

I.5. DERECHO ECLESIAÍSTICO DEL ESTADO

EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA Y LAS EXENCIONES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS. ANÁLISIS LEGISLATIVO Y JURISPRUDENCIAL

Por D. RAFAEL VALENCIA CANDALIJA
*Doctorando del Departamento de Derecho Público
de la Universidad de Extremadura*

Resumen

Este artículo pretende analizar el régimen de exenciones previsto en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para las confesiones religiosas. Se realiza además un recorrido tanto por la jurisprudencia del Tribunal Supremo, como por la de los Tribunales Superiores de Justicia que han propiciado los pronunciamientos más significativos en esta materia.

Abstract

The aim of this article is to analyse the exemptions regime as planned in the Valued-added tax on Ground of Urban Nature for religious denominations. Furthermore, a journey through the jurisprudence of the High Court is presented, as well as through the Superior Justice Courts that caused the most significant pronouncements to this matter.

SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA
- III. EL I.V.T.N.U. Y LAS EXENCIONES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS
 - A) IGLESIA CATÓLICA
 - B) OTRAS CONFESIONES CON ACUERDO

I. INTRODUCCIÓN

El artículo (art.) 16 de la Constitución Española de 1978 consagra en su apartado tercero¹ el principio de cooperación con las confesiones religiosas. Una de las formas por las que se puede hacer efectivo dicho principio es la cooperación económica. Por este motivo, siguiendo a Motilla², se puede afirmar que el fundamento constitucional de la cooperación con las confesiones y por tanto de los beneficios fiscales previstos para estas entidades radica en el derecho de libertad religiosa que consagra el art. 16 de nuestra Carta Magna. Con la promulgación de la Constitución Española tiene lugar el nacimiento del Estado Social, Democrático y de Derecho. Con este nuevo modelo de Estado, éste se convierte en garante de derechos fundamentales y entre ellos del derecho fundamental de libertad religiosa. Ello significa, no sólo que el Estado debe establecer los mecanismos propicios para lograr una efectiva protección de tal derecho, «sino que también debe promover las condiciones necesarias para que el ejercicio del derecho de libertad religioso sea real y efectivo. Para ello, utilizará los medios de promoción que existan en el ordenamiento, entre los cuales la Constitución menciona de modo específico la Cooperación con las confesiones»³.

Pero además, y en palabras de Blanco, la actitud estatal de cooperación económica con las entidades religiosas es «consecuencia del compromiso constitucional del art. 9.2 de la Constitución»⁴, pues la cooperación económica y social propia del Estado promocional (ya que las confesiones religiosas cumplen una función social, el ordenamiento jurídico tributario las toma en consideración) debe acompañarse de una efectiva cobertura jurídica a las actividades desarrolladas por las confesiones. No tiene sentido el reconocimiento de un derecho fundamental si no se instrumentan los cauces jurídicos, sociales y económicos apropiados para su ejercicio.

Por otra parte, debe recordarse que esta función promocional del Estado en el ejercicio de la cooperación con las entidades religiosas no puede ser ilimitada,

¹ «Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones».

² A. Motilla, «Financiación», en I. C. Ibán, L. Prieto Sanchís y A. Motilla, *Manual de Derecho Eclesiástico*, Trotta, Madrid, 2004, pág. 218.

³ *Ibidem*.

⁴ M. Blanco, «La financiación de las entidades religiosas en España, Estudio Legislativo y Jurisprudencial», en *La Financiación de la Libertad Religiosa*, Secretaría General Técnica, Ministerio de Justicia, Madrid, 2002, pág. 17.

debe tener unas trabas que se traducen en el respeto a la aconfesionalidad del Estado, «la igualdad y la no discriminación entre las confesiones [lo que significa que], el principio de igualdad no prohíbe un trato jurídico diferenciado, pero éste ha de estar justificado en causas razonables y objetivas»⁵. Se considerará discriminatoria la actitud del Estado que consista en financiar o favorecer sin causa motivada a una confesión si dicho trato jurídico no es otorgado a las restantes confesiones. En este sentido González del Valle, a la hora de abordar la cuestión de la colaboración con la confesiones y los límites a ésta expone que, «del mismo modo que la subvención a la prensa o a los partidos políticos... no presupone la existencia de una prensa o de un partido político oficiales, la subvención a las confesiones religiosas es compatible con la aconfesionalidad del Estado si se lleva a cabo con un criterio análogo»⁶.

Hoy, en España, la cooperación económica estatal con las confesiones tiene lugar fundamentalmente a través de dos vías: la llamada financiación directa, régimen del que sólo la Iglesia Católica disfruta, y un sistema de financiación indirecta o de beneficios fiscales aplicados, tanto a la Iglesia Católica como al resto de confesiones que han suscrito un Acuerdo o Convenio de Cooperación con el Estado y cuyos rasgos esenciales son, en opinión de Puchades Navarro⁷, la no sujeción a determinados tributos, exenciones, bonificaciones y deducciones en la cuota.

El fin de la dictadura y el consiguiente advenimiento de la democracia convirtió al Concordato de 1953 en un instrumento prácticamente inservible que necesitaba ser renovado. Así se puso de manifiesto en el Acuerdo que con fecha de 15 de agosto de 1976⁸, suscribieron la Santa Sede y el Estado español y donde se señalaba que a la luz de las profundas transformaciones de la sociedad española, era necesario establecer un nuevo sistema de relaciones entre la Iglesia Católica y el Estado. Fruto de este compromiso y haciéndose efectivo por primera vez el principio de cooperación con las confesiones, el 3 de enero de 1979 se firmaron cuatro Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado Español⁹ que regulaban todas aquellas materias de interés común¹⁰.

