

IV

**ESTUDIOS SOBRE RÉGIMEN JURÍDICO
DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS**

LA NUEVA TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES INSTALACIONES Y OBRAS Y EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

MARÍA DOLORES CEBRIÁ GARCÍA
Universidad de Extremadura
FRANCISCO JOSÉ SÁNCHEZ SÁNCHEZ
Universidad de Extremadura

https://doi.org/10.55104/ADEE_00030

Recibido: 13/02/2024

Aceptado: 16/02/2024

Resumen: Atendiendo a la normativa vigente se ha venido reconociendo por muchos ayuntamientos la exención a los entes mayores de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. Sin embargo, en ciertos casos, ese reconocimiento de exención ha podido implicar incumplimiento del Derecho de la Unión Europea, y en todo caso ha dando lugar a un trato privilegiado a la Iglesia católica respecto a otras confesiones no católicas. Todo ello ha llevado a distintos pronunciamientos de los tribunales, a consultas a la Comisión Europea, a varias normas interpretativas de la situación y a un último pronunciamiento del Tribunal Supremo que no ha zanjado la cuestión. La renuncia a la exención en el ICIO por la Santa Sede ha resuelto la cuestión planteada, pero ha venido acompañada por la renuncia también a la exención en las contribuciones especiales, lo que ha dejado a la Iglesia católica en situación de desventaja fiscal frente a las demás confesiones no católicas con las que el Estado español tiene firmados acuerdos de cooperación.

Palabras clave: Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, contribuciones especiales, exención, Iglesia católica, confesiones religiosas no católicas.

Abstract: In accordance with current regulations, many City Councils are recognizing the exemption for major entities of the Catholic Church from the

tax on constructions, installations and works. However, in certain cases this recognition of exemption may lead to non-compliance with Community Law, and in any case may be giving rise to privileged treatment of the catholic Church over other non-catholic confessions. All of this has led to different rulings by the courts, consultations with the European Commission, various rules interpreting the situation and a final ruling by the Supreme Court that has not resolved the issue. The renunciation of the exemption by the ICIO, despite resolving the issue raised, has been accompanied by the renunciation of the exemption for special contributions, which has left the catholic Church at a fiscal disadvantage compared to other non-catholic confessions with whom the Spanish State has signed cooperation agreements.

Keywords: Tax on constructions, installations and works, special contributions, exemption, catholic Church, non-catholic religious confessions.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La exención de la Iglesia católica en el impuesto sobre construcciones instalaciones y obras. 2.1 Reconocimiento y situación de la exención en el pasado. 2.2 Aclaraciones, interpretaciones y decisiones judiciales. 2.3 Colisión con el Derecho europeo. 2.4. Vulneración del principio y del derecho de igualdad para con el resto de grupos religiosos. 3. La exención de la Iglesia católica en las contribuciones especiales. 3.1 Reconocimiento y situación de la exención en el pasado. 4. Renuncia a la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y de las contribuciones especiales por el intercambio de notas de 29 de marzo de 2023. Consecuencias. 5. Valoraciones finales. Bibliografía.

1. INTRODUCCIÓN

Las confesiones religiosas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado español gozan de un régimen fiscal específico, que se traduce en una serie de beneficios.

Actualmente, tienen firmados acuerdos: la Iglesia católica (el Acuerdo Concordatario sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979¹, firmado entre el Estado español y la Santa Sede², que tiene naturaleza de Tratado Internacional);

¹ BOE de 15 de diciembre de 1979.

² En adelante AAE.

la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (FEREDE); la Federación de Comunidades Judías de España (FCJE); y la Comisión Islámica de España (CIE); que firmaron acuerdos que fueron aprobados por las Leyes 24, 25 y 26, respectivamente, todas ellas de 10 de noviembre de 1992³.

Estos son los instrumentos que principalmente se han empleado para acordar por el Estado con las confesiones religiosas determinados beneficios fiscales, que se traducen sobre todo en exenciones en determinados tributos. En concreto se regulan en los artículos III, IV y V del AAE para el caso de la Iglesia católica, y en el artículo 11 de cada uno de los firmados en 1992 con confesiones no católicas.

Todos ellos, en ocasiones, han tenido que ser aclarados o precisados en cumplimiento del artículo VI del AAE y el número 2 de su Protocolo Adicional en el caso de la Iglesia católica, y de la Disposición Adicional Tercera de los textos acordados de 1992⁴ con las demás confesiones no católicas.

En algunos casos, la legislación unilateral del Estado español puede reconocer beneficios fiscales a las confesiones religiosas, como ocurre en Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo⁵, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas⁶ Locales⁷, aunque la misma prácticamente se remite a lo establecido en los textos acordados.

A su vez, los cuatro acuerdos equiparan, a efectos de beneficios fiscales, a las confesiones religiosas con las entidades sin ánimo de lucro y las benéficas privadas. De este modo, las entidades mayores de la Iglesia católica a las que

³ BOE de 12 de diciembre de 1992.

⁴ El artículo VI dispone que 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. El número 2 de su Protocolo Adicional que ambas partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los artículos III a V del presente Acuerdo. Y 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. Por su parte la Disposición Adicional tercera de los Acuerdos de 1992, señala que se constituirá una comisión mixta paritaria con representación de la Administración del Estado y de la FEREDE para la aplicación y seguimiento del presente acuerdo; y su disposición final única que faculta al Gobierno para que, a propuesta del Ministro de Justicia, y, en su caso, conjuntamente con los ministros competentes por razón de la materia, dicte las disposiciones necesarias para el desarrollo y ejecución de lo dispuesto en el presente acuerdo.

⁵ BOE de 9 de marzo de 2004.

⁶ En adelante TRLRHL.

⁷ Vid. sobre este tema entre otros MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «La Iglesia Católica y el IBI», *Tributos Locales*, n.º 107, 2012, pp. 11-33. CEBRIÁ GARCÍA, M.ª Dolores, «La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre bienes inmuebles», *Quincena fiscal*, Aranzadi, n.º 8, 2013, pp. 95-130.

se refiere el artículo IV del AAE –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–, y las entidades mayores de las demás confesiones no católicas con acuerdo firmado, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fines de lucro y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas (artículo V del AAE, en relación con la Orden de 29 de julio de 1983, y artículo 11.4 de los Acuerdos de 1992). Y esta equiparación también se lleva a cabo para las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por esas iglesias y comunidades que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social (artículo V del AAE, y artículo 11.5 de los Acuerdos con los evangélicos y los judíos, y artículo 11.4 del Acuerdo con los islámicos).

Actualmente, es la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, la que principalmente regula el régimen fiscal especial para las entidades sin ánimo de lucro, y que vino a derogar el régimen especial que establecía la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

El Tribunal Constitucional recordó contundentemente, en Sentencia 207/2013, de 5 de diciembre⁸, que estos beneficios fiscales se configuran como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva prevista en el artículo 149.1.1 de la Constitución española de 1978⁹, que se justifica en la relevancia constitucional que tienen las mencionadas confesiones religiosas para la consecución de los fines que la CE proclama, en concreto, para la garantía del derecho a la libertad religiosa, tanto en su vertiente individual como colectiva, y equipara la finalidad perseguida con la concesión de subvenciones con la finalidad que se persigue con el reconocimiento de estos beneficios fiscales¹⁰. Por primera vez se fija muy claramente por el TC que el fundamento jurídico de las medidas que integran la colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas –entre ellas el reconocimiento de beneficios fiscales–, se encuentra en la garantía y promoción, dentro de un marco de igualdad, del derecho fundamental a la libertad religiosa. Ello entra en el marco de las competencias exclusivas del Estado y, por tanto, esas medidas deben ser respetadas por todos los poderes públicos, al igual que es

⁸ BOE n.º 7, de 8 de enero de 2014.

⁹ En adelante CE.

¹⁰ FJ 5.º

incuestionable su respeto a lo previsto en los Tratados Internacionales suscritos por el Estado y que forman parte de nuestro ordenamiento jurídico¹¹.

Esa relevancia constitucional de las confesiones religiosas, por la consecución de fines que la CE proclama, en concreto, la garantía del derecho a la libertad religiosa y, por tanto, la persecución de fines de interés general ha llevado a equipararlas, en lo que al tratamiento fiscal se refiere, a las entidades sin ánimo de lucro.

Conforme a lo señalado, los beneficios fiscales se deberían reconocer en aquellos casos en los que el hecho imponible esté relacionado con la promoción del derecho a la libertad religiosa, además hay que tener en cuenta el principio y derecho a la igualdad y, actualmente, el derecho de la Unión Europea¹².

Y todo ello ha obligado a un cambio de dirección, en nuestro ordenamiento jurídico, en el reconocimiento de determinadas exenciones fiscales a la Iglesia católica, en concreto en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones¹³ y obras¹⁴, y en las contribuciones especiales, mediante un acuerdo entre el Gobierno de España y la Conferencia Episcopal Española, con asentimiento de la Santa Sede, que se ha materializado en un intercambio de Notas diplomáticas, el 29 de marzo de 2023, lo cual se analizará en estas líneas.

2. LA EXENCIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

2.1 Reconocimiento y situación de la exención en el pasado

El ICIO fue creado por la Ley 39/1988, de 26 de diciembre, de Haciendas Locales, y actualmente está regulado en el TRLRHL¹⁵, por tanto, con posterioridad a la firma del AAE de 1979.

¹¹ Se puede consultar al respecto CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 207/2013, de 5 de diciembre [BOE n.º 7, de 8-I-2014]: inconstitucionalidad de la Ley Foral de Navarra, de 12 de marzo, por limitar la exención del IBI de los inmuebles de las confesiones religiosas exclusivamente a locales destinados al culto», *Ars Iuris Salmanticensis: Revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de derecho, ciencia política y criminología*, n.º 1, Vol. 2, 2014, pp. 319-322. CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «La exención del IBI en la Comunidad Foral de Navarra de los locales de la Iglesia católica y de las demás confesiones religiosas no católicas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado Español», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, n.º 13, 2014, pp. 129-135.

¹² En adelante UE.

¹³ Vid. AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica: comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», *RGDCDEE*, n.º 37, 2015, pp. 1-3.

¹⁴ En adelante ICIO.

¹⁵ Artículos 100-103.

Se trata de un tributo local, cuyo hecho imponible lo constituye la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, siempre que su expedición corresponda al ayuntamiento de la imposición¹⁶. Son sujetos pasivos del impuesto las personas físicas o jurídicas dueñas de la construcción, instalación u obra, sean o no propietarios del inmueble sobre el que se realice aquélla¹⁷. Y respecto a su naturaleza se viene clasificando, tanto por la doctrina como por la jurisprudencia como un impuesto real¹⁸.

Por lo que se refiere a la exención de los entes de la Iglesia católica, el Consejo de Estado en dictamen n.º 2570/95 de 25 de julio de 1996, señaló que sería necesario un acuerdo bilateral conforme a los principios pactados en el AAE, que esclareciera la procedencia o no de exención.

