

EVOLUCIÓN DEL RÉGIMEN FISCAL DE LAS
CONFESIONES RELIGIOSAS. ESPECIAL REFERENCIA
A LAS ÚLTIMAS MODIFICACIONES LEGISLATIVAS

EVOLUTION OF THE FISCAL REGIME OF RELIGIOUS
CONFESSIONS. SPECIAL REFERENCE TO THE LATEST
LEGISLATIVE AMENDMENTS

M.^a LETICIA ROJO ÁLVAREZ-MANZANEDA
Universidad de Granada

https://doi.org/10.55104/ADEE_00034

Recibido: 23/11/2023

Aceptado: 23/12/2023

Abstract: The economic and fiscal regime of religious confessions is characterized by their submission to regulations that are not valid indefinitely, because in most cases they are enacted either for a specific period of time, or for specific situations that occur. Subsequently its extinction, or even depend on the political and economic situations of each country, and in this case on Church-State relations. Throughout this study, the aim is to analyze the recent legislative developments produced around the alleged normative equality between the Catholic Church, the confessions with a cooperation agreement and those that have recognized the well-known roots, and the application to all of them of the tax regime provided for non-profit entities.

Keywords: Economic regime, tax regime, religious confessions, Value Added Tax, Tax on constructions, installations and works, non-profit entities.

Resumen: El régimen económico y fiscal de las confesiones religiosas, se caracteriza por su sometimiento a una normativa que no tiene una vigencia indefinida, debido a que en la mayoría de casos se promulga o bien por un periodo determinado de tiempo, o bien para situaciones concretas produciéndose

posteriormente su extinción, o incluso dependen de las situaciones políticas y económicas de cada país, y en este caso de las relaciones Iglesia-Estado. A lo largo de este estudio lo que se pretende es analizar las recientes novedades legislativas producidas en torno a la pretendida equiparación normativa entre la Iglesia católica, las confesiones con Acuerdo de cooperación y las que tienen reconocido el notorio arraigo, y la aplicación a todas ellas del régimen fiscal previsto para las entidades sin fines de lucro.

Palabras clave: Régimen económico, régimen fiscal, confesiones religiosas, Impuesto sobre el valor añadido, Impuesto sobre construcciones instalaciones y obras, entidades sin fines de lucro

SUMARIO: 1. Introducción. 2. La Iglesia católica y su nueva situación fiscal. 2.1 El Impuesto sobre el valor añadido. 2.2 El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. 2.2.1 Encuadre legislativo. 2.2.2 El Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el ICIO. 2.2.3 Planteamiento jurisprudencial del ICIO en relación con otras confesiones religiosas. 2.2.4 La nueva regulación del ICIO en relación con la Iglesia católica. 2.3 Las contribuciones especiales. 3. Análisis de la posible equiparación fiscal de las confesiones religiosas. 3.1 Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. a) La Ley del patrimonio histórico español. b) El régimen fiscal de las confesiones religiosas inscritas y con notorio arraigo. c) Recapitulación de las novedades legislativas introducidas en la pretendida modificación de la Ley del mecenazgo en relación con las confesiones religiosas. d) Situación actual de estas reformas legislativas. 4. Consideraciones finales.

1. INTRODUCCIÓN

En nuestro ordenamiento jurídico conviven la financiación directa o régimen económico, y financiación indirecta o régimen fiscal, aplicable, en un primer momento a la Iglesia católica¹ y a las confesiones religiosas con Acuerdo

¹ *Vid.* Para un estudio más detallado de esta cuestión: GONZÁLEZ APARICIO, Marta, «La financiación de la Iglesia católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional», *Revista Jurídica de la Universidad de León*, n.º 8, 2021, pp. 97 ss.; MARTÍN GARCÍA, M.^a del Mar, «El modelo español de financiación de la Iglesia católica. Una valoración desde una

de cooperación, y al que de forma paulatina se están incorporando las confesiones religiosas inscritas y con notorio arraigo², sin olvidar que en algunas normas se hace referencia a las confesiones inscritas³.

Las fórmulas que se aplican para la obtención de la necesaria financiación experimentan a lo largo de los últimos años un proceso de modificación y de implementación que supone –en cierta medida– que el mismo se regule mediante un sistema que tiene como finalidad una mayor equiparación entre las mismas⁴.

El Tribunal Constitucional considera que «el establecimiento de beneficios fiscales puede operar como una medida dirigida a la promoción de una deter-

perspectiva comparada». *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXVI, 2020, pp. 511 ss.; ROCA FERNÁNDEZ, M.^a José, «Sistemas de financiación de la Iglesia católica en España», en ROCA FERNÁNDEZ, M.^a José (ed.), *La financiación de la Iglesia católica en España*, Fundación Alfredo Brañas, Santiago de Compostela, 1994, pp. 15 ss.

² A modo de ejemplo podríamos citar: La Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días; los Testigos de Jehová; las Comunidades Budistas que forman parte de la Federación de Comunidades Budistas de España; Las Iglesias Ortodoxas, la Comunidad Bahá'í de España. Debemos al menos reseñar que las confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas y con notorio arraigo, pueden acceder –entre otros– al matrimonio religioso, a la asistencia religiosa. *Vid.* En este sentido TORRES SOSPEDRA, Diego, *Notorio arraigo de las entidades religiosas en España: pasado, presente y futuro*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2023, pp. 120 ss. *Vid.* También: VALENCIA CANDALIJA, Rafael, «La legislación del matrimonio religioso de las confesiones con notorio arraigo en España: las novedades introducidas por la Ley de Jurisdicción voluntaria», en ACEDO PENCO, Ángel; SILVA SÁNCHEZ, Antonio; DE PERALTA Y CARRASCO, Manuel, *Derecho de familia. Nuevos retos y realidades: estudios jurídicos de aproximación del derecho latinoamericano y europeo*, Dykinson, Madrid, 2016, pp. 399 ss. En lo que respecta a las confesiones inscritas en el Registro de entidades religiosas y con notorio arraigo se está produciendo un incremento de las mismas, por ejemplo y de forma reciente se produce la incorporación de Comunidad Bahá'í de España: Orden PCM/1065, de 18 de septiembre, por la que se declara el notorio arraigo de la Comunidad Bahá'í de España, a los efectos previstos en la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa (BOE de 26 de septiembre de 2023).

³ A modo de ejemplo podemos hacer referencia a la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992), y más concretamente a su artículo 20 en el que se enumeran una serie de operaciones exentas de este impuesto. «11.º Las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades: a) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionadas con las mismas; b) Las de asistencia social comprendidas en el número 8 de este apartado; c) Educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional».

⁴ Esta pretendida equiparación no constituye una novedad, puesto que, de forma relativamente reciente, se produce la modificación, en el caso de las confesiones religiosas con Acuerdo de cooperación, y la regulación, en el supuesto de las confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas y con notorio arraigo en relación con el matrimonio religioso. *Vid.* En este sentido: CUBILLAS RECIO, Lufís Mariano, «Informe sobre reconocimiento del matrimonio religioso de las confesiones minoritarias», en TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro (coord.), *Libro blanco sobre el estatuto de las confesiones religiosas sin Acuerdo de cooperación en España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 61-95.

minada conducta o a la consecución de un determinado fin, una y otro, previstos en la Constitución. Con más motivo cuando se trata de medidas tendentes a asegurar una igualdad sustancial de los grupos religiosos en los que, de acuerdo con sus diferentes creencias, se integran los individuos, lo que se inserta, además, en las condiciones básicas de la igualdad de todos los ciudadanos en el ejercicio de los derechos constitucionales»⁵.

Debemos tener en cuenta que estamos ante una materia cambiante sometida a la fungibilidad de los criterios que en cada momento determinan la política fiscal y social. En materia fiscal no existe una normativa que tenga una vigencia indefinida, sino que se promulga; o bien por un período determinado de tiempo; o bien para situaciones concretas produciéndose posteriormente su extinción; o incluso dependen de las situaciones políticas y económicas de cada país, y en este caso de las relaciones Iglesia-Estado⁶.

En lo que respecta al régimen fiscal, a partir de la promulgación de la Constitución de 1978, y posteriormente el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, sobre asuntos económicos, y los Acuerdos de 1992, se producen una serie de modificaciones, tendentes por un lado a adaptar la normativa a la nueva realidad social y por otro a adecuarla a la normativa europea. Sin olvidar que al final de este camino lo que se pretende es el establecimiento de un sistema fiscal, lo más parecido posible, sin dejar de lado las particularidades que presentan las distintas confesiones religiosas.

Lo que pretendemos –por tanto– a lo largo de este estudio es analizar la proyectada equiparación, que se está produciendo en relación con la Iglesia católica, las confesiones con Acuerdo de cooperación, y las confesiones que tienen reconocido el notorio arraigo.

Para poder realizar un adecuado análisis del régimen fiscal, considero que tendríamos que partir del estudio de la nueva situación en materia impositiva producida en el seno de la Iglesia católica, para posteriormente adentrarme en la nueva normativa aplicable a las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, en virtud de la que se pretende la aludida equiparación. Sobre este último aspectos nos planteamos algunas interrogantes: ¿cuál es la dimensión de la misma?; ¿en qué consiste?; ¿se puede lograr?

⁵ Fundamento de derecho quinto de la Sentencia 207/2013, de 5 de diciembre, del Tribunal Constitucional.

