



FACULTAD DE DERECHO

FUNDAMENTOS DE LOS BENEFICIOS FISCALES OTORGADOS A LAS ENTIDADES RELIGIOSAS

Autor: María Montero CapMartín
4º EI-BL

Área de Derecho Financiero y Tributario

Tutor: Ramón Casero Barrón

Abril 2017

Abreviaturas	3
Introducción	4
Las Entidades de la Iglesia y su Regulación Jurídica y Fiscal	5
1. Impuesto sobre Sociedades	6
1.1. Entidades que deben presentar la declaración del impuesto	6
1.2. Exenciones previstas en el régimen especial del sector no lucrativo	8
1.3. Entidades del artículo V del AAE	10
2. Impuesto sobre el Valor Añadido	11
2.1. El IVA en los Acuerdos entre Iglesia y Estado. Evolución y situación actual.	12
2.2. Particularidades y exenciones en el ámbito eclesial	13
2.3. El IVA de las casas de espiritualidad y su problemática	15
3. Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados	16
4. Impuesto sobre bienes Inmuebles	19
4.1. La exención del IBI	20
5. Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras	24
6. Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana	28
7. Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica	30
8. Impuesto sobre Actividades Económicas	31
9. Contribuciones Especiales	32
10. Tasas Municipales	33
11. Herencias y Donativos	35
11.1 Herencias	36
11.2 Donativos Desgravables	36
Derecho Comparado	39
Conclusión	43
Bibliografía (fuentes citadas y consultadas)	45
Anexos	49

ABREVIATURAS

AAE	Acuerdo Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.
AEAF	Asociación Española de Asesores Fiscales
CE	Constitución Española, de 6 de diciembre de 1978.
DGT	Dirección General de Tributos
IAE	Impuesto sobre Actividades Económicas
IBI	Impuesto sobre Bienes Inmuebles
ICIO	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
IIVTNU	Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.
IRPF	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
IS	Impuesto de Sociedades
ISyD	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.
IVA	Impuesto sobre el Valor Añadido
IVTM	Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica.
LGT	Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.
LHL	Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.
LIS	Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades
LIVA	Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido.
LM	Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
RM	Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.
TPO-AJD	Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
TRITP-AJD	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.

INTRODUCCIÓN

La cuestión objeto de este trabajo consiste en el análisis de cada tributo de los que la Iglesia Católica es sujeto pasivo; todo ello tanto a nivel nacional como municipal dentro de España.

El principal apoyo sustancial y fuente principal del propio trabajo es el libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”¹ de Fernando Giménez Barriocanal, al cual le dedico mis mayores agradecimientos a su persona y a su obra, tanto por el cuidado y calidad técnica de la misma como la facilidad de comprensión y estudio de un tema tan tratado de forma polémica en la actualidad de nuestros días como desconocido de su verdadera naturaleza para el gran público mayoritario.

El motivo de elección del tema se debe a mi colaboración con la Clínica Jurídica ICADE, en la cual este año se me asignó un proyecto documental de realizar una guía fiscal de las entidades religiosas en España; aprovechando la ocasión de que el trabajo estaba enclavado en el área de Derecho Tributario, decidí ampliar el análisis de la cuestión y plasmarlo en el presente texto.

El contenido del trabajo abarca siguiendo el orden establecido en el libro de Giménez Barriocanal, la exposición de los distintos tributos que obligan a la Iglesia Católica en España completando el análisis con artículos que profundizan en ciertas cuestiones más problemáticas. Finalmente se expone una breve comparación con los distintos sistemas de financiación de las entidades religiosas en los distintos países de Europa, que pretende dar una visión más global e internacional al tema expuesto.

El objetivo principal es concienciar a todos los lectores (siendo indiferente su opinión política como su postura respecto a las entidades religiosas, en concreto la Iglesia Católica) de que las exenciones de la Iglesia Católica en España no suponen una lacra para el sistema financiero como muchos vaticinan, sino que goza de los mismos beneficios fiscales que cualquier otra entidad no lucrativa, debido a que la mayoría de las grandes exenciones son concedidas en virtud de la Ley de Mecenazgo² y no del Acuerdo sobre Asuntos Económicos³, como popularmente se cree.

¹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015.

² Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 307, de 24 de diciembre de 2002, páginas 45229 a 45243 (15 págs.).

³ Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 300, de 15 de diciembre de 1979, páginas 28782 a 28783 (2 págs.).

LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA Y SU REGULACIÓN JURÍDICA Y FISCAL

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos⁴ (en adelante “AAE”) establece dos grupos claramente diferenciados de entidades y a cada cual se le aplicará un régimen económico diferente:

1. Entidades del Artículo IV AAE conforman una lista cerrada y tasada de entidades, también denominada por algunos autores como “Iglesia en sentido estricto”:
 1. La Santa Sede.
 2. La Conferencia Episcopal.
 3. Las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales.
 4. Las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

2. Entidades del Artículo V AAE, incluye todas aquellas entidades no incorporadas de forma explícita en el artículo anterior, pero que tienen el reconocimiento civil de entidad religiosa (una vez declarada de forma canónica e inscrita en el registro de entidades religiosas).

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

Destacaríamos las asociaciones de fieles (corporaciones) y las fundaciones religiosas.

Las fuentes normativas que se van a utilizar para el desarrollo de los tributos, son las que regulan la fiscalidad de la Iglesia Católica en España, siendo éstas:

1. La legislación tributaria general.
2. Los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado Español (principalmente el AAE mencionado anteriormente).
3. La legislación de las entidades no lucrativas aplicable por vía de asimilación.

Destacar que la Iglesia Católica no posee un estatuto diferenciado y es carente de reconocimiento de persona público, por lo tanto se somete a todos los efectos a la legislación general (aunque luego puede formar parte de algún régimen especial en función de la ley del tributo que así lo establezca).

⁴ Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, *op. cit.*

1. IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES

El Impuesto sobre Sociedades (“IS” en adelante) es un tributo de carácter de carácter directo y de naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y demás entidades jurídicas; definido en el artículo primero de la Ley 27/2014⁵, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, (“LIS” en adelante). El ámbito de aplicación espacial comprende todo el territorio español, y el ámbito subjetivo del mismo incluye como sujetos pasivos toda persona jurídica que no sea contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (“IRPF” en adelante). A tenor del apartado segundo del artículo noveno de LIS, se incluye en las exenciones del IS “*Estarán parcialmente exentas del Impuesto, en los términos previstos en el título II de la Ley 49/2002*”⁶; en el cual no aparece expresamente la Iglesia, sino las entidades pertenecientes al ámbito de aplicación de dicha Ley 49/2002, conocida como “Ley de Mecenazgo” (“LM” en adelante).

Contrariamente al pensamiento popular actual, la totalidad de las instituciones de la Iglesia son sujetos pasivos del IS.

Por lo tanto, existe una obligación para la Iglesia respecto al IS como si fuese otro contribuyente más; al menos, obligación formal (se encuentra dentro de los sujetos exentos, pero que goce de ese beneficio fiscal no implica que no tenga que realizar la declaración de ingresos totales, gastos, y un balance detallado con los activos y pasivos de la entidad; no se trata de un supuesto de no sujeción al impuesto sino de exención al mismo, por lo que se mantiene la obligación formal de presentar declaración a la Hacienda Pública).

1.1. ENTIDADES QUE DEBEN PRESENTAR LA DECLARACIÓN DEL IMPUESTO

Con anterioridad a 1979, la Iglesia Católica y la totalidad de sus entidades estaban calificadas como sujetos de no sujeción al IS (no obligación material ni formal respecto al impuesto), es tras la aprobación de la Ley 61/1978⁷, la causante de la modificación de dicha situación: se pasa a declarar la exención de la Iglesia con carácter general, como reza el artículo quinto de la ley: “*La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener*

⁵ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. Entrada en vigor: 01/01/2015.

⁶ Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 307, de 24 de diciembre de 2002, páginas 45229 a 45243 (15 págs.).

⁷ Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 312, de 30 de diciembre de 1978, páginas 29429 a 29437 (9 págs.). Disposición derogada.

por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio.”. Dicha disposición fue añadida en el AAE del 3 de enero de 1979.

Para la correcta aplicación del IS a las entidades de la Iglesia era preciso un desarrollo del mismo, por lo que tras reuniones de la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español surgió el Acuerdo del 10 de octubre de 1980⁸ firmado por Bernardo Herráez Rubio, como representante de la Nunciatura Apostólica, y Ernesto Laorden Miracle, como representante del Estado Español. En la primera norma del Acuerdo se declara que son sujetos pasivos del IS: *“aquellas Entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica civil”*. Las entidades eclesiásticas afectadas pueden reconocerse como sujetos pasivos del IS por parte del Ministerio de Hacienda a solicitud de las mismas⁹. Todas las entidades con personalidad jurídica civil se encuentran sujetas al IS; por lo tanto, las que tengan reconocimiento canónico estarían fuera del ámbito de aplicación del mismo.

Mediante petición previa de las entidades y con la autorización correspondiente del Ministerio de Hacienda, se da la posibilidad de reconocer un ámbito más amplio de entidades como sujetos pasivos.

*Atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, el Ministerio de Hacienda aconseja como nivel más idóneo para configurar el sujeto pasivo de las Entidades eclesiásticas, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependan.*¹⁰

En palabras de Giménez Barriocanal relativas al capítulo del Impuesto sobre Sociedades, en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

En la práctica, esta recomendación ha supuesto que, en la actualidad, todas las diócesis efectúen la declaración del Impuesto sobre Sociedades integrando todas las parroquias y personas morales inferiores que de ellas dependen. Algo parecido ocurre con el caso de las Órdenes y congregaciones religiosas, donde el ecónomo provincial suele encargarse de la gestión del impuesto.

*La integración de estas entidades en el impuesto de las diócesis o provincia supone que todas la entidades deben remitir a la administración diocesana o provincial toda la documentación necesaria relativa a sus ingresos y gastos para poder conformar el impuesto*¹¹.

⁸ Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesiásticas elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español, en cumplimiento del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979. «BOE» núm. 111, de 9 de mayo de 1981, páginas 9958 a 9959 (2 págs.)

⁹ *id.* Artículo primero *in fine*.

¹⁰ Acuerdo de 10 de octubre de 1980. *op. cit.*

¹¹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Sociedades”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, *op. cit.* Págs. 25-26.

1.2. EXENCIONES PREVISTAS EN EL RÉGIMEN ESPECIAL DEL SECTOR NO LUCRATIVO

La Ley 30/1994¹², de fundaciones y de participación privada en actividades de interés general, fue la primera en presentar un conjunto de beneficios fiscales que promocionaban el sector no lucrativo en España. Dicha ley, supuso un gran impulso a todas las fundaciones y demás entidades de interés general, pues se generó un sistema de ayuda mediante aportaciones a las mismas creando poco a poco la cultura de la participación privada en actividades de interés social. La Iglesia Católica fue incorporada a este régimen en sus artículos 48 a 58 de la ley 30/1994 mediante la Disposición Adicional Quinta de la misma, la cual especifica el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas:

El régimen previsto en los artículos 48 a 58, ambos inclusive, de la presente Ley será de aplicación a la Iglesia Católica y a las iglesias, confesiones, y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español¹³.

La Ley 30/1994 fue derogada el 1 de enero de 2003, con motivo de la entrada en vigor de la Ley 49/2002. La Ley de Mecenazgo ha supuesto el cambio fundamental sobretodo en la forma de entender el Impuesto sobre Sociedades para las entidades que son beneficiarias del mismo. En concreto se expresa en sus artículos sexto y séptimo:

En la Ley de Mecenazgo¹⁴ se cambia el sentido del Impuesto sobre Sociedades con respecto de las entidades que son beneficiarias del régimen fiscal del mismo; en concreto el artículo 6, trata el tema de las rentas exentas:

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las siguientes rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos:

1. *Las derivadas de los siguientes ingresos:*
 - a) *Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior; y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998¹⁵.*
 - b) *Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.*

¹² Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. «BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 1994, páginas 36146 a 36164 (19 págs.). Vigente hasta el 01 de Enero de 2003.

¹³ Disposición adicional quinta derogada por la disposición derogatoria única de la Ley 49/2002, *op. cit.* Vigencia: 25 diciembre 2002.

¹⁴ Ley 49/2002, *op. cit.*

¹⁵ Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. «BOE» núm. 274, de 15 de noviembre de 1988, páginas 32464 a 32467 (4 págs.).