Por su parte, la Subdirección General de Tributos Locales puso de manifiesto en Resolución de 19 de junio de 2000 que en el AAE no se contiene precepto alguno en el que se reconozca a favor de la Iglesia católica exención en el ICIO, lo cual es perfectamente comprensible si se tiene en cuenta que es un tributo que se creó nueve años después de la entrada en vigor de dicho Acuerdo. A esto añadió que dicho Acuerdo no contiene norma alguna que conceda exención a favor de la Iglesia católica con relación a tributos de idéntica o análoga naturaleza al impuesto al que nos referimos que pudiera dar a entender que podría ser aplicable al, entonces, futuro ICIO. Por todo ello, la Subdirección entendió que no existía motivo alguno en el que pudiera fundamentarse la concesión del beneficio fiscal.

Sin embargo, se ha estado reconociendo por muchos ayuntamientos la exención a los entes mayores de la Iglesia católica por aplicación del apartado B) del artículo IV.1 del AAE según el cual se reconoce «Exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio...» a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Párroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada, sus provincias y sus casas.

¹⁶ Artículo 100.1 TRLRHL, redactado por el apartado dos de la disposición final primera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios (BOE de 27 diciembre de 2012).

¹⁷ Artículo 101. TRLRHL.

¹⁸ Sobre el ICIO se puede consultar ÁLVAREZ ARROYO, Francisco, *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996. *Idem*, «Cuestiones actuales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, MERINO JARA, Isaac (Dir.), Bosch, Barcelona, 2012, pp. 431-462. Cfr. DE LUIS Y DÍAZ DE MONASTERIO, Félix - DE LUIS VILLORA, Ignacio, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Madrid, 1999, p. 61.

Ya se ha señalado que el AAE es anterior a la Ley 39/1988 que creó el ICIO, por tanto, se trata un impuesto no previsible en el momento de la elaboración de este Tratado Internacional. Pero en la medida que hace mención expresa a exención total en los impuestos reales, la consideración del ICIO como tal, todo ello unido a la obligación de respeto a lo establecido en los Tratados internacionales y de los beneficios fiscales derivados de la aplicación de los mismos¹⁹, se ha venido reconociendo dicha exención.

En ocasiones, la falta de reconocimiento de este beneficio fiscal se ha recurrido y los tribunales han resultado a favor del mismo. En este sentido, la sentencia de 14 de mayo de 1996²⁰ del Tribunal Superior de Justicia²¹ de la Comunidad Valenciana, que declaró exentas de este impuesto las obras de construcción de un templo destinado al culto, al considerar incluido el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en el supuesto recogido en el apartado B) del artículo IV.1 del AAE según el cual se reconoce «Exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio...». Esta sentencia reitera el argumento dado por otra sentencia de la misma Sala, Núm. 340/1993 de 24 de marzo: «... en lo que atañe al Impuesto sobre Construcciones vendría recogido en el apartado B) exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio»; ciertamente los nuevos impuestos que regula nuestra legislación es cada vez más difícil encuadrarlos o encasillarlos en las clasificaciones clásicas como las ofrecidas por el Concordato; el Impuesto examinado encajaría en una figura tributaria mixta entre «renta y patrimonio»; en concreto la Sala tuvo ocasión de pronunciarse sobre el mismo con motivo de los recursos que se plantearon en el sentido de alegar duplicidad entre la Tasa por Licencia de Obra e Impuesto de Construcciones, afirmando que mientras la Tasa gravaba la prestación de un servicio, el Impuesto gravaba la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio; no obstante, este carácter mixto no impide que se le encuadre en la categoría recogida en el Concordato, máxime cuando no le alcanza la excepción del párrafo segundo del

¹⁹ Artículo 9.1 TRLRHL: «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. No obstante, también podrán reconocerse los beneficios fiscales que las entidades locales establezcan en sus ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la ley. En particular, y en las condiciones que puedan prever dichas ordenanzas, éstas podrán establecer una bonificación de hasta el cinco por ciento de la cuota a favor de los sujetos pasivos que domicilien sus deudas de vencimiento periódico en una entidad financiera, anticipen pagos o realicen actuaciones que impliquen colaboración en la recaudación de ingresos».

²⁰ JT 1996, 715.

²¹ En adelante TSJ.

apartado B), es decir, no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de explotación económica, ni se trata de rendimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta...²²; o el de las sentencias del TSJ de Castilla-La Mancha de 1 de febrero de 1999²³ y de 6 de noviembre del mismo año²⁴, que reconocieron, la primera, la exención en el ICIO por la ejecución de obras de reforma y adaptación de la planta baja del edificio de la Parroquia de Nuestra Señora de la Asunción y, la segunda, por la construcción de dos viviendas y semisótano destinados a actividad apostólica en la misma parroquia; la sentencia del TSJ de Andalucía de 26 de febrero de 2001²⁵ que reconoció exenta la construcción de un templo parroquial, o la sentencia del TSJ de Madrid de 30 de abril de 2001²⁶ que reconoce la exención con motivo de la ejecución de unas obras en una parroquia.

En todos los casos se considera que el ICIO es un tributo real, por tanto, de los comprendido en el artículo IV.1, B) del AAE.

La primera de las resoluciones mencionadas señaló que los tribunales están capacitados para pronunciarse sobre el alcance de ese apartado si la situación de los nuevos impuestos no ha sido clarificada por la vía del apartado 2.º del Protocolo Adicional al AAE²⁷.

²² FJ 2.º

²³ Roj.: STSJ CLM 275/1999.

²⁴ Roj.: STSJ CLM 2866/1999.

²⁵ Roj.: STSJ AND 2425/2001.

²⁶ JT 2001, 1400.

²⁷ En concreto: «... el Protocolo es un complemento del Acuerdo, en el que se contienen normas de tipo complementario para su adecuada aplicación. Sería sin duda un elemento de gran clarificación el que las partes signatarias del Acuerdo se reunieran periódicamente para determinar el alcance concreto del mismo; pero, en ausencia de ello, parece excesivo privar de eficacia alguna a preceptos tan expuestos como los mencionados artículos 3 y 4 y prohibir a los Tribunales que hagan la interpretación que corresponda de los mismos. Ello no implica privar de sentido a la previsión del Protocolo, ya que los acuerdos que en su caso adoptasen las partes tendrían, como se ha dicho, si bien en principio mero alcance declarativo (no constitutivo), una completa fuerza vinculante para los Tribunales, derivada de ser un acuerdo entre las partes que pueden legítimamente disponer de los derechos e intereses en juego; ahora bien, es en ausencia de tales acuerdos cuando el mencionado carácter declarativo (no constitutivo), aunque vinculante, despliega sus efectos, pues hace que no pueda afirmarse inexistente la exención pese a que no se haya firmado aquél. Dicho de otra forma, las partes tienen la posibilidad de interpretar, de común acuerdo, el contenido del Acuerdo, y ha de serles reconocido, en caso de que ejerzan esta posibilidad de interpretación auténtica, el monopolio de la interpretación; pero no puede entenderse que, a falta de ejercicio de esta posibilidad, el Acuerdo quede privado de eficacia y los Tribunales incapaces de interpretarlo. En definitiva, la ausencia del acuerdo no impide que este Tribunal interprete si el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras está incluido entre los tributos a que se refiere el artículo 4.1.B) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3-1-79» (FJ 4.º).

Las sentencias del Tribunal Supremo de 17 de mayo de 1999²⁸, de 19 de marzo²⁹ y de 31 de marzo³⁰ de 2001, estas últimas en recurso de casación en interés de ley, reconocen el carácter real del ICIO, susceptible de estar comprendido en la categoría de impuesto real a que se refiere el artículo IV.1, B) del AAE. Por tanto, esto determina que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaran de exención total y permanente en el ICIO.

2.2 Aclaraciones, interpretaciones y decisiones judiciales

La cuestión que venimos analizando se entendió necesitada de aclaración, y así se hizo por Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001³¹, dictada de común acuerdo entre la Iglesia y el Estado en cumplimiento del apartado 2.º del Protocolo Adicional al AAE, y estableció que el ICIO está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del AAE y, por tanto, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes, las congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutarán de exención total y permanente en el mencionado impuesto.

Por tanto, están exentas de este impuesto las entidades de la Iglesia católica enumeradas en el artículo IV del AAE, pero no las entidades del artículo V del AAE, aunque podrían disfrutar de alguna bonificación potestativa a criterio del ayuntamiento de que se trate³².

²⁸ Roj. STS 3364/1999.

²⁹ RJ 2002, 10288. En este caso el Ayuntamiento había liquidado el ICIO con motivo de la construcción de dos viviendas destinadas a actividades religiosas y a residencia de sacerdotes.

³⁰ Roj.: STS 2694/2001. En este caso el Ayuntamiento había liquidado el ICIO con motivo de la ampliación de una iglesia.

³¹ BOE de 16 de junio.

³² El TRLRHL de 2004, en su artículo 103.2, establece, en primer lugar, la posibilidad de que las ordenanzas fiscales puedan regular las siguientes bonificaciones sobre la cuota del impuesto: 1) Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico artísticas o de fomento del empleo que justifiquen tal declaración. Corresponderá dicha declaración al Pleno de la Corporación y se acordará, previa solicitud del sujeto pasivo, por voto favorable de la mayoría de sus miembros. 2) Una bonificación de hasta el 95% a favor de las construcciones, instalaciones u obras en las que se incorporen sistemas para el aprovechamiento término o eléctrico de la energía solar. 3) Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras vinculadas a los planes de fomento de las inversiones privadas en infraestruc-

En este sentido la sentencia del TS de 3 octubre de 2003³³ resolvió que, de acuerdo con la letra B) del apartado 1 del artículo IV del AAE, la comunidad religiosa católica Casa de la Salud, cuya exención por las obras de ampliación de un hospital se discutía, tenía derecho a la exención total y permanente en los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio, señalando el Tribunal que el ICIO está incluido entre ellos³⁴. Además aclara que «obviamente no es aplicable al ICIO el segundo párrafo de la letra B), del apartado 1, del artículo IV, del Acuerdo referido, que excluye de dicha exención a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, que es lo que acontece en el caso de autos, pues la sentencia de instancia ha declarado probado que el Hospital de San Justo y San Pastor constituye, por las actividades que se realizan en él, una explotación económica, porque tal excepción es aplicable al Impuesto sobre Sociedades, pero nada tiene que ver con el ICIO que es un impuesto indirecto aunque real»³⁵.

La sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de julio de 2005³⁶, remitiéndose a la mencionada sentencia del TS de 2003, reconoce la exención a la Escola Pía por la construcción de un edificio destinado a centro de enseñanza.

Igualmente, la sentencia del TSJ de Cataluña de 1 de junio de 2006³⁷ respecto a la construcción de una residencia de ancianos por la congregación Religiosa Hermanitas de los Pobres.

