

TRIBUTACIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN LA IMPOSICIÓN LOCAL E INDIRECTA ESTATAL

Miguel Gutiérrez Bengoechea

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Málaga

(España)

Title

Local and estate indirect taxation on the catholic church

Resumen

La Iglesia católica cumple una función social muy importante dentro del Estado español lo que la hace merecedora de un tratamiento fiscal especial desarrollado con la firma del Acuerdo Económico del Estado con la Santa Sede sobre asuntos económicos. No obstante, el desarrollo del sistema fiscal español a partir de la Constitución española ha suscitado problemas de interpretación jurídica sobre la aplicación de determinados beneficios fiscales a las actividades desarrolladas por la Iglesia católica.

La aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre *del Mecenazgo* amplía los supuestos de exención a los que puede acceder la Iglesia católica así como los regulados en determinadas leyes tributarias.

Palabras clave

Exenciones, Iglesia, Impuestos, Ley, Sacerdote

Abstract

The Catholic Church fulfills a very important social function with the Spanish State, which makes it worthy of a special tax treatment developed in the Economic Agreement with the State. However, with the development of the Spanish tax system since the Spanish Constitution, problems of legal interpretation have arisen regarding the application of certain tax benefits to the activities carried out by the Catholic Church.

With the approval of Law 49/2002, of December 23, 2002 on Patronage, the exemptions available to the Catholic Church and those contained in certain tax laws were extended.

Keywords

Exemption, Church, Taxes, Law, Priest

Fecha de recepción: 8-11-2022/Fecha de aceptación: 14-12-2022 /Fecha de revisión: 11-01-2023

Cómo referenciar: Gutiérrez Bengoechea, M. (2023). Tributación de la iglesia católica la imposición local e indirecta estatal. *Revista Técnica Tributaria* (140), 59-91.

SUMARIO

1. Aspectos jurídicos y sociales de la iglesia católica
2. Financiación de la iglesia católica
 - 2.1. Los estipendios
3. Imposición local
 - 3.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
 - 3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles
 - 3.3. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
 - 3.4. Impuesto sobre Actividades Económicas
 - 3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica
4. Imposición indirecta
 - 4.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
 - 4.2. Impuesto sobre el Valor Añadido
5. Reflexiones finales
6. Bibliografía
7. Abreviaturas

1. Aspectos jurídicos y sociales de la iglesia católica

La Constitución española considera al Estado español como aconfesional aunque mantiene unas relaciones estrechas de cooperación con la Iglesia católica. Prueba de ello, es ilustrativa la Sentencia del Tribunal Constitucional (STC) 207/2013, de 5 de diciembre en la que se reconoce que: «*Los beneficios fiscales concedidos a la Iglesia Católica se configuran como una medida adoptada por el Estado al amparo de su competencia exclusiva prevista en el artículo 149.1.1 de la Constitución Española (CE) que justifica la relevancia constitucional que tienen las mencionadas confesiones religiosas para la consecución de los fines de la CE, en concreto para la garantía de la libertad religiosa*».

En contraprestación, la Iglesia católica aporta beneficios sociales al Estado español. Así, una de las labores que realiza la Iglesia es la educativa. En este ámbito, la cuantificación del ahorro que el Estado tiene con esta labor realizada por la Iglesia es muy significativa, hasta el punto, que el coste para el Erario público de una plaza en un centro educativo concertado de la Iglesia es menos de la mitad que en un centro público¹. Además, están propiamente los servicios religiosos que demanda la sociedad cristiana como la celebración de las liturgias semanales a las que acuden una gran mayoría de ciudadanos españoles lo que justificaría por sí mismo, los beneficios fiscales que el Estado pudiera otorgar a la Iglesia católica².

Por este motivo, el Estado regula una serie de incentivos tributarios a los que puede optar esta institución, lo que supone que la tributación de la mayor parte de las entregas de bienes y prestación de servicios está exenta en los impuestos que conforman del sistema fiscal español³.

Esta situación privilegiada desde un punto de vista tributario, tomó cuerpo jurídico, en el Acuerdo económico entre España y el Vaticano firmado en 1979⁴ (AAE), el cual, adquiere el carácter de Tratado internacional.

En este AAE se regulan beneficios fiscales de amplio espectro asociados a hechos imposables en la imposición directa e indirecta, que bajo una interpretación extensiva, dejaría exentas de tributación a las actividades espirituales y patrimoniales llevadas a cabo por la Iglesia católica no sin conflictos de interpretación fiscal.

1 http://www.centroscatolicos.org/relaciones_institucionales.html (consultado el 10 de octubre de 2019)

2 El artículo 7 de la Ley Orgánica 7/1980 *de libertad religiosa*, establece que «El Estado teniendo en cuenta las creencias religiosas existentes en la sociedad española, establecerá en su caso, Acuerdos o Convenios de cooperación con iglesias, confesiones y comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo en España».

3 SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM (2021), «Régimen fiscal de la Iglesia católica en la esfera local con especial referencia al Derecho comparado» *Tributos Locales*, n.º 153, pp. 109- 111

4 Los acuerdos entre la Iglesia y el Estado español tienen rango de Ley con lo que parlamentariamente se exige una mayoría de los diputados para su aprobación. Sin embargo, la derogación requiere del acuerdo mutuo de ambas partes.

En este sentido, para ganar concreción y seguridad jurídica, a la Iglesia católica le es aplicable directamente la Ley 49/2002, de 23 de diciembre de *Régimen Fiscal de las Entidades sin Fines Lucrativos (LM)* sin necesidad de cumplir con los requisitos legales para determinadas entidades no lucrativas⁵. La aplicación directa de este régimen fiscal deriva de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983 cuyo apartado primero dispone que: «*Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 disfrutarán en todo caso de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos*».

Esta dispensa también va a favorecer a entidades equivalentes de las demás confesiones religiosas con Acuerdos, así como a entidades laicas v. gr., la Cruz Roja⁶.

La justificación de que estas entidades accedan directamente al régimen fiscal de la LM se debe, al carácter no lucrativo y al servicio al interés general de la sociedad española⁷.

En un tercer nivel se encuentran los beneficios fiscales regulados en las normas tributarias a los que puede acceder la Iglesia católica que en su mayoría es una reproducción de lo regulado en la LM⁸.

2. Financiación de la iglesia católica

En función de esa relación de cooperación de la Iglesia católica con el Estado en la asunción de funciones benéficas y de culto, el Estado inicialmente, estuvo financiando a esta institución religiosa con cargo a los Presupuestos Generales del Estado mediante asignaciones anuales para que junto con los estipendios que pudiera percibir de personas y entidades privadas consiguiese una financiación que le permitiera cumplir con sus fines eclesiásticos.

5 La Disposición adicional novena de la LM dispone sobre la aplicación del régimen previsto en los artículos 5 a 15 de esta ley ambos inclusive a la Iglesia católica. Desde un punto de vista tributario, la equiparación de la Iglesia católica con el resto de entidades no lucrativas como fundaciones, oenegés, etcétera, lo que le va a permitir con una mayor concreción y transparencia, acceder a los beneficios fiscales regulados en esta norma legal.

6 VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A,(2012) *Ius Canonicum*/vol 52, p.664

7 El Artículo V del AAE dispone que :«Las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo (núcleo básico de la Iglesia católica) 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 concede a las entidades benéficas privadas».

8 En cualquier caso se establece un Protocolo adicional entre el Estado y la Iglesia católica para que en l caso de que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español se incorporen al AAE nuevos beneficios fiscales para la Iglesia católica

Con el AAE se establece en el artículo II.2) que: «*Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello, será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente será la destinada a otra finalidad*».

Del precepto transcrito, la financiación presupuestaria por parte del Estado a la Iglesia católica se establecía de forma coyuntural porque se preveía la sustitución por una financiación a través de los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, siempre que estos, marcasen tal opción⁹. El mismo precepto en su apartado tercero puntualiza que una vez que cambie la financiación de la Iglesia católica a través del IRPF, el Estado iría suprimiendo la financiación presupuestaria.

No obstante, como el objetivo de la Iglesia católica es obtener los recursos financieros necesarios para su autofinanciación, se estudiarían otros sistemas de colaboración económica entre la Iglesia católica y el Estado.

En 1998 fue el primer ejercicio fiscal en la aplicación del nuevo sistema de financiación a través de la asignación tributaria. El porcentaje que los ciudadanos cedieron de la declaración del IRPF fue de poco más del 0.5239 por ciento.

Los ciudadanos podían marcar la casilla correspondiente a la Iglesia católica o a otras entidades dedicadas a fines sociales. Para evitar que la financiación se viera disminuida por la elección de una u otra casilla que en algunos casos no se marcaba una opción o se hacía de forma incorrecta, en el año 2000 se perfiló, la opción de compatibilizar la elección de diferentes casillas. De esta forma, si el contribuyente marca las dos casillas no se reducía la cantidad total destinada a la Iglesia católica ni a las entidades con fines sociales.

Tras un largo proceso negociador, se produce el intercambio de derechos entre la Nunciatura Apostólica y el Ministerio de Asuntos Exteriores de fecha de 22 de diciembre de 2006 y que vierte, en el acuerdo llegado para la reforma del sistema de asignación tributaria y la adaptación del régimen del IVA de la Iglesia católica a los requerimientos de la Comisión Europea.

