

LA IGLESIA CATÓLICA ANTE LA TRIBUTACIÓN LOCAL: CAMBIOS RECIENTES¹

THE CATHOLIC CHURCH AND LOCAL TAXATION: RECENT CHANGES

Carlos Carbajo Nogal

*Contratado Doctor Acreditado Derecho Financiero y Tributario
Universidad de León*

Fecha de recepción: 08/05/2023.

Fecha de aceptación: 27/11/2023.

RESUMEN

Se aborda el régimen fiscal de la Iglesia católica en el ámbito local y los últimos cambios en la aplicación de algunos tributos locales canalizados, bien a través de una modificación puntual del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, por la que la Iglesia católica renuncia a las exenciones aplicables hasta fecha en el ICIO y las Contribuciones especiales, bien a través de la reforma de la Ley del Mecenazgo que, aunque comenzó a tramitarse, quedó en ciernes por la conclusión de la XIV Legislatura. Si finalmente se acaba retomando esta reforma en la siguiente Legislatura se conseguiría terminar con la desigualdad existente hasta la fecha por el hecho de que determinados beneficios fiscales en algunos impuestos locales solo se apliquen a la Iglesia católica y a las Confesiones con Acuerdo de Cooperación, extendiéndose a todas aquellas otras que tienen notorio arraigo en España. Esto serviría para reforzar el derecho fundamental a la libertad religiosa y supondría un gran avance en la consecución de la igualdad y la neutralidad que debe garantizar un Estado como el nuestro de naturaleza aconfesional.

PALABRAS CLAVE

Iglesia católica, beneficios fiscales, impuestos locales, ICIO, IBI, contribuciones especiales.

¹ Este trabajo ha sido realizado al amparo del proyecto de I+D de Generación de Conocimiento del Ministerio de Ciencia e Innovación- convocatoria 2021- *La reforma de la financiación local (especial referencia al IIVTNU y a los desafíos post-covid [PID 2021-128066NB-100]* del que la Investigadora principal la Dra. María Teresa Mata Sierra, Orcid: 0000-0002-6762-1296.

ABSTRACT

The fiscal regime of the Catholic Church at the local level is addressed and the latest changes in the latter's application of some local taxes channeled, either through a specific modification of the Economic Affairs Agreement of 1979, by which the Catholic Church renounces to the exemptions applicable to date in the ICIO and the special contributions, either through the reform of the Patronage Law that, although it began to be processed, was left in the making due to the conclusion of the XIV Legislature. If this reform is finally resumed in the next Legislature, it would be possible to end the inequality that has existed to date due to the fact that certain fiscal benefits in some local taxes only apply to the Catholic Church and the Confessions with a Cooperation Agreement, extending to all those others that have notorious roots in Spain. This would serve to reinforce the fundamental right to religious freedom and would represent a great advance in achieving the equality and neutrality that a non-denominational State like ours must guarantee.

KEYWORDS

Catholic Church, tax benefits, local taxes, ICIO, IBI, special contributions.

SUMARIO: 1. Introducción. 2. El pago de los tributos locales por la Iglesia católica. 2.1. Impuestos obligatorio. 2.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles. 2.1.2. Impuesto sobre Actividades Económicas. 2.1.3. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica. 2.2. Impuestos potestativos. 2.2.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras. 2.2.2. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 2.3. Otros Tributos locales. 2.3.1. Tasas. 2.3.2. Contribuciones especiales municipales. 3. Recapitulación.

1. INTRODUCCIÓN

La Constitución de 1978 redefine el modelo de relaciones entre el Estado y la Iglesia católica² a partir del reconocimiento del derecho fun-

² Para un estudio de cómo se ha desarrollado la financiación estatal de la Iglesia católica desde el Siglo XIX puede verse TORRES GUTIÉRREZ, A., «¿Límites? en la financiación de las confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXV, 2019, pp. 49-123, donde se cita en pp. 50 al 52 un repertorio de extenso de publicaciones

damental de libertad religiosa³ en su artículo 16⁴, afirmando este precepto que ninguna confesión tendrá carácter estatal, siendo los ciudadanos iguales ante la Ley, sin que quepa discriminación por motivos religiosos⁵; eso sí, pese a esta consideración del Estado español como aconfesional, éste último establece relaciones de cooperación con la Iglesia católica, en cierto modo como contraprestación a la labor social que de forma indubitada desarrolla esta institución⁶.

sobre el tema. También se ocupa de esta cuestión CUENCA TORIBIO, J.M., *Aproximación a la historia de la Iglesia contemporánea en España*, Madrid, 1978.

³ Con la II República Española la Constitución de 9 de diciembre de 1931 se rompe por vez primera con la tradición de la confesionalidad del Estado, proclamando la libertad religiosa en su art. 3 al siguiente tenor: «*El Estado español no tiene religión oficial.*» Asimismo, el artículo 22 de la misma norma señala que «*La libertad de conciencia y el derecho de profesar y practicar libremente cualquier religión quedan garantizados en todo el territorio español, salvo el respecto a las exigencias de la moral pública*» Puede verse el Texto completo de la Constitución de 1931 en Congreso de los Diputados: https://www.congreso.es/constitucion/ficheros/historicas/cons_1931.pdf [Consultado el 2 de marzo de 2023].; además el artículo 26 de este Texto Constitucional sobre la dotación eclesiástica dispuso que «*El Estado, las regiones, las provincias y los Municipios no mantendrán, favorecerán ni auxiliarán económicamente a las Iglesias, Asociaciones e instituciones religiosas. Una Ley especial regulará la total extinción en un plazo máximo de dos años del presupuesto del clero.*» Consecuencia de ello se redujeron en un veinte por ciento las dotaciones para el clero y desaparecieron las dotaciones para el culto, aunque se mantuvieron las dotaciones para el clero rural La relación de la II República con la Iglesia fue tremendamente complicada como relata CERVERA SEBASTIÁ, M.I., «*Legislación sobre el presupuesto del culto y clero durante la II República española*», *Cuadernos doctorales*, núm. 8, 1990, pp.13-78.

⁴ Señala este precepto que «*se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.*» Este derecho fundamental se desarrolla en la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa. BOE núm. 177, de 24/07/1980.

⁵ El TC en su sentencia 24/1982, de 13 de mayo, señaló que «*hay dos principios básicos en nuestro sistema político que determinan la actitud del Estado hacia los fenómenos religiosos y el conjunto de relaciones entre el Estado y las Iglesias y confesiones: el primero de ellos es la libertad religiosa, entendida como un derecho subjetivo de carácter fundamental que se concreta en el reconocimiento de un ámbito de libertad y de una esfera de agere licere del individuo; el segundo es el de igualdad, proclamado por los artículos 9 y 14, del que se deduce que no es posible establecer ningún tipo de discriminación o trato jurídico diverso de los ciudadanos en función de sus ideologías o sus creencias y que debe existir un igual disfrute de la libertad religiosa por todos los ciudadanos.*»

⁶ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., «*Tributación de la Iglesia católica en la imposición local e indirecta estatal*», *Revista Técnica Tributaria*, núm. 140, enero-marzo 2023, p. 62.

Como ha señalado González Aparicio, el problema de fondo es que ni en la Constitución española (en adelante, CE) ni en ninguna otra norma se aclara cómo debe efectuarse esa cooperación⁷ que se verá justificada en la medida en que la Iglesia católica contribuya a conseguir los fines del Estado. Por ello, a partir de lo dispuesto en los Acuerdos de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede⁸, y en especial el que regula los Asuntos Económicos⁹, dicha cooperación se acaba articulando a través del actual¹⁰ sistema de asignación¹¹ que sería,

⁷ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», *Tributos Locales*, núm. 155, 2022, p. 99.

⁸ Publicado en el BOE núm. 300 de 15 de diciembre de 1979.

⁹ El Acuerdo enmarca la colaboración económica del Estado con la Iglesia en dos grandes ejes: por un lado, el compromiso adquirido por el Estado de «colaborar con la Iglesia católica en la consecución de su *adecuado sostenimiento económico*» (artículo II.1); por otro, el compromiso de la Iglesia de alcanzar su autofinanciación, a través de la declaración de «su propósito de lograr por sí misma los recursos suficientes para la atención de sus necesidades» (artículo II.5). En otras palabras, el Acuerdo identifica a la Iglesia como la única responsable de la consecución de los fondos económicos precisos para financiar su actividad, aunque el Estado acepta que, como temporalmente los recursos obtenidos por ella pueden resultar insuficientes para atender sus necesidades, debe comprometerse a colaborar aportando fondos para su sostenimiento.

Para satisfacer el compromiso adquirido por parte del Estado frente a la Iglesia católica el Acuerdo instrumenta un modelo en tres fases definidas, de las que la última de ellas es la asignación tributaria. Es importante advertir que el diseño que hace el Acuerdo de la asignación no la configura como un instrumento llamado a ser el definitivo, sino que fija como horizonte otro «*acuerdo para sustituir los sistemas de colaboración financiera expresada en los párrafos anteriores, por otros campos y formas de colaboración económica entre la Iglesia católica y el Estado*» (Artículo II.5), una vez que la Iglesia alcance su propósito de lograr por sí mismas los recursos necesarios para atender sus necesidades lo que, por decirlo de alguna forma, lleva implícita una especie de caducidad ya que la clave de este Acuerdo, su fin principal es llegar a la autofinanciación de la Iglesia por lo que la asignación tributaria se configura como una suerte de puente hasta que la Iglesia alcance este objetivo. Cfr. MARTÍNEZ ARGÜELLES, S., «Una aproximación a la asignación tributaria a la Iglesia católica desde la perspectiva de la gestión económico-financiera de la Administración», *Auditoría Pública*, núm. 76, 2020, pp. 67 y ss.

¹⁰ Sistema al que se llega tras la correspondiente evolución que va desde un modelo de dotación al actualmente vigente de asignación. Este análisis puede verse Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «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, Universidad de León*, número Monográfico: *En defensa de la constitución de todos*. 2021, p. 100.

¹¹ Modelo que ha avalado la doctrina pues refleja la voluntad de los contribuyentes al otorgarles la capacidad de decidir si desean o no colaborar en el sostenimiento de esta confesión religiosa, como puede verse en los trabajos de PRESAS BARROSA, C., «La nueva

por así llamarla, la primera pata del sistema. A partir del mismo, la Iglesia ya no recibe cantidades con cargo a los Presupuestos Generales del Estado para su sostenimiento básico, sino que los propios ciudadanos, si lo desean, pueden decidir que el 0,7% de su contribución se destine a las necesidades de esta institución marcando la X a favor de la misma en su declaración del IRPF. Este sistema supone que, en la práctica, el sostenimiento de la Iglesia pase a depender exclusivamente de las aportaciones de los fieles con tres aclaraciones necesarias¹²; la primera, que este sistema de asignación tributaria beneficia tanto a la Iglesia católica como a las restantes entidades con fines de interés social; la segunda, que resulta constitucional en la medida en que no supone automáticamente una forma de discriminación de las confesiones religiosas¹³ al no lesionar la libertad religiosa negativa del contribuyente que no se ve impelido a declarar sus creencias¹⁴. La tercera y última cuestión a destacar es que la asignación tributaria no impide el logro del horizonte de futuro pretendido por la Iglesia católica que es conseguir la autofinanciación, tal como declara en el párrafo 5 del artículo II del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 ya mencionado.

asignación tributaria en España a la Iglesia católica», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, Vol. XVI, 2000, p. 701 y CUBERO TRUYO, A., y SANZ GÓMEZ, R., «La declaración de IRPF como cauce de financiación de la Iglesia católica (Asignación voluntaria del 0.7% de la cuota íntegra)», *Crónica Tributaria*, Núm. 136, 2010, p. 93.

