

# EL ESTATUTO JURÍDICO-TRIBUTARIO DE LOS LUGARES DE CULTO

Miguel RODRÍGUEZ BLANCO  
*Universidad de Oviedo*

**SUMARIO:** I. INTRODUCCIÓN. 1. *Planteamiento*. 2. *Delimitaciones conceptuales y terminológicas*. II. LA POSICIÓN DEL LUGAR DE CULTO ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO. 1. *Fundamento de la tributación en la doctrina del Concordato de 1953*. 2. *Fundamento de la tributación en la doctrina actual*. III. EL INMUEBLE PARA EL LUGAR DE CULTO. 1. *Adquisiciones onerosas*. 2. *Adquisiciones a título lucrativo*. 3. *Formalización de las adquisiciones en documento público*. 4. *La tributación del terreno para el lugar de culto*. IV. LA CONSTRUCCIÓN DEL LUGAR DE CULTO Y SU EQUIPAMIENTO. 1. *Las exigencias tributarias derivadas de las relaciones con la Administración*. 2. *Las obligaciones tributarias derivadas de las relaciones con el empresario*. 3. *Equipamiento del lugar de culto*. 4. *Otros supuestos*. V. EL LUGAR DE CULTO COMO INMUEBLE. 1. *Las prestaciones de servicios y los aumentos de valor por obras públicas*. 2. *El valor del inmueble lugar de culto*. 3. *Inversiones de las confesiones religiosas en los lugares de culto y aportaciones privadas*. A. *Exención en el Impuesto sobre Sociedades por reinversión*. B. *Aportaciones privadas*. VI. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS LUGARES DE CULTO HISTÓRICOS Y DE LOS PERTENECIENTES AL PATRIMONIO NACIONAL. 1. *Lugares de culto pertenecientes al Patrimonio Histórico*. 2. *Lugares de culto integrantes del Patrimonio Nacional*. VII. CONCLUSIONES. ÍNDICE SISTEMÁTICO DE SENTENCIAS CITADAS. BIBLIOGRAFÍA.

## I. INTRODUCCIÓN

### 1. Planteamiento

El objeto del presente trabajo es el estudio del estatuto jurídico-tributario de los lugares de culto. A tal efecto, lo primero que conviene dejar sentado, antes de iniciar el análisis, es que en el ordenamiento jurídico español no existe un estatuto tributario de los lugares de culto, sino que habría que hablar de pluralidad de estatutos.

El elemento definidor de la posición de los lugares de culto ante las leyes tributarias es el sujeto propietario. Así, los lugares de culto católicos tienen un régimen determinado, al que se asemeja, a grandes rasgos, el del resto de confesiones religiosas con acuerdo. Por su parte, los edificios y locales de culto de las confesiones sin acuerdo, al igual que los que pertenecen a sujetos no religiosos, no son tenidos en cuenta de forma específica por la legislación tributaria, sometiéndose, en consecuencia, al régimen común.

Esto, unido a la enorme tipología de los lugares de culto –abiertos al público, de uso privado, bienes de interés cultural, lugares de culto del Patrimonio Nacional, etc.–, provoca que su consideración por el ordenamiento tributario sea enormemente variada.

No obstante lo anterior, en este estudio se va a realizar una exposición unitaria, partiendo del lugar de culto como cosa con un determinado destino, sin perjuicio de que vayan realizándose las preceptivas referencias al sujeto propietario, y de la toma en consideración de las características del lugar de culto. Asimismo, se huye de la sucesiva enumeración de los distintos tributos, con la que no es posible formarse una idea global del régimen tributario del objeto analizado. En este sentido, las distintas figuras tributarias se analizarán de forma integrada, para intentar ofrecer una visión más integral de la realidad jurídica.

El régimen tributario actual de los lugares de culto de la Iglesia católica no varía sustancialmente, en relación con el que poseían estos mismos templos en el régimen anterior de confesionalidad católica del Estado. Por ello, es preciso detenerse en el fundamento del apoyo económico del Estado a este tipo de edificios y locales. Por otra parte, esta continuidad material –aunque no formal– de régimen jurídico hace que sea conveniente aportar determinados datos históricos al hilo de la exposición, con objeto de explicar mejor ciertas disposiciones.

Tras el fundamento de la aportación económica del Estado a los lugares de culto, y siguiendo el método anunciado, se desarrollará su específico estatuto tributario. En primer lugar, se estudiará la tributación en las distintas fases de adquisición, construcción o habilitación del lugar de culto, para a continuación hacer referencia a su consideración estática ante la Hacienda Pública; posteriormente, se analizará el trato fiscal de las inversiones de las confesiones religiosas en los lugares de culto, así como de las aportaciones privadas, destinadas a la construcción y re-

paración de estos edificios y locales; para finalizar, se realizará una breve reseña sobre el régimen tributario de los lugares de culto integrantes del Patrimonio Histórico y de los pertenecientes al Patrimonio Nacional.

Al depender el estatuto fiscal de los lugares de culto de quién sea su propietario, antes de iniciar el correspondiente desarrollo de los temas planteados, es necesario, para una mejor comprensión de la exposición, hacer unas breves o sucintas consideraciones acerca de la posición de las confesiones religiosas ante las normas tributarias <sup>1</sup>.

El ordenamiento jurídico español otorga un trato fiscal especial a las confesiones religiosas que hayan suscrito acuerdos de cooperación con el Estado, marginando al resto de confesiones. Este régimen tributario se caracteriza, principalmente, por equiparar las confesiones religiosas con determinadas entidades sin fin de lucro (fundaciones) y con las asociaciones declaradas de utilidad pública <sup>2</sup>. Aparte de que los fines de algunas entidades eclesióásticas puedan coincidir, en muchos casos, con los que persiguen este tipo de personas jurídicas, los fines de culto, de sustentación del clero, de sagrado apostolado y de ejercicio de la caridad han sido asimilados a los de las fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública <sup>3</sup>.

Con ser cierto lo anterior, es preciso advertir que dicha asimilación no puede llevar a perder de vista el estatuto tributario pacticio de las confesiones religiosas, que en ciertos aspectos se separa del régimen de las entidades sin fin de lucro.

---

<sup>1</sup> No se va a proceder aquí, de forma explícita, a un análisis del régimen tributario de las confesiones religiosas. Sobre esta cuestión pueden verse, entre otros, los siguientes trabajos: M. BLANCO, «Cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica», en *Tratado de Derecho Eclesiástico*, Pamplona, 1994, pp. 631-735; J. PEDREIRA MENÉNDEZ, «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)», en *Impuestos*, 2 (1996), pp. 38-54; J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho eclesiástico español*, 4.ª edición, Oviedo, 1997, pp. 285-311; e I. MARTÍN DÉGANO: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, Madrid, 1999. Para una exposición breve, pero bastante completa, *vid.* A. TORRES GUTIÉRREZ: «Consideraciones generales sobre el régimen fiscal de las confesiones religiosas en España», en *Estudios Financieros*, 165 (1996), pp. 75-88.

<sup>2</sup> *Cfr.* la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (*BOE* del 25).

<sup>3</sup> *Cfr.* la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General (*BOE* del 24).

La peculiaridad que interesa resaltar en este momento del régimen tributario concordado de las confesiones religiosas, es que se diferencia entre distintos tipos de entidades. Así, en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede (en adelante, AAE) de 3 de enero de 1979<sup>4</sup>, se establece un régimen tributario, en el artículo IV, para la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas, los institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas (en adelante, entes del art. IV); y otro distinto, en el artículo V, para las asociaciones y entidades religiosas no enumeradas anteriormente, que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (entes del art. V).

En los Acuerdos de 1992 con la FEREDE<sup>5</sup>, la FCI<sup>6</sup> y la CIE<sup>7</sup> sucede algo similar. Por un lado, están las Iglesias y Comunidades y, por otro, las asociaciones y entidades que se dediquen a los mismos fines que los entes del artículo V del AAE (*cf.* art. 11.3, 11.4 y 11.5 de cada uno de los Acuerdos). La regulación que se establece para estas últimas entidades religiosas, al igual que ocurre con los entes del artículo V del AAE, consiste en otorgarles los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico estatal conceda a las entidades sin fin de lucro y a las benéfico-privadas.

## 2. Delimitaciones conceptuales y terminológicas

En una primera aproximación al término *lugar de culto*, puede decirse que es el sitio donde los fieles se reúnen para practicar actos culturales. Con esta afirmación, sin embargo, no se precisa adecuadamente el sentido o significado de la expresión, porque en este enunciado, y en el propio giro *lugar de culto* tomado en su tenor literal, puede tener acogida cualquier espacio físico o paraje en el que un grupo de personas realice actos

---

<sup>4</sup> BOE de 15 de diciembre.

<sup>5</sup> 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 (BOE del 12).

<sup>6</sup> 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 (BOE del 12).

<sup>7</sup> Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España (BOE del 12).

de culto. Teniendo en cuenta lo anterior, y sin olvidar que la locución *lugar de culto* es un término legal, es preciso delimitar con mayor precisión a qué se refiere la legislación cuando habla de lugares de culto.

La expresión *lugar de culto*, en tanto que supuesto de hecho de distintas normas, abarca iglesias, mezquitas, capillas, sinagogas...; en definitiva, templos, entendiendo este término en el sentido de *edificio o local destinado al culto*<sup>8</sup>. De ello se deduce que la función o finalidad principal de estos sitios tiene que ser la de culto, con lo que no tendrán tal consideración aquellos lugares, como cementerios o centros docentes, donde de forma más o menos regular se practican actos culturales, pero cuya razón de ser no es el culto propiamente dicho, sino –siguiendo con el ejemplo– enterrar cadáveres o impartir instrucción.

Es preciso advertir que el destino al culto no impide que en un lugar de culto se lleven a cabo otras actividades no estrictamente culturales –conciertos, reuniones, enseñanza religiosa...–, ni que existan lugares de culto enclavados en otro tipo de inmuebles, como hospitales, aeropuertos o centros de enseñanza. De hecho, las confesiones distintas de la católica suelen tener una concepción multifuncional de los lugares de culto, destinándose estos edificios o locales a varios fines<sup>9</sup>. Asimismo, en determinados recintos existen lugares de culto que responden al destino del establecimiento en el que se integran, o a razones de asistencia religiosa.

En definitiva, lo relevante para estar ante un lugar de culto va a ser que el edificio o local en cuestión se encuentre destinado de forma principal al culto, que esta función sea su razón de ser, y que se encuentre habilitado para servir a dicha finalidad, con independencia de que el inmueble se utilice esporádicamente para otro tipo de usos. Al hablar de edificio o local, se quiere poner de relieve que no es necesario que el lugar de culto sea una construcción independiente y perfectamente individualizada. El espacio habilitado para practicar actos culturales en un hos-

---

<sup>8</sup> La definición que se contiene en el *Diccionario de la Lengua Española* de la Real Academia Española (vigésima primera edición) no es muy afortunada: «Edificio o lugar destinado pública y exclusivamente a un culto». Sería más correcto hablar de *local*, en vez de *lugar*; por otra parte, una capilla privada no destinada públicamente al culto es un templo; además, existen templos, es el caso de los ecuménicos, que se destinan a más de un culto.

<sup>9</sup> Vid. B. KAEMPF, «Les édifices culturels dans la théologie protestante», en *Revue de Droit Canonique*, 47 (1997), pp. 259-272.

pital o en un centro penitenciario, así como la dependencia destinada a tal fin en una vivienda particular, son lugares de culto de la misma forma que lo es una iglesia parroquial o una mezquita.

Estas consideraciones son importantes, porque la indeterminación de la expresión lugar de culto ha motivado que los Tribunales hayan tenido que pronunciarse sobre si determinados inmuebles, como los cementerios o las casas de oración, tienen o no la condición de lugares de culto a efectos fiscales.

Por lo que respecta a los cementerios, el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, en su sentencia de 25 de abril de 1996<sup>10</sup>, sostuvo que eran lugares de culto. El órgano jurisdiccional fundamenta su fallo en una interpretación semántica de la expresión lugar de culto, y en el concepto canónico de lugar sagrado, que comprende los cementerios<sup>11</sup>. A las mismas conclusiones llega el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña en la sentencia de 6 de mayo de 1997<sup>12</sup>, acudiendo también a la noción canónica de lugar sagrado.

En cambio, el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), en resolución de 4 de diciembre de 1997<sup>13</sup>, ha mantenido una opinión contraria, con argumentos más sólidos. En palabras del Tribunal, «si bien la normativa aplicable a los cementerios prevé la posibilidad de que en ellos se instalen capillas o lugares destinados a la celebración de actos de culto [...] en modo alguno puede calificarse como un lugar destinado propiamente al culto el recinto que los alberga».

Para el órgano administrativo, «no cabe ninguna duda sobre la realización en los cementerios de actos de carácter sagrado y de la existencia en los mismos de instalaciones, capillas, destinadas a acoger dichos actos, pero tales manifestaciones de carácter religioso no permiten que se pueda extrapolar y llegar a la conclusión de que los cementerios son lugares destinados al culto».

En apoyo del fallo del TEAC, pueden citarse el artículo 2.5 del Acuerdo con la FCI y el artículo 2.6 del Acuerdo con la CIE. En dichos pre-

---

<sup>10</sup> *Jurisprudencia Tributaria* (JT) 420.

<sup>11</sup> Conforme al c. 1205 del Código de Derecho Canónico, son lugares sagrados «aquellos que se destinan al culto divino o a la sepultura de los fieles mediante la dedicación o bendición prescrita por los libros litúrgicos».

<sup>12</sup> JT 844.

<sup>13</sup> JT 253 (1998).

ceptos se establece que los cementerios de estas confesiones gozarán de los beneficios legales que en esos artículos se reconocen a los lugares de culto. De aquí se deduce, de forma clara, que los redactores de los Acuerdos eran perfectamente conscientes de que los cementerios son cosas distintas de los lugares de culto, porque de lo contrario tales disposiciones serían superfluas<sup>14</sup>.

Por lo que se refiere a las casas de oración, hay que citar la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 18 de julio de 1997<sup>15</sup>, donde se analiza si este tipo de locales deben pagar el Impuesto sobre Bienes Inmuebles. El órgano judicial afirma que «las casas de oración para grupos cristianos no están recogidas en dicho artículo<sup>16</sup> y, según el artículo 24 de la Ley General Tributaria no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible, o el de las exenciones y bonificaciones».

En otro orden de cosas, hay que resaltar que el lugar de culto, como inmueble que se destina a actividades culturales, presenta una enorme variedad. Esto hace que no se pueda hablar de un régimen jurídico unitario para todos los lugares de culto. Evidentemente, no puede tener la misma relevancia jurídica una catedral que la capilla de un centro penitenciario. En este sentido, la clasificación principal que cabe hacer de los lugares de culto es la que distingue entre los que se encuentran abiertos al público, de uso general, y aquellos otros de acceso restringido o de uso privado.

---

<sup>14</sup> A raíz de distintas epidemias acaecidas a finales del siglo XVIII y en el siglo XIX, el cementerio fue abandonando su finalidad estrictamente religiosa, pasando a desempeñar una función higiénico-sanitaria. Como consecuencia de este cambio de concepción, el Estado asumió las competencias sobre los cementerios, limitándose la potestad de la Iglesia a las cuestiones meramente religiosas. En la actualidad, los cementerios se presentan como recintos totalmente independientes de los lugares de culto, existiendo en ellos, como elementos accesorios, locales con finalidad religiosa (*cf.* el art. 2 de la Ley 49/1978, de 3 de noviembre, de Enterramientos en los Cementerios Municipales; *BOE* del 7). Sobre esta cuestión y sobre el régimen jurídico de los cementerios, *vid.* R. FERNÁNDEZ DE VELASCO, *Naturaleza jurídica de cementerios y sepulturas*, Madrid, 1935; L. TOLIVAR ALAS, *Dogma y realidad del Derecho mortuario español*, Madrid, 1983, y J. F. PÉREZ GÁLVEZ, *El sistema funerario en el Derecho español*, Pamplona, 1997. En contra de lo mantenido en el texto, ROSSELL se muestra partidario de assimilar los cementerios a los lugares de culto [*vid.* J. ROSSELL, «La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 14 (1998), p. 273].

<sup>15</sup> JT 920.

<sup>16</sup> El Tribunal se refiere al art. IV.1.A) del AAE.

Los primeros, dada su estrecha conexión con el derecho fundamental de libertad religiosa<sup>17</sup> y la afluencia de personas a ellos, presentan para los poderes públicos las notas de utilidad pública y de interés social. Esta consideración jurídica especial demanda para este tipo de lugares de culto un régimen jurídico particular, que se manifiesta sobre todo en el ámbito urbanístico con las reservas de terrenos para emplazamiento de lugares de culto<sup>18</sup>. En materia tributaria, como ya hemos apuntado, tal clasificación se subordina al signo confesional del lugar de culto, quedando totalmente difuminada.

Por otra parte, muchos lugares de culto tienen la condición de bienes culturales, aplicándoseles, por tanto, la legislación del Patrimonio Histórico. Por último, también van a contar con un régimen especial aquellos lugares de culto que pertenezcan al Patrimonio Nacional. Estas últimas notas definitorias, como se expondrá en la parte final del trabajo, sí que presentan relevancia en el ámbito tributario.

Tras estas breves precisiones conceptuales, es necesario explicar por qué se utiliza la expresión lugar de culto, y no se emplean palabras como templo, capilla, mezquita, sinagoga..., o giros como edificio de culto.

En este sentido, la opción del legislador no es única. No tiene sentido enumerar aquí las distintas normas que se refieren al objeto de este trabajo para poner de manifiesto la variedad terminológica existente, pero sí conviene señalar que, aparte de la expresión lugar de culto y del término templo, que

<sup>17</sup> El artículo 2.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa (LOLR; BOE del 24), recoge, como comprendido en la libertad religiosa, el derecho de las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas a establecer lugares de culto. Asimismo, la primera libertad que se enumera –entre las incluidas en la libertad de pensamiento, de conciencia y de religión– en el artículo 6 de la Declaración sobre la eliminación de todas las formas de intolerancia y discriminación fundadas en la religión o las convicciones, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas el 25 de noviembre de 1981 (Resolución 36/55), es «la de practicar el culto o de celebrar reuniones en relación con la religión o las convicciones, y de fundar y mantener lugares para esos fines» (Vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDOS, *Repertorio legislativo y jurisprudencial de Derecho eclesiástico español*, Pamplona, 1998, pp. 350-352).

<sup>18</sup> Cfr. en este sentido, entre otras, las siguientes disposiciones: artículos 12.2.1.d) y 13.2.d) del Real Decreto 1346/1976, de 9 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley sobre Régimen del Suelo y Ordenación Urbana (BOE de 16 de junio); los artículos 29.1.e) y 45.e) del Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Planeamiento para desarrollo de la Ley del Suelo (BOE de 15 y 16 de septiembre), y los artículos 23.2.1.d) y 25.2.b) del Decreto Legislativo 1/1990, de 12 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de los textos legales vigentes en Cataluña en materia urbanística (BOE de 1 de agosto).



son los más frecuentes, se utilizan, entre otros, palabras y giros como capilla, locales de uso religioso, centros religiosos o lugares destinados al culto.

Esta diversidad terminológica no es algo exclusivo del ordenamiento español. En Italia, por ejemplo, para referirse a los lugares de culto se utiliza, con carácter general, la expresión *edificio di culto*, con las variantes *edificio aperto al culto* o *edificio destinato al culto*. Sin embargo, Barillaro<sup>19</sup>, en un intento de precisión léxica, utiliza trece páginas para señalar los diferentes términos manejados por el legislador<sup>20</sup>.

A pesar de estas dudas y vacilaciones, en este trabajo se va a emplear de forma usual el término lugar de culto –así se hace en el título y en los distintos epígrafes–, tomando esta expresión, no en su significado semántico, sino con el sentido arriba indicado; es decir, como edificio o local destinado principalmente al culto.

La razón primordial de esta elección radica en que es la terminología utilizada por la legislación más relevante sobre el factor social religioso: acuerdos con las confesiones religiosas y LOLR<sup>21</sup>. Se siguen, pues, las orientaciones actuales de la legislación. En el ordenamiento español se va imponiendo paulatinamente el uso del término lugar de culto. El vocablo templo<sup>22</sup> y la locución «lugar sagrado»<sup>23</sup>, que eran

---

<sup>19</sup> D. BARILLARO, «Nozione giuridica di edificio destinato al culto», en *Archivio giuridico Filippo Serafini*, 157 (1959), pp. 3-15.

<sup>20</sup> Una situación similar se produce en Francia. Los autores suelen utilizar el término *lieux de culte*, sin embargo, también son usuales las expresiones *édifices des cultes* y *édifices cultuels*; vid. J. P. DURAND, «Lieux de culte en droit français –Cultes affectataires–», en *L'année canonique*, 37 (1995), pp. 65-67, y M. FLORES LONJOU, «Le statut des édifices cultuels en droit français», en *Revue de Droit Canonique*, 45 (1995), pp. 41-52.

<sup>21</sup> Cfr. el artículo I.5 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Jurídicos de fecha 3 de enero de 1979 (BOE de 15 de diciembre); el artículo 2 del Acuerdo con la FEREDE; el artículo 2 del Acuerdo con la FCI; el artículo 2 del Acuerdo con la CIE; y el artículo 2.2 LOLR.

<sup>22</sup> El término templo ha ido desapareciendo del panorama normativo, sobre todo en la legislación relativa a las confesiones no católicas. Ya en la antigua Ley 44/1967, de 28 de junio, por la que se regulaba el ejercicio de la libertad religiosa (BOE de 1 de julio), y en la Orden de 5 de abril de 1968, por la que se dictaron normas complementarias para el ejercicio del derecho civil de libertad religiosa (BOE del 9), se utilizaba con frecuencia la expresión lugares o locales de culto. La palabra templo apenas es empleada, y aparece siempre unida, mediante una conjunción disyuntiva, a la expresión lugar de culto.

<sup>23</sup> La expresión lugar sagrado, como se ha visto, es un concepto canónico más amplio que el de lugar de culto, en el que se incluyen los cementerios (c. 1205 del Código de Derecho Canónico). Algunos autores (cfr. M. J. CIÁURRIZ, «El contenido del derecho fundamental de libertad religiosa», en *Tratado de Derecho Eclesiástico...*, cit., p. 456) aún utilizan este término para referirse a los lugares de culto.

los tradicionales, han ido desapareciendo progresivamente de los textos legales.

Quizá el vocablo edificio de culto utilizado en Italia sea más preciso que lugar de culto, pero carece de tradición en el Derecho español, y por tal motivo se desestima; además, la palabra edificio puede tomarse en un sentido estricto, dejando fuera de ella, por ejemplo, aquellos lugares de culto que no formen una unidad física por sí mismos.

Sin perjuicio de estas consideraciones, en determinadas ocasiones se hablará de templos o de edificios de culto como expresiones sinónimas de lugar de culto, bien por exponer cuestiones que afectan exclusivamente a los lugares de culto católicos, o bien para evitar una repetición excesiva del término lugar de culto.

## II. LA POSICIÓN DEL LUGAR DE CULTO ANTE EL SISTEMA TRIBUTARIO

### 1. Fundamento de la tributación en la doctrina del Concordato de 1953

El sometimiento de los lugares de culto a la potestad financiera del Estado no ofrece dudas. Aunque esta afirmación parezca tan obvia que puede juzgarse de innecesaria, hasta tiempos relativamente recientes, una parte de la doctrina española mantenía una posición contraria.

En el Concordato de 1953 con la Santa Sede, se establecía –artículo XX– un estatuto tributario para determinados bienes de la Iglesia católica<sup>24</sup>, que venía caracterizado por la exención de impuestos y contribuciones de índole estatal o local<sup>25</sup>. Este dato jurídico, declarar exentos

---

<sup>24</sup> Las iglesias y capillas destinadas al culto y los edificios y locales anejos destinados a su servicio o a sede de asociaciones católicas; la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia; los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; las Universidades eclesiásticas y los Seminarios destinados a la formación del clero; las casas de las Órdenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España; los colegios u otros centros de enseñanza, dependientes de la Jerarquía eclesiástica, que tengan la condición de benéfico-docentes.

<sup>25</sup> Sobre el régimen tributario de la Iglesia en el Concordato de 1953, *vid.* A. PÉREZ HERNÁNDEZ, «Exenciones tributarias en el Concordato de 1953», en *Ius Canonicum*, 3 (1963), pp. 419-506, y F. AMADO SÚNICO, «La Iglesia ante el tributo y los problemas fiscales del vigente Concordato», en *Centenario de la Ley del Notariado*, vol. IV, Madrid, 1963, pp. 420-462.

algunos bienes que pertenezcan a la Iglesia, daba a entender que se encontraban sujetos a la legislación tributaria del Estado. Así, en el apartado 4 de ese mismo precepto, se confirmaba que la exención era algo excepcional, siendo la regla general la tributación: «Todos los demás bienes de entidades o personas eclesiásticas, así como los ingresos de éstas que no provengan del ejercicio de actividades religiosas propias de su apostolado quedarán sujetos a tributación conforme a las leyes generales del Estado, en paridad de condición con las demás instituciones o personas».

Sin embargo, la mayor parte de la doctrina que se ocupó del análisis de la posición de estas propiedades de la Iglesia ante el ordenamiento tributario, acudía, de una forma un tanto anticuada, a las antiguas inmunidades eclesiásticas<sup>26</sup> para la justificación del estatuto tributario privilegiado de estos bienes, y, en concreto, a la inmunidad real de los bienes eclesiásticos<sup>27</sup>.

<sup>26</sup> Vid. A. BERNÁRDEZ CANTÓN, voz «Inmunidad eclesiástica», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, 1977, p. 715. Para una breve noción histórica de las inmunidades eclesiásticas, vid. S. LARICCIA, voz «Inmunità ecclesiastiche», en *Enciclopedia del diritto*, Varese, 1970, pp. 226-230. Las inmunidades eclesiásticas se pueden definir como exenciones de las personas y de las cosas eclesiásticas frente al poder jurisdiccional del Estado. La doctrina clasifica estas inmunidades en personales, relativas a las personas eclesiásticas; reales, en relación con las cosas eclesiásticas, o locales, que se refieren a los lugares sagrados (vid. A. BERNÁRDEZ CANTÓN, *op. cit.*, p. 716).

<sup>27</sup> Se califica el planteamiento de anticuado, porque —centrándose en lo que aquí interesa— la inmunidad de los lugares sagrados ante las leyes civiles ya había desaparecido. Si bien es cierto que en el c. 1160 del Código de Derecho Canónico de 1917 se afirmaba que «los lugares sagrados están exentos de la jurisdicción de la autoridad civil, y la autoridad eclesiástica legítima ejerce en ellos libremente su jurisdicción», este precepto puede calificarse de atemporal. Así, una de sus principales finalidades era justificar el derecho de asilo de las iglesias (vid. A. LONGHITANO, *Comentario exegético al Código de Derecho Canónico*, vol. III, Pamplona, 1996, p. 1811); derecho que en España había sido suprimido por un Decreto de 19 de octubre de 1809 [vid. R. GARCÍA GARCÍA, *Constitucionalismo español y legislación sobre el factor religioso durante la primera mitad del siglo XIX (1808-1845)*, tesis doctoral en curso de publicación, Madrid, 1998, pp. 49 y 50]; en Italia en 1850 por la Ley Siccardi de 9 de abril; y en otros países europeos ya se había abolido con anterioridad (vid. P. G. CARON, voz Asilo «Diritto canonico e Diritto pubblico medioevale e moderno», en *Novissimo Digesto Italiano*, 3.ª edición, 1957, pp. 1038 y 1039). La inviolabilidad de los lugares sagrados —entendida en el sentido de que las autoridades civiles carecen de competencias sobre los mismos— se encuentra ya superada en el siglo pasado. Así, por ejemplo, en una Real Orden Circular de 23 de octubre de 1876, por la que se dican reglas para la aplicación del artículo 11 de la Constitución del Estado, se afirma que «las reuniones que se celebren dentro de los templos y de los cementerios, así disidentes como católicos, gozarán de la inviolabilidad constitucional, siempre que en ellas no se con-

La inmunidad real puede definirse, siguiendo a Montero<sup>28</sup>, como «la exención de que gozan las cosas eclesiásticas de los tributos o impuestos que pesan sobre las cosas temporales por prescripciones civiles». Los argumentos de la doctrina española que apoyaba en estas razones la posición tributaria especial que se otorgaba a determinadas cosas eclesiásticas en el Concordato de 1953, se pueden resumir en los siguientes postulados<sup>29</sup>:

– La Iglesia es una sociedad jurídica perfecta independiente del Estado. Además, es una sociedad necesaria que tiene derecho a disponer de los medios precisos para su fin.

– Entre los bienes de la Iglesia hay que distinguir aquellos directamente destinados al culto, del resto. Los primeros no se pueden someter, en modo alguno, a las leyes tributarias del Estado. Los segundos también gozan de inmunidad fiscal, pero, puesto que la Iglesia es consciente de las necesidades de la sociedad civil y de que se beneficia de servicios estatales, admite que sean gravados por el Estado, siempre que no sean estrictamente necesarios para su fin. En consecuencia, la carga tributaria que soportan estos últimos bienes tienen que determinarla conjuntamente la Iglesia y el Estado.

---

travenga expresamente a las ordenanzas y reglamentos de policía, o no se cometa alguno de los delitos comprendidos y castigados por el Código Penal» (*Colección Legislativa de España*, 67, segundo semestre de 1876, p. 589). Por lo que se refiere al aspecto tributario, las cosas eclesiásticas estaban sujetas a los distintos tributos, sin perjuicio de la exención de determinados bienes como templos, cementerios, casas ocupadas por las comunidades religiosas, edificios y huertos al servicio de los templos o a la habitación y recreo de los ministros de la Iglesia y seminarios conciliares [cfr., entre otras muchas disposiciones, el art. 5, apartados 1 y 2, del Real Decreto de 30 de septiembre de 1885, por el que se aprueba el Reglamento provisional para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (vid. MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario de la Administración Pública* (compilación), tomo V, p. 41)]. El Concordato de 1953 mantiene, como se ha visto, esta línea, configurando la exención como algo excepcional. Sin perjuicio de estas consideraciones, como señala J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA [*Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española (siglos XIX-XX)*], Salamanca, 1990, pp. 172-174], el planteamiento de estos autores tenía cierta lógica, al referirse a un Concordato en el que se reconocía el carácter de sociedad perfecta de la Iglesia (art. II.1), fundamento último de las inmunidades eclesiásticas.