La sentencia del TSJ de Madrid de 2 de abril de 2009³⁸ que, haciendo referencia también a la sentencia del TS de 3 de octubre de 2003, confirmó la sentencia de instancia que reconoció la exención a la Compañía de Jesús por las obras realizadas en un Colegio Mayor.

En el mismo sentido el TSJ de Islas Baleares en sentencia de 3 de octubre de 2011³⁹ confirmó la de Instancia recurrida de 5 de mayo de 2011, que reconoce la exención de las obras realizadas en un colegio por la Congregación de Derecho Pontificio Agustinas Hermanas del Amparo, al considerar no conforme a derecho a Resolución de 25 de febrero de 2009 del Ayuntamiento de Andratx, que desestimó en un principio la exención en el ICIO.

turas. 4) Una bonificación de hasta el 50% a favor de las construcciones, instalaciones u obras referentes a las viviendas de protección oficial. 5) Una bonificación de hasta el 90% a favor de las construcciones, instalaciones u obras que favorezcan las condiciones de acceso y habitabilidad de los discapacitados.

³³ Roj. STS 5954/2003.

³⁴ FJ 5.º

³⁵ FJ 4.º

³⁶ Roj. STSJ CAT 8928/2005.

³⁷ Roj. STSJ CAT 6566/2006.

³⁸ Roj. STSJ M 25780/2009.

³⁹ Roj. STSJ BAL 1026/2011.

Por su parte, la sentencia del TSJ de Castilla La Mancha de 29 de abril de 2002, denegó la exención en el ICIO a la Confraternidad Sacerdotal Operarios del Reino de Cristo por ser una Sociedad de Vida Apostólica, por tanto, de las entidades a las que se refiere el artículo V del AAE⁴⁰, y no un Instituto de Vida Consagrada de los que están enumerados en el artículo VI, a los cuales se reconoce la exención.

Aun teniendo en cuenta y resolviendo conforme a la Orden de 5 de junio de 2001, en ciertos casos ese reconocimiento de exención lleva a incumplir el derecho de la UE, y en cualquier caso, a provocar una situación de discriminación del resto de confesiones religiosas que firmaron los acuerdos de cooperación con el Estado español en 1992, ya que ninguno de ellos han regulado una posibilidad de exención en el ICIO, y tampoco la normativa estatal, así como de las entidades sin fines lucrativos, pues tampoco se regula posibilidad de exención para ellas en nuestro ordenamiento jurídico.

Todo ello ha llevado a distintos pronunciamientos de los tribunales, a que se dicten dos órdenes interpretativas del artículo IV.1 del AAE, a un pronunciamiento del Tribunal Supremo que no zanjó la cuestión de la exención del ICIO de las confesiones religiosas⁴¹, a distintas consultas de eurodiputados ante la Comisión Europea, y a que el Tribunal de Justicia de la UE tuviera que resolver una cuestión prejudicial, que ha sido el principio de la solución a los problemas jurídicos que generaba la exención de los entes mayores de la Iglesia católica en el ICIO.

2.3 Colisión con el Derecho europeo

Respecto al posible incumplimiento del derecho de la UE, en agosto de 2007 la Comisión Europea puso en marcha una investigación⁴² sobre la exención de la

⁴⁰ Roj. STSJ CLM 1129/2002.

⁴¹ Ver al respecto de esta materia BENEYTO BERENGUER, Remigio, «Entidades de la Iglesia Católica con bienes culturales: algunos supuestos de exención e incentivos fiscales al mecenazgo», *RGDCDEE*, n.º 29, 2012, pp. 33-35. MORÓN PÉREZ, M.ª del Carmen, «La Financiación pública de las Confesiones Religiosas en Italia y en España. Un estudio de derecho comparado», *RGDCDEE*, n.º 18, 2008, pp. 54-56.

⁴² A esta investigación llevó la pregunta escrita E-2578/06ES de 12 de junio de 2006, formulada por los eurodiputados Willy Meyer (GUE/NGL) y Marco Cappato (ALDE). Estos eurodiputados se planteaban la posibilidad de que la exención en el ICIO de los entes de la Iglesia católica, cuando las construcciones, instalaciones y obras estuvieran relacionadas con actividades puramente mercantiles totalmente ajenas al culto, éstas se realizaran en clara competencia con otras empresas privadas o, incluso, públicas, que sí están sujetas al impuesto y no disfrutaban de exención alguna. Por tanto, dicha exención se podría considerar una «ayuda de Estado» a la Iglesia Católica, incom-

Iglesia católica en el ICIO al amparo del artículo IV.1, B) del AAE, respecto a los supuestos en los que el hecho imponible estaba relacionado con actividades económicas, es decir, cuando se realizan construcciones, instalaciones y obras en inmuebles donde se desarrolla una actividad económica. La razón de dicha investigación se encontraba en que en los casos en los que se les reconoce dicho beneficio fiscal, pueden estar concurriendo con otros entes públicos o privados que realizan la misma o similar actividad económica y no gozan de este beneficio fiscal, en cuyo caso la exención reconocida a los entes de la Iglesia católica puede constituir una «ayuda de estado»⁴³, debiéndose analizar si la misma se ha establecido conforme al derecho de la UE y su compatibilidad con el mercado común⁴⁴.

patible con el mercado común porque falsea la competencia, concediéndola además el Estado español sin informar previamente a la Comisión (conforme al procedimiento regulado en el artículo 88 del TUE –actual artículo 108– para su autorización) lo cual podría vulnerar los artículos 87 y 88 del Tratado de la Comunidad Europea y el Reglamento n.º 659/99. Literalmente señalaron: «La Iglesia católica en España goza de la exención del «Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras» (ICIO), es un impuesto municipal que grava la realización de obras para las cuales se precise de licencia. Dicho impuesto se regula en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en la que no figura exención alguna a favor de la Iglesia católica. Es por la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001, que se concede tal exención, a cuyo tenor: «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras». Se interpreta que dicha exención se aplica también cuando las construcciones, instalaciones u obras están relacionadas con actividades ajenas al culto y puramente mercantiles que –aunque desarrolladas por entes dependientes de la Iglesia católica– tienen por objetivo la obtención de ingresos, por ejemplo: inversiones inmobiliarias o explotaciones comerciales, que realizan en clara competencia con otras empresas privadas o, incluso, públicas, que sí están sujetas al impuesto y no disfrutaban de exención alguna. Esto pone en desventaja a las otras empresas no católicas, lo que distorsiona la competencia y destruye el principio del Derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos. Por ello solicitamos las siguientes informaciones: Con base en lo expuesto y en los artículos 87 y 88 (Ayudas otorgadas por los Estados) del Tratado de la Comunidad Europea y en el Reglamento n.º 659/99 del Consejo, 1. ¿No considera la Comisión que la exención expuesta es una «ayuda de Estado» incompatible con el mercado común, porque distorsiona o falsea la competencia, favoreciendo a las entidades de la Iglesia católica y perjudicando a otras empresas españolas o comunitarias que realizan construcciones u obras para los mismos fines y no disfrutaban de exención, con lo que se destruye el principio del Derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos? 2. ¿No considera que las autoridades españolas han incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder dicha ayuda?» Se puede consultar en «<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?type=WQ&reference=E-2006-2578&language=ES>» [Fecha de última consulta 12 de febrero de 2024]. Ver al respecto CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como “ayuda de Estado” de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, n.º 74, pp. 30-34.

⁴³ Ver al respecto *Ibidem*, pp. 26-30.

⁴⁴ CEBRIÁ GARCÍA, M.ª Dolores, «La exención en el ICIO de la Iglesia católica en el Estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea», *RGDCDEE*, n.º 45, 2017, p. 4.

Las «ayudas de estado» no están consideradas como compatible con el mercado interior por el artículo 87 del TUE (actual artículo 107), y estarían poniendo en desventaja a las otras empresas, sean públicas o privadas, y en consecuencia distorsionaría la competencia y se destruiría el principio del derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos⁴⁵.

A todo esto hay que añadir, a mi entender, por un lado, que la concesión de estas exenciones a las que se referían los eurodiputados no se podía fundamentar en la garantía y promoción de la libertad religiosa. Ya hace tiempo Martínez Blanco señaló en este sentido que «tales actividades difícilmente pueden cubrirse con el manto protector de la libertad religiosa, y se someten enteramente al Derecho común en aquel sector que les corresponda en cada caso»⁴⁶. Por otro lado, se debe destacar que la situación de los entes mayores de la Iglesia católica puede resultar discriminatoria, no sólo para otras empresas españolas o comunitarias que por el mismo hecho no pueden disfrutar de la exención en el ICIO, sino también para los entes menores de la Iglesia católica a los que no se aplicaría la exención y para el resto de confesiones religiosas no católicas. Respecto a los entes menores de la Iglesia católica, porque el artículo IV.1. B) del AAE sólo es aplicable a los entes enumerados en el mismo, que son los entes mayores. Respecto al resto de las confesiones no católicas, porque ninguno de los Acuerdos suscritos en 1992 por el Estado español con la FEREDE, la FCI y la CIE recoge un precepto genérico similar al artículo IV.1. B) del AAE, ni tampoco reconocen expresamente la exención en el ICIO⁴⁷.

La Sra. Kroes, Comisaria encargada de política de competencia en nombre de la Comisión Europea, respondió⁴⁸ a los eurodiputados, el 28 de julio

⁴⁵ Cfr. FÉLIX BALLESTA, M.^a Ángeles - MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España?», *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 7, diciembre, 2006, p. 75.

⁴⁶ MARTÍNEZ BLANCO, Antonio, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Tecnos, Madrid, 1994, p. 347.

⁴⁷ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales. Estudio jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, n.º XXX/89, mayo-agosto, 2000, p. 513. CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales», *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, 2004, p. 71. Cfr. FÉLIX BALLESTA, M.^a Ángeles - MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica...», *op. cit.*, p. 75.

⁴⁸ Literalmente: «La Comisión ha tenido en cuenta la legislación nacional pertinente, a saber el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 (en lo sucesivo el "Acuerdo"), la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, y la Orden Ministerial, de 5 de junio de 2001, por la que se aclaró la inclusión del Impuesto de Obras (en lo sucesivo "ICIO") en la letra b, del apartado 1, del artículo IV del Acuerdo. El artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo establece que la Santa Sede, la Confe-

de 2006, en el sentido de que el artículo IV.1. B) del AAE reconoce el derecho de las entidades mayores de la Iglesia católica a la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, sin embargo, ese mismo artículo excluye de esas exenciones fiscales a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, por tanto las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO por lo que se refiere a sus actividades económicas y comerciales.

