acuerdo se distingue entre Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el artículo IV (Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de vida consagrada, así como sus provincias y sus casas), por una parte, y, por otra, las Asociaciones y Entidades religiosas a que hace referencia el artículo V, esto es, las no comprendidas en la anterior enumeración «que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social». Para las primeras, entre las que cabe integrar sin dificultad a la Comunidad religiosa actora en la instancia –entiéndase, la Comunidad Religiosa «Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl»–, reconoce unas exenciones, calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedi-

das en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos. Para las segundas, reconoce las exenciones previstas en la legislación fiscal española a entidades con fines similares a los que por aquéllas –es decir, por las Asociaciones y Entidades religiosas del artículo V– se lleven a cabo, en concreto, a las entidades sin fin de lucro y a las entidades benéfico-privadas en todo caso.

Se añadía, además, en aquella sentencia que, en primer lugar, las exenciones que antes se han calificado de autónomas o directas, aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica, sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que ese destino de los bienes objetos de gravamen es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tienen un régimen independiente de exenciones, por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica; y que, en segundo término, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado o más bajo que el reconocido a las asociaciones o entidades religiosas no integrantes de ese núcleo básico –las del artículo V–, la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exenciones por remisión reconocido para las últimas, pero entonces, lógicamente, en los mismos términos y con las mismas condiciones a estas aplicables.

El punto de partida, se terminaba afirmando en la aludida sentencia, para que una Comunidad religiosa como la de que aquí se trata (o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica –artículo IV.1 del Acuerdo– o perteneciente a las demás a que se refiere el artículo V –también del Acuerdo–) pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» –exigencia esta impuesta directamente por el tan repetido artículo V del Acuerdo– y, «además», ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente. En conclusión: si para las referidas entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas el reconocimiento de una exención de la naturaleza de la aquí controvertida –la del artículo 64.d) de la Ley de Haciendas Locales en cuanto ahora importa– va indisolublemente unido no ya sólo a la acreditación, con carga de la prueba para quien pretenda el beneficio, de su condición de asociación o entidad sin fin de lucro o benéfico docente, sino fundamentalmente a que el hecho imponible –en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, y en el caso aquí enjuiciado, según el artículo 61 de la LHL, la propiedad de los inmuebles urbanos a que al principio se hizo referencia– se encuentre vinculado a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, ha de resultar

imposible reconocerla –la exención, se entiende– si ese inmueble urbano no está destinado a alguna de las finalidades que justifiquen que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no pueda surgir la obligación tributaria, precisamente, por particular previsión del legislador en atención a las concretas finalidades de ciertas entidades que haya querido proteger o fomentar. Y esto por aplicación del principio general que rige el tratamiento de las exenciones tributarias, en particular de las no puramente subjetivas, sino, como la presente, mixtas, o, lo que es lo mismo, reconocidas a determinadas entidades, pero vinculadas, también, al destino del bien o procedencia del rendimiento, producto o valor de dicho bien que, en definitiva, constituya el objeto del gravamen. Por ello, en el artículo IV del Acuerdo, se vincula el reconocimiento de la exención total y permanente de, en cuanto aquí importa, la Contribución Territorial Urbana –hoy Impuesto sobre Bienes Inmuebles– a determinados bienes de estricto destino religioso y, por eso, también, cabría añadir para el caso de autos, el reconocimiento de exenciones en este mismo impuesto –en el IBI– por la vía del artículo V de aquel instrumento en relación con el artículo 64.d) de la Ley de Haciendas Locales (LHL) exige, asimismo, que el bien inmueble de que se trate se halle afecto a la consecución y cumplimiento de finalidades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias y, además y como se ha dicho antes, a las propias de las entidades sin fin de lucro o benéfico-privadas a las que la legislación estatal, a su vez, reconozca exención en dicho tributo, porque no puede olvidarse que este expreso reconocimiento legislativo de exención para estas entidades constituye también condición indispensable para que pueda reconocerse a las Asociaciones y Entidades religiosas del artículo V del Acuerdo, habida cuenta que, en este caso, no se trata de exenciones autónomas, sino de exenciones por remisión a la legislación estatal de que se pueden beneficiar también las entidades comprendidas en el artículo V.