- c) *Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.*
2. *Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.*
3. *Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.*
4. *Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.*
5. *Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.*

El artículo 7 de la Ley de Mecenazgo completa las exenciones en relación a las explotaciones económicas exentas.

Tras la lectura de estos artículos se llega a la conclusión de que en el ámbito práctico la gran mayoría de las fuentes de financiación de la Iglesia Católica estarían exentas del Impuesto sobre Sociedades a tenor de la Ley de Mecenazgo. Matizar que es necesario la obligación de la realización de la actividad de forma directa por una de las entidades de la Iglesia, no siendo válidas todas aquellas realizadas por personas jurídicas o por miembros a título personal para gozar de la exención en el Impuesto sobre Sociedades. Quedarían fuera de la exención de IS todas las actividades de hostelería, restauración, venta de dulces, explotación de párquines... es decir, que no sean propiamente el “objeto social” de la Iglesia.

Concluye Giménez Barriocanal en el capítulo dedicado al IS:

En la práctica, todas estas no sujeciones y exenciones hacen que la gran mayoría de actividades de las instituciones de la Iglesia queden exentas del impuesto. Es muy importante destacar que, para que se puedan aplicar estas exenciones, la actividad debe ser realizada directamente por la entidad religiosa. Por ejemplo, si disponemos de una librería, esta actividad estará exenta si la actividad la ejerce directamente la entidad religiosa, pero no estará exenta si la actividad está a nombre de una empresa, aunque la empresa sea propiedad parcial o totalmente de la entidad religiosa.

Por otra parte, existirán actividades que no se encuentran exentas del Impuesto sobre Sociedades y otras que si se arbitran convenientemente lo podrían estar.

Por ejemplo, explotaciones económicas de gestión directa de fábricas de dulces, párquines, establecimientos de hostelerías, etc, deberían tributar por el Impuesto sobre Sociedad siempre que la actividad la realice directamente la entidad religiosa o una empresa propia de la misma.

Por otra parte, si la entidad se limita a alquilar esas instalaciones para que sean terceros los que las gestionen, los rendimientos percibidos estarían exentos. Un caso típico es el de los párquines, donde la gestión directa de la actividad no estaría exenta, pero el alquiler a un tercero supondría la exención del alquiler percibido¹⁶.

¹⁶ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, pág. 37.

1.3. ENTIDADES DEL ARTÍCULO V DEL AAE

Estas entidades tendrán que cumplir los requisitos previstos en los primeros artículos del Real Decreto 1270/2003¹⁷, de 10 de octubre, según lo contemplado en el apartado segundo de la Disposición Adicional Única del mismo:

La Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta: 2. A las entidades a las que se refieren la disposición adicional octava y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002¹⁸ les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 4 de este reglamento a efectos del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y de la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Se accede bajo previa petición y no de forma automática como ocurre con las entidades del Artículo IV del AAE y además debe cumplir las normas previstas en el reglamento. Es destacable que aquellas entidades que no hayan optado por el régimen especial estará en el ámbito de las entidades parcialmente exentas con menores ventajas fiscales y sin posibilidad de recibir fondos que den derecho a la desgravación fiscal¹⁹.

Existe obligación de declarar por parte de las mismas, y la necesidad de un certificado tanto a las Entidades del Artículo IV como a las del Artículo V del AAE para que no se les retenga (por ejemplo, intereses pagados por bancos).

¹⁷ Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 254, de 23 de octubre de 2003, páginas 37886 a 37893 (8 págs.).

¹⁸ Disposición adicional novena de la Ley 49/2002: “*Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas*”, *op. cit.*

¹⁹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “Impuesto sobre Sociedades”, *op. cit.*, página 45.

2. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante “IVA”) es un impuesto indirecto, real, objetivo, proporcional, e instantáneo que recae sobre el consumo; aparece regulado en la Ley 37/1992²⁰ (“LIVA” en adelante) en la cual en su artículo primero enuncia:

El Impuesto sobre el Valor Añadido es un tributo de naturaleza indirecta que recae sobre el consumo y grava, en la forma y condiciones previstas en esta Ley, las siguientes operaciones:

- a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales.*
- b) Las adquisiciones intracomunitarias de bienes.*
- c) Las importaciones de bienes.*

El ámbito espacial de aplicación del impuesto es el territorio español (art. 3 LIVA) y se trata de un impuesto armonizado en toda la Unión Europea en base a directivas comunitarias, la más importante es la Directiva 2006/112/CE²¹.

La aplicación de este impuesto consiste en la repercusión por parte de los empresarios o profesionales que realizan la prestación bienes o realización de servicios sobre los adquirentes de los mismos, que serán los que soporten el IVA; esto consistirá en una cadena (productor, mayorista, minorista, consumidor) hasta llegar al consumidor final, que no podrá repercutir sobre ningún otro pues es el último eslabón y será quien tiene la obligación de ingresar la cuota correspondiente a IVA en el Tesoro.

En cada liquidación, se resta el IVA repercutido menos el IVA soportado (el resultado puede ser positivo o negativo en función de si tiene que pagar a Hacienda o ésta tendrá que devolverle), por ello, se dice que este impuesto para profesionales y empresarios tiene un carácter neutro; cuando lo cobran deben entregárselo a Hacienda, mientras que cuando son soportadores del mismo es Hacienda su deudora. Su liquidación es periódica, pudiendo hacerse de forma mensual o trimestral.

²⁰ Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992. Entrada en vigor: 01/01/1993.

²¹ Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.).

2.1. EL IVA EN LOS ACUERDOS ENTRE IGLESIA Y ESTADO. EVOLUCIÓN Y SITUACIÓN

ACTUAL.

El IVA entró en vigor en nuestro país el 1 de enero de 1986²² con motivo de la entrada de España en la Comunidad Económica Europea, sustituyendo a otros impuestos indirectos (Impuesto de Lujo²³, Impuesto de Tráfico de Empresas²⁴,...).

Su entrada y, por lo tanto, existencia fueron posteriores a la firma de los Acuerdos entre Iglesia y Estado (AAE 1979), fueron necesarias una serie de interpretaciones al respecto debidas al nuevo impuesto. Se realizaron a través de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988²⁵, la cual estableció las exenciones (entrega de bienes inmuebles para fines religiosos) y los sujetos de no sujeción (adquisición de objetos destinados al culto) al IVA. Todos los beneficios fiscales que proveía estuvieron vigentes hasta el 1 de enero de 2007.

Giménez Barriocanal, comenta en el capítulo dedicado al IVA de su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

La desaparición de estos beneficios fiscales viene determinada por la renuncia de la Iglesia a los mismos, en el contexto de la negociación del sistema de asignación tributaria y a instancias de Europa, que había solicitado un cambio en la articulación de este sistema. Ambas partes podría haber pactado otra fórmula (como Portugal, donde se paga el IVA y luego se devuelve), pero la Iglesia decidió renunciar de forma voluntaria, declarando que el nuevo sistema de asignación tributaria, que suponía la renuncia a estas exenciones y la elevación del porcentaje de asignación no le generaba un quebranto patrimonial²⁶.

²² Ley 30/1985, 2 de agosto, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 190, de 9 de agosto de 1985, páginas 25214 a 25243 (30 págs.). Disposición derogada.

²³ Real Decreto Legislativo 875/1981, de 27 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto sobre el Lujo. «BOE» núm. 119, de 19 de mayo de 1981, páginas 10738 a 10744 (7 págs.). Disposición derogada.

²⁴ Decreto 3314/1966, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el texto refundido del Impuesto general sobre el Tráfico de las Empresas. «BOE» núm. 31, de 6 de febrero de 1967, páginas 1578 a 1588 (11 págs.). Disposición derogada.

²⁵ 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. «BOE» núm. 62, de 12 de marzo de 1988, páginas 7927 a 7928 (2 págs.). Disposición derogada.

²⁶ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre el Valor Añadido”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 50.

La nota verbal entre el Ministerio de Asuntos Exteriores y la Nunciatura del 22 de diciembre de 2006²⁷, decía al respecto:

Como resultado de estas negociaciones, el pasado 22 de septiembre de 2006, el Gobierno español anunció públicamente el compromiso verbal alcanzado con la Iglesia Católica en materia Económica, siendo confirmado el contenido de dicho compromiso por la Conferencia Episcopal española. Los puntos básicos del citado compromiso son los siguientes:

- a) sustitución del sistema de dotación presupuestaria por el de asignación tributaria;*
- b) elevación del actual coeficiente de asignación tributaria al 0,7 por ciento;*
- c) desaparición de las actuales exenciones y no sujeciones de la Iglesia Católica al IVA;*
- d) compromiso de la Iglesia Católica de presentar una memoria justificativa de las cantidades recibidas del Estado a través de la asignación tributaria.*

Mi Gobierno considera que lo arriba señalado, que recoge las negociaciones mantenidas y el acuerdo alcanzado entre el Gobierno español y la Conferencia Episcopal española con el asenso de la Santa Sede, constituye una aplicación de lo previsto en el artículo II del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, insertándose en el mecanismo de consultas y concertación previsto en el artículo VI del Acuerdo para los casos en que surjan dudas o dificultades en la interpretación o aplicación del Acuerdo, así como en el párrafo 2 del Protocolo Adicional para aquellos casos en que se produzca un cambio sustancial en el sistema jurídico-tributario vigente en España.

Por lo tanto, a día de hoy la Iglesia Católica carece de cualquier tipo de peculiaridad en todo lo relativo al IVA; en consecuencia, es tratado como un sujeto pasivo ordinario en el régimen general del impuesto.

2.2. PARTICULARIDADES Y EXENCIONES EN EL ÁMBITO ECLESIAL

El artículo 20 de la Ley 37/1992²⁸ establece las exenciones en operaciones interiores, entre ellas se beneficia la Iglesia Católica de las siguientes:

Art. 20.1.2° LIVA Las prestaciones de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria. Se considerarán directamente relacionados con las de hospitalización y asistencia sanitaria las prestaciones de servicios de alimentación, alojamiento, quirófano, suministro de medicamentos y material sanitario y otros análogos prestados por clínicas, laboratorios, sanatorios y demás establecimientos de hospitalización y asistencia sanitaria²⁹.

Art. 20.1.9° La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, incluida la atención a niños en los centros docentes en tiempo interlectivo durante el comedor escolar o en aulas en servicio de guardería fuera del horario escolar, la enseñanza escolar, universitaria y de postgraduados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizadas por Entidades de derecho público o entidades privadas autorizadas para el ejercicio de dichas actividades. La exención se extenderá a las prestaciones de servicios y entregas de bienes directamente relacionadas con los servicios enumerados en el párrafo anterior, efectuadas, con medios propios o ajenos, por las mismas empresas docentes o educativas que presten los mencionados servicios.

Art. 20.1.14 LIVA Las prestaciones de servicios que a continuación se relacionan efectuadas por entidades de Derecho público o por entidades o establecimientos culturales privados de carácter social:

- a) Las propias de bibliotecas, archivos y centros de documentación.*

²⁷ Intercambio de Notas entre la Nunciatura Apostólica en España y el Ministerio de Asuntos Exteriores y Cooperación referidas a los acuerdos sobre asignación tributaria a favor de la Iglesia Católica, de 22 de diciembre de 2006.

²⁸ Ley 37/1992, *op. cit.*

²⁹ No se incluye en la exención la entrega de medicamentos para ser consumidos fuera del centro sanitario ni los servicios de alojamiento y manutención de los acompañantes del paciente.

- b) *Las visitas a museos, galerías de arte, pinacotecas, monumentos, lugares históricos, jardines botánicos, parques zoológicos y parques naturales y otros espacios naturales protegidos de características similares.*
- c) *Las representaciones teatrales, musicales, coreográficas, audiovisuales y cinematográficas.*
- d) *La organización de exposiciones y manifestaciones similares.*

Recordar que las exenciones anteriormente mencionadas son exenciones limitadas, lo que implica que se benefician de no repercutir IVA pero no se pueden deducir el IVA que previamente han soportado (solo en el caso de las exenciones plenas es posible la deducción y no repercusión del IVA); por lo tanto, muchas veces conviene hacer un análisis previo de hasta que punto me es beneficiosa la exención o si es más favorable renunciar a ella y por ello deducirme el IVA soportado. En palabras de Giménez Barriocanal:

Para poder acceder a todas esas exenciones previstas, la Agencia Tributaria tiene establecido un mecanismo de reconocimiento de la condición de “entidad de carácter social” regulado al amparo del artículo 20.3 LIVA. Entre los requisitos que se prevén están el carecer de finalidad lucrativa y que los cargos de representación deben ser gratuitos. Debe solicitarse ante la Agencia Tributaria, que tiene un plazo de 6 meses para contestar. Una vez obtenido el reconocimiento, este tiene validez indefinida mientras se mantengan los requisitos³⁰. Conviene verificar si se dispone de esta calificación.