Ley 42/2006, de 28 de diciembre, *de Presupuestos Generales del Estado para el 2007* incluye en sus disposiciones adicionales el desarrollo del nuevo sistema de financiación para la Iglesia católica. En este sentido, a partir del año 2007 se elevó el coeficiente de asignación tributaria al 0.7 por ciento y la Iglesia renunció al carácter mínimo de pagos a cuenta que venía recibiendo.

⁹ En la declaración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el contribuyente puede marcar la opción de que la financiación vaya dirigida a la Iglesia Católica o a otras entidades benéficas. Esta situación podría minorar la financiación de la Iglesia si la mayoría de los contribuyentes deciden aportar una parte de la autoliquidación del IRPF a otras entidades benéficas.

A partir de ese momento, sólo recibirá para el sostenimiento básico el 0.7 por ciento de la cuota íntegra de los contribuyentes que expresamente manifiesten su voluntad marcando la casilla correspondiente. Asimismo, en dicho coeficiente se incluye la compensación económica prevista por la desaparición de la exención del IVA en la entrega de bienes inmuebles y la adquisición de objetos destinados al culto¹⁰.

Sin embargo, la principal vía de financiación de la Iglesia católica, con aproximadamente el 55 por ciento de los fondos que obtiene, proviene de las aportaciones voluntarias de todas aquellas personas, creyentes o no, que valoran la labor que se lleva a cabo en su mayoría desde las parroquias.

Estos estipendios se deben a la gratitud que muestran los fieles por la función no sólo evangélica que realiza la Iglesia católica sino también por la labor celebrativa, pastoral y evangelizadora que realizan las parroquias en los barrios y pueblos. Además, la Iglesia católica facilita actividades culturales, solidarias y lúdicas y atiende a las personas más vulnerables como son las personas enfermas, los mayores, etcétera. Por otra parte, la Iglesia católica dispone de centros para ayudar a mujeres maltratadas, migrantes desprotegidos, personas con discapacidad y para la promoción de la mujer y los jóvenes.

Respecto a la asignación de cantidades a fines de interés social, de acuerdo con lo establecido en la disposición adicional quincuagésima de la Ley 48/2015, de 29 de octubre, de *Presupuestos Generales del Estado para el año 2016* el Estado destinará a subvencionar actividades de interés social el 0,7 por 100 de la cuota íntegra del IRPF correspondiente a los contribuyentes que manifiesten expresamente su voluntad en tal sentido¹¹.

2.1. Los estipendios

Un instrumento de financiación muy importante para la Iglesia católica viene por la vía de las limosnas o estipendios.

La limosna del estipendio de la misa tiene un carácter religioso ya que se destina a ayudar a la Iglesia en sus necesidades. Por lo tanto, no se puede considerar una paga del valor espiritual de la misa. La actual legislación canónica mantiene su legalidad en el Canon 848 del *Código de Derecho Canónico* y en especial, la de los estipendios de las misas. Por otro lado, es imprescindible que la Iglesia católica pueda disponer de una mínima organización y medios técnicos que le permitan con la debida actualización realizar sus actividades y atender debidamente a quienes reclaman los servicios que ella debe ofrecer con-

10 GIMENENZ BARRIOCANAS, F. (2007) «La financiación de la Iglesia católica en España», *Edice*, pp. 24-25

11 Según el artículo 2 del Real Decreto-ley 7/2013, de 28 de junio, de Medidas Urgentes de Naturaleza Tributaria, Presupuestaria y de Fomento de la Investigación, el desarrollo y la innovación son ejes de las actividades de interés general consideradas de interés social, y como tales, serán tenidos en cuenta en la determinación de las bases reguladoras de las ayudas financiadas con el porcentaje fijado del rendimiento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas a otros fines de interés general considerados de interés social.

forme a su misión. Todo ello implica dedicación, trabajo y tiempo de las personas que deben ser atendidas económicamente por la misma Iglesia. No obstante, el estipendio es una ofrenda (como se apuntó) que no viene predeterminada y no depende de la voluntad de los fieles que asistan a las mismas.

A mayor abundamiento, el Canon 222.1 del Código de Derecho Canónico determina que los fieles tienen el deber de ayudar a la Iglesia católica en sus necesidades, de modo que disponga lo necesario para el culto divino, las obras de apostolado y de caridad y el conveniente sustento de los ministros. Así pues, la Iglesia católica espera la ayuda económica de los fieles que le llega por diversos cauces como colecta del día de la Iglesia Diocesana, legados, limosnas y suscripciones periódicas entre otras¹².

En el supuesto de las misas o celebraciones religiosas por encargo para algún acontecimiento especial (Misas Gregorianas), el sacerdote puede percibir un ingreso adicional, siempre bajo la autorización del obispo. Estas oblaciones no se basan en una relación obligacional entre los feligreses y el sacerdote, pues en todo caso, el donatario de las limosnas es el ente eclesiástico¹³.

Estos pequeños estipendios son calificados jurídicamente como donaciones de tipo modal; pues llevan aparejada una carga o finalidad por parte del donatario. Esta transmisión lucrativa *inter vivos* realizada al sacerdote pero que revierte en la Iglesia no impone una obligación civil que pueda ser objeto de reclamación jurídica, tan sólo, comporta una obligación formal¹⁴.

12 HIERREZUELO CONDE, G.(1999) Financiación de la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas. Tesis Doctoral. Málaga, p. 240

13 NAVARRO GARMENDIA, JA. (2018) «Análisis de la tributación de los estipendios en la Iglesia Católica» *Crónica Tributaria*, p. 194

14 A título ilustrativo, de cara al donante y con el propósito de financiar a las entidades sin ánimo de lucro que prestan servicios sociales a iniciativa privada, la LM regula una serie de beneficios fiscales para las donaciones a entidades acogidas a esta norma legal (entre las que se encuentra la Iglesia católica) que son reproducidas en el IRPF, en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta de los no Residentes.

En el IRPF, el artículo 19 LM dispone que «*Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, según el artículo 18 de esta ley. Los primeros 150 euros se aplica un 80 % el resto de deducción se aplica el 35 %. Si en los dos periodos impositivos anteriores se hubieran realizado donativos con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada una de ellos, al del ejercicio anterior, el tanto por ciento de deducción en favor de una misma entidad que excede de 150 euros, será del 40 %*».

En el Impuesto sobre Sociedades, las donaciones realizadas por las entidades mercantiles a la Iglesia católica no son gastos fiscalmente deducibles a tenor del artículo 15 de esta norma legal. Esta transmisión lucrativa *inter-vivos* a la Iglesia supone que la entidad donante al realizar la autoliquidación de este impuesto tiene que practicar un ajuste extracontable positivo en la cuenta de pérdidas y ganancias por el importe de la cantidad donada a la Iglesia católica.

Sin embargo, este ajuste está más que compensado, a tenor de la LM ya que las sociedades mercantiles que donen a la Iglesia dinero o bienes y derechos tienen una deducción en la cuota tributaria del

3. Imposición local

3.1. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

Este impuesto está regulado en los artículos 100 a 103 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo (TRLHL).

Este tributo pertenece a la imposición local y es potestativo en cuanto a su exigencia por el ente municipal.

El hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es la realización, dentro del término municipal, cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no la misma.

El artículo 100.2 del TRLHL dispone que: *«Está exenta del pago del impuesto la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, que estando sujeta al impuesto, vaya a ser directamente destinado a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por organismos autónomos, tanto si se trata de obras de inversión nueva como de conservación».*

A tenor de las exenciones reguladas en el TRLHL, no se establece la exención de este impuesto para las construcciones, obras e instalaciones que realice la Iglesia católica en sus bienes inmuebles. Quizás puede ser debido a que el AAE es anterior a la aprobación de la ya derogada la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales y, por ese motivo, no está recogida esta exención en el TRLHL.

Por este motivo la Subdirección General de Tributos Locales en la resolución de 19 de junio de 2000 pone de manifiesto que en el AAE no hay un precepto específico que declare expresamente la exención de la Iglesia Católica en el ICIO por lo que no hay una razón para conceder el beneficio fiscal a las construcciones o instalaciones que promueva la Iglesia católica.

Sin embargo, la exención en el ICIO puede sustanciarse en el artículo IV del AAE, el cual dispone sobre el reconocimiento de la exención total o permanente de los impuestos reales o de productos sobre la renta y el patrimonio a los entes mayores de la Iglesia católica como la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes, las

Impuesto sobre Sociedades. En concreto, el artículo 20 LM dispone que los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades tienen derecho a aplicar una deducción del 35 % de la base de la deducción determinada conforme al artículo 18 de esta norma legal. Por otra parte, las cantidades correspondientes al período impositivo no deducidas podrán aplicarse en las liquidaciones de los períodos impositivos que concluyan en los 10 años inmediatos y sucesivos. Además, se incrementa la deducción, si en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del período impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de deducción en favor de la misma entidad será del 40 %.

Congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada y sus provincias y casas. El hecho de no ser aplicable este beneficio de carácter general a los acuerdos suscritos con las confesiones minoritarias puede generar confusión desde el principio constitucional de la igualdad religiosa y que, en tal caso, podría trascender al principio de igualdad tributaria al necesitar las demás entidades de un Acuerdo similar al de la Iglesia católica para que, en su caso, acceder a la exención del ICIO.

Han sido los Tribunales los que han intentado dar luz en la aplicación de la exención del ICIO a la Iglesia católica en base al Protocolo Adicional del AAE en el que se reconoce la vía del mutuo entendimiento para la resolución de aquellas dificultades que pudieran surgir al precisar el alcance de las exenciones y demás beneficios fiscales en él contemplados¹⁵.