(S. de 10 de marzo 2001; Aranzadi, RJ 2001/7225)

2. Arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos. Génesis del artículo IV del Acuerdo Concordatario de 3 de enero de 1979 para asuntos económicos.

La Santa Sede y el Ministerio de Asuntos Exteriores del Gobierno Español llegaron en julio de 1976 a un Acuerdo para la revisión del Concordato de 27 de agosto de 1953 y su sustitución por Acuerdos concretos, sobre Asuntos jurídicos, Asuntos económicos, fiscales y patrimoniales, que es el que nos interesa, Asistencia religiosa y social, Enseñanza, Asuntos culturales, y otros.

A tal efecto, el 27 de octubre de 1976 se constituyó en la Administración española la Comisión de Asuntos Económicos, Fiscales y Patrimoniales, que llevó a cabo los trabajos preparatorios sobre estas materias, que debía facilitar al

Ministerio de Asuntos Exteriores, para negociar con los representantes de la Santa Sede.

La Dirección General de Tributos fue de la opinión (mayo de 1977) de regular las exenciones mediante un «texto genérico, dado que en la etapa actual de Reforma Tributaria no tiene sentido referirse a impuestos en trance de desaparición o de modificación sustancial».

La Comisión Mixta Iglesia-Estado encargada de negociar el Acuerdo Concordatario de Asuntos económicos se constituyó y se reunió por primera vez el 24 de noviembre de 1977. En reuniones posteriores, la Iglesia mantuvo la conveniencia, en cuanto al régimen de exenciones, de partir de una definición general que consagrara el principio de la exención de la Iglesia en cuanto a todos los bienes que emplease y todas las actividades que desarrollase en el cumplimiento de sus fines, y a tal efecto propuso seguir una técnica similar a la que se emplea en los Convenios para evitar la doble imposición internacional, en los que se parte de una definición de los impuestos sobre la renta y el patrimonio y luego se concretan los que se consideran como tales en los ordenamientos vigentes, y concluyen con una cláusula general en virtud de la cual los Estados contratantes han de ponerse de acuerdo sobre las nuevas figuras tributarias.

Las reuniones de la Comisión Mixta Iglesia-Estado se celebraron a lo largo de 1978, en plena reforma tributaria, de ahí que ambas partes coincidieran en una exposición fundamentalmente genérica de las exenciones, y en la utilización de conceptos propios de la Hacienda Pública en lugar de referirse a tributos concretos definidos en nuestro Ordenamiento tributario, llamados a desaparecer o a ser reformados sustancialmente.

Ésta es la razón del redactado del artículo IV del Acuerdo Concordatario para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979.

En efecto, el artículo IV, relativo al régimen tributario de la Santa Sede, Conferencia Episcopal, Diócesis, parroquias y otras circunscripciones, Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, regula las siguientes exenciones:

A) La exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana, de los inmuebles que relaciona afectos todos ellos a fines religiosos. Ésta ha sido siempre una de las exenciones clave para la Iglesia, por ello, como excepción, se utilizó la denominación y referencia al concepto tributario concreto de la Contribución Territorial Urbana, exención cuyos antecedentes legislativos son ciertamente amplios y de marcada antigüedad. Pueden citarse: el Real Decreto de 24 de octubre de 1856, el Reglamento de 30 de septiembre de 1885, el Reglamento de 24 de enero de 1894, la Ley de 29 de diciembre de 1910, la Instrucción de 29 de agosto de 1928, la Ley de Presupuestos de 30 de junio de 1924, el Real Decreto Ley de 3 de abril de 1925, la Ley de 2 de junio de 1933, la Ley de 2 de marzo de 1939, la Orden de 11 de marzo de 1939, la Orden Ministerial de 15 de julio

de 1947 y el artículo XX.1 del Concordato con la Santa Sede de 27 de agosto de 1953.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio, con las excepciones contenidas en su párrafo segundo que hemos reproducido. Estos conceptos no pertenecen al Derecho Tributario, sino que son propios de la Ciencia de la Hacienda Pública.