<sup>28</sup> Vid. E. MONTERO, *El concordato de 1953*, Madrid, 1954, p. 54.

<sup>29</sup> Vid. M. FRAILE HINOJOSA, «Extensión de la capacidad económica e inmunidad real de la Iglesia», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 15 (1960), pp. 599-614; A. DUCAY, «La inmunidad fiscal eclesiástica», en *Ius Canonicum*, 1 (1961), pp. 479-500, y A. ARZA, *Privilegios económicos de la Iglesia española*, Bilbao, 1973, pp. 247-257.

Algunos autores, incluso con anterioridad al Concordato, pese a mantener esta misma posición, introducían importantes matizaciones en sus argumentos. En este sentido puede citarse a González Ruiz<sup>30</sup>, que sostiene que los bienes de la Iglesia tienen que someterse a las leyes fiscales, excepto aquellos destinados al culto. Su postura se puede resumir en el siguiente párrafo: «Los bienes que la Iglesia posee sin ser estrictamente necesarios para su fin están sometidos a la legislación fiscal, aun formalmente, o sea, en cuanto tal legislación civil; los bienes que posee como sociedad de derecho público y perfecta, o sea, los necesarios para su fin, no están sometidos formalmente a la legislación fiscal, pero sí deben, con verdadera obligación jurídica procedente del mismo derecho natural, contribuir al sostenimiento de los servicios públicos, de los que directamente usa y se beneficia; finalmente, aquellos bienes de la Iglesia que están especialmente consagrados o inmediatamente dedicados al culto divino están exentos de toda contribución como exigencia natural del respeto y veneración debidos a su carácter sagrado»<sup>31</sup>.

Sin embargo, con ser cierto que estos autores matizan la teoría de la inmunidad real eclesiástica, se observa que, en su opinión, los lugares de culto no se deben someter a las leyes tributarias, por razones de dignidad y reverencia, y por respeto a su especial carácter y destino.

En los últimos años del régimen anterior, estas posiciones doctrinales cayeron en desuso y fueron abandonadas por la doctrina. Ante lo inminente del cambio constitucional, y de la consiguiente superación de la confesionalidad católica del Estado, el estatuto tributario especial de la Iglesia se va a empezar a justificar en su labor pública y social, conectando estas ayudas económicas indirectas con la aportación presupuestaria del Estado a la Iglesia<sup>32</sup>. Se anunciaba así la que iba a ser —y aún es— una importante corriente doctrinal a favor del apoyo económico del Estado a las confesiones religiosas y, en particular, a la Iglesia católica.

---

<sup>30</sup> Vid. M. GONZÁLEZ RUIZ, «La Iglesia y la legislación fiscal del Estado», en *El Patrimonio Eclesiástico*, Salamanca, 1950, pp. 196-216.

<sup>31</sup> Vid. M. GONZÁLEZ RUIZ, *La Iglesia y la legislación fiscal...*, cit., p. 206. Esta misma posición es mantenida por F. AMADO SÚNICO (*La Iglesia ante el tributo...*, cit., pp. 406-415), y por A. MOSTAZA («Derecho patrimonial canónico», en *Derecho Canónico*, 2.ª edición, Pamplona, 1975, pp. 325-328).

<sup>32</sup> Vid. A. BERNÁRDEZ CANTÓN: «Elementos de Derecho eclesiástico español», en *Derecho Canónico...*, cit., pp. 788-790, y C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «La financiación de las iglesias», en *Revista Española de Derecho Financiero*, 14 (1977), pp. 328-335.

## 2. Fundamento de la tributación en la doctrina actual

La entrada en vigor de la Constitución de 1978 supuso un cambio radical en la concepción de las relaciones Iglesia-Estado. Se pasa de un sistema confesional católico a otro cuyos principios informadores son la libertad religiosa, la no confesionalidad, la igualdad y la cooperación del Estado con las confesiones religiosas<sup>33</sup>.

Sin embargo, el estatuto económico de la Iglesia católica ha permanecido, en sus líneas fundamentales, invariable. En efecto, en el Acuerdo económico con la Santa Sede de 1979 se mantiene la aportación presupuestaria del Estado a la Iglesia católica, así como una serie de exenciones fiscales, tan amplias como las otorgadas en el antiguo Concordato de 1953.

Este hecho ha motivado que la doctrina se haya ocupado, de forma insistente, del fundamento de la colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas. El análisis doctrinal se ha centrado en la aportación estatal directa a la Iglesia católica, marginando, en cierta medida, la llamada financiación indirecta, es decir, las exenciones tributarias. Sin embargo, como afirma Ibán<sup>34</sup>, «desde la perspectiva de la Iglesia, o de cualquier otra entidad, es equivalente a tal financiación –se refiere a la financiación directa– la regulación en el sistema tributario de alguna ventaja fiscal que implique el no pago de un impuesto. Es decir, para una determinada entidad tendrá los mismos efectos el recibir una subvención, que el dejar de tributar una cantidad equivalente a la misma»<sup>35</sup>.

Por tal motivo, las opiniones de la doctrina a propósito de la colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas son aplicables a las exenciones tributarias de estas entidades y, en último término, a los beneficios tributarios de los lugares de culto.

---

<sup>33</sup> Sobre los principios informadores, *vid.* P. J. VILADRICH y J. FERRER, «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», en *Derecho eclesiástico del Estado español*, 4.ª edición, Pamplona, 1996, pp. 115-152, y J. CALVO-ÁLVAREZ, *Los principios del Derecho eclesiástico español en las sentencias del Tribunal Constitucional*, Pamplona, 1998.

<sup>34</sup> *Id.* I. IBÁN, L. PRIETO SANCHÍS y A. MOTILLA, *Derecho eclesiástico*, Madrid, 1997, p. 133.

<sup>35</sup> En el mismo sentido, M. J. VILLA ROBLEDO [«El Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 en la doctrina española»], en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 6 (1990), p. 629], señala que el mandato constitucional en el que se apoyan el régimen financiero y el régimen tributario de las confesiones religiosas es el mismo.

Villa Robledo<sup>36</sup> sintetiza en cinco los fundamentos que ha dado la doctrina a la aportación económica estatal a la Iglesia católica: el principio o el derecho de libertad religiosa; el principio de neutralidad del Estado; el servicio social que presta la Iglesia a la sociedad; el artículo 9.2 de la Constitución, y el artículo 16.3 de la Constitución.

Con independencia de que la cuestión exigiría una explicación más amplia que desbordaría el ámbito de este trabajo, estas posiciones doctrinales pueden reducirse a dos: la labor social de la Iglesia y la libertad religiosa. Dejando a un lado el principio de neutralidad, por ser una posición minoritaria<sup>37</sup>, el fundamento del artículo 9.2 y el del 16.3 son fácilmente reconducibles a la libertad religiosa.

Si bien es cierto que el artículo 9.2 impone el deber a los poderes públicos de promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos sean reales y efectivas, y que el artículo 16.3 recoge la obligación del Estado de cooperar con las confesiones religiosas, tras estos preceptos subyace –de forma implícita en el primer caso, y explícitamente en el segundo– el derecho fundamental de libertad religiosa, como valor a proteger por los poderes públicos que justifica la cooperación con las confesiones religiosas.

Los autores partidarios de fundamentar el apoyo económico del Estado a la Iglesia en la función social que ésta realiza basan sus argumentos en la importante labor benéfica, de enseñanza y caritativa que lleva a cabo la Iglesia católica<sup>38</sup>. Por su parte, los autores que justifican la colabora-

---

<sup>36</sup> Cfr. M. J. VILLA ROBLEDO, *El Acuerdo sobre Asuntos Económicos...*, cit., pp. 636-641.

<sup>37</sup> Tal posición es sustentada por M. MIER MENES, «El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia católica», en *El Derecho patrimonial canónico en España*, Salamanca, 1985, pp. 352-360.

<sup>38</sup> Sobre esta posición, *vid.* F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, «Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos», en *Los acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980, p. 628; A. MOSTAZA, «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», en *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1980, pp. 170-172; J. T. MARTÍN DE AGAR, «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España», en *Ius Canonicum*, 21 (1981), p. 788; A. ARZA: «El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 45 (1988), pp. 89-92; C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, «Configuración al presente y de futuro del sistema de dotación de la Iglesia», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, Madrid, 1989, pp. 59-61; L. GONZALO GONZÁLEZ, «Contribución estatal a la financiación de las necesidades económicas de la Iglesia católica, de los partidos políticos y centrales sindicales y de otras instituciones y fines de interés social, en España», en *La asignación tributaria para fines religiosos...*, cit., pp. 63-66, y A. MARTÍNEZ BLANCO, *De-*

ción económica estatal en la libertad religiosa, sostienen que el reconocimiento constitucional del derecho fundamental de libertad religiosa, puesto en relación con el principio de cooperación<sup>39</sup>, exige el apoyo económico del Estado a las confesiones religiosas para hacer real y efectivo dicho derecho.

Centrándonos en esta última postura, que puede considerarse mayoritaria, tras la adopción del derecho de libertad religiosa por la Constitución española, lo religioso merece una valoración positiva para el Estado<sup>40</sup> y, puesto que los poderes públicos no pueden asumir funciones

---

*recho eclesiástico del Estado*, II, Madrid, 1993, pp. 211 y 212. Una serie de autores, que mantienen una posición similar a los de esta relación, dan un paso más y sostienen que la Iglesia católica, en atención a su función social, debe considerarse un bien público en términos de Hacienda Pública, teniendo que ser, por tanto, financiada de forma obligatoria por parte de los poderes públicos; *vid.* E. LEJEUNE VALCÁRCCEL, «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Salamanca, 1979, pp. 345-348; J. L. PÉREZ DE AYALA, «La asignación tributaria a la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales. Una reflexión», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 15 (1989), pp. 649-651 (este autor es el primero en mantener esta postura en un trabajo publicado en el diario *Ya* el 26 de enero de 1973), y D. GARCÍA-HERVÁS, «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica en España», en *Il diritto ecclesiastico*, 105 (1994), parte I, pp. 834-840; *idem*, «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica: consideraciones críticas y propuestas de futuro», en *La financiación de la Iglesia católica en España*, Santiago de Compostela, 1994, pp. 162-169.

<sup>39</sup> *Vid.*, entre otros, A. FERNÁNDEZ CORONADO, «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, 108 (1985), pp. 394 y 395; E. GONZÁLEZ, «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Madrid, 1988, pp. 288-290; J. GOTI, «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 160-168; J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, *El impuesto religioso*, Bilbao, 1990, pp. 132-134; I. MARTÍN SÁNCHEZ, «La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 6 (1990), pp. 137-141; A. VILLAR PÉREZ, «La financiación del derecho de libertad religiosa», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 8 (1992), pp. 229-252; J. FORNÉS, «Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa», en *Ius Canonicum*, 36 (1996), pp. 57 y 58, y M. BLANCO: «La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas. Especial referencia a la cooperación económica», en *Ius Canonicum*, 38 (1998), pp. 531-536. No se va a entrar aquí en si la colaboración económica con las confesiones religiosas, derivada del reconocimiento de la libertad religiosa, se apoya en el artículo 9.2 de la Constitución o en el artículo 16.3, cuestión sobre la que han discrepado estos autores. Sobre este tema, *vid.* M. J. VILLA ROBLEDO, *El Acuerdo sobre Asuntos Económicos...*, cit., pp. 638-641.

<sup>40</sup> *Vid.* M. LÓPEZ ALARCÓN: «Relevancia específica del factor social religioso», en *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en memoria del profesor Pedro Lombardía*, Madrid, 1989, pp. 468-471.



religiosas<sup>41</sup>, es decir, no se encuentran capacitados para satisfacer de forma directa las necesidades religiosas de los ciudadanos, se ven obligados a auxiliar económicamente a las entidades que realizan esta labor. El Estado, como expresamente recoge el artículo 16.3 del texto constitucional, tiene que cooperar con las confesiones religiosas, lo cual no implica que los poderes públicos asuman funciones confesionales, sino todo lo contrario, porque no las pueden asumir deben colaborar<sup>42</sup>.

En consecuencia, la asignación presupuestaria a la Iglesia católica, al igual que los beneficios fiscales otorgados a ésta y a las demás confesiones religiosas, se justifican por los fines religiosos de dichas entidades, y no por su labor social, pues, de no ser así, las confesiones religiosas deberían someterse al Derecho común de las entidades benéficas y sin fin de lucro, apoyando los poderes públicos determinadas actuaciones concretas<sup>43</sup>.

---

<sup>41</sup> Vid. L. PRIETO SANCHÍS, «Principios constitucionales del Derecho eclesiástico español», en *Curso de Derecho eclesiástico*, Madrid, 1991, pp. 186 y 204. En el FJ I de la Sentencia del Tribunal Constitucional 24/1982, de 13 de mayo (BOE de 9 de junio), se afirma lo siguiente: «El artículo 16.3 de la Constitución proclama que “ninguna confesión tendrá carácter estatal” e impide, por ende [...] que los valores o intereses religiosos se erijan en parámetros para medir la legitimidad o justicia de las normas y actos de los poderes públicos. Al mismo tiempo, el citado precepto constitucional veda cualquier tipo de confusión entre funciones religiosas y funciones estatales. Es, asimismo, cierto que hay dos principios básicos en nuestro sistema político que determinan la actitud del Estado hacia los fenómenos religiosos y el conjunto de relaciones entre el Estado y las Iglesias y confesiones: el primero de ellos es la libertad religiosa, entendida como un derecho subjetivo de carácter fundamental que se concreta en el reconocimiento de un ámbito de libertad y de una esfera de *agere licere* del individuo [...] Dicho de otro modo, el principio de libertad religiosa reconoce el derecho de los ciudadanos a actuar en este campo con plena inmunidad de coacción del Estado y de cualesquiera grupos sociales, de manera que el Estado se prohíbe a sí mismo cualquier concurrencia, junto a los ciudadanos, en calidad de sujeto de actos o de actitudes de signo religioso».

<sup>42</sup> Vid. J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho eclesiástico...*, cit., pp. 138 y 139.

<sup>43</sup> Vid. A. FERNÁNDEZ CORONADO, *La colaboración económica...*, cit., p. 394; J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA, «Colaboración económica del Estado español con las confesiones religiosas: contenido “mínimo” de la vertiente “indirecta”», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 513 y 514, y J. GOTI, *Sistema de Derecho eclesiástico del Estado*, 2.ª edición, Zarautz, 1994, p. 664. Para una crítica a la corriente que fundamenta la aportación estatal a la Iglesia en la labor social que ésta realiza, vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA, *El llamado «impuesto religioso»: problemática constitucional*, comunicación presentada al IV Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico español (Valladolid, 8-12 de noviembre de 1998), pp. 265-269. I. MARTÍN DÉGANO (*El régimen tributario de las confesiones religiosas...*, cit., pp. 325-412) distingue, a efectos de la fundamentación de los beneficios fiscales de las confesiones religiosas, entre actividades religiosas y acti-

La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas se enmarca, pues, dentro de la concepción *funcional* de la Hacienda Pública, producto de la aparición del Estado social, y de la consiguiente asunción de funciones por parte de los poderes públicos<sup>44</sup>. La función promocional del Estado, unida al aumento de las necesidades públicas y sociales, ha provocado la crisis del Estado intervencionista, debiendo acudir a diferentes instrumentos financieros como las subvenciones y las exenciones para satisfacer las necesidades sociales y cumplir los fines públicos, esto es, las funciones y objetivos asignados constitucionalmente a los poderes públicos, entre los que se encuentra la realización efectiva de los valores constitucionalmente protegidos<sup>45</sup>, en los que se incluyen los derechos fundamentales y, en consecuencia, la libertad religiosa. El tributo abandona, pues, su exclusiva finalidad recaudatoria para cumplir, además, otro tipo de funciones.

---

vidades no estrictamente religiosas. En el primer caso acude a la libertad religiosa como justificación, y en el segundo al fomento de actividades de interés general. A mi modo de ver, la razón última es la misma: sólo se puede incentivar fiscalmente la libertad religiosa, porque presenta un interés general. El debate se debe situar en otros términos, que son los relativos a si las actividades no religiosas de las confesiones deben tener un régimen especial o someterse al general de las entidades sin fines lucrativos. Y puesto que no resulta posible distinguir las actividades religiosas de las confesiones, de aquellas no religiosas de interés general (entre los fines de las entidades religiosas incentivados fiscalmente aparece el ejercicio de la caridad y, además, en la Declaración sobre la eliminación de todas las formas de intolerancia y discriminación fundadas en la religión o las convicciones, proclamada por la Asamblea General de las Naciones Unidas –Resolución 36/55–, se recoge el derecho de las confesiones a fundar y mantener instituciones de beneficencia o humanitarias), la cuestión a resolver es si las confesiones se han de regir por la normativa de las entidades sin fin de lucro o han de contar con un estatuto particular. En opinión de D. LLAMAZARES [«El principio de cooperación y la exención tributaria de las confesiones religiosas», en *Nuovi studi di diritto canonico ed ecclesiastico (a cura di Valerio Tozzi)*, Salerno, 1990, p. 587], el otorgar un estatuto pacticio a las confesiones religiosas más beneficioso que el de las entidades benéficas y sin fin de lucro supone un trato privilegiado. La cuestión que aquí se plantea es demasiado compleja para abordarla en este momento. Simplemente decir que, si se atiende al fundamento del apoyo económico del Estado a las confesiones religiosas, parece razonable que éstas se sometan al régimen de las entidades sin fines lucrativos que persiguen fines de interés general. No obstante, debe repararse en la siguiente especialidad que presentan las confesiones religiosas frente al resto de entidades presentes en el Estado: la incompetencia estatal en materia religiosa. La pregunta que cabe hacerse es si este dato justifica el estatuto pacticio especial de las confesiones religiosas, pero, como se ha dicho, su respuesta excede del ámbito de este trabajo.

<sup>44</sup> Vid. M. A. M. LAGO, «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, 81 (1990), pp. 137-155.

<sup>45</sup> Vid. G. CASADO OLLERO, «Los fines no fiscales de los tributos», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujaña*, vol. I, Madrid, 1991, pp. 105-113.

La capacidad económica recogida en el artículo 31 CE debe interpretarse de acuerdo con la totalidad del sistema financiero y conectar con el conjunto de valores amparados por la norma constitucional. De este modo, para valorar esta capacidad no debe atenderse al mero valor cuantitativo, siendo preciso que el legislador tenga en cuenta otros principios y valores constitucionales, que pueden justificar una excepción a esa capacidad económica<sup>46</sup>.

En este mismo sentido, la exención ya no se concibe hoy día como un privilegio, sino como un instrumento exigido por razones de capacidad económica o de igualdad, y destinado, en determinados casos, a atender fines de política social y económica<sup>47</sup>. Como pone de manifiesto Lozano Serrano, la exención «no aparece ya como necesariamente opuesta al tributo ni a los principios que lo legitiman. En cuanto el contenido del deber de contribuir no se limita a la tutela del interés fiscal o recaudatorio, es evidente que la norma de exención puede obedecer a las mismas exigencias que inspiraron el tributo, por mucho que en ella se tutele el interés del particular»<sup>48</sup>.

En este marco se inserta la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, en la que se establece un estatuto fiscal privilegiado para determinadas entidades sin fin de lucro, que persiguen unos fines que el Estado considera de interés general.

Dicha Ley, como ya se ha señalado, es aplicable a las confesiones religiosas con acuerdo, no tanto en atención a que puedan perseguir esos fines que el ordenamiento aprecia como especialmente relevantes, sino porque las actividades típicamente confesionales (el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad) han sido equiparadas a los fines de interés general.

En la enumeración de fines de las entidades religiosas relevantes a efecto de beneficios fiscales aparecen el culto, la sustentación del clero,

---

<sup>46</sup> Vid. G. CASADO OLLERO, *Los fines no fiscales...*, cit., pp. 119 y 120.

<sup>47</sup> Vid. C. LOZANO SERRANO, *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, 1988, pp. 23-37, y P. M. HERRERA MOLINA, *La exención tributaria*, Madrid, 1990, pp. 95-116.

<sup>48</sup> Vid. C. LOZANO SERRANO, *op. cit.*, p. 47. Las exenciones se encuentran directamente relacionadas con los fines extrafiscales de los tributos: artículo 4 de la Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria (BOE del 31): «Los tributos, además de ser medios para recaudar ingresos públicos, han de servir como instrumento de la política económica general, atender a las exigencias de estabilidad y progreso sociales y procurar una mejor distribución de la renta nacional».

el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad, pero puede decirse que el culto es el fin característico y definitorio de las confesiones religiosas<sup>49</sup>.

En congruencia con lo anterior, el lugar de culto, en tanto que edificio o local destinado al culto y elemento consustancial a la práctica cultual, recibe un trato financiero especial. Así, en las normas pacticias con las confesiones religiosas y en las normas estatales, los lugares de culto aparecen exentos de la mayoría de los tributos.

Esta supuesta coherencia quiebra al descender a la concreta configuración del régimen tributario de los lugares de culto. Como se viene describiendo, su posición peculiar ante el sistema tributario se encuentra en directa conexión con su interés público. Por tal motivo, no se alcanza a comprender por qué el estatuto tributario del lugar de culto se construye atendiendo al sujeto propietario e ignorando completamente sus características.

De acuerdo con el sistema de relaciones Iglesia-Estado diseñado por el texto constitucional, parece clara la legitimidad de las exenciones tributarias de los lugares de culto, en atención a su destino y función –cuestión distinta es si tal apoyo económico viene exigido constitucionalmente–. Ahora bien, ello no quiere decir que todo lugar de culto tenga que estar exento, pues difícilmente se puede sostener la relevancia pública –el interés general– de una capilla privada. A nuestro modo de ver, se debe de tomar en consideración la naturaleza del lugar de culto y, en especial, su condición de abierto al público o su carácter particular.

La actual configuración subjetiva de las exenciones de los lugares de culto conduce a una serie de incongruencias. Así, por ejemplo, una iglesia parroquial tiene un trato fiscal distinto si pertenece a un particular o a una asociación eclesial, que si pertenece a una Diócesis. En cambio, un oratorio privado puede estar exento si su titular es una parroquia. Con tal sistema, un mero cambio en el titular del lugar de culto, aun no variando su condición y destino, acarrea una variación en su régimen tributario.

La solución de estos problemas se puede alcanzar con una configuración objetiva de las exenciones de los lugares de culto<sup>50</sup>, poniendo el

---

<sup>49</sup> En palabras de J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE (*Derecho eclesial...*, cit., pp. 186 y 187), el culto «es la única actividad típica y específica de las confesiones religiosas».

<sup>50</sup> En este mismo sentido, *vid.* J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho eclesial...*, cit., p. 300.

acento en la afectación del edificio o local a un determinado destino. Si el bien pertenece a un particular que obtiene rentas por cederlo o destinarlo al culto, tales beneficios deberán ser gravados, pero nada impide la consideración favorable de la afectación cultural<sup>51</sup>.

Aparte de las sinrazones descritas, el actual sistema tributario de los lugares de culto pone el acento en su signo confesional. Por tanto, la clasificación de los lugares de culto a efectos tributarios, junto a su pertenencia a un determinado propietario, atiende a las notas de católico, protestante o musulmán, introduciéndose de esta forma, bajo la vigencia de calificativos confesionales, riesgos evidentes para el principio de igualdad.

Obviamente, el Estado, en ejercicio de su potestad tributaria, puede crear, sin llegar a vulnerar la igualdad y la no confesionalidad, estatutos pacticios diferentes para las distintas confesiones<sup>52</sup>, pero ello no quiere decir que exista una absoluta arbitrariedad al respecto. Los poderes públicos actúan subordinados al interés público y, sin duda, por muy minoritaria que sea una confesión, sus lugares de culto abiertos al público prestan más utilidad social que aquellos de uso meramente privado, aunque pertenezcan a confesiones con notorio arraigo.

### III. EL INMUEBLE PARA EL LUGAR DE CULTO

#### 1. Adquisiciones onerosas

Cuando una confesión religiosa pretende construir o establecer un lugar de culto, caben, por regla general, tres posibilidades: que posea el inmueble; que lo adquiera onerosamente; o que lo reciba a título gratuito. En los dos últimos casos, se está ante negocios jurídicos sometidos a tributación. En este epígrafe se analizará el régimen de las adquisiciones onerosas, para tratar, posteriormente, los gravámenes de las adquisiciones lucrativas.

---

<sup>51</sup> Obviamente, una vez que se ha tomado la opción de otorgar beneficios tributarios a los lugares de culto.

<sup>52</sup> *Vid.* el auto del Tribunal Constitucional 480/1989, de 2 de octubre, y la sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1997 [*Actualidad Administrativa*, 1 (1998), pp. 1011-1013].

Las transmisiones patrimoniales onerosas resultan gravadas por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (ITPAJD)<sup>53</sup>. Este impuesto tiene naturaleza indirecta y a través del mismo se someten a tributación las transmisiones patrimoniales onerosas, las operaciones societarias y los actos jurídicos documentados (art. 1.1 de la Ley del ITPAJD). Contiene, pues, tres figuras tributarias distintas<sup>54</sup>, no pudiendo un mismo acto ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias (art. 1.2 de la Ley del ITPAJD). Asimismo, el gravamen por transmisiones patrimoniales onerosas o por operaciones societarias es incompatible con la cuota variable de actos jurídicos documentados (art. 31.2 de la Ley del ITPAJD), cuestión sobre la que se volverá más adelante.

Tanto el AAE con la Santa Sede –artículo IV.1.C)–, como los Acuerdos con la FEREDE, con la FCI y con la CIE, en sus respectivos artículos 11.3.C), recogen la exención<sup>55</sup> de estas confesiones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados<sup>56</sup>.

---

<sup>53</sup> Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 20 de octubre), y Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 22 de junio).

<sup>54</sup> Como pone de manifiesto A. MARTÍNEZ LAFUENTE (*Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5.ª edición, Madrid, 1997, pp. 36-38), pese a regularse tres hechos imposables, existe una unidad interna en el impuesto que no puede desconocerse.

<sup>55</sup> Esta exención, en relación con las confesiones no católicas con acuerdo, sólo tiene efectos a partir del momento de entrada en vigor de los respectivos Acuerdos. En este sentido se pronuncia la sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1993 (JT 705) en la que se analizó si la Iglesia evangélica Betel estaba o no exenta del ITPAJD. En la sentencia se indica que «por lo que se refiere al convenio suscrito entre la Iglesia evangélica y el Estado, aportado a autos en el período probatorio a instancia de la actora, hay que señalar que, si bien en este convenio se reconoce la exención tributaria subjetiva, este reconocimiento no producirá sus efectos y consecuencias sino a partir de la efectiva incorporación del acuerdo al ordenamiento jurídico interno [...]. Es, pues, a partir de este momento cuando la entidad actora disfrutará de este beneficio tributario, pero no antes, y, por ello, los negocios jurídicos celebrados con anterioridad estarán sujetos y no exentos del impuesto de autos».

<sup>56</sup> Puede decirse que hasta el AAE la Iglesia católica no gozaba de exención por razón de transmisiones onerosas, aunque éstas se refiriesen a lugares de culto o a inmuebles para destinarlos a esta finalidad. No obstante, pese a la sujeción –primero al Impuesto de Derechos Reales (antiguo Derecho de Hipotecas creado por Alejandro Mon en 1845) y después al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales–, las adquisiciones de inmuebles con destino a templos se beneficiaban de un tipo privilegiado. En este sentido, pueden verse,

Aunque a tenor de esta afirmación pueda pensarse que existe un régimen jurídico lineal, lo cierto es que hay notables diferencias entre la Iglesia católica y las demás confesiones.

Antes de centrarse en estas diferencias, debe señalarse que esta exención presenta un doble carácter: objetivo y subjetivo. Por un lado, los bienes y derechos adquiridos deben destinarse al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad<sup>57</sup>; por otro, la exención se refiere a una serie determinada de sujetos. En el caso de la Iglesia católica, sólo se pueden beneficiar de la ausencia de gravamen las entidades del artículo IV; y si se trata de las demás confesiones con acuerdo, las Iglesias o las Comunidades. No obstante, las asociaciones

---

entre otras normas, el artículo 30, apartado 18, y el artículo 37 del Real Decreto de 20 de abril de 1911, por el que se aprueba el Reglamento para la administración y recaudación de los impuestos sobre derechos reales y transmisión de bienes y sobre bienes de las personas jurídicas [MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario de la Administración pública* (compilación), tomo IX, pp. 261 y 263] y, especialmente, la Tarifa General para la exacción del Impuesto de Derechos Reales aprobada por la Ley de 2 de abril de 1900 y modificada por las de 31 de diciembre de 1905, 29 de diciembre de 1910 y 29 de abril de 1920; Real Decreto-ley de 27 de abril de 1925 y Leyes de 28 de febrero de 1927, 11 de marzo de 1932, 12 de enero y 16 de diciembre de 1940, 13 de marzo de 1945 y 31 de diciembre de 1946, número de Orden 66, de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes, aprobada por Decreto de 7 de noviembre de 1947, donde se fija un tipo del 0,30 por 100 para las adquisiciones a título oneroso de terrenos para la edificación de templos destinados al culto católico (L. MEDINA y M. MARAÑÓN: *Leyes de Hacienda de España*, vol. I, Madrid, 1948, p. 1024). Este mismo tipo se mantuvo en el Decreto de 21 de marzo de 1958 sobre la Ley y Tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre transmisiones de bienes (BOE de 29 de abril). Por otra parte, en el artículo 3.A), apartado 60, letra c), de esta misma norma, se recogía la exención de las enajenaciones de toda clase de terrenos para la construcción de iglesias o capillas destinadas al culto, que afectasen a proyectos de ordenación urbana con arreglo a la Ley de 12 de mayo de 1956, Ley de 3 de diciembre de 1953 y disposiciones que establezcan el ámbito de su aplicación, Leyes de 26 de julio de 1892 y 18 de marzo de 1895. Una regulación similar se contenía en el artículo 6.A), apartado 60.c), del Decreto de 15 de enero de 1959, sobre el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre la transmisión de bienes de 21 de marzo de 1958 (BOE de 7 y de 20 de febrero de 1959). En el mismo sentido, en el artículo 65.1, apartado 31, del Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 18 de mayo) se recogía la exención de las transmisiones de terrenos verificadas de conformidad con la Ley de 12 de mayo de 1956, para su incorporación al patrimonio municipal del suelo, para superficies viales, para parques y jardines públicos y para la construcción de iglesias o capillas destinadas al culto.