Los pronunciamientos de los Tribunales Superiores de Justicia gravitaban hacia la exención de la Iglesia católica argumentando la naturaleza real de este impuesto local y, por lo tanto, justificando el beneficio fiscal por su conexión con el apartado IV del AAE¹⁶.

El Alto Tribunal en la Sentencia de 19 de marzo de 2001(Fj 8) declara la exención de la Iglesia católica en el ICIO entendiendo que esta figura impositiva tiene una naturaleza mixta pues inicialmente grava la obtención de renta por el sujeto para después convertirse en patrimonio.

Esta doble naturaleza tributaria del ICIO no impide que se considere a este tributo con naturaleza real. A mayor abundamiento, el impuesto recae sobre bienes patrimoniales con independencia de las personas a las que tales objetos afecten.

No obstante, la idea de asimilar la naturaleza del gravamen del ICIO con elementos patrimoniales puede transgredir la prohibición de la analogía en el Derecho tributario¹⁷. En este sentido, se puede considerar que se está extendiendo más allá de sus términos estrictos el beneficio de la exención fiscal concedida a la Iglesia católica¹⁸.

Para dirimir las distintas interpretaciones jurídicas que se suscitaron en relación a la exención o no de la Iglesia católica en el ICIO, esta y el Estado crearon una comisión mixta para determinar un criterio unificado sobre la exención del ICIO en las construcciones que podría ejecutar la Iglesia católica para sus fines religiosos y sociales. Como consecuencia de los acuerdos que se toma-

15 CAÑAMARES ARRIBAS S (2012-2013) «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, vol XXX, p.302

16 Vid. STSJ de Valencia de 14 de mayo de 1996 (FJ: 2); STSJ de Castilla-la Mancha de 6 de noviembre de 1999 (FJ: 3) y la STSJ, de 30 de abril de 2001 (FJ: 2)

17 El artículo 14 LGT dispone 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».

18 En el ámbito local el artículo 9 dispone que: «No podrá 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». A pesar de la prohibición contenida en el precepto aludido, la STSJ de Valencia de 31 de marzo de 2000 declaró la exención del ICIO a la Iglesia adventista del séptimo Día en relación con un lugar de culto.

ron en el seno de esta comisión se aprobó la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 que de forma indirecta declaraba la exención del ICIO para la Iglesia católica al declarar la naturaleza real de este impuesto.

Sin embargo, quedaba por dilucidar acerca de la exención del ICIO en aquellos inmuebles en los que la Iglesia católica obtiene rendimientos como consecuencia del ejercicio de explotaciones económicas, los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, las ganancias de capital e igualmente, los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

En este asunto, la Sentencia del Tribunal de Justicia de Madrid de 3 de marzo de 2003, clarifica esta cuestión al declarar que no era de aplicación la exención sobre una obra en un establecimiento sanitario del que era titular una Orden religiosa, ya que en él, se desarrollaba una actividad económica. Del pronunciamiento judicial se deduce que la exención del ICIO dependerá del uso mercantil o no que se dé, al inmueble construido.

Posteriormente, la Orden Ministerial de 15 de octubre de 2009 conexas el ICIO con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para justificar la exención de aquel, de forma que las construcciones u obras en los inmuebles de la Iglesia católica estarán exentas del ICIO si estos inmuebles están exentos previamente en el Impuesto local sobre Bienes Inmuebles (IBI) que tiene una naturaleza real. En sentido contrario, se llegaría a conclusiones ilógicas como v.gr., un inmueble propiedad de la Iglesia católica no estaría exento en el IBI porque se lleven a cabo en él, actividades económicas y, sin embargo, las obras o instalaciones que desarrollasen en dichos inmuebles estuvieran exentas en el ICIO.

Sin embargo, la SAN de 9 de diciembre de 2013 declara ilegal la Orden EHA/2814/2009 porque incorpora un criterio *ex-novo* para declarar la exención del ICIO.

A tenor de los continuos cambios de interpretación jurídica sobre la exención del ICIO se hacía necesario aplicar el artículo VI del AAE el cual dispone que: *«La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo a la resolución de los conflictos que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que la informan»*.

No obstante no se han producido hasta la fecha acercamientos institucionales entre ambas entidades, por lo tanto, de nuevo la Orden de 5 de junio de 2001 retoma la importancia que tuvo en considerar la exención del ICIO cuando la Iglesia católica realizase una construcción u obra destinada al culto.

Prueba de esta manifestación, la Resolución de la DGT 19 de diciembre de 2018 (V3225/2018) aclara con su contenido cuándo es susceptible de aplicar la exención tributaria. El Centro directivo explica la aplicación de la exención del ICIO a través de las actividades docentes de un colegio con financiación pública. En este sentido, cuando el centro educativo ofrece enseñanza concertada y enseñanza privada, la exención en el ICIO debe aplicarse en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada.

La exención parcial en el ICIO de acuerdo con el fallo del TJUE de 27 de junio de 2017 asunto n.º C-74/16 se estima necesario la llevanza de contabilidad separada para cada uno de los tipos de actividades. Por otro lado, la resolución señalada de la DGT entiende que los dos criterios propuestos, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado parecen razonables.

Las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a una finalidad estrictamente religiosa respecto de las que alguna de las entidades de la Iglesia católica tenga la condición de contribuyente del ICIO, están exentas de este impuesto dado que el destino del inmueble a una finalidad estrictamente religiosa no tiene la consideración de actividad económica, ya que no se trata de una actividad consistente en ofrecer bienes o servicios en un mercado determinado. Igualmente están exentas las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen exclusivamente a la enseñanza incluida en el régimen de concierto educativo dado que el destino del inmueble a la enseñanza en régimen de concierto educativo no tiene la consideración de actividad económica. Dicha exención también se extiende a los inmuebles destinados a actividades complementarias de la enseñanza concertada, como pueden ser las actividades extraescolares, el transporte de alumnos o la restauración.

Por el contrario, de acuerdo con el fallo del TJUE de 27 de junio de 2017 asunto n.º C-74/16 (NFJ066908), la exención en el ICIO no resulta de aplicación para las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles que se destinen a la enseñanza privada, es decir, la enseñanza financiada esencialmente con fondos privados, ya que dicha actividad sí constituye una actividad económica, en el sentido de que el objetivo perseguido por el centro de enseñanza privada consiste en ofrecer un servicio a cambio de una remuneración.

En el caso de que un mismo centro educativo ofrezca enseñanza acogida al régimen de concierto educativo y enseñanza privada como se ha expuesto *supra*, la exención se aplicará parcialmente en la proporción que corresponda a la enseñanza concertada, dado que se considera que dicho centro ejerce, al mismo tiempo, diversas actividades, no económicas y económicas, respectivamente. Con independencia de que la normativa contable o la del Impuesto sobre Sociedades establezca o no la obligación de llevar una contabilidad separada para las actividades de enseñanza concertada y de enseñanza no concertada, hay que tener en cuenta que dicho requisito es exigido por la sentencia del TJUE (anteriormente mencionada) con el fin de evitar el riesgo de subvención «cruzada» de las actividades que tienen la consideración de económicas.

El criterio más idóneo para determinar respecto a las construcciones, instalaciones u obras realizadas en inmuebles destinados a un uso mixto (actividad económica y no económica) qué porcentaje de la cuota del ICIO quedaría o no amparado por la exención sería una cuestión de prueba. Los dos criterios propuestos, uno basado en el número de unidades escolares y el otro basado en el número de metros cuadrados de espacio utilizado parecen razonables, sin que proceda pronunciarse *a priori* y de forma general para todos los casos sobre la prevalencia de uno sobre otro, o la posibilidad de utilizar algún otro criterio

razonable de reparto. La valoración de la prueba en cada caso concreto corresponde a los órganos administrativos encargados de la gestión del impuesto y, posteriormente, a los órganos administrativos o judiciales competentes para la revisión en vía administrativa o judicial, respectivamente.

Se ha de destacar que la configuración del devengo del ICIO en el artículo 102.4 de la LRHL ha generado numerosos problemas a la hora de determinar el momento en el que se inicia el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración municipal a liquidar la deuda tributaria, circunstancia que ha determinado que el Tribunal Supremo en la Sentencia de 14 de septiembre de 2005 haya modificado en la práctica la configuración legal del devengo del ICIO, situando este, en el momento de terminación de las obras.

1.a. Ayuda de Estado en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras

El beneficio fiscal al que puede optar la Iglesia católica en relación al ICIO es cuestionado por la Unión Europea (UE) considerando que el Estado español podría incurrir en una Ayuda de Estado.

El propio artículo 107.1 del Tratado de Funcionamiento de la UE considera incompatible con el mercado interior las ayudas financiadas con fondos públicos que puedan afectar a los intercambios comerciales entre Estados miembros que falseen o amenacen con falsear la competencia y las que favorezcan a determinadas empresas o productores¹⁹.

La Comisión a una cuestión planteada por eurodiputados (E- 2578/ 06ES) el 12 de junio de 2016 respondió que cuando la Iglesia católica realiza actividades ajenas al culto y de carácter lucrativo propio de una entidad mercantil y se le otorgan beneficios fiscales, entran en competencias con otras entidades públicas o privadas. Además, se daba el agravante que la concesión de este beneficio fiscal (ICIO) no fue comunicado a la Comisión Europea conforme al artículo 108.2 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Esta situación en la que se concedía la exención del ICIO, provocó un trato discriminatorio positivo hacia la Iglesia católica respecto a otras empresas españolas o comunitarias por el mismo hecho regulado en el ICIO. Estas no podían acogerse a las exenciones tributarias, incluidos los entes menores de la Iglesia católica y a las confesiones religiosas no católicas²⁰.