Los llamados en la Ciencia de la Hacienda Pública impuestos reales o de producto son aquellos que contemplan determinados bienes o actividades (fincas rústicas, urbanas, prestación de trabajo, actividades comerciales, industriales, etc., capitales mobiliarios aportados, prestados o cedidos, etc.), con independencia de su titular o de las personas que lo prestan o que realizan la actividad, en cuanto productores de frutos, cosechas, rendimientos, utilidades, intereses, dividendos, cánones, etc. Surge así la idea de producto como el rendimiento aislado e independiente propio cada fuente concreta de renta, que se convierte en producto o rendimiento neto cuando de los ingresos brutos percibidos, se deducen los gastos necesarios para su obtención. Estos impuestos se denominan reales, por contraposición a los impuestos personales sobre la renta, y de producto, por contraposición con los personales que gravan la renta fiscal extensiva y sintética, comprensiva incluso de las ganancias de capital (plusvalías, incrementos de patrimonio o ganancias patrimoniales, en nuestra terminología).

Dado que la Compañía de Jesús se apoya en opiniones de cierta doctrina científica para sostener que el Impuesto sobre el Incremento del valor de los Terrenos puede incluirse dentro de los impuestos reales o de producto sobre la renta, opinión compartida por el Ayuntamiento de Madrid, la Sala, aunque no sea habitual en el uso judicial, considera necesario acudir a la doctrina científica, más conspicua, sobre la materia, que sin fisura alguna mantiene que en España desde 1845 (Reforma Tributaria de Mon-Santillán) hasta 1978 han existido como impuestos reales o de producto, sobre la Renta, los siguientes tributos: Contribución Territorial Rústica, Contribución Territorial Urbana, Contribución Industrial, Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria, Tarifa I (trabajo personal) y II (rentas de capital), transformadas a partir de 1957, en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, Impuesto sobre las Rentas del Capital, Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales, etc. Junto a estos Impuestos reales o de producto, existieron los Impuestos personales sobre la Renta, siguientes: Contribución General sobre la Renta (1932 a 1964) de carácter complementario, el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (1965 a 1978), del cual los Impuestos reales o de producto eran a cuenta y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1979) de carácter sintético, que suprimió los Impuestos reales o de producto, y en cuanto a las personas jurídicas la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades (1900 a 1957), el Impuesto General sobre la Renta de las Sociedades y demás Entidades Jurídicas (1958 a 1978), del cual los impuestos reales o de productos eran impuestos a

cuenta, y por último el Impuesto sobre Sociedades de carácter sintético (1979 y 1995).

Lo que es indiscutible es que los impuestos reales o de producto no gravaban, por su propia naturaleza, las ganancias de capital (plusvalías o incrementos de patrimonio, en nuestra terminología), que en cambio, sí fueron gravadas en la antigua Contribución General sobre la Renta (1932-1964), en el Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas (1964-1978), en la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la Riqueza Mobiliaria (1922-1957) y en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas (1958-1978).

Hay que rechazar, por tanto, la aseveración de la entidad recurrente de que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, al gravar determinadas plusvalías, tiene la naturaleza de un impuesto real o de producto, pero es que, además, no es cierto, como veremos después, considerar que el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos grava plusvalías, como ganancias de capital, que exteriorizan capacidad económica o de pago, porque priva más en dicho tributo su justificación por el beneficio recibido y su devolución a la Comunidad.

Es menester aclarar por qué no se mencionan explícitamente, en el apartado 1 letra B, del artículo IV del Acuerdo Concordatario de Asuntos Económicos, los Impuestos personales sobre la Renta. Las razones son muy sencillas: en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, porque los eclesiásticos, como tales, no gozan de exención de este Impuesto, y en cuanto al Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, porque la Iglesia y las personas jurídicas que la integran no estaban sujetas a este Impuesto, por carecer de ánimo de lucro, si bien, se incluyeron ya los límites a las exenciones propias de las entidades sin fin de lucro, que se proponían en el Proyecto de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Posteriormente, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, reguló el régimen de exención de la Iglesia Católica por este Impuesto [art. 5.2.b)].

En efecto, el segundo párrafo de la letra B, del artículo IV, del Acuerdo Concordatario que dispone: «Esta exención (se refiere a la de los impuestos reales o de producto sobre la renta) 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», fue fiel reproducción del párrafo segundo del apartado 2, y del apartado 3, del artículo 5, del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, que luego se convertiría en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que limitó las exenciones de las entidades no pertenecientes al Sector público, entre ellas la «Iglesia Católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas».