<sup>57</sup> Se sigue el Acuerdo con la Santa Sede. Los Acuerdos de 1992 hablan de culto y de ejercicio de la caridad (FEREDE), o de actividades religiosas o asistenciales (FCI y CIE).

y demás entidades menores de las distintas confesiones gozarán de exención a través de su equiparación con las entidades sin fin de lucro y con las entidades benéficas privadas.

Pasando ya a las diferencias, hay que resaltar que la configuración de la exención en el AAE y en los Acuerdos de 1992 es radicalmente distinta. Mientras que a la Iglesia católica se le concede una exención total del impuesto, a las demás confesiones con acuerdo se les otorga una exención *en los términos establecidos en la normativa estatal reguladora del impuesto*. Esto es, en un caso la exención se contiene en un Tratado internacional, escapando a la libre disponibilidad del Estado, y en otro depende de cómo la configure el Estado.

Otra diferencia consiste en que en el Acuerdo con la Santa Sede se hace referencia únicamente a «transmisiones patrimoniales»; en cambio, en los Acuerdos con las confesiones acatólicas la exención se concede en relación con el «Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados». Sobre este tema se incidirá más adelante.

En conclusión, puede afirmarse lo siguiente: los entes del artículo IV del AAE están exentos con carácter absoluto del concepto transmisiones patrimoniales, en virtud de lo dispuesto en el Acuerdo con la Santa Sede<sup>58</sup>. Exención que se hace extensible a las entidades del artículo V del AAE<sup>59</sup>, a las Iglesias y Comunidades integradas en la Federaciones firmantes de

---

<sup>58</sup> El artículo 45.I.B).1 del Real Decreto Legislativo 1/1993 recoge la exención de «las transmisiones y demás actos o contratos en que la exención resulte concedida por Tratados o Convenios Internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno». Este precepto, junto con la totalidad del apartado B) del artículo 45.I, a excepción del punto 15, ha sido declarado nulo por la Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1997 [RAJ 7744; *vid.* la Resolución de 5 de mayo de 1998, por la que se hace público el Acuerdo del Consejo de Ministros de 2 de abril de 1998, sobre ejecución de la sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1997, relativa al recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Asociación Española de Banca Privada (AEB), en materia de anulación del artículo 45.I.B) del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre; (BOE del 23). En todo caso, en el artículo 48.I.B), apartado 1, del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (BOE de 3 de febrero) contiene una dicción similar.

<sup>59</sup> En el artículo 45.I.A), puntos *b*) y *c*), del texto refundido del ITPAJD se declaran exentos del Impuesto los establecimientos y fundaciones benéficos o culturales y análogos, y las asociaciones declaradas de utilidad pública. En virtud de la remisión del artículo V del AAE, esta exención se aplica a las entidades contempladas en el mismo.



los Acuerdos de 1992<sup>60</sup> y a las asociaciones de éstas que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas, hospitalarias o de asistencia social<sup>61</sup>. Sin embargo, en el primer caso, la exención deriva del Acuerdo y no se encuentra a la libre disposición unilateral del Estado.

Los requisitos formales<sup>62</sup> que es necesario cumplir para la aplicación de las exenciones se recogen en el artículo 90 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, y en la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los artículos IV y V del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979<sup>63</sup>.

La adquisición de un inmueble para construir o establecer un lugar de culto siempre va a encajar entre los fines de culto, de religión o religiosos, según la terminología que utilizan los diferentes textos legales, y, por tanto, va a estar exenta del pago del ITPAJD.

El TEAC, en Resolución de 22 de febrero de 1996<sup>64</sup>, se pronunció sobre el alcance de la exención de la Iglesia católica, de forma un tanto restrictiva<sup>65</sup>. Se trataba de dilucidar si una escritura que contenía una con-

---

<sup>60</sup> Artículo 45.I.C) del Real Decreto Legislativo 1/1993, en relación con el artículo 11.3.C) de los Acuerdos con la FEREDE, la FCI y la CIE.

<sup>61</sup> Al igual que a las entidades del artículo V del AAE se les aplica lo dispuesto en el artículo 45.I.A), puntos b) y c), del texto refundido del ITPAJD, con base en lo dispuesto en los artículos 11.5 de los Acuerdos con la FEREDE y con la FCI, y en el artículo 11.4 del Acuerdo con la CIE.

<sup>62</sup> Sobre las consecuencias del incumplimiento de los requisitos formales por las confesiones religiosas, *vid.* la resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1995 (JT 1351).

<sup>63</sup> *BOE* de 8 de agosto; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 381 y 382 (estos autores añaden las palabras «sobre asuntos económicos» al final del enunciado de la norma; obviamente, el Acuerdo de 1979 al que se refiere esta Orden es éste, pero en la publicación del *BOE* simplemente se habla del Acuerdo de 3 de enero de 1979, sin más especificaciones). Para un análisis de las exigencias de tipo formal, *vid.* J. CAMARASA CARRILLO: *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Madrid, 1998, pp. 164-170. L. ÁLVAREZ PRIETO [«Procedencia de la aplicación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, en relación con las entidades y asociaciones comprendidas en el artículo V del Acuerdo Económico entre el Estado español y la Santa Sede», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 8 (1992), pp. 199-221] efectúa un análisis crítico de estos requisitos formales.

<sup>64</sup> JT 305.

<sup>65</sup> Aunque la resolución no se refiere a los lugares de culto, se juzga conveniente su inclusión.

dición resolutoria explícita estaba o no exenta del ITPAJD. Para el TEAC, «la condición resolutoria supone la constitución de un derecho a favor de la... y, en tal sentido, encaja en el supuesto de “adquisiciones de bienes y derechos” a que se refiere el artículo IV.c) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979. Pero es un derecho destinado a garantizar el pago de una deuda, en cuyo momento se extinguirá. Sólo tiene este efímero destino y sería caer en una extralimitación prohibida por el artículo 24 de la Ley General Tributaria entender que sirve “al culto, a la sustentación del clero, el sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad”, que son los destinos que abren la vía a la exención prevista en el citado precepto. No hay, pues, derecho a exención».

Determinadas entregas onerosas de inmuebles no van a estar sujetas al ITPAJD, sino al Impuesto sobre el Valor Añadido. En este caso, la posible exención sólo va a alcanzar a la Iglesia católica. Esta cuestión se analizará al tratar las entregas de bienes, remitiendo aquí a lo que se diga en dicho lugar.

## 2. Adquisiciones a título lucrativo

Si el terreno o inmueble se recibe por la confesión a título gratuito –herencia o donación–, la adquisición va a resultar gravada por el Impuesto sobre Sociedades (IS). En cambio, hasta la entrada en vigor de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones<sup>66</sup> (ISD), tales adquisiciones se sujetaban a este último tributo.

Las entidades del artículo IV del AAE estaban exentas del pago del ISD, en los mismos términos que del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales –artículo IV.1.C) del Acuerdo–<sup>67</sup>. En cambio, en los

---

<sup>66</sup> BOE del 19. El Reglamento del Impuesto ha sido aprobado por el Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre (BOE del 16).

<sup>67</sup> En el artículo XX.5 del Concordato de 1953 se establecía que «las donaciones, legados o herencias destinados a la construcción de edificios de culto católico o de casas de religiosas, o, en general, a finalidades de culto o religiosas, serán equiparados, a todos los efectos tributarios, a aquellos destinados a fines benéficos o benéfico-docentes». Es decir, no se concedía una exención, sino que se otorgaba el régimen tributario de los fines benéficos o benéfico-docentes. En la fecha de entrada en vigor del Concordato, las transmisiones lucrativas de inmuebles para destinarlos a lugares de culto se sometían al Impuesto de Derechos Reales y al Impuesto sobre el Caudal Relicto, regulados ambos por dos Decretos de 7 de noviembre de 1947, uno relativo a la Ley del Impuesto de Derechos Reales y otro a su Reglamento (vid. L. MEDINA y M. MARAÑÓN: *Leyes de Hacienda...*, cit., pp. 975-1257). En

Acuerdos de 1992 con la FEREDE, la FCI y la CIE no se contiene ninguna referencia a este gravamen, estando tal ausencia plenamente justificada dada la configuración actual del ISD.

En efecto, en el artículo 1 de la Ley 29/1987, se define el impuesto como un tributo de naturaleza directa y subjetiva, precisándose que a través de él se gravan los incrementos patrimoniales obtenidos a título gratuito por personas físicas. Quedan, pues, fuera de su ámbito de aplicación las personas jurídicas. Como se indica en la propia exposición de motivos de la Ley, el tributo «se configura como un gravamen cuyo sujeto pasivo es la persona física; de ahí que los incrementos gratuitos obtenidos por sociedades y entidades jurídicas se sometan al Impuesto sobre Sociedades».

Este hecho dio lugar a la disposición final cuarta de la Ley 29/1987, en la que se señala que «los incrementos de patrimonio a título gratuito adquiridos por las entidades a que se refieren los artículos IV y V del

---

el Impuesto de Derechos Reales, las adquisiciones de terrenos para la edificación de templos destinados al culto católico, cuando tenían lugar por herencia, legado o donación, así como las de metálico por los mismos títulos, para su construcción o reparación, tributaban por el tipo reducido, aplicable a las transmisiones en favor de hijos legítimos o legitimados por subsiguiente matrimonio. Estas mismas adquisiciones, en virtud de lo dispuesto en el artículo 44, párrafo segundo, de la Ley, estaban exentas del Impuesto sobre el Caudal Relicto. En el Decreto de 21 de marzo de 1958, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley y Tarifa de los Impuestos de Derechos Reales y sobre Transmisiones de Bienes (BOE de 29 de abril), se recoge ya lo dispuesto en el Concordato. Así, la tarifa del Impuesto de Derechos Reales a la que se someten las transmisiones lucrativas de terrenos o bienes para destinarlos a templos, es la de beneficencia e instrucción privadas. En el mismo sentido, en el artículo 64, relativo al Impuesto sobre el Caudal Relicto, ya no se recoge exclusivamente la exención de las adquisiciones para templos, sino que el beneficio fiscal se extiende a las herencias y legados a que se refiere el artículo XX.5 del Concordato. Este mismo criterio se mantiene en el Decreto de 15 de enero de 1959, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación de la Ley de los Impuestos de Derechos Reales y sobre la Transmisión de Bienes de 21 de marzo de 1958 (BOE de 7 y de 20 de febrero). Con la entrada en vigor de la Ley 41/1964, de 11 de junio, de Reforma del Sistema Tributario (BOE del 13), se suprime el Impuesto de Derechos Reales y el Impuesto sobre el Caudal Relicto, apareciendo el Impuesto General sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados —en el que se integran la mayor parte de los conceptos tradicionales que gravaban las transmisiones inter vivos en el Impuesto de Derechos Reales—, y el Impuesto General sobre las Sucesiones. Posteriormente, se dictó el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. En el artículo 19.1, apartado 5, de este Decreto, relativo al Impuesto General sobre las Sucesiones, se recogía la exención de las herencias y legados a que se refería el número 5 del artículo XX del Concordato de 1953 [vid. J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE y otros, *Compilación de Derecho eclesiástico español (1816-1986)*, Madrid, 1986, p. 304].

Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, estarán exentos en el Impuesto sobre Sociedades, cuando concurren las condiciones y requisitos exigidos por dicho acuerdo para disfrutar de exención en el impuesto que grava las sucesiones y donaciones». Hay que centrarse, pues, en el Impuesto sobre Sociedades<sup>68</sup>.

Las entidades religiosas son personas jurídicas sujetas al Impuesto sobre Sociedades<sup>69</sup>. El AAE, en el artículo IV.1.B), recoge la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio de los entes mayores de la Iglesia católica. Sin embargo, a continuación se especifica que la exención no alcanzará a los rendimientos que estos entes pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas; a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido; a las ganancias de capital; ni a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta. Posteriormente, con objeto de determinar la aplicación de este impuesto a la Iglesia católica, la Comisión Técnica Iglesia-Estado elaboró un Acuerdo, de fecha 10 de octubre de 1980, sobre aplicación del Impuesto sobre Sociedades a Entidades Eclesiásticas<sup>70</sup>.

Una regulación idéntica a la del Acuerdo económico con la Santa Sede se había establecido con anterioridad en la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades<sup>71</sup>. En el artículo 5.dos.b) de esta

---

<sup>68</sup> Los beneficios fiscales que se otorguen en el Impuesto sobre Sociedades a los entes del artículo IV del AAE han de respetar el contenido del texto acordado, en el sentido de que todo incremento patrimonial procedente de la donación de un bien o de su adquisición hereditaria tiene que estar exento, siempre que el bien se destine al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad. En esta materia debe tomarse en consideración la Circular de 29 de diciembre de 1983, relativa a la aplicación del Impuesto de Sucesiones y Donaciones y sobre bienes de las personas jurídicas, donde se imparten instrucciones para una correcta aplicación de las exenciones otorgadas en estos impuestos a la Iglesia católica; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO: *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 387 y 388.

<sup>69</sup> Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* del 28), y Real Decreto 537/1997, de 14 de abril, del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (*BOE* del 24).

<sup>70</sup> *BOE* de 9 de mayo de 1981; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 327-331.

<sup>71</sup> *BOE* del 30. Con esta Ley se someten por primera vez las personas jurídicas religiosas al Impuesto sobre Sociedades. Estos entes tenían la condición de no sujetos en el antiguo Impuesto sobre la renta de sociedades (cfr. J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE: *Derecho eclesiástico...*, cit., pp. 288 y 289).

Ley se mencionaba a la Iglesia católica entre las entidades exentas, matizando que la exención no alcanzaba a los rendimientos derivados de explotaciones económicas; a los procedentes de su patrimonio cuando su uso se encuentre cedido; ni a los incrementos de patrimonio. En el punto tres del precepto se indicaba que las exenciones no alcanzarían a los rendimientos sometidos a retención. Los entes del artículo V del AAE tenían este mismo trato fiscal, por mor de la equiparación con los entes sin fin de lucro y benéfico-privados, y de lo dispuesto en el punto *f*) de este artículo 5.dos de la Ley del Impuesto <sup>72</sup>.

En esta Ley de 1978 se otorgaba el mismo trato a las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas que a la Iglesia católica <sup>73</sup>. El reglamento del IS de 1982 <sup>74</sup> restringió esta equiparación, en el artículo 30.1.b), a las asociaciones confesionales no católicas con las que se estableciesen acuerdos de cooperación. Los Acuerdos de 1992 con la FERREDE, la FCI y la CIE <sup>75</sup> remiten –artículo 11.3.B)– a lo previsto en la Ley 61/1978, no introduciendo novedades en este punto <sup>76</sup>.

Actualmente, la posición de la Iglesia católica y de las demás confesiones con acuerdo ante el Impuesto sobre Sociedades viene dada, fundamentalmente, por lo dispuesto en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, en virtud de la disposición adicional quinta de esta norma <sup>77</sup>.

---

<sup>72</sup> Vid. J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE: «Régimen económico de las confesiones religiosas», en *Derecho Eclesiástico del Estado Español*, 2.ª edición, Pamplona, 1983, p. 381.

<sup>73</sup> Cfr. artículo 5.dos.b) de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre.

<sup>74</sup> Real Decreto 2631/1982, de 15 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sociedades (BOE del 21 al 27 de octubre y de 4 de noviembre).

<sup>75</sup> Con anterioridad a estos pactos, los incrementos de patrimonio a título gratuito experimentados por las asociaciones confesionales no católicas reconocidas, y destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, estaban exentos del Impuesto sobre Sociedades, siempre que concurriesen las condiciones y requisitos establecidos en los artículos 6 y 7 de la LOLR (disposición final cuarta de la Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del ISD).

<sup>76</sup> Sobre la posición, conforme a esta normativa, de las confesiones religiosas ante el Impuesto sobre Sociedades *vid.*, entre otros, los siguientes trabajos: F. de LUIS DÍAZ-MONASTERIO, *Régimen tributario...*, cit., pp. 632-636; M. Mier Menes, *El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia católica...*, cit., pp. 321-381, y P. ISIDRO, «La exención del Impuesto sobre Sociedades a favor de las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 10 (1994), pp. 203-257.

<sup>77</sup> La disposición final primera, apartado 1, de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, señala que «Las entidades que reúnan las características y cum-

En el artículo 48 de esta Ley se recoge la exención, por concepto de Impuesto sobre Sociedades, de los incrementos patrimoniales a título lucrativo obtenidos por fundaciones y asociaciones declaradas de utilidad pública y, por extensión, por las confesiones religiosas con acuerdo, siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto o finalidad específica<sup>78</sup>.

Estos fines son los mencionados en el artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994<sup>79</sup>, a los que en todo caso se asimilan el culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado y el ejercicio de la caridad, a tenor de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. De aquí se deduce sin dificultad que el incremento patrimonial derivado de la obtención de un inmueble a título lucrativo, en el que se vaya a construir o establecer un lugar de culto, no va a tributar por el Impuesto sobre Sociedades<sup>80</sup>.

---

plan con los requisitos previstos en el título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, tendrán el régimen tributario que en la misma se establece».

<sup>78</sup> En el artículo 49 de la Ley 30/1994 se detallan las rentas e ingresos exentos. En concreto, se mencionan los siguientes: las cuotas satisfechas por sus asociados; las subvenciones obtenidas del Estado, Comunidades Autónomas, Corporaciones Locales y otros organismos o entes públicos, siempre y cuando se apliquen a la realización de los fines de la entidad y no vayan destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas; los derivados de adquisiciones a título lucrativo para colaborar con los fines de la entidad; los obtenidos por medio de los convenios de colaboración en actividades de interés general, contemplados en la presente Ley, y los rendimientos obtenidos en el ejercicio de las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica en los términos contemplados en el artículo 48. Sobre este tema, *vid. J. PEDREIRA MENÉNDEZ, Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)...*, cit., pp. 41 y 42.

<sup>79</sup> En concreto, se trata de fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga.

<sup>80</sup> Los requisitos para gozar de la exención se especifican en la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, puesta en relación con los artículos 1 y 2 de esta misma norma. A los entes del artículo IV del AAE y a las Iglesias y Comunidades de la FEREDE, la FCI y la CIE se les aplican estos beneficios tributarios de forma directa. Antes de dictarse el Real Decreto 765/1995, J. L. LÓPEZ GARCÍA [«Comentario al régimen fiscal de la Iglesia católica», en *Actualidad Tributaria*, 1 (1995), p. 972] entendía que las entidades del artículo IV del AAE tenían reconocida la exención en el Impuesto sobre Sociedades *ope legis* (disposición adicional quinta de la Ley 30/1994), sin necesidad de cumplir otros requisitos. Actualmente, esto es cierto en parte, porque para gozar de

Por lo que respecta a las confesiones religiosas sin acuerdo, en el capítulo XV de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se establece un régimen tributario especial de entidades parcialmente exentas. Este régimen se aplica, entre otras entidades, a las fundaciones, establecimientos, instituciones y asociaciones sin ánimo de lucro que no reúnan los requisitos para disfrutar del régimen fiscal establecido en la Ley 30/1994. Partiendo de esta enumeración, parece razonable sostener que las confesiones religiosas sin acuerdo se van a regir por estas normas especiales. Entre las rentas exentas –artículo 134– figuran las derivadas de adquisiciones a título lucrativo, siempre que se obtengan en cumplimiento de su objeto social o finalidad específica. De este modo, los incrementos de patrimonio de las confesiones religiosas sin acuerdo derivados de adquisiciones de inmuebles para lugares de culto van a estar exentos.

Las adquisiciones lucrativas de inmuebles están, además, gravadas en la esfera local por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (IIVTNU). Este impuesto se regula en los artículos 105 a 111 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)<sup>81</sup> y ha venido a sustituir al antiguo Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, más conocido como «Arbitrio de Plusvalía».

La Ley –artículo 105– define al IIVTNU como un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto como consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

Los obligados al pago o sujetos pasivos vienen determinados en el artículo 107 de la LRHL. Conforme a este precepto, en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio *a título lucrativo*, el sujeto pasivo va a ser

---

la exención es necesario actuar en cumplimiento de los fines de interés general [J. MARTÍN FERNÁNDEZ (*Régimen tributario del mecenazgo en España*, Madrid, 1996, p. 71) critica esta exigencia, que en su opinión es una extralimitación del Reglamento sin cobertura legal]. Además, para disfrutar de la exención prevista en el artículo 48.2 de la Ley 30/1994, los entes del artículo IV del AAE han de cumplir los requisitos previstos en el apartado cuatro de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 y en su artículo 3.

<sup>81</sup> BOE del 30.

el adquirente del terreno o la persona a cuyo favor se constituya el derecho real<sup>82</sup>.

El AAE con la Santa Sede no contempla la exención de los lugares de culto de este impuesto. Dicho con más exactitud, el Acuerdo regula únicamente la exención en relación con la antigua Tasa de Equivalencia –artículo IV.1.D)–, mediante la que se gravaba cada diez años el incremento de valor sufrido por los terrenos pertenecientes a las personas jurídicas. Esta Tasa de Equivalencia fue suprimida por la LRHL.

En el momento de aprobación del Acuerdo, estaba vigente el Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre<sup>83</sup>, en cuyo artículo 90, número 1, letra *d*), se recogía la exención de este impuesto de las instituciones que tuvieran la calificación de benéficas o benéfico-docentes. Se producía así la curiosa situación de que los bienes de los entes eclesiásticos del artículo V del Acuerdo estaban exentos de este tributo, mientras que los inmuebles de los entes del artículo IV se encontraban sujetos<sup>84</sup>.

Esta anomalía se solucionó mediante la Orden de 29 de julio de 1983, a la que ya se hizo referencia. En su punto primero se señala 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».

Tanto el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local de 18 de abril de 1986<sup>85</sup> –artículo 353.1.d)–,

---

<sup>82</sup> El análisis de la tributación de las transmisiones onerosas por concepto de IIVTNU no interesa a efectos de este trabajo. No obstante, conviene precisar que en el caso de que en la transmisión onerosa se pacte que el impuesto lo ha de pagar el adquirente, la condición de sujeto exento de los entes eclesiásticos no va a ser relevante. En este sentido se pronuncia la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 28 de octubre de 1998 (JT 1554).

<sup>83</sup> Texto articulado de las bases 21 a 34 de la Ley de 19 de diciembre de 1975. Haciendas Locales (BOE de 29 y 31 de enero de 1977). En desarrollo del mandato previsto en la disposición final primera, apartado 2, del Real Decreto-ley 15/1978, de 7 de junio, por el que se modifica la discrecionalidad que este texto refundido otorgaba a los Ayuntamientos en materia de impuestos, se dictó la Orden de 20 de diciembre de 1978, por la que se aprobaron las Ordenanzas Fiscales reguladoras de los impuestos municipales sobre solares y sobre incremento del valor de los terrenos (BOE del 22). Estas ordenanzas pueden verse en J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE y otros: *Compilación de Derecho eclesiástico...*, cit., pp. 373 y 374.

<sup>84</sup> M. J. VILLA ROBLEDO (*El Acuerdo sobre Asuntos Económicos...*, cit., pp. 671 y 672) recoge las distintas opiniones doctrinales sobre esta especie de contradicción.

<sup>85</sup> Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril (BOE del 22 y del 23). Recuérdese que la regulación sobre las Haciendas Locales recogida en esta norma ha sido derogada por la LRHL.



como la actual LRHL—artículo 106.2.c)<sup>86</sup>— han mantenido el criterio del Real Decreto 3250/1976. Esto es, se declaran exentas del impuesto las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes. No se establece, pues, de forma expresa, en la legislación reguladora del IIVTNU la exención de los lugares de culto de los entes del artículo IV del AAE.

Esto no impide que lo previsto en la Orden de 29 de julio de 1983 tenga plena aplicación<sup>87</sup>. En este sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991<sup>88</sup>, relativa a la donación de dos terrenos a una parroquia para destinarlos al culto, sostenimiento del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, se indica que «cierto es que la exención establecida en el artículo 353.2.c) del Real Decreto Legislativo 781/1986 se refiere sólo a la modalidad decenal o tasa de equivalencia del artículo 350.1.b) del mismo, pero la exención pretendida en estos Autos surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los artículos IV y V del Acuerdo de 1979 y el artículo 353.1.d) y f), pues el artículo 1 de la Orden de 29 de julio de 1983 aclara, sin desbordar el sentido inmanente en los principios reguladores del Acuerdo y en la nor-

---

<sup>86</sup> Artículo 106.2.c) de la LRHL: «Asimismo, están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las personas o entidades: [...] c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes».

<sup>87</sup> I. MARTÍN DÉGANO [«El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», en *Il diritto ecclesiastico*, 107 (1996), parte I, p. 783; e *idem*, «El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», en *Revista de Hacienda Local*, 26 (1996), p. 86 (dada la identidad de contenido de los dos artículos, en adelante se hará referencia exclusivamente al aparecido en la revista *Il diritto ecclesiastico*] señala que a raíz de la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, sobre aplicación de tasas locales a las entidades religiosas (no publicada oficialmente. *Vid.* CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA. VICESECRETARÍA PARA ASUNTOS ECONÓMICOS, *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid, 1985, pp. 97-99), la jurisprudencia entendió durante varios años que la exención de las entidades del artículo IV del AAE en relación con el IIVTNU se limitaba a la Tasa de Equivalencia. *Vid.* asimismo J. J. PÉREZ-CALVO, «Determinación de la existencia de exención del impuesto municipal sobre incremento de valor de los terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles a la Iglesia dedicados al culto», en *Ius Canonicum*, 34 (1994), p. 677. El texto de la Comunicación-Circular que dio lugar a esta línea jurisprudencial es el siguiente: «Esta filosofía se comprueba claramente si se observa el régimen aplicable en cuanto al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos; respecto a este impuesto se le ha concedido la exención en su modalidad periódica, decenal, o de antigua tasa de equivalencia y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes».

<sup>88</sup> RAJ 8772.

matividad de la exención del Impuesto de Autos, que “las asociaciones y entidades comprendidas en el artículo IV del Acuerdo (o sea, el núcleo esencial de la Iglesia Católica) disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V”, de modo que, a tenor de lo indicado en este último, las asociaciones o entidades del IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas (como, a mayor abundamiento, puntualiza el art. 5 de la Orden citada)».

«El artículo 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas en favor de determinadas entidades, entre las que incluye, en el apartado *d*), las “entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes”, y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesiásticas o religiosas comprendidas en ellos, régimen que, por lo dicho y a tenor del artículo 1 de la citada Orden es aplicable, también, a las entidades del artículo IV (entre ellas, las Diócesis y las Parroquias). Conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que el artículo 353.2.c) se refiera sólo a la exención de la modalidad decenal o tasa de equivalencia, pues tal apartado tiene su base en el artículo IV.D) del Acuerdo y dicha exención se completa, para la modalidad impositiva generada con ocasión de las transmisiones dominicales o constituciones y transmisiones de derechos reales de goce, con la que resulta aplicable por el juego de las remisiones del artículo IV del Acuerdo al V del mismo y de éste al artículo 353.1.d) del Real Decreto Legislativo 781/1986»<sup>89</sup>.

Este mismo criterio se mantiene en numerosas sentencias posteriores, entre las que se pueden citar las siguientes<sup>90</sup>: sentencia del Tribunal Supremo de fecha 9 de abril de 1992<sup>91</sup>; sentencias del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 28 de marzo de 1994<sup>92</sup> y de 2 de noviem-

---

<sup>89</sup> En contra de esta doctrina, F. CASANA MERINO («Derecho transitorio en el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local*, Madrid, 1993, pp. 903 y 904) sostiene que, una vez suprimida la tasa de equivalencia por la LRHL, la Iglesia católica carece de todo beneficio fiscal a efectos del IIVTNU.

<sup>90</sup> En la mayoría de estas sentencias, el supuesto de hecho consiste en donaciones de terrenos a entes eclesiásticos para destinarlos al culto.

<sup>91</sup> RAJ 3288.

<sup>92</sup> JT 320.

bre de 1994<sup>93</sup>; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 15 de junio de 1995<sup>94</sup>; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) de 18 de septiembre de 1995<sup>95</sup>; sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 1996<sup>96</sup>, y sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1997<sup>97</sup>.

En esta última resolución judicial se contiene un matiz de especial importancia<sup>98</sup>. En la sentencia del Alto Tribunal de 26 de noviembre de 1991, al igual que en las posteriores que siguen su doctrina, se afirma que estas exenciones, que se otorgan a la Iglesia a través de la asimilación con las entidades sin fin de lucro o benéficas privadas y de lo dispuesto en la Orden de 29 de julio de 1983, *«frente a las del artículo IV (en las que el Estado no tiene poder unilateral de decisión, al estar definidas en un Acuerdo o tratado internacional vinculante para ambas partes), dependen, en definitiva, de la voluntad del Estado español, ya que se mueven en un marco jurídico, el de las entidades benéficas o sin fin de lucro, que aquél puede modificar libremente»*.

Pues bien, en la sentencia de 23 de enero de 1997 se lee lo siguiente: *«El artículo 520.1.i) de la Ley de 1955 enumera, entre un conjunto de exenciones subjetivas y objetivas en favor de la Iglesia católica, las que afectan a las iglesias y capillas destinadas al culto, calificables, lógicamente, de entidades y/o terrenos y edificios sin fin de lucro, y esta exención es la que los artículos V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicables a las entidades eclesiásticas o religiosas comprendidas en ellos, régimen que, por lo dicho, y a tenor del artículo 1 de la indicada Orden, es aplicable, también, a las entidades del artículo IV (entre ellas, las Diócesis y Parroquias). Conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que el artículo IV.1.D) se refiera sólo a la exención de la Tasa de Equivalencia o modalidad decenal del Impuesto, pues dicha exención se completa, para la modalidad impositiva generada con ocasión de las transmisiones dominicales, con lo que resulta aplicable no sólo por el juego de las remisiones del artículo IV del Acuerdo al V del mismo y de*

---

<sup>93</sup> JT 1425.

<sup>94</sup> JT 753.

<sup>95</sup> JT 1155.

<sup>96</sup> JT 764.

<sup>97</sup> RAJ 234.

<sup>98</sup> En el mismo sentido se pronuncia la sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1996 (RAJ 4919).

éste, implícitamente, al 520.1.i) de la Ley de 1955, sino porque el propio artículo IV.1.B) del Acuerdo –en combinación con los cinco números del IV.1.A)– prevé la exención de los “Impuestos Reales o de Producto”, y es evidente, como ha señalado la Sentencia de esta Sala de 24 de marzo de 1969, que entre los Impuestos Reales debe comprenderse el municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos»<sup>99</sup>.