¹² Cfr. PALOMINO LOZANO, R. y SALINAS MENGUAL, J., *El derecho a la libertad religiosa en las relaciones iglesia-estado. Perspectiva histórica e implicaciones actuales. Perspectiva histórica e implicaciones actuales*, Dykinson, Madrid, 2020, pp. 104 y 105.

¹³ El mismo autor señala que «Así lo ha visto el Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los casos *Iglesia Bautista “El Salvador” y Ortega Moratilla contra España (1992)* y *Alujer Fernández and Caballero García contra España (1999)*; el Tribunal Constitucional español en su *Auto 480/1989, de 2 de octubre*, y más recientemente el Tribunal Supremo en su Sentencia 5475/16, de 14 de septiembre. Por otro lado, no supone una *lesión a la libertad religiosa negativa del contribuyente (que se vería forzado a declarar sobre sus creencias)*». *Idem.* 104.

¹⁴ Como se deduce de las decisiones del Tribunal Europeo de Derechos Humanos en los casos (*Spampinato vs. Italia*, 29 de marzo de 2007 en el que declaró inadmisibles el recurso contra la asignación tributaria de la que gozan diversas confesiones en Italia) y a (*Wasmuth vs. Alemania*, 12884/03, Sentencia 17-II-2011, §§ 58-59 en la que a manifestación de la pertenencia religiosa con objeto del pago del impuesto eclesiástico, no se considera contraria a los derechos garantizados en el CEDH, pues no se hace un uso público de la pertenencia declarada.

La segunda pata de esa cooperación, que se suma al modelo anterior, sería un sistema de beneficios que tienen su principal exponente en la previsión de distintas exenciones fiscales en algunos tributos lo que supone una financiación indirecta¹⁵ para la Iglesia católica— de los que nos interesan particularmente los que afectan a la tributación local. Y ello porque de forma reciente se han producido cambios significativos a este respecto en la medida en que, como tendremos ocasión de analizar seguidamente, a través de un Acuerdo firmado entre el Nuncio y el Subsecretario del Ministerio de Asuntos Exteriores¹⁶ se reinterpretan algunos de los preceptos del Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, tramitándose ante la Santa Sede la renuncia a la aplicación de algunos de los beneficios fiscales —en forma de exenciones— de los que la Iglesia católica disfrutaba hasta la fecha en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (en adelante, ICIO)¹⁷ y en las contribuciones especiales. En otras palabras, la Iglesia católica, a partir de la firma de este Acuerdo, se aviene a tributar por dos tributos reales muy poco efectivos desde el punto de vista recaudatorio al tratarse de hechos imponibles muy poco habituales en ambos casos; mientras, veremos también que el acuerdo referido no afecta al Impuesto sobre Bienes Inmuebles (en adelante IBI), impuesto local objeto de la mayoría de las controversias en este ámbito y del que la Iglesia católica está exenta, como otras tantas instituciones, en virtud de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre del Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo¹⁸ (en adelante, Ley de Mecenazgo)¹⁹; un cambio de paradigma que conllevara la tributación de este

¹⁵ Cfr. MESEGUER VELASCO, S., «La financiación de las confesiones religiosas», M. A. JUSTADO RUIZ-CAPILLAS (ed.) *Derecho Eclesiástico del Estado*, 1.ª ed., Colex, Madrid, 2011, pp. 225-231.

¹⁶ El 29 de marzo de 2023.

¹⁷ Con este fin, el Gobierno procederá a la derogación de la Orden ministerial de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Economía y Hacienda donde se regula la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos.

¹⁸ Publicado en el BOE núm. 307 de 24 de diciembre de 2002.

¹⁹ Estos beneficios se regularon con anterioridad en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (en adelante, Ley de Fundaciones) (BOE Núm. 282, de 25 de noviembre) a partir del desarrollo del artículo IIII del Acuerdo de 1979 que establecía estímulos fiscales para favorecer la participación privada en actividades que beneficien a colectividades genéricas de ciudadanos y, por consiguiente, que favorezcan el interés general coadyuvando económicamente a la administración. La Iglesia católica y sus entidades quedaron incluidas en la norma por asimilación con el resto de las entidades no lucrativas privadas

impuesto si supondría un incremento relevante de su contribución a las arcas públicas locales. No obstante, no parecen ir por ahí los actuales derroteros en la medida en que, como luego veremos, lejos de eliminar la exención en el IBI que afecta a la Iglesia católica y que estaba provocando que se oyeran voces contrarias a tal privilegio, se pretendió, con una reforma que se paralizó en su trámite en el Senado, ampliarla para dar cabida a otras confesiones con notorio arraigo en España.

Así las cosas, en esta investigación nos disponemos a examinar cómo tributa la Iglesia católica en el ámbito local teniendo en cuenta los cambios señalados.

2. EL PAGO DE LOS TRIBUTOS LOCALES POR LA IGLESIA CATÓLICA

Dentro de los beneficios fiscales que puede aplicarse la Iglesia católica y que afectan al conjunto de sistema tributario, pretendemos centrarnos aquí, como adelantamos, en lo relativo a los tributos locales tema, que, por cierto, ha tenido desde siempre una gran repercusión pública, particularmente en lo referido al IBI y al ICIO. Sin embargo, veremos de inmediato que no son éstos los únicos impuestos de los Municipios en los que se prevén exenciones para la Iglesia católica, pues también existen otras medidas parecidas en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante, IIVTNU), y en el Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante, IAE), reguladas todas ellas en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales²⁰ (en adelante, TRLRHL) de aplicación en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Forales del País Vasco y Navarra. No obstante, en la determinación de las exenciones aplicables, además de lo dispuesto en los Acuerdos de 1979, habrá que considerar tanto lo contenido en este texto legal, como lo previsto en la Ley del Mecenazgo, particularmente

teniendo en cuenta muchas de las actividades sociales realizadas por la Iglesia dirigidas a beneficiar a la sociedad en general y, especialmente, a los más necesitados.

²⁰ Publicada en el BOE núm. 59, de 9 de marzo de 2004.

en su artículo 15²¹, lo mismo que en el desarrollo reglamentario de este precepto.

Una visión omnicomprensiva de cómo afecta la tributación local a la Iglesia católica nos llevará a tratar primero los Impuestos obligatorios –IBI, IAE e Impuesto sobre vehículos de tracción mecánica (IVTM)–, para terminar con los de carácter potestativo, IIVTNU e ICIO. Cerraremos el análisis aludiendo a otras figuras tributarias, incorporando en cada caso las últimas decisiones que se han tomado al respecto, medidas novedosas a las que antes ya aludimos. Conociendo el régimen fiscal de la Iglesia católica ante la tributación local dimensionaremos mucho mejor los cambios introducidos.

2.1. Impuestos obligatorios

2.1.1. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El IBI es un impuesto de carácter obligatorio que se regula en los artículos 59 y siguientes del TRLRHHLL. Se trata de un tributo local que

²¹ Señala este precepto que: «1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

2. Las entidades sin fines lucrativos estarán exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley. No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad.

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título.

5. Lo dispuesto en este artículo se entenderá sin perjuicio de las exenciones previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales».

grava el valor de los bienes inmuebles, de periodicidad anual, que recae sobre los bienes inmuebles del término municipal, sean rústicos, urbanos o de características especiales²². Su hecho imponible consiste en la titularidad de los siguientes derechos sobre los inmuebles: concesión administrativa, derecho real de superficie, usufructo y propiedad. Si sobre un mismo inmueble hay constituidos varios de estos derechos, solo está sujeto el primero de ellos por el orden enumerado²³. El devengo del impuesto se produce a 1 de enero de cada año.

²² El Real Decreto Legislativo 1/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el Texto Refundido de la Ley del Catastro Inmobiliario (TRLRJI) BOE, Núm. 58, de 8 de marzo de 2004, clasifica los bienes inmuebles en urbanos, rústicos y de características especiales. El carácter urbano o rústico del inmueble dependerá de la naturaleza del suelo. Se entiende por suelo de naturaleza urbana el clasificado por el planeamiento urbanístico como urbano; los terrenos que tengan la consideración de urbanizables según el planeamiento urbanístico y estén incluidos en sectores, así como el resto del suelo clasificado como urbanizable a partir del momento de aprobación del instrumento urbanístico que lo desarrolle, y el que reúna las características contenidas en el artículo 8 de la Ley 6/1998, de 13 de abril, sobre Régimen del Suelo y Valoraciones. Tendrán la misma consideración aquellos suelos en los que puedan ejercerse facultades urbanísticas equivalentes a las anteriores según la legislación autonómica. Se exceptúa de la consideración de suelo de naturaleza urbana el que integre los bienes inmuebles de características especiales. Se entiende por suelo de naturaleza rústica aquel que no sea de naturaleza urbana conforme a lo dispuesto en el apartado anterior, ni esté integrado en un bien inmueble de características especiales. Los bienes inmuebles de características especiales constituyen un conjunto complejo de uso especializado, integrado por suelo, edificios, instalaciones y obras de urbanización y mejora que, por su carácter unitario y por estar ligado de forma definitiva para su funcionamiento, se configura a efectos catastrales como un único bien inmueble. Se consideran bienes inmuebles de características especiales los comprendidos, conforme al apartado anterior, en los siguientes grupos: los destinados a la producción de energía eléctrica y gas y al refino de petróleo, y las centrales nucleares; las presas, saltos de agua y embalses, incluido su lecho o vaso, excepto las destinadas exclusivamente al riego; las autopistas, carreteras y túneles de peaje y los aeropuertos y puertos comerciales.

²³ No están sujetos a este impuesto: – Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito. – Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados: – Los de dominio público afectos a uso público. – Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación. – Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación. El artículo 62 del TRLRJI enumera los inmuebles que se encuentran exentos, en sus puntos 1 y 2. Además, las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, así como establecer la exención de los inmuebles rústicos y urbanos que no superen cuya cuantía líquida no supere la cuantía que se determine.

Los obligados tributarios pueden ser personas naturales, pero también personas jurídicas (entidades y sociedades públicas o privadas) y entidades que, sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, a las que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003 General Tributaria (en adelante, LGT)²⁴ que ostenten la titularidad del derecho que, en cada caso, sea constitutivo del hecho imponible de este impuesto.

La base imponible estará constituida por el valor catastral de los bienes inmuebles, que se determinará, notificará y será susceptible de impugnación conforme a lo dispuesto en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario. La base liquidable será el resultado de practicar en la base imponible una reducción, calculada según lo dispuesto en los artículos 67 a 70 del TRLRHHLL. La cuota íntegra será el resultado de aplicar a la base liquidable el tipo de gravamen a que se refiere el artículo 72 del TRLHLL. La cuota líquida se obtendrá minorando la cuota íntegra en el importe de las bonificaciones previstas en los artículos 73 y 74 del TRLHLL.

Analizados los elementos esenciales del impuesto debemos señalar que la exención en el IBI de los inmuebles de la Iglesia católica es el beneficio fiscal que afecta a esta institución que más polémica genera, pues son numerosas las voces, a veces sin mucho fundamento, que piensan que la Iglesia no paga nunca el impuesto y que debería tributar por esta figura impositiva por los inmuebles que posee. A ello se añade que en las informaciones publicadas en distintos medios de comunicación parece inferirse que fuera la Iglesia católica es la única confesión religiosa y la única entidad que se beneficia de la exención prevista en este impuesto. Ni mucho menos. Sin adentrarnos más, si queremos aclarar que otras Confesiones religiosas también se benefician de esta exención al estar así previsto en sus respectivos Acuerdos de Cooperación suscritos con el Estado español²⁵.