Será el A.A.E. el encargado de regular el régimen fiscal aplicable a la Iglesia Católica. Este Acuerdo, fundamentado en la más que discutible razón histórica

⁵ A. Motilla, «Financiación», *cit.*, pág. 219.

⁶ J. M. González del Valle, «Régimen económico de las confesiones religiosas», en AA.VV., *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, Pamplona, 1983, pág. 367.

⁷ Vid. M. A. Puchades Navarro, «El Régimen Económico Fiscal», en AA.VV., *Acuerdos del Estado Español con los Judíos, Musulmanes y Protestantes*, Universidad Pontificia de Salamanca, Salamanca, 1994, págs. 239-240.

⁸ Boletín Oficial del Estado (B.O.E.) de 24 de septiembre de 1976.

⁹ Los cuatro Acuerdos son ratificados por el Parlamento el 4 de diciembre de 1979. Así mismo, todos ellos son publicados en el B.O.E. de 15 de diciembre de 1979.

¹⁰ Así, nace el Acuerdo sobre Enseñanza y Asuntos Culturales, el Acuerdo sobre Asuntos Jurídicos, el de Asuntos Económicos (A.A.E.) y el de Asistencia Religiosa a las Fuerzas Armadas y Servicio Militar de Clérigos y Religiosos.

de las desamortizaciones¹¹ que los bienes de la Iglesia habían experimentado en siglos anteriores pretende establecer por un lado, un sistema de financiación directa¹² y por otro lado un régimen de financiación indirecta que se traduce en los supuestos de no sujeción del art. III y en los supuestos de exención que se prevén en los arts. IV¹³ y V¹⁴.

Por lo que se refiere al resto de confesiones religiosas, la Ley Orgánica 7/1980, de Libertad Religiosa (L.O.L.R.), de 5 de julio¹⁵ es la encargada de establecer en su art. 7 la posibilidad de que el Estado hiciese efectivo el principio de cooperación con las confesiones religiosas a través de la adopción de acuerdos. Esta posibilidad se restringe únicamente a aquellas que se encuentren debidamente inscritas en el registro de entidades religiosas y han alcanzado *notorio arraigo* en la sociedad española, atendiendo al número de creyentes y a la extensión de su credo. Dispone además el propio artículo en su apartado segundo que, una vez firmado el Acuerdo, estas confesiones podrán disfrutar de los beneficios fiscales que el Ordenamiento Jurídico prevé para las entidades sin ánimo de lucro. En cuanto a las entidades que no han alcanzado un Acuerdo, no se prevé para ellas la existencia de tratamiento jurídico específico¹⁶, estando sometidas al régimen general de todos y cada uno de los impuestos, ya que, salvo contadas excepciones¹⁷, no se dispone para ellas la equiparación con las entidades benéficas y sin fines lucrativos¹⁸.

¹¹ Así, la Exposición de Motivos del A.A.E. señala que «el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado». Señala además que «dado el espíritu que informa las relaciones entre Iglesia y Estado, en España resulta necesario, dar un nuevo sentido, tanto a los títulos de la aportación económica, como al sistema común según el cual dicha aportación se lleve a cabo».

¹² En este sentido *vid.* art. II del A.A.E.

¹³ El art. IV establece las distintas exenciones a favor de La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias, otras circunscripciones territoriales y las órdenes, congregaciones religiosas, los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas.

¹⁴ Para las entidades religiosas que no eran enunciadas en el art. IV, se dispone en el art. V que, siempre y cuando se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias disfrutarán de las exenciones o beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario preveía para las entidades sin fin de lucro, así como para las entidades benéficas privadas. Entidades cuyo régimen fiscal se encuentra actualmente regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

¹⁵ B.O.E. de 24 de julio de 1980.

¹⁶ I. Martín Dégano, *El régimen tributario de las confesiones religiosas y sus entidades en el derecho español*, Mc Graw Hill, Madrid, 1999, págs. 32-33.

¹⁷ Ejemplo de ello es el I.V.A., impuesto en el que se incluyen entre los sujetos exentos a todas las confesiones religiosas reconocidas, con independencia de que hayan suscrito o no Acuerdo de cooperación, *vid.* Z. Combalía Solís, «Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios», en *Manual de Derecho Eclesiástico del Estado*, Colex, Madrid, 1997, pág. 238.

¹⁸ La exigencia de un Acuerdo para poder disfrutar de los beneficios fiscales de las entidades sin ánimo de lucro es cuestionada por la doctrina. En este sentido, Z. Combalía Solís, en relación con la mencionada exigencia y sobre la no equiparación a las entidades benéficas y sin ánimo de lucro señala que «puede entenderse que hay discriminación, no tanto entre confesiones con y sin Acuerdo, sino más bien entre confesiones y entidades benéficas y sin fin de lucro. El interro-

El 10 de noviembre de 1992¹⁹ fueron aprobados los Acuerdos de cooperación con los protestantes, los judíos y los musulmanes²⁰. A diferencia de lo establecido en el A.A.E., éstos únicamente van a recoger un sistema de financiación indirecta²¹.

II. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA

La mayoría de la doctrina²² coincide en que, aunque con anterioridad se habían producido varios intentos de regulación²³, no será hasta el Real Decreto de 13 de marzo de 1919, cuando se conceda a los Ayuntamientos la facultad de establecer por primera vez el arbitrio sobre el Incremento de Valor de los Terrenos con carácter transitorio²⁴, que encontró su definitiva consagración en el Estatuto Municipal de 8 de marzo de 1924. Posteriormente, en 1945, la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de junio reguló en su base 22 este gravamen²⁵, siendo el Decreto de 18 de diciembre de 1953 el que articule de manera provisional las bases para la reforma de las Haciendas Locales²⁶, que había sido aprobada por Ley de 3 de diciembre de 1953.

gante que se plantea es por qué exigir a las confesiones la firma de un acuerdo con el Estado, que no se exige a otras entidades, para que se les aplique un régimen de beneficios fiscales». Z. Combalía Solís, «Régimen fiscal de las confesiones religiosas; Aspectos hacendísticos y tributarios», *cit.*, pág. 240.

¹⁹ Ley 24/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España (F.E.R.E.D.E.). Ley 25/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España (F.C.I.). Ley 26/1992 de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España (C.I.E.). Las tres pueden encontrarse en B.O.E. de 12 de noviembre de 1992.

²⁰ El Estado suscribiría tres acuerdos de cooperación, para ello los distintos grupos religiosos habrían de agruparse en una sola entidad, constituyéndose así tres grandes entidades o federaciones. Se crea pues para los protestantes, la F.E.R.E.D.E., para los judíos, F.C.I., y para los musulmanes la C.I.E.

²¹ Van a ser los respectivos arts. 11.2 de cada uno de los tres Acuerdos los que recojan los supuestos de no sujeción. De igual manera, cada uno de los Acuerdos contiene en sus arts. 11.3 las exenciones aplicables a estas confesiones.

²² Entre ellos, *vid.* F. Quesada Santiuste, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Bayer Hnos., Barcelona, 2001, pág. 29.

²³ El primero, el Proyecto de Ley de 7 de junio de 1907, se conoce con el nombre de su autor, Antonio Maura. Años más tarde, concretamente el 7 de noviembre de 1910, D. José Canalejas presentaba a las Cortes el Proyecto de Ley de Exacciones Municipales que a pesar de su rigor técnico, no llegó ni siquiera a discutirse en Cortes. *Vid.* A. Hernández Lavado, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, Lex Nova, Valladolid, 1988, págs. 28 y 29.

²⁴ *Vid.* M. Sellaronga y Sivilla, *El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana en la Jurisprudencia*, Bayer Hnos., Barcelona, 2000, pág. 23.

²⁵ *Vid.* C. M. Sánchez Galiana, *La Fiscalidad Inmobiliaria en la Hacienda Municipal*, Comares, Granada, 2002, pág. 183.

²⁶ Como indica F. Quesada Santituste, esta Ley «amplió el ámbito de sujeción a las personas jurídicas mediante la Tasa de Equivalencia, que se va a configurar como un tributo independiente

El Decreto de 24 de junio de 1955 refundió y articuló la Ley de bases de 1945 y la de 1953. Veinte años más tarde, la Ley 41/1975, de 19 de noviembre regularía el impuesto en su base 27, mientras que el Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre lo haría en sus arts. 87 a 98. El Decreto Ley 15/1978 de 7 de junio lo hizo obligatorio para los Ayuntamientos de capitales y provincias, así como para todas aquellas poblaciones de más de veinte mil habitantes y será el Texto Refundido de Régimen Local 781/1986, de 18 de abril, el que refunda todas las disposiciones vigentes del momento en sus arts. 350 a 361, estructurando el impuesto en dos modalidades.

«La primera, la modalidad instantánea u ordinaria, que gravaba el incremento de valor de los terrenos cuya propiedad se transmitía por cualquier título, o sobre los que se constituía o transmitía cualquier derecho real de goce limitativo de dominio. La segunda, la modalidad periódica, decenal o tasa de equivalencia, gravaba el incremento de valor de los terrenos que, perteneciendo a una persona jurídica, no fueran objeto de transmisión en el plazo de diez años»²⁷.

La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales derogó el Título VIII del Texto Refundido de 1986, sustituyendo la denominación de «Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos (I.V.T.)», por la de «Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (I.V.T.N.U.)»²⁸, estableciendo como novedad la desaparición de la modalidad decenal o tasa de equivalencia que recaía sobre las personas jurídicas. Ésta fue reformada por la Ley 51/2002, de 27 de diciembre²⁹, de Reforma de la L.R.H.L., siendo finalmente regulado este impuesto en los arts. 104 y ss. del 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 (T.R.L.R.H.L.)³⁰.

Tal y como aparece definido en el texto legal, el I.V.T.N.U. «*es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos*»³¹.

Frente a las posibles dudas acerca de su naturaleza jurídica, según Álvarez Arroyo no puede ponerse en duda que el I.V.T.N.U. se trata verdadero impuesto, para ello afirma que «a pesar de que se busque su fundamento en la actividad urbanística de los entes públicos, tal actividad siempre es de carácter general y

del Arbitrio de Plusvalía.», *El Impuesto sobre el Incremento...*, cit., pág. 29.

²⁷ M. Cebriá García, *El Régimen Fiscal de las Confesiones Religiosas en la Tributación Local*, Septem Ediciones, Oviedo, 2001, pág. 50.

²⁸ Siendo regulado el I.V.T.N.U. en los arts. 105 y ss. de dicha ley.

²⁹ B.O.E. de 28 de diciembre de 2002.

³⁰ B.O.E. de 9 de marzo de 2004.