Las consecuencias de esta afirmación son realmente importantes, porque de seguirse este criterio jurisprudencial, la exención, en relación con los entes del artículo IV del AAE, ya no quedaría a la libre disponibilidad del Estado, al contar con el respaldo concordatario.

La Orden de 29 de julio de 1983 condiciona el disfrute de las correspondientes exenciones fiscales por las entidades del artículo V del Acuerdo a su previa solicitud y a su reconocimiento. Asimismo, se exige que los bienes y derechos transmitidos o las cantidades recibidas se destinen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social (punto 5, apartado 2, de la Orden).

El Tribunal Supremo, en la doctrina reseñada, exige que las entidades del artículo IV del Acuerdo cumplan estos requisitos. El fundamento de tales exigencias es bastante discutible, pues en el número 1 de la Orden de 29 de julio de 1983, tras señalar que las entidades del artículo IV del Acuerdo gozarán de los mismos beneficios fiscales que las del artículo V, se indica que «los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos». Por ello, aquí se sostiene que en el caso de los entes del artículo IV del AAE no es necesario solicitar previamente la exención. La normativa del ITPAJD se muestra coherente con este criterio. En el artículo 90.1.º del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, por el que se aprueba el Reglamento del ITPAJD, se indica que la exención en este tributo a favor de los entes del artículo IV del AAE y de las Iglesias y Comunidades pertenecientes a la FEREDE, FCI y CIE, se les

---

<sup>99</sup> La doctrina científica (vid. S. PÉREZ-ARDA y LÓPEZ DE VALDIVIESO, *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, 2.ª edición, Pamplona, 1985, p. 146) ya había apuntado esta interpretación. En opinión de I. MARTÍN DÉGANO (*El régimen tributario...*, cit., p. 784), este criterio no puede ser válido, pues carece de sentido residenciar una exención de forma implícita o genérica en el apartado B), si expresamente está regulada en el apartado D) del Acuerdo.

otorgará de forma directa al presentar la documentación necesaria, sin necesidad de previo reconocimiento.

En cuanto a la exigencia de unos determinados requisitos objetivos, debe decirse que se coloca en peor posición a los entes eclesiásticos que a las entidades benéficas, pues la exención que se les concede a éstas en el artículo 106.2.b) es de carácter subjetivo. En contra de este criterio normativo, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) de 18 de septiembre de 1995<sup>100</sup> y en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 1996<sup>101</sup>, aun constando que los inmuebles en cuestión se destinaban a la construcción de sendos templos, se reconoce que, dado su origen, estas exenciones son de carácter subjetivo.

En la última de las resoluciones judiciales mencionadas se afirma que «resulta superflua la polémica que introduce el Ayuntamiento demandado en la contestación a la demanda en cuanto trata de poner en duda que los bienes donados vayan a destinarse o al menos se destinen efectivamente en su totalidad a los fines de culto o religiosos que justificarían la concesión de la exención, pues con independencia de esta cuestión, no puede negarse que la exención que a la Congregación corresponde es la que se otorga a cualquier entidad benéfica con arreglo a lo dispuesto en el citado artículo 106.2.c) LRHL, precepto que no requiere de la justificación o destino de los bienes transmitidos a las actividades benéficas o benéfico-docentes propias de las mismas, y ello en virtud de la atribución a dichas entidades religiosas de los mismos beneficios fiscales que a las entidades de dicho carácter».

Este mismo régimen se aplica a la confesiones religiosas no católicas que tienen acuerdo con el Estado, al concedérseles los mismos beneficios fiscales que a las entidades sin fin de lucro y que a las entidades benéficas<sup>102</sup>.

---

<sup>100</sup> JT 1155.

<sup>101</sup> JT 764.

<sup>102</sup> Antes de la entrada en vigor de los Acuerdos las confesiones acatólicas estaban sujetas a este tributo, como se pone de manifiesto en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 11 de noviembre de 1994 (JT 1442) y en la sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1996 (RAJ 4967).

### 3. Formalización de las adquisiciones en documento público

La formalización de los anteriores negocios jurídicos en escritura pública se enmarca dentro del hecho imponible del ITPAJD, en concepto de Actos Jurídicos Documentados. Es ahora el momento de ocuparse de la dicción del artículo IV.1.C) del AAE, que únicamente habla de «transmisiones patrimoniales».

Teniendo en cuenta que en la época de redacción del Acuerdo Económico con la Santa Sede estaba vigente el Decreto 1018/1967, de 6 de abril, por el que se aprobó el texto refundido de la Ley y Tarifas de los Impuestos Generales sobre las Sucesiones y sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, se plantea la duda de si los entes del artículo IV del Acuerdo gozan de exención en concepto de «actos jurídicos documentados»<sup>103</sup>.

La respuesta, en principio, ha de ser negativa, pues las exenciones tienen que ser interpretadas de forma restrictiva<sup>104</sup>. En este sentido, se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en sentencia de 28 de octubre de 1993<sup>105</sup>. Para el Tribunal, el recurso examinado «no debe prosperar porque la exención reclamada lo es para el Impuesto de Sucesiones, Donaciones y Transmisiones Patrimoniales, no abarcando al de Actos Jurídicos Documentados, que es el que ha sido aquí objeto de liquidación»<sup>106</sup>. Por contra, el TEAC ha mantenido una opinión opuesta a este criterio en la resolución de 22 de febrero de 1996<sup>107</sup>, en la cual se afirma que «sentado que la condición resolutoria en cuestión está sujeta al gravamen de Actos Jurídicos Documentados, hay que ver si goza de la exención prevista en el artículo 48.I.B).1 de la Ley del Impuesto

---

<sup>103</sup> La respuesta ofrecida por M. VILLARÍN LAGOS (*La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Pamplona, 1997, p. 298) no nos parece correctamente fundada, porque el texto de 1967 ya recogía los Actos Jurídicos Documentados como concepto distinto al de Transmisiones Patrimoniales.

<sup>104</sup> En el artículo 23.3 de la Ley General Tributaria (Ley 230/1963, de 28 de diciembre) se indica que «no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible o el de las exenciones o bonificaciones».

<sup>105</sup> JT 1220.

<sup>106</sup> Hay que tener en cuenta que la Ley 32/1980, de 21 de junio (BOE del 27), introdujo porciones de hecho imponible integradas anteriormente en el concepto Transmisiones Patrimoniales, en el de Actos Jurídicos Documentados (*vid.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto...*, cit., pp. 37 y 38). Estos supuestos, lógicamente, al estar declarados exentos por el Acuerdo con la Santa Sede, van a seguir gozando de exención.

<sup>107</sup> JT 305.

(Convenios Internacionales)». El precepto mencionado por el Tribunal hace referencia a las exenciones concedidas en Tratados internacionales; es decir, el órgano jurisdiccional conecta la posible exención directamente con el AAE.

Las entidades del artículo V del AAE pasaron a estar exentas del ITPAJD en virtud de lo dispuesto en el artículo 48.I.A), b) y c) <sup>108</sup> del Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre, por el que se aprobó el antiguo texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados. Aunque esta exención no comprendía, en ningún caso, las letras de cambio, los documentos que suplan a éstas o realicen función de giro, ni a escrituras, actas o testimonios notariales (art. 48.II), se producía así esa especie de contradicción en el sistema ya denunciada, al gozar de mayores beneficios fiscales unos entes eclesiásticos que son de menor importancia que los del artículo IV.

Como se ha tenido ocasión de indicar, esta anomalía se solucionó a través de la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades de los artículos IV y V del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979, sobre asuntos económicos. En el punto 1.º de esta norma, como ya se ha resaltado, se preceptúa que las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede disfrutarán de los mismos beneficios fiscales que las entidades del artículo V del Acuerdo.

Siendo esto así, los entes del artículo IV y los del artículo V del AAE están exentos del concepto Actos Jurídicos Documentados del ITPAJD en virtud de lo dispuesto en el artículo 45 del texto refundido del Impuesto. La exención tiene carácter limitado, no extendiéndose en ningún caso a las letras de cambio, a los documentos que las suplan o que realicen función de giro, ni a las escrituras, actas o testimonios notariales (art. 45.II de la Ley del Impuesto) <sup>109</sup>. El mismo régimen se aplica a las demás confesiones con acuerdo.

---

<sup>108</sup> En estos preceptos se concedía la exención del impuesto a los establecimientos y fundaciones benéficos y culturales y a las asociaciones declaradas de utilidad pública.

<sup>109</sup> J. CAMARASA CARRILLO (*Régimen tributario de entidades religiosas...*, cit., p. 33) e I. MARTÍN DÉGANO (*Régimen tributario de las confesiones religiosas...*, cit., pp. 154 y 155) se muestran partidarios de residenciar la exención en el AAE. En su opinión, tal circuns-

En cuanto a los requisitos formales para gozar de la exención, se remite a lo señalado a propósito del concepto Transmisiones Patrimoniales.

Por último, es preciso hacer una breve mención a la cuota variable por concepto de Actos Jurídicos Documentados, prevista en el artículo 31.2 de la Ley del ITPAJD<sup>110</sup>. A tenor de este precepto, las primeras copias de escrituras sobre transmisiones de lugares de culto, no sujetas al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, ni a los conceptos Actos Jurídicos Documentados u Operaciones Societarias del ITPAJD, deben tributar, aparte de lo previsto en el artículo 31.1 en relación con el artículo 45.II de la Ley del impuesto, al tipo de gravamen que, conforme a lo previsto en el artículo 13.cinco de la Ley de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias, haya sido aprobado por cada Comunidad Autónoma. En su defecto, se aplicará un 0,50 por 100, en cuanto a tales actos o contratos<sup>111</sup>. Puede plantearse la duda de si esta cuota variable es aplicable a los entes del artículo IV del AAE, al reconocérseles una exención *total* del concepto de Transmisiones Patrimoniales en el Acuerdo. Piénsese que esta cuota variable de Actos Jurídicos Documentados se aplica en caso de transmisiones onerosas no sujetas al impuesto.

#### 4. La tributación del inmueble para el lugar de culto

Una vez adquirido el inmueble, y antes de que se construya o habilite el lugar de culto, el bien puede verse gravado por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI). El IBI –se sigue literalmente el art. 61 LRHL– es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión

---

tancia se extrae del punto tercero de la Orden de 29 de julio de 1983, que recoge la exención de las escrituras de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, siempre y cuando el sujeto pasivo obligado al pago sea uno de los entes del artículo IV del AAE.

<sup>110</sup> La redacción actual de este precepto ha sido establecida por la Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de Medidas Fiscales Complementarias (BOE del 31).

<sup>111</sup> Sobre esta cuestión, *vid.* A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Manual del Impuesto sobre Transmisiones...*, cit., pp. 497-523.



administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles.

Este tributo viene a sustituir, como señala la propia Exposición de Motivos de la Ley, a la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, a la Contribución Territorial Urbana y al Impuesto Municipal sobre Solares. Es importante señalar que mediante este impuesto ya no se grava la renta que produzcan los inmuebles, sino su valor <sup>112</sup>.

En el artículo IV.1.A) del AAE se contempla la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, de sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral. En la actualidad esta exención debe entenderse referida al IBI <sup>113</sup>. Así, el artículo 64 LRHL recoge, en su apartado *d*), la exención de los bienes de la Iglesia católica en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos. Asimismo, los lugares de culto de las demás confesiones con acuerdo están exentos del IBI, tal como dispone el artículo 11.3.A) de cada uno de los convenios del año 1992 <sup>114</sup>. Por la ubicación sistemática de esta exención en los distintos acuerdos, sólo beneficia a los entes del artículo IV del AAE y a las Iglesias y Comunidades integradas o pertenecientes a la FEREDE, a la FCI o a la CIE <sup>115</sup>.

Sin embargo, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, esta situación ha cambiado. El artículo 58 de esta Ley concede la exención del IBI a los bienes de las

---

<sup>112</sup> Cfr. C. GARCÍA NOVOA, «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local...*, cit., p. 587.

<sup>113</sup> Esta cuestión no plantea dudas, pudiendo decirse que existe unanimidad en la doctrina. En el mismo sentido, *vid.* I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario...*, cit., pp. 774-775 y bibliografía allí citada.

<sup>114</sup> Ya el artículo 64.e) LRHL recogía la exención del IBI de los bienes de las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el artículo 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente acuerdo.

<sup>115</sup> I. MARTÍN DÉGANO (*El régimen tributario...*, cit., pp. 781 y 782) sostiene que los bienes de las entidades menores de las confesiones religiosas con acuerdo estaban exentos de IBI. El autor fundamenta su argumento en la exención del IBI de los bienes de la Cruz Roja Española –art. 64.f) LRHL–, unida a la equiparación que se hace, a efectos fiscales, entre los entes del artículo V del AAE y los entes similares de las demás confesiones con acuerdo, por un lado; con las entidades sin ánimo de lucro, por otro.

fundaciones y asociaciones objeto de la misma, siempre que éstos no se hallen cedidos a terceros mediante contraprestación; estén afectos a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, y no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica <sup>116</sup>.

Como se desprende de la disposición adicional segunda, apartado 5, del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del régimen de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general, esta exención abarca los bienes destinados al culto de las asociaciones y entidades religiosas del artículo V del AAE y de las asociaciones y entidades pertenecientes a las Iglesias o Comunidades integradas en la FEREDE o creadas y gestionadas por la FCI o por la CIE; siempre, claro está, que estas asociaciones y entidades se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social. Recuérdese, además, tal como hace este apartado de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, que los fines de culto, de sagrado apostolado, de sustentación del clero y de ejercicio de la caridad han sido equiparados a los del artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994 por el apartado primero de esta misma disposición adicional segunda. Los requisitos formales para gozar de la exención se recogen en el artículo 4 del Real Decreto 765/1995, en relación con lo dispuesto en el apartado 5 de su disposición adicional segunda.

Centrándose ya en la cuestión planteada de si aquellos inmuebles en los que se proyecta construir o habilitar un lugar de culto están o no sujetos al IBI, ha de indicarse que la jurisprudencia se ha ocupado de este asunto al menos en dos ocasiones.

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de septiembre de 1995 <sup>117</sup> se analiza si el solar de una Iglesia evangélica en el que se proyecta construir un lugar de culto está exento del pago del IBI. Para el Tribunal, debe tenerse presente que «en cuanto a problemas interpretativos respecto al alcance de la exención debe partirse de que en esta materia no caben extensiones analógicas –artículo 24 de la Ley General Tributaria–». Por ello, a juicio del Tribunal, «por lo que

---

<sup>116</sup> Sobre estos requisitos, *vid.* I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario...*, cit., pp. 800-802, y J. PEDREIRA MENÉNDEZ, *Fiscalidad de las entidades religiosas...*, cit., pp. 52 y 53.

<sup>117</sup> JT 1067.

al solar respecta, debe tenerse en cuenta que ni aun con la disposición aclaratoria del Ministerio a que nos hemos referido anteriormente<sup>118</sup> cabe entenderlo comprendido en la misma; y ello sin perjuicio de que en el solar se tenga prevista la construcción de un lugar de culto por la recurrente. Siendo así, una vez finalizadas las obras, cabrá apreciar modificación de orden físico que habilite la concesión de la exención que pueda solicitarse, pero para ejercicios futuros».

En la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 28 de octubre de 1997<sup>119</sup> se falla en sentido contrario a la anterior, si bien es cierto que el supuesto de hecho es ligeramente distinto. En la resolución judicial se plantea si una finca donada a la Iglesia católica con la carga de construir una iglesia o capilla destinada al culto divino, al apostolado y al bien de las almas, debe estar o no exenta de IBI. Como puede apreciarse, no se trata una mera intención de construir un lugar de culto, sino que la finca está gravada con dicha obligación.

En opinión del Tribunal, una vez acreditado «que la titularidad de la Iglesia católica sobre el inmueble deriva de una donación modal, con la carga o modo impuesta a la donataria de destinar el citado inmueble “a construir una iglesia o capilla destinada al culto divino, apostolado propio de la Confraternidad y al bien de las almas”, como se deduce de la cláusula primera de la escritura pública de donación», debe concluirse que el mismo está exento del pago del IBI.

Entiende el órgano jurisdiccional que «en el presente caso la afección del inmueble a la construcción de una iglesia o capilla destinada al culto viene a vincular de tal modo la naturaleza propia del mismo que permite concluir que el inmueble debe gozar de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles –antigua Contribución Territorial Urbana– por así exigirlo el artículo IV.1.A) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede».

---

<sup>118</sup> El Tribunal se refiere a la Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aclara el alcance de la exención concedida en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por el artículo 11.3.A), de los Acuerdos de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España, aprobados, respectivamente, por las Leyes 24/1992, 25/1992 y 26/1992, de 10 de noviembre (BOE del 19; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 667 y 668).

<sup>119</sup> JT 1418.

#### IV. LA CONSTRUCCIÓN DEL LUGAR DE CULTO Y SU EQUIPAMIENTO

##### 1. Las exigencias tributarias derivadas de las relaciones con la Administración

En materia de construcción, hay que empezar refiriéndose a las tasas por licencias urbanísticas, con atención especial a las exigidas por licencia de obras <sup>120</sup>. La regulación principal —en el sentido de general— de las tasas se encuentra recogida en la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos <sup>121</sup>; en los artículos 20 a 27 LRHL, y en la Ley 25/1998, de 13 de julio, de modificación del Régimen Legal de las Tasas Estatales y Locales y de Reordenación de las Prestaciones Patrimoniales de Carácter Público <sup>122</sup>.

En el artículo 26, apartado 1, letra *a*), de la Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963, según la redacción dada por la Ley 25/1998, de 13 de julio, se definen las tasas en los siguientes términos: «*a*) Tasas son aquellos tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o aprovechamiento especial del dominio público, en la prestación de servicios o en la realización de actividades en régimen de Derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al sujeto pasivo, cuando se produzca cualquiera de las circunstancias siguientes:

Primera.—Que los servicios o actividades no sean de solicitud voluntaria para los administrados. A estos efectos, no se considerará voluntaria la solicitud por parte de los administrados: cuando venga impuesta por disposiciones legales o reglamentarias; cuando los bienes, servicios o actividades requeridos sean imprescindibles para la vida privada o social del solicitante.

Segunda.—Que no se presten o realicen por el sector privado, esté o no establecida su reserva a favor del sector público conforme a la normativa vigente».

---

<sup>120</sup> Vid. L. BAREA VIDIÉLLA, *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas (tasa por licencia de obras e impuesto de construcciones)*, Granada, 1991.

<sup>121</sup> BOE del 15.

<sup>122</sup> BOE del 14.

Como se indica en la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, sobre aplicación de las tasas locales a las entidades eclesiásticas, el AAE no contiene exención alguna respecto a las tasas. A juicio de los redactores de la Circular, ese silencio se debe a que cuando las entidades eclesiásticas se benefician de un servicio estatal o local deben pagar el tributo correspondiente. Tampoco las confesiones no católicas con acuerdo gozan de exenciones en materia de tasas.

En relación con la tasa por licencia de obras, es muy ilustrativa la sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de febrero de 1993<sup>123</sup>. El Arzobispado de Oviedo sostenía que las obras realizadas en un templo parroquial estaban exentas del pago de la tasa por licencia de obras. Tras fallos del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Asturias y del TEAC, desestimatorios de tal pretensión, el ente eclesiástico plantea la cuestión ante la Audiencia Nacional.

El Tribunal sostiene que «con arreglo al artículo 26 LGT, los tributos se clasifican en impuestos, contribuciones especiales y tasas; por tanto, resulta claro que en la enumeración que hace el Acuerdo con la Santa Sede no cabe hablar de espíritu de la norma para suprimir la diferenciación entre estas tres categorías tributarias, de ahí que, sea cual fuere la extensión del Acuerdo de referencia en cuanto a los impuestos y, aunque comprenda todas las contribuciones especiales (que recaigan sobre los meritados bienes), resulta también claro que comprende tan sólo la denominada tasa de equivalencia y no otras tasas».

Para el Tribunal, «conforme al artículo 24.1 de la propia LGT no cabe la analogía en el ámbito de las exenciones tributarias, de donde se deduce que no cabe aquí entender que existe una «*eadem ratio decidendi*» para extender la exención a la tasa de licencia de obras de aquellas que se recogen para determinados impuestos, habida cuenta, además, la diferente significación de impuestos y tasas y, asimismo, el que la tasa cuya exención se recoge expresamente en el texto del Acuerdo va vinculada a determinados bienes, todo lo cual conduce a pensar que si se hubiera querido recoger la exención de la tasa de licencia de obras se hubiera incluido expresamente en la enumeración».

Para concluir su argumento, el órgano jurisdiccional indica que «no puede decirse que el Estado español al suscribir el Acuerdo ignoraba la

---

<sup>123</sup> JT 100.

existencia de tal tasa, ni mucho menos que la misma no existía y, en su consecuencia, debe acudir a una labor interpretativa del Acuerdo de 1979, al objeto de determinar si era o no susceptible de ser incluida la tasa litigiosa en el mismo; es evidente que la tasa existía y que no fue incluida».

Sin perjuicio de lo anterior, los lugares de culto han gozado de determinados beneficios tributarios provenientes de la legislación de Viviendas de Protección Oficial <sup>124</sup>. En el artículo 2.c) del Real Decreto 3148/1978, de 10 de noviembre, por el que se desarrolla el Real Decreto-ley 31/1978, de 31 de octubre, sobre política de vivienda <sup>125</sup> se extiende la protección oficial a las edificaciones, instalaciones y servicios complementarios para fines religiosos. Más concretamente, en el artículo 1.2, apartado 3, letra a), del Real Decreto 12/1980, de 26 de septiembre, para impulsar las actuaciones del Estado en materia de vivienda y suelo <sup>126</sup>, se conceden los beneficios fiscales previstos para las viviendas de protección oficial, a las transmisiones de terrenos y a las ejecuciones de obras directamente formalizadas entre el promotor y contratista, para el equipamiento comunitario primario que consista en la construcción, entre otros edificios, de iglesias y capillas destinadas al culto. Idéntica extensión se contiene en el artículo 17.2.a) del Real Decreto 2329/1983, de 28 de julio, sobre rehabilitación de viviendas <sup>127</sup>.

Estos beneficios fiscales no suponían una especial ventaja para los lugares de culto católicos, pues, por lo general, ya gozaban de esos beneficios a través del Concordato de 1953 y, posteriormente, del vigente AAE de 1979. En relación con esta afirmación, cabe hacer una excepción. En materia de tasas por licencias de obras, la construcción y rehabilitación de lugares de culto gozó de una bonificación del 90 por 100, aplicable a

---

<sup>124</sup> Aparte de las normas que se van a relacionar a continuación, también se recogen beneficios tributarios en el artículo 4 del Decreto 736/1962, de 5 de abril, sobre construcción de edificios religiosos (BOE del 13; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA Y M. J. VILLA ROBLED, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 189-191) y en la Circular de 14 de marzo de 1964, del Instituto Nacional de la Vivienda, sobre reserva de terrenos, construcción y utilización de edificios religiosos y viviendas para sacerdotes (no publicada oficialmente; *vid. idem*, *op. cit.*, pp. 198-205).

<sup>125</sup> BOE de 16 de enero de 1979; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA Y M. J. VILLA ROBLED, *Repertorio legislativo...*, cit., p. 259.

<sup>126</sup> BOE de 3 de octubre; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA Y M. J. VILLA ROBLED, *op. cit.*, pp. 326 y 327.

<sup>127</sup> BOE de 7 de septiembre.

las viviendas de protección oficial, como vino reconociendo numerosa jurisprudencia <sup>128</sup>. Lo cierto es que este beneficio ha desaparecido a partir de 1 de enero de 1990, por aplicación de la disposición adicional novena de la LRHL <sup>129</sup>.

A la vista de lo anterior, debe concluirse que, en principio, los lugares de culto están sujetos al pago de las tasas por licencias de obras y demás licencias urbanísticas. Sin perjuicio de esta afirmación, deben tenerse presentes las consideraciones que se realizarán más adelante al estudiar las tasas por prestaciones de servicios <sup>130</sup>.

En segundo lugar, las obras de construcción de un lugar de culto caen bajo el ámbito de aplicación del hecho imponible del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO). El artículo 101 de la LRHL lo configura como un impuesto indirecto, cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no

---

<sup>128</sup> Los beneficios fiscales en materia de Viviendas de Protección Oficial han dado lugar a una abundante jurisprudencia, pues su vigencia se ha discutido profusamente, tras la entrada en vigor del Real Decreto Legislativo 781/1986, de 18 de abril, por el que se aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local. El Tribunal Supremo en las sentencias, entre otras, de fecha 29 de julio de 1995 (RAJ 6245); 9 de septiembre de 1995 (RAJ 6850); 19 de enero de 1996 (dos sentencias: RAJ 503 y 504); 20 de enero de 1996 (RAJ 509); 26 de enero de 1996 (RAJ 526); 12 de abril de 1997 (*Impuestos*, febrero, 1997, pp. 88 a 94), y 19 de septiembre de 1997 (RAJ 6812) ha considerado que la bonificación del 90 por 100 en las tasas por licencias para construcción y rehabilitación de lugares de culto, en los términos previstos en el Real Decreto-ley 12/1980, de 26 de septiembre, y en el Real Decreto 2329/1983, de 28 de julio, se ha mantenido vigente hasta el 31 de diciembre de 1989.

<sup>129</sup> Apartado primero de la disposición adicional novena de la LRHL: «A partir del 31 de diciembre de 1989 quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuvieren establecidos en los tributos locales tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pueda ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la presente Ley [...]».

<sup>130</sup> Lo que no ofrece dudas es la sujeción de las confesiones religiosas a las exacciones derivadas de actuaciones urbanísticas. En este sentido, en la sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1984 (RAJ 5682) se afirma que «en cuanto a la segunda cuestión planteada si bien el artículo XX del Concordato a la sazón vigente de 1953 reconoce las exenciones a toda clase de contribuciones e impuestos estatales y locales, exención que también reconoce la Ley de Régimen Local en su artículo 468.1.e), respecto a Iglesias y capillas destinadas al culto y edificios anexos, es lo cierto que al no tratarse de una exacción fiscal, sino de aplicación urbanística con motivo de un Plan de Urbanización, en la que se acordó la reparcelación en forma de indemnización sustitutiva, no cabe apreciar el acto recurrido en la exención que se alega».

dicha licencia, y siempre que su expedición corresponda al Ayuntamiento de la imposición.

Este tributo se introdujo en el ordenamiento español por la LRHL, y puede decirse que no sustituye ni absorbe a otros impuestos preexistentes. Igualmente, tampoco tiene antecedentes en el Derecho comparado<sup>131</sup>. En opinión de Cors Meya<sup>132</sup>, su implantación obedece a la mala regulación legal de nuestras tasas.

Teniendo en cuenta lo señalado, lógicamente, cuando se redactó el AAE no se pensó en este tributo, no constando, pues, de forma expresa ninguna referencia al mismo en el texto concordatario. Por su parte, en los Acuerdos de cooperación con las confesiones acatólicas tampoco se hace mención alguna a posibles exenciones del ICIO.

En el artículo 101.2 LRHL se establece la exención por la realización de cualquier construcción, instalación u obra de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades locales, que estando sujetas al mismo, vayan a ser directamente destinadas a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, y saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales<sup>133</sup>. No se recogen, al igual que ocurría en los acuerdos, especialidades para las confesiones religiosas.

No obstante lo anterior, no se debe concluir necesariamente que los lugares de culto estén sujetos al ICIO. Si bien en el artículo 9.1 LRHL se señala que «no podrán reconocerse otros beneficios fiscales en los tributos locales que los expresamente previstos en las normas con rango de ley o los derivados de la aplicación de los Tratados Internacionales»; en el número 2 del Protocolo Adicional del AAE se indica que ambas partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concreten las exenciones previstas en el articulado del Acuerdo; añadiéndose a continuación, que en caso de modificación sustancial del ordenamiento jurídico tributario, las dos partes concretarán los be-

---

<sup>131</sup> Cfr. F. X. CORS MEYA, «Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local...*, cit. p. 835. Vid., asimismo, las consideraciones de M. BLANCO en *Cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica...*, cit., pp. 703 y 704.

<sup>132</sup> Vid. F. X. CORS MEYA, *op. loc. cit.*

<sup>133</sup> Esta exención ha sido introducida por la Ley 50/1998, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social (BOE del 31) y tiene su origen en el artículo 29.dos de la Ley 5/1990, de 29 de junio (BOE del 30).



neficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten de aplicación según los principios del Acuerdo.

Debe plantearse, entonces, si el ICIO puede incardinarse en el marco de las exenciones previstas en el AAE<sup>134</sup>. El Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana se ha ocupado de esta cuestión en las sentencias de 24 de marzo de 1993 y de 14 de mayo de 1996<sup>135</sup>, donde se analiza si las obras de construcción de un templo parroquial están exentas del ICIO, llegando el Tribunal a una conclusión positiva.

En la última de las sentencias citadas se reproducen literalmente los argumentos de la primera resolución judicial. A pesar de su farfugosa y deficiente redacción, se reproducen a continuación: «En lo que atañe al Impuesto de Bienes Inmuebles (*sic*; el Tribunal quería decir Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras) vendría recogido en el apartado B) “exención total y permanente de los Impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio”, ciertamente los nuevos impuestos que regula nuestra legislación es cada vez más difícil encuadrarlos o encasillarlos en las clasificaciones clásicas como las ofrecidas por el Concordato; el Impuesto examinado encajaría en una figura tributaria mixta entre “renta y patrimonio” [...] no obstante este carácter mixto no impide que se le encuadre en la categoría recogida en el Concordato, máxime cuando no le alcanza la excepción del párrafo segundo del apartado B) es decir, no se trata de rendimientos que la parroquia vaya a obtener por el ejercicio de explotación económica, ni se trata de rendimientos de capital, ni de rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta».

En contra de este criterio, el Consejo de Estado, en dictamen de 25 de julio de 1996<sup>136</sup>, sostiene que este gravamen es un tributo indirecto sobre el gasto, no estando, en consecuencia, recogido en la exención

---

<sup>134</sup> En relación con los Acuerdos con la FEREDE, la FCI y la CIE no procede plantearse esta posibilidad, porque no se establecen exenciones genéricas del tipo «impuestos reales o de producto», sino que se determinan expresamente los tributos sobre los que recae el beneficio fiscal, entre los que no aparece el ICIO. Además, dada la fecha de redacción de los Acuerdos, no se plantea aquí la situación de una modificación del sistema tributario, que justificase acudir a la Comisión Mixta Paritaria de seguimiento y aplicación del Acuerdo, prevista en la respectiva disposición adicional tercera de cada Convenio de cooperación.