En consecuencia, hay que verificar si cada una de las instituciones que realizan estas actividades dispone de la calefacción de Hacienda para poder facturar sin IVA, y de manera absolutamente legal. Cuestión diferente es si, en determinados casos, pueda resultar conveniente renunciar a la exención y recuperar parte del IVA soportado³¹.

En la consulta vinculante V0146-13³² de la Dirección General de Tributos (en adelante “DGT”), con fecha de salida el 17 de enero de 2013, trata la cuestión de sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la referida operación; de la cual podemos destacar:

De la breve descripción de los hechos efectuada por el consultante no puede determinarse si el inmueble a adquirir estaba afecto o no a una actividad empresarial realizada por la Iglesia. En el primer supuesto, la transmisión estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido. Si, por el contrario, el inmueble no está afecto a actividad empresarial alguna, por estar, por ejemplo, afecto al culto, la operación de compraventa no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

³⁰ Conviene recordar que el Acuerdo para Asuntos Jurídicos (Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos jurídicos, firmado el 3 de enero de 1979 en la Ciudad del Vaticano. «BOE» núm. 300, de 15 de diciembre de 1979, páginas 28781 a 28782 (2 págs.)) establece que las entidades de beneficencia de la Iglesia deben gozar de los mismos derechos y beneficios establecidos para el resto de entidades de beneficencia privada (apartado 1 artículo V). También lo establece el artículo V del AAE.

³¹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “Impuesto sobre el Valor Añadido”, *op. cit.*, página 55.

³² Consulta Vinculante DGT nº V0146-13, de 17 de enero de 2013. “*El ayuntamiento consultante tiene la intención de adquirir un terreno urbano propiedad de la Iglesia Católica sobre el que se asienta una Casa Abadía que será objeto de demolición por el consultante. Sujeción y, en su caso, exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, de la referida operación.*”
vid. Anexo II.

2.3. EL IVA DE LAS CASAS DE ESPIRITUALIDAD Y SU PROBLEMÁTICA

Los servicios de alojamiento y manutención realizados en casas de Ejercicios Espirituales y equivalentes están exentos de IVA; este tema fue establecido por una resolución de la Dirección General de Tributos (“DGT”), el resumen de la misma nos viene a indicar que la exención se sustenta en el hecho de que las actividades realizadas de alojamiento y manutención son consideradas actividades accesorias a la propia principal de la Iglesia Católica, que es la prestación de servicios religiosos:

La entidad consultante es una entidad religiosa que, en virtud de las correspondientes autorizaciones y licencias administrativas precisas para ello, realiza las siguientes actividades: - Organización y realización de un curso superior especializado. - Formación espiritual de la población mediante la organización y realización de cursos especializados de formación y crecimiento espiritual. - Servicios de hospedaje en régimen de pensión completa para los alumnos de los cursos que así lo soliciten. - Servicios de hostelería, tales como manutención o estancia, para usuarios distintos de la actividad docente. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios anteriormente descritas³³.

Giménez Barriocanal, cierra el capítulo dedicado al IVA tratando este tema en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

Las casas de espiritualidad prestan un servicio de naturaleza religiosa que permite a los usuarios profundizar en la fe, vivirla, reflexionarla, etc. El usuario sufraga el coste que necesariamente debe incluir el servicio de manutención y alojamiento, pero se trata de algo accesorio respecto de lo fundamental, que es el servicio religioso.

Este razonamiento es fácilmente defendible cuando estas casas se dedican de manera exclusiva o fundamental a actividades religiosas (convivencias, ejercicios espirituales, encuentros, etc). El problema surge cuando compaginan dicha actividad con otras actividades no religiosas, donde el fin de la casa no es únicamente religioso, y pasa a convertirse en un mero servicio de hospedería y restauración.

En estas circunstancias habría que estudiar caso por caso la problemática. No obstante, parece claro que si una casa de espiritualidad se ofrece de manera habitual, sistemática y pública como lugar de alojamiento con carácter general, perdería su carácter de casa de prestación de servicios religiosos (al menos por esa actividad), lo que supondría que deberá cumplimentar todos los requisitos previstos para los establecidos de esta naturaleza, incluyendo el IVA, la no exención del Impuesto sobre Sociedades, darse de alta en Actividades Económicas, etc³⁴.

³³ Consulta Vinculante DGT nº V0571-09, de 23 de marzo de 2009. “*La entidad consultante es una entidad religiosa que, en virtud de las correspondientes autorizaciones y licencias administrativas precisas para ello, realiza las siguientes actividades: -Organización y realización de un curso superior especializado que culmina con la obtención del grado de "Master en Mística y Ciencias Humanas" como parte integrante de la licenciatura en teología espiritual. - Formación espiritual de la población mediante la organización y realización de cursos especializados de formación y crecimiento espiritual. -Servicios de hospedaje en régimen de pensión completa para los alumnos de los cursos que así lo soliciten. -Servicios de hostelería, tales como manutención o estancia, para usuarios distintos de la actividad docente. Tributación en el Impuesto sobre el Valor Añadido de las prestaciones de servicios anteriormente descritas*”.

³⁴ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “Impuesto sobre el Valor Añadido”, *op. cit.*, página 56.

3. IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS

El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (en adelante “TPO-AJD”) aparece definido en el artículo primero del Texto Refundido De La Ley Del Impuesto Sobre Transmisiones Patrimoniales Y Actos Jurídicos Documentados³⁵ (en adelante “TRITP-AJD”) como:

1. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados es un tributo de naturaleza indirecta que, en los términos establecidos en los artículos siguientes, gravará: 1.º Las transmisiones patrimoniales onerosas; 2.º Las operaciones societarias; 3.º Los actos jurídicos documentados.

2. En ningún caso, un mismo acto podrá ser liquidado por el concepto de transmisiones patrimoniales onerosas y por el de operaciones societarias.

Cabe destacar el segundo apartado del artículo en el cual se establece la incompatibilidad de este tributo con todas aquellas transmisiones de bienes que estén sujetas a IVA, que suelen ser, con carácter general, todas aquellas desempeñadas por un profesional o empresario; por lo tanto, aquellas transmisiones realizadas por particulares (o supuestos en los que se realizan operaciones por sujetos empresarios pero se encuentran exentas de IVA, como son los solares no edificables, y segundas y ulteriores transmisiones) estarán sujetas a TPO, con carácter general.

Respecto a los Actos Jurídicos Documentados (“AJD”), se trata de un impuesto que grava los documentos notariales, documentos mercantiles, y documentos administrativos, existiendo dos tipos de cuota en los documentos notariales, que son los más frecuentes. Existe una cuota fija, que es la que se abonaría siempre por el hecho de realizar el hecho imponible y es compatible con TPO e IVA (recordar que TPO e IVA son incompatibles como antes hemos mencionado, pero la cuota fija de AJD es compatible con ambos), y otra cuota variable, que en este caso es compatible con IVA pero no con TPO, por lo que en un supuesto de transmisión de bienes sujeto a TPO el cual vaya acompañado de un documento notarial, solo se abonará la parte correspondiente al impuesto de cuota fija de AJD.

³⁵ 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» núm. 251, de 20/10/1993. Entrada en vigor: 21/10/1993.

En la LM, su disposición adicional tercera³⁶ modificó el TRITP-AJD estableciendo una exención subjetiva al impuesto para la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas que tengan suscritos acuerdos colaboración con el Estado. Indica lo siguiente:

I. A) Estarán exentos del impuesto:

- a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos. Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.*
- b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley. A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.*
- c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.*
- d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.*
- e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.*
- f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.*
- g) La Obra Pía de los Santos Lugares.*

Si bien se indica en la disposición que estarán exentos todas las entidades de la Iglesia Católica por la condición subjetiva establecida, no se puntualiza cuales son las instituciones objeto de la exención, pues se trata de una forma genérica en el artículo. Podría decirse que se privilegiarían de la exención las instituciones que aparezcan inscritas en el Registro de Entidades Religiosas.

Tras el análisis desarrollado de los dos grandes grupos en los que se clasifica a las entidades de la Iglesia Católica (entidades del artículo IV de AAE y entidades del artículo V de AAE), y siendo las entidades del artículo IV comprendidas como Iglesia en el sentido estricto y las que más beneficios tienen suscritos, cabe entender que en este impuesto sólo estas serán las beneficiarias de dicha exención (siempre que los bienes se destinen al culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, o si cumplen requisitos de la Ley de Mecenazgo); ya que, en el resto de supuestos, siempre que se habla de Iglesia en sentido amplio se hace mención expresa de la misma haciendo referencia a todo su conjunto de entidades. Aunque, dichas entidades del Artículo V estarán exentas si cumplen los requisitos establecidos en la Ley de Mecenazgo³⁷.

³⁶ Ley 49/2002, *op. cit.* Disposición adicional tercera. Se modifica la letra A) del artículo 45.I del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre.

³⁷ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 59.

Como todos las exenciones, el sujeto pasivo no está obligado a realizar la obligación material del impuesto pero sí a cumplir sus obligaciones formales (sino estaríamos a un supuesto de no sujeción al impuesto); en este caso, se hace una distinción entre las entidades, teniendo que:

1. Las Entidades del Artículo IV, la necesidad de adjuntar certificado (de vigencia indefinida) en la autoliquidación.
2. Las Entidades del Artículo V, la necesidad de adjuntar certificado de haber optado por el régimen especial.

4. IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles (“IBI” en adelante) es un tributo de carácter municipal regulado en la subsección segunda, de la sección tercera “Impuestos”, del capítulo segundo “Tributos Propios”, del Título segundo “Recursos de los Municipios” de la Ley de Haciendas Locales³⁸ (en adelante “LHL”): *“Artículo 60. Naturaleza: El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta ley”*.

Se trata de un tributo que grava el valor de los inmuebles tanto en régimen de propiedad, como los derechos reales de superficie, usufructo y concesiones administrativas (art. 61.1 LHL), ya sean inmuebles de naturaleza urbana o rústica. Aparecen fuera de este impuesto (no sujetos):

- a) *Las carreteras, los caminos, las demás vías terrestres y los bienes del dominio público marítimo-terrestre e hidráulico, siempre que sean de aprovechamiento público y gratuito para los usuarios.*
- b) *Los siguientes bienes inmuebles propiedad de los municipios en que estén enclavados:*
 - a) *Los de dominio público afectos a uso público.*
 - b) *Los de dominio público afectos a un servicio público gestionado directamente por el ayuntamiento, excepto cuando se trate de inmuebles cedidos a terceros mediante contraprestación.*
 - c) *Los bienes patrimoniales, exceptuados igualmente los cedidos a terceros mediante contraprestación*³⁹.

Dentro de este contexto, el art. 62.1 c) LHL se establece la exención de los inmuebles de los que es propietaria la Iglesia Católica según los términos previstos en el AAE *“y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución”*⁴⁰.

No existe, por tanto, una regulación expresa de la exención en esta sede, sino que la ley se remite a los acuerdos de cooperación. La exención del IBI es la pieza central del régimen fiscal aplicable a los lugares de culto, no sólo porque dicho impuesto recae directamente sobre la

³⁸ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 09/03/2004. Entrada en vigor: 10/03/2004.

³⁹ Real Decreto Legislativo 2/2004, *op. cit.*, artículo 61.5 LHL.

⁴⁰ *apud.* La inclusión de esta referencia en el art. 62.1 c) ha sido considerada redundante por las STSJ Cataluña nº 769/2001, de 12 julio 2001, no sólo con las reglas generales de la Ley de Haciendas Locales (arts. 1.3 y 9.1) sino incluso con el vigente art. 62.1 c) del Real Decreto Legislativo 2/2004, que genéricamente establece la exención de «los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor (...)». La afirmación puede ser cierta en relación con la Iglesia Católica pero no respecto de los demás acuerdos de cooperación, que carecen de la condición de tratado internacional.

titularidad real de los bienes inmuebles -además, como ya hemos dicho, se exige con carácter periódico-, sino también porque dentro del AAE sirve como referencia para las exenciones aplicables en el ICIO y las contribuciones especiales.⁴¹

4.1. LA EXENCIÓN DEL IBI

El art. IV.1.A) del AAE se establece la exención total y permanente sobre la Contribución Territorial Urbana (antecedente IBI). A partir de la entrada en vigor de la Ley 39/1988⁴², la mención hay que entenderla referida al IBI, cuyo régimen actual se encuentra recogido en los artículos 60 a 77 LHL⁴³.