²⁴ Art. 35.4 Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (BOE, Núm. 302, del 18 de diciembre de 2003) «Tendrán la consideración de obligados tributarios, en las leyes en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptibles de imposición».

²⁵ También se aplica exención a las Asociaciones Confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos. En concreto, el artículo 11.3 del Acuerdo de Cooperación del Estado

Con independencia del criterio que se mantenga al respecto de la existencia de este beneficio fiscal, tenemos que determinar el concreto alcance y los caracteres de esta exención, así como qué entidades son beneficiarias de la misma para concluir si, efectivamente existe un privilegio²⁶ que pudiera resultar extraño desde un punto de vista de la justicia tributaria.

Y a este respecto debemos avanzar el artículo 62 del TRLRHHLL enu-mera las clases de inmuebles exentos del tributo, en cuyo apartado c) incluye «*los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuer-*

con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, indica que las Iglesias pertenecientes a esta Confesión religiosas están exentas del IBI, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de pastores evangélicos. b) Los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a esta Confesión religiosa. c) Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesíásticas.

El artículo 11.3 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, indica que esta Confesión religiosa, y sus comunidades miembros, están exentas del IBI, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad: a) Las Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de Imames y dirigentes religiosos islámicos. b) Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Comisión Islámica de España. c) Los centros destinados únicamente a la formación de Imames y dirigentes religiosos islámicos.

El artículo 11.3 del Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, señala que estarán exentas del IBI tales Comunidades por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad. a) Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa. b) Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas. c) Los centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión rabínica.

Como afirma GONZÁLEZ APARICIO comparando el texto el Acuerdo con la Santa Sede, respecto a los Acuerdos con las restantes Confesiones religiosas, encontramos que el primero es más amplio, en tanto la exención en el IBI es total, abarcando tanto los supuestos en que la Iglesia católica es propietaria del inmueble, como aquellos en los que ostenta derechos sobre el inmueble susceptibles de ser gravados en este tributo. En los Acuerdos suscritos con las restantes Confesiones religiosas se especifica que la exención se refiere sólo a los bienes inmuebles «de su propiedad», por lo que, en principio, si ostentan algún derecho real de superficie o de usufructo sobre un inmueble, deberán tributar en este impuesto. No obstante, el anterior problema se solventa con lo dispuesto en el TRLRHHLL y la Ley del Mecenazgo. Cfr. «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 106 y 107.

²⁶ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «La financiación de la Iglesia católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional», ob., cit., p. 111.

do entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 1979»²⁷. A este respecto, el artículo IV.1 a) del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 establece una exención total y permanente en la «Contribución Territorial Urbana» (antecesor del actual IBI) para diferentes inmuebles de la Iglesia católica²⁸, con una gran variedad que siempre ha generado dudas acerca de qué inmuebles deben beneficiarse de la exención.

Por su parte, el artículo de la Ley del Mecenazgo enmaraña más esta cuestión al prever una exención en este impuesto para todas aquellas entidades calificadas como entidades sin fines lucrativos³⁴, ampliando de esa forma el ámbito subjetivo de este beneficio fiscal al que, conforme a su dictado, podrán acogerse las entidades que cumplan los requisitos recogidos en la citada Ley para adquirir tal cualidad. En lo que se refiere a la Iglesia católica, la Disposición adicional novena de esta norma establece su régimen tributario –al igual que el de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas con Acuerdos de cooperación– señalando que le será de aplicación el régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive. Añade en su número dos que el mismo régimen se prevé a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede²⁹ eso sí, siempre que estas entidades

²⁷ Señala el art. 62.1.c) mencionado en el texto que: «*Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979,...*»

²⁸ En particular, el mencionado precepto refiere los siguientes inmuebles:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

²⁹ En concreto las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas.

cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. Por último, añade que las entidades de la Iglesia católica contempladas en los artículos IV³⁰ y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede también serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Aclarado lo anterior el art. 15.1 de la Ley de Mecenazgo, antes mencionada, establece que «*estarán exentos del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades*». Este precepto obliga a dilucidar si existe una exención generalizada para el pago del IBI a favor de todos los inmuebles de la Iglesia católica con la única excepción que menciona, esto es, los inmuebles afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades o si, por el contrario, debe entenderse que la referencia a «*los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales*» constituye una remisión integral al TRLRHHLL.

Como ha señalado González Aparicio³¹ ante las dudas surgidas por la diferente tipología de los bienes inmuebles titularidad de la Iglesia católica y las entidades que dependen de ella³², la propia Dirección General de Tributos (en adelante, DGT) intenta aclarar la aplicación de la exención, en su la Resolución Vinculante de 4 de diciembre de 2009³³ fija tres supuestos diferenciados:

Primero. Si se trata de una entidad religiosa de la Iglesia católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscrip-

³⁰ Que se identifican con 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.

³¹ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «La financiación de la Iglesia católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional», ob., cit., p. 113.

³² Cfr. VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., «Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto», *Ius Canonicum*, V. 52, 2012, pp. 609-664.

³³ Resolución Vinculante V2685-09 de 4 de Diciembre de 2009, disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos.htm>.

ciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas), le resulta de aplicación la exención en el IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo. Esta exención debe ser directamente aplicada por la administración tributaria, no siendo necesario el ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial ni la comunicación al respectivo Ayuntamiento. Por tanto, respecto de estas entidades del artículo IV del Acuerdo, están exentos del IBI los siguientes inmuebles de que sea titular catastral, y sujeto pasivo, la mencionada entidad religiosa que no estén afectos a explotaciones económicas junto con aquellos que estando afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren, sin embargo, exentos del Impuesto sobre Sociedades, en virtud del artículo 7 de la Ley del Mecenazgo.

Segundo. En el caso de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos (aquellas no comprendidas en el artículo IV y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social) les será de aplicación la exención en el IBI prevista en el artículo 15.1 de la Ley del Mecenazgo, siempre y cuando, tratándose de inmuebles que no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del IS, cumplan los requisitos exigidos en el artículo 3 de la Ley del Mecenazgo para ser considerada una entidad sin fines lucrativos, opten por la aplicación del régimen fiscal especial mediante la correspondiente declaración censal y comuniquen al Ayuntamiento competente para la exacción del impuesto del ejercicio de la opción para aplicar del régimen fiscal especial

Tercero. Por último, y para el caso de que los bienes inmuebles de titularidad tanto de las entidades religiosas del artículo IV como de las del artículo V del Acuerdo, estén arrendados a terceros, es preciso tener en cuenta que el artículo 3.3 de la Ley del Mecenazgo establece que, a efectos de esta Ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos no constituye una explotación económica por lo que puede acogerse a la exención recogida en el artículo 6 de la Ley del Mecenazgo para las rentas procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres. Esta exención resulta aplicable, aunque el arrendatario destine el inmueble a una actividad económica en la medida en que la

aplicación de la exención en el IBI afecta a las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades futuras que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble, en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. No obstante, aquellas actividades económicas de arrendamiento de viviendas en las que, por ejemplo, se presten servicios complementarios propios de la actividad hotelera, al no estar exentas del impuesto de Sociedades, no podrán aplicar la exención en este impuesto³⁴. Más dudoso resulta el supuesto en el que solo sea una parte del inmueble el que se dedique a la actividad económica no exenta situación sobre la que la Dirección General de Tributos (en adelante DGT) ha señalado que para aplicar la exención todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo, deben estar exentas del Impuesto de Sociedades sin reconocer el posible prorrateo³⁵, solución que no es la más correcta conforme al espíritu de la norma en la que se contiene la exención³⁶.

Por otro lado, en el mismo art. 62.2 del TRLRHL, se recogen otras exenciones a las que podría acogerse la Iglesia católica como son: los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada y los declarados de forma expresa e individualizada monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante Real Decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español³⁷, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

Ha sido la jurisprudencia la que ha arrojado luz acerca del alcance de la exención de los bienes inmuebles de la Iglesia católica respecto del IBI.

³⁴ Cfr. MARTÍN DÉGANO, I., «La Iglesia católica y el IBI», *Tributos locales*, núm. 107, 2012, pp. 22 y ss.

³⁵ Vid. Consulta vinculante 0692-08, de 7 de abril.

³⁶ Coincidimos con CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P., «Las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO», *Tributos locales*, núm. 145, 2020, p. 46.

³⁷ BOE núm. 155, de 29 de junio de 1985.

El propio Tribunal Constitucional tuvo ocasión de pronunciarse acerca del alcance de la exención en su sentencia 207/2013, de 5 de diciembre³⁸, al estimar el recurso de inconstitucionalidad presentado por el Gobierno contra la Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo³⁹, declarando inconstitucional el apartado d) del art. 136, que pretendía modificar la normativa vigente a esa fecha para obligar a la Iglesia católica y a las Confesiones religiosas a pagar la contribución territorial (equivalente al IBI) por todos los inmuebles de su propiedad, con la única excepción de los destinados al culto. Recuerda el Tribunal Constitucional que tanto el Acuerdo con la Santa Sede como las leyes que contienen los Acuerdos con las otras Confesiones religiosas eximen del pago de la contribución territorial no solo a los inmuebles destinados al culto, sino también a los destinados a los fines reconocidos por la Ley de Meceznago.

No obstante, ha sido el Tribunal Supremo en su sentencia de 4 de abril de 2014⁴⁰, quien acaba resolviendo las idas y venidas de los tribunales contencioso-administrativos, y poniendo algo de orden en el régimen tributario de la Iglesia católica respecto de este impuesto, tema que reconoce de interés general⁴¹. Para ello, acaba haciendo suyos los criterios asentados por la DGT⁴² y asentando el régimen tributario de la Iglesia católica en los siguientes puntos:

1) Si se trata de entidades de la Iglesia católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002.

³⁸ ECLI:ES:TC: 2013:207. BOE núm. 7, de 8 de enero de 2014.

³⁹ La Ley Foral 10/2013, de 12 de marzo (BOE núm. 83, de 6 de abril de 2013, modificó la Ley Foral 2/1995, de 10 de marzo, por la que se regulan las Haciendas Locales de Navarra.

⁴⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 4 abril 2014. ECLI: ES:TS: 2014:2463.

⁴¹ Reconoce el fallo, del que ha sido ponente el magistrado Frías Ponce, que, efectivamente, se trata de una cuestión de interés general «siendo evidente que la titularidad de bienes inmuebles de la Iglesia católica en España alcanza un volumen muy extenso».

⁴² Consulta de 2 de diciembre de 2009, que aportó la Diócesis de Ourense disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos.htm>.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

Entiende el Tribunal Supremo que ésta es la interpretación correcta⁴³ añadiendo que «la remisión legal que efectúa el citado artículo 15.1 no se refiere a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad, pues declara exentos del IBI todos los bienes de los que sean titulares entidades sin fines lucrativos, a excepción de los afectos a explotaciones económicas.

En otras palabras, reconoce que la exención del IBI contenida en el TRLRHHLL no tiene carácter excluyente lo que, desde luego, es la interpretación mas ventajosa para los intereses de la Iglesia católica que, además, no está dispuesta a renunciar a la misma. Y lo señalamos porque pese a que, como antes apuntábamos, en el Acuerdo que han materializado el Nuncio de la Santa sede y el Presidente de la Conferencia Episcopal Española con el Gobierno español se muestra disposición de la Iglesia católica a renunciar a otros beneficios fiscales pero no a éste, desarrollando, en palabras de los participantes en tal Acuerdo «la voluntad compartida entre el Gobierno de España y la Conferencia Episcopal Española de equiparar el régimen fiscal de la Iglesia católica con las entidades sin ánimo de lucro, conforme al principio de no privilegio y no discriminación»⁴⁴; de ahí, precisamente, los beneficios fiscales de los tributos a los que está dispuesta a renunciar que

⁴³ En el caso que se juzga, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo Núm. 1 de Orense, cuya sentencia acoge ahora el Supremo como suya además de reconocer la exención a nueve fincas de la diócesis de Orense, al situarse en ellas templos parroquiales y casas rectorales destinadas al culto, también aceptó la pretensión de exención general del IBI respecto de las restantes fincas de la Iglesia no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto de Sociedades, basando su decisión en lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002.