⁶ *Vid.* Para un estudio más detallado de esta cuestión: OLMOS ORTEGA, M.^a Elena, «Claves de comprensión de la cooperación económica estatal a las confesiones religiosas», en RAMÍREZ NAVALÓN, Rosa María, *Régimen económico y patrimonial de las confesiones religiosas*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2010, pp. 59 ss.; TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXV, 2019, p. 47.

2. LA IGLESIA CATÓLICA Y SU NUEVA SITUACIÓN FISCAL

A lo largo de los últimos años se producen en el seno de la Iglesia católica, partiendo de lo regulado en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 1979, una serie de adaptaciones, aclaraciones e incluso modificaciones, derivadas en cierta medida de la realidad histórica y social.

Desde 1979, fecha del Acuerdo de cooperación, considero que se han producido dos importantes modificaciones en materia impositiva, que tienen como denominador común el tratarse de dos impuestos no contemplados originariamente en el texto del Acuerdo –puesto que su implantación fue posterior–; el Impuesto sobre el valor añadido; y el Impuesto sobre construcciones instalaciones y obras. Además de la supresión de las contribuciones especiales, exención que sí se contemplaba en el Acuerdo.

2.1 El Impuesto sobre el valor añadido

Aunque se trata de una materia tratada en numerosos estudios⁷, considero relevante realizar un breve recorrido temporal en relación a la modificación del Acuerdo sobre asuntos económico, en lo referente a la exención del IVA, puesto que –como luego comentaremos– presenta ciertos paralelismos con la evolución experimentada en lo concerniente al Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras⁸.

La aplicación del Impuesto sobre el valor añadido⁹ a la Iglesia católica plantea un problema de interpretación por el hecho de que en el Acuerdo sobre

⁷ Vid. A modo de ejemplo: ÁLVAREZ PRIETO, Luis, «El Impuesto sobre el Valor añadido, su repercusión en las iglesias y en las entidades no lucrativas», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 13, 2007, pp. 1 ss.; CEBRÍA GARCÍA, María Dolores, «La exención del IVA de las entidades de la Iglesia católica por la entrega de bienes inmuebles», *Aranzadi Jurisprudencia tributaria*, n.º 12, 2006, pp. 21 ss.; GARCÍA GARCÍA, Ricardo, «Los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español. Algunas consideraciones sobre su aplicación práctica tras más de cuarenta años de vigencia», *Anuario de Derecho Canónico*, n.º 11, 2022, p. 21; MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «Modificación y desarrollo del Concordato. (Consideraciones en torno a la praxis de aplicación de los Acuerdos con la Santa Sede)», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXI, 2015, p. 288; PINEDA MARCOS, Matilde, *Las confesiones religiosas ante el Impuesto sobre el valor añadido*, Colex, A Coruña, 2023; TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Informe sobre el marco financiero y fiscal de las confesiones religiosas sin Acuerdo de cooperación en España», en TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro (coord.), *Libro blanco sobre el estatuto de las confesiones religiosas sin Acuerdo de cooperación en España*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2022, pp. 336 y 337.

⁸ A partir de este momento ICIO.

⁹ A partir de este momento IVA.

asuntos económicos data de 1979, y por lo tanto es de fecha anterior a la Ley del IVA –1985–¹⁰, por lo que para resolver este carencia se dictó la Orden de 29 de febrero de 1988¹¹.

Esta Orden delimita el alcance de la no-sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos II y IV del Acuerdo sobre asuntos económicos, y determina cuales eran las entregas de bienes inmuebles sujetas al citado impuesto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento del impuesto¹², siem-

¹⁰ A modo de síntesis en relación con este impuesto podemos decir que se implanta el 1 de enero de 1986, con el ingreso de España en la Comunidad Económica Europea. *Vid.* Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE de 9 de agosto de 1985).

¹¹ En el Preámbulo de la Orden de 29 de febrero de 1988 (BOE de 12 de marzo de 1988), se expone el problema interpretativo: «La sujeción al Impuesto sobre el valor añadido de una parte de los conceptos que anteriormente estaban sujetos a los tributos suprimidos obliga a concretar la forma de aplicar en este concepto tributario la exención reconocida en el anteriormente citado Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de conformidad con los principios inspiradores del mismo y los criterios de interpretación admitidos en el Derecho internacional, como ya lo hizo la Orden de este Ministerio de 25 de junio de 1984, respecto al Impuesto general sobre el tráfico de las empresas, como consecuencia de la entrada en vigor de la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta». *Vid.* También: MIER MENES, Manuel, «La aplicación del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) a las Entidades Eclesiásticas», *Revista Española de Derecho Canónico*, n.º 44, 1987, pp. 551-563; PUCHADES NAVARRO, Miguel Ángel, «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en el caso del IVA», *Revista Española de Derecho Canónico*, n.º 46, 1989, p. 210.

¹² En la citada Orden de 1988 se produce una remisión al artículo 9 de la actualmente derogado Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (BOE de 31 de octubre de 1985), en el que se decía: «Concepto de entrega de bienes. 1. Se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales. A estos efectos se consideran bienes corporales el gas, el calor, el frío, la energía eléctrica y las demás modalidades de energía. 2. Tienen la consideración de entrega de bienes: 1.º La constitución, ampliación de su contenido o la transmisión de derechos reales de goce o disfrute sobre bienes inmuebles. 2.º La transmisión de la propiedad, el uso o el disfrute exclusivo de bienes inmuebles mediante la cesión de títulos que atribuyan dichos derechos sobre los mismos. 3.º La transmisión del poder de disposición sobre mercancías mediante la cesión de títulos representativos de las mismas. 4.º Las ejecuciones de obra en las que el coste de los materiales aportados por el empresario exceda del 20 por 100 de la base imponible. No obstante, las ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción o ensamblaje de bienes muebles por el empresario, previo encargo del dueño de la obra, se consideraran, en todo caso, como entrega de bienes. 5.º Las aportaciones no dinerarias efectuadas por los sujetos pasivos del Impuesto de elementos de su patrimonio empresarial o profesional a sociedades o comunidades de bienes y las adjudicaciones de esta naturaleza en caso de liquidación o disolución total o parcial de aquellas, sin perjuicio de la tributación que proceda con arreglo a las normas reguladoras de los conceptos «actos jurídicos Documentados» y «operaciones societarias» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. 6.º Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa. 7.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de ventas a plazos con pacto de reserva de dominio. 8.º Las cesiones de bienes en virtud de contratos de arrendamientos-venta y asimilados. A efectos de este Impuesto se asimilarán a los arrendamientos-venta los arrendamientos con opción de compra desde el momento en que el arrendatario se comprometa a ejercer dicha opción y, en general, los arrendamientos de bienes con cláusula de transferencia de la propiedad, vinculante para ambas partes. 9.º Las transmisiones de bienes entre comitente y comisionista que actúe en nombre

pre que concurren una serie de requisitos, entre los que se encuentre: a) Que los adquirentes de los bienes sean 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, sus provincias o sus casas; b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad; c) Que los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las Entidades, acompañado certificación del Obispado de la Diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes¹³.

En 1992 se promulga una nueva ley reguladora de este impuesto¹⁴ como consecuencia de la creación del mercado interior en el ámbito comunitario, que no aporta ninguna novedad en lo referente al tema que nos ocupa¹⁵.

En una nota de prensa de la Comisión Europea, de fecha 16 de diciembre de 2005, se pide a España que modifique el trato dado a las entregas de bienes con destino a la Iglesia católica, puesto que «esta exención no está autorizada con arreglo al régimen de IVA de la Comunidad Europea establecido en la Sexta Directiva del IVA (77/388/CEE). La Comisión ha dejado claro que ello no impedirá a España pagar cierta compensación financiera a la Iglesia católica a cambio de los impuestos que la Iglesia deberá pagar a las autoridades fiscales españolas. La solicitud adopta la forma de «dictamen motivado» con arreglo al artículo 226 del Tratado CE»¹⁶. Se inició, por tanto, un expediente de infracción en relación con el tratamiento de estas operación, al considerarlas contrarias al

propio efectuadas en virtud de contratos de comisión de venta o comisión de compra. 3. Igualmente se conceptúa como entrega el autoconsumo de bienes».

¹³ Vid. Artículo 2, de la Orden de 29 de febrero de 1988; GONZÁLEZ ARMENDÍA, José Ramón, «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido “mínimo” de la vertiente “indirecta”», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. IV, 1988, p. 519.

¹⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992). Su Reglamento fue aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (BOE de 31 de diciembre de 1992).

¹⁵ La Disposición derogatoria segunda deja sin efecto «las normas reglamentarias del Impuesto sobre el valor añadido contenidas en la Ley 30/1985, de 2 de agosto, en cuanto no se opongan a los preceptos de esta nueva Ley o a las normas que la desarrollan». Vid. ISIDRO RODRÍGUEZ, Pedro, «Las confesiones religiosas ante la repercusión del IVA», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XII, 1996, p. 203.

¹⁶ «https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_05_1620» (12 de julio de 2023). Vid. También: Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (Diario Oficial n.º L 145, de 13 de junio de 1977).

Derecho comunitario, motivo por el que se comunica la obligación de modificar la normativa vigente para adecuarla al compromiso de España como Estado miembro de la Unión¹⁷.

El 22 de diciembre de 2006, la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores, «se han intercambiado sendas Notas referidas a los Acuerdos alcanzados en relación con la asignación tributaria a favor de la Iglesia católica y con la renuncia, por parte de la Iglesia, a la exención del IVA»¹⁸.