<sup>135</sup> JT 715.

<sup>136</sup> Número 2570/95/RS/RG.

genérica del artículo IV.1.B) del AAE. Ello no impide que el órgano administrativo insista en la necesidad de un acuerdo de concreción al respecto, a celebrar entre las autoridades estatales y las eclesiásticas.

Por otra parte, el artículo 104.2 LRHL habilita a las Ordenanzas fiscales<sup>137</sup> para regular una bonificación de hasta el 95 por 100 de la cuota del impuesto a favor de las construcciones, instalaciones u obras que sean declaradas de especial interés o utilidad municipal por concurrir circunstancias sociales, culturales, histórico-artísticas o de fomento del empleo. Esta declaración corresponderá al Pleno de la Corporación, previa solicitud del sujeto pasivo. El elenco de circunstancias susceptibles de dar lugar a la bonificación hace posible que, en determinados casos, se pueda otorgar dicho beneficio fiscal en relación con obras y construcciones de lugares de culto.

Por último, las Ordenanzas fiscales pueden otorgar la deducción, de la cuota íntegra o bonificada de este impuesto, del importe satisfecho o que deba satisfacer el sujeto pasivo en concepto de tasa por el otorgamiento de la licencia urbanística correspondiente a la construcción, instalación u obra de que se trate.

## 2. Las obligaciones tributarias derivadas de las relaciones con el empresario

La ejecución de obras que tengan por objeto lugares de culto católicos va a estar exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)<sup>138</sup>. El

---

<sup>137</sup> Conforme al artículo 9.1 *in fine* de la LRHL, podrán reconocerse los beneficios fiscales que las Entidades locales establezcan en sus Ordenanzas fiscales en los supuestos expresamente previstos por la Ley.

<sup>138</sup> La regulación de este impuesto se recoge en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE del 29), y Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido y se modifica el Real Decreto 1041/1990, de 27 de julio, por el que se regulan las declaraciones censales que han de presentar a efectos fiscales los empresarios, los profesionales y otros obligados tributarios; el Real Decreto 338/1990, de 9 de marzo, por el que se regula la composición y la forma de utilización del número de identificación fiscal; el Real Decreto 2402/1985, de 18 de diciembre, por el que se regula el deber de expedir y entregar factura que incumbe a los empresarios y profesionales, y el Real Decreto 1326/1987, de 11 de septiembre, por el que se establece el procedimiento de aplicación de las Directivas de la Comunidad Económica Europea sobre intercambio de información tributaria (BOE del 31). Sobre la aplicación del IVA a las confesiones religiosas, en general, *vid.* L. RUANO ESPINA, *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*, Salamanca, 1998.

IVA es un tributo de naturaleza indirecta, que recae sobre el consumo y grava las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales; las adquisiciones intracomunitarias de bienes, y las importaciones de bienes (art. 1 de la Ley del IVA). Aparte de la característica de ser un impuesto indirecto, la doctrina le atribuye las notas de real, objetivo, instantáneo y proporcional<sup>139</sup>.

Desde un punto de vista económico, es un impuesto que somete a tributación el volumen de negocios, siendo una modalidad híbrida entre los impuestos plurifásicos y monofásicos. Así, mediante este tributo se gravan todas las fases de producción del bien, pero recayendo el gravamen únicamente sobre el valor añadido en cada etapa<sup>140</sup>.

Una de las características más relevantes de este impuesto consiste en que la carga tributaria no la soporta el sujeto pasivo, sino el repercutido. Tal como dispone el artículo 88.uno de la Ley del Impuesto, los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del impuesto sobre aquél para quien se realice la operación gravada, quedando éste obligado a soportarlo.

Como afirma Tejerizo López<sup>141</sup>, «el principio general de la repercusión en el IVA se puede enunciar diciendo que los sujetos pasivos deberán repercutir íntegramente el importe del Impuesto sobre la persona para quien se realice la operación gravada. Correlativamente, ésta está obligada a soportar la repercusión siempre que se ajuste a lo dispuesto en la normativa en vigor, sin que los respectivos deberes de repercutir y de soportar puedan ser alterados por pactos, convenios y estipulaciones entre los intervinientes en las operaciones sujetas»<sup>142</sup>.

---

En relación con los entes del artículo V del AAE, *vid.* L. ÁLVAREZ PRIETO, «La aplicación del IVA a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesástico», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 315-336.

<sup>139</sup> *Vid.* S. RAMÍREZ GÓMEZ, *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1.ª edición, Madrid, 1994, pp. 29 y 30.

<sup>140</sup> *Cfr.* M. A. COLLADO YURRITA y G. M. LUCHENA MOZO, «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Manual de Derecho Financiero*, tomo III, Granada, 1996, p. 228.

<sup>141</sup> J. M. TEJERIZO LÓPEZ, «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho Tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 13.ª edición, Madrid, 1997, p. 607.

<sup>142</sup> De forma más detallada, M. A. COLLADO YURRITA y G. M. LUCHENA MOZO (*El impuesto sobre el Valor Añadido...*, *cit.*, pp. 247 y 248), siguiendo a CHECA GONZÁLEZ, definen la repercusión como «aquella (relación) en virtud de la cual quienes efectúen las entregas de bienes o presten los servicios vienen compelidos por la Ley a adeudar en factura,

A efectos de los lugares de culto, no interesa la condición de la Iglesia católica como sujeto pasivo del impuesto, sino su consideración como sujeto repercutido. Desde esta perspectiva, existen una serie de ventajas fiscales que sólo aprovechan a la Iglesia católica y que puede decirse que no respetan la normativa comunitaria sobre esta materia<sup>143</sup>, circunstancia que ha dado lugar a que la Comisión Europea formulara una protesta al Gobierno español<sup>144</sup>. La existencia de estos anómalos beneficios fiscales deriva del AAE con la Santa Sede<sup>145</sup>.

En efecto, en el artículo III.c) del Acuerdo Económico con la Santa Sede se establece la no sujeción de la adquisición de objetos destinados al culto a los impuestos sobre la renta y sobre el gasto o consumo. Asimismo, en el artículo IV.1.C) se declara exenta del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales la adquisición, por determinados entes eclesiásticos, de bienes o derechos destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

Pese a que algún autor ha sostenido una opinión contraria<sup>146</sup>, en nuestra opinión el artículo III.c) del Acuerdo se refiere únicamente a bienes

---

separadamente del precio de la operación, la cuota tributaria correspondiente a la obligación impositiva de la que ellos son sujetos pasivos, a quienes adquieran o reciban aquellos bienes o servicios, los cuales quedan obligados a soportarla siempre que la repercusión se ajuste a las disposiciones normativas».

<sup>143</sup> Como se señala la exposición de motivos de la antigua Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA (BOE del 9), «la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas considera conveniente establecer una lista común de exenciones que, incorporada a las legislaciones internas de todos los Estados miembros, asegure un régimen equitativo en la contribución de todos ellos al Presupuesto comunitario, garantizando, al mismo tiempo, la neutralidad exterior del Impuesto. La adopción de la lista común de las exenciones establecidas en las normas de armonización comunitarias, requisito insoslayable para la adhesión de España a la Comunidad Económica Europea [...]».

<sup>144</sup> Sobre esta cuestión, vid. D. LLAMAZARES, *Derecho eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, 2.ª edición, Madrid, 1991, p. 899; *idem*, «Los Acuerdos y el principio de igualdad; comparación con los Acuerdos con la Iglesia Católica y situación jurídica de las confesiones sin acuerdo», en *Acuerdos del Estado español con confesiones religiosas minoritarias. Actas del VII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado. Barcelona, 1994*, Madrid, 1996, p. 190. Asimismo, son interesantes las observaciones de Z. COMBALÍA SOLÍS, «Financiación de las confesiones no católicas en el Derecho español», en *La financiación de la Iglesia en España...*, cit., pp. 202 y 203, y en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 10 (1994), p. 437.

<sup>145</sup> El artículo 2.dos de la Ley del IVA establece que «en la aplicación del impuesto se tendrá en cuenta lo dispuesto en los Tratados y Convenios internacionales que formen parte del ordenamiento interno español».

<sup>146</sup> Vid. M. MIER MENES, «La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a las entidades eclesiásticas», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 44 (1987), pp. 560 y 561.

muebles<sup>147</sup>. Por tanto, la exposición se va a centrar en el artículo IV.1.C) del AAE, sin perjuicio de que se analice el artículo III.c) al estudiar el equipamiento del lugar de culto.

Como se acaba de indicar, en el artículo IV.1.C) se recoge la exención de determinadas adquisiciones del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales. Al ser absorbido parte del hecho imponible de este tributo por el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas<sup>148</sup>, se dictó la Orden de 25 de junio de 1984, sobre el alcance de la exención del artículo IV del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979 sobre asuntos económicos<sup>149</sup>.

Posteriormente, sustituido el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas por el IVA, a través de la Ley 30/1985, de 2 de agosto<sup>150</sup>, se hizo necesario conciliar el concepto «Transmisiones Patrimoniales Onerosas» del ITPAJD con el IVA<sup>151</sup>, siendo preciso, en relación con el AAE,

---

<sup>147</sup> Cfr. P. ISIDRO: «Las confesiones religiosas ante la repercusión del IVA», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 12 (1996), pp. 218, 223 y 224.

<sup>148</sup> Tal circunstancia tiene lugar por la Ley 8/1979, de 25 de septiembre, de Reforma Tributaria, sobre Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta (BOE del 28).

<sup>149</sup> Orden de 25 de junio de 1984 (BOE de 3 de julio; *vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, Repertorio legislativo...*, cit., p. 609, nota a pie): «1.º La exención declarada en el artículo IV, número 1, apartado C), del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos de 3 de enero de 1979, se entenderá referida al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas cuando se trate de ventas empresariales de bienes inmuebles sujetas al mismo en que:

a) Los adquirentes de los bienes sean la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las órdenes y congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias y sus casas.

b) Los bienes que se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

2.º Los documentos en que consten las ventas empresariales de bienes inmuebles se presentarán en la dependencia o sección de relaciones con los contribuyentes de la Delegación o Administración de Hacienda del domicilio fiscal de los adquirentes, acompañados de certificación del obispado de la diócesis expresiva de la naturaleza de la entidad adquirente y del destino de los bienes. La dependencia, previas las comprobaciones que se consideren precisas, devolverá el documento a la entidad con nota en la que conste en su caso, la procedencia de la aplicación de la exención. La entidad solicitante hará saber a su proveedor el reconocimiento de la exención para que no se autoliquide el impuesto».

<sup>150</sup> BOE del 9.

<sup>151</sup> En el artículo 7.5 del Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el texto refundido del ITPAJD, se establece que «no estarán sujetas al concepto de “transmisiones patrimoniales onerosas”, regulado en el presente título, las operaciones enumeradas anteriormente cuando sean realizadas por empresarios o profesionales en el ejercicio de su

dictar otra Orden aclaratoria relativa al nuevo impuesto, y que sustituyó a la del año 1984.

En concreto, se trata de la Orden de 29 de febrero de 1988, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido <sup>152</sup>. La aplicación de esta Orden ha planteado diversas dudas, lo que ha provocado que se hayan dictado por la Administración criterios en orden a esclarecer su contenido: Resolución de 14 de marzo de 1988, de la Dirección General de Tributos, relativa al escrito de 4 de abril de 1986, por el que la Asociación Española de Joyeros, Plateros y Relojeros formula consulta vinculante en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido, al amparo de lo dispuesto en el artículo 53 de la Ley 46/1985, de 27 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1986 <sup>153</sup>; Resolución de 30 de mayo de 1988, de la Dirección General de Tributos, sobre criterios de la Administración en la aplicación de la Orden de 29 de febrero de 1988 <sup>154</sup>, e Instrucciones de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989 sobre nuevas cuestiones

---

actividad empresarial o profesional y, en cualquier caso, cuando constituyan entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido». En el mismo sentido, el artículo 4.cuatro de la Ley del IVA afirma que «las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto “transmisiones patrimoniales onerosas” del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados [...]».

<sup>152</sup> *BOE* de 12 de marzo; *vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, Repertorio legislativo...*, cit., pp. 465 y 466. Como se señala al inicio de la norma, «la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido, modificó sustancialmente el sistema fiscal indirecto español, configurando como tributo básico de la imposición indirecta al mencionado Impuesto, que absorbió la totalidad de los anteriormente establecidos sobre la cifra de negocios de las empresas y en particular el Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, el Impuesto sobre el Lujo y algunos conceptos anteriormente gravados por el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, Actos Jurídicos Documentados y Operaciones Societarias». Es necesario recordar aquí que el IVA no se aplica en Canarias [art. 3.dos.1.ºb) de la Ley del IVA], rigiendo en su sustitución el Impuesto General Indirecto Canario, regulado por la Ley 20/1991, de 7 de junio, de modificación de los aspectos fiscales del régimen económico fiscal de Canarias (*BOE* del 8). En relación con este tributo se dictó la Orden de 14 de noviembre de 1996, por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto General Indirecto Canario (*BOE* del 20). Su dicción es prácticamente idéntica a la de la Orden de 29 de febrero de 1988.

<sup>153</sup> *BOE* del 23.

<sup>154</sup> MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid, 1991, pp. 129-133.

suscitadas por la interpretación de las disposiciones reguladoras de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto del Impuesto sobre el Valor Añadido<sup>155</sup>. Del conjunto de disposiciones anteriores, y centrándonos en el objeto de este trabajo, se extrae el siguiente contenido:

1. Actividades exentas.—La Orden de 29 de febrero de 1988 declaraba la exención de las entregas de bienes inmuebles sujetas al IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9 del Reglamento de 30 de octubre de 1985. En la actualidad, esta remisión debe entenderse hecha, principalmente, a los artículos 8 y 9 de la Ley del Impuesto.

Siguiendo la Orden de 30 de mayo 1988, la exención se extiende a:

- Ventas o transmisiones de bienes inmuebles<sup>156</sup>.
- Ejecuciones de obra que tengan por objeto la construcción de nuevas edificaciones o la ampliación de las existentes.
- Ejecuciones de obra para rehabilitación de edificaciones preexistentes. Para la determinación de lo que se considera rehabilitación de edificaciones se sigue lo dispuesto en el artículo 57.3 del antiguo Reglamento del IVA.

En este precepto (art. 57.3, párrafo segundo, del Real Decreto 2028/1985, de 30 de octubre<sup>157</sup>) se establece : «[...] se considerarán de rehabilitación de viviendas las obras destinadas a la reconstrucción de las mismas mediante la consolidación y el tratamiento de las estructuras, fachadas o cubiertas y otras análogas, siempre que el coste global de las operaciones de rehabilitación exceda del 25 por 100 del precio de adquisición si se hubiese efectuado durante los dos años inmediatamente anteriores, o, en otro caso, del verdadero valor que tuviera la edificación o parte de la misma antes de su rehabilitación»<sup>158</sup>.

No van a estar exentas las ejecuciones de obra para la reparación de edificaciones<sup>159</sup>, ni las ejecuciones de obra efectuadas para la construc-

---

<sup>155</sup> *Idem, op. cit.*, pp. 133-135.

<sup>156</sup> Al tratar la tributación de las transmisiones onerosas por el ITPAJD se remitió a lo que se dijese al tratar el IVA.

<sup>157</sup> *BOE* del 31.

<sup>158</sup> Actualmente, el concepto de rehabilitación se recoge en el artículo 20.uno.22 de la Ley del IVA.

<sup>159</sup> Al respecto, *vid. I. MARTÍN DÉGANO, El régimen tributario...*, cit., pp. 183-188.

ción o rehabilitación de edificaciones cuando dichas operaciones no tengan la consideración de entregas de bienes con arreglo a lo dispuesto en la normativa reguladora del IVA <sup>160</sup>.

El TEAC se ocupó de esta última cuestión en su Resolución de 8 de julio de 1994 <sup>161</sup>, en la que se discutía si la entrega de un inmueble, en el que se habían realizado unas obras, a una parroquia estaba o no amparada en su totalidad por la exención del IVA contemplada en el AAE y en la Orden de 29 de febrero de 1988.

A juicio del órgano administrativo, «quedando constancia en el expediente, tal como se recoge en el resultando 4.º, de que la obra consiste en una total transformación del edificio, su coste es superior al 25 por 100 del valor de éste, y está integrada en un único proyecto, procede reconocer la concurrencia de los requisitos exigidos por la Orden ministerial de 29 de febrero de 1988, y declarar que la exención comprende la entrega de todo el bien inmueble de referencia, sin hacer distinción entre las diversas partidas del presupuesto de la obra».

Asimismo, debe tenerse presente que estas exenciones son de carácter limitado y afectan exclusivamente a entregas de inmuebles, no comprendiéndose en ellas ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores, ni ningún otro profesional que intervenga en la operación <sup>162</sup>.

El Tribunal Superior de Justicia de Cataluña mantuvo una opinión contraria a este criterio en la sentencia de 22 de noviembre de 1993 <sup>163</sup>. En opinión del Tribunal, «los honorarios de Arquitecto y Aparejador forman parte del concepto de ejecución de obra del artículo 9.2.4 del Reglamento del IVA,

---

<sup>160</sup> En concreto, si se realizan dichas operaciones sin aportación de materiales o si el coste de los materiales aportados por el empresario no excede del 20 por 100 de la base imponible (art. 8.dos.1.º de la Ley del IVA).

<sup>161</sup> JT 1160.

<sup>162</sup> En la consulta no vinculante a la Dirección General de Tributos de fecha 15 de junio de 1988 (expte. 300/88) se afirma que «las exenciones a que se refieren los apartados anteriores son de carácter limitado y afectan exclusivamente a entregas de inmuebles y no comprenden ni la adquisición de materiales por parte del empresario que realice la entrega, ni los servicios prestados por los arquitectos, aparejadores, ni ningún otro profesional que intervenga en la operación ni las adquisiciones de materiales de construcción por la comunidad religiosa consultante. Están sujetas y no exentas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de materiales de construcción a comunidades religiosas, aunque se utilicen en la edificación de inmuebles dedicados al culto [...]». *Vid.* MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit., p. 136.

<sup>163</sup> *Impuestos*, 1 (1994), pp. 597-599.



y que, en cuanto están integrados en la “entrega de bienes” que constituye la ejecución de obra objeto de autos, están exentos de dicho Impuesto».

2. Sujetos adquirentes.—Los adquirentes de los bienes han de ser la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada, sus provincias o sus casas.

Como puede apreciarse, se trata de los entes enumerados en el artículo IV.1 del AAE. Teniendo en cuenta que esta exención deriva de lo previsto en el punto C) de dicho precepto, la enumeración es perfectamente lógica, pues lo contrario sería ir más allá de lo previsto en el Acuerdo <sup>164</sup>.

En la resolución del TEAC de 10 de abril de 1997 <sup>165</sup>, se analiza la posible aplicación de la exención a un Ayuntamiento, que había contratado las obras de construcción de un edificio, que una vez edificado sería entregado al Arzobispado para destinarlo al culto. El Tribunal administrativo considera «que la exención tiene un evidente carácter subjetivo», concluyendo que «el Ayuntamiento recurrente no reúne los requisitos subjetivos establecidos para el reconocimiento de la exención. Entender lo contrario infringiría el artículo IV del Acuerdo con la Santa Sede de 3 de enero 1979, al extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de la exención en él contemplada» <sup>166</sup>.

3. Destino de los bienes.—Los bienes se tienen que destinar al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad. De nuevo se sigue literalmente el Acuerdo.

Se considera que los inmuebles destinados a enseñanza y al desarrollo de cualquier otra actividad empresarial o profesional no cumplen este

---

<sup>164</sup> Sobre la no aplicación del beneficio fiscal a los entes eclesiásticos no comprendidos en el artículo IV, *vid.* la Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 1998 [JT (1999) 117].

<sup>165</sup> JT 632.

<sup>166</sup> Es interesante traer a colación la consulta no vinculante de 7 de septiembre de 1988 (expte. 361/88). En ella se afirma que «de los términos de la Orden ministerial y Resolución citadas se deduce que las exenciones mencionadas alcanzan únicamente a las operaciones concertadas directamente entre los sujetos pasivos que realicen las operaciones gravadas y las entidades eclesiásticas sin que el beneficio fiscal comprenda las operaciones concertadas entre dichos sujetos pasivos y otras personas o entidades aunque los propietarios de las edificaciones a que dichas operaciones afectan sean las aludidas entidades eclesiásticas. Por consiguiente, no están exentas las ejecuciones de obra para la reconstrucción de inmuebles pertenecientes a la Iglesia católica cuando el contratista fuese la Administración Pública». *Vid.* MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit. p. 136.

requisito. En cambio, se incluyen en la exención los salones parroquiales y las casas de ejercicios espirituales, siempre que se destinen exclusivamente a su finalidad específica.

En los supuestos de bienes inmuebles destinados sólo en parte a estas finalidades, la exención quedará limitada a la porción de inmueble que se dedique al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

Esta última afirmación es recogida por el TEAC en la resolución de 18 de mayo de 1994<sup>167</sup>. Se trataba de determinar la exención del IVA en relación con la construcción de una residencia para las religiosas de una congregación. El órgano administrativo entiende que «procede la estimación del recurso de alzada interpuesto, en cuanto al reconocimiento de la exención pretendida, tanto por lo que se refiere a la parte del inmueble destinada al oratorio (que queda inequívocamente comprendida dentro de la finalidad de culto) y a la parte dedicada a residencia de religiosas (ya que la vivienda está incluida dentro del concepto de “sustentación del clero”)».

4. Requisitos formales.—Los documentos en los que consten dichas operaciones se deben presentar en la dependencia competente de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria en cuya circunscripción radique el domicilio fiscal de las entidades, acompañando certificación del Obispado de la Diócesis en la que conste la naturaleza de la entidad adquirente y el destino de los bienes. Los documentos a aportar a las Delegaciones o Administraciones de Hacienda para hacer constar las entregas de bienes inmuebles serán la escritura pública o documento privado correspondiente y, en caso de ejecuciones de obra, el contrato de ejecución y el presupuesto de la misma.

La Administración devolverá el documento a la entidad, indicando, en su caso, la procedencia de la exención. Por último, la entidad exenta entregará a su proveedor una copia del documento para que no autoliquide ni repercuta el impuesto y sirva de justificante a efectos de comprobación administrativa.

La Dirección General de Tributos, en su contestación de 27 de mayo de 1996<sup>168</sup>, señala que «el reconocimiento de la exención debe ser pre-

---

<sup>167</sup> JT 913.

<sup>168</sup> CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS, *Repertorio de consultas tributarias*, vol. 2, Madrid, 1997, pp. 1091-1093.

vio a la realización de las operaciones a las que se refiere la misma, puesto que una copia del documento en el que se reconozca la exención deberá ser entregado al sujeto pasivo para que no repercuta ni autoliquide el impuesto, dicho en los términos de la Orden ministerial de 29 de febrero de 1988.

Este requisito –continúa la Dirección–, además, se justifica porque se trata de una exención de carácter limitado y su aplicación por el sujeto pasivo que realice dichas operaciones limitará el derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a su actividad empresarial o profesional, circunstancia que deberá conocer con carácter previo a la realización de dichas operaciones»<sup>169</sup>.

Enlazando con esta última cuestión, hay que analizar los efectos reales, en términos económicos, que estos beneficios producen a la Iglesia católica. Ya se ha tenido ocasión de señalar que una de las características principales del IVA consiste en que la carga tributaria la soporta el consumidor final, en tanto que repercutido del impuesto. El sujeto pasivo tiene que ingresar en la Hacienda Pública una cantidad que viene determinada por el IVA repercutido minorado en el IVA soportado. Esto hace que las exenciones en este impuesto se presenten como muy problemáticas<sup>170</sup>. Así, en aquellas exenciones, como las presentes, de carácter limitado, al no poder repercutir el impuesto, tampoco podrá el sujeto pasivo descontar el IVA soportado, apareciendo un coste adicional para el empresario que opere o contrate con una entidad exenta<sup>171</sup>.

La consecuencia más lógica de lo anterior es que el empresario tenga en cuenta tal circunstancia e incremente el presupuesto correspondiente a la hora de contratar con entidades exentas. Por tanto, no faltarán ocasiones en las que la exención se vuelva contra las propias entidades eclesiásticas, no recibiendo todo el beneficio que en principio les correspondería.

---

<sup>169</sup> En este sentido, *vid.* la resolución del TEAC de 24 de junio de 1998 (JT 1501). En contra de este criterio se pronuncia el Tribunal Superior de Justicia de La Rioja, en sentencia de 6 de noviembre de 1998 (JT 1702).

<sup>170</sup> En la exposición de motivos de la Ley 30/1985, de 2 de agosto, del IVA se podía leer que «el establecimiento de exenciones en el Impuesto sobre el Valor Añadido constituye un factor perturbador del funcionamiento del tributo y de sus efectos en el sistema económico general».

<sup>171</sup> Sobre este tema y la consiguiente aplicación de la prorrata, *vid.* la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 3 de noviembre de 1998 (JT 1629).

Para solucionar este problema, Puchades Navarro<sup>172</sup> propone una tributación de los inmuebles destinados al culto al tipo del cero por 100 y un tipo reducido del 6 por 100 para los inmuebles destinados a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad.

A juicio de Banacloche<sup>173</sup>, la solución pasaría por incluir estas exenciones en el marco del artículo 22.ocho de la Ley 37/1992, del IVA<sup>174</sup>, asimilando las entregas de inmuebles a la Iglesia católica a las exportaciones. De esta forma, a tenor de lo dispuesto en el artículo 94.uno.1.ºc) de la Ley del Impuesto, se podría deducir por el empresario el IVA soportado. Esta solución ya había sido apuntada también por Puchades Navarro<sup>175</sup>, quien califica la opción de rebuscada y forzada.

Como señala Isidro<sup>176</sup>, esta propuesta es muy poco probable que se dé en la realidad. Resulta muy difícil considerar que contratos o actuaciones realizados con entidades con personalidad jurídica –como una parroquia o una diócesis– son efectuados con la Santa Sede. Asimismo, tampoco parece muy lógico encuadrar este tipo de operaciones –entregar un lugar de culto a una parroquia, por ejemplo– en el marco de las relaciones diplomáticas o consulares.

### 3. Equipamiento del lugar de culto

La adquisición de objetos (muebles) de culto por la Iglesia católica<sup>177</sup> se encuentra no sujeta al IVA, conforme a lo dispuesto en el artículo III.c)

<sup>172</sup> Vid. M. A. PUCHADES NAVARRO, «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en el caso del IVA», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 46 (1989), p. 230.

<sup>173</sup> Vid. J. BANACLOCHE, «El IVA en las obras para la Iglesia católica», en *Impuestos*, 2 (1995), pp. 631-636.

<sup>174</sup> Artículo 22.ocho de la Ley 37/1992: «Exenciones en las operaciones asimiladas a las exportaciones.–Estarán exentas del impuesto, en las condiciones y con los requisitos que se establezcan reglamentariamente, las siguientes operaciones: las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el marco de las relaciones diplomáticas y consulares, en los casos y con los requisitos que se determinen reglamentariamente».

<sup>175</sup> Vid. M. A. PUCHADES NAVARRO, *Aspectos económicos...*, cit., p. 224.

<sup>176</sup> Vid. P. ISIDRO, *Incidencia de los Impuestos típicamente empresariales de carácter estatal en las confesiones religiosas: El Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Especialidades respecto del Régimen General* (tesis doctoral no publicada), Oviedo, 1994, pp. 466-468.

<sup>177</sup> De nuevo se está ante una serie de beneficios fiscales que tienen su origen en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede de 3 de enero de 1979 y que sólo aprovechan a la Iglesia católica.

del AAE<sup>178</sup>. En la Resolución de 14 de marzo de 1988, de la Dirección General de Tributos, en respuesta a la consulta vinculante planteada por la Asociación Española de Joyeros, Plateros y Relojeros, se hace una enumeración ejemplificativa de este tipo de objetos, entre los que se incluyen los siguientes: altares, sagrarios, cálices, copones, custodias, crucifijos, imágenes, retablos, lámparas del Santísimo, candeleros, candelabros, bandejas de comunión, incensarios, apagavelas, tecas y trópticos. Otra relación de objetos de culto se encuentra en la consulta no vinculante, de fecha 29 de marzo de 1989 (expte. 388/1988)<sup>179</sup>, de la Dirección General de Tributos, donde se considera que tienen tal condición los vasos sagrados, candeleros, imágenes, crismeras, casullas, capas, manteles de altar, corporales, purificadores, carbón de incensario, misales, el vino de misa, las velas ordinarias<sup>180</sup> y las vinajeras.

Este tipo de objetos de culto no son estudiados en este trabajo, porque se entiende que tienen sustantividad propia y pueden ser considerados de forma independiente al lugar de culto, aunque lógicamente es obvio que presentan, en la mayoría de los casos, una vinculación estrecha con éste. Interesa analizar, en cambio, otra serie de elementos que se consideran objetos de culto, y que desvinculados del lugar de culto no tiene sentido otorgarles esa calificación, perdiendo, en consecuencia, el tratamiento fiscal privilegiado del que gozan. Se trata, además, de objetos ligados al lugar de culto por su condición de inmueble en el que se reúnen personas para practicar actos cultuales.

En el punto séptimo de las Instrucciones de la Dirección General de Tributos de 15 de marzo de 1989, se entiende que no están sujetas a la tributación en concepto de IVA las campanas, incluidos los mecanismos electrónicos o de otra naturaleza adecuados para su correcto funcionamiento; los bancos y asientos de las iglesias; las instalaciones de megafonía, y los

---

<sup>178</sup> Sobre los requisitos exigidos para la no sujeción, *vid.* P. ISIDRO: *Las confesiones religiosas...*, cit., pp. 205-218. A nivel normativo, tales condicionantes se recogen, principalmente, en el apartado tercero de la Orden de 29 de febrero de 1988 por la que se aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido.

<sup>179</sup> MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit. p. 137.

<sup>180</sup> En la consulta no vinculante de 9 de mayo de 1989 (expte. 122/89), la Dirección General de Tributos considera que no están sujetas las entregas de velas ordinarias o especiales y las entregas de lamparillas (*vid.* MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit., pp. 137 y 138).

altavoces y micrófonos<sup>181</sup>. Para que opere esta no sujeción es requisito indispensable que estos objetos se destinen de forma exclusiva al culto<sup>182</sup>.