³¹ Art. 104.1 del T.R.L.R.H.L.

difícilmente puede encontrarse el más concreto beneficio especial que exigen tasas y contribuciones especiales [además], no existe contraprestación más allá de la propia actividad general de los entes Públicos que reciba el sujeto pasivo, con lo cual se cumplen los criterios definidores de la categoría tributaria definidos en la Ley General Tributaria»³².

En cuanto a la fundamentación del mismo, Quesada Santiuste no duda en afirmar que el art. 47.2 de la Constitución sirve de base jurídica del impuesto al establecer dicho precepto que «la comunidad participará en las plusvalías que genere la acción urbanística de los entes públicos»³³. Otro sector doctrinal, entre los que se encuentra Checa González³⁴, sitúa el fundamento constitucional en el art. 31.1 de la Constitución, como sostenimiento de los gastos públicos³⁵.

Se trata de un impuesto *real y objetivo*, que recae sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana, como consecuencia de una alteración patrimonial de un bien inmueble. El hecho imponible se determina pues, con total independencia del sujeto o sujetos sobre los que pueda recaer la obligación tributaria.

Es además un impuesto *directo* tal y como indica el propio 104 T.R.L.H.L. ya que el II.V.T.N.U. no puede ser repercutido legalmente a persona distinta que al sujeto pasivo. Es también un impuesto *instantáneo* y no periódico, puesto que la realización del hecho imponible que hace nacer la obligación tributaria no se prolonga en el tiempo.

Y se trata, de un impuesto *municipal*, pues son los Ayuntamientos los titulares de este poder tributario y, a la vez, un impuesto *potestativo*, debido a que tiene plena libertad cada Ayuntamiento para establecer o no el impuesto en su término municipal³⁶.

No puede ignorarse que las confesiones religiosas ejercen la propiedad sobre numerosos terrenos e inmuebles sin que deba acotarse el ámbito de aplicación del II.V.T.N.U. únicamente a aquellos lugares que se destinan al culto. Piénsese

³² F. Álvarez Arroyo, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (Plusvalías)*, Dykinson, Madrid, 2004, pág. 21.

³³ F. Quesada Santiuste, *El Impuesto sobre el Incremento...*, cit., pág. 30.

³⁴ Vid. C. Checa González, *Los Tributos Locales. Análisis jurisprudencial de las cuestiones más controvertidas*, Marcial Pons, Madrid, 2000, pág. 274.

³⁵ En la misma línea, Álvarez Arroyo señala que su fundamento constitucional «debe buscarse en el art. 31.1 de la C.E. (como contribución al sostenimiento de los gastos públicos) y todo lo demás que se quiera añadir sólo tiene sentido en los *tributos extrafiscales*, pero no en una de las importantes fuentes recaudatorias de las Haciendas locales». F. Álvarez Arroyo, «Adecuación del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a los Principios Constitucionales en Materia Tributaria», en *Anuario de la Facultad de Derecho, Universidad de Extremadura*, n.º 21, 2003, pág. 68.

³⁶ Es necesario recordar, que en función de lo dispuesto en el 133.2 de la Constitución y el título VIII de la Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de las Bases de Régimen Local, se permite a los entes locales desarrollar su propia autonomía.

también en los hospitales, conventos, colegios e incluso en universidades y en definitiva, en todos aquellos lugares que constituyan el patrimonio de las confesiones al servicio de fines religiosos, y de los que éstas pueden ser transmitentes o por el contrario pueden constituirse en sujeto adquirente de los mismos. Todo ello trae como consecuencia que este impuesto tenga una enorme relevancia para las confesiones. A los casos de exención en el pago del mismo por parte de estas confesiones se dedicarán las siguientes líneas de este trabajo.

III. EL II.V.T.N.U. Y LAS EXENCIONES A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

Como ya se dijo en las primeras páginas de este estudio, la L.O.L.R. estableció en su art. 7.2 la necesidad de que las confesiones religiosas suscriban Acuerdo o Convenio de Cooperación con el Estado para que le pudiesen ser aplicados los beneficios que el ordenamiento jurídico prevé para las entidades benéficas y sin fin de lucro. Por este motivo, sólo analizaré las peculiaridades del régimen aplicable en el II.V.T.N.U. a las confesiones que han suscrito dichos Acuerdos, pues el resto están sometidas al régimen general de obligación tributaria previsto en el II.V.T.N.U.³⁷.

A) IGLESIA CATÓLICA

Como se ha puesto de manifiesto con anterioridad, el A.A.E. contiene el régimen fiscal aplicable a la Iglesia Católica. El art. IV.1.A) del A.A.E. establece una exención total y permanente de la contribución territorial urbana de determinados inmuebles³⁸, mientras que el IV.1.D), prevé la exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia sobre los inmuebles reseñados en el apartado A).

³⁷ En este sentido, la jurisprudencia del Tribunal Supremo se ha pronunciado sobre a la necesidad de contar con convenio de cooperación para ser beneficiario de un régimen tributario específico. Así, la Sentencia (S.T.S.) de 21 de junio de 1996, Repertorio de Jurisprudencia de Aranzadi (R.J.) 1996/4967, en su fundamento jurídico segundo, declara que para poder alcanzar los beneficios fiscales que en el ordenamiento jurídico se prevén para las entidades benéficas y sin ánimo de lucro «se requiere que... A) Que el Estado establezca acuerdo de cooperación con la entidad religiosa, para lo cual es preciso que haya alcanzado notorio arraigo en España por su ámbito y número de creyentes; B) Que el acuerdo de cooperación sea aprobado por Ley de Cortes Generales y; C) Que, en dicho acuerdo, se extiendan, a la entidad religiosa, los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las entidades sin fin de lucro y de carácter benéfico».