La Orden de 28 de diciembre de 2006¹⁹, determina que «las operaciones que se entiendan realizadas a partir del 1 de enero de 2007 y que tengan por destinatarias a 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, no les serán de aplicación los supuestos de exención o de no sujeción que se han venido aplicando a estas operaciones hasta el 31 de diciembre de 2006»²⁰.

En este contexto, en virtud de lo establecido en la Disposición adicional decimoctava de la Ley de presupuestos para el año 2007, se procede a revisar el sistema de asignación tributaria a la Iglesia católica, de tal forma que «con vigencia desde el 1 de enero de 2007 y con carácter indefinido, en desarrollo de lo previsto en el artículo II del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979, el Estado destinará al sostenimiento de la Iglesia católica el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del Im-

¹⁷ Vid. «https://www.congreso.es/entradap/114p/e1/e_0016382_n_000.pdf» (2 de agosto de 2023). «1.22. Este mecanismo es el que dio respaldo al Canje de notas que tuvo lugar en 2006 y con el que se dio respuesta al dictamen motivado 2004/4034 de Comisión Europea, de 13 de diciembre de 2005. 1.23. Los compromisos en este Canje de Notas son: a) Sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria; b) Elevación del coeficiente de asignación tributaria al 0,7 por ciento; c) Desaparición de las exenciones y no sujeciones de la Iglesia católica al Impuesto sobre el valor añadido (IVA); d) Compromiso de la Iglesia católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas el Estado a través de la asignación tributaria», Resolución de 27 de octubre de 2022, aprobada por la Comisión mixta para las Relaciones con el Tribunal de Cuentas, en relación con el informe de fiscalización sobre las actuaciones desarrolladas por la Administración General del Estado en materia de cooperación económica con las confesiones religiosas a través de los programas de ingresos y gastos contenidos en los Presupuestos Generales del Estado, ejercicio 2017 (BOE de 5 de enero de 2023).

¹⁸ CORRAL, Carlos, «El intercambio de notas entre la Nunciatura en España y el Ministerio de asuntos exteriores y cooperación (MAEC), de 22/12/2006, para fijar la asignación tributaria a la Iglesia», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXIII, 2007, p. 461.

¹⁹ Orden EHA/39582006, de 28 de diciembre, por la que se establecen el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, respecto del Impuesto sobre el valor añadido y al Impuesto general indirecto Canario (BOE de 29 de diciembre de 2006).

²⁰ Artículo 1 de la Orden EHA/3958/2006, de 28 de diciembre.

puesto sobre la renta de las personas físicas correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido»²¹. Este incremento del porcentaje considero que se podría encuadrar en la «compensación financiera a la Iglesia católica a cambio de los impuestos» contemplada en la nota de prensa de la Comisión Europea de fecha 16 de diciembre de 2005 y referenciada anteriormente²².

En relación con el momento de aplicar esta disposición, «excepcionalmente, las operaciones cuya exención se haya solicitado y reconocido por la Delegación o Administración de la Agencia Estatal de Administración Tributaria antes del 1 de enero de 2007 mantendrán el régimen tributario de exención, en su caso, reconocido, aunque las operaciones se realicen a partir de dicha fecha»²³.

Actualmente el único precepto en el que se recoge un beneficio fiscal en relación con el IVA para la Iglesia católica y las confesiones religiosas es el artículo 20.1 apartado 12 de la Ley del Impuesto sobre el valor añadido²⁴, según el cual «las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos a entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos». Lo que supondría que estarán exentos del IVA los bienes y servicios derivados de las actividades estrictamente religiosas, excluyéndose las que realice con otra finalidad.

²¹ Disposición adicional decimoctava. Revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia católica. Ley 42/2006, de 28 de diciembre, de presupuestos generales del Estado para el año 2007 (BOE de 29 de diciembre de 2007). *Vid.* En relación con el nuevo régimen de asignación tributaria: CUBERO TRUYO, Antonio Manuel, SANZ GÓMEZ, Rafael, «La declaración del IRPF como cauce de financiación de la Iglesia católica (asignación voluntaria del 0,7 por 100 de la cuota íntegra)», *Crónica Tributaria*, n.º 136, 2010, p. 87; TRIGUEROS MARTÍN, María José, «El 0,7 del IRPF y el factor de la voluntad de los contribuyentes; un solo origen y dos sistemas de aplicación», *Fórum Fiscal*, n.º 298, 2023, pp. 1 ss.

²² *Vid.* «https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/IP_05_1620» (12 de julio de 2023).

²³ Consulta vinculante V1166-09, de 20 de mayo de 2009 de la Subdirección General de Impuestos sobre el consumo.

²⁴ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido (BOE de 29 de diciembre de 1992). El apartado 12 del artículo 20.1 redactado por el artículo 1.7 de la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, por la que se modifican la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA, la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias, la Ley 38/1992, de 28 de diciembre, de Impuestos especiales, y la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medias en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras (BOE de 28 de diciembre de 2014).

2.2 El Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras

La modificación más reciente se produce con la renuncia de la Iglesia católica a las exenciones de dos de los impuestos incluidos en el Acuerdo de cooperación; el ICIO²⁵, y las contribuciones especiales²⁶. Debemos precisar que «supone la supresión de un beneficio fiscal, que se traduce en la derogación parcial de un artículo del Acuerdo; esto es, una modificación del texto de lo convenido en su día entre el Estado y la Santa Sede. Nada tiene que ver con el concepto de “interpretación” de una norma (en el sentido gramatical del término esta acción supone “explicar o declarar el sentido de algo y, principalmente, el de un texto”), ni con el de aplicación»²⁷.

A lo largo de este epígrafe, procederemos a analizar no sólo la reforma, también la problemática derivada del ICIO, desde sus orígenes hasta nuestros días.

2.2.1 *Enquadre legislativo*

Antes de adentrarnos en la modificación impositiva, considero que debemos realizar un breve análisis de su encuadre legal en relación con la Iglesia católica, puesto que, como ya dijimos, se trata de un impuesto que originariamente no se contemplaba en la redacción del Acuerdo de cooperación, ya que fue creado con posterioridad a este por la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales²⁸.

²⁵ Es un Impuesto municipal, incluido dentro de los impuestos reales o de producto que fue introducido por la Ley reguladora de las haciendas locales en 1988 (Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las haciendas locales, BOE de 30 de diciembre de 1988) y lo podemos definir como «un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición», Artículo 100 del Real Decreto 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales (BOE de 9 de marzo de 2004).

²⁶ Vid. «<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/04052023-Main-proyecto-orden-icio.pdf>» (21 de junio de 2023).

²⁷ 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», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 62, 2023, p. 8; Vid. También MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «Modificación y desarrollo del Concordato, (consideraciones en torno a la praxis de aplicación de los Acuerdos con la Santa Sede)», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXI, 2015, pp. 285-320.

²⁸ BOE de 30 de diciembre de 1988. Vid. CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores, «El Acuerdo sobre asuntos económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y la tributación

Además, debemos tener en consideración que antes de que se procediera a la regulación de este impuesto en la Orden de 2001, ninguna ley contemplaba la exención del ICIO a favor de la Iglesia católica.

Partiendo de esta premisa, se plantean dos cuestiones; ¿es el ICIO en realidad un impuesto real –y, por tanto, es de aplicación el artículo IV.1. B) del Acuerdo sobre asuntos económicos–, o personal?, ¿la ausencia de acuerdo expreso impide su reconocimiento?; para dar respuesta a estos interrogantes, tenemos que acudir a las distintas resoluciones de los tribunales superiores de justicia que se han pronunciado al respecto.

¿Es un impuesto real o personal?, debemos precisar que «los impuestos personales se definen por gravar una universalidad de materia imponible (renta o patrimonio) cohesionada por su adscripción imperativa a un determinado sujeto, mientras que los reales atienden a un foco patrimonial concreto con independencia de su titular, y ello al margen de que ese foco patrimonial sea un bien o una actividad»²⁹. Partiendo de esta delimitación podríamos decir de forma clara que estamos ante un impuesto real puesto que se cumplen los requisitos exigidos y, por lo tanto, sería de aplicación el artículo IV.1. B) del Acuerdo sobre asuntos económicos.

La segunda de las interrogantes supone plantearnos si la ausencia de acuerdo expreso impide su reconocimiento. No cabe duda –en este sentido– que «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 interpretación; pero no puede entenderse que, a falta de ejercicio de esta posibilidad, el Acuerdo quede privado de eficacia y los Tribunales incapacitados de interpretarlo. En definitiva, la ausencia de 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»³⁰.

de la Iglesia católica en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en GARCIMARTÍN, Carmen (ed.), *La financiación de la libertad religiosa. Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario*, Comares, Granada, 2017, pp. 283-297.

²⁹ Fundamento de derecho primero de la Sentencia de 1 de febrero de 1999, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 2.ª, Rec. 1784/1996. *Vid.* También Fundamento de derecho tercero de la Sentencia de 6 de noviembre de 1999, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, Rec. 189/1998.

³⁰ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 1 de febrero de 1999, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha. *Vid.* También Fundamento de derecho quinto de la Sentencia de 6 de noviembre de 1999, del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sala de lo contencioso-administrativo.

El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos reconoce –entre otras– la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, y sobre la renta y el patrimonio³¹.

Posteriormente la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001³², interpreta que la citada exención se puede aplicar al ICIO, y se determina que estamos ante un impuesto de carácter real, y se establece 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»³³ en el citado impuesto.