De forma equivalente, aparece la exención para la Comunidad Islámica en la Ley 26/1992⁴⁴, acuerdo de cooperación firmado entre la Comisión Islámica y el Estado Español, en el cual su artículo 11.3 relata:

La «Comisión Islámica de España», así como sus Comunidades miembros, estarán exentas:

A) Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

- a) Las Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de Imames y dirigentes religiosos islámicos.*
- b) Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Comisión Islámica de España.*
- c) Los centros destinados únicamente a la formación de Imames y dirigentes religiosos islámicos.*

El artículo 62 LHL establece las exenciones relativas al IBI que afectarían tanto a la Iglesia Católica como al resto de confesiones que se adecuen a los requisitos del artículo; recordar se trata de una exención que recae sobre el objeto (inmueble) no sobre el sujeto, es el inmueble el que está exento en función de quién sea su propietario o naturaleza del mismo.

⁴¹ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, *IUS CANONICUM*, VOL. 12, 2012, pág. 609-664.

⁴² Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 313, de 30 de diciembre de 1988, páginas 36636 a 36664 (29 págs.). Vigente hasta el 01 de Enero de 1995.

⁴³ *apud*. Los acuerdos de cooperación de 1992 hacen referencia expresa al IBI a efectos de declarar la exención de los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de los ministros. La OM de 2 de febrero de 1994 (Orden de 2 de febrero de 1994 por la que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las federaciones deportivas) vino a aclarar que dentro del ámbito de la exención había que entender incluidos “los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dichos preceptos, siempre que no estén destinados a industrias o a cualquier uso de carácter lucrativo”.

⁴⁴ 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» núm. 272, de 12 de noviembre de 1992, páginas 38214 a 38217 (4 págs.).

En la Ley de Mecenazgo⁴⁵, se establece en su artículo 15 un principio general de exención de todos los bienes, excepto todos aquellos que desarrollan actividades de explotación económica declaradas como no exentas en el Impuesto sobre Sociedades. Se amplían los supuestos a: solares sin edificar, inmuebles que no desarrollan actividad, inmuebles cedidos en alquiler, y los dedicados a actividades exentas (residencia, museos, hospitales, colegios, librerías, etc.). Como se trata de una exención, es necesario la obligación formal de la misma de comunicar al Ayuntamiento correspondiente; en caso de denegación de la misma, se puede reclamar e incluso iniciar el correspondiente proceso contencioso-administrativo, pues la norma otorga este beneficio de la exención (siempre que se cumplan los requisitos establecidos en LM).

El fundamento de la exención se encuentra en la voluntad del Estado de colaborar al sostenimiento económico de la Iglesia, al amparo del principio de cooperación que establece el art. 16.3 de la Constitución⁴⁶.

Pese a todo esto, el IBI (en lo relativo a la exención con respecto a la Iglesia Católica) es un tributo que ofrece mucho debate público desde los últimos años, todo ello se debe a su gran desconocimiento de la legislación actual, pues el mayor beneficio de la misma ha sido gracias a la Ley de Mecenazgo (y no al AAE), de la cual también se benefician el resto de entidades religiosas y todas las instituciones que se acogen como sujetos pasivos de la misma a tenor de la ley.

La Conferencia Episcopal Española planteó una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos (“DGT” en adelante) la cual ratifica los beneficios en materia del IBI a tenor de la LM que son aplicable a todas las entidades de la Iglesia. Consulta V2685-09⁴⁷ emitida por la Secretaria General de Tributos Locales:

La aplicación de la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles regulada en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto pasivo titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los

⁴⁵ Ley 49/2002, *op. cit.*

⁴⁶ Artículo 16.3 CE “Ninguna confesión tendrá carácter estatal. Los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones.”

⁴⁷ Consulta Vinculante DGT nº V2685-09, de 4 de diciembre de 2009. “Entidades religiosas de la Iglesia Católica titulares de bienes inmuebles. Alcance de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles para la Iglesia Católica y sus entidades eclesíásticas en virtud tanto de lo dispuesto en el artículo 15 de la Ley 49/2002, como del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos; así como la exclusión o no de la exención de los inmuebles que se encuentren arrendados a terceros.”

requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 se encuentra arrendado a un tercero, esto no obsta para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, con independencia de la actividad que realice el arrendatario.

Por consiguiente, los inmuebles afectos a actividades realizadas por la entidad consultante que se consideren exentas del Impuesto sobre Sociedades, bien por generar rentas exentas del artículo 6 de la Ley 49/2002 (entre las que se encuentra el arrendamiento) o por considerarse explotaciones económicas exentas en el artículo 7 del mismo texto legal, estarán a su vez exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

En la Sentencia del Tribunal Supremo, del 14 de abril de 2014⁴⁸, se determinó el alcance de la exención sobre el IBI fallando a favor de la Iglesia Católica:

En definitiva, el régimen tributario de la Iglesia Católica, en la actualidad, respecto al Impuesto sobre Bienes Inmuebles, es el siguiente:

1) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del art. 15 de la ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del art. 7 de la ley 49/2002 .

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

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

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 4 de Diciembre de 2009⁴⁹ que aportó la Diócesis de Ourense.

La sentencia basa su decisión en la voluntad plasmada por el legislador, que no solo decidió mantener en la ley 49/2002 las exenciones previstas en la ley anterior en materia de tributos locales, sino que amplía su ámbito, pues sólo se excluyen los bienes afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Concluye Giménez Barriocanal en el capítulo dedicado al IBI:

En conclusión, las entidades de la Iglesia Católica tienen, a fecha de hoy, los mismos beneficios fiscales en materia de IBI que las entidades beneficiarias de la ley de mecenazgo, ya que los bienes enumerados en el AAE estarían también exentos por la Ley 49/2002.

Al tratarse de un régimen aplicable de manera general, este puede sufrir modificaciones, ya sea de ampliación como de reducción de beneficios. En el caso de la Iglesia y del resto de confesiones, se aplicarían directamente esas posibles reducciones, con el límite siempre de lo previsto en los acuerdos⁵⁰.

⁴⁸ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de abril de 2014. RJ 2014\2488.
vid. Anexo I.

⁴⁹ Consulta Vinculante DGT nº V2685-09, *op. cit.*

⁵⁰ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 68.

Antonio Vázquez del Rey Villanueva nos presenta en su artículo “Régimen Fiscal de los Bienes Inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”⁵¹, la importancia que tuvo la Orden Ministerial de 4 octubre 1985:

La Iglesia Católica es titular de un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesiásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican»⁵². Por tanto, razones de interés social, cultural e, incluso, de naturaleza tributaria - simplificación en la gestión tributaria, inadecuación del patrimonio eclesiástico al sostenimiento de los gastos públicos- se encuentran en la base de la exención⁵³.

A su vez, Vázquez del Rey de Villanueva nos destaca que la exención prevista en el AAE sólo se aplica a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica en relación con los siguientes bienes inmuebles:

- (i) *los templos y capillas destinados al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral⁵⁴;*
- (ii) *la residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas;*
- (iii) *los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales;*
- (iv) *los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas y, por último,*
- (v) *los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada⁵⁵.*

⁵¹ VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, *IUS CANOMCUM*, VOL. 12, 2012, pág. 609-664.

⁵² *apud.* Preámbulo de la circular de 4 octubre 1985 del Ministerio de Hacienda, recogida en CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., 97. Este tipo de referencias figuran, asimismo, en la base del régimen fiscal aplicable a los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español. Así, según el art. 69 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, se crea un régimen de beneficios fiscales «como fomento al cumplimiento de los deberes y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, además de las exenciones fiscales previstas en las disposiciones reguladoras de la Contribución Territorial Urbana...».

⁵³ *apud.* DE LUIS DÍAZ-MONASTERIOS, F., *El Régimen Fiscal de las Entidades Eclesiásticas*.

⁵⁴ *apud.* En relación con los conceptos «anejo» y «actividad pastoral», véase la STSJ Madrid nº 460/1996, de 6 junio 0 T 1996, 686). Según el TSJ madrileño, «anejo» es lo «agregado a otro con dependencia de él». Que esa conexión o agregación hayan de ser físicas es algo que no viene exigido por el concepto de que se trata ni siquiera referido a cosas materiales. En cambio sí resulta constitutivo de aquél la relación de dependencia». Por otra parte, en relación con el sentido que debe atribuirse a «actividad pastoral», «...consiste en el cuidado espiritual de los fieles o, con la expresión histórica que figura también en el Acuerdo, la cura de almas. Lo que no viene exigido por la norma es que la actividad haya de ser "directamente" pastoral. Esta requiere, incluso para la actividad intrínsecamente religiosa como es el culto dentro del templo, o incluso el estudio y la formación doctrinal, de medios instrumentales que pueden no realizarse o guardarse en el tiempo mismo y que pueden ser jurídicamente considerados como medios y actividades mediatamente pastorales, incluidos en el texto y sentido de la norma».

⁵⁵ *apud.* Por lo que se refiere a los demás acuerdos de cooperación, la exención del IBI se aplica básicamente a (i) las Mezquitas y lugares de culto, sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa o a la residencia de pastores evangélicos. Imames y dirigentes religiosos islámicos; (ii) los locales destinados a oficinas de las Iglesias y Comunidades pertenecientes a las referidas Federaciones y Comisión Islámica; y (iii) los seminarios y centros destinados a la formación de ministros de culto. Imames y dirigentes religiosos islámicos, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, de su misión rabinica o estén destinados únicamente a la formación de los referidos Imames y dirigentes islámicos.

5. IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (“ICIO” en adelante) aparece regulado en la Ley de Haciendas Locales⁵⁶ (“LHL”) en la subsección quinta, de la sección tercera “Impuestos”, del capítulo segundo “Tributos Propios”, del título segundo “Recursos de los Municipios”; y se define en su artículo 100.1 LHL:

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras es un tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición⁵⁷.

Grava la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra que exija o bien, una licencia de obras o urbanística (se haya obtenido o no dicha licencia), o la presentación de declaración responsable o comunicación previa. Cada vez que el interesado quiera realizar una obra, deberá acudir al Ayuntamiento a pedir la licencia correspondiente. El Ayuntamiento gira un impuesto que se sitúa en torno a un 4% del presupuesto final de la obra.

El ICIO fue creado en la reforma de las Haciendas Locales, con la Ley 39/1988⁵⁸, por lo tanto, de forma posterior a los acuerdos Iglesia-Estado firmados en 1979. Podría decirse que su precedente es la “tasa de licencia urbanística”⁵⁹.

Como ocurre con el resto de impuestos creados de forma posterior al AAE, hay que concretar la sujeción o no sujeción por las Entidades de la Iglesia al mismo, y en caso de ser sujeto pasivo del mismo, atender a sus posibles exenciones. Enuncia la letra B) del artículo IV.1 del AAE:

Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio. Esta exención no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.

⁵⁶ Real Decreto Legislativo 2/2004, *op. cit.*

⁵⁷ Número 1 del artículo 100 redactado por el apartado dos de la disposición final primera de la Ley 12/2012, de 26 de diciembre, de medidas urgentes de liberalización del comercio y de determinados servicios («BOE» núm. 311, de 27 de diciembre de 2012, páginas 87639 a 87658 (20 págs.)). Vigencia: 28 diciembre 2012.

⁵⁸ Ley 39/1988, *op. cit.*

⁵⁹ Orden por la que se aprueban las instrucciones complementarias para la formación de los presupuestos de las Corporaciones Locales del ejercicio de 1977. «BOE» núm. 33, de 8 de febrero de 1977, páginas 3033 a 3039 (7 págs.).

La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, diócesis, parroquias y demás circunscripciones territoriales, Órdenes y Congregaciones religiosas, Institutos de Vida Consagrada junto a sus provincias y sus casas (de forma genérica: las Entidades del Artículo IV AAE) gozan en su totalidad de una exención plena y permanente sobre cualquier impuesto real o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio.