⁴⁴ Expresamente así reza el comunicado conjunto emitido para los medios de comunicación como puede verse en <https://elpais.com/espana/2023-03-29/la-iglesia-acuerda-con-el-gobierno-el-pago-de-dos-impuestos-de-los-que-estaba-exenta.html>.

serían aquellos fruto del Acuerdo previo entre el Estado español y la Santa sede que, lógicamente, siempre puede modificarse por la voluntad de ambas partes. Este no sería el caso de las exenciones aplicables en el IBI que se reconocen en la Ley de Mecenazgo a las entidades afectadas por esta norma y resultan aplicables a la Iglesia católica precisamente para garantizar el trato igual a los que se encuentran en una posición idéntica.

Así, la Iglesia católica, como no puede ser de otra forma desde el punto de vista de la igualdad tributaria⁴⁵, reclama el mismo trato en este impuesto que cualquiera de las restantes entidades sujetas a la Ley de Mecenazgo, ni mejor ni peor, por lo que solo tendrá que tributar en el IBI por aquellos inmuebles que no estén amparados por las exenciones previstas en dicha norma (explotaciones agrarias, hosteleras, parking..., etcétera.). En el caso de que se cuestione la oportunidad de exención aplicable a los restantes inmuebles ha de hacerse desde un punto de vista general teniendo en cuenta que afecta a todas las entidades sin fines lucrativos y no solo a la Iglesia católica como una parte significativa de las mismas.

Y a este respecto no está de más recordar como lo hace la Exposición de Motivos de la Ley de Mecenazgo, que esta Ley –y los incentivos fiscales que contiene que afectan, entre otros, a este impuesto– se dicta al amparo del artículo 149.1.14 de la CE con «una finalidad eminentemente incentivadora de la colaboración particular en la consecución de fines de interés general, en atención y reconocimiento a la cada vez mayor presencia del sector privado en la tarea de proteger y promover actuaciones caracterizadas por la ausencia de ánimo de lucro, cuya única finalidad es de naturaleza general y pública». Es precisamente esta finalidad de favorecer la actividad que desarrollan estas entidades sin ánimo de lucro en beneficio del interés general la que justifica la existencia del beneficio fiscal que, a nuestro juicio, no debe sesgarse por el hecho de que se trate de la Iglesia católica.

Es más, la proposición de ley de reforma de la Ley de Mecenazgo que se encontraba en tramitación- propuesta por el PdeCat, a la que se

⁴⁵ Sobre las exigencias que de derivan de este principio esencial al derecho tributario remitimos a MATA SIERRA, M.T., *El principio de Igualdad Tributaria*, Aranzadi, 2009, pp. 69 y ss.

sumó una enmienda transaccional a propuesta del grupo socialista⁴⁶ y que fue aprobada, en primera instancia por el Congreso de los Diputados el 26 de abril de 2023⁴⁷, parecía querer rubricar este criterio en la medida en que, lejos de cuestionar el beneficio fiscal aplicable a la Iglesia católica, ampliaba su ámbito subjetivo a aquellas confesiones que tenían notorio arraigo en España y que hasta esa fecha no podían aplicarlo⁴⁸; para ello, proponía la modificación de la mentada Disposición adicional novena de la Ley 49/2002, referente al «régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas» con el fin de equiparar el tratamiento fiscal de todas ellas⁴⁹. Con independencia de que la reforma quedó en ciernes⁵⁰, a consecuencia de que la convocatoria de elecciones generales en julio de 2023 impidió culminar su tramitación parlamentaria, resulta claro que la misma pretendía, además de promover el ejercicio efectivo del derecho fundamental a la libertad religiosa, alcanzar nue-

⁴⁶ Enmienda 119 del Grupo Socialista y la 48 del PDeCAT y una a la enmienda 86 del Grupo Republicano.

⁴⁷ Esta reforma (BOCG. Senado, apartado I, núm. 485-4116, de 28/04/2023) debía haberse acabado de tramitar en el Senado en el plazo de dos meses, momento en el que, de haberse aprobado se habría publicado en el BOE y hubiera entrado en vigor. No obstante, se convocaron elecciones generales y fueron disueltas las Cortes por el Real Decreto 400/2023, de 29 de mayo, decayendo la proposición de Ley.

⁴⁸ Señala Moncloa en su nota de prensa que «con este acuerdo, se equipara el régimen fiscal de todas las confesiones religiosas con un notorio arraigo en nuestro país, con independencia de si tienen suscrito un acuerdo de colaboración con el Estado o no. Estos beneficios fiscales son los mismos que ya disfrutan las entidades sin ánimo de lucro (ONGs, fundaciones, etc.) La medida responde a una demanda histórica de las confesiones con notorio arraigo sin acuerdo de colaboración con el Estado y se fundamenta en los artículos 9.2 y 16 de la Constitución, que obligan a promover las condiciones para hacer real y efectivo el derecho fundamental de libertad religiosa en condiciones de igualdad. Por tanto, corrige una diferencia de trato de difícil justificación en este momento» disponible en:

<https://www.lamoncloa.gob.es/serviciosdeprensa/notasprensa/mpresidencia14/Paginas/2023/250423-acuerdo-regimen-fiscal-confesiones.aspx>.

⁴⁹ De esta forma, la Iglesia Ortodoxa, la Unión Budista, la Iglesia de Jesucristo de los Santos de los Últimos Días (mormones) y los Testigos de Jehová comenzarán a disfrutar de los mismos beneficios fiscales que actualmente tienen reconocidos la Iglesia católica, la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, la Federación de Comunidades Israelitas y la Comisión Islámica. A ello se añade que la OM PCM/1065/2023, de 18 de septiembre, recientemente también ha declarado 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 núm. 230 de 26 de Septiembre de 2023).

⁵⁰ El plazo para tramitar enmiendas en la Cámara alta ya estaba incluso cerrado.

vos logros en equidad; y ello porque la propuesta de reforma a la que nos estamos refiriendo ahonda en la consecución de la igualdad y la neutralidad que debe garantizar un Estado como el nuestro de naturaleza aconfesional⁵¹.

Precisamente esta reforma, de momento paralizada⁵² –con independencia de que pueda (o mejor deba) volverse a retomar en la siguiente Legislatura–, incluía la aplicación a estas confesiones de la exención del IBI de la que ya gozaba la Iglesia católica y que afecta a los bienes destinados al culto y sus dependencias o edificios y locales anexos que estén destinados al culto, a la asistencia religiosa y a la residencia de ministros de culto, los locales destinados a oficinas de las entidades religiosas y los centros destinados únicamente a la formación de ministros de culto (art. 15.1 de la Ley), pretendiendo aplicarles también la consideración de beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25 de la misma Ley⁵³.

2.1.2. *Impuesto sobre Actividades Económicas*

Conforme a lo dispuesto en TRLRHHLL se trata de un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no

⁵¹ Se añade que el régimen previsto en los artículos 5 a 15 (referentes al Impuesto sobre Sociedades, al IRPF de no Residentes y a los Tributos locales) será de aplicación, sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional Octava, a las iglesias, confesiones y comunidades religiosas y sus respectivas federaciones que, inscritas en el Registro de Entidades Religiosas, «tengan reconocido notorio arraigo en España». Estas tendrán el mismo régimen que «las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español» ya incluidas en la norma actual.

⁵² La importancia de seguir con la misma se ha puesto de manifiesto por parte de las entidades del Tercer sector que han solicitado a la ministra que esta reforma parcial de la Ley que «viene a paliar una «coyuntura económica problemática» (sentencia del Tribunal Constitucional 17/2023, de 23 de marzo de 2023)» se tramite con urgencia mediante un Decreto-ley a iniciativa del Gobierno que pueda ser posteriormente convalidado por la Diputación Permanente del Congreso de los Diputados. (Cfr. el contenido del texto de la carta en <https://www.soziable.es/reforma-ley-de-mecenazgo-parada-adelanto-electoral>).

⁵³ Puede verse la web del Congreso de los Diputados: https://www.congreso.es/es/notas-de-prensa?p_p_id=notasprensa&p_p_lifecycle=0&p_p_state=normal&p_p_mode=view&_notasprensa_mvcPath=detalle&_notasprensa_notaid=44989.

especificadas en las tarifas del impuesto⁵⁴ No está de más aclarar que en el art. 82.1 c) existe una exención general cuando la cifra de negocio sea inferior a 1.000.000 de euros⁵⁵.

En lo que nos interesa de forma particular, debemos señalar que a la legislación específica de este impuesto local se suma lo dispuesto en el artículo IV.1.B) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 1979 cuando establece una exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio, eso sí, en la dicción del mismo Acuerdo, que *«no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta»*.

Junto a ello, el artículo 15.2 de la Ley del Mecenazgo, como ocurría en el caso anterior, determina los beneficios fiscales de esta figura aplicables a la Iglesia católica estableciendo en este caso una exención clara para el IAE que afecta a todas las entidades sin fines lucrativos –entre las que se halla– *«por las explotaciones económicas a que se refiere el artículo 7 de esta Ley»* es decir, las exentas en el Impuesto de Sociedades, añadiendo que *«No obstante, dichas entidades deberán presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y declaración de baja en caso de cese en la actividad»*.

De la misma forma el artículo 82 del TRLRHHLL señala en su apartado primero letra h) que están exentos *«Los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o convenios internacionales»* rango que posee el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, como ya hemos evidenciado con anterioridad⁵⁶.

⁵⁴ Art. 78.1 del TRLRHHLL regulándose este tributo entre los artículos 78 a 91 de esta norma además de las correspondientes ordenanzas fiscales de cada entidad local.

⁵⁵ *«Se aplicará exención a Los siguientes sujetos pasivos:*

Las personas físicas, sean o no residentes en territorio español.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, las sociedades civiles y las entidades del artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que tengan un importe neto de la cifra de negocios inferior a 1.000.000 de euros».

⁵⁶ Lo mismo cabría decir de los Acuerdos de cooperación que el Estado español ha alcanzado con otras confesiones religiosas no se hace referencia a ninguna exención en

Así las cosas, no cabe duda de que de que la Iglesia católica está exenta del IAE el ejercicio de explotaciones económicas referidas a actividades no lucrativas no sujetas al Impuesto de Sociedades lo que no le exime de presentar declaración de alta en la matrícula de este impuesto y la declaración de baja en caso de cese en la actividad⁵⁷.

Por su parte, a las actividades lucrativas, por ende, les resultará de aplicación la exención general basada en la cifra de negocios a la que antes nos referimos contenida en el art. 82.1c) del TRLRHL⁵⁸, para cuyo cálculo en opinión de Gutiérrez Bengoechea⁵⁹ habrán de sumarse los importes netos de cifra de negocios del conjunto de las diferentes casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden Congregación o Instituto religioso para determinar si la suma es inferior o no a 1.000.000 de euros⁶⁰.

Es cierto que, en la práctica, la repercusión de este beneficio fiscal no es que sea excesiva, y mucho menos si se compara con el anterior impuesto local, el IBI.

2.1.3. *Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica*

Dentro de los impuestos locales obligatorios encontramos el IVTM que se aplica sobre todos los vehículos a motor y les permite la circulación por las vías públicas de todo el país, aunque debe pagarse en el municipio en que esté empadronado el titular del vehículo. Su normativa

el IAE, el artículo 15.2 de la Ley del Mecenazgo prevé una exención en este impuesto para las entidades sin fines lucrativos que cumplan los requisitos de esa Ley.