El Tribunal Supremo considera al respecto que «evidentemente se trata de una disposición de naturaleza interpretativa por tanto, con efectos retroactivos, que la Sala debe respetar, aunque resulte sorprendente que se haya dictado doce años después de promulgada la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, de haciendas locales, que estableció el ICIO, cuando lo procedente hubiera sido, de conformidad con el Protocolo Adicional del Acuerdo sobre asuntos económicos, que ambas partes, el Estado español y la Santa Sede hubieran adoptado el Acuerdo de inclusión del ICIO dentro de las exenciones reguladas en el Acuerdo Concordatario, simultáneamente con la entrada en vigor de este impuesto»³⁴.

Ulteriormente, mediante una Orden de 15 de octubre de 2009³⁵ se añade a lo ya contemplado en la anterior normativa que los sujetos arriba reseñados «disfrutarán 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 inmuebles³⁶)»³⁷.

³¹ Vid. Artículo IV.1. B). 1 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979 (BOE de 15 de diciembre de 1979).

³² 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 (BOE de 16 de junio de 2001).

³³ Punto segundo de la Orden de 5 de junio de 2001.

³⁴ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de 3 de octubre de 2003, del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, Sección 2.º, Rec. 5899/1998.

³⁵ Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obra 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 (BOE de 21 de octubre de 2009).

³⁶ A partir de este momento IBI. Vid. CUBILLAS SÁNCHEZ-POBRE, Pilar, «Las exenciones aplicables por la Iglesia Católica en el IBI y en el ICIO», *Tributos Locales*, n.º 145, 2020, pp. 33-53; MESEGUER VELASCO, Silvia, «La exención del Impuesto sobre bienes inmuebles de las confesiones religiosas: nuevos pronunciamientos jurisprudenciales», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 34, 2014, pp. 1 ss.

³⁷ Artículo único de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre.

Esta última Orden fue anulada por Sentencia de 9 de diciembre de 2013 de la Sala de lo contencioso-administrativo de la Audiencia Nacional³⁸, y fue también confirmada mediante Sentencia de 19 de noviembre de 2014 de la Sala de lo contencioso-administrativo del Tribunal Supremo³⁹, debido, en particular, a que con la citada Orden se reducía el alcance de la exención prevista en el artículo IV. 1. B), del Acuerdo de 3 de enero de 1979. En este sentido, la citada sentencia manifiesta que «si realmente la norma de 5 de junio de 2001 tiene naturaleza interpretativa es manifiesto que 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». «La Orden impugnada 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»⁴⁰.

En virtud de lo establecido por el Tribunal Supremo, la configuración del citado impuesto se circunscribe al requisito subjetivo, de tal forma que el dueño de la obra sea cualquiera de los siguientes sujetos: la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas, así como los institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas, y por lo tanto ya no se requiere un destino específico.

¿Estamos ante un ejemplo de discriminación? Torres Gutiérrez considera que «el principio de reserva de Ley no puede obviarse en materia tributaria, pero simultáneamente debemos resaltar que la situación actual es un ejemplo de discriminación, especialmente injusto en el caso de los lugares de culto, de las confesiones religiosas, en que no sólo no se realiza una actividad económica, sino que se ejerce un derecho fundamental, algo que no puede estar sometido a gravamen»⁴¹.

³⁸ Sentencia de 9 de diciembre de 2013, de la Audiencia Nacional, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 7.ª, Rec. 402/2013.

³⁹ Sentencia de 19 de noviembre de 2014, del Tribunal Supremo, Sala 3.ª de lo contencioso-administrativo. Sección 2.ª, Rec. 553/2014. *Vid.* GARCÍA VERA, Francisco Javier, «Alcance de la exención den el ICIO de bienes pertenecientes a órdenes religiosas. Comentario a la STS de 19 de noviembre de 2014», *Consultor de los Ayuntamientos y de los Juzgados. Revista Técnica Especializada en Administración Local y Justicia Municipal*, n.º 3, 2015, pp. 331-344.

⁴⁰ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de 19 de noviembre de 2014, del Tribunal Supremo.

⁴¹ TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Informe sobre el marco financiero...», *cit.* p. 336.

En este contexto, los ayuntamientos reconocen esta exención a la Iglesia católica⁴² y, de forma reciente, se está produciendo la inclusión de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas⁴³.

Aunque en la Orden de 5 de junio de 2001, comentada anteriormente, se contemplaba que «en el marco de la voluntad concordada de ambas partes, expresada en el seno de la Comisión Técnica Iglesia católica-Estado para asuntos económicos, y de acuerdo con el Consejo de Estado»⁴⁴, la inclusión del citado impuesto en el Acuerdo sobre asuntos económicos, planteaba una serie de interrogantes. Los analizaremos a la luz de algunos pronunciamientos judiciales que contribuyen a aclarar la dimensión de este impuesto.

La Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de marzo de 2001⁴⁵ analiza la procedencia de incluir el citado impuesto en el contenido del Acuerdo sobre asuntos económicos. Partiendo de la premisa de que en el artículo IV.1 B) del Acuerdo se especifica que están exentos total y permanentemente «los impuestos reales o de producto, sobre la Renta y sobre el Patrimonio», se debe determinar la procedencia –en su caso– de encuadrarlo en este supuesto, y este tribunal determina al respecto que «el ICIO podría considerarse como una figura tributaria mixta o como un «tertium genus» entre «renta y patrimonio», pues grava la renta que aflora en el sujeto pasivo y se transforma en patrimonio. Pero, no obstante, ese potencial carácter mixto no impide que en definitiva se le encuadre en la categoría de Impuesto real sobre la renta señalada en el mencionado artículo IV.1 B)»⁴⁶.

⁴² *Vid.* A modo de ejemplo: Ayuntamiento de Toledo, la Ordenanza fiscal número 4. Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, artículo 3: «La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en los términos señalados en el Acuerdo de 3 de enero de 1979, suscrito entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos», Boletín Oficial de la Provincia de Toledo de 28 de diciembre de 2017.

⁴³ Un ejemplo más recientemente el Ayuntamiento de Tresviso, Aprobación definitiva de la modificación de la Ordenanza fiscal reguladora del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras (BOC de 22 de junio de 2023), en su artículo 4. Exenciones y bonificaciones en su apartado 1. Están exentas de este impuesto: «a) La realización de construcciones, instalaciones u obras por la Iglesia católica y las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas destinadas al culto».

⁴⁴ Preámbulo de la Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del ICIO.

⁴⁵ El origen de este pronunciamiento data del 27 de diciembre de 1996, «el Ayuntamiento de Manzanares denegó a la Parroquia de Nuestra Señora de la Asunción de Manzanares, del Obispado de Ciudad Real, la exención del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras. ICIO, solicitada para la edificación de dos viviendas destinadas a residencia de sacerdotes adscritos a la misma y para otras actividades apostólicas», Fundamento de derecho primero de la Sentencia de 19 de marzo de 2001 del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, Sección 2.º, Rec 1142/2000.

⁴⁶ Fundamento de derecho octavo de la Sentencia de 19 de marzo de 2001 del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso. *Vid.* También: Fundamento segundo de la Sentencia de 31 de marzo de 2001, del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, Sección 2.º, Rec. 3295/2000.

A la vista de lo expuesto, podemos decir que este tribunal se pronuncia en sentido favorable a la exención del citado impuesto.

No obstante sí debemos matizar que no sería de aplicación al ICIO el segundo párrafo de la letra B)⁴⁷, «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, como ha mantenido esta Sala»⁴⁸. Por lo tanto, debemos precisar que existen limitaciones en relación con la aplicación del impuesto.

El Tribunal Supremo, en Sentencia de 4 de marzo de 2022, toma en consideración la nueva interpretación del Acuerdo⁴⁹ en una petición de devolución de los denominados ingresos indebidos referentes a la liquidación en concepto del ICIO, puesto que considera que «es evidente que tal nulidad, posterior y sobrevenida, resulta un motivo adecuado para acceder a la revocación de la liquidación firme»⁵⁰.

Llegados a este punto tendríamos que plantearnos ¿se considera adecuado que los impuestos exentos del IBI lo estén también del ICIO?, la respuesta dada por el Tribunal Supremo a esta cuestión es categórica: «todos los inmuebles exentos del IBI lo están también del ICIO, mientras que no puede afirmarse del mismo modo al contrario, esto es, que todo inmueble exento de éste lo está también, necesariamente, de aquél. Y consecuentemente, al introducir el Ministerio de Hacienda a través de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, la “interpretación” consistente en que la Santa Sede y demás entidades religiosas, disfrutarán de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras “para todos aquellos inmuebles que estén exentos de

⁴⁷ «Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a las derivadas de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta», Artículo IV. 1. B), párrafo segundo, del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos.

⁴⁸ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de 3 de octubre de 2003, del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, Sección 2.ª, Rec. 5899/1998.

⁴⁹ Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre construcciones, instalaciones.

⁵⁰ Fundamento de derecho cuarto de la Sentencia de 4 de marzo de 2022, del Tribunal Supremo, Sala 3.ª de lo contencioso-administrativo, Rec. 7052/2019. Versa sobre una petición de devolución de ingresos indebidos del ICIO por la rehabilitación del Museo Diocesano sito en el Palacio Arzobispal de Zaragoza.

la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)”, es claro, a juicio de la Sala, que incurre en un efecto real de innovación, como se denuncia, al restringir lo estipulado en el artículo IV, 1. B), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede para Asuntos económicos de 3 de enero de 1.979, dado que limita la exención en él establecida, así como lo dispuesto en la Orden del propio Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001, que aclara dicho Acuerdo»⁵¹.