Sin embargo, la cuestión no se planteó de forma pacífica sino que surgieron conclusiones contradictorias entre las resoluciones de la Comisión Europea y los pronunciamientos judiciales internos que iban concediendo la exención del ICIO aun cuando la obra se realizase en inmuebles que estuvieran dirigidos a fines mercantiles y no estrictamente al culto.

19 Normalmente las Ayudas de Estado se instrumentan a través de subvenciones, bonificaciones fiscales y préstamos blandos

20 CEBRIA GARCÍA, M (2007) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas en el ICIO "Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural"» Coordinado por CEBRIÁ GARCÍA, MD y ALVAREZ ARROYO, F, p. 302

La STS de 3 de octubre de 2003 puntualiza que el ICIO no se ve afectado por el segundo párrafo de la letra b del apartado 1, del artículo IV del AAE; es decir, que aun cuando la obra se llevase a cabo en un inmueble dedicado al desarrollo de una actividad económica, estaría exenta del ICIO.

En mi opinión, existe una confusión en la naturaleza jurídica del ICIO y el propio desarrollo de una actividad económica asociada a esa construcción, obra o instalación. Sin embargo, el Estado español se centra a través de los operadores jurídicos en que la naturaleza tributaria del ICIO, aludiendo a que el hecho imponible no está referido a la obtención de una renta mercantil sino que es un impuesto de naturaleza indirecta de carácter patrimonial, lo que justificaría la exención de cualquier acto sujeto al ICIO.

Con el propósito de aportar claridad al asunto de las posibles Ayudas de Estado a la Iglesia de cara la Comisión Europea, se sucedieron una serie de consultas a este órgano colegiado para conocer su interpretación acerca de la exención que se le otorgaba a la Iglesia católica en relación al ICIO²¹.

La Comisión al final informó que las autoridades españolas iban a modificar la Orden Ministerial de 5 de junio de 2001 para eliminar cualquier vestigio de incompatibilidad entre la exención del ICIO y las Ayudas de Estado que pudieran surgir.

Ante esta situación de inseguridad jurídica en torno a la aplicación a la Iglesia católica del beneficio fiscal del ICIO se aprobó la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre, en la que se señala que para que la Iglesia católica pueda aplicar la exención en el ICIO el inmueble donde se va a realizar la construcción u obra debe estar exento del IBI conforme al artículo IV.A del AAE.

Posteriormente la SAN de 9 de diciembre de 2013 anuló la Orden EHA/2814/2009 al considerarla contraria al artículo IV, I. B) y VI del AAE.

El *leitmotiv* de esta sentencia, anulando la Orden EHA/2814/2009 se centra en que esta Orden introduce una innovación real respecto a la de 2001 en la cual la exención del ICIO la hace depender de otra figura impositiva, en este supuesto del IBI. Además, como se ha mencionado se vulneró el mecanismo de resolución de controversias entre el Estado y la Iglesia católica.

En la actualidad, con la LM (de aplicación directa a la Iglesia católica) la exención del ICIO se proyecta sobre aquellos inmuebles que sean titulares las entidades del artículo IV AAE, en tanto no estén afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades ya que sólo a aquellas alcanza la exención en el IBI.

21 E- 0829/07 y E- 0774/08. Hay que considerar que aunque se realice una actividad económica y esta sea beneficiada fiscalmente, para que exista ayuda estatal debe superar el concepto de ayuda mínimis que se produce cuando la ayuda económica no supera los 200.000 euros en tres años. Como alude CUBILES SANCHEZ-POBRE, P. (2020) «Las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO». *Tributos Locales*, p.40

3.2. Impuesto sobre Bienes Inmuebles

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) se regula en los artículos 60 a 77 TRLRHL aprobado por Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo.

Este impuesto local de carácter obligatorio en su establecimiento por los entes municipales grava fundamentalmente los inmuebles urbanos y rústicos de las personas físicas o jurídicas tanto a título de propietario como usufructuario.

Respecto a la Iglesia católica, y en relación con el IBI, se reconoce en la letra c) del apartado 1 del artículo 62 la exención de los siguientes inmuebles: Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el AAE y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución Española.

Por otra parte, el AAE establece una serie de exenciones para los inmuebles a tenor de su artículo IV que incluye a la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas. Entre las exenciones están:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de 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, 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.

Respecto a 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.

Por tanto, en el AAE, dentro de las Entidades que integran la Iglesia católica, hay que distinguir entre:

– Entidades religiosas del Artículo IV, cuyo régimen fiscal es especial y específico para las siguientes entidades:

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas y las asociaciones o entidades religiosas del Artículo V (asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV del Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social), cuyo régimen fiscal es el previsto en el ordenamiento jurídico-tributario del Estado español para las entidades sin fines de lucro y, en todo caso, el que se conceda a las entidades benéficas privadas.

Por su parte, la actual LM establece explícitamente, en su artículo 15.1, que: «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». Además, están exentos los inmuebles, afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7.º de la misma LM²².

El artículo 6.º de la LM regula las rentas obtenidas por las entidades sin fines lucrativos que están exentas del Impuesto sobre Sociedades, entre las que se encuentran las procedentes del patrimonio mobiliario o inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

La aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulada en el artículo 15.1 de la LM sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades 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. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la LM, se encuentra arrendado a un tercero (o bien se ceda onerosamente un derecho real de usufructo), esto no obsta, para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la LM, con independencia de la actividad que realice el arrendatario²³.

Por consiguiente, los inmuebles afectos a actividades realizadas por la entidad consultante que se consideren exentas del Impuesto sobre Sociedades, bien

22 En 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, hay que tener en cuenta que el apartado 3.º del artículo 3.º de la LM establece a efectos de esta ley, el arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad sin fines lucrativos no constituye una explotación económica.

23 La STS 10 de diciembre de 2015 sólo considera la no exención del IBI cuando es la institución religiosa la que realiza una actividad económica en sus bienes inmobiliarios pero no cuando esté arrendado y sea el arrendador el que desarrolle la actividad económica.

por generar rentas exentas del artículo 6.º de la LM (entre las que se encuentra el arrendamiento) o por considerarse explotaciones económicas exentas en el artículo 7.º del mismo texto legal, estarán a su vez exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles²⁴. No obstante, aquellas actividades de arrendamiento de viviendas en las que se presten algunos servicios complementarios propios de la actividad hotelera, no estarían exentas del Impuesto sobre Sociedades, por lo que el inmueble de la entidad estaría gravado por el IBI²⁵.

Hay que apuntar que en el precepto reseñado, la LM declara exentas las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario siempre que la facturación de esta actividad en el conjunto no exceda del 20 % del total. Asimismo, también están exentas las explotaciones de escasa relevancia que son aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20.000 euros.

Por tanto, al amparo de este artículo, las entidades no lucrativas y también la Iglesia están exentas de pago de IBI de aquellos bienes donde se realizan las actividades enunciadas anteriormente. Sin embargo, siguen sin estar exentos del IBI aquellos bienes inmuebles en los que se realiza una explotación económica que no goce de la exención tributaria, es decir, que no figura en la lista anteriormente mencionada²⁶.

Se plantea la cuestión si se aplica la exención en el IBI si en parte de la superficie del inmueble de la entidad religiosa se ejerce una actividad económica²⁷.

Sin embargo, la DGT V 0692-08, de 7 de abril establece que «Es necesario que todas y cada una de las actividades realizadas por el sujeto pasivo en el inmueble estén exentas del Impuesto sobre Sociedades. Si una de ellas no está exenta de este impuesto y aunque sólo se ejerza en una parte del inmueble, no se podrá aplicar la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, quedando sujetos y no exento la totalidad del inmueble, sin que sea posible prorratear la cuota del Impuesto en función de la superficie».

Por eso, afirmar que la Iglesia está exenta del IBI es falso y confuso; primero, porque tiene el mismo régimen que cualquier fundación y segundo porque sí tributa en el IBI por los bienes que no están amparados por la ley de mecenazgo (parkings, explotaciones agrarias, repostería, restauración, etc.).

24 La exención del IBI a las entidades del artículo IV de AAE 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, en aplicación de lo dispuesto en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento aprobado por el Real Decreto 1270/2003.

25 MARTÍN DÉGANO, I.,(2012) «La Iglesia católica y el IBI» *Tributos Locales*, p. 22 y ss

26 MARTÍN DÉGANO, I.,(2012) «La Iglesia católica y el IBI» op cit, p. 22 y ss

27 En opinión de CUBILES SÁNCHEZ-POBRE, P. (2020) «las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO» op.cit, p.46, la Ley no especifica nada al respecto. Entendemos que lo más respetuoso con el espíritu de la Ley sería aplicar la exención a la parte del inmueble que proporcionalmente no esté afecto a la explotación económica no exenta».

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

El artículo 104 del TRLHL dispone que: «*El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos Urbanos es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenta 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*».

En el aspecto subjetivo, el sujeto pasivo a título de contribuyente es el transmitente de la propiedad urbana o derecho real de goce o disfrute sobre esta, siempre que la operación sea onerosa. En el supuesto de que la transmisión sea lucrativa como puede ser una donación o sucesión hereditaria, el contribuyente es el donatario o el causahabiente y legatario.