En coherencia con estos criterios, el TEAC, en su resolución de 28 de junio de 1995<sup>183</sup>, ha extendido esta no sujeción a la adquisición de una caldera de calefacción para uso exclusivo de un templo parroquial. El Tribunal Administrativo señala que la no sujeción «abarca a adquisiciones del tipo de las contempladas en el presente caso, ya que si bien una caldera de calefacción, para uso exclusivo de un templo parroquial, es un bien no encuadrable *stricto sensu* por su naturaleza y función en la categoría de bienes exclusivamente destinados al culto, es lo cierto, que aun cuando en sí es susceptible de otros usos diferentes y en función de la interpretación dada por la propia Dirección General recurrente en Resolución de 15 marzo 1989, en el sentido de incluir en el campo de la no sujeción al IVA de bienes tales como instalaciones de megafonía, altavoces y micrófonos con destino exclusivo para el culto, los cuales son susceptibles igualmente de otros usos, debe reputarse a los referidos efectos como de tal carácter».

Por contra, la Dirección General de Tributos mantiene un criterio más restrictivo, no extendiendo la no sujeción a otros objetos o elementos distintos de los señalados en las Instrucciones de 15 de marzo de 1989. Así, en la contestación a la consulta no vinculante de fecha 30 de junio de 1989 (expte. 291/1989), se señala que las instalaciones eléctricas en la iglesia de un convento están sujetas al impuesto<sup>184</sup>.

---

<sup>181</sup> En la consulta no vinculante de fecha 29 de marzo de 1989 (expte. 429/88) la Dirección General de Tributos entiende que los suministros de altavoces y micrófonos para sonorizaciones en parroquias, colegios y centros religiosos son operaciones no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido cuando dichos bienes se destinen exclusivamente al culto (vid. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit., p. 137).

<sup>182</sup> El requisito del destino exclusivo al culto se introduce por la Orden de 29 de febrero de 1988, no apareciendo en la redacción del AAE (sobre esta cuestión, vid. P. ISIDRO, *Las confesiones religiosas...*, cit., pp. 210-212). La Resolución de 30 de mayo de 1988 matiza ligeramente esta exigencia y habla de objetos que por su naturaleza puedan destinarse de forma exclusiva al culto, dándose a entender que esos objetos pueden ser susceptibles de otros usos. Esta cuestión se soluciona definitivamente en las Instrucciones de 15 de marzo de 1989, donde se señala que los objetos que puedan destinarse de forma exclusiva al culto están no sujetos a IVA, aunque sean susceptibles de otras utilizaciones. Sobre el requisito del destino exclusivo, vid. L. RUANO ESPINA, *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit., pp. 51-55.

<sup>183</sup> JT 1119.

<sup>184</sup> Vid. MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA, *Impuesto sobre el Valor Añadido...*, cit. p. 138.

Similar es el criterio mantenido en la contestación de fecha 2 de febrero de 1993<sup>185</sup>. La consulta que se hace a la Dirección General de Tributos versaba sobre si los suministros de energía eléctrica, gas, calor, frío y otras energías a diócesis, parroquias y otras circunscripciones territoriales, Órdenes y Congregaciones religiosas para lugares destinados al culto, edificios destinados a vivienda de sacerdotes con cura de almas y locales para actividades pastorales están o no exentos de IVA. En esta contestación se lleva a sus últimas consecuencias la expresión «destino exclusivo al culto», y se considera que «estarán sujetos y no exentos al Impuesto los suministros de energía eléctrica, gas, calor, frío y otras energías, objeto de la consulta, pues no tiene la consideración de objetos adquiridos que por su naturaleza y función se destinan exclusivamente al culto». La Dirección General de Tributos parece olvidar las Instrucciones de 15 de marzo de 1989, donde se habla de objetos destinados exclusivamente al culto, aunque sean susceptibles de otras utilizaciones.

#### 4. Otros supuestos

Por último, se van a tratar una serie de exenciones de dudosa vigencia<sup>186</sup>, que caerían bajo el ámbito de cobertura del ITPAJD, y que, al igual que las exenciones y no sujeciones en el IVA, conciernen únicamente a la Iglesia católica.

En la disposición transitoria primera del Real Decreto Legislativo 1/1993 del texto refundido del ITPAJD, se indica que «quedan sin efecto cuantas exenciones y bonificaciones no figuren mencionadas en este texto refundido, sin perjuicio de los derechos adquiridos al amparo de las disposiciones anteriormente en vigor, sin que la mera expectativa pueda reputarse derecho adquirido». No obstante, continúa la disposición, «lo señalado anteriormente no afectará a las sociedades o entidades que ten-

---

<sup>185</sup> *Actualidad Tributaria*, 38 (1994), pp. 690 y 691.

<sup>186</sup> En este elenco podría incluirse la Orden de 6 de marzo de 1959, sobre cambio de titularidad por modificación de los límites de las diócesis (*BOE* de 4 de abril; *vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, Repertorio legislativo...*, cit., pp. 168 y 169). La norma se refiere a los cambios de titularidad de los valores mobiliarios que se produzcan por el señalamiento de nuevas demarcaciones diocesanas. En su artículo 6 se establece que «todos los actos y documentos a que la presente se refiere se harán de oficio y no se hallarán sujetos al pago de las contribuciones e impuestos en vigor, de acuerdo con la naturaleza y causa de las operaciones a que los mismos se refieren».

gan reconocidos beneficios fiscales por pactos solemnes con el Estado, mientras que no se alteren las condiciones de los mismos».

Pasando ya a las concretas exenciones que se van a analizar, en el punto tercero de la Orden de 29 de julio de 1983<sup>187</sup> se dispone que «estarán exentas del concepto de Actos Jurídicos Documentados del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales las escrituras de declaración de obra nueva de inmuebles destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, cuando el sujeto pasivo obligado al pago del mismo sea cualquiera de las entidades a que se refiere el artículo IV del Acuerdo»<sup>188</sup>.

Se trata de una exención en concepto de Actos Jurídicos Documentados aplicable a los entes del artículo IV del AAE; este beneficio fiscal, como se ha indicado, se fundamenta en la normativa estatal. Por tanto, a tenor de la disposición transitoria transcrita, esta exención debe entenderse derogada, porque es de las excluidas por el artículo 45.II de la Ley del ITPAJD<sup>189</sup>.

Por otro lado, está la Ley de 20 de diciembre de 1952, sobre exenciones tributarias a la emisión de obligaciones para construcciones de la Iglesia<sup>190</sup>. Puede decirse que hoy día esta norma carece de relevancia

<sup>187</sup> Recuérdese que mediante esta Orden se aclaran las dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades de los artículos IV y V del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979.

<sup>188</sup> Sobre la base imponible en las escrituras de declaración de obra nueva, debe tenerse en cuenta el artículo 70.1 del Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, del Reglamento del ITPAJD. En este precepto se indica que la base imponible estará constituida por el valor real de coste de la obra nueva que se declare. En la sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1961 (RAJ 2862) se señala que las Congregaciones Religiosas están sujetas al Impuesto del Timbre, girado por razón de escrituras de declaración de obra nueva. En opinión del Tribunal, el Concordato de 1953 no preveía ninguna exención en este punto. Sobre los beneficios fiscales de la Iglesia en este tributo –que en ningún caso alcanzaban a los documentos notariales–, *vid.* A. PÉREZ HERNÁNDEZ, *Exenciones tributarias en el Concordato de 1953...*, cit., pp. 476-479.

<sup>189</sup> En contra de este criterio, *vid.* J. CAMARASA CARRILLO, *Régimen tributario de entidades religiosas...*, cit., p. 164, e I. MARTÍN DÉGANO, *El régimen tributario de las confesiones religiosas...*, cit., pp. 154 y 155. La razón de la discrepancia se encuentra, como ya hemos señalado, en que estos autores entienden, en contra del criterio aquí mantenido, que el AAE recoge una exención total en concepto de Actos Jurídicos Documentados.

<sup>190</sup> Ley de 20 de diciembre de 1952. Exenciones tributarias a la emisión de obligaciones para construcciones de la Iglesia (*BOE* del 24; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 146 y 147): Artículo 1: «Las emisiones de obligaciones que contraten o emitan directamente las diversas Diócesis para obtener capitales con los que atender los gastos de construcción o ampliación de templos, seminarios



práctica, alcanzando la Iglesia esos beneficios fiscales a través del AAE o de la normativa estatal. El hecho imponible principal que contempla –la emisión de obligaciones– se grava hoy día en el artículo 33 de Real Decreto Legislativo 1/1993, por el que se aprueba el texto refundido del ITPAJD, estando las Diócesis exentas de este concepto. La norma, pese a no haber sido derogada expresamente, carece de virtualidad, pues aunque no gozasen las Diócesis de esos beneficios fiscales, por mor de lo dispuesto en la disposición transitoria primera del Real Decreto Legislativo 1/1993, habría que considerar que no tiene efecto alguno <sup>191</sup>.

## V. EL LUGAR DE CULTO COMO INMUEBLE

### 1. Las prestaciones de servicios y los aumentos de valor por obras públicas

En primer lugar, el lugar de culto puede verse gravado por las tasas relativas a prestaciones de servicios. Se ha indicado en su momento que los lugares de culto, tanto católicos como de otras confesiones con acuerdo, están sujetos a las tasas. La Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, sobre aplicación de las tasas locales a las entidades eclesióásticas católicas, justificaba tal sujeción, considerando que cuando las

---

y centros misionales estarán exentas de toda clase de impuestos como los de Derechos Reales, del Timbre, sobre emisión y negociación o transmisión de valores mobiliarios, utilidades sobre los intereses y cualquier otro que pudiera afectarles del Estado, provincia o municipio».

Artículo 2: «La exención a que se refiere el artículo anterior deberá ser acordada en cada caso concreto, por el Ministerio de Hacienda, previo informe del de Justicia, a conocimiento de los cuales se someterán con anterioridad todas las características de la operación proyectada. En la autorización que se conceda se consignarán, asimismo, los requisitos que habrán de observarse en garantía de que las operaciones declaradas exentas se refieran concretamente y de modo efectivo a las finalidades previstas en el artículo 1».

Artículo 3: «Por los Ministerios de Justicia y de Hacienda se dictarán las normas necesarias para el cumplimiento de esta Ley». Como pone de relieve A. PÉREZ HERNÁNDEZ (*Exenciones tributarias en el Concordato de 1953...*, cit., p. 491), la exención del Impuesto de emisión y negociación de valores mobiliarios que alcanzaba la Iglesia católica a través de esta norma no se recogía en el Concordato de 1953.

<sup>191</sup> Esta situación no es infrecuente en el ámbito del Derecho eclesiástico, donde existen normas de dudosa vigencia que no han sido derogadas de forma expresa por el legislador. Vid. M. J. VILLA ROBLEDO, «Vigencia residual de normas preconstitucionales», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 3 (1987), pp. 101-117.

entidades eclesiásticas se benefician de un servicio estatal o local deben pagar el tributo que se exija por ese motivo.

No obstante, como indica la propia Comunicación-Circular, en la práctica se plantean problemas respecto a algunas tasas que, al tomar como base los valores catastrales, quiebran la configuración de las tasas por prestación de servicios, independizándose la cuantía del gravamen del servicio demandado o recibido. Por este motivo, se concluye señalando que es necesario que se encuentre solución a este problema, debiendo los Ayuntamientos proceder a la exacción de las tasas en relación con el efectivo aprovechamiento del servicio.

La sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de fecha 1 de septiembre de 1994 <sup>192</sup>, y la del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de fecha 27 de febrero de 1996 <sup>193</sup>, hacen una aplicación directa de estas últimas indicaciones. En ambas resoluciones se plantea el problema por sendas liquidaciones de la tasa de alcantarillado, cuya cuantía se fija mediante la aplicación de un coeficiente al valor catastral del inmueble.

Los dos Tribunales son tajantes al considerar que la Iglesia católica no goza de exención en materia de tasas. Ahora bien, sin perjuicio de lo anterior, y acudiendo a la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, en las dos sentencias se exige la práctica de nuevas liquidaciones que tengan en cuenta el principio de capacidad económica y el verdadero aprovechamiento del servicio.

En conclusión, aun no pudiendo sostener que la Iglesia católica y las demás confesiones con acuerdo estén exentas de las tasas relacionadas con los lugares de culto, debe tenerse en cuenta la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985, para que en su exacción se considere el verdadero aprovechamiento del servicio, así como la capacidad económica de las confesiones religiosas <sup>194</sup>. Por otra parte, en el artículo 24.4 LRHL se señala que «para la determinación de la cuantía de las tasas podrán tenerse en cuenta criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerlas», matizándose así el

---

<sup>192</sup> JT 1127.

<sup>193</sup> JT 344.

<sup>194</sup> Aunque la Comunicación-Circular de 4 de octubre de 1985 se dicta en relación con la Iglesia católica, las consideraciones allí contenidas pueden extenderse a las demás confesiones.

criterio de que las tasas deben tender a cubrir el coste del servicio o actividad que origina su exacción <sup>195</sup>.

Las consideraciones anteriores son aplicables a los precios públicos. El artículo 24 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, define a estos últimos como las contraprestaciones pecuniarias que se satisfagan por la prestación de servicios o la realización de actividades efectuadas en régimen de Derecho público cuando, prestándose también tales servicios o actividades por el sector privado, sean de solicitud voluntaria por parte de los administrados. En la normativa de estos tributos está previsto de forma expresa cuanto aquí se viene comentando. Tanto el artículo 25.2 de la Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, como el artículo 45.2 LRHL, admiten que cuando existan razones sociales, benéficas, culturales o de interés público que así lo aconsejen, la entidad podrá fijar precios públicos por debajo del coste del servicio prestado.

En segundo lugar, cabe la posibilidad de que los lugares de culto sean gravados por contribuciones especiales. Estos tributos se regulan en los artículos 28 a 37 LRHL. Su hecho imponible consiste en la obtención por el sujeto pasivo de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, de carácter local, por las entidades respectivas (art. 28 LRHL).

La determinación de los sujetos pasivos se recoge en el artículo 30 de la Ley. Tienen esta condición los especialmente beneficiados –básicamente propietarios de inmuebles y titulares de empresas– por la realización de las obras, o por el establecimiento o ampliación de los servicios locales.

Las entidades eclesiásticas del artículo IV del AAE, a tenor de lo dispuesto en su apartado D), están exentas de las contribuciones especiales si éstas recaen sobre los inmuebles enumerados en la letra A) de dicho artículo. En esa enumeración de inmuebles se encuentran, como ya se ha indicado a efectos de IBI, los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la

---

<sup>195</sup> Sobre la aplicación del principio de capacidad económica a las tasas, *vid.* F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ, «La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos», en *Tasas y precios públicos en el Ordenamiento Jurídico Español*, Madrid, 1991, pp. 110-116.

actividad pastoral. Esta vinculación de la exención por contribuciones especiales con la exención por IBI se pone de manifiesto en la Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1996<sup>196</sup>.

Las Iglesias y Comunidades pertenecientes a la FEREDE, la FCI y la CIE también gozan de exención en las contribuciones especiales relativas a los lugares de culto, tal como se recoge en el artículo 11.3.A) de cada uno de los Acuerdos de 1992<sup>197</sup>.

Utilizando un criterio ya visto en otros tributos, el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid), en la sentencia de fecha 17 de mayo de 1996<sup>198</sup>, reconoce la exención de las contribuciones especiales de un inmueble, en la parte proporcional destinada a casa o convento de la Congregación y a capilla de culto.

Por otra parte, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de fecha 6 de junio de 1996<sup>199</sup>, se concede la exención de contribuciones especiales a una vivienda dependiente de la parroquia, que se destina a actividades pastorales. El órgano jurisdiccional insiste en que no es necesaria la conexión física entre los templos o capillas, y sus dependencias o edificios y locales anejos, para que estos últimos gocen de exención.

## 2. El valor del inmueble lugar de culto

Como bien inmueble, el lugar de culto entra dentro del hecho imponible del IBI, impuesto por el que se grava el valor de este tipo de bienes. Los templos y las capillas católicos, sus dependencias o edificios y locales anejos, al igual que los de las demás confesiones con acuerdo, están exentos de este impuesto. Se remite aquí a las consideraciones hechas al tratar la posible exención de este tributo de los terrenos donde se tenía proyectado construir o establecer un lugar de culto.

Mediante la Orden de 24 de septiembre de 1985<sup>200</sup> se aclaró el alcance de las exenciones establecidas en el artículo IV del Acuerdo entre

---

<sup>196</sup> RAJ 1699.

<sup>197</sup> Debe tenerse en cuenta que en el artículo 32.2 LRHL se establece que «en el supuesto de que las Leyes o Tratados Internacionales concedan beneficios fiscales, las cuotas que puedan corresponder a los beneficiarios no serán distribuidas entre los demás contribuyentes».

<sup>198</sup> JT 771.

<sup>199</sup> JT 686.

<sup>200</sup> BOE de 2 de octubre; *vid.* A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Reperitorio legislativo...*, cit., pp. 429 y 430.

el Estado español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979 sobre asuntos económicos, por Contribución Territorial Urbana. En esta Orden se establece que los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en el artículo IV.1.A) del AAE estarán exentos siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier otro uso de carácter lucrativo.

Para las confesiones acatólicas con acuerdo se dictó la Orden de 2 de febrero de 1994, por la que se aclara el alcance de la exención concedida en relación con el Impuesto sobre Bienes Inmuebles por el artículo 11.3.A) de cada uno de los Acuerdos de 1992. En esta norma, siguiendo el criterio de la de 24 de septiembre de 1985, se entienden comprendidos en la exención los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en los artículos 11.3.A) de los Acuerdos, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier uso de carácter lucrativo.

La finalidad de estas disposiciones es precisar las expresiones «dependencias» y «edificios y locales anejos», utilizadas por los acuerdos con las distintas confesiones religiosas. Se trata, en definitiva, de determinar hasta dónde llega el lugar de culto, su ámbito, a efectos de IBI y de contribuciones especiales.

Esta cuestión se plantea constantemente en el ordenamiento español, desde que Alejandro Mon introdujera, a través de una Ley de 23 de mayo de 1845 y de un Real Decreto de la misma fecha <sup>201</sup>, la contribución territorial en el sistema tributario <sup>202</sup>. El motivo se encuentra en que en el artículo 3 del Real Decreto de 23 de mayo de 1845 se recoge, junto con la exención de los templos, la de los edificios, huertos y jardines adyacentes destinados al servicio de aquéllos o a la habitación y recreo de los párrocos u otros ministros de la Iglesia <sup>203</sup>.

---

<sup>201</sup> Vid. MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario de la Administración pública (compilación)...*, cit., pp. 7-13.

<sup>202</sup> En palabras de F. ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ (*La reforma tributaria de 1845*, Madrid, 1971, p. 129), este impuesto fue la pieza esencial de la reforma tributaria llevada a cabo por Alejandro Mon.

<sup>203</sup> Una redacción similar o idéntica se mantiene en las sucesivas normas que se van ocupando de la contribución territorial. Así, puede verse el artículo 5.1 del Real Decreto de 30 de septiembre de 1885, por el que se aprueba el Reglamento provisional para el repartimiento y administración de la contribución de inmuebles, cultivo y ganadería (MARTÍNEZ ALCUBILLA, *Diccionario...*, cit., p. 41); el artículo 2, puntos A) y D) del Real Decreto de 24 de enero de 1894, por el que se aprueba el Reglamento de la contribución sobre edificios y solares (*Diccionario de Legislación Aranzadi*, 4997); el artículo 14, puntos 3 y 11, de la Ley de 29 de diciembre de 1910, por la que se fija el cupo total y se modifican

Esta dicción planteó numerosos problemas, en relación con el concreto alcance que debía otorgársele, lo que dio lugar a una Real Orden de 14 de marzo de 1867, por la que se indicó que los palacios de los obispos, las casas rectorales, los huertos y los jardines se hallaban exceptuados del pago de la contribución territorial, aunque no estuvieran adyacentes a los templos<sup>204</sup>.

Acerca de la precisión de lo que se entiende por huertos y jardines a efectos de exención de impuestos, existe abundante jurisprudencia. El TEAC, en resolución de 9 de abril de 1966<sup>205</sup>, considera huertos parroquiales, a efectos fiscales, los lugares de corta extensión en que se plantan hortalizas, legumbres y árboles frutales, con una extensión no superior a dos hectáreas. En la resolución de este mismo órgano administrativo de 26 de abril de 1966<sup>206</sup>, se precisa que no es necesario, a propósito de la exención de impuestos, que el huerto parroquial esté anejo a la iglesia o casa parroquial. Por otra parte, en la resolución de 3 de diciembre de 1970<sup>207</sup>, el TEAC reconoce la exención del iglesiario, término sinónimo de huerto parroquial y de mansos, que se define por el órgano jurisdiccional como «conjunto de tierras que pertenecen a la fábrica de la iglesia».

Este tema, abordado en las Órdenes de 24 de septiembre de 1985 y de 2 de febrero de 1994, había sido regulado expresamente en la Circu-

---

normas del tributo, y la Ley de 23 de marzo de 1906 (MINISTERIO DE HACIENDA, *Gaceta* del 30); el artículo 27, puntos 3 y 11, de la Orden de 29 de agosto de 1920, por la que se dictan instrucciones para realizar trabajos de catastro de urbana (*Diccionario de Legislación Aranzadi*, 5028); el artículo 1, apartados a) y b), de la Ley de 2 de marzo de 1939, sobre exención de contribución territorial a la Iglesia (*BOE* de 4 de marzo), y el artículo XX.1 *in fine* del Concordato de 1953. Una vez escindida la Contribución sobre inmuebles, cultivo y ganadería en la Contribución Territorial sobre la Riqueza Urbana y en la Contribución Territorial sobre la Riqueza Rústica por la Ley de 5 de agosto de 1893 (cfr. C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, *El sistema fiscal en España*, Madrid, 1974, p. 235), las normas relativas a la Contribución Territorial Rústica hacían referencia a los huertos y jardines de los lugares de culto. Así, en el artículo 5.2 del Decreto 2330/1966, de 23 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria (*BOE* de 10 de septiembre) se concedía la exención a «la Iglesia católica y sus Congregaciones religiosas, por los huertos, jardines y dependencias de naturaleza rústica, de los inmuebles exentos de Contribución Territorial Urbana, siempre que no estén destinados a industria o a cualquier otro uso de carácter lucrativo».

<sup>204</sup> *Colección Legislativa de España*, 97, primer semestre de 1867, pp. 541 y 542.

<sup>205</sup> Vid. L. PORTERO, *Jurisprudencia estatal en materia eclesiástica*, Madrid, 1968, p. 122.

<sup>206</sup> Vid. *idem*, *op. cit.*, p. 123.

<sup>207</sup> Vid. L. PORTERO: «Reseña de Derecho del Estado sobre materias eclesiásticas», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 28 (1972), p. 563.

lar de 17 de mayo de 1966, sobre exención de huertos y jardines de párrocos y obispos<sup>208</sup>. Esta norma es mucho más detallada que las actuales, siendo conveniente transcribir los requisitos que se exigían a los huertos y jardines para gozar de exención, porque pueden ser un criterio interpretativo de gran utilidad:

a) Que se trate, efectivamente, de huertos y jardines, es decir, de predios de pequeña extensión, inferior a 2 hectáreas, dedicados a la plantación de árboles frutales, verduras, legumbres y otros aprovechamientos o terrenos donde se cultiven plantas delezosas.

b) Que pertenezcan a la Iglesia.

c) Que tales huertos y jardines sean dependencia de la casa-habitación de los párrocos u obispos, en una relación de accesoriedad funcional, no siendo precisa la adyacencia, y

d) Que no estén destinados a industria o a otro uso de carácter lucrativo.

El origen de estas disposiciones se encuentra en la construcción canónica de la personalidad jurídica de la iglesia. Como se recogía en el canon 99 del antiguo Código de Derecho Canónico de 1917, las iglesias tenían personalidad jurídica y podían, por consiguiente, poseer bienes. Es más, estos edificios de culto se concebían como una unidad patrimonial independiente que se sostenía a sí misma; de ahí que, conforme al Derecho canónico antiguo<sup>209</sup>, para que la autoridad eclesiástica competente permitiese la erección de una nueva iglesia, fuese necesario asignarle una dote que garantizase su sustento<sup>210</sup>. El Código de 1917 ya no exigía la dote, bastando con asegurar que no iban a faltar los medios necesarios para la edificación y conservación del edificio de culto, para el sustento de los ministros y para los demás gastos de culto (canon 1162.2). Por su parte, el Código actual —canon 1215, apartado 2— establece que el obispo diocesano no debe dar el consentimiento para construir una nueva iglesia si juzga que van a faltar los medios necesarios para edificarla y para

---

<sup>208</sup> Vid. J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE y otros: *Compilación de Derecho eclesiástico...*, cit., pp. 295 y 296.

<sup>209</sup> De Cons. 1, 9.

<sup>210</sup> Las iglesias podían dotarse de tres formas: a) asignándoles bienes propios; b) mediante prestaciones, oblaciones, limosnas y derechos que les compituesen directamente, en base a tarifas y costumbres diocesanas, y c) con el eventual derecho a una asignación de réditos beneficiosos superfluos (vid. V. REINA, *El sistema benefical*, Pamplona, 1965, p. 296).

mantener en ella el culto divino. Como consecuencia de estas disposiciones canónicas, los lugares de culto suelen aparecer rodeados de un patrimonio propio, puesto, en último término, al servicio del culto.

En la actualidad, dado que las iglesias se suelen establecer dentro de núcleos urbanos, la problemática sobre los huertos y jardines va dejando paso a otro tipo de espacios y de inmuebles. Así, como ya se ha señalado, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 1996<sup>211</sup>, se considera exenta del pago de contribuciones especiales una vivienda separada de un lugar de culto y destinada a «dependencias parroquiales», entendiéndose el Tribunal que se dan las notas de anexidad y de destino pastoral.

Un criterio similar se sigue en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 17 de abril de 1998<sup>212</sup>. En este caso se concede la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a una plaza de garaje donada a la Iglesia católica con la condición de destinarla al servicio de la casa parroquial. A juicio del órgano judicial, la plaza de garaje –según se dice en la escritura pública de donación– es prácticamente accesoria de la vivienda adquirida para casa parroquial y, por tanto, debe gozar de exención.

Estas exenciones, dado su carácter total y permanente, tienen eficacia directa y no requieren previa solicitud. Como se afirma en la resolución del TEAC de 5 de julio de 1995<sup>213</sup>, «en relación con la discrepancia que existe entre el recurrente y las resoluciones de la Gerencia Territorial y el Tribunal Regional sobre si las exenciones establecidas en el artículo 64 de la Ley precisan de previa solicitud para su reconocimiento, esto fue aclarado por las Circulares del Centro de Gestión Catastral y Cooperación Tributaria números 45.03/1989 y 06.03/1990, en las que se dice que en el IBI la Administración competente ha de actuar de oficio, sin necesidad de instancia por parte de los sujetos pasivos y que en el supuesto de que se conceda una exención permanente deberá surtir efectos desde la fecha en que debería haberse concedido de oficio por la Gerencia Territorial, por lo que consecuentemente con las citadas Circulares, que se ajustan a lo dispuesto en el artículo 64, donde se establece

---

<sup>211</sup> JT 686.

<sup>212</sup> JT 1013.

<sup>213</sup> JT 1282.



que “gozarán de exención los siguientes bienes”, sin ninguna otra condición de solicitud o reconocimiento, sino que se trata de un derecho que afecta a los bienes allí relacionados, hay que resolver anulando las citadas resoluciones en lo que respecta a la exigencia de solicitud de la exención con carácter previo»<sup>214</sup>.

Al igual que ocurría en relación con el IVA y con las contribuciones especiales, no es necesario que el edificio se destine exclusivamente al culto. De esta forma, en el caso de que existan capillas o lugares de culto integrados en colegios, residencias u otro tipo de locales, los espacios destinados al culto gozarán de exención. Así se reconoce en la resolución del TEAC de 5 de julio de 1995, citada en el párrafo anterior, en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 4 de julio de 1996<sup>215</sup>, y en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de febrero de 1997<sup>216</sup>.

### **3. Inversiones de las confesiones religiosas en los lugares de culto y aportaciones privadas**

#### *A. Exención en el Impuesto sobre Sociedades por reinversión*

Como se ha afirmado más atrás, tras la entrada en vigor de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, el régimen fiscal de la Iglesia católica y de las demás confesiones con acuerdo en el Impuesto sobre Sociedades viene determinado por lo previsto en esta norma. Aparte de las exenciones previstas en el artículo 48, a las que ya se hizo

---

<sup>214</sup> Teniendo en cuenta lo afirmado en esta Resolución y la dicción del artículo 58.1 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre («sin perjuicio de las exenciones actualmente previstas en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales»), ha de concluirse que los entes del artículo IV del AAE y las Iglesias y Comunidades pertenecientes a la FEREDE, a la FCI y a la CIE no tienen que cumplir los requisitos mencionados en el apartado 5 de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, a efectos de la exención del IBI –salvo en aquellos casos en que la exención se ampare en la Ley 30/1994, y no en el AAE–. Por contra, los entes del artículo V del AAE, al igual que las asociaciones y entidades de las demás confesiones con acuerdo dedicadas a fines religiosos, benéfico-docentes, médicos u hospitalarios o de asistencia social, han de cumplir con dichas exigencias para obtener la exención.

<sup>215</sup> JT 1040.

<sup>216</sup> JT 363.

referencia en aquellas cuestiones que tienen relevancia para este trabajo, el artículo 52 de la Ley recoge una exención por reinversión.

Con esta exención se procura dar movilidad al capital, con objeto de conseguir el cumplimiento de los fines principales de las entidades a las que se aplica la Ley<sup>217</sup>. La exención abarca los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones onerosas de elementos del inmovilizado, material o inmaterial, y de valores representativos de la participación en los fondos propios de toda clase de entidades<sup>218</sup>, cuando el total producto obtenido se destine a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas.

Puesto que en la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, el culto ha sido equiparado a los fines del artículo 42.1.a) de la Ley 30/1994, las reinversiones en la construcción o reparación de lugares de culto tienen perfecto encaje en este precepto.