Debe resaltarse que la elaboración de la que sería Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la negociación del Acuerdo Concordatario sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 coincidieron en el tiempo, por ello, se incluyó en este último el párrafo segundo de la letra B del artículo IV, que era reproducción de los límites de la exención de las entidades sin fin de lucro en el nuevo Impuesto sobre Sociedades, de modo que en la letra B, de este artículo IV, sí se incluyó implícitamente el Impuesto sobre Sociedades, bajo la denominación de «impuestos sobre la renta», en cuanto a los límites de la exención que «extra-concordato» se iba a conceder a la Iglesia Católica.

El Ayuntamiento de Madrid argumenta que la Iglesia, en su sentido más amplio, no está exenta del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, porque este tributo grava plusvalías, que son ganancias de capital, las cuales están expresamente excluidas de la exención.

La Sala discrepa de este razonamiento, porque yerra en cuanto a la verdadera naturaleza jurídico-tributaria del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

Los aumentos de valor experimentados por los elementos patrimoniales (plusvalías en nuestro Derecho Tributario, tradicional) pueden ser objeto de tributos distintos según su causa o justificación, que se puede sintetizar en la capacidad económica o capacidad de pago (art. 31.1 de la Constitución) en la medida que integran la renta, o en el beneficio recibido.

En nuestro Derecho Tributario, como hemos indicado, las plusvalías «realizadas» o sea constatadas por enajenación y otros actos o negocios jurídicos han constituido el hecho imponible de los Impuestos personales sobre la Renta, como la expresión más rotunda de la capacidad económica, pero también del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, en el intento *non nato* (no llegó a entrar en vigor y se derogó por el RD 3050/1976) de la modalidad de gravamen del «Aumento de valor de las fincas rústicas y urbanas».

Por el contrario, el Arbitrio municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, se justificó en el beneficio recibido, no estrictamente en la capacidad económica, en la medida que el aumento de valor de los terrenos de naturaleza urbana se debía en su mayor parte a la actuación de los Municipios y al propio progreso de los pueblos y ciudades. Luego volveremos sobre esta cuestión.

Hay que negar también que dentro de la rúbrica «Impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio», y más concretamente en cuanto al último, quepa el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos. La mención del artículo IV, letra B, del Acuerdo Concordatario a los impuestos sobre el patrimonio, tuvo en cuenta el establecimiento en 1977 del Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio Neto, que si bien afectó sólo a las personas físicas, dado su carácter provisional, podría hacerse extensivo a las personas jurídicas, y sobre todo al anterior Impuesto sobre Bienes de las Personas Jurídicas,

incluido dentro del antiguo Impuesto de Derechos Reales, que obviamente podría, en caso de restablecerse, afectar a la Iglesia.

La conclusión, importante, es que la exención por Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos no se halla incluida en el apartado B) del artículo IV del Acuerdo Concordatario, sino que ha sido regulada exclusivamente en el apartado letra D), cuyo texto es como sigue: «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».

Los representantes de la Iglesia en la Comisión Mixta Iglesia y Estado mostraron su justa preocupación por los graves efectos que podían originar las Contribuciones especiales y la Tasa de equivalencia, o con más propiedad modalidad decenal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, sobre fincas urbanas, sitas en el casco de muchas ciudades y pueblos españoles, dedicadas a fines religiosos, pertenecientes a Diócesis, parroquias, Órdenes, Congregaciones religiosas, etc., con muy escasos recursos, por ello mantuvieron que la Iglesia Católica, sus instituciones y todos los entes eclesiásticos dotados de personalidad jurídica podían quedar sujetos a los impuestos que gravan las plusvalías que obtuvieran por la transmisión de sus bienes inmuebles, pero sin que estos tributos debieran serles exigidos en la modalidad de la Tasa de Equivalencia o en cualquier otra que se devengue sin que se haya producido la transmisión de los bienes gravados.