⁵⁷ El art. 9 del RD 338/1990, de 9 de marzo por el que se regula la composición y forma de utilización del número de identificación fiscal (BOE Núm. 63, de 14 de marzo de 1990) señala en su apartado 3 que «*Las Entidades eclesíásticas, que tengan personalidad jurídica propia, tendrán su Número de Identificación Fiscal, aunque estén integradas, a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en un sujeto pasivo a nivel de diócesis o provincia religiosa.*».

⁵⁸ Cfr. Resolución de la Dirección General de Tributos de 2 de abril de 2007, Consulta V0667-2007) en la que distingue respecto de una Confesión religiosa entre actividades que realiza no lucrativas y por tanto exentas y lucrativas, aplicándoles a las últimas el art. 82.1c).

⁵⁹ Cfr. GUTIÉRREZ BENGOCHEA, M., «Tributación de la Iglesia católica en la imposición local e indirecta estatal», ob., cit., p. 79.

⁶⁰ Y teniendo en cuenta que las subvenciones que puedan recibir si son de explotación y no vinculadas al precio no forman parte de la cifra de negocios; si se vinculan al precio si formarían parte.

reguladora se encuentra en los artículos 92 al 99 del TRLRHHLL desarrollándose en cada caso en las correspondientes Ordenanzas fiscales de cada Ayuntamiento.

Centrándonos en las exenciones que se reconocen en este impuesto, el art. 93 del TRLRHHLL al enumerarlas, en contra de lo que ocurría con su antecesor (el Impuesto de Circulación⁶¹) que si lo hacía⁶², no menciona a la Iglesia católica como sujeto activo favorecido por las mismas lo que ha generado innumerables problemas permitiendo en su Disposición transitoria quinta un régimen temporal de aplicación de la antigua exención que tuvo vigencia hasta el 31 de diciembre de 1992⁶³. Este es el momento en el que, aun cuando se reconoce que la naturaleza real del impuesto es controvertida, parte de la doctrina considera finalizada la aplicación de este beneficio fiscal⁶⁴; no obstante, no faltan quienes, dotando al impuesto de naturaleza real, consideran aplicable la exención total para los impuestos reales prevista en el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979⁶⁵. Para nosotros la aplicación de la exención es más que dudosa⁶⁶ generando una evidente inseguridad jurídica que denuncia la doctri-

⁶¹ Regulado por el Real Decreto 781/1986, de 18 de abril. BOE núm. 96, de 22 de abril de 1986.

⁶² El art. 367 del Decreto 78/1986, ya mencionado establecía una serie de exenciones, a favor de distintas instituciones, entre las que se encontraba la Iglesia católica y sus entidades.

⁶³ Tras la entrada en vigor del TRLRHHLL, en 1992, el Impuesto de Circulación se sustituyó por el actual IVTM. El TRLRHHLL establecía en su Disposición transitoria quinta el régimen temporal en la aplicación de este impuesto, señalando que aquellos que a la fecha de comienzo de aplicación del IVTM gozaran de cualquier clase de beneficio fiscal en el Impuesto Municipal sobre Circulación de Vehículos, continuarán disfrutando de ellos en el impuesto citado en primer lugar hasta la fecha de su extinción y, si no tuvieran término de disfrute, hasta el 31 de diciembre de 1992, inclusive.

⁶⁴ Cfr. MARTÍN SÁNCHEZ, I., «La financiación de las Confesiones religiosas en el Derecho español», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. VI, 1990, p. 152.

⁶⁵ Cfr. CEBRIÁ GARCÍA, M. D., «Los nuevos beneficios fiscales de las Confesiones religiosas en los impuestos locales», *Nueva Fiscalidad*, núm. 6, 2004, pp. 35 y ss., en la misma línea que lo mantenido por la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 1998.

⁶⁶ En línea con CAÑAMARES ARRIBAS, S., «La (Des)igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», *Anuario de la facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, núm. 30, 2012-2013, p. 317.

na⁶⁷ y que hace depender de cada Ayuntamiento el reconocimiento o no de la exención lo que, desde luego, no es lo más deseable.

2.2. Impuestos potestativos

2.2.1. *Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*

Nos encontramos ahora con un tributo indirecto de carácter potestativo regulado en los artículos 100 a 103 del TRLRHHLL y las Ordenanzas fiscales correspondientes de aquellos Ayuntamientos que decidan implantarlo, 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 imposición⁶⁸.

Hasta la fecha, el ICIO también había sido un tributo problemático en cuanto a la posibilidad de reconocer una exención para la Iglesia católica en la medida en que se replican los problemas a la hora de determinar este impuesto como real y, por ende, beneficiario de la exención total y permanente contenida en los Acuerdos de Asuntos Económicos de 1979 a este tipo de figuras, una exención que, además, solo se contempla en esta norma⁶⁹; a ello se añade la posibilidad de provocar un conflicto aun mayor con la posible calificación de la aplicación de un beneficio fiscal a la Iglesia católica como ayuda de Estado prohibida por el Derecho Comunitario.

Pues bien, la naturaleza real de esta figura se había reconocido por el propio Tribunal Supremo, en su Sentencia de 19 de marzo de 2001⁷⁰ lo que supuso hasta fecha muy reciente la aplicación de una exención

⁶⁷ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M.: «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 116.

⁶⁸ Art.100.1 del TRLRHHLL.

⁶⁹ Solo el mencionado Acuerdo, no los Acuerdos de cooperación suscritos con las distintas Confesiones religiosas, ni el TRLRHHLL, ni la Ley del Mecenazgo.

⁷⁰ Sentencia del Tribunal Supremo de 19 marzo 2001. Fundamento jurídico 8. ECLI:ES:TS:2001.2162. En concreto le atribuye una naturaleza mixta en la medida en que inicialmente grava la obtención de renta pro el sujeto para después convertirse en patri-

que también había reconocido la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001⁷¹ incluyendo el ICIO entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Por ello 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 han venido hasta la fecha disfrutando de exención total y permanente en este impuesto⁷².

Y lo que parecía un debate superado, volvió a la palestra cuando dos eurodiputados presentaron sendas mociones frente a la Comisión Europea contra esta exención lo que dio lugar a la apertura de un periodo de negociación entre el Gobierno Español y la Conferencia Episcopal que no llegó a ningún acuerdo pero que provocó la publicación de la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre que modificó la Orden del Ministerio de Hacienda de 5 de junio de 2001⁷³, dando una nueva redacción al apartado segundo, conectando la aplicación de la exención en este impuesto con la aplicable en el IBI al siguiente tenor: «Segundo.—La Santa Sede, la

monio. En definitiva, el impuesto recae sobre bienes patrimoniales con independencia de la persona a la que tales bienes afecten lo recalca su naturaleza real.

⁷¹ BOE núm. 144, de 16 de junio de 2001.

⁷² La Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 viene a aclarar esta cuestión, así: «Tomando en consideración que los impuestos reales son aquéllos cuyo presupuesto de hecho se define sin vinculación alguna a una persona determinada y el criterio del Tribunal Supremo, expresado en sus Sentencias de 17 de mayo de 1999, y de 19 y 31 de marzo de 2001, sobre el carácter real del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, así como los principios y espíritu que informan el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, Este Ministerio, 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, se ha servido disponer:

Primero. El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia 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.

Segundo. 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, disfrutan de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras».

⁷³ BOE núm. 254, de 21 de octubre de 2009.

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, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)».

El efecto de esta Orden es que desde ese momento solo gozaron de exención aquellas obras que se realizaban sobre bienes inmuebles que gozaban de exención de IBI pudiéndose deducir que la exención pasaba a depender del uso mercantil o no que se dé al inmueble en el que se realiza la obra. No obstante, la modificación introducida por esta Orden no va a resultar pacífica⁷⁴.

Por medio de Auto de fecha 23 de julio de 2013, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. dos de Zaragoza, planteó ante este Tribunal cuestión de ilegalidad contra la inclusión del ICIO, en la letra B) del apartado I del artículo IV, del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, al considerarla contraria al artículo IV.1. y al VI de dicho Acuerdo.

Ello tiene como consecuencia que esta modificación fuera declarada ilegal por la Audiencia Nacional en Sentencia de 9 de diciembre de 2013⁷⁵, con base en la infracción de lo dispuesto en los

⁷⁴ Por ejemplo, la Compañía de las Hijas de la Caridad de San Vicente de Paúl presentó recurso contra el Excmo. Ayuntamiento de Zaragoza, sobre «Resolución de 26 de octubre de 2012, dictada por la Jefa de la Unidad de Ingresos Urbanísticos de la Agencia Municipal Tributaria del Ayuntamiento de Zaragoza, en virtud de la cual se desestima la solicitud formulada por la compareciente, de exención en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) por unas obras de demolición que el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. dos de Zaragoza anula dicha Resolución, declarando que el inmueble citado está exento del ICIO respecto del derribo del mismo.

⁷⁵ ECLI:ES:AN:2013:5382.

De hecho, la Audiencia Nacional afirma en esta sentencia que «ha de considerarse de forma incuestionable que todos los inmuebles exentos del IBI lo están también del ICIO, mientras que no puede afirmarse del mismo modo lo 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 la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)», es claro, a juicio de

artículos IV,1.B) y VI del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede⁷⁶ porque incorpora un criterio *ex novo* para declarar la exención del ICIO⁷⁷.

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 2.001, que aclara dicho Acuerdo. A lo que antecede debe añadirse que se infringe también, por razón de dicha interpretación, el apartado VI del Acuerdo de referencia».

⁷⁶ El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 1979, en su art. VI establece que: «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan»

⁷⁷ Señalaba la Audiencia Nacional en este pronunciamiento que «ha de considerarse de forma inquestionable que todos los inmuebles exentos del IBI lo están también del ICIO, mientras que no puede afirmarse del mismo modo lo 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 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 1979, 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.

A lo que antecede debe añadirse que se infringe también, por razón de dicha interpretación, el apartado VI del Acuerdo de referencia, según el cual «La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informa», pues no consta negociación ni contacto alguno, ni menos acuerdo, entre el Estado Español y la Santa Sede a los efectos en debate.

Por todo ello, y en plena coherencia con el criterio que sostienen las precedentes Sentencias del Tribunal Supremo, resulta evidente que la repetida Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, del Ministerio de Hacienda, incurre en su totalidad en «*ultra vires*», en cuanto que modifica lo estipulado en el tan repetido artículo IV, 1. B), del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1.979, limitando la exención que en él se contempla mediante un añadido especial, configurando un concepto jurídico nuevo. Por lo que la Sala, al amparo de lo previsto en los artículos 27.1, 123 y 126 de la Ley Jurisdiccional, 6 de la Ley Orgánica del Poder Judicial, 62.2 de la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, y demás preceptos concordantes, es del criterio que procede estimar la presente cuestión de ilegalidad y, subsiguientemente, anular la citada Orden».

Esta declaración de ilegalidad fue posteriormente confirmada por el Tribunal Supremo en su Sentencia de 19 de noviembre de 2014⁷⁸ apoyándose, además del argumento expuesto de la incorporación de un criterio *ex novo*, en que la naturaleza interpretativa de la Orden de 2001 no daba cabida a posteriores interpretaciones y en que la Orden de 2009 vulneraba 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, prevista en su artículo VI, pues suponía una modificación unilateral. Lo anterior determinaba que siguiera vigente la Orden de 5 de junio de 2001 en su interpretación del artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 1979 que contemplaba la exención del ICIO.