No entendemos correcta la respuesta de la Comisión, puesto que el ICIO no grava la obtención de rendimientos, sino la realización de una construcción, una instalación o una obra. Por tanto, nada tiene que ver con el hecho imponible del ICIO –impuesto indirecto–, la obtención de un rendimiento por el ejercicio de explotaciones económicas. Consecuentemente, la mencionada exclusión no se puede referir a este tipo de impuesto. Esta cuestión ya fue tratada por el TS en la meritada sentencia de 3 de octubre de 2003, como se indicó en su momento, aclarando que no era aplicable al ICIO el segundo párrafo de la letra b), del apartado 1, del artículo IV del AAE.

A esto hay que añadir que tampoco en la realidad española el reconocimiento de la exención se limita al caso interpretado por la Comisión. Baste recordar esa misma sentencia del TS⁴⁹ que reconoce la exención por las obras de ampliación de un hospital; la sentencia del TSJ de Cataluña de 26 de julio

rencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Sin embargo, ese mismo artículo excluye de esas exenciones fiscales a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, las ganancias de capital, así como los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta. Dado que el ICIO se estableció con posterioridad a la firma del Acuerdo y que no quedaba claro si este impuesto debía considerarse como un “impuesto sobre el patrimonio” en el sentido del artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo, el Gobierno español aclaró la situación por medio de la Orden Ministerial mencionada anteriormente. Esta Orden confirma que el ICIO está cubierto por el artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo y que, en consecuencia, las exenciones fiscales previstas en ese artículo también son aplicables al ICIO. Puesto que, tal como se ha dicho anteriormente, el artículo IV, apartado 1, letra b), del Acuerdo excluye de las exenciones fiscales los rendimientos obtenidos a través del ejercicio de actividades económicas y comerciales, las instituciones religiosas no pueden quedar exentas del pago del ICIO por lo que se refiere a sus actividades económicas y comerciales. Habida cuenta de que la exención del ICIO se limita a las actividades puramente religiosas, no afecta a “empresas” en el sentido del Derecho de la competencia. Así pues, no existe ayuda en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE. Por lo tanto, las autoridades españolas no están obligadas a notificar la medida a la Comisión». En «www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2006-2578&language=ES» [Fecha de última consulta 12 de febrero de 2024].

⁴⁹ Roj. STS 5954/2003.

de 2005⁵⁰, que reconoce la exención a la Escola Pía por la construcción de un edificio destinado a centro de enseñanza; o la sentencia del TSJ de Cataluña de 1 de junio de 2006⁵¹ respecto a la construcción de una residencia de ancianos por la congregación Religiosa Hermanitas de los Pobres.

La respuesta contradictoria de la Comisión y el que el Estado español esté concediendo la exención en el ICIO a las instituciones católicas también cuando las construcciones, instalaciones u obras están relacionadas con actividades total y absolutamente ajenas al culto católico y puramente mercantiles que tienen por objetivo la obtención de ingresos, llevó a los mismos eurodiputados a una segunda pregunta a la Comisión Europea el 20 de febrero de 2007, E-0829/07⁵², planteando si la Comisión no considera que estas exenciones a instituciones dependientes de la Iglesia católica para las actividades económicas o comerciales no puramente religiosas es una ayuda de estado, e igualmen-

⁵⁰ Roj. STSJ CAT 8928/2005.

⁵¹ Roj. STSJ CAT 6566/2006.

⁵² «La respuesta de la Comisión a la pregunta E-2578/06 (["https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-6-2006-2578_ES.html?redirect"](https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/E-6-2006-2578_ES.html?redirect)) [Fecha de última consulta 12 de febrero de 2024]), pese a ser contradictoria, confirma la ilegalidad en la que incurre el Estado español al no aplicar el Impuesto municipal ICIO a la Iglesia católica. La conclusión de la Comisión es la siguiente: "Habida cuenta de que la exención del ICIO se limita a las actividades puramente religiosas, no afecta a 'empresas' en el sentido del Derecho de la competencia. Así pues, no existe ayuda en el sentido del artículo 87, apartado 1, del Tratado CE. Por tanto, las autoridades españolas no están obligadas a notificar la medida a la Comisión". Lamentablemente, no es esta la situación actual, y por esa razón se formuló la pregunta. El Estado español está concediendo la exención en el ICIO a las instituciones católicas también cuando las construcciones, instalaciones u obras están relacionadas con actividades total y absolutamente ajenas al culto católico y puramente mercantiles que tienen por objetivo la obtención de ingresos, como por ejemplo: construcción de escuelas privadas, universidades privadas, obras en emisoras de radio privadas, hospitales privados, es decir, explotaciones comerciales que realizan en clara competencia con otras empresas privadas que sí están sujetas al ICIO y no disfrutan de exención. La demostración de ello es la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 2003 [n.º de recurso: 5899/1998], en la que se concedió la exención en el ICIO a una obra de la Iglesia católica, aunque el propio Tribunal reconoció que se trataba de una explotación económica y competía con otras entidades. También los ayuntamientos están concediendo la exención a obras relacionadas con actividades económicas en las que la Iglesia católica actúa como empresa. Por ello solicitamos a la Comisión las siguientes informaciones: ¿No considera la Comisión que la exención en el ICIO que está concediendo el Estado español a las instituciones dependientes de la Iglesia católica para las actividades económicas o comerciales ajenas a las puramente religiosas es una ayuda de estado? (Acto incompatible con el mercado común porque distorsiona o falsea la competencia y el principio del Derecho comunitario por el que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos). ¿No considera que el Estado español ha incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder las ayudas consistentes en la exención en el ICIO a las entidades dependientes de la Iglesia católica cuando actúan como "empresa", realizando actividades económicas en competencia con otros operadores económicos?» «<http://www.europarl.europa.eu/sides/getDoc.do?pubRef=-%2f%2fEP%2f%2fTEXT%2bWQ%2bE-2007-0829%2b0%2bDOC%2bXML%2bV0%2f%2fES&language=ES>» [Fecha de última consulta 12 de febrero de 2024].

te si no considera que el Estado español ha incumplido la obligación de informar a la Comisión de su intención de conceder estas ayudas⁵³.

En contestación a estas preguntas⁵⁴, la Señora Kroes en nombre de la Comisión, se comprometió el 7 de abril de 2007 a pedir a las autoridades españolas que aclararan el ámbito de aplicación de la exención en cuestión.

El 18 de febrero de 2008 Marco Cappato (ALDE), Marco Pannella (ALDE) y Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) vuelven a preguntar por escrito (E-0774/08)⁵⁵ a la Comisión si podría informarles de cómo estaban transcurriendo esta investigación; si habían llegado a alguna conclusión; y si tenía la Comisión un plazo para finalizar dicha investigación. La Comisión señaló que se estaba examinando la respuesta de España en todos los contextos posibles y evaluando si las medidas propuestas por España en respuesta a las opiniones preliminares de la Comisión son aceptables⁵⁶.

⁵³ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «La exención en el ICIO de la Iglesia católica...», *op. cit.*, p. 5, Nota al pie 26.

⁵⁴ «La respuesta ofrecida por la Comisión el 28 de julio de 2006 a la pregunta E-2578/06 se basaba en su interpretación, en ese momento, de las disposiciones fiscales españolas pertinentes que regulan el ICIO: el artículo IV, apartado 1, letra B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos (en lo sucesivo el “Acuerdo”), la ley 39/1988 del 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas locales, y la Orden ministerial del 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos. De acuerdo con la información proporcionada por Sus Señorías, hay indicios de que la interpretación de la Comisión podría no ser correcta. En consecuencia, la Comisión pedirá a las autoridades españolas que aclaren el ámbito de aplicación de la exención en cuestión e informará a Sus Señorías de los resultados de su análisis completo basado en las alegaciones que presenten dichas autoridades». En «<http://www.europarl.europa.eu/sides/getAllAnswers.do?reference=E-2007-0829&language=ES>» [Fecha de la última consulta 12 de febrero de 2024].

⁵⁵ «[http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumentVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/\\$FILE/Preg.2008.pdf](http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumentVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/$FILE/Preg.2008.pdf)» [Fecha de la última consulta 24 de abril de 2015].

⁵⁶ Literalmente: «Sus Señorías hacen referencia a la respuesta de la Comisión a la pregunta escrita E-3709/07 relativa a la exención fiscal del impuesto ICIO en favor de la Iglesia católica en España, de conformidad con el artículo IV(1)(B) del Acuerdo, de 3 de enero de 1979, entre el Estado español y la Santa Sede. En la respuesta mencionada, la Comisión indicó que, en cooperación con las autoridades españolas, se había iniciado un estudio detallado de la exención en cuestión, tal como establece el artículo 17 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 del Tratado CE, en relación con las posibles ayudas estatales concedidas antes de la adhesión de España a la Comunidad. En el marco de este procedimiento, las autoridades españolas han cooperado plenamente al proporcionar a su debido tiempo la información y las aclaraciones pedidas. La Comisión desea no obstante agradecer a Sus Señorías los argumentos propuestos sobre las maneras de eliminar la posible incompatibilidad del impuesto ICIO con las normas sobre ayudas estatales. En la fase actual, la Comisión está examinando la respuesta de España en todos los contextos posibles. El examen pretende evaluar si las medidas propuestas por España en respuesta a las opiniones preliminares de la Comisión son aceptables. No obstante, la evaluación de la Comisión aún no ha

Casi un año después, el 11 de marzo de 2009, Willy Meyer Pleite (GUE/NGL) de nuevo pregunta a la Comisión sobre la respuesta de las autoridades españolas, y sobre las conclusiones a las que había llegado la Comisión tras las investigaciones⁵⁷.

La Comisión informó que las autoridades españolas propusieron modificar la Orden española de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier posible incompatibilidad entre las normas de exención fiscal del ICIO y la legislación sobre ayudas estatales. En este sentido se comprometieron a limitar el alcance de la exención del ICIO a la propiedad inmobiliaria exenta de la Contribución Territorial Urbana, regulada en el artículo IV.1. A) del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede, que especifica los requisitos de la propiedad inmobiliaria para la exención de la Contribución Territorial Urbana, cuales son que los inmuebles se destinen a fines religiosos⁵⁸.

concluido. La Comisión informará directamente a Sus Señorías de los resultados de su estudio una vez concluya el examen de los argumentos de España». En [http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/\\$FILE/Preg.2008.pdf](http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/$FILE/Preg.2008.pdf) [Fecha de la última consulta 24 de abril de 2015].

⁵⁷ «El de 2 abril de 2008 la Comisión, en su respuesta E-0774/08 relativa a la exención fiscal del impuesto ICIO en favor de la Iglesia católica en España, y ya anteriormente el 27 de agosto de 2007, indicó que se había puesto en marcha un análisis detallado de esta exención en cooperación con las autoridades españolas, que “la Comisión está examinando la respuesta de España” y que “la Comisión informará directamente a Sus Señorías de los resultados de su estudio una vez concluya el examen de los argumentos de España”. Han transcurrido 11 meses desde la última respuesta en la que se comprometía a facilitarnos los resultados del estudio de este caso, por lo que: ¿Podría la Comisión informarnos de cuál fue la respuesta de las autoridades españolas? ¿Podría del mismo modo informarnos de cuáles son las conclusiones a las que ha llegado la Comisión después de casi un año de iniciada la investigación?» [http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/\\$FILE/Preg.2009.pdf](http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/$FILE/Preg.2009.pdf) [Fecha de la última consulta 24 de abril de 2015].