³⁸ «1. Los templos y capillas destinados al culto y, así mismo, sus dependencias o edificios locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2. La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.

3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4. Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas, en tanto en cuanto imparten enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5. Los edificios destinados primordialmente a Casas o Conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de Vida Consagrada».

Debido a que la firma de este Acuerdo fue anterior a la promulgación de la L.R.H.L. de 1988, en el A.A.E. se reconocía la exención sobre la tasa de equivalencia, pero ningún precepto se pronunciaba sobre la posibilidad de exención de la modalidad instantánea u ordinaria del impuesto, que gravaba el incremento de valor de los terrenos cuya propiedad se transmitía por cualquier título, o sobre los que se constituía o transmitía cualquier derecho real de goce limitativo de dominio.

Para evitar posibles dudas sobre la aplicación de las tasas locales a entidades eclesiásticas, el Ministerio de Economía y Hacienda en la Circular 4 de octubre de 1985³⁹ y atendiendo a lo dispuesto en el Protocolo Adicional 2.º del A.A.E.⁴⁰, sobre la aplicación de tasas locales a las entidades eclesiásticas, estableció que con relación al I.V.T., era de aplicación «*la exención en su modalidad periódica, decenal, o de antigua tasa de equivalencia, y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes*». En este sentido se pronunció la propia Audiencia Nacional en sentencia de 23 de febrero de 1994⁴¹. Esto suponía que no se producía una exención total del pago del impuesto, pues aunque tenía lugar la exención de la tasa de equivalencia, subsistía la modalidad instantánea u ordinaria, modalidad cuyo abono se debería hacer frente por el incremento de valor de los terrenos pertenecientes a la Iglesia cuya propiedad se transmitía.

Por otro lado, las entidades recogidas en el art. V del A.A.E. estaban exentas del pago del I.V.T., ya que el art. 90.1.d) del Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre⁴² ya establecía la exención del mismo a aquellas entidades de la Iglesia Católica consideradas benéficas o benéfico-docentes⁴³. Esto suponía que las que en principio habían sido concebidas como entidades menores de la Iglesia iban a gozar de mayores beneficios fiscales que las recogidas en el art. IV. A.A.E., también denominadas entidades mayores. Para intentar solucio-

³⁹ Orden dirigida por el entonces Secretario de Estado de Hacienda a los Delegados de Hacienda Especiales para el cumplimiento de lo pactado en la Comisión Mixta Iglesia-Estado y así lograr una correcta interpretación, aplicación y desarrollo de los Acuerdos de 3 de enero de 1979 entre el Estado español y la Santa Sede.

⁴⁰ «*Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los arts. III a V del presente Acuerdo.*

Siempre que se modifique sustancialmente el Ordenamiento Jurídico Tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo.

⁴¹ Jurisprudencia Tributaria de Aranzadi (J.T.) 1994/89. En la referida sentencia se afirmó que efectivamente no existía ningún tipo de mención acerca del «*impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, impuesto que se devengaba en el momento de su transmisión... y sobre el cual veda toda aplicación por analogía el art. 24.1 L.G.T.*».

⁴² El Real Decreto Legislativo 781/1986 de 18 de abril en su art. 353.1.d) también recogerá dicha exención, al igual que el 106.2.c) de la L.R.H.L. En la actualidad, la exención se contempla en el art. 105.2.c) del T.R.L.R.H.L.

⁴³ El régimen fiscal de estas entidades se encuentra regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de incentivos fiscales al mecenazgo.

nar dicha situación el Ministerio de Economía y Hacienda, con fecha de 29 de julio de 1983⁴⁴, dictó una Orden Ministerial (O.M.) en la que disponía que «*las asociaciones y Entidades religiosas comprendidas en el art. IV del A.A.E., disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el art. V del A.A.E.*»⁴⁵.

Las entidades eclesiásticas del art. IV serán por tanto equiparadas a las del art. V. Así lo reconoce el Tribunal Supremo en Sentencia de 26 de noviembre de 1991⁴⁶ y diferentes Tribunales Superiores de Justicia⁴⁷, como el del País Vasco en sentencia (S.T.S.J.) de 28 de marzo de 1994⁴⁸, al confirmar la existencia de la exención y anular el Acuerdo de la Comisión Gobierno del Ayuntamiento de Portugalete sobre la liquidación del II.V.T. a la Comunidad de Religiosas Franciscanas del Convento de Santa Clara. Dicho tribunal en la sentencia citada señalará que «*...la exención pretendida en el caso –del Impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos–, surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los arts. IV y V Acuerdo entre España y la Santa Sede 3 de enero de 1979 (asuntos económicos), y 353.1, d) y f) L.R.L., pues a tenor del art. 1.º de la O.M. de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, las asociaciones o Entidades del art. IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios tributarios que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas, razones que llevan a considerar aplicable al caso el supuesto previsto en el art. 353.1, d) L.R.L.*».

Como ya se ha señalado, aunque con la entrada en vigor de la L.R.H.L de 1988 desaparece la modalidad decenal del II.V.T. o tasa de equivalencia y el II.V.T. pasa a denominarse II.V.T.N.U., en realidad, nada va a cambiar. El art. 106.2.c) L.R.H.L preveía la exención del II.V.T. a los incrementos de valor de los terrenos pertenecientes a aquellas «*instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes*», con lo que aplicando el A.A.E. y la O.M., tanto las entidades del art. IV, como las entidades del art. V estaban exentas del pago del impuesto.