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU) regula un supuesto de no sujeción: la transmisión de terrenos de naturaleza rústica. En el mismo sentido, están no sujetas al IIVTNU las aportaciones de bienes y derechos realizadas por los cónyuges a la sociedad conyugal y las adjudicaciones que a su favor y en pago de ellas se verifiquen y transmisiones que se hagan a los cónyuges en pago de sus haberes comunes.

El IIVTNU regula algunos supuestos de exención fiscal, en concreto, el artículo 105.2.a TRLHL establece la exención de este impuesto a las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéficas-docentes. Por otra parte, el artículo 15.3 LM establece la exención del IIVTNU a los incrementos del valor del terreno de naturaleza urbana que correspondan a obligaciones legales contraídas por una entidad sin fines lucrativos. En ambos supuestos, la Iglesia católica cumpliría con los requisitos que se han expuesto *supra*. El primer párrafo del precepto señalado, hace alusión a cuando la entidad benéfica asume la condición de adquirente en una transmisión lucrativa como puede ser una donación o le haya correspondido un legado.

Si la entidad donataria u objeto de un legado por herencia, es una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del AAE y cumpla los requisitos exigidos por la LM le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU.

Este beneficio fiscal es diferente cuando sea la Entidad sin ánimo de lucro la que transmite de forma onerosa terrenos o constituyan derechos reales limitativos de dominio de goce y disfrute como pueden ser, el usufructo temporal o vitalicio. En estos supuestos, la Iglesia católica puede optar a la exención en el IIVTNU pero siempre que el inmueble esté exento en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este segundo supuesto es más exigente pues pretende que no se aplique la exención si en el inmueble que se transmite se ha desarrollado una actividad económica.

Este régimen, previsto en la LM, será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V de AAE, así como a las

entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la 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*; en el apartado 5 del artículo 11 de la 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*, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, *por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comunidad Islámica de España*, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por la LM a las entidades sin fines de lucro para la aplicación de dicho régimen.

Las entidades de la Iglesia católica contempladas en los artículos IV y V del AAE y las existentes en los acuerdos de cooperación del Estado español con otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en el artículo 16 a 25 de la mencionada norma legal.

Por tanto, siempre que la entidad donataria sea una asociación o entidad religiosa de las comprendidas en el artículo V del AAE, cumpla los requisitos exigidos por la LM a las entidades sin fines de lucrativos para la aplicación del régimen fiscal regulado en la misma y opte por el mismo, le resultará de aplicación la exención en el IIVTNU regulada en el artículo 15.3 de la LM, condicionada a que la entidad presente la comunicación a que se refiere el apartado 4 del mismo artículo 15.

El beneficio fiscal estudiado se extiende a Fundaciones religiosas, tanto de la Iglesia católica como de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades con las que se hayan suscritos acuerdos de Cooperación con el Estado o bien que se puedan acoger a la LM²⁸.

Como colofón a este apartado, la Iglesia católica también podría considerar que en la transmisión del bien de naturaleza urbana no ha generado una plusvalía real.

A este respecto hay que traer a colación la STC 59/2017 de 11 de mayo de 2017, que declara la inconstitucionalidad y nulidad de algunos artículos de esta figura tributaria por someter a tributación situaciones de inexistencia de incrementos de valor en los terrenos urbanos transmitidos. En caso contrario, se estaría vulnerando el principio constitucional de capacidad económica (artículo 31 de la Constitución Española) ya que la tributación no se vincula al incremento real del

28 *Vid.* elconsultorlaley.es (consultado el 9 de mayo de 2021). La STS de 16 de junio de 2000 (EC 3987/2000) señaló que la exención del IIVTNU sólo es posible cuando se acredite por la entidad religiosa que el bien transmitido se halle afecto a actividades o finalidades religiosas; entre ellas, la del culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéficos-docentes, médicas y hospitalarias.

valor del bien sino a la mera titularidad del terreno durante un período de tiempo²⁹.

Por otra parte la STC 182/2021, de 26 de octubre declara inconstitucional y nulo el método (objetivo) que se utiliza para calcular la base imponible del IIVTNU³⁰. Actualmente el Real Decreto-ley 26/2021, de 8 de noviembre (convallado por el Congreso de los Diputados) mantiene el gravamen del IIVTNU regulándose un doble método para el cálculo de la plusvalía municipal de tal forma que cuando se obtenga una pérdida real no se tribute por este impuesto.

Esta posibilidad de aplicación general, está indicada para aquellas confesiones religiosas que no han suscrito un acuerdo económico con el Estado y no puedan acogerse a la LM.

3.4. Impuesto sobre Actividades Económicas

El Impuesto sobre Actividades Económicas es un impuesto local de carácter obligatorio en cuanto a su exigencia por el ente local y su hecho imponible está constituido por el mero hecho de ejercer en territorio español una actividad económica: empresarial, profesional o artística. Sin embargo, existe una exención general para las entidades jurídicas, las sociedades civiles y las entidades sin personalidad jurídicas que tengan una cifra de negocio inferior a 1000.000 de euros.

Sin embargo, el artículo 15 de la Ley de Mecenazgo dispone que: «Las entidades sin fines lucrativos están exentas del IAE por las explotaciones referidas a actividades no lucrativas³¹».

El artículo 9 RD 338/1990, de 9 de marzo por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de Identificación fiscal, en su apartado 3 dispone que: «*Las entidades eclesíastica que tengan personalidad jurídica propia tendrán su NIF, aunque como sujeto pasivo a efectos del Impuesto sobre Sociedades lo sean a nivel de diócesis o provincia religiosa*». Para el cálculo del importe neto de la cifra de negocios a los efectos de la aplicación de la exención del IAE se tendrá que consolidar los importes netos de la cifra de negocios del conjunto de las distintas casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden, conragación o sustituto religioso para determinar si la suma total de los ingresos superan la cifra del 1000.000 de euros.

29 HERNÁNDEZ GUIJARRO, F y GOMAR GINER, V (2021), «La catarsis del Impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes». *Crónica Tributaria*, n.º 178, p. 66, aluden a que el problema de constitucionalidad del IIVTNU se debe a que el impuesto contiene una ficción en la cuantificación de la base imponible por lo que siempre se produce un incremento patrimonial.

30 Esta Sentencia afecta a todas las operaciones de compraventa firmada a partir del pronunciamiento judicial y a los recursos sobre el pago de este impuesto que están pendiente de resolución

31 La resolución de la DGT de 2 de abril de 2007 (V0667/2007) sobre tres actividades que realiza una confesión religiosa; dos de ellas exentas porque coinciden con las actividades no lucrativas (artículo 7 LM) y otra no exenta. Respecto a esta tercera actividad a la que la entidad religiosa no puede acogerse a la exención habrá que atender al artículo 82.1.c del TRLRHL para determinar el importe neto de la cifra de negocios.

Esta cifra se atenderá en la cifra de negocios del penúltimo año que en el supuesto de entidades que formen un grupo mercantil, la cifra de negocios se referirá al conjunto de entidades que integren el grupo mercantil.

El artículo 9 RD 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y forma de utilización del Número de Identificación Fiscal en su apartado tercero dispone que: *«Las entidades eclesíásticas que tengan personalidad jurídica propia, tendrán su NIF, aunque estén integradas a efectos del Impuesto sobre Sociedades, en un sujeto pasivo a nivel de diócesis o provincia religiosa»*.

Esto supone que para el cálculo del importe neto de la cifra de negocio a los efectos de la aplicación de la exención del IAE se tendrá que sumar los importes netos de la cifra neta de negocios del conjunto de las distintas casas provinciales o locales pertenecientes a la misma Orden, Congregación o Sustituto religioso para determinar si esta suma es inferior o no a la cifra de 1000.000 euros.

Es importante considerar las subvenciones que puede obtener la entidad religiosa a efectos de integrarse en la cifra de negocios. En este sentido, si la subvención percibida es de explotación y no vinculada al precio no forma parte de la cifra de negocios. En el caso de que la subvención esté vinculada al precio de los productos, entonces si formaría parte de la cifra de negocios.

Si la subvención es de capital y, por lo tanto, vinculada a la adquisición de un elemento de inversión, la imputación a resultado extraordinario se hará proporcionalmente conforme se amortice el elemento patrimonial. Al ser el ingreso imputable a la subvención de carácter extraordinario no formaría parte de la cifra de negocios.

3.5. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (IVTM) a tenor del artículo 92 del TRLHL es un impuesto de naturaleza real que grava la titularidad de los vehículos aptos para circular por vías públicas, cualesquiera, que sea la clase o categoría.

Al ser un impuesto de carácter real se puede plantear la aplicación de la exención del artículo IV. B del AAE que dispone sobre la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto. Sin embargo, aunque esta posibilidad tiene un fundamento jurídico aceptable, hay que considerar el derecho transitorio del antiguo impuesto de circulación regulado por el RD-Ley 781/1986, de 18 de abril, el cual declaraba la exención subjetiva de la Iglesia católica en este gravamen.

La cuestión a plantear es si esta norma de exención goza de ultraactividad o, por el contrario, con la derogación por el TRLHL, esta desaparece con la norma que lo regulaba.

La respuesta puede estar en lo dispuesto en la Disposición transitoria quinta del TRLHL donde se hace referencia al mantenimiento de las exenciones fisca-

les del anterior impuesto de circulación hasta la fecha de extinción o, en su caso, hasta el 31 de diciembre de 1992³².