No terminan aquí los problemas de este impuesto porque el 10 de febrero de 2016 se interpone por el Juzgado Contencioso Administrativo número cuatro de Madrid una cuestión prejudicial⁷⁹ ante el TJUE preguntando si esta exención vulneraba el artículo 107.1 del TFUE y podía ser calificada, por tanto, como ayuda de Estado prohibida por el Derecho comunitario, cuestión que resolvió la sentencia del TJUE de 27 de junio de 2017 (Asunto C-74/16)⁸⁰ en la que dicho Tribunal vino a aclarar qué debía entenderse como empresa y actividad económica, con independencia de que la actividad fuera o no con ánimo de lucro.

En el análisis de la cuestión se aborda en primer término si la Congregación religiosa podía calificarse como empresa⁸¹ y si realizaba alguna

⁷⁸ ECLI:ES:TS:2014:4901.

⁷⁹ El conflicto se produce entre una Institución de la Iglesia católica dedicada a la enseñanza y el Ayuntamiento de Madrid cuando el primero solicitaba la devolución de casi 23.730,41 euros en concepto de ICIO, que consideraba indebidamente pagados, por vulnerar lo dispuesto en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. La cuestión prejudicial planteada ante el TJUE por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo núm. 4 de Madrid tiene el siguiente texto «¿Es contrario al artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea la exención a la Iglesia católica del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, en relación con las realizadas en inmuebles destinados al desarrollo de actividades económicas que no tengan una finalidad estrictamente religiosa?».

⁸⁰ ECLI:EU:C:2017:496.

⁸¹ El TJUE considera en los considerandos 41 y 42 de esta sentencia que es posible considerar como empresa a la congregación religiosa, indicando que «el concepto de empresa comprende cualquier entidad que ejerza una actividad económica, con independencia del estatuto jurídico de dicha entidad y de su modo de financiación» añadiendo que «el carácter público o privado de la entidad que ejerce la actividad de que

actividad económica, negando que las actividades estrictamente religiosas⁸² pudieran ser calificadas como actividades económicas, eso sí, sin argumentar la razón de tal conclusión⁸³.

Cierto es que no resulta fácil en muchas oportunidades determinar si las actividades que realizan las congregaciones religiosas responden o no a fines religiosos «en un contexto en el que actividades sanitarias y educativas son desarrolladas por las Confesiones religiosas con una clara vocación o aspiración religiosa amparada por el derecho fundamental de libertad religiosa»⁸⁴ por lo que coincidimos con el sector doctrinal que ha pedido una mayor concreción por parte del TJUE⁸⁵ que, además, se manifiesta partidario en este pronunciamiento de que en un mismo centro puedan ejercerse diversas actividades, económicas y no económicas al mismo tiempo como ocurre, precisamente, en el caso enjuiciado, en el que la Congregación implicada desarrollaba a su juicio, tres tipos de actividades: estrictamente religiosas, enseñanza subvencionada por el Estado español y educación libre sin el apoyo financiero de dicho Estado miembro además de prestar a sus alumnos

se trate no puede afectar a la cuestión de si dicha entidad reviste o no la condición de empresa.

⁸² Señala Aznar García que «no puede desconocerse que mediante la educación confesional en un centro religioso se inculcan valores, de forma transversal, en la impartición de todas las materias y a lo largo de todo el proceso formativo del alumno. Y en nada empece a lo que acabamos de decir que la actividad desarrollada no sea «estrictamente religiosa»; negar el importante componente religioso y de concreción y desarrollo de un derecho fundamental a la educación en centros religiosos implicaría, en nuestra opinión, una visión en exceso reduccionista de la libertad religiosa y de culto. (...) que una actividad pueda tener carácter empresarial o mercantil no excluye, per se, la religiosidad de la misma o, en términos más generales, su idoneidad para dar satisfacción a un derecho fundamental» Cfr. AZNAR GARCÍA, S., «La compatibilidad de la exención del impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras de la Iglesia católica con el derecho comunitario: comentario a la Sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2017», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 45, 2017.

⁸³ Así lo evidencian CEBRIÁ GARCÍA, M.D., «La exención en el ICIO de la Iglesia católica en el Estado español y la prohibición de ayudas de Estado en el Derecho de la Unión Europea», *Revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 45, 2017 y GONZÁLEZ APARICIO, M.; «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 116.

⁸⁴ Cfr. PALOMINO LOZANO, R., «El Tribunal de Justicia de la Unión Europea frente a la religión y las creencias», *Revista de Derecho Comunitario Europeo*, núm. 65, 2020, p. 49.

⁸⁵ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 116.

otros servicios como restauración y de transporte⁸⁶. Consecuencia de ello el TJUE exigió la llevanza de una contabilidad separada atendiendo a la diferente financiación recibida para excluir una subvención «cruzada» de sus actividades económicas mediante fondos públicos de los que se beneficiaba en relación con sus actividades no económicas⁸⁷, razonamiento éste, por cierto, que también empleó la DGT, en su Resolución Vinculante V3225-18, de 19 de diciembre de 2018⁸⁸ en contestación a la Iglesia católica⁸⁹. En esta consulta establecía la aplicación proporcional de la exención, en la parte que correspondía a la enseñanza concertada que se impartía en el centro lo que, aunque resultaba teóricamente posible era de problemática ejecución práctica en la medida en que bien podía que no existiese tal contabilidad separada, o resultar muy complicado determinar con certidumbre la parte proporcional destinada al uso público y privado lo que exigía emplear criterios poco definidos relacionados con el número de unidades escola-

⁸⁶ Considerando 52 de la Sentencia.

⁸⁷ Considerando 51 de la Sentencia.

⁸⁸ Consulta vinculante DGT V3225-18 de 19 diciembre 2018 disponible en <https://sede.agenciatributaria.gob.es/Sede/normativa-criterios-interpretativos.htm>.

⁸⁹ Lo que pregunta la Institución de la Iglesia católica en esta consulta a la DGT es, teniendo en cuenta el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979:

1. Si el ejercicio de actividades por alguna de las entidades mayores de la Iglesia católica que tengan una finalidad estrictamente religiosa, no puede calificarse como una actividad económica, a los efectos de lo dispuesto en el artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea y, por consiguiente, resulta de aplicación la exención en el ICIO por las obras, reformas y construcciones realizadas en inmuebles que se destinen al desarrollo de tales actividades.

2. Si no se consideran servicios –y por consiguiente, no se ejerce una actividad económica– las prestaciones educativas que realizan las anteriores entidades de la Iglesia católica, que están incluidas en el régimen de concierto educativo y financiadas con fondos públicos, así como otros servicios no educativos complementarios como los relativos a actividades extraescolares, transporte de alumnos y restauración.

3. Cómo debe interpretarse el cumplimiento de la obligación formal de mantener una contabilidad separada exigible en aquellos casos en los que un centro educativo desarrolle diversas actividades, económicas y no económicas, al mismo tiempo.

4. Si procede aplicar el criterio basado en el número de unidades escolares para determinar con respecto a las obras y reformas realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto, qué porcentaje del ICIO queda o no amparado por la exención. Ello sin perjuicio de que se establezca un criterio alternativo.

5. Si procede aplicar el criterio basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado para determinar con respecto a las obras y reformas realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto, qué porcentaje del ICIO queda o no amparado por la exención. Ello sin perjuicio de que se establezca un criterio alternativo.

res o en el número de metros cuadrados de espacio utilizado para el uso público o mixto... etc.

Una vez identificadas las actividades de carácter económico, el Tribunal analizaba la viabilidad de la aplicación de la exención atendiendo a los requisitos establecidos para que un beneficio fiscal pudiera ser declarado ayuda de Estado prohibida, cuestión sobre la que no ofrece una opinión concluyente⁹⁰ en la medida en que, como destaca González Aparicio⁹¹ el Tribunal no confirma de manera taxativa que la exención fiscal en el ICIO conculque el Derecho Comunitario; en todo caso, si afirmaba que sí se podía vulnerar la prohibición establecida en el artículo 107.1 del TFUE si las actividades desarrolladas en el inmueble en cuestión eran de carácter económico. En opinión de esta autora, que compartimos, si el beneficio fiscal –en este caso aplicable a la Iglesia católica en el ICIO– se califica como una ayuda de Estado por destinarse el inmueble a actividades de carácter económico y no religioso, esta exención cederá ante el Derecho comunitario⁹² abriendo la puerta a la posible consideración de este beneficio fiscal como ayuda de Estado prohibida en el caso que superen el umbral para no ser calificadas de mínimis; la decisión definitiva recaerá en el juzgador español que deberá determinar en cada caso si esto se produce⁹³.

Por último y en lo que había venido siendo la problemática que planteaba esta exención en el ICIO no podemos dejar de evidenciar que la falta de reconocimiento de este beneficio fiscal a otras Confesiones religiosas, venía siendo una cuestión discutida ya que ninguno de los Acuerdos de Cooperación vigentes contenía ninguna exención para

⁹⁰ Considerando 68 a 85 de la Sentencia

⁹¹ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 123.

⁹² TORRES GUTIÉRREZ profundiza sobre la extensión de estos argumentos que permiten calificar la exención en el ICIO como ayuda de Estado prohibida por el Derecho de la Unión a las exenciones en el IBI e incluso en el IS, invitando a que, al menos, se inicie una reflexión serena al respecto en sus trabajos Torres Gutiérrez, A., «Las exenciones fiscales de la Iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras en España y su incompatibilidad con la normativa europea sobre ayudas de Estado», *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, Núm. 3, 2017, pp. 659-660 y del mismo autor «¿Límites? en la financiación de las Confesiones religiosas en España: una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación», ob., cit., pp. 117-119.

⁹³ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 124 y ss.

tributos «reales» similar a la contenida en el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979, vulnerándose con ello de forma clara la necesaria igualdad de trato entre la Iglesia católica y éstas últimas⁹⁴; esta cuestión se había venido corrigiendo por los diferentes órganos jurisdiccionales sobrepasando con ello aquellas funciones que les son propias⁹⁵ y, por ende, vulnerando con sus decisiones no solo el principio de reserva de Ley que afecta a las exenciones sino también la prohibición de la analogía que establece la LGT⁹⁶ con carácter general para el establecimiento o ampliación de estos beneficios fiscales. Pese a que parte de la doctrina se había pronunciado con acierto a favor de una solución de *lege ferenda* que propugnase un trato igual para todos como única vía posible para acabar con esta problemática⁹⁷, la realidad ha ido por otros derroteros que, en lo que nos interesa particularmente aquí, contando con una «cierta generosidad» por parte de la Iglesia católica, han conseguido *de facto* corregir la evidente desigualdad.

Y es que ya aludimos más detrás a los cambios significativos que afectan a esta cuestión, en concreto por la firma del reciente Acuerdo entre el Nuncio y el Subsecretario del Ministerio de Asuntos Exteriores⁹⁸ por el que, en definitiva, la Iglesia católica está dispuesta a renunciar a la aplicación de algunas exenciones en tributos locales, y más en particular a ésta que, como acabamos de ver, se venía aplicando hasta la fecha en el ICIO⁹⁹.

⁹⁴ Sobre la dimensión de este principio en el ámbito tributario puede verse Mata Sierra M.T.: *El principio de igualdad tributaria*, cit.

⁹⁵ Coincidimos en que «lo adecuado hubiera sido plantear una cuestión de inconstitucionalidad y someter la asimétrica aplicación del ICIO a las Confesiones al criterio del Tribunal Constitucional, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 35 de su *Ley Orgánica reguladora*» como propone Cañameres Arribas, S., «La (Des)Igualdad religiosa en la tributación local: las exenciones de las Confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica», ob. cit. p. 305.