2.2.2 *El Tribunal de Justicia de la Unión Europea y el ICIO*

Del análisis legislativo llevado a cabo en relación con este impuesto podemos llegar a la conclusión de que desde que se interpretó que la exención de los «impuestos de carácter real» a la que se refiere el Acuerdo lo englobaba, se han producido una serie de interrogantes relacionados con su dimensión y con su encaje en el derecho comunitario, que serán objeto de atención en el estudio.

Tendríamos que plantearnos la compatibilidad entre las exenciones fiscales contempladas por el Estado español hacia la Iglesia católica, y el derecho comunitario⁵². El artículo 107 del Tratado de funcionamiento de la Unión Europea⁵³ contempla la incompatibilidad con el mercado de las ayudas otorgadas por el Estado que falseen o amenacen «falsear la competencia, favoreciendo a determinadas empresas o producciones»⁵⁴.

La aplicación del artículo del Tratado se plantea en el supuesto acaecido el 4 de marzo de 2011, cuando la Congregación de Escuelas Pías Provincia de Betania –inscrita en el Registro de entidades religiosas– solicita licencia para reformar y ampliar el edificio del salón de actos del colegio «La Inmaculada», que ella gestiona, y que se destina a reuniones, cursos y conferencias. La licencia fue concedida el 28 de abril de 2011, y abona en concepto de ICIO 23.730,41 Euros. Posteriormente la aludida Congregación solicita la devolución de la can-

⁵¹ Fundamento jurídico sexto de la Sentencia de 19 de noviembre de 2014, del Tribunal Supremo, Sala de lo contencioso, Rec. 553/2014.

⁵² Vid. AZNAR GARCÍA, Salvador, «La compatibilidad de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia católica con el derecho comunitario: comentario a la Sentencia», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 45, 2017, pp. 1 ss.

⁵³ A partir de este momento TFUE.

⁵⁴ Vid. CEBRIÁ GARCÍA, María Dolores, «La exención en el ICIO de la Iglesia católica en el Estado español y la prohibición de ayudas del estado del derecho de la Unión Europea», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 45, 2017, pp. 1 ss.

tividad, puesto que consideraba que estaba exenta de pago, en virtud de lo dispuesto en la Orden de 5 de junio de 2001, anteriormente comentada.

La solicitud de devolución es desestimada por el Órgano de gestión tributaria del Ayuntamiento, mediante una Resolución de 6 de noviembre de 2013, al considerar que la exención no era aplicable puesto que se había solicitado para una actividad que no estaba relacionada con fines religiosos de la Iglesia católica⁵⁵.

Se interpone recurso, y el Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid, mediante un Auto de 26 de enero de 2016, plantea una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea⁵⁶, para que se pronuncie sobre si la exención a la Iglesia católica en el ICIO es de aplicación en el supuesto de que las obras realizadas en el inmueble no tengan una finalidad estrictamente religiosa.

Se plantea al Tribunal la siguiente pregunta: «¿es contraria al artículo 107.1 del TFUE la exención a la Iglesia católica del Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras, en relación con la realización en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?»⁵⁷

La Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 27 de junio de 2017⁵⁸ considera que «una exención fiscal como la controvertida en el litigio principal, de la cual es beneficiaria una congregación de la Iglesia católica por las obras realizadas en un inmueble destinado al ejercicio de actividades sin una finalidad estrictamente religiosa, puede estar comprendida en el ámbito de la prohibición establecida en el artículo 107 TFUE, apartado 1, si

⁵⁵ Vid. Hechos relevantes del Auto de 26 de enero de 2016, del Juzgado de lo contencioso-administrativo de Madrid, n.º 4, Rec. 247/2014.

⁵⁶ A partir de este momento TJUE.

⁵⁷ Fundamento de derecho del Auto de 26 de enero de 2016, del Juzgado de lo contencioso-administrativo.

⁵⁸ Sentencia de 27 de junio de 2017, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, Sala Gran Sala, C-74/2016. Esta Sentencia es objeto de numerosos estudios entre los que se encuentra: DEL AMO GALÁN, Oscar, «Estudio de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre ayuda de Estado en la exención del ICIO para la Iglesia católica», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 29, 2017, pp. 1-8; GARCÍA MORENO, Alberto, «La exención subjetiva de la Iglesia católica en el ICIO y las ayudas del Estado», *Carta Tributaria. Revista de Opinión*, n.º 31, 2017, pp. 1-11; IGLESIAS CASAIS, José Manuel, «De nuevo sobre la posible calificación como ayuda de Estado de la exención en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras a favor de la Iglesia católica», *La Ley Unión Europea*, n.º 53, 2017, pp. 1-6; TORRES GUTIÉRREZ, Alejandro, «Las exenciones en el ICIO de la Iglesia católica y su posible incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas del Estado, a raíz de la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017», *Revista de Derecho de la Competencia y la Distribución*, n.º 21, 2017, pp. 1-16.

tales actividades son de carácter económico y en la medida en que lo sean, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente»⁵⁹.

Posteriormente el Juzgado de lo contencioso-administrativo n.º 4 de Madrid, que es quien presentó la cuestión prejudicial ante el TJUE, dicta sentencia en la que se aplica la doctrina del citado tribunal, y resuelve que la negativa del Ayuntamiento a reconocer la exención del ICIO a la Congregación que solicitó la devolución es conforme a derecho⁶⁰.

2.2.3 *Planteamiento jurisprudencial del ICIO en relación con otras confesiones religiosas*

La problemática derivada de la aplicación del ICIO también es resuelta por los tribunales en una serie de supuestos acaecidos en relación con las denominadas otras confesiones religiosas.

La primera de las sentencias que vamos a comentar data del 2000. Tiene su origen en una Resolución del Ayuntamiento de Valencia, por la que se deniega a la Unión de Iglesias Cristianas Adventistas del Séptimo Día la exención en el citado impuesto, en relación con un templo sito en esta ciudad⁶¹.

Al ser de aplicación el contenido del Acuerdo de cooperación con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España⁶² y el Estado español de 1992, de la lectura del mismo se deduce que, a pesar de ser de fecha posterior a la ley reguladora de este impuesto, no existe alusión alguna al ICIO.

El Tribunal, sin embargo, reconoce el derecho a la exención del ICIO en relación con la construcción del indicado templo en base a la procedencia de aplicar el principio de igualdad. Considera al respecto que, «aunque no existiera norma que lo dijera, las confesiones religiosas, reconocidas por el Estado, e inscritas en el Registro de Entidades Religiosas..., merecen un idéntico tratamiento fiscal, sin que pueda producirse discriminación por este concepto, lo que tendría lugar si reconociéramos a una confesión religiosa tratamiento dife-

⁵⁹ Fallo de la Sentencia de 27 de junio de 2017, del Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

⁶⁰ Sentencia de 8 de enero de 2018, del Juzgado de lo contencioso-administrativo, Proc. 247/2014.

⁶¹ La mencionada confesión «se encuentra, desde el 27 de julio de 1968, en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia, y que con fecha 30 de abril de 1987, fue adherida a la “Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España”, y por consiguiente destinataria de los Acuerdos de Cooperación», Fundamento de derecho primero de la Sentencia de 31 de marzo de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Comunidad Valenciana, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 1.ª, Rec 1483/2000.

⁶² A partir de este momento FEREDE.

renciado respecto de otras u otras, o afirmáramos la existencia de beneficios tributarios que afectan a unas y no benefician a otros, 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 LO 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»⁶³.

El argumento esgrimido por el Tribunal supondría equiparar la situación fiscal de la Iglesia católica en relación con las confesiones inscritas en el Registro de entidades religiosas.

Posteriormente, y respecto a la misma confesión, la Unión de Iglesias Cristianas Adventistas del Séptimo Día, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid⁶⁴ se pronunció sobre un supuesto relativo a la construcción de un complejo parroquial compuesto por iglesia y viviendas propias del complejo, así como la construcción de un centro docente para educación infantil, primaria y secundaria.

En este caso también se toma en consideración la inexistencia de regulación del ICIO en el Acuerdo, pero, a diferencia del supuesto anterior, se argumenta que no estamos ante una vulneración del artículo 7.2 de la Ley Orgánica de libertad religiosa puesto que «lo que en dicho precepto establece es la posibilidad de que se les extienda a las Iglesia, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico pero no la obligación de tal extensión»⁶⁵.

Por lo tanto «no puede 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 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»⁶⁶.

Podemos concluir –en este sentido– que en lo que respecta a otras confesiones religiosas hasta el momento no existe una única línea jurisprudencial,

⁶³ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 31 de marzo de 2000, del Tribunal Superior de Justicia de Comunidad Valenciana, Sala de lo contencioso-administrativo.

⁶⁴ *Vid.* Sentencia de 2 de abril de 2004, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo contencioso-administrativo, Sección 4.ª, Rec. 222'13/2004.

⁶⁵ Fundamento de derecho primero de la Sentencia de 2 de abril de 2004, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo contencioso-administrativo.

⁶⁶ Fundamento de derecho segundo de la Sentencia de 2 de abril de 2004, del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sala de lo contencioso-administrativo.

produciéndose en este sentido una interpretación diferente del artículo 7.2 de la Ley Orgánica de libertad religiosa, de la más amplia a la más restrictiva.