En mi opinión, el beneficio fiscal debía mantenerse hasta dar de baja al vehículo pero con un período máximo de hasta el 31 de diciembre de 1992.

No obstante, cabe la interpretación de que al ser un impuesto de carácter real como se ha expuesto, tendría cabida la exención fiscal a tenor del artículo IV. B del AAE.

La STSJ de Madrid de 13 de julio de 1998 vincula la exención del impuesto con lo establecido en el artículo IV del AAE y no en la normativa de las Haciendas Locales en virtud de la jerarquía normativa, al tener el AAE rango jurídico de Tratado Internacional frente a la ley ordinaria del TRLHL.

Al igual que sucede con el ICIO las confesiones religiosas minoritarias no tendrían derecho a la exención en el IVTM porque sus acuerdos no ofrecen una base jurídica para su aplicación.

4. Imposición indirecta

4.1. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados regulado en el Real Decreto legislativo 1/1993 de 24 de septiembre, es un tributo de titularidad estatal que está cedido a las Comunidades Autónomas (CCAA). En este impuesto las CCAA tienen cedidas competencias tributarias en materia de gestión, recaudación, inspección, potestad sancionadora y la revisión del recurso de reposición.

Este impuesto se divide en tres gravámenes fundamentalmente:

a) Transmisiones patrimoniales onerosas:

A tenor del artículo 7 Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (TRITPAJD) están gravadas las transmisiones patrimoniales onerosas por actos *inter-vivos* de toda clase de bienes y derechos que integren el patrimonio de las personas físicas o jurídicas. Asimismo, también están sujeto a gravamen, la constitución de derechos reales, préstamos, fianzas, arrendamientos, pensiones y concesiones administrativas salvo cuando estas últimas tengan por objeto la cesión del derecho a utilizar infraestructuras ferroviarias o inmuebles e instalaciones en puertos y aeropuertos.

32 CAÑAMARES ARRIBAS, S (2012-2013). Anuario de la Facultad de Derecho; Vol XXX, pp. 306-307

El concepto de onerosidad del impuesto significa que la contraprestación debe hacerse de forma monetaria o en especie como en el caso de las adjudicaciones de bienes en pago de deudas.

Entrando en el estudio sobre la exención tributaria de las operaciones gravadas por transmisiones patrimoniales onerosas, hay que señalar que el IV, C) AAE establece en relación con la Iglesia católica la exención del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones y el ITPAJD en la modalidad de transmisión onerosa siempre que los bienes y derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

De la redacción del precepto se interpreta que las adquisiciones de bienes y derechos que realicen el hecho imponible del ITPAJD y se destinen a la actividad benéfica propia de la Iglesia católica están exentas de este impuesto en la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. *A sensu contrario*, las adquisiciones que tengan por objeto una actividad empresarial, sí están gravadas por este gravamen.

Posteriormente, la disposición adicional tercera de la LM modifica la letra A del artículo 45. I del TRITPAJD añadiendo una exención subjetiva para los tres gravámenes del referido impuesto³³. Al ser de aplicación directa la LM a la Iglesia católica todas las adquisiciones onerosas están exentas en el gravamen de transmisiones onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados del ITPAJD.

Es ilustrativa, la STC del 8 de febrero de 2018 declarando la inconstitucional y nulidad del artículo 4.2 de la Norma Foral de las Juntas Generales de Guipuzcoa 13/2012 de 27 de diciembre, por la que se aprueban determinadas modificaciones tributarias dejando sin contenido el artículo 41.1.A, d de la Norma Foral del ITPAJD, que eliminaba la exención del ITPAJD a todas las confesiones religiosas que adquieran bienes inmuebles destinadas al culto. En este caso, la comunidad musulmana en calidad de recurrente, entendía que la eliminación de la exención atentaba contra el artículo 149.1 y 16 de la Constitución española.

b) Operaciones societarias

El gravamen por operaciones societarias se produce básicamente con el desplazamiento patrimonial puntual hacia la sociedad por parte de los socios o partícipes o de estas bajo determinadas circunstancias a aquellos.

Actualmente la mayoría de estas operaciones están exentas a tenor del artículo 45. I.B 10 y 11 TRITPAJD, excepto las de reducción de capital o disolución de las mismas con devolución de aportaciones que sí están gravadas en sede del socio o partícipe.

33 La inclusión de la Iglesia católica en la LM amplió los beneficios fiscales en las transmisiones patrimoniales, aunque si hay que puntualizar, que el artículo 27 LM regula unos beneficios fiscales para los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. De este modo, si la Iglesia católica actúa acorde a estos tipos de programas a tenor del artículo 27.3, tercero podría optar a una reducción de la cuota por transmisiones patrimoniales onerosas del 95 %. Esta situación no exonera de tributación a las adquisiciones de bienes afectos a una actividad económica.

En el supuesto en que la Iglesia católica fuese accionista o partícipe y percibiese v. gr., en una reducción de capital social la devolución de aportaciones, estaría sometida a tributación, cuya base imponible estaría constituida por el valor real de la aportación sin deducción de deudas y la cuota tributaria se obtendría aplicando el tipo impositivo del 1 por ciento a la base imponible.

No obstante, el artículo 45.I.A, d) TRITPAJD dispone que: «*Está exenta de tributación en las tres modalidades de gravámenes la Iglesia católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español*». Este precepto regula una exención subjetiva e impide tributar a la Iglesia católica por el gravamen de operaciones societarias.

c) Actos jurídicos documentados

Con la entrada en vigor de la Ley 5/2019 de 15 de marzo *reguladora de los créditos inmobiliarios* modificó el TRITPAJD añadiendo la aplicación de la exención a determinados actos que realizan el hecho imponible del gravamen por AJD.

En este sentido, esta exención es subjetiva porque va en relación a un sujeto con personalidad jurídica. Las entidades que quedan exentas del gravamen del AJD notarial son las siguientes:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos dedicados a la beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.
- b) Las entidades sin fines lucrativos acogidas a la Ley del Mecenazgo.
- c) Las cajas de ahorro y las fundaciones bancarias, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.
- d) La Iglesia católica.

Según el criterio general del impuesto, el sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, aquel que debe liquidarlo es la persona o entidad a favor del cual se realiza el acto notarial. En este sentido, el artículo 29 del TRITPAJD dispone que: «*Será sujeto pasivo el adquirente del bien o derecho y, en su defecto, las personas que insten o soliciten los documentos notariales, o aquellos en cuyo interés se expidan*». A tenor del artículo 45 TRITPAJD como se ha expuesto *supra*, la Iglesia católica está exenta de la cuota gradual del AJD notarial³⁴.

En la misma dirección interpretativa la Resolución DGT 28 de enero de 2014 (V0195/2014) establece que: «*Según lo establecido en el artículo 45.I.A. del TRLITPAJD están exentas las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el*

34 El artículo 90 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo del Reglamento el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados establece los requisitos formales para que la entidad religiosa pueda acreditar el derecho a la exención tributaria. El mismo precepto, en lo referente a la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas establece lo siguiente:

«1. Para la acreditación del derecho a la exención de las entidades religiosas, deberá acompañarse a la autoliquidación del impuesto copia del certificado regulado en el apartado 1 de la disposición única

artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, y dicha exención es asimismo aplicable a las entidades religiosas comprendidas en el artículo V del AAE y la Santa Sede».

Sin embargo, con el Real Decreto-ley 17/2018, de 8 de noviembre *por el que se modifica el Texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre* cambia la subjetividad tributaria, cuando se trate de escrituras de préstamos con garantía hipotecaria, de manera, que actualmente se considera sujeto pasivo del AJD notarial al prestamista porque es la persona que se beneficia de la garantía hipotecaria asociada al préstamo hipotecario³⁵.

A mayor abundamiento, cabe señalar que la exención analizada se ha incluido sistemáticamente en el apartado B) del artículo 45.I del TRLITPAJD, que recoge las exenciones objetivas del impuesto. Además, debe tenerse en cuenta las circunstancias en que se incluyó el número 25 transcrito en el artículo 45.I.B) del TRLITPAJD. Dicho precepto fue añadido por el apartado Dos del artículo único del Real Decreto-ley 17/2018, que en su apartado Uno, modificó el artículo 29 del TRLITPAJD a fin de convertir en sujeto pasivo en el otorgamiento de las escrituras públicas de préstamo con garantía hipotecaria, al prestamista, circunstancia que dejaba sin contenido la exención subjetiva de las entidades enumeradas en el apartado A) del artículo 45.I.

Es razonable interpretar que la intención del legislador fue crear una exención objetiva en estas operaciones para que las entidades exentas del apartado A) no se vieran perjudicadas por el cambio de sujeto pasivo. De hecho, en el párrafo primero del epígrafe IV del preámbulo del Real Decreto-ley 17/2018 dispone que *«También se modifica el artículo 45 para que aquellos supuestos en los que el prestatario venga gozando de una exención subjetiva sigan quedando exceptuados de gravamen sin que se vean afectados por la reforma del artículo 29».*

del Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, aprobado por el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, cuando se trate de entidades incluidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, o copia del certificado vigente en el momento de la realización del hecho imponible regulado en el artículo 4 del citado reglamento, cuando se trate de entidades previstas en la disposición adicional octava y en el apartado 2 de la disposición adicional novena de dicha ley.