⁹⁶ Señala el artículo 14 de la LGT que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, de las exenciones y demás beneficios o incentivos fiscales».

⁹⁷ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 124.

⁹⁸ El 29 de marzo de 2023.

⁹⁹ Con este fin, el Gobierno procederá a la derogación de la orden ministerial de 5 de junio de 2001 del Ministerio de Economía y Hacienda donde se regula la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICO) en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos.

De esta forma, y a partir de esta renuncia voluntaria de la Iglesia católica, que supone la modificación de lo pactado previamente entre la Santa Sede y el Estado español, se corrige el trato desigual señalado y con ello se solventa la diferente problemática que venía generando la aplicación de esta exención a partir de ahora, produciéndose la equiparación de la situación de la Iglesia católica a las restantes Confesiones religiosas que deberán pagar el impuesto que pasará a incrementar los recursos disponibles para los Ayuntamientos¹⁰⁰.

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

El IIVTNU es un tributo directo y de naturaleza real que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos de carácter instantáneo. Se regula en los artículos 104 al 110 del TRLRHH-LL, desarrollándose como el resto de los impuestos que hemos analizado en las correspondientes Ordenanzas Fiscales aprobadas por cada Ayuntamiento si así lo estima conveniente por tratarse de un impuesto potestativo.

Su naturaleza real da cabida a la aplicación de exención establecida en el artículo IV.1.B del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito con la Santa Sede para este tipo de impuestos a la que ya hemos aludido con anterioridad que no alcanzaría a otras Confesiones religiosas que no

¹⁰⁰ En noticias de prensa promovidas por el propio Ejecutivo tras la firma de este acuerdo, se señala que la Iglesia católica española dejará de ahorrar más de 16 millones de euros tras renunciar a la exención del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) en el marco de un acuerdo con el Gobierno de España «este acuerdo supone que los ayuntamientos, que son los encargados de recaudar estos impuestos tanto el de licencia de obra como las contribuciones especiales, recaudarán más de 16 millones de euros al año; serán ingresos que *tendrán los ayuntamientos y entidades locales* según ha explicado el Ministro de Presidencia, Relaciones con las Cortes y Memoria Democrática, Félix Bolaños. en una rueda de prensa tras la reunión con el nuncio en la que se llega al acuerdo (Vid. <https://cincodias.elpais.com/economia/2023-03-29/la-iglesia-tendra-que-hacer-frente-al-pago-del-impuesto-municipal-de-obras-y-construcciones.html> (consultado el 4 de mayo de 2023)).

recogen este beneficio fiscal en sus Acuerdos de cooperación si bien, como veremos, podrán beneficiarse de lo regulado en otras normas.

El régimen jurídico de este impuesto ha estado muy en entredicho en los últimos tiempos por causas de otra índole que afectan a la forma de determinar la base imponible hasta que la Sentencia del Tribunal Constitucional 182/2021, de 26 de octubre¹⁰¹ declaró inconstitucional el método de cálculo objetivo que se venía utilizando, lo que conllevó la aprobación del Decreto-Ley 26/2021, de 8 de noviembre¹⁰² que regula un doble método para calcular la plusvalía que supone que cuando no exista tal o se produzca una pérdida no se tribute por el impuesto. Esto afectará a la Iglesia católica en aquellos casos en los que no se cumplan los requisitos para aplicar las restantes exenciones que, como veremos de inmediato, están previstas en el impuesto, eso sí, si puede demostrar que la transmisión del bien que no resulta exenta no ha generado una plusvalía real.

Respecto a las exenciones aplicables a la Iglesia católica el artículo 105.2 c) del TRLRHHLL otorga una exención a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes que puede extenderse a las restantes Confesiones religiosas siempre que cumplan con los requisitos necesarios para obtener el calificativo de benéficas o benéfico-docentes que, por cierto, no precisa la referida Ley lo que obliga a acudir a la jurisprudencia del Tribunal Supremo; en su Sentencia de 16 de junio de 2000¹⁰³ este órgano jurisdiccional asentó los requisitos necesarios para que la exención fuera aplicable, atendiendo no solo al uso del inmueble en el momento de la transmisión, sino también a su uso futuro lo que, a juicio de algunos autores, representaba un evidente abuso¹⁰⁴.

Esta doctrina jurisprudencial actualmente se entiende superada por lo dispuesto en el artículo 15.3 de la Ley del Mecenazgo, que establece claramente el supuesto y los requisitos exigidos para que opere tal exención, señalando que *«estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos*

¹⁰¹ STC 182: 2021.

¹⁰² BOE Núm. 268, de 9 de noviembre.

¹⁰³ ECLI:ES:TS:2000:4952.

¹⁰⁴ Cfr. VÁZQUEZ DEL REY, A., «Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto», ob., cit., pp. 657 y ss.

correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos. En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles».

Conforme a la dicción de este precepto, en lo que afecta a la Iglesia católica, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979, cumpliendo los requisitos exigidos por la Ley del Mecenazgo a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y habiendo optado por el mismo, podrá aplicarse la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3 antes transcrito, condicionada a que presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15¹⁰⁵. Esta exención se extiende a las restantes Confesiones religiosas con las que el Estado español mantenga Acuerdos de Cooperación y aquellas otras que cumplan los requisitos exigibles por la Ley del Mecenazgo.

De lo anterior cabe inferir que se estará exento siempre que el obligado al pago sea una entidad con fines no lucrativos, y, siempre que la entidad religiosa venda un inmueble que no esté afecto a ninguna actividad económica no exenta, o reciba el bien inmueble en concepto de herencia, legado o donación. Sin embargo, si se está obligado al pago del impuesto, es decir, no exento, cuando la entidad religiosa adquiera un bien de un vendedor que no goce de tal exención situación en la que habrá que tener en cuenta la nueva regulación del impuesto antes apuntada.

Para finalizar debemos recordar que la propuesta de reforma de la Ley del Mecenazgo a la que ya hemos hecho referencia en este trabajo¹⁰⁶,

¹⁰⁵ Señala este precepto que «4. La aplicación de las exenciones previstas en este artículo estará condicionada a que las entidades sin fines lucrativos comuniquen al ayuntamiento correspondiente el *ejercicio de la opción regulada en el apartado 1 del artículo anterior y al cumplimiento de los requisitos y supuestos relativos al régimen fiscal especial regulado en este Título*».

¹⁰⁶ Vid. epígrafe 1.1. y en particular notas 46 y ss., de este trabajo.

también recogía la posibilidad de aplicar esta exención prevista para la Iglesia católica, a aquellas confesiones con notable arraigo en España, equiparando el trato fiscal de unas y otras y evitando con ello una discriminación que no tiene mucha justificación. Esperemos que en la próxima XV Legislatura se retome este planteamiento.

2.3. Otros Tributos locales

2.3.1. Tasas

Conforme a lo dispuesto en el artículo 2.2 de la LGT las tasas *«son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado»*

En el ámbito local las tasas se regulan en el artículo 23 del TRLRHHLL precepto que permite a los Ayuntamientos adoptarlas en sus Ordenanzas fiscales con la cuantía derivada de la aplicación de los criterios previstos en el artículo 24.1 de la misma norma¹⁰⁷, teniendo en cuenta la limitación que contempla el punto 2 de este mismo artículo respecto a

¹⁰⁷ Conforme a este precepto *«El importe de las tasas previstas por la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público local se fijará de acuerdo con las siguientes reglas:*

a) *Con carácter general, tomando como referencia el valor que tendría en el mercado la utilidad derivada de dicha utilización o aprovechamiento, si los bienes afectados no fuesen de dominio público. A tal fin, las ordenanzas fiscales podrán señalar en cada caso, atendiendo a la naturaleza específica de la utilización privativa o del aprovechamiento especial de que se trate, los criterios y parámetros que permitan definir el valor de mercado de la utilidad derivada.*

b) *Cuando se utilicen procedimientos de licitación pública, el importe de la tasa vendrá determinado por el valor económico de la proposición sobre la que recaiga la concesión, autorización o adjudicación.*

c) *Cuando se trate de tasas por utilización privativa o aprovechamientos especiales constituidos en el suelo, subsuelo o vuelo de las vías públicas municipales, a favor de empresas explotadoras de servicios de suministros que resulten de interés general o afecten a la generalidad o a una parte importante del vecindario, el importe de aquéllas consistirá, en todo caso y sin excepción alguna, en el 1,5 por ciento de los ingresos bru-*

su importe que «...no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida». atendiendo en la medida de lo posible a la capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas¹⁰⁸.

Las tasas no forman parte de los tributos que el TRLRHHLL establece como obligatorios¹⁰⁹; al contrario, se trata de un tributo potestativo que necesita implantarse por cada Ayuntamiento si así lo decide¹¹⁰.

En lo que se refiere a cómo afecta este tributo a la Iglesia católica lo primero que hay que aclarar es que el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 1979¹¹¹ no mencionan nada al respecto de una posible exención aplicable a las tasas, ni tampoco se contempla la misma, como ocurre en algunos de los impuestos locales ya analizados, en la Ley del Mecenazgo. Por ello, en lo que respecta a la aplicación de posibles exenciones a las tasas habrá que partir del régimen general que en el ámbito estatal la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos¹¹² y en el ámbito local, que es el que aquí nos preocupa, de lo dispuesto en el TRLRHHLL.

Parte de la doctrina se ha mostrado partidaria de que sean los propios Ayuntamientos los que establezcan exenciones en algunas tasas, sobre todo en los casos de tasas vinculadas a la tenencia de inmuebles, como

tos procedentes de la facturación que obtengan anualmente en cada término municipal las referidas empresas».

¹⁰⁸ Como señala Ortiz Lacalle «Podríamos decir que las tasas cumplen una función retributiva y una función contributiva. Y ambas funciones se han de conciliar e iluminar todo el régimen jurídico de esta especie tributaria estando presentes en todos sus elementos estructurales, tanto en sus elementos cualitativos como cuantitativos» En ORTIZ LACALLE, E., «La aplicación del principio de capacidad económica a las tasas locales», *Anuario de Derecho Municipal*, 2011, p. 212.

¹⁰⁹ Art. 59.1 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: a) Impuesto sobre Bienes Inmuebles; b) Impuesto sobre Actividades Económicas y c) Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.

¹¹⁰ A través de las correspondientes ordenanzas municipales debiendo ser aprobadas en un acuerdo de imposición como se prevé en el artículo 15.1 del TRLRHL, cuando dispone, en relación con estos tributos voluntarios, «que las entidades locales deberán acordar la imposición y supresión de sus tributos propios, y aprobar las correspondientes ordenanzas fiscales reguladoras de estos».

¹¹¹ Tampoco los Acuerdos de Cooperación con otras confesiones.

¹¹² Publicada en el BOE núm. 90 de 15 de abril de 1989.

ocurre con las licencias urbanísticas¹¹³, si bien este planteamiento no necesariamente se ajusta a la legalidad en la medida en que el artículo 9.1 del TRLRHHLL afirma de forma taxativa que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los tratados internacionales»¹¹⁴. A esto se añade lo dispuesto en el artículo 14 de la LGT que prohíbe la analogía en lo que a la aplicación de exenciones se refiere lo que impediría a los Ayuntamientos, por ejemplo, extender exenciones previstas en impuestos vinculados a la tenencia de inmuebles como por ejemplo el IBI a las tasas vinculadas a esos mismos inmuebles¹¹⁵.

Cierto es que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede de 1979, como ya hemos dicho, tiene ese rango normativo y podría haber contemplado la exención, pero debe recordarse de nuevo que no se realiza alusión alguna a las tasas, refiriéndose el artículo IV exclusivamente a los impuestos reales.