La representación del Estado admitió la tesis de la Iglesia, que quedó plasmada en el texto del apartado letra D del artículo IV, del Acuerdo Concordatario, de modo que, en tanto los bienes urbanos, enumerados en la letra A del artículo IV, permanecieran en manos de la Iglesia, de sus Instituciones, etc., los aumentos de valor «no realizados» por transmisiones del dominio, no tributarían ni por Contribuciones especiales, ni por la Tasa de Equivalencia del Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, y además extra-concordato, tampoco tributarían por el Impuesto sobre Solares, en virtud de lo dispuesto en el artículo 48 del Real Decreto Legislativo 3250/1976, de 30 de diciembre.

El Arbitrio sobre el Incremento del Valor de los Terrenos fue establecido como recurso municipal ordinario por el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, pero dicho Arbitrio halló su definitiva carta de naturaleza en el Estatuto Municipal de 7 de marzo de 1924, como un Arbitrio específico para revertir a los Municipios los aumentos de valor «realizados» de los terrenos urbanos, generados por la actuación municipal y por el propio crecimiento de los pueblos y ciudades, es decir, «aumentos de valor no ganados» por su propietario, sino debidos a causas exógenas a él, tomando como elemento de «realización» de tales aumentos de valor, la existencia de una transmisión del dominio a título oneroso o lucrativo (herencia, legado o donación) o la constitución de derechos reales limitativos del dominio.

El fundamento de este Arbitrio no se halla en la «capacidad de pago», que se exterioriza con las ganancias de capital, sino en el beneficio recibido, que es el

fundamento de las tasas, de las contribuciones especiales y de este Arbitrio, de modo que los paulatinos y específicos aumentos de valor de los terrenos debidos a actuaciones concretas de las Corporaciones Locales, revierten a la comunidad a través de las respectivas Contribuciones especiales, en la modalidad de aumento de valor, y además, cuando el terreno se transmite, el total aumento de valor, experimentado en el período, debido a las actuaciones concretas de los Municipios y a otras causas generales, revierte también mediante el Arbitrio de Plusvalía, de ahí que las Contribuciones especiales satisfechas en el período se sumen al valor inicial, para su deducción de la plusvalía general.

Además de la modalidad expuesta, existía en el Arbitrio de Plusvalía, luego denominado Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, la denominada Tasa de equivalencia que gravaba el simple aumento de valor, no realizado, respecto de los terrenos propiedad de sociedades, asociaciones, corporaciones y demás entidades de carácter permanente, modalidad del Arbitrio que pretendía suplir la previsible falta de transmisión de los terrenos, lo que sin carácter peyorativo se denominaron históricamente «manos muertas».

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, en sus dos modalidades, no grava las ganancias de capital, como componentes del concepto de renta fiscal, propia de los Impuestos personales sobre la Renta, de manera que no existe contradicción alguna entre el apartado letra B que no exime en ningún caso las ganancias de capital, y el apartado letra D, que sí reconoce la exención de la modalidad de Tasa de equivalencia, pero no de la modalidad normal del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos.

La conclusión incontrovertible es que de conformidad con el artículo IV, letra D del Acuerdo Concordatario de Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, la Compañía de Jesús podía estar, por el terreno referido, exenta de la Tasa de Equivalencia, modalidad del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, propiamente «modalidad decenal», en tanto el terreno estuviera afecto a fines religiosos, como dispone dicho precepto al exigir que se trate de «bienes enumerados en la letra A del artículo IV», requisito no cumplido en el caso de autos, y, además, mientras dicho terreno fuera de su propiedad, por todo ello al transmitirlo por compraventa a una empresa mercantil, devengó, sin exención, el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Terrenos, en su modalidad normal o de plusvalía «realizada» por transmisión onerosa.

El segundo fundamento esgrimido por el Ayuntamiento de Madrid, bajo la rúbrica de «Beneficios previstos en el artículo V», se basa en la siguiente línea argumental: 1.º) El artículo V del Acuerdo Concordatario dispone: «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, las que se conceden a las

entidades benéficas privadas». 2.º) La Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 dispone: «Primero. 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», este precepto significa que la Compañía de Jesús (incluida en el art. IV) tiene derecho, en principio, no sólo a las exenciones reguladas en dicho artículo IV, sino también a los beneficios fiscales reconocidos por el Ordenamiento jurídico-tributario español a favor de las entidades sin fin de lucro, y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas. 3.º) El Municipio de Madrid se rige por su Ley especial que ha comportado la vigencia y aplicación del Texto Refundido de la Ley de Régimen Local de 24 de junio de 1955, hasta el 31 de diciembre de 1989. 4.º) Es aplicable, por tanto, el artículo 520.1.d) de dicho Texto Refundido que no reconoce, en las circunstancias que expresa y que concurren en el caso de autos, la exención pretendida.