El artículo VI del AAE establece que tanto La Santa Sede como el Gobierno español: *“procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan.”*; y en el Punto Segundo del Protocolo Adicional del AAE, nos viene a indicar:

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

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico-tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo.

Con todo lo anterior expuesto, se vio necesario empezar un proceso de diálogo entre la Iglesia y el Estado para aclarar el nuevo alcance de este nuevo impuesto en relación con el AAE. Al mismo tiempo al proceso y de forma previa a alcanzar un acuerdo, el Tribunal Supremo dictó dos sentencias (Sentencias de 17 de mayo de 1999⁶⁰, y de 19 y 31 de marzo de 2001⁶¹) que daban la razón a la Iglesia Católica en la exención del ICIO. A su vez, el Consejo de Estado elaboró un dictamen ad hoc.

Tras la negociación, se publicó la Orden del 5 de junio de 2001⁶² (“Orden 2001” en adelante), aclarando la cuestión en los siguientes apartados:

Primero.-El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, regulado en los artículos 101 a 104 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, está incluido entre los impuestos reales o de producto a que hace referencia la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

Segundo.-La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida

⁶⁰ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 17 de mayo de 1999. RJ 1999\3612.

⁶¹ Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 19 de marzo de 2001. RJ 2001\10288.

⁶² Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 144, de 16 de junio de 2001, páginas 21427 a 21427 (1 pág.).

*Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras*⁶³.

Por lo tanto, se trataba de una exención subjetiva, sin restricciones, para todos los bienes que fuesen de la propiedad de las Entidades del artículo IV del AAE.

Tras la promulgación de la Orden 2001, se presentaron mociones a la Comisión Europea por parte del Partido Comunista Español por el contenido de la exención favorable a la Iglesia Católica; dichas mociones fueron notificadas al Gobierno Español, el cual se puso en contacto con la Conferencia Episcopal para intentar llegar a una solución adecuada y conciliadora para todas las partes. El 15 de octubre de 2009, el Ministerio de Economía y Hacienda publicó, como fruto de las negociaciones entre Iglesia-Estado, la Orden EHA/2814/2009⁶⁴ (“Orden 2009” en adelante) que modifica ligeramente su precedente de forma más restrictiva, en concreto su apartado segundo indica:

*Segundo.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, para todos aquellos inmuebles que estén exentos de la Contribución Territorial Urbana (actualmente, Impuesto sobre Bienes Inmuebles)*⁶⁵.

La redacción final del texto no fue consensuada con la Iglesia. Con la modificación de la exención por la Orden 2009, la exención del ICIO pasó a recaer sobre el objeto de la obra y no sobre el sujeto que la realiza; por lo que cabe una doble interpretación de la exención, con una visión más restrictiva y con otras más amplia:

1. Interpretación restrictiva: se limita a la lista cerrada del artículo IV del AAE; por lo tanto, los bienes objeto de la exención del ICIO serán los que gozaban de forma anterior de la exención de Contribución Territorial Urbana⁶⁶ a la fecha de firma de los acuerdos Iglesia-Estado. Recordar que las entidades a las que nos referimos son:

⁶³ Orden Ministerial EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 144, de 16 de junio de 2001, páginas 21427 a 21427 (1 pág.). Vigencia: 10 noviembre 2009.

⁶⁴ Orden EHA/2814/2009, *op. cit.*

⁶⁵ O.M. EHA/2814/2009, *op. cit.*

⁶⁶ Decreto 1251/1966, de 12 de mayo, por el que se aprueba el texto refundido de la Contribución Territorial Urbana. Se deroga por Real Decreto Legislativo 781/1986 (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. «BOE» núm. 96, de 22/04/1986). «BOE» núm. 128, de 30 de mayo de 1966, páginas 6745 a 6752 (8 págs.). Disposición derogada.

1. Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
 2. La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
 3. Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
 4. Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.
 5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.
2. Interpretación amplia: el objeto de la exención del ICIO será todos aquellos bienes que gocen de la exención en el IBI, al ser éste el tributo sustituto de la Contribución Territorial Urbana. Por lo tanto, la lista de dichos bienes exentos son los que aparecen enumerados en la Ley de Mecenazgo previstos de la exención de IBI y, por tanto, un grupo mayor de los mismos con respecto a la interpretación anterior.

La existencia de una interpretación doble y teniendo en cuenta que la Orden 2009 no fue consensuada por la Iglesia, ha supuesto en la práctica gran confusión a la hora de la aplicación de la exención del ICIO. El Tribunal Supremo, mediante sentencia el 12 de noviembre de 2014, anula la Orden 2009 dando la razón a la Iglesia, ya que, ante la falta de consenso entre Iglesia y Estado, se mantendrá en vigor la que se haya llegado a acuerdo anterior; es decir, la Orden 2001, que mantiene que todos los bienes que pertenecen por titularidad a las entidades del artículo IV estarán exentos del ICIO.

Concluye Giménez Barriocanal en el capítulo dedicado al ICIO:

Una cuestión importante a destacar es que la exención del impuesto no exige de la presentación de la solicitud de la licencia de obras en los términos previstos en cada municipio. Si dicha presentación con llevase el pago de una tasa al margen del ICIO, la entidad eclesiástica tendría la misma obligación sobre ella que cualquier otro contribuyente.

En ningún caso esta exención es aplicable a las entidades del Artículo V. No obstante, conviene destacar que la aplicación de esta exención ha estado presente también, con carácter general para el sector no lucrativo, en algunas propuestas de ley de modificación del régimen fiscal, por lo que en futuro no sería descartable que se aplicase a todo el sector. A día de hoy, se trata, por tanto, de una las poquísimas diferencias del régimen fiscal de la Iglesia en relación con el resto de entidades no lucrativas⁶⁷.

⁶⁷ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 75.

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

El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana (en adelante “IIVTNU”), también conocido como “plusvalía municipal”, es un tributo directo, con naturaleza real, instantáneo y no periódico. Aparece regulado en la LHL en la subsección sexta de la sección tercera “Impuestos” del capítulo segundo “Tributos Propios” del título segundo “Recursos de los municipios”. Concretamente en el apartado primero del artículo 104 LHL se define como:

El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimenten dichos terrenos y se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los terrenos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos⁶⁸.

Las actividades que se encuentran exentas de la tributación de este impuesto, aparecen recogidas en el régimen especial de la Ley de Mecenazgo, concretamente en su artículo 15.3 LM:

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

Serán actividades exentas cuando la obligación recaiga sobre la Entidad de la Iglesia, es decir, cuando:

1. La Entidad de la Iglesia vende el inmueble (siempre que el mismo esté exento del IBI).
2. La Entidad de la Iglesia recibe el inmueble en donación, herencia o legado.
3. La Entidad de la Iglesia recibe o en su favor se constituye por donación, herencia o legado el derecho real que grava el inmueble.

Y por el contrario, no estarán exentas cuando la Iglesia Católica no sea el sujeto pasivo, es decir, cuando actúan de comprador del inmueble o del derecho real (siendo el vendedor el obligado al pago del impuesto) incluso cuando por pacto sea la entidad religiosa quien se hace cargo del impuesto, como aparece enunciado en el artículo 106.1 LHL:

1. Es sujeto pasivo del impuesto a título de contribuyente:

- a) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.*
- b) *En las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el artículo 35.4 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmita el terreno, o que constituya o transmita el derecho real de que se trate.*

⁶⁸ Real Decreto Legislativo 2/2004, *op. cit.*

De nuevo, diferenciar entre las Entidades del Artículo IV, a las cuales se les aplicará la exención de forma directa por su condición, y las Entidades Artículo V, que tendrán que cumplir los requisitos LM y su posterior obligación formal de comunicar al Ayuntamiento.

Por último, expresa Giménez Barriocanal relativas al análisis relativo al capítulo dedicado al IIVTNU en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

En consecuencia, siempre que la entidad religiosa venda un inmueble no afecto a actividades económicas no exentas y, en cualquier caso, cuando lo reciba por donación, herencia o legado, estará exenta de este impuesto. Por el contrario, en aquellas operaciones en que actúen de comprador frente un vendedor que no goce de exención en el impuesto se devengará, aunque se haya pactado que sea la entidad religiosa la que se hará cargo del citado impuesto⁶⁹.

⁶⁹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 79.

7. IMPUESTO SOBRE VEHÍCULOS DE TRACCIÓN MECÁNICA

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica (en adelante “IVTM”) aparece regulado en la LHL en la subsección cuarta de la sección tercera “Impuestos” del capítulo segundo “Tributos Propios” del título segundo “Recursos de los municipios”, en concreto en el artículo 92 LHL:

El Impuesto sobre Vehículos de Tracción Mecánica es un tributo directo que grava la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y categoría. 2. Se considera vehículo apto para la circulación el que hubiera sido matriculado en los registros públicos correspondientes y mientras no haya causado baja en éstos. A los efectos de este impuesto también se considerarán aptos los vehículos provistos de permisos temporales y matrícula turística.

Se trata de un impuesto que grava la titularidad de vehículos de tracción mecánica en función de un parámetro establecido en la ley. En el artículo 93 LHL:

1. Estarán exentos del impuesto:

- a) Los vehículos oficiales del Estado, comunidades autónomas y entidades locales adscritos a la defensa nacional o a la seguridad ciudadana.*
- b) Los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado. Asimismo, los vehículos de los organismos internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático.*
- c) Los vehículos respecto de los cuales así se derive de lo dispuesto en tratados o convenios internacionales.*
- d) Las ambulancias y demás vehículos directamente destinados a la asistencia sanitaria o al traslado de heridos o enfermos.*
- e) Los vehículos para personas de movilidad reducida a que se refiere el apartado A del anexo II del Reglamento General de Vehículos, aprobado por el Real Decreto 2822/1998, de 23 de diciembre. Asimismo, están exentos los vehículos matriculados a nombre de minusválidos para su uso exclusivo. Esta exención se aplicará en tanto se mantengan dichas circunstancias, tanto a los vehículos conducidos por personas con discapacidad como a los destinados a su transporte. Las exenciones previstas en los dos párrafos anteriores no resultarán aplicables a los sujetos pasivos beneficiarios de ellas por más de un vehículo simultáneamente. A efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerarán personas con minusvalía quienes tengan esta condición legal en grado igual o superior al 33 por ciento.*
- f) Los autobuses, microbuses y demás vehículos destinados o adscritos al servicio de transporte público urbano, siempre que tengan una capacidad que exceda de nueve plazas, incluida la del conductor.*
- g) Los tractores, remolques, semirremolques y maquinaria provistos de Cartilla de Inspección Agrícola.*

Que en lo relativo a la Iglesia Católica, los vehículos exentos de tributación más comunes son: las ambulancias y demás vehículos destinados asistencia sanitaria y traslado de enfermos, y los coches de personas con discapacidad.

Respecto a las obligaciones formales para poder obtener la exención, será necesario solicitar la concesión al Ayuntamiento indicando las características del vehículo, su matrícula correspondiente, y la causa del beneficio. Una vez declarada la pertinencia, la Administración expide la certificación.

8. IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

El Impuesto sobre Actividades Económicas (en adelante “IAE”) aparece regulado en el Real Decreto Legislativo 1175/1990⁷⁰, y se trata de un tributo directo con carácter real. El hecho imponible se constituye por el simple ejercicio, dentro del territorio nacional, de cualquier actividad profesional, empresarial, o artística, se ejerzan o no en local determinado y se halle o no especificadas en las tarifas del impuesto.

Es un tributo de carácter municipal por lo que la recaudación del mismo es local. Esto implica que al no establecer el AAE ninguna exención relativa a este tributo, nos tenemos que atener lo que esté previsto para el conjunto de las entidades comprendidas en la Ley de Mecenazgo. En su artículo 15. 2 relativo a impuestos locales indica:

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

que nos viene a decir que todas las actividades a las que se refiere el artículo 7 LM (explotaciones económicas exentas, como sería hospitales, residencias, museos, centros de formación, editoriales...) gozan de la exención relativa a IAE. Respecto al resto de explotaciones económicas, los primeros dos años exentas y posteriormente si el importe neto de la cifra de negocios es inferior a 1 millón de euros; en otros casos, la cuota variará en función del tipo de actividad⁷¹.

Que carezcan de obligación material por la exención no les convierte en supuestos de no sujeción, por lo que están condicionados a realizar las obligaciones formales de IAE, que son: la comunicación del acceso a la exención al Ayuntamiento competente, que con un Modelo 036 de alta sería suficiente; y la notificación del inicio, variación o baja de la actividad, declarando en la matrícula del impuesto (Modelo 036 de alta, variación o baja).