Diferente cuestión es el problema que plantea dilucidar si esta exención es de carácter subjetivo⁴⁹, o si por el contrario, se trata de una exención de carácter mixto⁵⁰.

Podemos afirmar que la exención de las entidades del art. IV es una exención de carácter subjetivo desde el momento en que el legislador, con base en

⁴⁴ B.O.E. de 8 de agosto de 1983.

⁴⁵ Disposición Primera de la O.M.

⁴⁶ R.J. 1991/8772.

⁴⁷ Así, la S.T.S.J. de Madrid de 19 de marzo de 1994 (J.T. 1994/450) o la S.T.S.J. de Murcia de 15 de junio de 1996 (J.T. 1995/753).

⁴⁸ J.T. 1994/320.

⁴⁹ Según este criterio, debe concederse la exención únicamente si el sujeto pasivo es una confesión religiosa con beneficios fiscales reconocidos en el ordenamiento jurídico.

⁵⁰ En este caso la exención sólo será posible cuando los bienes estén afectos a fines benéficos.

la O.M. las equipara totalmente a las entidades benéficas y no hace depender el disfrute de los beneficios fiscales de la finalidad a la que se destine el bien. Por el contrario, para las entidades del art. V, no puede realizarse tal afirmación, pues la disposición 5.2 de la citada O.M. condiciona la equiparación de las entidades del V A.A.E. a las entidades benéficas reconocidas por el ordenamiento jurídico a un requisito objetivo como es el «destino que se dé a los bienes o derecho adquiridos o transmitidos»⁵¹. Esto significa que se exigirá no sólo el criterio subjetivo (ser entidades creadas y gestionadas por la Iglesia Católica) sino también el requisito objetivo (finalidad de los bienes).

En este sentido, la S.T.S.J. de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 1996⁵², frente a la cuestión de si es requisito *sine quanon* para poder disfrutar de la exención el hecho de que los bienes estuviesen destinados o no a actividades benéficas o de culto⁵³, argumentará en su fundamento jurídico tercero que *«resulta superflua la polémica que introduce el Ayuntamiento demandado en la contestación a la demanda en cuanto trata de poner en duda que los bienes donados vayan a destinarse o al menos se destinen efectivamente en su totalidad a los fines de culto o religiosos que justificarían la concesión de la exención, pues con independencia de esta cuestión, no puede negarse que la exención que a la Congregación corresponde es la que se otorga a cualquier entidad benéfica con arreglo a lo dispuesto en el citado art. 106.2, c) de la L.H.L., precepto que no requiere de la justificación o destino de los bienes transmitidos a las actividades benéficas o benéfico-docentes propias de las mismas, y ello en virtud de la atribución a dichas entidades religiosas de los mismos beneficios fiscales que a las entidades de dicho carácter»*. En igual medida, la S.T.S.J. de Andalucía⁵⁴ de 18 de septiembre de 1995⁵⁵, en su fundamento jurídico quinto argumentó que *«la exención aplicable (art. 353.1.d) es de carácter subjetivo y no subordinada a la finalidad de los terrenos transmitidos»*.

Por el contrario, el Tribunal Supremo desde sus primeros pronunciamientos ha formulado una línea jurisprudencial unitaria que en ningún momento ha experimentado variación, en la que ha recalcado el carácter mixto de esta exención, pues su «reconocimiento va a depender no sólo de que las entidades mencionadas sean los sujetos pasivos del impuesto, sino también del destino del bien o derecho adquirido o transmitido»⁵⁶. Así, sólo se apreciará la exención cuando sea acreditado por la entidad que pretenda beneficiarse de la misma

⁵¹ M. Cebriá García, «Los Nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales», en *Nueva Fiscalidad*, n.º 6, Madrid, junio 2004, pág. 60.

⁵² J.T. 1996/774

⁵³ En esta sentencia se analiza el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Confraternidad Sacerdotal de Operarios del Reino de Cristo contra el Ayuntamiento de Valdepeñas, sobre liquidación por el I.I.V.T. de la donación de unos terrenos para construcción de una capilla.

⁵⁴ En este caso, la cuestión a resolver será si al Arzobispado de Granada le era de aplicación la exención tributaria por el I.I.V.T. en relación con la adquisición de una parcela de terreno que recibió a título gratuito en virtud de donación efectuada en su favor.

⁵⁵ J.T. 1995/1155.

⁵⁶ M. Cebriá García, «Los Nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas...», *cit.*, pág. 61.

«que el bien o derecho adquirido o transmitido se halla afecto a finalidades religiosas o ejercicio de la caridad, actividades benéfico-docentes, médicas u hospitalarias»⁵⁷. De hecho, el T.S., con anterioridad al Real Decreto 3250/1976 ya había estimado que para alcanzar la exención, tenía que producirse no sólo el elemento subjetivo, que la titularidad de los terrenos correspondiera a la Iglesia Católica, sino también el elemento objetivo⁵⁸. La causa de esta línea jurisprudencial se debía principalmente a que el Texto articulado y refundido de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, y de 3 de diciembre de 1953, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, en su art. 520.1.º establecía la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos sobre «1.º-d) *Cualquier persona o Entidad, por los terrenos propios afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia o enseñanza, cuya exención acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva Ordenanza*», y «2.º-i) *las capillas destinadas al culto y asimismo los edificios y solares anejos destinados a su servicio o a sede de Asociaciones católicas; la residencia de Obispos, de los canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia; los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; las Universidades eclesiásticas y los Seminarios destinados a la formación del Clero; las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España, los colegios u otros centros de enseñanza dependientes de la Jerarquía eclesiástica que tenga la condición de benéfico-docentes, en ningún caso se comprenderán en esta exención los locales o dependencias destinados a algunas industrias o cualquier uso de carácter lucrativo*». Así, podemos citar la S.T.S. de 15 de febrero de 1962⁵⁹, en la que se afirma que la exención queda condicionada, entre otras cosas, a que «implique la afectación de los bienes a un destino que con arreglo a dicha Ley de Régimen Local lleve aparejado el otorgamiento de igual beneficio», destino que por no concurrir en el supuesto de hecho de la sentencia, debía conllevar la pérdida de la exención. En los mismo términos se pronuncia las S.T.S. de 13 de marzo de 1970⁶⁰ y la S.T.S. de 8 de junio de 1970⁶¹.