La Sala comulga con este razonamiento.

(S. de 5 de febrero de 2001; Aranzadi RJ 2001/1518)

II. ENSEÑANZA

El contrato de los profesores de Religión y Moral Católicas en centros públicos es temporal y no indefinido.

Es ya doctrina reiterada de esta Sala que la relación laboral de los profesores de Religión y Moral Católicas que prestan servicios en centros públicos de enseñanza deriva de un contrato de trabajo por tiempo determinado, y de un contrato indefinido o sometido a una condición resolutoria [art. 49.1.b) ET].

Las razones en que se apoya la referida doctrina jurisprudencial para considerar relación por tiempo determinado la que vincula a los profesores de religión y moral católicas con las Administraciones educativas se pueden resumir como sigue:

1) El artículo 3 del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979 establece la obligación de impartir estas enseñanzas en distintos niveles educativos (preescolar, educación general básica, bachillerato unificado polivalente, grados de formación profesional), previendo al mismo tiempo la designación de los profesores encargados de las mismas mediante nombramiento por parte de la autoridad educativa para cada año escolar, a propuesta del Ordinario diocesano;

2) este régimen de designación de vigencia anual supone la celebración de un contrato por tiempo determinado, con causa de extinción subsumible en el artículo 49.1.c) ET (expiración de término final) y no en el artículo 49.1.b) (condición resolutoria);

3) el hecho de que la renovación se lleve a cabo habitualmente de manera automática, salvo propuesta en contra de la autoridad eclesiástica, no afecta a la existencia del término, sino al modo en que se efectúa la renovación del contrato;

4) la base legal de esta causa especial de temporalidad del contrato se encuentra en el artículo 3.º de la citada norma internacional, incorporada al ordenamiento interno (art. 94 CE y art. 1.5 Código Civil);

5) los fundamentos objetivos de esta limitación de la estabilidad en el empleo de los trabajadores afectados respecto de otros trabajadores son la «especial confianza que requiere el tipo de trabajo encomendado» y la disociación existente en estas relaciones de trabajo entre quien ostenta la posición empresarial (la Administración educativa) y quien selecciona a los profesores encargados de las enseñanzas (la autoridad eclesiástica); y

6) por ello, no hay discriminación, pues el tratamiento diferente no está fundado en ningún factor de este carácter conforme al artículo 14 CE y en todo caso la diferencia de trato está justificada, porque hay razones que singularizan el supuesto en atención a la especial confianza que requiere el tipo de trabajo encomendado y al hecho de que éste se preste en el marco organizativo de un tercero (la Administración Pública), que no es el responsable de los contenidos de la enseñanza impartida y que está sometido para la contratación de su personal fijo a procesos de selección reglada que no podrían aplicarse en este caso.

(S. de 16 de octubre de 2001; Aranzadi RJ 2002/3074)

La cuestión que se plantea sobre el carácter indefinido o temporal de la relación laboral existente entre los profesores de Religión y la Administración correspondiente ha sido ya objeto de unificación por la Sala en numerosas sentencias, entre las que pueden citarse las de 5 de junio, 7, 17 y 28 de julio, 11 de octubre, 29 de noviembre, 4 y 20 de diciembre de 2000. En estas sentencias se establece en síntesis que: 1.º) el artículo 3 del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 no prevé para estos profesores una relación indefinida, sino una relación a término, que surge con un nombramiento o designación que tiene vigencia anual y que, por tanto, lleva a la terminación del vínculo si no es renovado mediante otro nombramiento, 2.º) el que la renovación sea automática, salvo propuesta en contra del Ordinario, no afecta a la existencia del término, sino a la renovación del contrato, 3.º) la interpretación