⁷⁰ Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas. «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 1990, páginas 28318 a 28343 (26 págs.).

⁷¹ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Impuesto sobre Actividades Económicas”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 82.

9. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

Recordar que en la Ley General Tributaria⁷² (en adelante “LGT”) existen tres grupos de tributos establecidos en su artículo 2.2: los impuestos, las tasas, y las contribuciones especiales; en concreto el último supuesto consiste en:

Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: b) Contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento de valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos.

Es un tributo de ámbito local, por lo tanto será recaudado por el municipio correspondiente, y así aparece establecido en la Ley de Haciendas Locales⁷³, la cual impone una limitación a la totalidad del importe de las Contribuciones Especiales del 90% del coste que la entidad local soporte.

En el AAE se estableció de forma explícita una exención para todas aquellas Contribuciones Especiales que recaigan sobre los bienes inmuebles ya exentos de IBI, que son los pertenecientes a las entidades del artículo IV AAE y los bienes que aparecen enumerados en el apartado primero de dicho artículo; en concreto, el apartado A) hace referencia a:

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

En palabras de Fernando Giménez Barriocanal relativas a las Contribuciones Especiales en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

Esta exención, junto con la actual regulación del ICIO, supone las dos diferencias fundamentales del régimen fiscal de la Iglesia frente al que puedan disponer las Fundaciones y otras entidades acogidas al régimen especial previsto en la Ley de Mecenazgo. No obstante, hay que indicar que, en la práctica, el volumen de Contribuciones Especiales no es muy relevante, por lo que el beneficio fiscal obtenido no es muy significativo.

En todo caso, conviene recordar la existencia de esta exención (no aplicable a las entidades del artículo V del AAE), ya que al aplicarse de manera muy esporádica puede olvidarse⁷⁴.

⁷² Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003. Entrada en vigor: 01/07/2004

⁷³ Real Decreto Legislativo 2/2004, *op. cit.*

⁷⁴ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “Contribuciones Especiales”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 84.

10. TASAS MUNICIPALES

Las Tasas comprenden uno de los tres tipos de tributos mencionados en el artículo 2.2 LGT⁷⁵, en concreto hace referencia a:

2. Los tributos, cualquiera que sea su denominación, se clasifican en tasas, contribuciones especiales e impuestos: a) Tasas son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran, afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado.

Al igual que las Contribuciones Especiales, el ámbito espacial es local por lo que la recaudación de este tributo será municipal.

Para todo tipo de Tasas Municipales tenemos que remitirnos al régimen general aplicable al conjunto de los contribuyentes, ya que no existen referencias de posibles exenciones en el AAE ni en la Ley de Mecenazgo. Por lo tanto, deberá tenerse en cuenta las siguientes cuestiones:

1. Cuando la tasa corresponda con un servicio que debe ser prestado al ciudadano, se presupondrá un porcentaje del coste total de la prestación del servicio siempre haciendo la debida correspondencia entre el importe girado y el servicio recibido; aparece expresado en el artículo 24.2 LHL:

2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. Para la determinación de dicho importe se tomarán en consideración los costes directos e indirectos, inclusive los de carácter financiero, amortización del inmovilizado y, en su caso, los necesarios para garantizar el mantenimiento y un desarrollo razonable del servicio o actividad por cuya prestación o realización se exige la tasa, todo ello con independencia del presupuesto u organismo que lo satisfaga. El mantenimiento y desarrollo razonable del servicio o actividad de que se trate se calculará con arreglo al presupuesto y proyecto aprobados por el órgano competente.

2. Se tendrá en cuenta “criterios genéricos capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerla.

Por lo tanto, si la tasa corresponde a la obtención de un servicio público, el importe de la tasa deberá ser proporcionado al coste real o previsible de la prestación del servicio o del valor de la prestación recibida.

⁷⁵ Ley 58/2003, *op. cit.*

En palabras de Fernando Giménez Barriocanal relativas al capítulo de las Tasas Municipales en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

En resumen, las instituciones de la Iglesia deben hacer frente al pago de las tasas aunque deben vigilar que las mismas están calculadas en base a la legalidad vigente. Por ejemplo, una tasa de recogida de residuos que tuviese como único elemento en el cálculo de la misma, el valor catastral del inmueble podría generar un recibo para una catedral que no se ajustase a los principios legales establecidos. En todo caso, para estos asuntos habrá que atenerse a la legislación y procedimientos de reclamación previstos en la legislación general⁷⁶.

⁷⁶ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “Tasas Municipales”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 86.

11. HERENCIAS Y DONATIVOS

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (en adelante “ISyD”) regulado en la Ley 29/1987⁷⁷, que según su artículo primero se define como: “*El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones*⁷⁸, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.”, y el ámbito territorial del mismo se delimita en el artículo segundo⁷⁹:

1. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones se exigirá en todo el territorio español, sin perjuicio de lo dispuesto en los regímenes tributarios forales de Concierto y Convenio Económico vigentes en los Territorios Históricos del País Vasco y la Comunidad Foral de Navarra, respectivamente, y de lo dispuesto en los Tratados o Convenios internacionales que hayan pasado a formar parte del ordenamiento interno.

*2. La cesión del Impuesto a las Comunidades Autónomas se regirá por lo dispuesto en las normas reguladoras de la Cesión de Tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y tendrá el alcance y condiciones que para cada una de ellas establezca su específica Ley de Cesión*⁸⁰.

*En su artículo tercero*⁸¹, se regula lo que constituye el hecho imponible del impuesto:

- a) La adquisición de bienes y derechos por herencia, legado o cualquier otro título sucesorio.*
- b) La adquisición de bienes y derechos por donación o cualquier otro negocio jurídico a título gratuito, «inter vivos».*
- c) La percepción de cantidades por los beneficiarios de contratos de seguros sobre la vida, cuando el contratante sea persona distinta del beneficiario, salvo los supuestos expresamente regulados en el artículo 16.2, a), de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras Normas Tributarias*⁸².

Por lo tanto, grava únicamente a las personas físicas, por lo que las personas jurídicas quedan fuera del ámbito de este impuesto.

⁷⁷ Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, páginas 37402 a 37408 (7 págs.).

⁷⁸ Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. «BOE» núm. 275, de 16 de noviembre de 1991, páginas 37169 a 37184 (16 págs.).

⁷⁹ Artículo 2 redactado por el número 1 del artículo 29 de la Ley 14/1996, 30 diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. «BOE» núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 39064 a 39084 (21 págs.).

⁸⁰ Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. «BOE» núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 39064 a 39084 (21 págs.).

⁸¹ Artículo 3 redactado por la Disposición Final 1ª de la Ley 40/1998, 9 diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 1998, páginas 40730 a 40771 (42 págs.).

⁸² Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 1998, páginas 40730 a 40771 (42 págs.).

11.1 HERENCIAS

En el artículo IV.1 del AAE se prevé la exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones “*siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad*”.

En palabras de Giménez Barriocanal relativas al capítulo de las Tasas Municipales en su libro “La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España”:

En la práctica, la exención de impuestos por herencias otorgada a nuestras instituciones puede suponer una importante fuente de recursos, si se fomenta convenientemente. Ahora bien, conviene dejar clara una cuestión. Para que la herencia esté exenta el beneficiario de la misma debe ser, de manera directa, una institución, es decir, una Orden o congregación religiosa. Por tanto, no estarán exentas las herencias otorgadas a favor de personas físicas, aunque estas sean religiosas y el destino final sería estrictamente religioso. Esto debe explicarse bien a los posibles testadores. Si se quiere evitar la tributación hay que testar a favor de la institución religiosa (por ejemplo, un monasterio) y no a favor de una persona concreta.

Este impuesto grava tanto las donaciones efectuadas como las herencias recibidas. En el caso de las donaciones hay que destacar que se encuentran no sujetas por los Acuerdos Iglesia-Estado. Ello significa que, en principio, se sitúan al margen del centro administrativo y fiscal de la Administración.⁸³

11.2 DONATIVOS DESGRAVABLES

En el artículo IV.2 del AAE ya aparecía una previsión de que en caso de que las entidades de la Iglesia fuesen receptoras de fondos tuviesen derecho a deducción por parte de sus donantes:

Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinadas a los fines expresados en el apartado C) 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.

En los artículos 59 a 63 de la Ley 30/1994⁸⁴ aparecía regulado el régimen de desgravación de donativos para las personas físicas; se trata de una deducción del 20% en cantidades donadas (límite en su importe global). En los artículos 63 a 65 de la misma ley se trata el régimen de desgravación de donativos por parte de las personas jurídicas. El artículo 66 expresa los requisitos exigidos para justificar los donativos:

Para tener derecho a las deducciones reguladas en este Título se deberá acreditar la efectividad de la donación efectuada, mediante certificación expedida por la entidad donataria en la que, además del número de identificación fiscal y de los datos de identificación personal del donante y de la entidad donataria, se haga constar lo siguiente:

- 1. Mención expresa de que la entidad donataria se encuentra incluida entre las reguladas en la sección 1.ª capítulo I de este Título.*
- 2. Fecha e importe del donativo cuando éste sea dinerario.*

⁸³ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Régimen Fiscal de Herencias y Donativos”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 88.

⁸⁴ Ley 30/1994, *op. cit.*

3. Documento público u otro documento auténtico que acredite la entrega del bien donado cuando no se trate de donativos en dinero.
4. Destino que la entidad donataria dará al objeto donado en el cumplimiento de su finalidad específica de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 48 de esta Ley.
5. Mención expresa del carácter irrevocable de la donación.

La disposición adicional VI de la Ley 30/1994⁸⁵ “Régimen tributario de las aportaciones efectuadas a otras entidades” incluía de forma explícita a todas las entidades de la Iglesia como receptoras de donativos con derecho a deducción.

En palabras de Giménez Barriocanal:

La Iglesia es incluida en las entidades beneficiarias del mecenazgo en el artículo 16 de la ley, al incluirse a todas las entidades a las que les es de aplicación el régimen fiscal especial. Por tanto, se incluyen tanto las entidades del artículo IV como aquellas del artículo V del AAE que hayan solicitado el régimen especial y cumplan los requisitos previstos.

En consecuencia, y con vigencia hasta 31 de diciembre de 2014, la legislación ha permitido que todas aquellas personas que hayan entregado donativos a una entidad de la Iglesia puedan beneficiare de una deducción en el IRPF del 25%⁸⁶.

Siguiendo con la exposición de Giménez Barriocanal, es de suma importancia la correcta elaboración del proceso para la desgravación de los donativos; cumpliendo la ley y evitando problemas a los donantes, es necesario:

1. El donativo debe ser nominativo y fehaciente, excluyendo la certificación de donativos anónimos o genéricos.
2. Debe existir voluntad del donante de desgravar dicho donativo, con la comunicación a la Hacienda Pública que corresponde.
3. Se debe entregar un certificado de cumplimiento de todos los requisitos establecidos en el artículo 24 LM al donante.
4. Cumplimentar y entrega de forma anual la declaración informativa de los donativos a Hacienda (modelo 182).

En consecuencia, los porcentajes con derecho a deducción se amplían de manera muy sustancial, especialmente para las donaciones de bajo importe y para aquellas que son recurrentes. Es el caso de las suscripciones periódicas a la parroquia, diócesis, etc. Se trata de una reforma de gran calado porque, en la práctica, supone que las pequeñas donaciones y suscripciones pueden llegar a obtener una devolución del 75% de lo entregado. Se abre, por tanto, una nueva vía de financiación para las entidades religiosas que debe ser analizada e impulsada.⁸⁷

⁸⁵ Ley 30/1994, *op. cit.*

⁸⁶ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Régimen Fiscal de Herencias y Donativos”, *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015, pág. 90.

⁸⁷ GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., “El Régimen Fiscal de Herencias y Donativos”, *op. cit.*, pág. 93-94.

Por último, analizar la Nota de la Asociación Española de Asesores Fiscales relativa a la Deducción por Donativos⁸⁸ la cual resume las novedades en el tratamiento fiscal de los donativos según la Ley de Mecenazgo resolviendo las dudas interpretativas que pueden surgir de la aplicación práctica de la deducción. Recordar que el tratamiento fiscal de los sujetos va a depender de la condición activa del donante, si es persona física o jurídica.