⁵⁸ «Su Señoría se refiere a la respuesta de la Comisión a la pregunta escrita E-0774/08 relativa a la exención fiscal del ICIO en favor de la Iglesia católica en España, de conformidad con el artículo IV (1) (B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. En la respuesta antes mencionada, la Comisión indicó que se había iniciado un estudio detallado de la exención en cuestión en cooperación con las autoridades españolas, de conformidad con el artículo 17 del Reglamento (CE) n.º 659/1999 del Consejo, de 22 de marzo de 1999, por el que se establecen disposiciones de aplicación del artículo 93 [actual 88] del Tratado CE en lo que respecta a las posibles ayudas estatales vigentes antes del ingreso de España en la Comunidad. Las autoridades españolas propusieron modificar la Orden española de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier posible incompatibilidad entre las normas de exención fiscal del ICIO y la legislación sobre ayudas estatales. La propuesta española consiste en limitar el alcance de la exención del ICIO a la propiedad inmobiliaria exenta de la Contribución Territorial Urbana (CTU). Esta exención procede del artículo IV (1) (A) del Acuerdo de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede, que especifica los requisitos de la propiedad inmobiliaria para la exención de la CTU. De esta lista se desprende que la principal finalidad de estos edificios es de carácter plenamente religioso y, por tanto, sin relación con actividad económica alguna. Por esta razón, la Comisión considera que la propuesta española ha resuelto las reservas iniciales de la Comisión sobre el alcance de la exención

De dicha propuesta del Estado español a la Comisión Europea surgió la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, que modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979⁵⁹.

En ella se señala que se considera necesaria la equiparación del contenido de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para los inmuebles de la Iglesia católica con el contenido de la exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras para las construcciones, instalaciones u obras, que se lleven a cabo en dichos inmuebles. Pues no parece lógico que en un inmueble que no esté exento del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, por no tener como destino ninguno de los exigidos en la letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, las obras que en él se realicen sí gocen de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, exención que se aplica conforme a lo dispuesto en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo, por mor de la interpretación dada a la misma por la citada Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001.

La letra A) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos establece la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles) de los siguientes inmuebles: los templos y capillas destinados al culto, y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas; los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas; y los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada.

En virtud de la equidad que se considera necesaria, la Orden de 2009 modificaría el apartado segundo de la Orden del Ministerio de Hacienda de 2001, quedando redactado en los siguientes términos: «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

en cuestión, puesto que solamente cubre los inmuebles cuyo propósito queda fuera del alcance de la legislación sobre ayudas estatales». En «[http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/\\$FILE/Preg.2009.pdf](http://bases.cortesaragon.es/bases/NdocumenVIII.nsf/bda6b304d786031ac12576d2002e5517/d4e0eee3952e3878c125793700283b2c/$FILE/Preg.2009.pdf)» [Fecha de la última consulta 24 de abril de 2015].

⁵⁹ BOE de 21 de octubre de 2009.

y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)».

Por tanto, la modificación consistiría en limitar la exención en el ICIO a las construcciones, instalaciones y obras que se realicen en inmuebles que estén exentos del IBI. Es decir, es condición para la exención en el ICIO que los inmuebles estén exentos del IBI⁶⁰.

Sin embargo, la sentencia de 25 de junio de 2013 del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 2 de Zaragoza, anuló la Resolución de 26 de octubre de 2012 del Ayuntamiento de Zaragoza que denegaba la exención del ICIO a la Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl, por las obras de demolición de un inmueble; y mediante Auto de 23 de julio de 2013 planteó cuestión de ilegalidad de la Orden EHA/2814/2009 dictada unilateralmente por el Estado, ante la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional⁶¹. Este órgano, con fecha 9 de diciembre de 2013, dictó sentencia estimando la cuestión de ilegalidad planteada y anula⁶² la totalidad de la Orden EHA/2814/2009 al considerarla contraria al artículo IV, 1. B) y al artículo VI del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. Contra esta sentencia, la Administración General del Estado interpuso recurso de casación al amparo del artículo 88.1 d) de la Ley Jurisdiccional, por infracción del artículo 27 de la Ley Jurisdiccional y 12.3 de la LGT. El TS, en sentencia de 4901/2014, de 19 de noviembre⁶³ coincidió con la argumentación de la AN –que prácticamente hace suya–, señala⁶⁴:

– Por una parte, que la Orden de 2009 introduce una innovación real, respecto a la de 2001, en el tratamiento de las exenciones a favor de la Iglesia ca-

⁶⁰ Respecto a la aplicación retroactiva de la Orden de 2009, la sentencia del TSJ de Madrid de 25 de septiembre de 2013 (Roj. STS M 11887/2013) señaló en su FJ 5.º «que la aplicación de la Orden EHA/2814/2009 a los supuestos de hecho surgidos durante la vigencia de la Orden de 5 de junio de 2001 supone una infracción del principio de irretroactividad de las normas tributarias, consagrado en el artículo 10.2 de la Ley General Tributaria, así como una infracción de los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima».

⁶¹ En adelante AN.

⁶² Vid. LÓPEZ PÉREZ, A. María, «Principales aspectos jurídico-tributarios de las entidades religiosas en España e Italia. Un estudio comparado», *I tributí nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, INGROSSO, Manlio - FIORENTINO, Stefano (Edits.), Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2015, pp. 206-207.

⁶³ Roj.: STS 4901/2014.

⁶⁴ Ver a respecto AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica...», *op. cit.*, pp. 3-5.

tólica en el ICIO, pues mientras que el artículo IV.1. B) del AAE no condiciona la exención total y permanente en los impuestos reales, y por tanto en el ICIO, a que se reconozca la exención en otros impuestos para los mismos inmuebles, sí lo viene a hacer la Orden de 2009. Pone de manifiesto el TS que: «la equiparación que se efectúa de los conceptos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) y del Impuesto real (ICIO), es errónea, pues es claro que..., si bien el IBI es un impuesto real (y por tanto todo inmueble exento del mismo lo está también de los demás tributos reales a tenor del apdo. 1. B, del artículo IV del Acuerdo), sin embargo no todos los inmuebles exentos del ICIO o de cualquier otro tributo real, están exentos del IBI, y así el citado apartado 1. A), relaciona una serie de inmuebles exentos total y permanentemente de la Contribución Territorial y Urbana, con sus propias condiciones y excepciones, en tanto que el apartado 1. B), C) y D) recoge, respectivamente, la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio; la exención total de los impuestos sobre sucesiones y donaciones y transmisiones patrimoniales, y por último la exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, cada uno de ellos con las limitaciones y excepciones que se especifican en cada caso. Con lo que se evidencia la posibilidad de existencia de tales exenciones por separado, entre ellas la del ICIO, siempre que se cumplan las condiciones impuestas para cada una de ellas y con las limitaciones que se señalan, sin que para ello sea requisito necesario la previa exención del IBI»⁶⁵.

– Además, conforme al VI del Acuerdo «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 informa», sin embargo «no consta negociación ni contacto alguno, ni menos acuerdo, entre el Estado Español y la Santa Sede a los efectos en debate»⁶⁶. Por tanto, vulnera el mecanismo de resolución de dudas y dificultades que surjan en la interpretación y aplicación del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, prevista en su artículo VI.

– Y a todo esto se une que la Orden de 5 de junio de 2001 tiene naturaleza interpretativa y no puede ser objeto de interpretaciones sucesivas pues la interpretación se agota en el acto interpretativo, no siendo posible sucesivas interpretaciones modificativas de la precedente, que es lo que se ha hecho.

En consecuencia, el TS anula la Orden de 2009, volviendo a regir la interpretación dada por la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001.

⁶⁵ FJ 6.º

⁶⁶ *Idem*.

Con posterioridad a la sentencia de la AN de 2013, de las últimas resoluciones dictadas ha sido la del TSJ de Valencia de 14 de enero de 2014⁶⁷ que reconoció la exención en el ICIO a la Congregación Religiosa de los Legionarios de Cristo en relación con las obras destinadas a un colegio privado de educación infantil y bachillerato, por aplicación del artículo IV.1, b) del AAE. La sentencia reseña determinados antecedentes jurisprudenciales⁶⁸ –ya referenciados en este estudio–, por su utilidad interpretativa, como las sentencias del TS de 19 de marzo de 2001, de 31 de marzo de 2001 y la de 3 de octubre de 2003, las cuales consideran al ICIO como un impuesto real. Igualmente hace alusión a que la mejor doctrina científica ha caracterizado al ICIO como un impuesto real pues en su hecho imponible no hay referencia a ninguna persona determinada⁶⁹. Por tanto, entiende el TSJ de Valencia que el ICIO es uno de los impuestos reales a que se refiere el artículo IV.1, b) del AAE.

Pese a que lleva a cabo la misma interpretación que la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, viene a señalar que «no son parámetros normativos a tener en cuenta la Orden del Ministerio de Hacienda de 5-6-2001 y la Orden EHA/2814/2009 de 15 de octubre. Ninguna de estas órdenes ministeriales se ha incorporado válidamente a nuestro ordenamiento jurídico, al no resultar del común acuerdo de las partes que suscribieron el Acuerdo internacional de 3 de enero de 1979; por tanto contradicen su artículo VI. Además, la Orden EHA/2814/2009 ha sido declarada nula por SAN de 9-12-2013»⁷⁰.

2.4 Vulneración del principio y del derecho de igualdad para con el resto de grupos religiosos

Si bien el ICIO ya estaba vigente cuando se aprobaron los Acuerdos de 1992 con la FEREDE, la FCJE y la CIE, y pese a que el artículo IV. 1, B) del AAE habría la posibilidad de la exención de las entidades católicas en el ICIO, sin embargo, dichos instrumentos acordados de 1992 no recogen un precepto genérico similar al artículo IV.1, B) del AAE, tampoco recogen expresamente la exención en este impuesto⁷¹, ni se ha regulado posteriormente por ley.

⁶⁷ Roj.: STSJ CV 262/2014.

⁶⁸ FJ 3.º

⁶⁹ FJ 4.º

⁷⁰ *Idem*.