2.2.4 *La nueva regulación del ICIO en relación con la Iglesia católica*

En 2023, el Gobierno de España y la Conferencia Episcopal Española, con la aquiescencia de la Santa Sede, han alcanzado un Acuerdo que supone la renuncia a las exenciones, que afecta al ICIO y las contribuciones especiales. Motivo por el cual se tiene que proceder a derogar la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 comentada anteriormente.

Pero antes de adentrarnos en el aludido proyecto, reseñaremos algunos aspectos referentes a su tramitación. Debemos partir de que se prescinde de la consulta pública previa exigida en el artículo 26.2 de la Ley 50/1997, de 27 de noviembre⁶⁷, en tanto que estamos ante una norma consistente en la modificación parcial de una ya existente.

Además, en virtud de lo establecido en el apartado 6 del citado artículo, se ha sustanciado el trámite de información pública publicando la orden y la memoria abreviada en la página web del Ministerio de Hacienda y Función Pública, el 4 de mayo de 2023, y se procede a la remisión del texto a la Federación Española de Municipios y Provincias (FEMP) y a la Conferencia Episcopal Española⁶⁸.

Continuando con la tramitación y para dar cumplimiento al apartado 5 de este mismo artículo, se remite el Proyecto de Orden a la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda y Función Pública, solicitando –en este sentido– el informe preceptivo. Y posteriormente, aplicando lo establecido en el apartado 7, se procede a recabar dictamen del Consejo de Estado.

En el Proyecto de Orden, se deroga la disposición de 2001 en la que se aclara la inclusión del ICIO en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979, y se incluye un análisis pormenorizado de la evolución experimentada por el ICIO.

De los datos aportados debemos destacar que el 29 de marzo de 2023, «mediante un canje de notas y como Acuerdo adicional al Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos..., con el objeto de armonizar el régimen fiscal de la Iglesia católica con el régimen fiscal previsto para las entidades sin ánimo de lucro, han alcanzado un Acuerdo para la renun-

⁶⁷ Ley 50/1997, de 27 de noviembre, del Gobierno (BOE de 28 de noviembre de 1997).

⁶⁸ *Vid.* «<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrinal/Proyectos/04052023-Main-proyecto-orden-icio.pdf>» (25 de julio de 2023).

cia a las exenciones en el Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras y las contribuciones especiales»⁶⁹.

Este Proyecto contiene un único artículo, por el que se deroga la Orden de 2001, aclaratoria de la inclusión del citado impuesto en el Acuerdo, y cuya entrada en vigor se producirá al día siguiente de su publicación el Boletín Oficial del Estado.

El 3 de noviembre de 2023, el Boletín Oficial del Estado, publica la Orden HFP/1193/2023, de 31 de octubre, por la que se deroga la Orden de 5 de junio de 2002, por la que se aclara la inclusión del ICIO, 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, por lo que a partir del 4 de noviembre, se hace efectivo el Acuerdo alcanzado el pasado mes de marzo entre el Estado y la Conferencia Episcopal, y un avance en la pretendida equiparación del régimen tributario de la Iglesia católica en relación con las entidades sin fines de lucro.

¿Qué supone esta renuncia? desde el punto de vista de las confesiones religiosas que tienen un Acuerdo de cooperación puede suponer un paso más hacia la pretendida equiparación en materia fiscal. En relación con el sistema impositivo existente en España, supondría la aplicación del régimen especial aplicable a fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales, etc.

2.3 Las contribuciones especiales

Las contribuciones especiales «son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos»⁷⁰.

En el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, se establece 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 tendrán derecho a exención» de las «contribuciones especiales...», en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra

⁶⁹ «<https://www.hacienda.gob.es/Documentacion/Publico/NormativaDoctrina/Proyectos/04052023-Proyecto-orden-icio.pdf>» (25 de julio de 2023).

⁷⁰ Artículo 2. b) de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE de 18 de diciembre de 2003).

A», del citado artículo, es decir, «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 eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada».

Llegados a este punto, y como ya hemos comentado anteriormente, en la Nota verbal de 29 de marzo de 2023⁷¹, emitida por la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos exteriores, Unión Europea y Cooperación, también recogen la renuncia a la exenciones que afectan a las contribuciones especiales respecto de los bienes, anteriormente referenciados, es decir, a los que se aplica la exención del Impuesto de bienes inmuebles.

Tendríamos que tener en cuenta que –como se afirma en la Nota verbal– en este caso el ordenamiento español no prevé esta exención para las entidades sin ánimo de lucro y de interés general, matiz este, que puede llamar la atención, en tanto que estas modificaciones legislativas –en principio– van encaminadas a este objetivo.

Llama la atención –en este sentido– que en la Nota verbal se afirme que «dicha renuncia se vincula al mantenimiento de la equiparación prevista en la legislación vigente con el régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, así como al sistema de acceso vigente al mismo»⁷².

Podríamos decir en este sentido que ¿se pretende una futura equiparación?, y una futura regulación de la materia. El paso del tiempo lo dirá y será el que determine si se produce de forma efectiva la reiterada equiparación.

3. ANÁLISIS DE LA POSIBLE EQUIPARACIÓN FISCAL DE LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

A lo largo de los últimos años algunas de las denominadas «otras confesiones religiosas», han mostrado su interés por equiparar su régimen económico y fiscal, al de la Iglesia católica. Esta pretendida equiparación se pone de manifiesto de forma paulatina en relación con las mismas, estaríamos haciendo

⁷¹ Vid. MOTILLA DE LA CALLE, Agustín, «La supresión del Impuesto...», cit., pp. 1 ss.

⁷² Nota verbal de 29 de marzo de 2023, p. 2.

referencia a las que tienen Acuerdo de cooperación, y las que se encuentran inscritas en el Registro de entidades religiosas y tienen reconocido el notorio arraigo. Por este motivo pasaremos a analizar esta cuestión atendiendo principalmente a las recientes novedades legislativas.

3.1 Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

El régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y su normativa reguladora, adquieren a lo largo de los últimos años una gran importancia, y en lo que respecta a la materia objeto de este estudio, y según afirma Rodríguez Blanco, «el legislador ha optado por promover las contribuciones y prestaciones realizadas por particulares a los grupos religiosos, pero para ello no se ha establecido un régimen jurídico propio y particular de los entes religiosos, sino que éstos han sido equiparados a las entidades sin ánimo de lucro que persiguen fines de interés general. En el caso de que se produzca un cambio sustancial en el sistema jurídico-tributario vigente en España, las Partes reiteran su compromiso de aplicar el mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo, así como en el párrafo 2 de su Protocolo Adicional para los casos en que surjan dudas o dificultades en la interpretación o aplicación del Acuerdo»⁷³.

La premisa de aplicar el régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo no constituye una novedad, puesto que ya se aplica en numerosos países de la Unión Europea⁷⁴.

En España nos tenemos que remontar a 1994 cuando se aprueba la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada

⁷³ RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, *Las confesiones religiosas en el marco del régimen jurídico del mecenazgo*, Edisofer, Madrid, 2005, p. 67. Debemos destacar que estamos ante una materia objeto de numerosos estudios entre los que se encuentra: BENEYTO BERENGUER, Remigio, *Régimen tributario de los bienes culturales de titularidad eclesiástica*, EDICEP, Valencia, 2011; LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «La experiencia europea y la financiación de las confesiones religiosas en España. Aplicación de los incentivos fiscales de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo», en MERINO JARA, Isaac, (dir.), *Entidades con valor social. Nuevas perspectivas tributarias*, Ministerio de Hacienda, Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2017, pp. 443-470; RODRÍGUEZ BLANCO, Miguel, «Medidas de fomento y promoción en materia de asociaciones de fieles: régimen fiscal y mecenazgo», *Ius Canonicum*, n.º 99, 2010, pp. 83 ss.

⁷⁴ «Una gran cantidad de países de la Unión Europea, como España, Francia, Reino Unido o Italia –por citar algunos ejemplos– han asimilado el régimen fiscal de las confesiones religiosas y/o a determinados entes constituidos por las mismas al de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo», LUQUE MATEO, Miguel Ángel, «Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 38, 2015, p. 23.

en actividades de interés general⁷⁵, que tiene como principal objetivo la regulación de un régimen fiscal para las entidades sin fines de lucro, así como una serie de incentivos a la participación privada en actividades de interés general. En su Disposición adicional tercera se regula el régimen aplicable a las fundaciones de entidades religiosas⁷⁶, y su Disposición adicional quinta se dedica al régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas⁷⁷.

Posteriormente, se promulga la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁷⁸, cuya principal pretensión es reforzar la normativa existente hasta el momento, debido principalmente al gran desarrollo adquirido en España de esta materia⁷⁹. En ella se continúa haciendo referencia a las fundaciones de entidades religiosas⁸⁰, y al régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas⁸¹.

Llegados a este punto, y una vez expuesto de forma breve la normativa reguladora de este tipo de entidades, centraremos este estudio en el análisis de las modificaciones contenidas en la Ley 49/2002 de esta última disposición, y tendríamos que plantearnos ¿qué novedades se introducen en esta reforma?, y ¿a quién afectan?, cuestiones estas que serán objeto de análisis.

Con carácter genérico, podemos decir que lo que se pretende es un incremento de los incentivos fiscales al mecenazgo, tanto si es efectuado por personas físicas, jurídicas o por no residentes. De forma específica podemos reseñar, a modo de ejemplo, que el porcentaje de deducción de la cuota del IRPF por donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción con carácter

⁷⁵ BOE de 25 de noviembre de 1994.