Se plantea la duda de si esta exención se refiere únicamente al inmovilizado relativo a actividades exentas, o si abarca también aquel que esté afecto a explotaciones económicas no exentas<sup>219</sup>. La redacción originaria del precepto concedía la exención tanto a los incrementos de patrimonio derivados de transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de explotaciones económicas gravadas, como a los procedentes de la transmisión de elementos no afectos a la obtención de rentas gravadas<sup>220</sup>. Aquí se sostiene que la exención debe com-

---

<sup>217</sup> Cfr. R. CASERO BARRÓN, «Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», en *Impuestos*, 1 (1995), p. 330.

<sup>218</sup> El artículo 52 exige que estos valores otorguen una participación no inferior al 5 por 100 sobre el capital social de esas entidades y que se hubiesen poseído, al menos, con un año de antelación.

<sup>219</sup> Vid. J. PEDREIRA MENÉNDEZ: *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su obtención*, Pamplona, 1998, pp. 33-35.

<sup>220</sup> La redacción actual del artículo 52 de la Ley 30/1994 ha sido dada por la disposición final primera.2 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. La redacción originaria era la siguiente: «1. Gozarán de exención los incrementos patrimoniales puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales del activo fijo necesarios para la realización de sus explotaciones, siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta, con las condiciones y requisitos establecidos en el Impuesto sobre Sociedades, o bien que dicho importe total se destine a nuevas inversiones en bienes afectos a las actividades exentas. 2. Lo dispuesto en el apartado anterior será igualmente aplicable a los incrementos de patrimonio puestos de manifiesto en las transmisiones de elementos materiales del activo fijo no afectos a la obtención de rentas gravadas, cuando

prender todos los elementos del inmovilizado, estén o no afectos a actividades exentas, pues se considera que el principal motivo del cambio de redacción ha sido la supresión, por la nueva Ley del Impuesto sobre Sociedades, de la exención por reinversión prevista en el artículo 15.ocho de la antigua Ley 61/1978, de 27 de diciembre <sup>221</sup>.

Las nuevas inversiones deben realizarse en el plazo comprendido entre el año anterior a la fecha de la entrega o puesta a disposición del elemento patrimonial y los tres años posteriores, y mantenerse en el patrimonio de la entidad durante siete años, salvo que su vida útil sea inferior. Aquí surge la duda de si durante esos siete años las inversiones, aparte de mantenerse en el patrimonio de la entidad, deben destinarse a las actividades exentas. En ese caso, el inmueble en el que se realice la inversión deberá estar destinado al culto, al menos, durante siete años <sup>222</sup>.

---

el producto total obtenido se destine, en los mismos términos que los señalados en el apartado anterior, a nuevas inversiones relacionadas con las actividades exentas».

<sup>221</sup> Artículo 15.ocho de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades: «No obstante lo establecido en el presente artículo, los incrementos de patrimonio que se pongan de manifiesto en la transmisión de elementos materiales del activo fijo de las empresas, necesarios para la realización de sus actividades empresariales, no serán gravados siempre que el importe total de la enajenación se reinvierta en bienes de análoga naturaleza y destino en un período no superior a dos años o no superior a cuatro años si durante el primero la sociedad presenta un plan de inversiones a la Administración e invierte durante los dos primeros al menos un 25 por 100 del total del incremento». En la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, se sustituye esta exención por la reinversión de beneficios extraordinarios (art. 21), que ya no es propiamente una exención sino una especie de tributación diferida.

<sup>222</sup> Un problema similar se plantea con las subvenciones otorgadas para la construcción o reparación de lugares de culto, al establecer el artículo 81.4.a) de la Ley General Presupuestaria (Real Decreto Legislativo 1091/1988, de 23 de septiembre; *BOE* del 29) que el beneficiario de la subvención tiene que realizar la actividad o adoptar el comportamiento que fundamenta la concesión gratuita de fondos públicos. En Italia se regula expresamente esta cuestión, disponiéndose que los edificios de culto construidos con contribuciones regionales y comunales tienen que mantener su destino, al menos, durante veinte años, haciéndose constar esta restricción en el correspondiente registro inmobiliario (art. 53 de la Ley 222/1985, de 20 de mayo, por la que se dictan normas de ejecución del acuerdo concordatario con la Santa Sede de 1984, y artículo 28 de la Ley 101/1989, de 8 de marzo, sobre la *intesa* con la Unión de la Comunidad Hebrea Italiana; *vid.* R. BOTTA, *Codice di diritto ecclesiastico*, Torino, 1997, pp. 433, 434 y 547, respectivamente). En el ordenamiento español existe una previsión similar, recogida en el artículo 7 del Decreto 736/1962, de 5 de abril, sobre construcción de edificios religiosos. En concreto, en este artículo se establece que «cualquiera que sea la forma en que se haya promovido la construcción de los edificios, éstos quedan afectos de manera permanente a los fines para los que fueron construidos, quedando las instituciones que los utilicen obligadas a su cuidado y conservación, siendo a su cargo las reparaciones que hayan de efectuarse durante la vida de los mismos».

Si no se realiza la reinversión dentro del plazo señalado, la parte de cuota íntegra correspondiente a la renta obtenida, incluidos los intereses de demora, se ingresará conjuntamente con la cuota correspondiente al período impositivo en que venció aquél<sup>223</sup>.

### B. Aportaciones privadas

En el artículo IV.2 del Acuerdo sobre Asuntos Económicos con la Santa Sede de 3 de enero de 1979, se prevé que las cantidades donadas a los entes eclesíásticos enumerados en ese artículo y destinados al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado o al ejercicio de la caridad, darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública.

Los Acuerdos de 1992 con la FEREDE (art. 11.6), la FCI (art. 11.6) y la CIE (art. 11.5) remiten a la legislación estatal relativa al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el tratamiento a otorgar a los donativos que se efectúen a las Iglesias y Comunidades pertenecientes a las Federaciones y Comisión firmantes de los acuerdos<sup>224</sup>.

Tras varias vicisitudes normativas<sup>225</sup>, el régimen tributario de las aportaciones efectuadas por personas físicas a las entidades sin fines lucrativos, entre las que se encuentran las confesiones con acuerdo<sup>226</sup>, tal y

---

<sup>223</sup> En el artículo 134.1.c) de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, se contiene una exención por reinversión, muy similar a la analizada. Este precepto forma parte del régimen aplicable a las entidades parcialmente exentas y, por consiguiente, a las confesiones religiosas sin acuerdo.

<sup>224</sup> Los beneficios fiscales por aportaciones privadas a las confesiones religiosas cobran cada vez más importancia, tendiendo a configurarse como el medio más apropiado para su sustento económico [vid. F. J. JUNCEDA MORENO, «La asignación tributaria a las confesiones. Aproximación al caso español y a las perspectivas de autofinanciación», en *Revista Jurídica de Asturias*, 15 (1992), pp. 22-25, y J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, «El Estado y la financiación de las confesiones», en *Ius Canonicum*, 33 (1993), pp. 134-137].

<sup>225</sup> Sobre esta evolución normativa, vid. G. FERNÁNDEZ FUENTES, «Las aportaciones de personas físicas a entidades no lucrativas», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense (monográfico)*, 20 (1996), pp. 153-156, y J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE, *Derecho eclesíástico...*, cit., p. 310, nota a pie número 26.

<sup>226</sup> Estos beneficios fiscales se aplican tanto a las entidades mayores de las confesiones religiosas con acuerdo, como a sus asociaciones y demás entidades que se dediquen a fines religiosos, benéfico-docentes, médicos u hospitalarios o de asistencia social, tal como se deduce de la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo. La Dirección General de Tributos, en la consulta de fecha 21 de marzo de 1996, se ocupa

como dispone la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, viene establecido en los artículos 59 a 62 de dicha Ley <sup>227</sup>.

El artículo 59 establece tres tipos de aportaciones que dan derecho a deducción en la cuota del IRPF, de los cuales, en relación con los lugares de culto, interesan dos:

– Donaciones puras y simples de bienes que deban formar parte del activo de la entidad donataria y que contribuyan a la realización de las actividades que efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a). Aquí encajan perfectamente las donaciones de bienes que se vayan a destinar al culto. El importe a deducir es el 20 por 100 de la donación <sup>228</sup>.

---

de la cuestión de si son deducibles en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las cantidades donadas a diversas Iglesias evangélicas de España, Inglaterra y Estados Unidos. Para el órgano administrativo, el régimen de tributación previsto en la Ley 30/1994 se aplica únicamente a los donativos efectuados a las Iglesias pertenecientes a la FEREDE y a las asociaciones y entidades creadas y gestionadas por aquéllas, sin que esté previsto en el ordenamiento jurídico español ningún tratamiento especial para los donativos efectuados a entidades evangélicas distintas de las anteriores, como serían los destinados a entidades extranjeras (*vid. AA. VV., Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid, 1998, pp. 650-653).

<sup>227</sup> En el artículo 55.3, apartado a), de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias (BOE del 10) se incluyen, entre las deducciones por donativos, «las deducciones previstas en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General». En relación con las confesiones religiosas sin acuerdo, se plantea la duda de si les es aplicable lo dispuesto en el apartado b) de este mismo artículo, relativo a las fundaciones legalmente reconocidas que rindan cuentas al órgano de protectorado y a las asociaciones declaradas de utilidad pública, no comprendidas en la Ley 30/1994.

<sup>228</sup> La Dirección General de Tributos, en la consulta de 31 de octubre de 1996, entiende que la cesión de uso de locales a las entidades objeto de la Ley 30/1994, ya sea gratuitamente o a precio inferior al de mercado, no da derecho a deducción alguna, puesto que la Ley exige que las donaciones sean «puras y simples» (*vid. AA. VV.: Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo...*, cit., pp. 662-664). En este punto se plantea si las donaciones de inmuebles, condicionadas a que el bien se destine a la construcción o establecimiento de lugares de culto, dan derecho a deducción o no. Existe, en cierto modo, un conflicto entre la dicción de la norma y su espíritu. En cambio, en la donación de cantidades no se hace referencia a estos requisitos. En opinión de E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO (*Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, vol. I, Madrid, 1995, p. 504) no deben extraerse especiales consecuencias de la mención de la exigencia de que las donaciones sean «puras y simples», ni del silencio de este requisito. Lo relevante para los autores es que las transmisiones lucrativas tienen que ser, en todo caso, irrevocables, conforme al artículo 66. Sobre la relevancia de este requisito de la irrevocabilidad, *vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona, 1995, pp. 169 y 170.

– Cantidades donadas para la realización de las actividades que la entidad donataria efectúe en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a). Los sujetos pasivos que aporten cantidades para construcción o reparación de lugares de culto podrán deducir en la cuota del IRPF un 20 por 100 de la cantidad donada.

En los artículos 60 y 61 de la Ley se regula el cómputo de la deducción en la cuota y el límite de la deducción<sup>229</sup>, respectivamente<sup>230</sup>, ocupándose el artículo 62 del tratamiento de los incrementos o disminuciones patrimoniales resultantes de la donación de bienes.

Estas mismas aportaciones, si son realizadas por personas jurídicas, tendrán la consideración de partida deducible a efectos de determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, con el límite del 10 por 100 de dicha base imponible (art. 63)<sup>231</sup>. En el artículo 64 se establece el cómputo de la deducción<sup>232</sup>, fijándose en el artículo 65 el tra-

---

<sup>229</sup> El artículo 61 remite al límite del 30 por 100 de la base liquidable previsto en el antiguo artículo 80.uno de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley 40/1998, de 9 de diciembre, regula esta cuestión en el artículo 56.1, estableciendo un límite del 10 por 100. La reducción del porcentaje obedece a que, a efectos de su cómputo, ya no se tienen en cuenta las primas satisfechas por razón de contratos de seguros de vida, muerte o invalidez, ni las cantidades invertidas en la adquisición o rehabilitación de vivienda.

<sup>230</sup> Vid. F. ESCRIBANO, «La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994», en *Quincena Fiscal*, 19 (1995), pp. 11 y 12.

<sup>231</sup> Alternativamente, la entidad donataria podrá acogerse al límite del 1 por 1.000 de su volumen de ventas, sin que, en ningún caso, la aplicación de este porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. En el punto 2 de la Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades de los artículos IV y V del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979, sobre asuntos económicos, ya se hacía referencia a esta posibilidad. En concreto, se establece que «para la determinación de la base imponible del Impuesto sobre Sociedades los sujetos pasivos que donen cantidades en dinero a las entidades comprendidas en el artículo IV del Acuerdo, considerarán su importe como partida deducible hasta el límite del 10 por 100 de la base imponible, siempre que los donativos se destinen al culto, la sustentación del clero, el sagrado apostolado o el ejercicio de la caridad y no se realicen entre sujetos pasivos integrantes de una persona jurídica de ámbito superior. Los donativos podrán hacerse en obras de arte o bienes de interés cultural cuando el donatario realice actividades artísticas o culturales». Aunque esta disposición se refiere únicamente a los entes del artículo IV del AAE, ya se ha dicho que en la actualidad estos incentivos fiscales se aplican también a las asociaciones y entidades de las confesiones con acuerdo que se dediquen a fines religiosos, benéfico-docentes, médicos u hospitalarios o de asistencia social.

<sup>232</sup> Vid. F. ESCRIBANO, *La fiscalidad del mecenazgo...*, cit., pp. 13 y 14.

tamiento de las rentas resultantes de la donación de bienes. El modo de justificar los donativos efectuados, tanto por personas físicas como por personas jurídicas, se recoge en el artículo 66 de la Ley <sup>233</sup>.

Las deducciones que corresponden a las personas jurídicas van a ser compatibles con lo previsto en los artículos 68 y 70 de esta misma Ley. A los efectos de este trabajo, tiene especial interés el artículo 68, donde se regulan los Convenios de colaboración en actividades de interés general <sup>234</sup>.

Son Convenios de colaboración en actividades de interés general aquellos por los cuales las entidades sin fines lucrativos objeto de la Ley de Mecenazgo, a cambio de una ayuda económica para la realización de las actividades que efectúen en cumplimiento de los fines previstos en el artículo 42.1.a), se comprometen por escrito a difundir la participación del colaborador en dicha actividad <sup>235</sup>. Este compromiso no puede consistir en la entrega de porcentajes de participación en rentas o beneficios.

Las cantidades satisfechas tendrán la consideración de gasto deducible para la empresa o entidad colaboradora, con el límite del 5 por 100 de la base imponible o del 0,5 por 1.000 del volumen de ventas, sin que en ningún caso la aplicación de este último porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. En el caso de empresarios y profesionales, el cómputo del límite del 5 por 100 se efectuará sobre la porción de base imponible correspondiente a los rendimientos netos de la respectiva actividad empresarial o profesional ejercida.

Por otra parte, el artículo 70.a) recoge la posibilidad de practicar deducciones en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades y, en el caso de empresarios y profesionales en régimen de estimación directa, de la base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por las cantidades invertidas en la realización de actividades u or-

---

<sup>233</sup> Vid. A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo...*, cit., pp. 166-170, y J. CAMARASA CARRILLO, *Régimen tributario...*, cit., pp. 148-152.

<sup>234</sup> Vid. A. JIMÉNEZ DÍAZ, «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», en *Impuestos*, 1 (1995), pp. 306-308; A. MARTÍNEZ LAFUENTE, *Fundaciones y mecenazgo...*, cit., pp. 181-186; J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Régimen tributario del mecenazgo en España...*, cit., pp. 176-179, y D. MARTÍN-BARNUEVO FABO, «Fiscalidad del mecenazgo», en *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo...*, cit., pp. 122-132.

<sup>235</sup> No debe confundirse esta figura, como advierte la propia Ley, con el contrato de patrocinio publicitario regulado en el artículo 24 de la Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad (BOE del 15).

ganización de acontecimientos públicos, de tipo asistencial, educativo, cultural, científico, de investigación, deportivo, de promoción del voluntariado social o cualesquiera otros de interés general de naturaleza análoga. Puesto que el culto ha sido equiparado a este tipo de fines, las cantidades empleadas en la construcción, habilitación o reparación de lugares de culto encajan en este precepto<sup>236</sup>.

El importe a deducir no podrá exceder del 5 por 100 de la base imponible; este límite, a elección del sujeto pasivo, puede ser el 0,5 por 1.000 del volumen de ventas del empresario, sin que en ningún caso la aplicación de este porcentaje pueda determinar una base imponible negativa. Como se ha advertido, este beneficio fiscal es compatible con lo previsto en el artículo 63 y en el artículo 68. El procedimiento para practicar estas deducciones aparece recogido en los artículos 5 y 7 del Real Decreto 765/1995.

## VI. RÉGIMEN TRIBUTARIO DE LOS LUGARES DE CULTO HISTÓRICOS Y DE LOS PERTENECIENTES AL PATRIMONIO NACIONAL

### 1. Lugares de culto pertenecientes al Patrimonio Histórico

Los bienes del Patrimonio Histórico, en virtud de lo previsto en el artículo 46 de la Constitución, gozan de una serie de ventajas fiscales recogidas, principalmente, en los artículos 69 a 74 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español<sup>237</sup> y en los artículos 62 a 66 del Real Decreto 11/1986, de 10 de enero, de desarrollo parcial de la Ley 16/1985,

---

<sup>236</sup> J. CAMARASA CARRILLO (*Régimen tributario de entidades religiosas...*, cit., pp. 123 y 124) sostiene, haciendo una interpretación literal de la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, que lo previsto en los artículos 69 y 70 de esta Ley no es aplicable a las confesiones religiosas. Sin embargo, la disposición adicional segunda del Real Decreto 765/1995 señala que las confesiones religiosas con acuerdo disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el título II de la Ley 30/1994 cuando persigan determinados fines. Puesto que los artículos 69 y 70 se encuentran en dicho título parece lógico entender que son de aplicación a las entidades religiosas. En relación con la participación ciudadana en la financiación de catedrales *vid.* Z. COMBALÍA SOLÍS, «Plan Nacional de catedrales: comentario al Acuerdo de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Iglesia católica de 25 de febrero de 1997», en *Ius Canonicum*, 37 (1997), pp. 694-696.

<sup>237</sup> *BOE* del 29.



de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español<sup>238</sup>, sin perjuicio de su concreción y desarrollo en las distintas leyes fiscales.

No se pretende aquí realizar un análisis exhaustivo del régimen fiscal de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico, ya que excede del ámbito de este trabajo. Lo relevante para estas normas es el elemento cultural de los bienes, y no su destino al culto; por otra parte, esta cuestión cuenta con un considerable desarrollo doctrinal<sup>239</sup>. Además, muchos de estos beneficios fiscales, como los previstos en el artículo 59.3 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, o la exención del IBI, ya los alcanzan los lugares de culto, aun no teniendo la consideración de bienes histórico-artísticos, con lo que el análisis de estas exenciones sería meramente reiterativo. Estos motivos eximen de un estudio de los distintos beneficios fiscales aplicables a los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, sin perjuicio de realizar las siguientes consideraciones.

Los principales incentivos tributarios de este tipo de bienes consisten en las deducciones que puede practicar el sujeto pasivo del IRPF y del IS. El derecho a las deducciones surge por donaciones de bienes que formen parte del Patrimonio Histórico Español a los entes de la disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, y por donaciones de cantidades para conservar, reparar o restaurar este tipo de bienes (art. 70.2 de la Ley 16/1985, de 25 de junio; art. 62.3 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero, y arts. 59 y 63 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre). Asimismo, procederá la práctica de deducciones en el caso de inversiones que tengan por objeto adquirir, reparar, conservar, restaurar, difundir o exponer bienes declarados de interés cultural (art. 70.1 de la Ley 16/1985, de 25 de junio; arts. 62, apartados 1 y 2, y 63 del Real Decreto 111/1986, de 10 de enero; art. 55.5 de la Ley 40/1998, de 9 de diciembre, y art. 70 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre).

---

<sup>238</sup> BOE del 28.

<sup>239</sup> Vid. F. BENÍTEZ DE LUGO Y GUILLÉN, *El patrimonio cultural español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)*, Granada, 1988, pp. 323-393; J. L. ÁLVAREZ ÁLVAREZ, *Estudios sobre el patrimonio histórico español y la Ley de 25 de junio de 1985*, Madrid, 1989, pp. 549-621; C. BARRERO RODRÍGUEZ, *La ordenación jurídica del patrimonio histórico*, Madrid, 1990, pp. 680-710; M. R. ALONSO IBÁÑEZ, *El patrimonio histórico. Destino público y valor cultural*, Madrid, 1992, pp. 405-428, y J. MARTÍN FERNÁNDEZ, *Régimen tributario...*, cit., pp. 203-229. Para un análisis centrado en los bienes culturales destinados al culto, vid. I. BRIONES, «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles destinados al culto», en *Crónica Tributaria*, 85 (1998), pp. 73-76.

Por su parte, el artículo 67 de la Ley 30/1994 prevé la posibilidad de que la Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada año establezca una relación de actividades o programas prioritarios de mecenazgo, de duración determinada, que se desarrollen, entre otras, por las entidades de la disposición adicional sexta de la Ley, en el ámbito de los fines del artículo 42.1.a). En este caso, los porcentajes de deducción previstos en los artículos 59 y 63 de la Ley de Fundaciones se pueden llegar a elevar en cinco puntos<sup>240</sup>.

En este sentido, la Ley 41/1994, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1995<sup>241</sup>, en su disposición adicional vigésima octava, concedió una deducción del 25 por 100 en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o la consideración de partida deducible en la base imponible del Impuesto sobre Sociedades, que no podrá exceder del 15 por 100 de la base imponible previa a esta deducción, a las cantidades donadas, entre otras entidades, a las confesiones religiosas con acuerdo para la conservación, restauración o rehabilitación de una serie de bienes del Patrimonio Histórico Español, que se relacionan en el anexo XI de la Ley. La mayoría de los bienes enumerados en este anexo son lugares de culto.

Esta disposición adicional vigésima octava se prorrogó para 1996 por la disposición adicional undécima del Real Decreto-ley 12/1995, de 28 de diciembre, sobre medidas urgentes en materia presupuestaria, tributaria y financiera<sup>242</sup>; para 1997 por la disposición adicional vigésima segunda de la Ley 12/1996, de 30 de diciembre de Presupuestos Generales del Estado para 1997<sup>243</sup>, y para 1998 por la disposición adicional decimoquinta de la Ley 65/1997, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para 1998<sup>244</sup>. Esta última norma ha incluido en el anexo XI, entre otros bienes, los Monasterios de Yuso y Suso, y de San Millán de la Cogolla. Asimismo, la disposición adicional decimoctava de la Ley 49/1998, de 30 de diciembre, de Presupuestos Generales del

---

<sup>240</sup> En cuanto a los requisitos formales para la aplicación de este beneficio fiscal, debe tenerse en cuenta el artículo 8 del Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, donde se recoge la obligación de informar sobre la ejecución de las actividades y programas prioritarios de mecenazgo al Ministerio competente por razón de la actividad o programa realizado.

<sup>241</sup> BOE del 31.

<sup>242</sup> BOE del 30.

<sup>243</sup> BOE del 31.

<sup>244</sup> BOE del 31.

Estado para 1999<sup>245</sup> ha prorrogado para 1999 esta disposición adicional de la Ley 41/1994. Lo propio ha realizado la disposición adicional decimonovena de la Ley 54/1999, de 29 de diciembre, de Presupuestos Generales del Estado para el año 2000 (BOE del 30).

En relación con la catedrales, el Acuerdo de colaboración de 25 de febrero de 1997, entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Iglesia católica, sobre el Plan Nacional de Catedrales<sup>246</sup>, recoge la obligación del Ministerio de Educación y Cultura de proponer al Gobierno que las obras de conservación de catedrales sean incluidas en los Proyectos de Ley de Presupuestos Generales del Estado de cada ejercicio, como actividades prioritarias de mecenazgo<sup>247</sup>.

Debe mencionarse, por último, la disposición adicional décima de la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social<sup>248</sup>, por la que se aplica el régimen del artículo 67 de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, a los programas y actividades relacionados con el «Año Santo Jacobeo» y «Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000». En desarrollo de lo dispuesto en esta norma se dictó el Real Decreto 612/1998, de 20 de abril, por el que se desarrollan determinadas disposiciones de la Ley 66/1997, de 30 de di-

---

<sup>245</sup> BOE del 31.

<sup>246</sup> Vid. A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO, *Repertorio legislativo...*, cit., pp. 851-853. Sobre este convenio vid. Z. COMBALÍA SOLÍS, *Plan Nacional de catedrales...*, cit., pp. 685-699.

<sup>247</sup> En desarrollo de este Convenio marco, varias Comunidades Autónomas ya han firmado un Convenio de colaboración con el Ministerio de Educación y Cultura: Convenio de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Generalidad Valenciana para el Desarrollo del Plan de Catedrales, de fecha 19 de junio de 1997 (BOE de 16 de enero de 1998); Convenio de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Generalidad de Cataluña para el desarrollo del Plan de Catedrales, de fecha 25 de julio de 1997 (BOE de 16 de enero de 1998); Convenio de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Junta de Galicia para el desarrollo del Plan de Catedrales, de fecha 29 de julio de 1997 (BOE de 16 de enero de 1998); Convenio de Colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Comunidad Autónoma de Cantabria para el desarrollo del Plan de Catedrales, de fecha 25 de noviembre de 1997 (BOE de 16 de enero de 1998); Convenio de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Consejería de Cultura de la Junta de Andalucía para el desarrollo del Plan Nacional de Catedrales, de fecha 30 de junio de 1998 (BOE de 23 de julio). Con anterioridad a este acuerdo, distintas Comunidades Autónomas ya habían suscrito Convenios con el Ministerio de Cultura con objeto de restaurar las catedrales sitas en sus respectivos territorios. Para una relación de estos acuerdos, vid. Z. COMBALÍA SOLÍS, *Plan Nacional de catedrales...*, cit., p. 689, nota a pie número 8.

<sup>248</sup> BOE del 31.

ciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, sobre beneficios fiscales aplicables al «Año Santo Jacobeo 1999» y a «Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000»<sup>249</sup>.

## 2. Lugares de culto integrantes del Patrimonio Nacional

El Patrimonio Nacional<sup>250</sup> está formado por el conjunto de bienes de titularidad del Estado afectados al uso y servicio del Rey y de los miembros de la Real Familia para el ejercicio de la alta representación que la Constitución y las leyes les atribuyen<sup>251</sup>.

Este conjunto de bienes interesa a efectos de este estudio porque en él se integran una serie de lugares de culto que aparecen mencionados en los artículos 4 y 5 de la Ley 23/1982, del Patrimonio Nacional, y en los artículos 4 y 5 del Real Decreto 496/1987, de 18 de marzo, por el que se aprueba el Reglamento de la Ley<sup>252</sup>.

En concreto, se trata de los siguientes: la iglesia de Nuestra Señora del Carmen; la iglesia y convento de la Encarnación; la iglesia del Buen Suceso; el convento de las Descalzas Reales; la Real Basílica de Atocha; la iglesia de Santa Isabel; la iglesia de Loreto; el Monasterio de San Lorenzo de El Escorial; el Monasterio de Las Huelgas; el convento de Santa Clara, en Tordesillas, y el convento de San Pascual, en Aranjuez.

Estos edificios culturales van a gozar del mismo régimen de exenciones fiscales que los bienes de dominio público, tal y como se establece en el artículo 6.2 de la Ley, y en el artículo 7 del Reglamento<sup>253</sup>.

<sup>249</sup> BOE del 21. Debe hacerse notar que la vigencia de esta norma es limitada en el tiempo. En relación con el «Año Santo Jacobeo 1999», su vigencia cesó el 31 de diciembre de 1999 y, por lo que se refiere a «Santiago de Compostela Capital Europea de la Cultura 2000», la norma dejará de tener vigencia el 31 de diciembre del año 2000.

<sup>250</sup> Vid. L. LÓPEZ RODÓ, *El Patrimonio Nacional*, Madrid, 1954; M. BASSOLS COMA, «Instituciones administrativas al servicio de la Corona: dotación, casa de S. M. El Rey y Patrimonio Nacional», en *Revista de Administración Pública*, 100-102 (1983), pp. 911-933; J. L. ÁLVAREZ ÁLVAREZ, *Estudios sobre el patrimonio histórico...*, cit., pp. 824-831, y C. BARRERO RODRÍGUEZ, *La ordenación jurídica del patrimonio histórico...*, cit., pp. 145-147.

<sup>251</sup> Cfr. artículo 2 de la Ley 23/1982, de 16 de junio, del Patrimonio Nacional (BOE del 22). En el citado precepto se señala, *in fine*, que también se integran en el Patrimonio Nacional los derechos y cargas de Patronato sobre las Fundaciones y Reales Patronatos a que se refiere la Ley.

<sup>252</sup> BOE de 13 de abril.

<sup>253</sup> Este último precepto se refiere exclusivamente a la materia fiscal, siendo su dicción la siguiente: «Los bienes y derechos del Patrimonio Nacional gozarán del mismo régimen de exenciones tributarias que los bienes de dominio público estatal».

Las normas tributarias no suelen contener referencias expresas a los bienes de dominio público, porque se suele partir de una exención subjetiva del Estado y de los Entes Públicos<sup>254</sup>. Una excepción a esta afirmación se encuentra en el artículo 64.a) LRHL, en el que se regula la exención de determinados bienes del Estado en materia de IBI. En este precepto no se otorga una exención general a los bienes estatales, sino que se condiciona su reconocimiento a que estén directamente afectos a la defensa nacional, a la seguridad ciudadana, y a los servicios educativos y penitenciarios. Asimismo, se reconoce la exención de las carreteras, los caminos, los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico y las demás vías terrestres que sean de aprovechamiento público y gratuito. Pese a una ausencia de exención general de los bienes de dominio público, los bienes del Patrimonio Nacional están exentos del pago del IBI<sup>255</sup>.

## VII. CONCLUSIONES<sup>256</sup>

I. Los lugares de culto tienen un régimen jurídico-tributario especial, que se caracteriza, principalmente, por su exención en la mayor parte de los tributos. Sin embargo, en el ordenamiento jurídico español no puede decirse que exista un estatuto tributario del lugar de culto, sino que hay que hablar de pluralidad de estatutos. Por un lado, los lugares de culto presentan una enorme variedad –a efectos fiscales conviene distinguir entre simples lugares de culto, bienes históricos y lugares de culto per-

---

<sup>254</sup> En el ámbito local, el artículo 80.1 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, de Bases de Régimen Local (BOE del 3), y el artículo 5 del Real Decreto 1372/1986, de 13 de junio, por el que se aprueba el Reglamento de Bienes de las Entidades Locales (BOE de 7 de julio), señalan que «los bienes comunales y demás bienes de dominio público son inalienables, inembargables e imprescriptibles y no están sujetos a tributo alguno».

<sup>255</sup> Sólo se menciona el IBI, porque el análisis se centra en bienes inmuebles y, además, dado que los bienes del Patrimonio Nacional son inalienables, imprescriptibles e inembargables (art. 6 de la Ley 23/1982), es prácticamente el único tributo que afecta a este tipo de lugares de culto. En este mismo sentido, *vid.* J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO y M. VEGA HERRERO, «Patrimonio del Estado y Patrimonio Nacional: aspectos jurídico-financieros», en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I, Madrid, 1987, p. 639.

<sup>256</sup> En las conclusiones se va a seguir la construcción sistemática adoptada a lo largo del trabajo.

tenecientes al Patrimonio Nacional—, lo cual hace que la posición de éstos ante los distintos tributos no pueda ser idéntica.

Por otro lado, en la legislación no se toma en consideración el lugar de culto como cosa, sino que se atiende al sujeto propietario. De este modo, existe un régimen jurídico para los lugares de culto pertenecientes a la Iglesia católica (existiendo diferencias según qué ente eclesiástico sea el propietario); otro para los de las confesiones no católicas con acuerdo (con las mismas peculiaridades en relación con los concretos entes confesionales titulares del bien), y uno distinto para los edificios y locales de culto de las confesiones sin acuerdo. Por su parte, aquellos lugares de culto cuyo propietario no es un ente confesional no son tenidos en cuenta, de forma específica, por el legislador.

Esto produce una contradicción en el sistema. Si el estatuto tributario especial de los lugares de culto se justifica por su conexión con la libertad religiosa y por su destino, al merecer lo religioso una valoración positiva para los poderes públicos, la regulación estatal sobre la tributación de los lugares de culto no se puede hacer girar en torno a su signo confesional y a su propietario, pues, ello conduce a una clara difuminación de las características del inmueble cultural. Por el contrario, sería más adecuado configurar las exenciones tributarias de los lugares de culto de forma objetiva.

II. La adquisición onerosa de un inmueble por las confesiones religiosas con acuerdo para construir o establecer un lugar de culto, no va a estar sometida a tributación por el ITPAJD. Sin embargo, debe tenerse en cuenta que en el caso de los entes del artículo IV del AAE, la exención deriva de un Tratado internacional, escapando a la libre disponibilidad del Estado.

Las adquisiciones a título lucrativo de estas mismas confesiones van a estar exentas del IS y del IIVTNU. Por lo que se refiere al IS —al igual que ocurría en las adquisiciones onerosas—, los entes del artículo IV del AAE tienen reconocida la exención en el Acuerdo con la Santa Sede. Además, en este Pacto se les reconocía la exención del ISD por determinadas adquisiciones, debiendo ser respetado este derecho. En cambio, la exención del IIVTNU se produce a través de la equiparación de las confesiones religiosas con las instituciones benéficas o benéfico-docentes. No obstante, existe una ligera línea jurisprudencial tendente a considerarla incluida en el artículo IV del AAE.

En cuanto a la formalización de estas adquisiciones en documento público, la exención —que deriva, en todo caso, de la legislación interna del Estado— es muy limitada, pues no abarca las escrituras, actas o testimonios notariales.

Por último, este inmueble, en tanto se construye o se habilita el lugar de culto, está sujeto al IBI. Sin embargo, si consta que la adquisición del bien se hace depender de que se destine al culto, la jurisprudencia ha reconocido su exención de dicho impuesto municipal.

III. El lugar de culto está sometido a las tasas por licencias de obras y al ICIO, si bien en materia de tasas los edificios y locales culturales gozaron, hasta 1990, de bonificaciones a través de la legislación de Viviendas de Protección Oficial. En relación con el ICIO, y centrándonos en los lugares de culto pertenecientes a los entes del artículo IV del AAE, existen resoluciones judiciales que incluyen este impuesto en la mención genérica de los impuestos sobre la renta y el patrimonio que efectúa el texto concordatario. Sin embargo, como ha señalado el Consejo de Estado, ello supone desconocer la naturaleza del tributo.

Las entregas de lugares de culto por empresarios y las ejecuciones de obra que tengan por objeto su construcción o rehabilitación, van a estar exentas del IVA. Esta exención, totalmente anómala desde la perspectiva comunitaria del impuesto, se reconoce únicamente a los entes del artículo IV del AAE, fundamentándose en el respeto a lo pactado en Tratados internacionales. Asimismo, por medio de la equiparación con los objetos de culto, determinados elementos adquiridos por estos entes y destinados al equipamiento de lugares de culto, como calderas de calefacción, bancos o aparatos de megafonía, no van a estar sujetos a este impuesto.

IV. Las tasas por prestaciones de servicios y los precios públicos son exigibles a los lugares de culto. Lo cual no impide tomar en consideración la capacidad económica del sujeto pasivo, junto con el verdadero aprovechamiento del servicio.

Los lugares de culto de las confesiones con acuerdo están exentos de las contribuciones especiales y del IBI. Estas exenciones dimanarán, para los entes del artículo IV del AAE y para las Iglesias y Comunidades integradas en la FEREDE, la FCI y la CIE, directamente de los pactos con el Estado. En cambio, los lugares de culto del resto de entes eclesiásticos de las confesiones con estatuto pacticio están exentos por lo dispuesto

en la Ley 30/1994, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. Además, determinados locales y edificios adyacentes y complementarios de los lugares de culto se encuentran también exentos.

Por otra parte, las cantidades que reinviertan las confesiones religiosas con acuerdo en los lugares de culto, van a gozar de exención en el IS, siempre que cumplan determinados requisitos. Asimismo, teniendo en cuenta que el fin culto es valorado positivamente por el Estado, las inversiones privadas en los lugares de culto son incentivadas fiscalmente.

Los lugares de culto considerados bienes históricos tienen un trato fiscal especial, que deriva, en último término, del artículo 46 de la Constitución y de la protección del valor cultura. Por último, los edificios y locales culturales pertenecientes al Patrimonio Nacional son equiparados, a efectos fiscales, a los bienes de dominio público.

## ÍNDICE SISTEMÁTICO DE SENTENCIAS CITADAS

### 1. Consideración del cementerio como lugar de culto

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 25 de abril de 1996: JT 420.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 6 de mayo de 1997: JT 844.
- Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 1997: JT 253 (1998).

### 2. ITPAJD

- Sentencia del Tribunal Supremo de 10 de julio de 1961: RAJ 2862 <sup>257</sup>.
- Sentencia de la Audiencia Nacional de 20 de mayo de 1993: JT 705.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 28 de octubre de 1993: JT 1220.
- Resolución del TEAC de 7 de septiembre de 1995: JT 1351.
- Resolución del TEAC de 22 de febrero de 1996: JT 305.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de octubre de 1997: RAJ 7744.

---

<sup>257</sup> Esta sentencia se ocupa de la exención de una escritura de declaración de obra nueva del antiguo Impuesto del Timbre.



### 3. IVA

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 22 de noviembre de 1993: *Impuestos*, 1 (1994), pp. 597-599.
- Resolución del TEAC de 18 de mayo de 1994: JT 913.
- Resolución del TEAC de 8 de julio de 1994: JT 1160.
- Resolución del TEAC de 28 de junio de 1995: JT 1119.
- Resolución del TEAC de 10 de abril de 1997: JT 632.
- Resolución del TEAC de 24 de junio de 1998: JT 1501.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 3 de noviembre de 1998: JT 1629.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de La Rioja de 6 de noviembre de 1998: JT 1702.
- Resolución del TEAC de 2 de diciembre de 1998: JT 117 (1999).

### 4. IIVTNU

- Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de noviembre de 1991: RAJ 8772.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de abril de 1992: RAJ 3288.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 28 de marzo de 1994: JT 320.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 2 de noviembre de 1994: JT 1425.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Valencia de 11 de noviembre de 1994: JT 1442.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Murcia de 15 de junio de 1995: JT 753.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía (Granada) de 18 de septiembre de 1995: JT 1155.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 20 de mayo de 1996: JT 764.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de mayo de 1996: RAJ 4919.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 21 de junio de 1996: RAJ 4967.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 23 de enero de 1997: RAJ 234.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 28 de octubre de 1998: JT 1554.

**5. IBI** <sup>258</sup>

- Resolución del TEAC de 9 de abril de 1966.
- Resolución del TEAC de 26 de abril de 1966.
- Resolución del TEAC de 3 de diciembre de 1970.
- Resolución del TEAC de 5 de julio de 1995: JT 1282.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Baleares de 30 de septiembre de 1996: JT 1067.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 4 de julio de 1996: JT 1040.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña de 11 de febrero de 1997: JT 363.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 18 de julio de 1997: JT 920.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha de 28 de octubre de 1997: JT 1418.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Canarias (Las Palmas) de 17 de abril de 1998: JT 1013.

**6. ICIO**

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana de 14 de mayo de 1996: JT 715.

**7. Contribuciones especiales**

- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de enero de 1996: RAJ 1699.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Valladolid) de 17 de mayo de 1996: JT 771.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 6 de junio de 1996: JT 686.

**8. Tasas**

- Sentencia de la Audiencia Nacional de 12 de febrero de 1993: JT 100.

---

<sup>258</sup> Las tres primeras Resoluciones del TEAC que se citan se refieren a la Contribución Territorial Urbana.

- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Navarra de 1 de septiembre de 1994: JT 1127.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de julio de 1995: RAJ 6245.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de septiembre de 1995: RAJ 6850.
- Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de enero de 1996: RAJ 503 y 504.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de enero de 1996: RAJ 509.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de enero de 1996: RAJ 526.
- Sentencia del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco de 27 de febrero de 1996: JT 344.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de abril de 1997: *Impuestos*, febrero, 1997, pp. 88-94.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de septiembre de 1997: RAJ 6812.

#### 9. Exacciones urbanísticas

- Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 1984: RAJ 5682.

#### 10. Principio de igualdad y diferentes estatutos tributarios

- Auto del Tribunal Constitucional 480/1989, de 2 de octubre.
- Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 1997 [*Actualidad Administrativa*, 1 (1998), pp. 1011-1013].

#### BIBLIOGRAFÍA<sup>259</sup>

- AA. VV.: *Las fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo*, Madrid, 1998.
- C. ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA: *El sistema fiscal en España*, Madrid, 1974.
- «La financiación de las iglesias», en *Revista Española de Derecho Financiero*, 14 (1977), pp. 325-341.
- «Configuración al presente y de futuro del sistema de dotación de la Iglesia», en *La asignación tributaria para fines religiosos*, Madrid, 1989, pp. 43-61.
- M. R. ALONSO IBÁÑEZ: *El Patrimonio Histórico. Destino público y valor cultural*, Madrid, 1992.

---

<sup>259</sup> En esta reseña se incluyen exclusivamente aquellas obras citadas de forma expresa en el texto, con objeto de no hacer excesivamente amplia la enumeración.

- J. L. ÁLVAREZ ÁLVAREZ: *Estudios sobre el Patrimonio Histórico Español y la Ley de 25 de junio de 1985*, Madrid, 1989.
- A. C. ÁLVAREZ CORTINA: *El llamado «impuesto religioso»: problemática constitucional*, Comunicación presentada al IV Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico español (Valladolid, 8-12 de noviembre de 1988), pp. 261-270.
- A. C. ÁLVAREZ CORTINA y M. J. VILLA ROBLEDO: *Repertorio legislativo y jurisprudencial de Derecho eclesiástico español*, Pamplona, 1998.
- L. ÁLVAREZ PRIETO: «La aplicación del IVA a las entidades benéfico-asistenciales, sin fin de lucro, de carácter eclesiástico», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 315-336.
- «Procedencia de la aplicación de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 29 de julio de 1983, en relación con las entidades y asociaciones comprendidas en el artículo V del Acuerdo Económico entre el Estado español y la Santa Sede», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 8 (1992), pp. 199-221.
- F. AMADO SÚNICO: «La Iglesia ante el tributo y los problemas fiscales del vigente Concordato», en *Centenario de la Ley del Notariado*, vol. IV, Madrid, 1963, pp. 393-462.
- A. ARZA ARTEAGA: *Privilegios económicos de la Iglesia Española*, Bilbao, 1973.
- «El nuevo sistema de dotación económica del Estado a la Iglesia», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 45 (1988), pp. 35-96.
- J. BANACLOCHE: «El IVA en las obras para la Iglesia Católica», en *Impuestos*, 2 (1995), pp. 631-636.
- L. BAREA VIDIELLA: *Tributos municipales en actuaciones urbanísticas (tasa por licencia de obras e impuesto de construcciones)*, Granada, 1991.
- D. BARILLARO: «Nozione giuridica di edificio destinato al culto», en *Archivio giuridico Filippo Serafini*, 157 (1959), pp. 3-129.
- C. BARRERO RODRÍGUEZ: *La ordenación jurídica del Patrimonio Histórico*, Madrid, 1990.
- M. BASSOLS COMA: «Instituciones administrativas al servicio de la Corona: dotación, casa de S. M. El Rey y Patrimonio Nacional», en *Revista de Administración Pública*, 100-102 (1983), pp. 891-933.
- F. BENÍTEZ DE LUGO y GUILLÉN: *El Patrimonio Cultural Español (aspectos jurídicos, administrativos y fiscales)*, Granada, 1988.
- A. BERNÁRDEZ CANTÓN: «Elementos de Derecho eclesiástico español», en *Derecho canónico*, 2.<sup>a</sup> edición, Pamplona, 1975, pp. 769-811.
- Voz «Inmunidad eclesiástica», en *Nueva Enciclopedia Jurídica*, Barcelona, 1977, pp. 714-719.
- M. BLANCO: «Cooperación del Estado con las confesiones religiosas en materia económica», en *Tratado de Derecho Eclesiástico*, Pamplona, 1994, pp. 631-735.

- M. BLANCO: «La cooperación del Estado español con las confesiones religiosas. Especial referencia a la cooperación económica», en *Ius Canonicum*, 38 (1998), pp. 523-570.
- R. BOTTA: *Codice di diritto ecclesiastico*, Torino, 1997.
- I. BRIONES: «Beneficios fiscales de los bienes inmuebles destinados al culto», en *Crónica Tributaria*, 85 (1998), pp. 41-76.
- J. CALVO-ÁLVAREZ: *Los principios del Derecho eclesiástico español en las sentencias del Tribunal Constitucional*, Pamplona, 1998.
- J. CAMARASA CARRILO: *Régimen tributario de entidades religiosas y de entidades sin fines lucrativos*, Madrid, 1998.
- P. G. CARON: Voz «Asilo (Diritto canonico e Diritto pubblico medioevale e moderno)», en *Novissimo Digesto Italiano*, 3.<sup>a</sup> edición, 1957, pp. 1036-1039.
- G. CASADO OLLERO: «Los fines no fiscales de los tributos», en *Comentarios a la Ley General Tributaria y líneas para su reforma: libro-homenaje al profesor Fernando Sainz de Bujanda*, vol. I, Madrid, 1991, pp. 103-152.
- F. CASANA MERINO: «Derecho transitorio en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local*, Madrid, 1993, pp. 893-915.
- R. CASERO BARRÓN: «Informe especial sobre el régimen jurídico-tributario de las fundaciones que se establece en la Ley de Fundaciones y de incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», en *Impuestos*, 1 (1995), pp. 313-349.
- CENTRO DE ESTUDIOS FINANCIEROS: *Repertorio de consultas tributarias*, vol. 2, Madrid, 1997.
- M. J. CIÁURRIZ: «El contenido del derecho fundamental de libertad religiosa», en *Tratado de Derecho Eclesiástico...*, cit., pp. 429-468.
- S. COLMENAR VALDÉS y L. STAMPA SÁNCHEZ: *Tributación eclesiástica (Congregaciones, Fundaciones, Fieles)*, Madrid, 1980.
- M. A. COLLADO YURRITA y G. M. LUCHENA MOZO: «El Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Manual de Derecho Financiero*, tomo III, Granada, 1996, pp. 227-279.
- Z. COLOMBALÍA SOLÍS: «Financiación de las confesiones no católicas en el Derecho español», en *La financiación de la Iglesia en España*, Santiago de Compostela, 1994, pp. 191-218, y *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 10 (1994), pp. 431-446.
- «Plan Nacional de catedrales: comentario al Acuerdo de colaboración entre el Ministerio de Educación y Cultura y la Iglesia católica de 25 de febrero de 1997», en *Ius Canonicum*, 37 (1997), pp. 685-699.
- CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA. VICESECRETARÍA PARA ASUNTOS ECONÓMICOS: *El régimen tributario de la Iglesia católica en España*, Madrid, 1985.

- F. X. CORS MEYA: «Impuesto sobre construcciones, instalaciones y obras», en *Tratado de Derecho Financiero y Tributario Local...*, cit., pp. 835-855.
- F. DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO: «Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos», en *Los acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980, pp. 628;
- «El régimen fiscal de las entidades eclesiásticas», en *El régimen tributario de la Iglesia católica en España...*, cit., pp. 13-47.
- A. DUCAY: «La inmunidad fiscal eclesiástica», en *Ius Canonicum*, 1 (1961), pp. 479-500.
- J. P. DURAND: «Lieux de culte en droit français—Cultes affectataires—», en *L'année canonique*, 37 (1995), pp. 65-74.
- F. ESCRIBANO: «La fiscalidad del mecenazgo a partir de la Ley 30/1994», en *Quincena Fiscal*, 19 (1995), pp. 9-19.
- F. ESTAPÉ Y RODRÍGUEZ: *La reforma tributaria de 1845*, Madrid, 1971.
- G. FERNÁNDEZ FUENTES: «Las aportaciones de personas físicas a entidades no lucrativas», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense (monográfico)*, 20 (1996), pp. 151-164.
- A. FERNÁNDEZ CORONADO: «La colaboración económica del Estado con las confesiones religiosas», en *Revista de Administración Pública*, 108 (1985), pp. 365-401.
- R. FERNÁNDEZ DE VELASCO: *Naturaleza jurídica de cementerios y sepulturas*, Madrid, 1935.
- M. FLORES LONJOU: «Le statut des édifices cultuels en droit français», en *Revue de Droit Canonique*, 45 (1995), pp. 41-52.
- J. FORNÉS: «Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa», en *Ius Canonicum*, 36 (1996), pp. 13-61.
- M. FRAILE HINOJOSA: «Extensión de la capacidad económica e inmunidad real de la Iglesia», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 15 (1960), pp. 591-614.
- R. GARCÍA GARCÍA: *Constitucionalismo español y legislación sobre el factor religioso durante la primera mitad del siglo XIX (1808-1845)*, tesis doctoral en curso de publicación, Madrid, 1998.
- C. GARCÍA NOVOA: «El Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Hecho imponible. Sujetos pasivos. Exenciones», en *Tratado de Derecho financiero y tributario local...*, cit., pp. 583-631.
- D. GARCÍA-HERVÁS: «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica en España», en *Il diritto ecclesiastico*, 105 (1994), parte I, pp. 833-858.
- «El actual sistema de financiación directa de la Iglesia católica: consideraciones críticas y propuestas de futuro», en *La financiación de la Iglesia católica en España*, cit., pp. 159-189.

- E. GIMÉNEZ-REYNA y J. ZURDO: *Comentarios a la Ley de Fundaciones y de Incentivos Fiscales*, vol. I, Madrid, 1995, pp. 498-545.
- E. GONZÁLEZ: «Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia católica», en *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*, Madrid, 1988, pp. 285-303.
- J. R. GONZÁLEZ ARMENDIA: «Colaboración económica del Estado español con las Confesiones religiosas. Contenido “mínimo” de la vertiente indirecta», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 511-520.
- *El impuesto religioso*, Bilbao, 1990.
- *Sistemas históricos de dotación del Estado español a la Iglesia española (siglos XIX-XX)*, Salamanca, 1990.
- M. GONZÁLEZ RUIZ: «La Iglesia y la legislación fiscal del Estado», en *El Patrimonio Eclesiástico*, Salamanca, 1950, pp. 191-216.
- J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE: «Régimen económico de las confesiones religiosas», en *Derecho eclesiástico del Estado español*, 2.<sup>a</sup> edición, Pamplona, 1983, pp. 365-389.
- «El Estado y la financiación de las confesiones», en *Ius Canonicum*, 33 (1993), pp. 123-140.
- *Derecho eclesiástico español*, 4<sup>a</sup> edición, Oviedo, 1997.
- J. M. GONZÁLEZ DEL VALLE y otros: *Compilación de Derecho eclesiástico español (1816-1986)*, Madrid, 1986.
- L. GONZALO GONZÁLEZ: «Contribución estatal a la financiación de las necesidades económicas de la Iglesia católica, de los partidos políticos y centrales sindicales y de otras instituciones y fines de interés social, en España», en *La asignación tributaria para fines religiosos...*, cit., pp. 63-89.
- J. GOTI: «Del sistema de dotación al de colaboración económica con las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 4 (1988), pp. 151-172.
- *Sistema de Derecho eclesiástico del Estado*, 2.<sup>a</sup> edición, Zarautz, 1994.
- P. M. HERRERA MOLINA: *La exención tributaria*, Madrid, 1990.
- I. IBÁN, L. PRIETO SANCHÍS y A. MOTILLA: *Derecho eclesiástico*, Madrid, 1997.
- P. ISIDRO: *Incidencia de los impuestos típicamente empresariales de carácter estatal en las confesiones religiosas: el Impuesto sobre Sociedades y el IVA. Especialidades respecto del Régimen General* (tesis doctoral no publicada), Oviedo, 1994.
- «La exención del Impuesto sobre Sociedades a favor de las confesiones religiosas», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 10 (1994), pp. 203-257.
- «Las confesiones religiosas ante la repercusión del IVA», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 12 (1996), pp. 203-236.

- A. JIMÉNEZ DÍAZ: «El régimen tributario de las entidades sin fines lucrativos y los incentivos fiscales al mecenazgo en la Ley de Fundaciones», en *Impuestos*, 1 (1995), pp. 279-312.
- F. J. JUNCEDA MORENO: «La asignación tributaria a las confesiones: aproximación al caso español y a las perspectivas de autofinanciación», en *Revista Jurídica de Asturias*, 15 (1992), pp. 3-27.
- B. KAEMPF: «Les édifices culturels dans la theologie protestante», en *Revue de Droit Canonique*, 47 (1997), pp. 259-272.
- S. LARICCIA: Voz «Inmunità ecclesiastiche», en *Enciclopedia del diritto*, Varese, 1970, pp. 225-239.
- E. LEJEUNE VALCÁRCCEL: «Los problemas financieros y tributarios de la Iglesia a la luz de la Constitución española de 1978», en *El hecho religioso en la nueva Constitución española*, Salamanca, 1979, pp. 343-354.
- A. LONGHITANO: *Comentario exegetico al Código de Derecho canónico*, vol. III, Pamplona, 1996, pp. 1796-1812.
- M. LÓPEZ ALARCÓN: «Relevancia específica del factor social religioso», en *Las relaciones entre la Iglesia y el Estado. Estudios en memoria del profesor Pedro Lombardía*, Madrid, 1989, pp. 465-478.
- J. L. LÓPEZ GARCÍA: «Comentario al régimen fiscal de la Iglesia católica», en *Actualidad Tributaria*, 1 (1995), pp. 965-987.
- L. LÓPEZ RODÓ: *El Patrimonio Nacional*, Madrid, 1954.
- C. LOZANO SERRANO: *Exenciones tributarias y derechos adquiridos*, Madrid, 1988.
- D. LLAMAZARES: «El principio de cooperación y la exención tributaria de las confesiones religiosas», en *Nuovi Studi di Diritto canonico ed ecclesiastico (a cura di Valerio Tozzi)*, Salerno, 1990, pp. 585-594.
- *Derecho eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*, 2.<sup>a</sup> edición, Madrid, 1991.
- «Los acuerdos y el principio de igualdad; comparación con los acuerdos con la Iglesia católica y situación jurídica de las confesiones sin acuerdo», en *Acuerdos del Estado español con confesiones religiosas minoritarias (actas del VII Congreso Internacional de Derecho Eclesiástico del Estado, Barcelona, 1994)*, Madrid, 1996, pp. 155-206.
- M. A. M. LAGO: «Los fines no fiscales de la imposición y la prohibición de confiscatoriedad», en *Gaceta Fiscal*, 81 (1990), pp. 135-168.
- D. MARÍN-BARNUEVO FABO: «Fiscalidad del Mecenazgo», en *Las Fundaciones. Su fiscalidad e incentivos al mecenazgo...*, *cit.*, pp. 109-149.
- I. MARTÍN DÉGANO: «El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», en *Il diritto ecclesiastico*, 107 (1996), parte I, pp. 770-803.



- «El régimen tributario de los bienes inmuebles de las confesiones religiosas», en *Revista de Hacienda Local*, 26 (1996), pp. 73-103.
- *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, Madrid, 1999.
- F. J. MARTÍN FERNÁNDEZ: «La incidencia del principio de capacidad económica en las tasas y precios públicos», en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Madrid, 1991, pp. 109-126.
- *Régimen tributario del mecenazgo en España*, Madrid, 1996.
- I. MARTÍN SÁNCHEZ: «La financiación de las confesiones religiosas en el Derecho español», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 6 (1990), pp. 129-156.
- J. T. MARTÍN DE AGAR: «Notas sobre la cooperación económica del Estado con la Iglesia católica en España», en *Ius Canonicum*, 21 (1981), pp. 783-808.
- A. MARTÍNEZ BLANCO: *Derecho eclesiástico del Estado*, vol. II, Madrid, 1993.
- A. MARTÍNEZ LAFUENTE: *Fundaciones y mecenazgo. Análisis jurídico-tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre*, Pamplona, 1995.
- *Manual del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados*, 5.<sup>a</sup> edición, Madrid, 1997.
- L. MEDINA y M. MARAÑÓN: *Leyes de Hacienda de España*, vol. I, Madrid, 1948.
- M. MIER MENES: «El Impuesto sobre Sociedades: su aplicación a la Iglesia católica», en *El Derecho patrimonial canónico en España*, Salamanca, 1985, pp. 349-381.
- «La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) a las entidades eclesiales», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 44 (1987), pp. 551-564.
- MINISTERIO DE ECONOMÍA Y HACIENDA: *Impuesto sobre el Valor Añadido. Doctrina de la Dirección General de Tributos*, Madrid, 1991.
- E. MONTERO: *El Concordato de 1953*, Madrid, 1954.
- A. MOSTAZA: «Derecho patrimonial canónico», en *Derecho canónico...*, cit., pp. 315-360.
- «Sistema español de dotación estatal a la Iglesia», en *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1980, pp. 165-194.
- J. L. MUÑOZ DEL CASTILLO y M. VEGA HERRERO: «Patrimonio del Estado y Patrimonio Nacional: Aspectos jurídico-financieros», en *Estudios de Derecho y Hacienda. Homenaje a César Albiñana García-Quintana*, vol. I, Madrid, 1987, pp. 605-642.
- J. PEDREIRA MENÉNDEZ: «Fiscalidad de las entidades religiosas en virtud de la Ley 30/1994 (Fundaciones) y la Ley 43/1995 (Impuesto sobre Sociedades)», en *Impuestos*, 2 (1996), pp. 38-54.
- *Régimen Tributario de las Fundaciones en la Ley 30/1994: Condiciones para su obtención*, Pamplona, 1998.

- J. F. PÉREZ GÁLVEZ: *El sistema funerario en el Derecho español*, Pamplona, 1997.
- A. PÉREZ HERNÁNDEZ: «Exenciones tributarias en el Concordato de 1953», en *Ius Canonicum*, 3 (1963), pp. 419-506.
- S. PÉREZ-ARDA y LÓPEZ DE VALDIVIOSO: *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos*, 2.ª edición, Pamplona, 1985.
- J. J. PÉREZ-CALVO: «Determinación de la existencia de exención del Impuesto municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles a la Iglesia dedicados al culto», en *Ius Canonicum*, 34 (1994), pp. 671-684.
- J. L. PÉREZ DE AYALA: «La asignación tributaria a la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales. Una reflexión», en *Revista de la Facultad de Derecho de la Universidad Complutense*, 15 (1989), pp. 639-652.
- L. PORTERO: *Jurisprudencia estatal en materia eclesiástica*, Madrid, 1968.  
— «Reseña de Derecho del Estado sobre materias eclesiásticas», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 28 (1972), pp. 561-569.
- L. PRIETO SANCHÍS: «Principios constitucionales del Derecho eclesiástico español», en *Curso de Derecho eclesiástico*, Madrid, 1991, pp. 173-215.
- M. A. PUCHADES NAVARRO: «Aspectos económicos de los beneficios fiscales de la Iglesia católica en el caso del IVA», en *Revista Española de Derecho Canónico*, 46 (1989), pp. 203-233.
- S. RAMÍREZ GÓMEZ: *El Impuesto sobre el Valor Añadido*, 1.ª edición, Madrid, 1994.
- V. REINA: *El sistema benefical*, Pamplona, 1965.
- J. ROSSELL: «La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 14 (1998), pp. 257-322.
- L. RUANO ESPINA: *La aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido a los entes eclesiásticos*, Salamanca, 1998.
- J. M. TEJERIZO LÓPEZ: «Impuesto sobre el Valor Añadido», en *Curso de Derecho tributario. Parte especial. Sistema tributario: los tributos en particular*, 13.ª edición, Madrid, 1997, pp. 567-662.
- L. TOLIVAR ALAS: *Dogma y realidad del Derecho mortuario español*, Madrid, 1983.
- A. TORRES GUTIÉRREZ: «Consideraciones generales sobre el régimen fiscal de las confesiones religiosas en España», en *Estudios Financieros* 165 (1996), pp. 75-88.
- P. J. VILADRICH y J. FERRER: «Los principios informadores del Derecho eclesiástico español», en *Derecho eclesiástico del Estado español*, 4.ª edición, Pamplona, 1996, pp. 115-152.
- M. J. VILLA ROBLEDO: «Vigencia residual de normas preconstitucionales», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 3 (1987), pp. 101-117.

- «El Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 en la doctrina española», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 6 (1990), pp. 625-678.
- A. VILLAR PÉREZ: «La financiación del derecho de libertad religiosa», en *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, 8 (1992), pp. 229-252.
- M. VILLARÍN LAGOS: *La tributación de los documentos notariales en el Impuesto sobre Actos Jurídicos Documentados*, Pamplona, 1997.