⁷¹ El artículo 11.3 de estos tres Acuerdos únicamente contemplan la exención de las Iglesias o Comunidades pertenecientes a la FEREDE, a la FCJE y a la CIE, en los siguientes impuestos (se transcribe lo señalado en el Acuerdo con la FEREDE, aprobado por Ley 24/1992): A) Del impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por

Aun así en ocasiones se ha reconocido la exención en el ICIO a estos grupos religiosos no católicos. En este sentido la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000⁷² reconoció la exención a la Unión de Iglesias Cristianas Adventistas del Séptimo Día (UICASDE) por las obras a realizar en un templo. Señala el Tribunal que «Aunque no existiera norma que lo dijera, las Confesiones Religiosas, reconocidas por el Estado, e inscritas en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, merecen un idéntico tratamiento fiscal, sin que pueda producirse discriminación por este concepto, lo que tendría lugar si reconociéramos a una confesión religiosa tratamiento diferenciado respecto de otra u otras, o afirmáramos la existencia de beneficios tributarios que afecten a unas y no beneficien a otras, en relación con bienes o derechos destinados al culto confesional, la formación de sus ministros, sus celebraciones, sus ritos, el ejercicio de actividades benéficas, humanitarias, o caritativas etc. Pero es que, además, el artículo 7 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, impone el respeto del principio de igualdad en materia tributaria, y expresamente en lo referido a los beneficios fiscales, que deben ser idénticos para todas las Iglesias, Comunidades y Confesiones religiosas citadas»⁷³. Por tanto, establece la sentencia que «en virtud del principio de igual aplicación de la Ley, procede extender a la actora, el beneficio tributario reconocido a otra confesión religiosa, máxime si se tiene en cuenta que el edificio o la obra a realizar esta destinado al culto, por ser un Templo»⁷⁴.

El Tribunal no reparó en el límite del principio de reserva de ley en materia tributaria plasmado en el artículo 31.3 de la CE y reflejado en el artículo 8 de

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 eclesíásticas. B) El Impuesto sobre Sociedades, en los términos previstos en los números dos y tres del artículo 5 de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, reguladora de aquél. Asimismo, estarán exentos del Impuesto sobre Sociedades los incrementos de patrimonios a título gratuito que obtengan las Iglesias pertenecientes a la FEREDE, siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad. C) Del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre, en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención.

⁷² JT 2000, 1483.

⁷³ FJ 2.º

⁷⁴ CAÑAMARES ARRIBAS, Santiago, «La (Des)Igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones y obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 30, UEX, 2012-2013, p. 305.

la Ley General Tributaria, de 17 de diciembre de 2003⁷⁵, al señalar «Se regulará en todo caso por ley: d) El establecimiento, modificación, supresión y prórroga de exenciones, reducciones, bonificaciones, deducciones y demás beneficios o incentivos fiscales», así como con la prohibición de la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones (artículo 14 LGT).

Todo esto lo recuerda la sentencia del TSJ de Madrid de 2 de abril de 2004⁷⁶ que deniega la exención en el ICIO a la Iglesia Adventista del Séptimo Día por las obras de construcción de un complejo parroquial compuesto por iglesia y viviendas propias del complejo, así como para la construcción de un centro docente. Señala la sentencia que «como bien señala el propio actor en su demanda el artículo 23 LGT prohíbe la analogía en materia tributaria. El TC en Sentencia de 20 de octubre de 1997 señaló que el derecho a la exención o a la bonificación tributaria es un elemento de la relación obligacional que liga a la Administración y a un concreto contribuyente y el TS ha establecido reiteradamente, entre otras la STS de 25 de abril de 1995, que el disfrute de un beneficio fiscal tiene carácter debilitado y subordinado al interés general por cuanto que quiebra el equilibrio de la justicia distributiva inherente al reparto de la carga tributaria, lo cual constituye “una situación privilegiada” (STS 23 de enero de 1995). Según esa doctrina, todas las normas reguladoras de exenciones y de beneficios tributarios en general deben ser objeto de una interpretación restrictiva.

En ese contexto debe ser examinada la petición de la parte actora y de ahí que no pueda entenderse que el reconocimiento de una exención a favor de la Iglesia católica pueda suponer sin más, y por aplicación del principio de igualdad, que dicha exención se deba extender al resto de las Confesiones Religiosas de nuestro país ya que, llevado ese razonamiento a su extremo, podría alegarse por cualquier persona física o jurídica que la concesión de una exención a otra implicaría indefectiblemente y por aplicación del principio de igualdad, la concesión de la citada exención»⁷⁷.

Sigue diciendo, aplicando la normativa vigente en materia de relaciones Iglesia-Estado, «que el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, determina la posibilidad de que se extienda a las Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales que se establecen en el ordenamiento jurídico general a través de los correspondientes Acuerdos y Convenios, pero ello no supone ninguna obligación, sino que habrá que remitirse

⁷⁵ *Vid.*, CALVO ORTEGA, Rafael, «Ordenamiento tributario», *La nueva Ley General Tributaria*, AA. VV., Civitas, Madrid, 2004, p. 20.

⁷⁶ Roj: STSJ M 4462/2004.

⁷⁷ FJ 3.º

al correspondiente Acuerdo o Convenio y es evidente que el Acuerdo celebrado con UICASDE no contempla dicho beneficio fiscal. No se produce así vulneración del principio de igualdad del artículo 14 CE ni del artículo 16.1 CE que reconoce el derecho de libertad religiosa y el principio de aconfesionalidad del Estado, sin perjuicio de las relaciones de cooperación con la Iglesia católica y demás Confesiones Religiosas y en ese marco es en el que se han efectuado los diferentes Acuerdos entre dichas Confesiones. Lo que la jurisprudencia del TS ha venido estableciendo respecto de la Iglesia católica lo ha hecho en el marco de la interpretación de que el ICIO estaba incluido en los impuestos reales a que hacía referencia la letra B del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, sin que tal referencia a los impuestos reales se produzca en el artículo 11.3 de la Ley 24/1992 a efectos de la aplicación de la exención pretendida por la parte actora»⁷⁸.

Ciertamente no podría extenderse la exención en el ICIO a las confesiones religiosas no católicas atendiendo al principio de igualdad, pues se estaría vulnerando el principio de reserva de ley, y la prohibición de la analogía. Salvo que se reconociera la exención por ley, bien mediante la modificación de los acuerdos, bien mediante una ley unilateral del Estado, ésta no procedería.

El reconocimiento de la exención a los entes mayores de la Iglesia católica, no obstante, va a crear una situación de discriminación⁷⁹ para el resto de las confesiones religiosas con acuerdo, pues en ninguno de los tres firmados se podría resolver esta cuestión por analogía y en virtud del principio de igualdad hacer extensivo el beneficio fiscal reconocido a la Iglesia católica al resto de las confesiones religiosas no católicas con acuerdo.

3. LA EXENCIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES

3.1 Reconocimiento y situación de la exención en el pasado

Entendido que la actuación de los poderes públicos puede con su actuación no sólo repercutir en favor del bien general de la población sino que con ello también se proporciona a determinadas personas un beneficio particularmente

⁷⁸ *Idem*.

⁷⁹ Ver al respecto CALVO SALES, Teresa, «La exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ¿Goza la Iglesia católica de mejor trato que el resto de las confesiones?», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 7, 2001, pp. 1640-1645.

apreciable⁸⁰, es por lo que, para estos últimos, se justifica la imposición de un impuesto especial que contribuya a reequilibrar la situación, dado que su mejora o enriquecimiento en relación con aquellos otros ciudadanos que también han soportado los costes de la obra⁸¹, es significativamente superior y especial. Mientras que todos pagan y contribuyen, el beneficio de la actuación es particularmente intenso para sólo un grupo de ellos. Por esta razón, está justificado que estos últimos contribuyan también de forma más directa al beneficio recibido, que normalmente viene a consistir en un incremento del valor de sus inmuebles⁸². Como sujetos pasivos de estas contribuciones, podemos identificar tanto a personas físicas como jurídicas⁸³.

El hecho imponible, en consecuencia, puede caracterizarse como la obtención, por parte de los sujetos pasivos, de un beneficio o un incremento de valor de sus bienes a partir de la ejecución de alguna obra pública o del establecimiento o mejora de algún servicio público⁸⁴.

Dentro de esta consideración, la LRHL no hace expresa mención de exenciones de ningún tipo, lo que, en principio, tampoco permite pensar directamente en las confesiones religiosas. Sin embargo, lo dispuesto en el artículo 32.2 en relación con lo establecido en leyes o tratados internacionales sobre que las cuotas que pudieran corresponderles no se redistribuirán entre los demás contribuyentes, permite entender que las exenciones, que pueden existir, tampoco excluyen su aplicación a las entidades de naturaleza religiosa. En auxilio de esta interpretación viene la previsión contenida en el artículo 9.1 del mismo cuerpo legal⁸⁵.

Tratándose de la Iglesia católica, cuyos acuerdos con el Estado español tienen el rango de Tratado Internacional como recordamos, el régimen jurídico de la materia que tratamos estaba establecido en el artículo IV.1. D), que se remite a su letra A)⁸⁶. Y de ello se señala igualmente su carácter mixto, ya que

⁸⁰ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas en la Tributación Local*, Septem Ediciones, S. L., Oviedo, 2001, p. 61.

⁸¹ Obra, o establecimiento o mejora de determinados servicios públicos, conforme establece el artículo 30.1 LRHL

⁸² CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales...», *op. cit.*, pp. 515-516.

⁸³ Artículo 30.1 LRHL.

⁸⁴ Artículo 2, B, de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, general tributaria; y CEBRIÁ GARCÍA M.^a Dolores, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas...*, *op. cit.*, p. 62; y, entre otros, MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «La supresión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y de las Contribuciones Especiales a través del intercambio de Notas de 29 de marzo de 2023», *RGDCDEE*, n.º 62, 2023, p. 3.

⁸⁵ Artículo 9.1 LRHL.

⁸⁶ Acuerdo sobre Asuntos Económicos: «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas

sólo se preveía para determinadas entidades de la Iglesia católica⁸⁷ lo mismo que sólo para determinados inmuebles definidos y determinados por su finalidad⁸⁸ y su destino⁸⁹, sin que en este momento sea necesario seguir extendiéndonos en las muchas matizaciones que ha ido tratando la jurisprudencia sobre diversos aspectos de la cuestión, sobre todo después de haber analizado la exención del ICIO puesto que, *mutatis mutandis*, las consideraciones jurídicas en cuanto a este punto siguen siendo válidas para este otro impuesto.

En cuanto a las confesiones no católicas amparadas por las entidades con acuerdo de cooperación, el régimen es completamente análogo en sus efectos, en virtud del principio de igualdad⁹⁰, aunque puedan encontrarse las diferencias lógicas que resultan de una diferente redacción derivada de las particularidades religiosas propias de cada una de ellas⁹¹. En este contexto ya diferenciador, propiamente derivada de la identidad y características de cada una de dichas confesiones, es donde encuentra sentido la exclusión de la exención para las asociaciones y entidades de los artículos 11.5 de los Acuerdos firmados con la FEREDE y la FCJE por un lado, y del artículo 11.4 del Acuerdo con la CIE⁹².

y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: (...) 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». Siendo así que la letra A) de este mismo artículo enumeraba las siguientes categorías de bienes inmuebles: 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral. 2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas. 3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales. 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas. 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

⁸⁷ En efecto, tan sólo los bienes inmuebles pertenecientes a estas entidades concretas de la Iglesia católica estaban exentas de las contribuciones especiales y no los que pertenecieran a cualquier otra entidad católica; y ni siquiera en toda su extensión, puesto que, si por la finalidad a que están adscritos, no se encontraran dentro de los fines tomados en cuenta para la exención, ésta sólo se reconocía parcialmente o incluso podría perderse completamente. CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas...*, op. cit., p. 64.