contraria no sólo se opone al sentido propio de las palabras de la norma, sino a su espíritu y finalidad, que no es otra que la de vincular cada año la iniciación de un nuevo contrato a la voluntad unilateral del Ordinario, 4.º) la relación laboral entre los profesores de Religión y la Administración es una relación objetivamente especial, aunque no haya sido declarada expresamente como tal y la especialidad tiene tanto un fundamento formal, pues ha sido establecida en un tratado internacional que se incorpora al ordenamiento interno con fuerza de ley (arts. 94 de la Constitución Española y 1.5 del Código Civil, como material, dadas las peculiaridades que concurren en la relación de servicios que se considera, y 5.º) por ello, no hay discriminación, pues el tratamiento diferente no está fundado en ningún factor de este carácter conforme al artículo 14 de la Constitución Española (sentencia de 17 de mayo de 2000 y las que en ella se citan) y en todo caso la diferencia de trato está justificada, porque hay razones que singularizan el supuesto en atención a la especial confianza que requiere el tipo de trabajo encomendado y al hecho de que éste se preste en el marco organizativo de un tercero (la Administración Pública), que no es el responsable de los contenidos de la enseñanza impartida y que está sometido para la contratación de su personal fijo a procesos de selección reglada que no podrían aplicarse en este caso. Así si se aceptara la pretensión de los actores, se produciría sin duda una vulneración del principio de igualdad en el acceso al empleo público (art. 103 en relación con el 14 de la Constitución y con el art. 19 de la Ley 30/1984, pues la designación de este personal para el desempeño de estos puestos no cumple los requisitos de publicidad, igualdad de acceso y mérito. La cuestión del abono del complemento de antigüedad que se plantea igualmente en el presente recurso también ha sido resuelta por la Sala en sentido negativo, al establecer que la asimilación a los funcionarios interinos, no lleva aparejada esta retribución de conformidad con lo dispuesto en los artículos 105 de la Ley Articulada de Funcionarios Civiles del Estado, 136 de la Ley General de Educación y 23 de la Ley 30/1984 (sentencias de 5 de junio, 28 de julio y 29 de noviembre de 2000), aparte de que en el recurso no se cita precepto alguno en que pueda fundarse esta petición, pues la Orden de 29 de septiembre de 1979 se refiere a los centros de enseñanza media y no a los de enseñanza primaria, en los que prestan servicio los actores.

Por otra parte, hay que tener en cuenta que el hecho de que se trate de profesores de enseñanza primaria no altera la naturaleza del vínculo, ni las partes del mismo, teniendo la Administración educativa la condición de empleador (sentencias de 24 de mayo, 18 de septiembre de 2000 y 31 de octubre de 2000).

(S. de 12 de diciembre 2001; Aranzadi RJ 2002/2977)

III. MATRIMONIO

La pensión de viudedad extinguida por haber contraído la titular nuevas nupcias se rehabilita o reanuda si el ulterior matrimonio es declarado nulo en el ámbito eclesiástico con eficacia en el ámbito civil.

La cuestión debatida estriba en determinar si la titular de una prestación por muerte y supervivencia, en concreto de una «pensión vitalicia de viudedad», que se extinguió por la causa reglamentariamente establecida consistente en «contraer nuevas nupcias», tiene o no derecho a obtener la rehabilitación o reanudación de la prestación por tal motivo extinguida cuando el ulterior matrimonio sea declarado nulo por tribunal competente con eficacia en el ámbito civil.

Esta Sala se ha pronunciado sobre la cuestión controvertida en su sentencia de 28 de julio de 2000 (recurso 2190/1999), dictada en Sala General, en cuyo recurso también se invocaba como contradictoria la misma sentencia de la Sala de lo Social del Tribunal Superior de Justicia de Murcia, razonando que ésta contenía la doctrina correcta.