La cuestión controvertida surge a raíz de la publicación de la contestación a la Consulta 3543-15⁸⁹, de 17 de noviembre y la Orden HAP/2250/2015⁹⁰, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184, que incluye una Disposición final, la primera, por la que se modifica la Orden EHA/3021/2007⁹¹, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos. En este sentido la CV 3543-15 en su último párrafo indica textualmente:

En relación al porcentaje aplicable por razón de la fidelización de donativos en favor de una misma entidad, el artículo 20 exige que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones a favor de una misma entidad por importe igual o superior; por tanto, en el ejercicio 2015 se deberán tener en cuenta los importes donados en 2014 y 2013, pero también los realizados en el ejercicio 2012 en la medida en que la norma exige además que en los dos períodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos en favor de una entidad por importe igual o superior al del período impositivo anterior (en este caso respecto 2013 habrá que analizarse los donativos efectuados en el ejercicio anterior 2012).

Por tanto, en el ejercicio 2015, para la aplicación del porcentaje incrementado de la deducción, se requiere que el donativo efectuado en el ejercicio 2014 haya sido igual o superior al realizado en el ejercicio 2013 y éste al de 2012. Curiosamente, no parece, sin embargo, necesario que el de 2015 supere o sea igual en importe al de 2014.

⁸⁸ Nota de la Asociación Española de Asesores Fiscales (“AEAF”), de la Demarcación Territorial de Madrid-Zona Centro, emitida en Febrero 2016, relativa a la Deducción por Donativos. *vid.* Anexo III.

⁸⁹ Consulta Vinculante DGT nºV3543-15, de 17 de noviembre de 2015. La entidad consultante es una entidad sin ánimo de lucro perteneciente a la Iglesia Católica, declarada de Beneficiencia Particular. Está inscrita en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia. Desde hace más de 130 años, la entidad se dedica a la asistencia social a la tercera edad contando en la actualidad con varios centros en España. Está declarada por la Administración como entidad o establecimiento de carácter social y se encuentra acogida al régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos previsto en la Ley 49/2002, siéndole aplicable el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede. “*Si para considerar la deducción por fidelización de donativos, la entidad como responsable de acreditar el porcentaje de deducción aplicable y el importe recibido, debe tener en cuenta en el ejercicio 2015, los importes donados en los dos períodos impositivos anteriores, es decir 2014 y 2013 o por el contrario debe computarse también la cuantía de los donativos realizados en 2012*”.

⁹⁰ Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias. «BOE» núm. 259, de 29 de octubre de 2015, páginas 101646 a 101672 (27 págs.).

⁹¹ Orden EHA/3021/2007, de 11 de octubre, por la que se aprueba el modelo 182 de declaración informativa de donativos, donaciones y aportaciones recibidas y disposiciones realizadas, así como los diseños físicos y lógicos para la sustitución de las hojas interiores de dicho modelo por soportes directamente legibles por ordenador y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación telemática a través de internet, y se modifican los modelos de declaración 184, 187, 188, 193 normal y simplificado, 194, 196, 198, 215 y 345. «BOE» núm. 250, de 18 de octubre de 2007, páginas 42317 a 42389 (73 págs.).

DERECHO COMPARADO⁹²

A continuación, se presenta un breve análisis sobre cómo se financian las distintas entidades religiosas en otros países de Europa, lo que permite aportarnos una situación de contexto global de cómo es nuestro sistema de financiación en España con respecto a nuestros países vecinos, así como un contraste internacional de los distintos sistemas políticos con las religiones de su población.

Alemania: Las Confesiones con estatuto jurídico de Corporación de Derecho Público (Iglesia católica, Iglesias Evangélico-Protestantes, y Judaísmo), es decir, que tienen reconocimiento de persona pública, son financiadas (en un 80%) a través del impuesto eclesiástico, que se recauda a través de la Hacienda estatal⁹³. Este impuesto supone entre un 8 y un 9% de la cuota del impuesto estatal sobre la renta. Las Confesiones devuelven al Estado entre un 3 y un 5% de los ingresos obtenidos por este concepto. Además, las donaciones desgravan y las confesiones religiosas están exentas de algunos impuestos.

Austria⁹⁴: Sistema de financiación muy parecido el alemán, con la peculiaridad de que las corporaciones con fines caritativos o religiosos están exentas del impuesto de sociedades. Lo que importa es la finalidad de la entidad, si exclusivamente religiosa también gozaría de la exención sobre el impuesto sobre el patrimonio. Respecto al IBI, están exentos los edificios dedicados a fines religiosos, asistenciales, educativos y de enseñanza.

Bélgica: Financiación de forma directa a las Confesiones reconocidas (Iglesia católica, Iglesia Evangélica, Confesión Anglicana, Iglesia ortodoxa rusa y griega, Confesión Judía e Islámica). Existen también algunas exenciones fiscales y tributarias en atención a los fines caritativos o asistenciales y el Estado se hace cargo de los salarios y pensiones eclesiásticas.

⁹² *vid.* “Financiación de las Confesiones en Europa”, *Universidad de Cantabria* (disponible en <http://personales.unican.es/manteconjm/documentos/8.2.pdf>; última consulta 17/02/2017); ANDRINO MARTÍN, J.L., “Financiación de las Confesiones Religiosas”, *Europa Laica*, 11 de enero de 2007 (disponible en <https://laicismo.org/2007/financiacion-de-las-confesiones-religiosas/1874>; última consulta 17/02/2017); BAC, M., “Asignación tributaria, impuesto eclesiástico... así se financian las religiones en los países europeos”, *20 minutos*, 25 de enero de 2011 (disponible en <http://www.20minutos.es/noticia/1701715/0/financiacion/religiones/europa/>; última consulta 17/02/2017). TORRES GUTIÉRREZ, A., “La Financiación De Las Religiones En El Espacio Europeo: Raíces Públicas De La Financiación De Las Confesiones Religiosas En Una Europa Laica”, *VII JORNADA LAICISTA ANUAL DE LA ASOCIACIÓN EUROPA LAICA*, Madrid, 5 de Febrero de 2011.

⁹³ El artículo 140 de la Ley Fundamental de Bonn de 1949, que recoge el artículo 137 de la Constitución de Weimar, reconoce a las Confesiones Religiosas con estatuto de Corporación de Derecho Público el derecho a percibir impuestos de sus miembros.

⁹⁴ Ley sobre exacción de impuestos eclesiásticos en el Estado de Austria, Kirchenbeitragsgesetz, KBG.

Dinamarca: Existe una dotación por parte del Estado que financia de forma directa a la Iglesia Nacional Danesa⁹⁵ combinado con el impuesto eclesiástico pagado por los contribuyentes. Las demás confesiones no reciben ninguna financiación directa del Estado.

Finlandia⁹⁶: Existe un sistema de impuesto eclesiástico para la Iglesia luterana y la Ortodoxa, que tienen estatuto de corporación de Derecho público. Las Iglesias luterana, ortodoxa y otras «reconocidas» están exentas del impuesto estatal sobre la renta, y los cementerios religiosos del impuesto sobre bienes inmuebles.

Francia⁹⁷: La Ley de 1905⁹⁸ prohíbe toda subvención a las Iglesias con cargo a fondos públicos. La cooperación económica del Estado con las Confesiones Religiosas, se limita en la práctica a una vertiente indirecta, consistente en permitir una reducida deducibilidad de las donaciones realizadas a las Confesiones por las personas físicas o jurídicas en su declaración del Impuesto sobre la Renta y de Sociedades, respectivamente. El Estado corre a cargo de los gastos de reparación o restauración de las iglesias construidas antes de 1905, que son propiedad del Estado.

Grecia: De la misma forma que sucede en Bélgica, el Estado soporta los salarios y pensiones de los ministros de culto y personal de la Iglesia ortodoxa (mayoritaria en Grecia). El Estado recibe de la Iglesia el 35% de las recaudaciones parroquiales. La Iglesia ortodoxa y las demás confesiones «conocidas» están exentas del Impuesto de Bienes Inmuebles, de rendimientos inmobiliarios, transmisiones patrimoniales, donaciones y herencia.

Holanda: Carece de sistema de financiación directa de cualquier tipo de confesión religiosa. Las donaciones a las Iglesias e instituciones benéficas gozan de exenciones tributarias. Los lugares de culto están exentos de impuestos locales.

⁹⁵ *apud.* DÜBECK, I., *Estado e Iglesia en Dinamarca*,

⁹⁶ *apud.* HEIKKILÄ, M., KNUUTILA, J., Y SCHEINN, M., *Estado e Iglesia en Finlandia*.

⁹⁷ *vid.* MORANGE, J., “Las Relaciones entre el Estado y las Iglesias en Francia”, *Revista catalana de dret públic*, nº 33, 2006.

⁹⁸ Loi du 9 décembre 1905 concernant la séparation des Eglises et de l'Etat.

Hungría⁹⁹: Hasta 1998 el Estado financiaba directamente a las Confesiones, que fue cuando se introdujo la asignación tributaria, que asciende al 1% del Impuesto sobre la renta (la cuota más alta de Europa). Las distintas Confesiones reciben fondos presupuestarios para el mantenimiento del patrimonio histórico-cultural, y disfrutan de los mismos beneficios que las entidades no lucrativas.

Irlanda¹⁰⁰: El Estado no puede financiar a las Confesiones religiosas bajo precepto constitucional. Sin embargo, las donaciones y legados a las Iglesias catalogados como «benéficos» están exentos de tributación.

Italia¹⁰¹: La asignación tributaria está fijada en un 0'8% del IRPF¹⁰². Existen también numerosas exenciones fiscales para la Iglesia católica y las Confesiones con Acuerdo al equipararse los fines religiosos con los benéficos y de enseñanza.

Luxemburgo¹⁰³: El Estado dota de forma presupuestaria los salarios y pensiones eclesiásticos. Las Confesiones reconocidas como corporaciones de Derecho público tienen las mismas exenciones tributarias que las Fundaciones de Derecho privado.

Portugal: Modelo similar al italiano, aunque la cuota tributaria máxima que los contribuyentes pueden destinar a fines religiosos es del 0,5% sobre la renta de las personas físicas del que pueden beneficiarse las «iglesias establecidas en el país» (categoría más restringida que la de confesión inscrita). La Iglesia católica y las confesiones inscritas gozan de un generoso sistema de exenciones tributarias para los lugares de culto y las actividades con fines religiosos.

⁹⁹ *apud.* SCHANDA, B., *Chiesa e Stato in Ungheria*.

¹⁰⁰ *apud.* CASEY, J., *Estado e Iglesia en Irlanda*.

¹⁰¹ *apud.* FERRARI, S., *Estado e Iglesia en Italia*.

¹⁰² *apud.* Respecto a la asignación en el I.R.P.F.:

- 1) Asambleas de Dios en Italia: Artículo 23 de la Ley de 22 de noviembre de 1988, n. 517.
- 2) Iglesia Valdense: Artículo 4 de la Ley de 5 de octubre de 1993, n. 409.
- 3) Iglesia Luterana: Artículo 27 de la Ley de 29 de noviembre de 1995, n. 520.
- 4) Unión de las Comunidades Judías Italianas: Artículo 2 de la Ley de 20 de diciembre de 1996, n. 638, (que aprueba el convenio suscrito el 6 de noviembre de 1996), Ley que modifica el acuerdo suscrito el 27 de febrero de 1987, y aprobado por Ley de 8 de marzo de 1989, n. 101.
- 5) Unión Italiana de Iglesias Cristianas Adventistas: Artículo 2 de la Ley de 20 de diciembre de 1996, n. 637, (que aprueba el convenio suscrito el 6 de noviembre de 1996), Ley que modifica el acuerdo suscrito el 29 de diciembre de 1986, y aprobado por Ley de 22 de noviembre de 1988, n. 516.

¹⁰³ *apud.* PAULY, A., *Estado e Iglesia en Luxemburgo*.

Reino Unido¹⁰⁴: Carece de dotación presupuestaria estatal, de la misma forma que Irlanda, incluso la Iglesia de Inglaterra, que es la Confesión oficial. Las Confesiones se equiparan a las entidades benéficas (*charity trusts*) en determinadas exenciones tributarias. El Estado financia el sostenimiento de los edificios eclesiásticos de interés histórico. La cantidad recibida no puede superar el 40% del coste.

Suecia¹⁰⁵: La Ley sobre la Iglesia de Suecia, de 26 de noviembre de 1998, prevé la desaparición del impuesto a través del cual se financia, sustituyéndose por donaciones, colectas y cuotas de afiliación, en cuya recaudación colaborará la administración pública.