⁷⁶ «Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos con la Iglesia Católica y en los Acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones creadas o fomentadas por las mismas», Disposición adicional tercera. Fundaciones de entidades religiosas de la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales.

⁷⁷ Les será de aplicación: «El régimen previsto en los artículos 48 a 58 (Impuesto sobre sociedades), ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español. 2. El régimen previsto en el artículo 58.1 de esta Ley será de aplicación a las entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico privadas o análogas en la forma prevista en el artículo 46.2 de esta Ley», Disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de fundaciones y de incentivos fiscales.

⁷⁸ BOE de 24 de diciembre de 2002.

⁷⁹ *Vid.* Exposición de motivos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

⁸⁰ *Vid.* Disposición adicional octava. Fundaciones de entidades religiosas, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

⁸¹ *Vid.* Disposición adicional novena. Régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre.

general del 35% pasa a ser del 40%⁸²; el incremento que se produce en la cuantía del micro-mecenazgo de 150 a 250 euros; también se incrementa el porcentaje de deducción de la cuota del Impuesto sobre sociedades, que pasa del 35% al 40%⁸³; y se incentiva la realización de donaciones continuadas a favor de la misma entidad.

Nos centraremos en el análisis de la modificación de esta última disposición, que supone la apertura de este régimen fiscal a otras confesiones religiosas no previstas en un principio.

El 15 de enero de 2021 se publica en el Boletín Oficial de las Cortes Generales la proposición de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁸⁴, que se prevé que entre en vigor el 1 de enero del año siguiente a su aprobación y publicación en el Boletín Oficial del Estado.

Esta proposición contiene siete artículos, en los que se modifica o se adiciona artículos o apartados a una serie de disposiciones⁸⁵. En lo referente al tema objeto de este estudio, debemos precisar que, en un principio, no se contenía referencia alguna al régimen fiscal de las confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas y con notorio arraigo. Más adelante se presenta la propuesta de inclusión de un nuevo apartado al artículo 73 de la Ley del patrimonio histórico español, puesto que en el mismo se hace referencia a una fórmula para el pago de deudas tributarias, que podría ser aplicable a las confesiones religiosas, y que pasaremos a analizar de forma detallada.

Ulteriormente se toma en consideración esta proposición⁸⁶, y se procede a abrir un plazo de quince días hábiles, que finalizan el día 16 de abril de 2021, para presentar enmiendas⁸⁷.

Se plantean dos cuestiones al respecto: ¿qué sucede con la nueva redacción del artículo 73 de la Ley del patrimonio histórico español?, y, en relación con

⁸² Vid. Artículo 19 de la Ley 49/2002, aunque hay que tener en cuenta que en la propuesta inicial se contemplaba alcanzar el 50%.

⁸³ Vid. Artículo 20 de la Ley 49/2002.

⁸⁴ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 15 de enero de 2021.

⁸⁵ Estas disposiciones son las siguientes: Ley 49/2002, de 23 de diciembre, del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo; la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la renta de las personas físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre sociedades, sobre la renta de no residentes y sobre el patrimonio; la Ley del patrimonio histórico español; Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por la que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales; Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el valor añadido; Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales; así como la Ley 42/2007, de 13 de diciembre, de patrimonio natural y biodiversidad.

⁸⁶ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 25 de marzo de 2021.

⁸⁷ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 26 de marzo de 2021.

el régimen fiscal de las confesiones inscritas y con notorio arraigo, ¿cómo y en qué forma se procede a regularlo?

a) La Ley del patrimonio histórico español.

En el vigente artículo 73 se determina que «el pago de las deudas tributarias podrá efectuarse mediante la entrega de bienes que formen parte del patrimonio histórico español, que estén inscritos en el Registro General de Bienes de Interés Cultural o incluidos en el Inventario General, en los términos y condiciones previstos reglamentariamente».

Por medio del proyecto de ley que comentamos se pretende incluir un segundo párrafo con el siguiente contenido: «La resolución sobre el destino de los bienes integrantes del patrimonio histórico y cultural de cada comunidad autónoma, transmitidos a la Hacienda Pública como dación en pago de deudas tributarias estatales, ha de respetar las competencias autonómicas sobre el bien en cuestión, debiendo considerar, en todo caso, que los citados bienes sean destinados a museos, archivos o instituciones ubicadas en el ámbito de la comunidad autónoma de origen de los bienes o sean destinados a completar colecciones»⁸⁸.

Que es objeto de una serie de enmiendas presentadas por distintos partidos políticos⁸⁹, que dan lugar a la publicación de un nuevo texto⁹⁰, en el que se elimina el artículo tres, y que supone la supresión de la propuesta en relación con la Ley del patrimonio comentada anteriormente.

⁸⁸ Artículo 3. Se añade un segundo párrafo al artículo 73 de la Ley del patrimonio histórico español. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 15 de enero de 2021.

⁸⁹ Entre las enmiendas presentadas tenemos que reseñar la presentada por el Grupo Parlamentario Vox (Enmienda núm. 68. Grupo Parlamentario Vox. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 30 de marzo de 2022. p. 75), en relación con la inclusión de un segundo párrafo al artículo 73 de la Ley del patrimonio histórico español, comentado anteriormente, considera que no se aportan mejoras desde el punto de vista técnico, ni jurídico, a la Ley 49/2002, y normativa concordante, y que la citada inclusión responde a criterios de oportunidad política. Considerando al respecto procedente el mantener la redacción vigente, relativa a la dación en pago de deudas tributarias mediante obras de arte. También considera que se tendría que suprimir este párrafo el Grupo Parlamentario Socialista. Grupo Parlamentario Confederado de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea, puesto que cree que se trata de una limitación de la capacidad del Estado, «como acreedor de la deuda tributaria y como destinatario del bien integrante del patrimonio histórico español que le ha sido dado en pago de la misma... Además, dada la amplitud de la redacción propuesta, no se delimita el ámbito de decisión que se le atribuye al Estado en relación con las competencias autonómicas afectadas» (Enmienda núm. 108 Grupo Parlamentario Social, Grupo Parlamentario Confederado de Unidas Podemos-En Comú Podem-En Marea. Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 30 de marzo de 2022. p. 108).

⁹⁰ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Propositiones de Ley. 27 de abril de 2023.

b) El régimen fiscal de las confesiones religiosas inscritas y con notorio arraigo.

El 26 de abril de 2023, se presenta en la Secretaría General del Congreso de los Diputados, Dirección de Comisiones, dos enmiendas transaccionales, una en relación con la 86⁹¹, y otra 119⁹², de las cuales debemos hacer referencia

⁹¹ «Enmienda Núm. 86 Grupo Parlamentario Republicano. Disposición adicional nueva De adición. Texto que se propone: “Artículo primero, nueva disposición adicional. Se propone la adición de una nueva disposición adicional en el artículo primero por el cual se modifica de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que queda redactado como sigue: ‘Artículo primero. Se modifican los siguientes artículos de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que quedarán redactados de la siguiente manera: [...] ‘Disposición adicional x. Consejo del mecenazgo. En un plazo máximo de seis meses a partir de la entrada en vigor de la Ley, el Gobierno español, en coordinación con las administraciones competentes de las comunidades autónomas, desarrollará reglamentariamente la creación de un consejo del mecenazgo cuya misión sea fomentar la filantropía y el mecenazgo y que rinda cuentas anualmente al Congreso de los Diputados de las políticas públicas de promoción, fomento y desarrollo del mecenazgo con especificación de las cifras y los datos de su gestión.’” JUSTIFICACIÓN El fomento del mecenazgo requiere de mecanismos incentivadores y de que la Administración juegue un papel dinamizador, no solo mediante el establecimiento de incentivos, sino también con relación a fomentar la cultura de la filantropía y el mecenazgo como una aportación muy relevante de la sociedad civil en relación con las actividades de interés general. Es por ello por lo que se considera relevante la creación de un consejo del mecenazgo que sirva de motor y que, al mismo tiempo, facilite al Congreso un estado de situación real para poder establecer o corregir, si es el caso, las políticas más adecuadas en cada momento», Boletín Oficial de las Cortes Generales de 30 de marzo de 2022, p. 90.

⁹² «Enmienda Núm. 119 Grupo Parlamentario Socialista. Al artículo primero. De modificación. Artículo primero. Modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. Texto que se propone: “Se añade un apartado XX al artículo primero con la siguiente redacción: “XX. Se modifica el artículo 27, apartado 3, que queda redactado de la siguiente forma: ‘3. Los beneficios fiscales establecidos en cada programa serán, como máximo, los siguientes: Primero. Los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de las personas físicas, los contribuyentes del Impuesto sobre Sociedades y los contribuyentes del Impuesto sobre la renta de no residentes que operen en territorio español mediante establecimiento permanente tendrán derecho a las deducciones previstas, respectivamente, en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley, por las donaciones y aportaciones que realicen a favor del consorcio que, en su caso, se cree con arreglo a lo establecido en el apartado anterior. El régimen de mecenazgo prioritario previsto en el artículo 22 de esta Ley será de aplicación a los programas y actividades relacionados con el acontecimiento, siempre que sean aprobados por el consorcio u órgano administrativo encargado de su ejecución y se realicen por las entidades a que se refiere el artículo 2 de esta Ley o por el citado consorcio, elevándose en cinco puntos porcentuales los porcentajes y límites de las deducciones establecidas en los artículos 19, 20 y 21 de esta Ley. Segundo. Los sujetos pasivos del Impuesto sobre actividades económicas tendrán una bonificación del 95 por 100 en las cuotas y recargos correspondientes a las actividades de carácter artístico, cultural, científico o deportivo que hayan de tener lugar durante la celebración del respectivo acontecimiento y que se enmarquen en los planes y programas de actividades elaborados por el consorcio o por el órgano administrativo correspondiente. Tercero. Las empresas o entidades que desarrollen los objetivos del respectivo programa tendrán una bonificación del 95 por 100 en todos los

a esta última puesto que en la misma es donde se introducen dos grandes avances, en relación con la aplicación del régimen previsto para las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo a las confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas y con notorio arraigo.