Aunque posteriormente el Real Decreto 3250/1976 no exigió que los terrenos de la Iglesia Católica estuviesen afectos a fines no lucrativos o benéficos (presupuesto que tampoco exigió el legislador en el Real Decreto Legislativo 781/1986, ni tan siquiera en la L.R.H.L de 1988), el Tribunal Supremo

⁵⁷ *Ibidem*, pág. 64.

⁵⁸ Vid. J. Rossell, «La Tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y Local», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XIV, 1998, pág. 312.

⁵⁹ R.J. 1962/576.

⁶⁰ R.J. 1970/1449. En esta sentencia se deniega la exención a una Congregación Religiosa que, a título oneroso, enajena su convento en Madrid a una constructora con el objeto de edificar con el producto de la venta un convento nuevo en otro lugar. Se estima que no tiene cabida la exención argumentando que la Entidad adquirente podía destinar esos terrenos a fines no estrictamente religiosos sino a aquellos que más la convinieran económicamente y que, por tanto, podría quedar desafectado el terreno a los fines que exigía la legislación.

⁶¹ R.J. 1970/3123.

continuó esgrimiendo que, tanto para las entidades del art. IV del A.A.E., como para las del art. V, la exención era de carácter mixto. En la sentencia de 9 de abril de 1992⁶², el Alto Tribunal, en el fundamento jurídico segundo declaró que *«los Acuerdos entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3-1-1979, cuyos arts. 4.º y 5.º determinan respectivamente, que «las Órdenes y Congregaciones Religiosas están exentas de los impuestos sobre donaciones y transmisiones patrimoniales, siempre que los bienes y derechos adquiridos, se destinen al culto, a la sustentación del clero y al ejercicio de la caridad» y que «las asociaciones religiosas que se dediquen a actividades benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales del Ordenamiento Jurídico Tributario Español previsto para las entidades sin ánimo de lucro»*. En S.T.S. de 16 de julio de 1994⁶³, en el fundamento jurídico tercero, con relación a la posible exención por ser la transmitente una Asociación Religiosa exenta (la Congregación Religiosa del Sagrado Corazón), se esgrimirá que *«el art. IV de los acuerdos del Estado Español-Santa Sede exigen la coincidencia tanto del elemento subjetivo como del objetivo y en el presente caso no concurre el elemento objetivo que afecta al destino de la finca cuyo suelo está sujeto al arbitrio sobre el incremento del valor de los terrenos»*. En el mismo sentido se pronunció la S.T.S. de 25 de noviembre de 1997⁶⁴.

La misma línea jurisprudencial se mantiene en la S.T.S. de 16 de junio de 2000⁶⁵ al declararse que *«para que una Congregación religiosa... o, en términos generales, una entidad comprendida en el núcleo básico de la Iglesia Católica –art. IV.1– o perteneciente a las demás a que se refiere el art. V ... pueda beneficiarse de las exenciones reconocidas en el Ordenamiento tributario a las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, a las entidades benéfico-privadas, es el de que ha de ser una entidad dedicada «a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias» –exigencia impuesta directamente por el tan repetido art. V– y, además, ha de reunir las mismas condiciones o requisitos que esas entidades sin fin de lucro, o esas entidades benéfico-privadas en todo caso, han de acreditar para que pueda reconocérseles la exención correspondiente»*. También la sentencia de 20 de noviembre de 2000⁶⁶, la S.T.S. de 30 de octubre de 2001⁶⁷ y la sentencia de 21 de noviembre de 2001⁶⁸ reafirman esta postura al afirmar que *«para el reconocimiento de la exención, es preciso, además, ..., que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias»*.

⁶² R.J. 1992/3288.

⁶³ R.J. 1994/6592.

⁶⁴ R.J. 1997/7738.

⁶⁵ R.J. 2000/6842.

⁶⁶ R.J. 2000/8548.

⁶⁷ R.J. 2001/942.

⁶⁸ R.J. 2001/958. Se trataba de resolver un recurso de casación interpuesto por la «Compañía de Jesús» por los sucesivos giros de la liquidación en el II.V.T. que le hacía llegar el Ayuntamiento de Aranjuez.

Actualmente, el T.R.L.R.H.L. de 2004 exime en el art. 105.2.c) del pago del impuesto a «*las instituciones que tengan la consideración de benéficas o de benéfico-docentes*», lo que nos lleva a pensar que el legislador ha querido que esta exención sea de tipo subjetivo.

A sensu contrario, la Ley 49/2002, en el párrafo primero del art. 15.3 establece que «*estarán exentos del Impuesto 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*». Y en el párrafo segundo del mencionado artículo añade que «*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 par aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles*» esto es, que el terreno en cuestión esté afecto a explotaciones económicas no exentas del impuesto sobre sociedades. La cuestión será determinar cuáles son los fines que deben considerarse religiosos y por tanto no afectos a explotaciones económicas no exentas.