⁸⁸ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas...*, op. cit., p. 63.

⁸⁹ J. T. 1997, 911. y F. J.3.º STSJ-Asturias de 12 de septiembre de 1997.

⁹⁰ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Beneficios fiscales...», op. cit., p. 518.

⁹¹ Artículo 11.3 de los respectivos acuerdos con la FEREDE, la FCJE y la CIE: estas estarán exentas: A) Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad... y se relacionan los que tienen una finalidad análoga, salvando las correspondientes diferencias denominacionales derivadas de su particularidad religiosa.

⁹² CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas...*, op. cit., p. 65.

4. RENUNCIA A LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS Y DE LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES POR EL INTERCAMBIO DE NOTAS DE 29 DE MARZO DE 2023. CONSECUENCIAS

Habida cuenta de que las razones y motivos expuestos anteriormente sobre la renuncia a la exención por parte de la Iglesia católica en relación con el ICIO, son de igual aplicación a las contribuciones especiales, es conveniente en aras de la brevedad que se den en gran medida por reproducidos, siendo suficiente en el momento presente recordar que⁹³:

– El principio de igualdad respecto de los beneficios fiscales que se reconocen a las entidades privadas y sin ánimo de lucro es compartido tanto por el Estado español como por la Santa Sede, como interlocutor oficial máximo de la Iglesia católica en España.

– El mantenimiento de dicha exención, además de los problemas expuestos anteriormente en relación con el ICIO, se revelaba como un obstáculo para la plena realización del principio anteriormente invocado, por lo que se contemplaba como una posibilidad más que razonable, la renuncia por parte de la Iglesia católica a dichos beneficios fiscales.

– La cuestión central es la infracción o violación del principio de igualdad dado que, ya centrados en la cuestión de las contribuciones especiales, la exención de las mismas no estaba prevista para las entidades sin ánimo de lucro y de interés general; de lo que surge la necesidad de abordar una armonización del régimen fiscal propio de la Iglesia católica para que no se sitúe en una posición privilegiada⁹⁴.

En atención a lo expresado, la Nunciatura Apostólica en España tuvo ocasión de confirmar su conformidad con la Nota Verbal Prot. N. 11/6 de 29 de marzo de 2023 del Ministerio de Asuntos Exteriores, Unión Europea y Cooperación a través de un instrumento análogo de igual fecha; siendo ambas notas verbales incorporadas al AEE como acuerdo adicional y entrando en vigor en la misma fecha, aunque se da cuenta en el propio texto de las respec-

⁹³ Justificaciones que proceden de la Nota Verbal de la Nunciatura Apostólica en España de 29 de marzo de 2023.

⁹⁴ En cuanto a la configuración de la armonización de los regímenes fiscales, *vid.* MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «La supresión...», *op. cit.*, p. 6.

tivas notas de que los trabajos para llegar a este acuerdo se habían iniciado en el último año⁹⁵.

Con esta renuncia, sobre todo, se ponía fin a diversas controversias que habían tenido ocasión de ser tratadas por la jurisprudencia en términos semejantes a como se habían debido tratar las concernientes al ICIO. Sirva como ejemplo claro de ello la Sentencia n.º 460 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, que debió analizar en el caso que se presentaba, tanto el elemento de anexidad⁹⁶ necesario para poder considerar al inmueble afectado como incluido en la lista prevista en el apartado 1 de la letra A) del punto 1 del artículo IV del AAE, como el elemento teleológico constituido por su finalidad pastoral⁹⁷.

A la vista de cuanto se ha podido explicar en los apartados precedentes, la situación que surge del intercambio de Notas implica, como han tenido ocasión de expresar clara y diáfamanamente todos los autores citados, que se ha modificado sustancialmente el contenido del AAE firmado entre el Estado español y la Santa Sede en 1979, no sólo en sus previsiones relativas a las los inmuebles de la letra A) del artículo IV.1 del AAE que se contienen en las sucesivas letras B) y D) del mismo, sino en que, de facto, implica la supresión directa de la referencia a las contribuciones especiales, por lo que esta disposición bien podría quedar redactada de la siguiente forma: «D) Exención de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo»⁹⁸.

⁹⁵ En cualquier caso, y como a pesar de su entrada en vigor era preciso también la derogación de Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, debe señalarse que esta derogación no fue efectiva hasta la publicación de la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre (BOE de 3 de noviembre de 2023). Por lo demás, también prescindimos en el presente trabajo de analizar y efectuar precisiones sobre el alcance, naturaleza y/o denominación de lo actuado, dado que lo llevado a cabo, de facto, es una verdadera derogación, y no ninguna «interpretación», «declaración», «aclaración», «explicación» o «aplicación» concreta, ni del procedimiento seguido para ello, dada la naturaleza y alcance del Tratado Internacional, sobre todo en lo que se refiere al papel y competencia de las Cortes Generales en esta materia. En este sentido, *vid.* MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «La supresión...», *op. cit.*, p. 8.

⁹⁶ Elemento que debe tomarse, de acuerdo con diversa doctrina en sentido amplio y dinámico, como corresponde a la mutabilidad y permanente actualización del Derecho tributario. Sobre esta cuestión, no sólo se puede consultar la STSJ Madrid que después analizaremos, sino también, por ejemplo, TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los acuerdos de 1992», *RGDCDEE*, n.º 44, 2017, p. 48.

⁹⁷ STSJ Madrid (Sala de lo Contencioso-Administrativo) n.º 460, de 06 de junio de 1996. *Roj.* STSJ M 17/1996.

⁹⁸ Y ello porque entendemos, que esta tasa no ha sido afectada en modo alguno; con independencia de su relevancia efectiva o de la problemática de su aplicación en el ordenamiento jurídico tributario.

No cabe la menor duda de que la situación anterior provocaba, como ya ha tenido ocasión de analizarse, una situación de privilegio para la Iglesia católica frente a las demás confesiones con acuerdo, dado que ellas no podían invocar la exención por el ICIO amparándose en sus respectivos acuerdos. Pero instaurado el nuevo régimen fiscal, paradójica y lamentablemente, tampoco ha provocado ningún movimiento en la Cancillería española (ni por propia iniciativa ni por la de terceros, incluidas las autoridades europeas) que detecte ni ponga de manifiesto que con el canje de Notas expresado quizás se ha conseguido armonizar el régimen fiscal de la Iglesia católica en este aspecto con el régimen de las entidades sin ánimo de lucro y de interés general, pero manteniendo desarmonizado, esta vez en sentido inverso, el principio de igualdad que, dentro del mismo rango constitucional, también debe presidir el trato y la cooperación con todas las confesiones religiosas.

Esto es así porque los acuerdos firmados con las confesiones no católicas (FEREDE, FCJE y CIE) no se han modificado en cuanto a esta materia en ningún sentido; permaneciendo vigentes sus respectivos artículos 11.3, A)⁹⁹. Y si la modificación del acuerdo con la Iglesia católica era una necesidad imperativa por todas las razones expuestas, nada puede entonces oponerse a que, a la mayor brevedad posible, también el Estado español proceda a acordar con estas confesiones no católicas la modificación de sus respectivos acuerdos para que no sólo se encuentren armonizados con el régimen fiscal de las entidades de interés general y sin ánimo de lucro conforme al Derecho europeo, sino también con el nuevo régimen de la Iglesia católica, porque de esta forma, además, se estará contribuyendo positivamente a la igualdad que debe presidir la relación de los poderes públicos con todas ellas, así como de las confesiones y entre sí.

5. VALORACIONES FINALES

El apartado B) del artículo IV.1 del AAE, firmado en 1979, reconoce «Exención total o permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio...» a los entes mayores de la Iglesia católica.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han venido considerando al ICIO, creado con posterioridad al AAE, como un impuesto real. Y en virtud de dicha consideración desde un principio se vino reconociendo la exención de los entes mayores de la Iglesia católica en este tributo por aplicación del mencionado

⁹⁹ Art. 11.3, A): las entidades religiosas evangélicas, judías e islámicas «estarán exentas: A) (...) de las contribuciones especiales».

precepto del AAE, y ello aunque las construcciones, instalaciones y obras se llevaran a cabo en inmuebles no destinados a fines exclusivamente religiosos.

Esto planteaba dos problemas:

Por un lado, una discriminación del resto de las confesiones con Acuerdo, cuales son las iglesias o comunidades pertenecientes a la FEREDE, a la FCJE y a la CIE. Y ello porque no encontramos ni en los esos textos acordados en 1992, ni en el ordenamiento tributario español ningún precepto que regule la exención de estos grupos religiosos en el ICIO, y como sabemos rige el principio de reserva de ley en materia de exenciones, sin que pueda aplicarse la analogía.

Como señaló el TC en sentencia 207/2013, el fundamento jurídico de las medidas que integran la colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas –entre ellas el reconocimiento de beneficios fiscales–, se encuentra en la garantía y promoción, dentro de un marco de igualdad, del derecho fundamental a la libertad religiosa. Por tanto, no tendría justificación ese trato desigual en materia de exención en el ICIO a las confesiones no católicas con acuerdo.

Por otro lado, la exención en el ICIO de los entes de la Iglesia católica para construcciones, instalaciones y obras relacionadas con actividades puramente mercantiles totalmente ajenas al culto, a lo cual abre la posibilidad el artículo IV.1, B) del AAE, no es coherente con ese fundamento señalado, pues dichas actividades nada tienen que ver con la libertad religiosa y, además, vulnera el Derecho de la Unión Europea. Otras empresas privadas o, incluso, públicas, distintas a los entes de la Iglesia católica están sujetas al impuesto, por obras similares, y no disfrutan de exención alguna. Por tanto, dicha exención a los entes de la Iglesia católica se podría considerar una «ayuda de estado» a la Iglesia, en cuanto beneficio que se le concede en forma de exención. Esta «ayuda de estado» no está considerada como compatible con el mercado interior por el artículo 87 del TUE (actual artículo 107), y estaría poniendo en desventaja a las otras empresas y en consecuencia distorsionaría la competencia y se destruiría el principio del Derecho comunitario que establece que las empresas deben competir sobre la base de sus propios esfuerzos¹⁰⁰.