A la vista de las enmiendas presentadas se procede a publicar el informe de la ponencia en el que se acuerda la incorporación de un nuevo Preámbulo, que tiene por objeto ajustar las modificaciones a la proposición de Ley, así como la publicación de un nuevo texto⁹³.

La Comisión de Hacienda y Función Pública a la vista del informe emitido por la Ponencia, y de la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo procede a aprobar el texto de la disposición⁹⁴.

Con fecha 5 de mayo de 2023, se produce la remisión al Senado del texto aprobado por la Comisión de Hacienda y Función Pública de los Diputados, en relación con la Proposición de Ley de modificación de la Ley 4/2002, de 23 de diciembre. Y en este sentido se abre un plazo para la presentación de enmiendas y propuestas de veto cuyo plazo finalizó el 18 de mayo del mismo año⁹⁵.

En relación con la Proposición de Ley remitida, se publica una corrección de errores que afecta a la modificación de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados, en concreto al texto de la letra d) del artículo 45.1. A) que queda redactado de la siguiente forma: «La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español. Así mismo, será aplicable también a las Iglesias, confesiones, comunidades religiosas y sus respectivas federaciones, que tengan reconocido notorio arraigo en España, y las asociaciones y entidades creadas o dependientes de éstas, en los términos pre-

impuestos y tasas locales que puedan recaer sobre las operaciones relacionadas exclusivamente con el desarrollo de dicho programa. Cuarto. A los efectos previstos en los números anteriores no será de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del apartado 2 del artículo 9 del texto refundido de la Ley reguladora de las haciendas locales, aprobado por el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.” JUSTIFICACIÓN Se propone eliminar la deducción de los gastos de publicidad a que se refiere el punto primero del artículo 27.3 de la Ley 49/2002, tras haberse constatado que el referido incentivo genera conflictos tributarios en su aplicación y que no siempre alcanza los fines perseguidos. Además, se elimina el beneficio fiscal referido a las transmisiones sujetas al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, habida cuenta de que no existen inversiones con derecho a deducción. No obstante, se considera apropiado mantener los restantes beneficios fiscales regulados en el artículo 27.3 cuya aplicación goza de mayor seguridad jurídica».

⁹³ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Serie B. Proposiciones de Ley. 27 de abril de 2023.

⁹⁴ Boletín Oficial de las Cortes Generales. Seria B. Proposiciones de Ley. 8 de mayo de 2023.

⁹⁵ *Vid.* Boletín Oficial de las Cortes Generales Senado de 5 de mayo de 2023.

vistos en la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad»⁹⁶.

En esta redacción se pone de manifiesto el inicio de la pretendida equiparación fiscal entre la Iglesia católica; las confesiones con Acuerdo de cooperación y las que tienen reconocido el notorio arraigo.

c) Recapitulación de las novedades legislativas introducidas en la pretendida modificación de la Ley del mecenazgo en relación con las confesiones religiosas.

Una vez analizado el proceso de reforma, tendríamos que preguntarnos, ¿qué supone para las confesiones con notorio arraigo esta posible nueva situación fiscal?, puesto que todavía no ha entrado en vigor. Para dar respuesta a esta interrogante pasaremos al análisis de lo que supondría esta posible modificación fiscal.

Supondría ampliar la aplicación del régimen previsto en los artículos 5 a 15⁹⁷, referente al Impuesto sobre sociedades, al Impuesto sobre la renta de los no residentes y de los tributos locales, sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos, previsto en la Disposición adicional octava, a las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas y sus respectivas federaciones, que inscritas en el Registro de entidades religiosas, que tuvieran reconocido el notorio arraigo.

Además en relación con el artículo 15.1 de la Ley, que establece la exención del Impuesto sobre bienes inmuebles de los lugares de culto, y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de ministros de culto, de los locales destinados a oficinas de las iglesias confesiones y comunidades religiosas y de los centros de enseñan-

⁹⁶ Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre. Texto remitido por el Congreso de los Diputados (Corrección de errores). Boletín Oficial de las Cortes Generales Senado 11 de mayo de 2023. En el primer texto remitido se decía: «La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español, así como las Iglesias, confesiones, comunidades religiosas y sus respectivas federaciones, que tengan reconocido notorio arraigo en España, y las asociaciones y entidades creadas o dependientes de éstas, en los términos previstos en la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen al culto o al ejercicio de la caridad».

⁹⁷ Vid. Título II «Régimen fiscal especial de las entidades sin fines lucrativos», Capítulo II «Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre la renta de los no residentes», Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre de 2002).

za destinados a la formación de ministros de culto, cuando se impartieran exclusivamente enseñanzas para dicha formación.

También se considerarían beneficiarias del mecenazgo en virtud de lo establecido en los artículos 16 a 25 de la Ley⁹⁸.

Y, por último, por medio de lo establecido en la Disposición final «nueva», se modifica el artículo 45.1. A, d), de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados dejando exentas de estos impuestos a las sujetos anteriormente reseñados⁹⁹.

d) Situación actual de estas reformas legislativas

La publicación el pasado 29 de mayo de 2023, del Real Decreto de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado¹⁰⁰, y la convocatoria de elecciones, supone una dilación en el proceso de modificación del régimen fiscal de las confesiones con notorio arraigo, y más concretamente en la tramitación de la Proposición de Ley de modificación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

4. CONSIDERACIONES FINALES

El régimen económico y fiscal constituyen las principales fuentes de financiación –tanto directa como indirecta– para las confesiones religiosas, y en este sentido debemos destacar que la configuración del mismo dependerá de si estamos ante confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas; si tienen reconocido el notorio arraigo, y si tienen Acuerdo de cooperación.

En lo que respecta al régimen fiscal, también sería de aplicación lo dispuesto en los Acuerdos de cooperación, aunque en muchos casos, debido a

⁹⁸ Vid. Título III «Incentivos fiscales al mecenazgo», Capítulo I «Entidades beneficiarias», Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo (BOE de 24 de diciembre de 2002).

⁹⁹ Se establece: «Artículo 45. Los beneficios fiscales aplicables en cada caso a las tres modalidades de gravamen a que se refiere el artículo 1 de la presente Ley serán los siguientes: I. A) Estarán exentos del impuesto: d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de cooperación con el Estado español», Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (BOE de 20 de octubre de 1993).

¹⁰⁰ Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo, de disolución del Congreso de los Diputados y del Senado y de convocatoria de elecciones (BOE de 30 de mayo de 2023).

diversos factores, entre los que podemos reseñar el paso del tiempo, la discordancia entre la fecha del Acuerdo y la implantación del impuesto, o problemas interpretativos, se hace necesario aclarar la dimensión y la forma de implantar determinados impuestos.

Debemos añadir además, que para determinar las exenciones y deducciones aplicables a las confesiones religiosas debemos acudir a la normativa fiscal, y en este sentido, considero que uno de los principales problemas que se podría plantear es el de la dispersión normativa, y la dificultad para conocer de forma precisa, la normativa aplicable, y la dimensión de la misma. Es necesario acudir, en determinados supuestos, a las resoluciones de la dirección general tributos y a la jurisprudencia para aclarar estos aspectos.

Las reformas legislativas presentes y futuras parecen tender hacia la equiparación impositiva entre la Iglesia católica, las confesiones con Acuerdo de cooperación (FEREDE, FCJ y CIE), y las que se encuentran inscritas en el Registro de entidades religiosas y tienen reconocido el notorio arraigo. Para lograrlo, la fórmula utilizada es aplicarles la legislación de las entidades sin fines de lucro.

Además, podemos deducir que la aplicación de un determinado régimen a las confesiones religiosas inscritas en el Registro de entidades religiosas y que tienen reconocido el notorio arraigo no constituye una novedad, puesto que en el supuesto de los matrimonios religiosos ya se produjo en su momento la apertura de esta posibilidad en relación con estas confesiones. Actualmente se pretende establecer un régimen fiscal equiparable a las confesiones con Acuerdo de cooperación.

En las modificaciones, o más bien las que podríamos denominar como supresiones del régimen previsto para la Iglesia católica, en el caso del IVA y del ICIO, aunque presentan puntos en común, en cuanto a su posterior inclusión en el Acuerdo de cooperación, el origen de su actual situación de no exención se debe en el caso del IVA a la adhesión de España a la Comunidad Europea en 1986, y en el caso del ICIO para armonizar el régimen fiscal de la Iglesia católica con el previsto para las entidades sin ánimo de lucro.

Puede concluirse, pues, que estamos ante un tema complejo, sometido a una serie de factores entre los que se encuentra la evolución de la sociedad y sus demandas, las relaciones entre las confesiones religiosas y el Estado, así como cuestiones relativas a la armonización impositiva en materia de la Unión Europea, que hacen necesarias modificaciones, derogaciones e incluso aclaraciones en relación con la legislación existente en nuestro país.