Procede, por tanto, reiterar las argumentaciones básicas de la referida sentencia de esta Sala:

a) Con carácter previo y por su esencial diferencia de efectos, debe distinguirse la disolución del matrimonio por divorcio y la nulidad matrimonial. En el primer supuesto, de ser declarado disuelto por divorcio ese posterior matrimonio, éste ha tenido plena validez jurídica a todos los efectos durante su subsistencia, al establecer expresamente la normativa civil que la sentencia que declara tal disolución por divorcio sólo «producirá efectos a partir de su firmeza», no hay una vuelta al estado de cosas inicial ni una reposición en las situaciones jurídicas precedentes, por ende, el divorciado/a no recupera ni el precedente estado civil de viudo/a ni la prestación de viudedad extinguida y le resta exclusivamente la expectativa de derecho, de no contraer a su vez nuevas nupcias y de fallecer primero el otro cónyuge, a percibir en su día pensión de viudedad derivada del fallecimiento de este último, en cuantía proporcional al tiempo vivido con éste, y «con independencia de las causas que hubieren determinado... el divorcio» (arg. ex arts. 85 y 89 Código Civil –CC, 174.2.I LGSS).

b) La problemática es más compleja si, como en el supuesto ahora enjuiciado, este ulterior matrimonio se declara nulo. En estos casos, a diferencia de lo que se ha indicado acontece en la disolución matrimonial por divorcio, quedan invalidados todos los efectos del matrimonio declarado nulo como si el mismo no hubiera existido, salvo, y a favor o en beneficio de éstos, para los hijos y para el contrayente de buena fe, como se deduce *a sensu contrario* del artículo 79 CC («La declaración de nulidad del matrimonio no invalidará los efectos ya produci-

dos respecto de los hijos y del contrayente o contrayentes de buena fe»). Por tanto, la declaración de nulidad produce sus efectos desde la fecha de celebración del matrimonio –y no ya sólo a partir de su firmeza–, con lo que el mismo al dejarse sin efecto cabe reputarle inexistente, limitándose sus posibles efectos a los generados en beneficio de los hijos y del contrayente o contrayentes de buena fe.

c) En concordancia con la normativa civil, y en favor exclusivo del cónyuge de «buena fe», dispone el artículo 174.2.II LGSS que «en caso de nulidad matrimonial, el derecho a la pensión de viudedad correspondería al superviviente respecto del que no cupiera la apreciación de mala fe y siempre que no hubiera contraído nuevas nupcias, en cuantía proporcional al tiempo vivido con el causante». Por tanto, el ex-cónyuge «de mala fe» cuyo matrimonio fue anulado no tendrá, en su caso, derecho a la parte proporcional de la pensión de viudedad. Obsérvese que la norma análoga para los casos de separación o divorcio establece, por el contrario, que «con independencia de las causas que hubieren determinado la separación o el divorcio».

d) Si la persona cuyo matrimonio es declarado nulo era perceptora de una pensión de viudedad como consecuencia de un anterior matrimonio –supuesto no previsto en la normativa de Seguridad Social y que ahora debe resolverse–, entendemos que, al volver a tener aquélla la condición de viudo/a tiene derecho a recuperar la pensión de viudedad, pues ha desaparecido jurídicamente *ab initio* y por inexistencia la causa que motivó tal extinción.

e) Esta conclusión es independiente de la causa que hubiera motivado la declaración de nulidad, o de que esta nulidad se hubiera decretado por la Jurisdicción Civil (por cualquiera de las causas *ex* artículo 73 CC: inexistencia de consentimiento, no intervención del funcionario que debe autorizarlo, bigamia, coacción o miedo grave, etc.) o por la eclesiástica (por sus específicos motivos), pues la normativa legal no posibilita que los tribunales se conviertan en censores de las causas o motivos por las que se ha declarado eclesiásticamente la nulidad matrimonial tanto más cuando a las resoluciones dictadas ya se les ha dado plena validez en el Orden Civil, como en el caso enjuiciado acontece.

f) En definitiva, en el caso enjuiciado se está ante un matrimonio declarado nulo en el ámbito eclesiástico y a esta decisión eclesiástica se le dio plena eficacia en el orden civil por resolución judicial firme inscrita registralmente. Ante la válida declaración, con plena eficacia civil, de nulidad del segundo matrimonio de la ahora recurrente, esta última unión que originó la extinción de la pensión de viudedad que había disfrutado cabe reputarla inexistente jurídicamente, y al haber desaparecido retroactivamente la causa motivadora de la extinción de la pensión se le debe, dada su actual condición de viuda, reponer en el derecho al percibo de la pensión vitalicia de viudedad originariamente reconocida.