Con este propósito, con fecha de 5 de febrero de 1999, se elaboró por la Comisión Permanente de la Conferencia Episcopal española de conformidad con el Ministerio de Justicia una Instrucción en la que se concretaron cuáles eran los fines religiosos de la Iglesia Católica que no estaban destinados a la obtención de lucro alguno⁶⁹. Si se examina detenidamente el texto de la Instrucción, se puede apreciar que en el mismo están recogidas prácticamente todas las actividades de la Iglesia, lo que nos parece excesivo, ya que de otro modo, en muy pocas ocasiones será sujeto pasivo tributario

Si bien el art. 15.3 de la Ley 49/2002 parece estar más en consonancia con la doctrina del Tribunal Supremo que el actual art. 105.2.c) del T.R.L.R.H.L. al otorgar a la exención un eminente carácter mixto. Habremos de esperar a nuevos pronunciamientos del T.S. en aras poder determinar definitivamente el carácter de la exención en el II.V.T.N.U. para las confesiones religiosas y sus entidades.

⁶⁹ «1.º) *El culto: su ejercicio e incremento, así como la construcción, conservación y mejora de los lugares sagrados donde se ejerce y de los instrumentos y bienes muebles destinados a él; 2.º) La predicación y difusión de la doctrina católica; 3.º) Las labores directas y específicamente apostólicas y evangelizadoras, incluidas las actividades y obras misioneras; 4.º) La formación en seminarios, centros de espiritualidad y de ciencias eclesísticas y su sustentación alojamiento, alimentos, asistencia de los ministros de culto y auxiliares de oficios eclesiásticos; 5.º) La formación religiosa y moral de los fieles, por medio de catequesis, escuelas de Teología, institutos y centros de formación religiosa y otros instrumentos aptos para obtener la formación integral de la persona según los principios de la Iglesia Católica; 6.º) La enseñanza confesional, mediante la creación y dirección de centros docentes de cualquier grado y especialidad, conforme a los principios y valores propios de la doctrina de la Iglesia Católica, sin perjuicio de que, en el desarrollo de sus actividades, los centros docentes de la Iglesia hayan de acomodarse a la legislación general», Boletín Oficial de la Conferencia Episcopal Española, n.º 60, 31 de marzo de 1999.*

B) OTRAS CONFESIONES CON ACUERDO

Ya ha quedado indicado que el 10 de noviembre de 1992 el Estado suscribió Acuerdos de Cooperación con la F.E.R.E.D.E., la F.C.I. y la C.I.E. Los mencionados Acuerdos, en sus respectivos arts. 11.4 establecen que las Iglesias pertenecientes a las federaciones que suscriben los Acuerdos de cooperación tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro, y, en todo caso, a los que se concedan a las entidades benéficas privadas. Por otra parte los arts. 11.5 de los Acuerdos con la F.E.R.E.D.E. y la F.C.I. se prevé además que las entidades y asociaciones benéficas creadas y gestionadas por dichas federaciones «y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho a los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso a las que se concedan a las entidades benéficas privadas»⁷⁰. Así, en aplicación de lo dispuesto en dichos preceptos y en todo lo expuesto para las entidades de la Iglesia Católica debe considerarse de aplicación también para las que conforman las mencionadas federaciones.

Nos remitimos además a todo señalado en líneas anteriores sobre la aplicación del art. 15.3 de la Ley 49/2002 a los entes de la Iglesia Católica, que por la dicción del la disposición Adicional Novena de dicha ley, es también aplicable a las entidades de la F.E.R.E.D.E., F.C.I.E. y C.I.E., ya sean las estrictamente religiosas o las dedicadas a la caridad y la beneficencia. Ahora bien, esto sólo será posible siempre y cuando los Acuerdos o Convenios de Cooperación que suscriban las diferentes confesiones religiosas hayan entrado en vigor. Ésta es la línea jurisprudencial que inició el T.S.J. de Valencia⁷¹ en sentencia de 11 de noviembre de 1994⁷² y que ha confirmado el T.S.⁷³ en S.T.S. de 21 de junio de 1996⁷⁴.

⁷⁰ En este sentido y para lo que a la C.I.E. se refiere, es en el 11.4 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre donde se equipara en beneficios fiscales a las entidades benéficas y benéfico-docentes de la C.I.E. con las reconocidas en el ordenamiento jurídico.

⁷¹ El tribunal denegó la exención sobre el I.I.V.T.N.U. a la Iglesia Evangélica Bautista de Castellón, esgrimiendo que el hecho imponible que da lugar al nacimiento de la obligación tributaria en el I.I.V.T.N.U. tuvo lugar en 1989, fecha en la que aún no estaba en vigor la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprobaba el texto del Acuerdo entre el Estado español y la F.E.R.E.D.E.

⁷² J.T. 1994/1442.

⁷³ El T.S. desestimó el recurso de apelación interpuesto por la Primera Iglesia Bautista Libre de Alcalá de Henares (fundamentando el recurso la recurrente en el principio de no discriminación y de equiparación a la Iglesia Católica), alegando en el fundamento jurídico tercero que a día de la sentencia, dicha entidad era «una entidad religiosa –inscrita en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia; pero nada más. La situación de la Iglesia Católica es distinta... porque, primero, existe un acuerdo con la misma..., segundo, porque, consecuentemente... se recogió, ya, expresamente la exención del tributo cuestionado».

⁷⁴ R.J. 1996/4967.