Problemas similares se plantearon en su momento por determinados supuestos de no sujeción y de exención en el impuesto sobre el valor añadido, tributo que se introdujo en España con posterioridad a la firma del AAE. El Artículo III de este Tratado Internacional regulaba la no sujeción a los impues-

¹⁰⁰ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «La exención en el ICIO de la Iglesia católica...», *op. cit.*, p. 5.

tos sobre la renta, el gasto o el consumo –y por tanto al IVA tras su aplicación en España–, de la «adquisición de objetos destinados al culto». Por su parte el artículo IV.1. C) del AAE regulaba la exención total en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales de los bienes y derechos adquiridos por las entidades mayores de la Iglesia católica (Santa Sede, Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias, otras circunscripciones territoriales, órdenes y congregaciones religiosas, institutos de vida consagrada así como sus provincias y sus casas) siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinasen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad. En algunos casos estas adquisiciones pasaron a estar gravadas por el IVA, sustituyendo al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales.

La Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 vino a aclarar el alcance de los mencionados supuestos de no sujeción y de exención al IVA, estableciendo unos requisitos para poder considerarlos no sujetos y exentos, respectivamente.

Sin embargo, lo establecido en la Orden Ministerial era contrario al Derecho europeo y, precisamente, esto motivó el no reconocimiento de este beneficio fiscal a los grupos religiosos que firmaron los Acuerdos de 1992.

La Comisión Europea en varias ocasiones puso en conocimiento del Estado Español que estos beneficios fiscales en el IVA no estaban incluidos en la VI Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas de 17 de mayo de 1977, de armonización de la legislación de los estados miembros en materia de impuestos sobre cifra de negocios, insistiendo en la necesidad de derogar ambos supuestos¹⁰¹. Tras varias negociaciones entre el Gobierno Español y la Santa Sede, a través de la Nunciatura Apostólica, la Iglesia católica renunció a los mencionados supuestos de no sujeción y de exención por la adquisición de objetos destinados al culto mediante Canje de Notas de 22 de diciembre de 2006, lo que conllevó por parte del Gobierno español de la supresión de los mencionados supuestos de no sujeción y de exención al IVA por Orden EHA/3958/2006¹⁰².

¹⁰¹ Ver al respecto TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Régimen fiscal de las entidades eclesásticas en España», *Entidades Eclesiásticas y Derechos de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho concordatorio, Almería, 9-11 de noviembre de 2005*, MARTÍN GARCÍA, M.^a del Mar. (Ed.), Comares, Granada, 2006, pp. 292-298; *idem*, «Régimen fiscal, actividades económicas de carácter social de los entes eclesásticos en España», *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto. Atti del Convegno di Ravenna 4-6 maggio 2006*, DE OTO, Antonello - BOTTI, Federica (Edits.), Bononia University Press, Bolonia, 2007, pp. 307-314; MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «Confesiones religiosas y entidades sin fin de lucro. Comparación de su régimen económico», *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, ÁLVAREZ CORTINA, Andrés Corsino - RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel (Coords.), Comares, Granada, 2008, pp. 35-36.

¹⁰² BOE de 29 de diciembre.

Los problemas que se han venido analizando a lo largo de este estudio, que surgen del reconocimiento de la exención del ICIO de las entidades mayores de la Iglesia católica por aplicación del artículo IV.1. B) del AAE, era similares a los referidos en materia de IVA. Y la solución debía ser la misma, como ya se propuso en su momento¹⁰³, es decir, que la Santa Sede renunciase a dicha exención. De esta manera se cumple el Derecho de la Unión Europea, y no se da una situación de discriminación del resto de las confesiones religiosas en España. Además, siendo coherentes con el fundamento del reconocimiento de beneficios fiscales a las confesiones religiosas –la promoción de la libertad religiosa en un marco de igualdad–, se evita caer en incoherencia con ese fundamento si se reconoce la exención para determinados hechos imponibles.

En cuanto a las contribuciones especiales, también la Iglesia católica ha renunciado a la exención que gozaba por ellas, y ello ha venido a provocar, además de una solución a parte de los problemas anteriormente mencionados con el Derecho europeo, que tenían relación y se arrastraban en relación con el ICIO y el IVA, una nueva situación llamativa y hasta la fecha desconocida, en la que casi por primera vez en nuestra historia tributaria se ha dejado a la Iglesia católica en una situación de inferioridad y discriminación en relación con las demás confesiones no católicas que tienen firmados acuerdos de cooperación. De forma análoga a cuanto se ha apuntado hace pocas líneas, a lo mejor no hubiera sido una solución aparentemente ingenua acercar el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de interés general, extendiendo a las mismas las exenciones que tenían todas las confesiones religiosas por las contribuciones especiales; sobre todo a la vista de la doctrina constitucional sobre la promoción de la libertad religiosa. Sin embargo, dada la tendencia que se observa, es por lo que no podrá ser una sorpresa que, quizás en un futuro más o menos próximo, pueda producirse un acuerdo en el sentido ya también apuntado, mediante el que estas otras confesiones también renuncien a la exención que tratamos.

El ordenamiento jurídico español lleva muchos años provocando en esta materia dos situaciones conflictivas y viene siendo necesario dar soluciones, máxime cuando no tienen justificación. Las figuras tributarias van cambiando –algunas eran impensables en el momento de la firma del AAE–; la sociedad también; el ordenamiento jurídico va evolucionando, y el ir afrontando los problemas que van surgiendo como consecuencia de todo ello tiene que ir unido a dicha evolución, para podernos mover en un orden jurídico coherente.

¹⁰³ CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «La exención en el ICIO de la Iglesia católica...», *op. cit.*

BIBLIOGRAFÍA

- ÁLVAREZ ARROYO, Francisco, «Cuestiones actuales del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras», *Estudios jurídicos sobre la Hacienda Local*, MERINO JARA, Isaac (Dir.), Bosch, Barcelona, 2012.
- *El Impuesto municipal sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*, Aranzadi, Pamplona, 1996.
- AZNAR GARCÍA, Salvador, «La exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia Católica: comentario a la sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2014», *RGDCDEE*, n.º 37, 2015.
- BENEYTO BERENGUER, Remigio, «Entidades de la Iglesia Católica con bienes culturales: algunos supuestos de exención e incentivos fiscales al mecenazgo», *RGDCDEE*, n.º 29, 2012.
- CAÑAMARES ARRIBAS, Santiago, «La (Des)Igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones y obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», *Anuario de la Facultad de Derecho*, n.º 30, UEX, 2012-2013.
- CALVO ORTEGA, Rafael, «Ordenamiento tributario», *La nueva Ley General Tributaria*, AA. VV., Civitas, Madrid, 2004.
- CALVO SALES, Teresa, «La Comisión Europea analiza la posible consideración como “ayuda de Estado” de la exención de la Iglesia católica en el ICIO», *Tributos Locales*, n.º 74.
- «La exención de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras ¿Goza la Iglesia católica de mejor trato que el resto de las confesiones?», *La Ley: Revista jurídica española de doctrina, jurisprudencia y bibliografía*, n.º 7, 2001.
- CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales. Estudio jurisprudencial», *Revista de Hacienda Local*, n.º XXX/89, mayo-agosto 2000.
- «La exención de las confesiones religiosas en el Impuesto sobre bienes inmuebles», *Quincena fiscal*, Aranzadi, n.º 8, 2013.
- «La exención del IBI en la Comunidad Foral de Navarra de los locales de la Iglesia católica y de las demás confesiones religiosas no católicas que han firmado acuerdos de cooperación con el Estado Español», *Quincena Fiscal*, Aranzadi, n.º 13, 2014.
- «La exención en el ICIO de la Iglesia católica en el Estado español y la prohibición de ayudas de estado del derecho de la Unión Europea», *RGDCDEE*, n.º 45, 2017.

- CEBRIÁ GARCÍA, M.^a Dolores, «Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los tributos locales», *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, 2004.
- «Sentencia del Tribunal Constitucional n.º 207/2013, de 5 de diciembre [BOE n.º 7, de 8-I-2014]: inconstitucionalidad de la Ley Foral de Navarra, de 12 de marzo, por limitar la exención del IBI de los inmuebles de las confesiones religiosas exclusivamente a locales destinados al culto», *Ars Iuris Salmanticensis: Revista europea e iberoamericana de pensamiento y análisis de derecho, ciencia política y criminología*, n.º 1, Vol. 2, 2014.
- *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas en la Tributación Local*, Septem Ediciones, S. L., Oviedo, 2001.
- DE LUIS Y DÍAZ DE MONASTERIO, Félix - DE LUIS VILLORA, Ignacio, *Régimen fiscal de la Iglesia Católica*, Madrid, 1999.
- FÉLIX BALLESTA, M.^a Ángeles - MARTÍNEZ FÉLIX, Claudia, «¿Es contraria al Derecho Comunitario la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), de que goza la Iglesia Católica en España», *Cuadernos de Integración Europea*, n.º 7, Diciembre, 2006.
- LÓPEZ PÉREZ, A. María, «Principales aspectos jurídico-tributarios de las entidades religiosas en España e Italia. Un estudio comparado», *I tributari nella giurisprudenza delle Corti. Profili applicativi degli istituti tributari tra Giudice nazionale e Giudice comunitario*, INGROSSO, Manlio - FIORENTINO, Stefano (Edits.), Edizioni Scientifiche Italiane, Napoli, 2015.
- MARTÍN DÉGANO, Isidoro, «La Iglesia Católica y el IBI», *Tributos Locales*, n.º 107, 2012, pp. 11-33.
- MARTÍNEZ BLANCO, Antonio, *Derecho Eclesiástico del Estado*, Tecnos, Madrid, 1994.
- MORÓN PÉREZ, M.^a del Carmen, «La Financiación pública de las Confesiones Religiosas en Italia y en España. Un estudio de derecho comparado», *RGDCDEE*, n.º 18, 2008.
- MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «Confesiones religiosas y entidades sin fin de lucro. Comparación de su régimen económico», *Aspectos del régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, ÁLVAREZ CORTINA, Andrés Corsino - RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel (Coords.), Comares, Granada, 2008.
- «La supresión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, y de las Contribuciones Especiales a través del intercambio de Notas de 29 de marzo de 2023», *RGDCDEE*, n.º 62, 2023.
- TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Aspectos legales de la financiación de las confesiones religiosas minoritarias en España y los acuerdos de 1992», *RGDCDEE*, n.º 44, 2017.

- TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Régimen fiscal de las entidades eclesíásticas en España», *Entidades Eclesíásticas y Derechos de los Estados. Actas del II Simposio Internacional de Derecho concordatorio, Almería, 9-11 de noviembre de 2005*, MARTÍN GARCÍA, M.^a del Mar. (Ed.), Comares, Granada, 2006.
- «Régimen fiscal, actividades económicas de carácter social de los entes eclesíásticos en España», *Federalismo fiscale, principio di sussidiarietà e neutralità dei servizi sociali erogati. Esperienze a confronto. Atti del Convegno di Ravenna 4-6 maggio 2006*, DE OTO, Antonello - BOTTI, Federica (Edits.), Bononia University Press, Bolonia, 2007.