¹⁰⁴ *apud.* MCLEAN, D., *Estado e Iglesia en el Reino Unido*.

¹⁰⁵ *apud.* MURILLO MUÑOZ, M., PARDO PRIETO, P., Y RODRÍGUEZ GARCÍA, J. A., *Crónica Legislativa de los Países Nórdicos. En: Laicidad y Libertades*.

CONCLUSIÓN

Una vez finalizado el análisis, la conclusión principal que se obtiene del mismo es que los beneficios fiscales que corresponden a la Iglesia Católica son fundamentados su mayoría por la Ley de Mecenazgo y, por lo tanto, equiparables al resto de entidades no lucrativas que se recogen en la ley. En los últimos días se ha hablado de un plan de reforma de la Ley de Mecenazgo¹⁰⁶, mediante el Plan Cultura 20/20¹⁰⁷ pero en principio no se modificaría nada relativo a las entidades religiosas, sino que se trata de un proyecto que pretende ampliar la protección de cultura en España.

Es fundamental el conocimiento del sistema de financiación de la Iglesia Católica, pues como hemos indicado en la introducción, sus exenciones conforman un tema que genera controversia en la actualidad social, pues muchos en aras de abolirlas ensalzan gritando la injusticia de una subvención estatal a una entidad religiosa y el deseo de la transformación de nuestro estado actual aconfesional a un estado puramente laico¹⁰⁸ (como poseen algunos países europeos: Francia, Holanda, Irlanda, etc...)

Dichas opiniones son totalmente carentes de fundamento, al menos jurídico, pues el cambio de un estado aconfesional a un estado laico no modificaría la mayoría de los beneficios fiscales de la Iglesia Católica mientras permaneciese vigente la Ley de Mecenazgo. También se plantean distintas opciones de financiación de la Iglesia Católica, como que ésta sea financiada exclusivamente por sus fieles; esto produciría un grave perjuicio sobretudo en el resto de confesiones religiosas (Islam, Judaísmo, etc.), ya que se seguiría el mismo sistema de financiación que el pretenden imponer a la Iglesia Católica para no caer en discriminación, y siendo éstas son minoritarias en nuestro país sería un gran agravante para las mismas.

¹⁰⁶ *vid.* SAINZ BORG, K., “Méndez de Vigo retoma bajar el IVA al 10% y la Ley de Mecenazgo”, *Voz Pópuli*, 06 de marzo de 2017 (disponible en http://www.vozpopuli.com/cultura/Mendez-Vigo-legislatura-IVA-Ley_0_1005500825.html; última consulta 19/04/2017).

ALMIRÓN, V., R., “Lectura, piratería y mecenazgo, claves del Plan Cultura 20/20”, *ABC Cultura*, 23 de marzo de 2017 (disponible en http://www.abc.es/cultura/abci-lectura-pirateria-y-mecenazgo-claves-plan-cultura-2020-201703231041_noticia.html; última consulta 19/04/2017).

¹⁰⁷ *vid.* SECRETARÍA DE ESTADO DE CULTURA, “Plan Cultura 20/20”, *Ministerio de Educación Deporte y Cultura*, marzo de 2017 (disponible en <http://www.mecd.gob.es/prensa-mecd/dms/mecd/prensa-mecd/actualidad/2017/03/20170323-plan/plan.pdf>).

¹⁰⁸ Definición Estado Laico: Estado Independiente de cualquier organización o confesión religiosa. (*Diccionario de la Real Academia Española*). En un sentido estricto la condición de Estado laico supone la nula injerencia de cualquier organización o confesión religiosa en el gobierno del mismo.

Un Estado aconfesional, a diferencia de un Estado Laico, es aquel que no se adhiere y no reconoce como oficial ninguna religión en concreto, aunque pueda tener acuerdos (colaborativos o de ayuda económica principalmente) con ciertas instituciones religiosas; como sería el caso de España.

Pese a todas las críticas que puedan ir dirigidas contra la Iglesia Católica y, en concreto, con sus sistema de financiación y sus beneficios fiscales, creo que es importante destacar la importancia que ha tenido a lo largo de toda la historia de nuestro país, y el hecho de que existan políticas progresivas que tiendan hacia una “mayor” libertad religiosa, desde mi punto de vista esto no difiere de seguir tratando a la Iglesia como institución social y cultural. Obviamente, la Iglesia Católica es una entidad religiosa que promulga el Cristianismo, pero también forma parte de todo el contexto social y cultural, y por mucho estado laico que se quiera promulgar, no se puede olvidar que la función de la Iglesia es no lucrativa en toda su extensión.

Por ello, considero que es de vital importancia que exista este tipo de sistema de financiación estatal como de beneficios fiscales, tanto para las entidades como para los posibles donantes, no tanto por el fomento o defensa de las confesiones religiosas como por la protección y preservación de la cultura y el impacto social de la Iglesia en nuestro país, que conforma la historia que ha sido y seguirá siendo España.

BIBLIOGRAFÍA (FUENTES CITADAS Y CONSULTADAS)

LEGISLACIÓN

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. «BOE» núm. 288, de 28/11/2014. Entrada en vigor: 01/01/2015.

Instrumento de Ratificación del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 300, de 15 de diciembre de 1979, páginas 28782 a 28783 (2 págs.).

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 307, de 24 de diciembre de 2002, páginas 45229 a 45243 (15 págs.).

Acuerdo de 10 de octubre de 1980 acerca de la aplicación del Impuesto sobre Sociedades a las Entidades eclesíásticas elaborado por la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español, en cumplimiento del Acuerdo sobre asuntos económicos entre España y la Santa Sede de 4 de diciembre de 1979. «BOE» núm. 111, de 9 de mayo de 1981, páginas 9958 a 9959 (2 págs.).

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones e Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. «BOE» núm. 282, de 25 de noviembre de 1994, páginas 36146 a 36164 (19 págs.). Vigente hasta el 01 de Enero de 2003.

Ley 34/1988, de 11 de noviembre, General de Publicidad. «BOE» núm. 274, de 15 de noviembre de 1988, páginas 32464 a 32467 (4 págs.).

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. «BOE» núm. 254, de 23 de octubre de 2003, páginas 37886 a 37893 (8 págs.).

Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido. «BOE» núm. 312, de 29/12/1992. Entrada en vigor: 01/01/1993.

Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006. «DOUE» núm. 347, de 11 de diciembre de 2006, páginas 1 a 118 (118 págs.).

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» núm. 251, de 20/10/1993. Entrada en vigor: 21/10/1993.

Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 59, de 09/03/2004. Entrada en vigor: 10/03/2004.

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales. «BOE» núm. 313, de 30 de diciembre de 1988, páginas 36636 a 36664 (29 págs.). Vigente hasta el 01 de Enero de 1995.

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» núm. 272, de 12 de noviembre de 1992, páginas 38214 a 38217 (4 págs.).

Orden por la que se aprueban las instrucciones complementarias para la formación de los presupuestos de las Corporaciones Locales del ejercicio de 1977. «BOE» núm. 33, de 8 de febrero de 1977, páginas 3033 a 3039 (7 págs.).

Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 144, de 16 de junio de 2001, páginas 21427 a 21427 (1 págs.).

Orden Ministerial EHA/2814/2009, de 15 de octubre, por la que se modifica la Orden de 5 de junio de 2001, por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, de 3 de enero de 1979. «BOE» núm. 144, de 16 de junio de 2001, páginas 21427 a 21427 (1 págs.). Vigencia: 10 noviembre 2009.

Real Decreto Legislativo 1175/1990, de 28 de septiembre, por el que se aprueban las tarifas y la instrucción del impuesto sobre actividades económicas. «BOE» núm. 234, de 29 de septiembre de 1990, páginas 28318 a 28343 (26 págs.).

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. «BOE» núm. 302, de 18/12/2003. Entrada en vigor: 01/07/2004.

Ley 29/1987, de 18 de diciembre, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. «BOE» núm. 303, de 19 de diciembre de 1987, páginas 37402 a 37408 (7 págs.).

Real Decreto 1629/1991, de 8 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. «BOE» núm. 275, de 16 de noviembre de 1991, páginas 37169 a 37184 (16 págs.).

Ley 14/1996, de 30 de diciembre, de cesión de tributos del Estado a las Comunidades Autónomas y de medidas fiscales complementarias. «BOE» núm. 315, de 31 de diciembre de 1996, páginas 39064 a 39084 (21 págs.).

Ley 40/1998, de 9 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y otras normas tributarias. «BOE» núm. 295, de 10 de diciembre de 1998, páginas 40730 a 40771 (42 págs.).

Orden HAP/2250/2015, de 23 de octubre, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas y por la que se modifican otras normas tributarias. «BOE» núm. 259, de 29 de octubre de 2015, páginas 101646 a 101672 (27 págs.).

JURISPRUDENCIA

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 17 de mayo de 1999. RJ 1999\3612.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 19 de marzo de 2001. RJ 2001\10288.

Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª), de 4 de abril de 2014. RJ 2014\2488.

CONSULTAS DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS (DGT)

Consulta Vinculante DGT nº V0571-09, de 23 de marzo de 2009.

Consulta Vinculante DGT nº V2685-09, de 4 de diciembre de 2009.

Consulta Vinculante DGT nº V0146-13, de 17 de enero de 2013.

Consulta Vinculante DGT nº V3543-15, de 17 de noviembre de 2015.

OBRAS DOCTRINALES

GIMÉNEZ BARRIOCANAL, F., *La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España*, Editorial EDICE, Madrid, 2015.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, A., “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, *IUS CANONICUM*, VOL. 12, 2012, pág. 609-664.

LABACA ZABALA, M. L., *La excepción del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana a la Iglesia Católica*, *Saberes*, vol.3, 2005.

MORANGE, J., “Las Relaciones entre el Estado y las Iglesias en Francia”, *Revista catalana de dret públic*, núm. 33, 2006.

TORRES GUTIÉRREZ, A., “La Financiación De Las Religiones En El Espacio Europeo: Raíces Públicas De La Financiación De Las Confesiones Religiosas En Una Europa Laica”, *VII JORNADA LAICISTA ANUAL DE LA ASOCIACIÓN EUROPA LAICA*, Madrid, 5 de Febrero de 2011.

DE LUIS DÍAZ-MONASTERIOS, F., *El Régimen Fiscal de las Entidades Eclesiásticas*.

“Financiación de las Confesiones en Europa”, *Universidad de Cantabria* (disponible en <http://personales.unican.es/manteconjm/documentos/8.2.pdf>; última consulta 17/02/2017).

ANDRINO MARTÍN, J.L., “Financiación de las Confesiones Religiosas”, *Europa Laica*, 11 de enero de 2007 (disponible en <https://laicismo.org/2007/financiacion-de-las-confesiones-religiosas/1874>; última consulta 17/02/2017).

BAC, M., “Asignación tributaria, impuesto eclesiástico... así se financian las religiones en los países europeos”, *20 minutos*, 25 de enero de 2011 (disponible en <http://www.20minutos.es/noticia/1701715/0/financiacion/religiones/europa/>; última consulta 17/02/2017).

SAINZ BORGÓ, K., “Méndez de Vigo retoma bajar el IVA al 10% y la Ley de Mecenazgo”, *Voz Pópuli*, 06 de marzo de 2017 (disponible en http://www.vozpopuli.com/cultura/Mendez-Vigo-legislatura-IVA-Ley_0_1005500825.html; última consulta 19/04/2017).

ALMIRÓN, V., R., “Lectura, piratería y mecenazgo, claves del Plan Cultura 20/20”, *ABC Cultura*, 23 de marzo de 2017 (disponible en http://www.abc.es/cultura/abci-lectura-pirateria-y-mecenazgo-claves-plan-cultura-2020-201703231041_noticia.html; última consulta 19/04/2017).

ANEXOS

1. SENTENCIA DEL TRIBUNAL SUPREMO (SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO, SECCIÓN 2ª), DE 4 DE ABRIL DE 2014.

2. CONSULTA VINCULANTE V0146-13.

3. NOTA DE LA ASOCIACIÓN ESPAÑOLA DE ASESORES FISCALES (“AEAF”), DE LA DEMARCACIÓN TERRITORIAL DE MADRID-ZONA CENTRO, EMITIDA EN FEBRERO 2016, RELATIVA A LA DEDUCCIÓN POR DONATIVOS.