Tampoco el artículo 21.2 del TRLRHHLL añade a la Iglesia católica a los sujetos que no están obligados al pago de las tasas por utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público por los aprovechamientos inherentes a los servicios públicos de comunicaciones que exploten directamente y por todos los que inmediatamente interesen a la seguridad ciudadana o a la defensa nacional, reservando esta condición al, el Estado, a las Comunidades autónomas y a las Entidades locales.

A la vista de esta normativa y a falta de previsión expresa en el TRLRHHLL y en los Acuerdos de Cooperación suscritos tanto en el caso de la Iglesia católica como para otras Confesiones, consideramos en la

¹¹³ A este tenor puede verse la opinión de ROSELL GRANADOS, J.: «La tributación de las Confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, núm. 14, 1998, pp. 318-320.

¹¹⁴ Por su parte, el artículo 18 de la Ley de Tasas y Precios Públicos, mencionada en el texto también contempla que no se admita, en materia de tasas, beneficio tributario alguno, salvo a favor del Estado y los demás Entes públicos territoriales o institucionales o como consecuencia de lo establecido en los Tratados o Acuerdos Internacionales.

¹¹⁵ Cfr. GONZÁLEZ APARICIO, M., «Los tributos locales y su aplicación a las confesiones religiosas: situación actual y retos en el marco comunitario», ob., cit., p. 126 y ss.

misma línea que González Aparicio¹¹⁶ que no se ajustaría a Derecho la previsión de una exención en las tasas locales para la Iglesia católica, lo que no obsta para que en la regulación de este tributo local los Ayuntamientos tengan en cuenta el artículo 8 de la Ley de Tasas y Precios Públicos antes mencionada que obliga a que en la cuantificación de las tasas que tengan que abonar estas entidades se tome en consideración la capacidad económica del sujeto pasivo¹¹⁷ que podría modular la carga fiscal de la Iglesia católica en algunos casos.

2.3.2. *Contribuciones especiales*

La normativa básica reguladora de este tributo, como ocurría con la tasa se encuentra en el artículo 2.2, letra b) de la LGT que define las contribuciones especiales como «*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*». En el ámbito local están reguladas en los artículos 28 a 37 y 58 del TRLRHHLL desarrollándose en las Ordenanzas fiscales reguladoras aprobadas por cada Ayuntamiento. Se trata, como en el caso de las tasas, de un tributo potestativo, por lo que los Ayuntamiento podrán exigir las o no dependiendo de su decisión discrecional en cada caso, y siempre y cuando se produzca el hecho imponible.

¹¹⁶ *Idem*.

¹¹⁷ Como advirtieron hace algunos años los profesores Simón Acosta y Mateo Rodríguez en tanto que el impuesto se justifica por la pretensión de dar cumplimiento a la contribución al sostenimiento de los gastos públicos de acuerdo con el principio constitucional de capacidad económica, las tasas no pretenden que se contribuya por tener dicha capacidad, sino por haber provocado un gasto determinado o haber ocasionado un perjuicio evaluable a la comunidad lo que no significa que el principio de capacidad económica deje de desplegar su función en el ámbito de las tasas; antes al contrario, desarrolla la misma en relación con el establecimiento de exenciones o beneficios fiscales, por cuanto no debe ser exigido el pago de tasas a quien carece de capacidad económica o, en su caso, debe ser exigido sólo parcialmente si la capacidad es baja. Cfr. SIMÓN ACOSTA, E., «Reflexiones sobre las tasas de las Haciendas locales», *Hacienda Pública Española*, núm. 35, 1975, p. 261, y MATEO RODRÍGUEZ, L., «Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el Derecho español», en VV.AA., *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, Madrid, 1991, p. 276.

No se escapa que el objetivo último de este tributo es que quien se beneficia de una obra pública o del establecimiento de un servicio público ayude a financiar los mismos¹¹⁸, definiéndose normalmente la contribución especial como una fórmula para sufragar este tipo de actividades que puede desarrollar la entidad local¹¹⁹; como ya hemos dicho, podrá utilizarse potestativamente con el límite del art. 31 del TRLRHL que la base imponible de las contribuciones especiales está constituida, como máximo, por el 90% del coste que la entidad local soporte por la realización de la obra o el establecimiento o ampliación del servicio correspondientes.

¹¹⁸ El artículo 30 del TRLRHL acota quienes pueden ser los sujetos pasivos de este impuesto señalando que en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios que afecten a bienes inmuebles, sus propietarios; en las contribuciones especiales por realización de obras o establecimiento o ampliación de servicios a consecuencia de explotaciones empresariales, las personas o entidades titulares de éstas; en las contribuciones especiales por el establecimiento o ampliación de los servicios de extinción de incendios, además de los propietarios de los bienes afectados, las compañías de seguros que desarrollen su actividad en el ramo, en el término municipal correspondiente y en las contribuciones especiales por construcción de galerías subterráneas, las empresas suministradoras que deban utilizarlas. No obstante lo cual, son servicios que podrían dar lugar a la imposición de una contribución especial la pavimentación de una calzada; el ensanchamiento de calles; la construcción de canales para el riego de fincas; la construcción de parques y jardines; la instalación de redes de distribución de agua, de alcantarillado y desagües de aguas residuales; la plantación de arboleda en las calles; la sustitución del alumbrado público; el establecimiento o ampliación del servicio de extinción de incendios; la construcción de redes subterráneas para el alojamiento de tuberías y redes para la distribución de agua, gas y electricidad, entre otras.

¹¹⁹ Este tributo se ha definido como «recursos financieros, distintos de la tasa (STSJ de Baleares de 7 de julio de 1998), se caracterizan por la existencia del beneficio para que pueda acordarse la imposición justificada de este tributo. Es así un presupuesto básico para el nacimiento del hecho imponible (STS de 15 de enero de 2002) que, como consecuencia de las obras ejecutadas, se produzca un beneficio especial para determinadas personas (SSTS 27 de junio de 1988 y 10 de noviembre de 2006) de manera que sólo puede imponerse a los especialmente beneficiados cuando ese beneficio sea sensiblemente superior al general, ya lo sea por su extensión o su intensidad (STS de 16 de octubre de 1990), siendo un beneficio caracterizado su realidad, efectividad y actualidad (STS de 30 de diciembre de 2008), es decir, producido y evaluable en el momento de realizarse las obras o instalarse los servicios y no depender de circunstancias aleatorias de futuro incierto. También tuvo ocasión de manifestarse en este sentido la STSJ de Andalucía de Sevilla, Sentencia de 2 de marzo de 2006, considerando suficiente motivación para la reducción del porcentaje aplicado y así determinar el grado de concurrencia entre el beneficio general y el beneficio» Cfr. CANDELA TALAVERO, J.E., «Las contribuciones especiales en la Administración local» *Revista Administración & Ciudadanía*, vol. 6, núm. 1, marzo 2011, p. 112.

En relación con el régimen fiscal de la Iglesia católica y en contra de lo que vimos con las tasas, el artículo IV D) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 1979, se refiere expresamente a este tributo en su artículo IV.1.D), estableciendo una exención para las contribuciones especiales que recaigan sobre bienes inmuebles propiedad de la Iglesia católica exentos del IBI que se replica en todos los Acuerdos de Cooperación que el Estado español tiene suscritos con las Confesiones religiosas. En concreto, el artículo IV del Acuerdo contempla expresamente la *«Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra A) de este artículo»*.

Concretando la remisión normativa, la exención que se contempla con respecto a las contribuciones especiales se refiere los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral, a la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, a los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales, a los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesásticas y a los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Esta exención no se replica en la Ley de Mecenazgo que no contempla este beneficio fiscal para las entidades sin ánimo de lucro establecidas recogida en esta Ley, lo que hasta la fecha no había generado graves problemas dado que se trata de un tributo francamente inhabitual. No obstante, esta regulación suponía un trato privilegiado para la Iglesia católica y las Confesiones con Acuerdo de Cooperación respecto de otros sujetos similares para los que no se contemplaba este beneficio fiscal.

Por ello, y como ha ocurrido con el ICIO, la firma del reciente acuerdo entre el Nuncio y el Subsecretario del Ministerio de Asuntos Exteriores¹²⁰ ha supuesto la renuncia voluntaria de la Iglesia católica a la aplicación de la exención contenida en el Acuerdo de Asuntos Económicos de 1979 y que, conforme se pactó en su momento entre la Santa

¹²⁰ El 29 de marzo de 2023, favorable para la Iglesia católica.

Sede y España venía afectando a este tributo lo que corrige de forma definitiva un trato desigual de difícil justificación y que en el caso de que este tributo se hubiera utilizado con más asiduidad habría generado serios problemas desde el punto de vista del principio de igualdad.

Como ha ocurrido con el caso del ICIO se produce la equiparación de la situación de la Iglesia católica a las restantes Confesiones religiosas que deberán pagar el tributo en aquellos casos en los que los Ayuntamientos decidan acudir a esta fórmula, contribuyendo la Iglesia católica en la misma medida que otros sujetos a la financiación de las obras públicas o al establecimiento de servicios públicos cuando resulte especialmente beneficiada por su realización.

3. RECAPITULACIÓN

A la vista de lo analizado hasta aquí y después de mucho tiempo se han producido recientes cambios en la aplicación de los tributos locales a la Iglesia católica.

Está claro que dichos movimientos han tenido mayor efectividad en el caso del ICIO y de las Contribuciones especiales en la medida en que a través de una modificación del Acuerdo de Asuntos Económicos que en su momento firmó el Estado Español con la Santa Sede en 1979, la Iglesia católica renuncia a las exenciones aplicables hasta fecha en ambos tributos; por su parte, la pretendida reforma de la Ley del Meceazgo no acaba de ver la luz si bien en la medida en que lo que pretende es terminar con aquellos privilegios que ostenta la Iglesia católica y que conforme a los principios constitucionales tributarios tienen muy difícil justificación abogando por la equiparación del trato fiscal entre todas las Confesiones religiosas con arraigo en España, creemos que será retomada por el legislador. Y ello porque con dicha reforma se aboga por terminar con el trato diferenciado y más favorable para la Iglesia católica que existe en algunas tributarias del ámbito local.

Hay que reconocer que la propia Iglesia católica ha contribuido claramente a terminar con estas discriminaciones en la medida en que ha sido ella misma la que ha renunciado a un privilegio que le había reconocido el Estado en su momento y que afectaba al ICIO y a las Contribuciones especiales municipales.

Lógicamente en los beneficios fiscales aplicables a otras figuras tributarias como el IBI o el IIVTNU, la Iglesia católica lo que reclama es el mismo trato que a las restantes entidades sin ánimo de lucro en relación con aquellas actividades que no tengan carácter lucrativo para ella, lo que como postulado resulta impecable; el hecho de que algunas Confesiones con arraigo en España no se contemplen entre los sujetos beneficiarios de las exenciones que se venían aplicando a la Iglesia católica y otras Confesiones con Acuerdos de Cooperación, supone una clara distorsión que se ha intentado corregir mediante una propuesta de reforma de la Ley de Mecenazgo que, como vimos, pretendía modificar la Disposición adicional novena de la Ley 49/2002, referente al *«régimen tributario de la Iglesia católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas»* con el fin de equiparar el tratamiento fiscal que reciben todas ellas. Pese a que la propuesta de cambio normativo no llegó a culminar su tramitación parlamentaria por la disolución anticipada de las Cortes consecuencia de la convocatoria electoral, si marca el camino claro a seguir desde el punto de vista del ejercicio efectivo del derecho fundamental a la libertad religiosa y de los necesarios avances en la consecución de la igualdad y la neutralidad que debe garantizar un Estado como el nuestro de naturaleza aconfesional. Esperemos pues, que se retome esta propuesta.