2. La Administración tributaria competente y las Oficinas Liquidadoras de Distrito Hipotecario podrán, mediante comprobación o inspección, solicitar la documentación que justifique el derecho a la exención.».

Por lo tanto, las entidades religiosas que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley, estarán exentas del Impuesto y a la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la misma.

Las entidades que se acojan a dicha Ley solicitarán el certificado correspondiente en la Agencia Estatal de la Administración Tributaria donde radique el domicilio fiscal de la entidad.

³⁵ No obstante, a tenor de la resolución de la DGT (V3133-19) aclara que las exenciones que se regulan en el artículo 45.I.B apartado 25 del TRITPAJD son exenciones objetivas en la cuota del acto jurídico notarial, puesto que la operación es la concesión del préstamo hipotecario aun cuando las entidades beneficiadas son entidades exentas del artículo 45.I. A.

Por lo tanto, la exención de las escrituras de préstamo con garantía hipotecaria en las que el prestatario sea alguna de las personas o entidades incluidas en la letra A) del artículo 45.I del TRLITPAJD mantiene plenamente su vigencia, con independencia de que ahora el sujeto pasivo sea el prestamista, pues lo que está exenta es la operación en sí.

4.2. Impuesto sobre el Valor Añadido

El Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) es un tributo de creación comunitaria que grava el consumo en el seno de una actividad mercantil.

España aprobó el IVA con la Ley 30/1985, de 2 de agosto, con efectos a partir del 1 de enero de 1986. En realidad, fue una exigencia que impuso la entonces, Comunidad Económico Europea, para la entrada de España en esta entidad supranacional.

Actualmente el IVA está regulado por la Ley 37/1992, de 28 de diciembre (LIVA) y por el RD 1624/1992, de 29 de diciembre³⁶.

Dada la naturaleza indirecta y el carácter objetivo del IVA no contiene en su articulado preceptos que señalen algún beneficio fiscal específico a la Iglesia católica.

Sin embargo, como expresa RUANO ESPINA «el artículo 2.2 de la Ley reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido establece que en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento español»³⁷. En este aspecto, habrá que tener en cuenta lo estipulado en el AAE que como se ha expuesto *supra*, tiene naturaleza de Tratado internacional.

El AAE regula la exención de los impuestos reales o de productos sobre la renta y patrimonio que puedan recaer sobre la Santa Sede, la conferencia episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas, sus provincias y casas.

Por otra parte, se reconoce en el acuerdo citado una exención total en los impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados siempre que los bienes adquiridos se destinen al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

36 A título ilustrativo, el artículo 1 LIVA dispone que: «El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

Las entregas de bienes y servicios efectuadas por empresarios o profesionales

Las adquisiciones intracomunitarias

Las importaciones de bienes».

37 RUANO ESPINO, L (1999) «La aplicación del IVA en las entregas de bienes inmuebles a las entidades eclesíásticas con particular referencias a la rehabilitación de los mismos». Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado, n.º 15, p. 286

El hecho que el AAE fue anterior a la introducción en el sistema fiscal español del IVA, el Estado en vez de negociar con la Iglesia católica los efectos que el IVA podría tener en sus operaciones de adquisición, de forma unilateral aprobó la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, en la que se aclara los supuestos de no sujeción y exención del IVA respecto a las distintas operaciones que realizase la Iglesia católica.

Asimismo, en la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1989 estableció, en su disposición segunda que la exención de artículo IV, c del AAE se entenderá aplicable al IVA cuando se trate de entregas de bienes inmuebles sujetas al mismo en virtud del artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985³⁸.

La cuestión que se planteó es si es inconstitucional la interpretación que da la Orden Ministerial sobre AAE en cuanto a la exención del IVA para la Iglesia católica.

El hecho de que el Ministerio de Economía y Hacienda dictase la Orden Ministerial en uso de las facultades interpretativas y aclaratorias revela una autoría unilateral de la norma que le hace en principio poco compatible con los criterios de interpretación conjunta de un Acuerdo internacional³⁹.

La solución a esta cuestión reside en considerar si la exención del IVA en las operaciones realizadas por la Iglesia católica se encierran en el artículo IV.1.c) del AAE; en cuyo caso sería viable interpretar este beneficio fiscal mediante una Orden Ministerial⁴⁰.

Aunque se ha expuesto cuál fue la regulación en las adquisiciones de bienes a efectos del IVA con especial atención a la adquisición de bienes inmuebles, en mi opinión, y dado que la fiscalidad cambió significativamente para las transmisiones de inmuebles- hay que profundizar en el estudio del concepto de entrega de bienes inmuebles a efectos del IVA. En este sentido, el artículo 8.1 LIVA dispone que: «*Se considerará entrega de bienes, la transmisión del poder de disposición sobre bienes corporales incluso si se efectúa mediante cesión de títulos representativos de dichos bienes*».

En el caso de edificaciones la entrega se perfecciona con la formalización de la transmisión en escritura pública e inscripción en el Registro de la propiedad si se quiere que tenga efectos *erga-omnes*.

38 Para aplicar la exención en la adquisición de bienes inmuebles se requería los siguientes requisitos:

- a) Que los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los institutos de vida consagrada.
- b) Que los bienes se destinen al culto, a la sustentación del clero, al apostolado o al ejercicio de la caridad.

Qué los documentos en que consten dichas operaciones se presenten en la dependencia competente de la Delegación o Administración de Hacienda

39 MARTÍN DÉGANO, J.,(2006), «El IVA y la Iglesia católica ante el Derecho comunitario hacia un sistema de devoluciones», *Quincena Fiscal*, p. 41

40 Así se recoge en el Dictamen del Consejo de Estado sobre el proyecto de Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, remitiéndose al Dictamen de 7 de junio de 1984 referente a la exención del IGTE (Impuesto General del Tráfico de Empresas).

Sin embargo, el concepto de entrega de inmuebles no se agota con el concepto de transmisión de la propiedad sino que también, el concepto aludido engloba la ejecución de obras que tengan por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación, siempre que el empresario que ejecute la obra aporte una parte de los materiales utilizados. En concreto, la norma legal establece que si el coste de los mismos excede del 40 por ciento de la base imponible, constituye una entrega de bienes.

Con independencia de la exención que tuvo la Iglesia católica en la adquisición de los bienes inmuebles, la LIVA regula una exención objetiva que va en función de si es primera transmisión o más. Así, el artículo 20.22 LIVA regula la exención de las segundas o posteriores transmisiones patrimoniales de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación⁴¹. Por lo tanto, cuando la Iglesia católica adquiere una edificación en segunda o ulterior transmisión estará gravada por el gravamen de transmisión onerosa pero exenta de tributación por el artículo 45.I, A TRITPAJD.

No obstante, la Iglesia católica renunció a la exención del IVA en las adquisiciones de bienes inmuebles (lógicamente en primera transmisión) y los relativos a su culto, para tener un tratamiento igualitario con otras entidades sin ánimo de lucro⁴².

En mi opinión, esta renuncia puede estar en conexión con la propia naturaleza jurídica del IVA, al ser este un impuesto con un perfil empresarial.

Esta acción eclesíástica motivó la aprobación de la Orden EHA/3958/2006, del 28 de diciembre. En esta norma se establece que, desde el 1 de enero de 2007 no se aplican los supuestos de exención y no sujeción que tengan por destinatarias la Santa Sede, Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias y demás destinatarios a que se refiere el artículo III del AAE de enero de 1979. Por contrapartida, la Iglesia católica puede tener la condición de sujeto pasivo del IVA (Diócesis Eclesiástica) cuando realice operaciones de transmisión de bienes o prestación de servicios no exentas en el referido impuesto.

En el caso de entregas de bienes inmuebles es difícil imaginar que la operación esté gravada por el IVA pues la Iglesia católica no tiene un fin mercantil sino social, pero en el supuesto de que realizara una promoción urbanística y enajenase algún inmueble (primera transmisión) la operación estaría sujeta y no

41 A efectos del IVA se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce y disfrute o en virtud de contratos de arrendamientos sin opción de compra.

42 La Comisión de la UE en varias ocasiones comunicó a España que los beneficios fiscales del IVA no estaban incluidos en la VI Directiva del Consejo de la UE de 17 de mayo de 1977 de armonización de la legislación de los Estados miembros en materia de impuestos sobre la cifra de negocios.

exenta en el IVA. No obstante, es posible que la Iglesia hubiese obtenido por donación un terreno urbano y posteriormente decidiese enajenarlo, en este caso, sí tiene la obligación de repercutir el IVA al 21 por ciento.

La LIVA en el artículo 84 regula dos supuestos en que se produce la inversión del sujeto pasivo, es decir, el adquirente del inmueble adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA.

El primero supuesto se produce en las entregas de bienes inmuebles que están exentas del IVA por ser segundas o ulterior transmisión y el sujeto transmitente haya renunciado a la exención del IVA.

Para optar a la renuncia de la exención del IVA en la transmisión de edificaciones, a tenor del artículo 20.dos debe cumplirse que las partes contratantes deban ser sujetos pasivos del impuesto y que el adquirente (en nuestro caso, la Diócesis) se le atribuya el derecho a efectuar la deducción total o parcial del impuesto soportado al realizar la adquisición o, cuando no cumpliéndose lo anterior en función de su destino previsible, los bienes y derechos adquiridos vayan a ser utilizados total o parcialmente en la realización de operaciones que originen el derecho a la deducción. Como se ha expuesto *supra*, la Iglesia católica no se mueve por el fin de lucro por lo que con carácter general no será posible la renuncia a la exención del IVA por el transmitente. En caso contrario, supondría que la Diócesis eclesiástica asumiría la condición de sujeto pasivo del IVA mediante la auto-repercusión, para posteriormente considerarlo como IVA soportado deducible.

El segundo supuesto de inversión del sujeto pasivo del IVA se produce cuando se produce cuando se trata de ejecución de obras, con o sin aportación de materiales así como las cesiones de personal para su realización consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor y el contratista que tenga por objeto la urbanización de terrenos o la construcción o rehabilitación de edificaciones. Si una Diócesis encarga la construcción de una parroquia, la empresa constructora no repercutirá el IVA sino que será la Diócesis adquirente de la parroquia quién tendrá que auto-repercutirse el IVA para después deducirlo en el porcentaje que represente las operaciones con derecho a deducción respecto al total de operaciones. Por tanto, el hecho de que la Iglesia pueda repercutir el IVA tiene como contrapartida la opción a deducir total o parcialmente el IVA soportado⁴³.

Como se ha expuesto, la Iglesia católica como entidad jurídica se considera sujeto pasivo del IVA cuando realice operaciones de entregas de bienes o prestaciones de servicios en territorio nacional. En la LIVA hay reguladas ciertas operaciones reguladas en el artículo 20 que se califican como exentas limitadas

43 Tampoco se aplica el procedimiento especial de devolución para resarcir a los empresarios el recargo de equivalencia por las cuotas repercutidas por sus proveedores correspondientes a entregas de objetos de culto ya que a partir de 2007 las entregas están sujetas y no exentas.

y que se identifican con las realizadas por la Iglesia católica en su función de entidad dedicada a la beneficencia⁴⁴.

No obstante, cuando la Iglesia católica realice operaciones con ánimo de lucro como puede ser el arrendamiento de algún inmueble v.gr., un local comercial de su propiedad a efectos del IVA la prestación de servicio estará sujeta y no exenta por lo que tendrá que repercutir el IVA.

En este último supuesto, la Resolución de la DGT 29 de diciembre de 2020 (V3681/2020) se pronuncia en el caso de una Diócesis que encarga la construcción de una parroquia, en la cual, en la planta del sótano construye nichos, osarios y columbarios que después cede mediante arrendamiento durante un tiempo determinado. Para el Centro directivo se da uno de los supuestos del hecho imponible del IVA cual es, la explotación de un bien corporal con la intención de tener unos ingresos continuados en el tiempo por lo que se devengará el IVA en estas operaciones.

Otra cuestión que ha planteado dudas en cuanto a su tributación en el IVA son las actividades auxiliares conexas con las evangélicas. En este supuesto, la Resolución de la DGT de 15 de febrero de 2002 (V0248-02) establece, que habrá que determinar si la prestación de los servicios de alojamiento y manutención constituye una prestación accesoria o no, a la actividad de sagrado apostolado. A estos efectos, el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas afirma que una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el derecho de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (Sentencia de 22 de octubre de 1999, MADGETT Y BALDWIN, asuntos acumulados C308/96 y C94/97). De acuerdo con lo expuesto, no estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios de alimentación y alojamiento, efectuadas por la Casa de Espiritualidad consultante, cuando dichos servicios sean accesorios de la actividad del sagrado apostolado.

5. Reflexiones finales

La Iglesia católica está protegida fiscalmente por la labor social demandada por un gran sector de la población española.

El Acuerdo Económico que el Estado firmó con la Iglesia católica en 1979 regula unos beneficios fiscales tomando como referencia objetos impositivos muy amplios pero, carentes de precisión jurídica. Esta situación ha suscitado

44 Entre las operaciones sujetas y exentas limitadas que podría realizar la Iglesia católica estarían, las cesiones de personal realizadas en el cumplimiento de sus fines, por entidades religiosas inscritas en el Registro correspondiente del Ministerio de Justicia, para el desarrollo de las siguientes actividades: 1) Hospitalización, asistencia sanitaria y demás directamente relacionada con las mismas, las de asistencia social y la de educación, enseñanza, formación y reciclaje profesional. Las prestaciones de servicios y las entregas de bienes accesorias a las mismas efectuadas directamente a sus miembros por organismos o entidades legalmente reconocidos que no tengan finalidad lucrativa, cuyos objetivos sean de naturaleza política, sindical, religiosa, patriótica, filantrópica o cívica, realizadas para la consecución de sus finalidades específicas, siempre que no perciban de los beneficiarios de tales operaciones contraprestación alguna distinta de las cotizaciones fijadas en sus estatutos.

controversias en la aplicación de los incentivos fiscales en los distintos impuestos que integran el sistema fiscal español tanto del lado de la Administración tributaria como con las resoluciones de la Comisión Europea alegando en ocasiones, la concesión de Ayudas de Estado para la Iglesia católica.

Para ganar seguridad jurídica en la opción de aplicar los beneficios fiscales (regulados en el AAE) en los distintos tributos, se incluyó a la Iglesia católica en el régimen fiscal de las entidades no lucrativas y de los incentivos fiscales al Mecenazgo. Con esta norma legal se detallan los supuestos en que determinadas percepciones quedan exentas de tributación cuando se destinan a las actividades de culto y benéficas de la Iglesia católica.

A veces, la LM completa o deja sin efectos prácticos los beneficios fiscales de algunos hechos imponible regulados en el AAE. A título ilustrativo, el AAE en el artículo IV establece que no están exentas las ganancias de capital, y sin embargo, la LM en el artículo 6.3º dispone sobre la exención derivadas de adquisiciones o de transmisiones por cualquier título de bienes y derechos.

Asimismo, el artículo 6.2º LM dispone sobre la exención de los alquileres siempre que las rentas se destinen a una finalidad religiosa. Sin embargo, el AAE no deja exenta de tributación la cesión de bienes.

En un tercer ámbito de concreción están las leyes tributarias específicas de cada impuesto. En algunos de ellos se regulan exenciones subjetivas a las que puede optar la Iglesia católica, que en su mayoría, son remisiones que hace la LM a diferentes normas tributarias. Sin embargo, hay ciertas exenciones objetivas como en el IVA en las segundas transmisiones de edificaciones o en la concesión de préstamos hipotecarios en el ITPAJD.

6. Bibliografía

CAÑAMARES ARRIBAS S (2012-2013) «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, vol XXX.

CAÑAMARES ARRIBAS, S.(2012-2013) Anuario de la Facultad de Derecho; Vol XXX.

CEBRIA GARCÍA, M (2007) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas en el ICIO "Haciendas locales y patrimonio histórico y cultural"» Coordinado por CEBRIÁ GARCÍA, MD y ALVAREZ ARROYO, F.

COMBALIA (1997) «Régimen fiscal de las confesiones religiosas, aspectos hacendísticos y tributarios», en D GACÍA HERVSA. Manual de Derecho Eclesiástico del Estado.

CUBILES SANCHEZ-POBRE, P. (2020) «Las exenciones aplicables por la Iglesia católica en el IBI y en el ICIO». *Tributos Locales*.

GIMENENZ BARRIOCANAS, F. (2007) «La financiación de la Iglesia católica en España», *Edice*.

HERNÁNDEZ GUIJARRO, F y GOMAR GINER, V,(2021) «La catarsis del Impuesto de plusvalía municipal: crisis inmobiliaria. La Sentencia del Tribunal Constitucional 59/2017, de 11 de mayo y los pronunciamientos judiciales posteriores más relevantes». *Crónica Tributaria*, n.º 178.

HIERREZUELO CONDE, G (1999). Financiación de la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas. Tesis Doctoral. Málaga.

MARTÍN DÉGANO, I. (2012) «La Iglesia y el IBI», *Tributos Locales*, n.º 107.

MARTÍN DÉGANO, J.,(2006) «El IVA y la Iglesia católica ante el Derecho comunitario hacia un sistema de devoluciones», *Quincena Fiscal*.

MENENDEZ MORENO, A. AAVV (2014). Derecho Financiero y Tributaria. Lecciones de Cátedra. *Lex-Nova*.

NAVARRO GARMENDIA, JA (2018) «Análisis de la tributación de los estipendios en la Iglesia Católica» *Crónica Tributaria*.

RUANO ESPINO, L (1999) «La aplicación del IVA en las entregas de bienes inmuebles a las entidades eclesiásticas con particular referencias a la rehabilitación de los mismos». *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, n.º 15.

SÁNCHEZ SÁNCHEZ, EM (2021) «Régimen fiscal de la Iglesia católica en la esfera local con especial referencia al Derecho comparado» *Tributos Locales*, n.º 153.

VAZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A (2012) *Ius Canonicom/vol 52*.

7. Abreviaturas

AAE. Acuerdo económico de la Iglesia con el Estado

CA: Comunidad Autónoma

CCAA: Comunidades Autónomas

CE: Constitución Española

DGT: Dirección General de Tributos

FJ: Fundamento Jurídico

IAE: Impuesto sobre Actividades Económicas

IBI: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles

ICIO: Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras

IIVTNU: Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana

IRPF: Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

ITPAJD: Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

IVA: Impuesto sobre el Valor Añadido

LIRPF: Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

LIVA: Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido

LM: Ley de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al Mecenazgo

LPGE: Ley de Presupuestos Generales del Estado

TRITPAJD: Texto Refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentales

TRLHL: Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales