

# SABERES

Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales

VOLUMEN 3 ~ AÑO 2005

Separata



LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE  
VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LA  
IGLESIA CATÓLICA

María Lourdes Labaca Zabala



UNIVERSIDAD ALFONSO X EL SABIO  
Facultad de Estudios Sociales  
Villanueva de la Cañada

© María Lourdes Labaca Zabala

© Universidad Alfonso X el Sabio  
Avda. de la Universidad,1  
28691 Villanueva de la Cañada (Madrid, España)

*Saberes*, vol. 3, 2005

ISSN: 1695-6311

No está permitida la reproducción total o parcial de este artículo ni su almacenamiento o transmisión, ya sea electrónico, químico, mecánico, por fotocopia u otros métodos, sin permiso previo por escrito de los titulares de los derechos.

## TÍTULO: LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS DE NATURALEZA URBANA A LA IGLESIA CATÓLICA

Nombre del autor\* : LABACA ZABALA, M<sup>a</sup> LOURDES

RESUMEN: Tras la reciente aprobación del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de Las Haciendas Locales, así como la Ley del Mecenazgo, consideramos de interés señalar cual es el régimen vigente en relación con la exención del presente Impuesto, tanto en el régimen común, como en el régimen Foral Guipuzcoano, y señalar su encaje constitucional, en el Estado neutral, tal y como se desprende del art. 16 de la Constitución.

PALABRAS CLAVE: Haciendas Locales, IVTNU, exención, régimen foral.

SUMARIO: 1. Consideraciones previas. 2.- El impuesto sobre el incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. 3.- Régimen jurídico aplicable a la Iglesia católica. 3.1.- Régimen jurídico aplicable. 3.1.1.- Los artículos IV y V del A. A. E. 3.1.2.- Normativa de régimen común. 3.1.3.- Normativa de régimen Foral Guipuzcoano: Norma Foral 11/1998, reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa, y la Norma Foral 16/1998, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ambas de 5 de julio. 3.2.- Requisitos esenciales para que se aplique la exención. 3.2.1.- Exención por razón de sujetos. 3.2.2.- Exención por razón de objeto: afectación del terreno transmitido a las finalidades no lucrativas o de interés general. 3.3.- Doctrina del Tribunal Supremo. 4.- La Ley del Mecenazgo. 5.- Conclusiones.

### 1.- CONSIDERACIONES PREVIAS

La Ley Orgánica de Libertad Religiosa 7/1980, de 5 de julio, establece como contenido esencial del mismo, el derecho que tienen las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas a establecer lugares de culto o de reunión con fines religiosos, (art. 2.2º). Así mismo, se afirma en el art. 7.1º y 2º que: “El Estado establecerá Acuerdos o Convenios de Cooperación con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas inscritas en el Registro que por su ámbito y número de creyentes hayan alcanzado notorio arraigo. Que estos Acuerdos se aprobarán por ley de Cortes Generales, y que en los Acuerdos o Convenios se podrá extender a las Iglesias, Confesiones o Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general, para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico, respetando en todo momento el principio de igualdad”.

De todo ello se desprende que, las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que han firmado Acuerdos con el Estado, pueden contener en los mismos, materias de

---

\* Profesora de la Universidad del País Vasco

financiación, bien directa o indirecta. En el presente caso, el Estado ha firmado un Acuerdo de índole económico con la Iglesia Católica, el 3 de enero de 1979, el A.A.E.

En los artículos IV y V del A.A.E. se contienen determinadas exenciones, concretamente, en el apartado D) del artículo IV, se afirma que: “está exenta de la tasa de equivalencia, en tanto recaiga sobre bienes enumerados en la letra A). Se incluyen dentro de éste apartado: 1) los templos y capillas destinadas al culto, 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 las oficinas parroquiales, 4) los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y las universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de la disciplina eclesiástica, 5) los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada”.

En el artículo V se señala que: “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 en el ordenamiento jurídico se prevé para las Entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las Entidades benéficas privadas”.

A pesar de que el texto constitucional ha señalado la Cooperación como técnica de relación con la Iglesia Católica y las demás Confesiones, artículo 16.3º CE, y que para la misma podrá firmar Acuerdos o Convenios de Cooperación, artículo 7.1º LOLR, y en las mismas se han incluido cuestiones de ámbito financiero, éstos pueden poner en cuestión la neutralidad del Estado.

En el propio preámbulo del A.A.E. se afirma que “el Estado no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones jurídicas contraídas en el pasado”, pero al mismo tiempo cree necesario, “buscar otros puntos de apoyo a este tipo de Cooperación, ya que, dado el espíritu que informa las relaciones entre la Iglesia y el Estado, en España resulta necesario dar un nuevo sentido, tanto a los títulos de la aportación económica, como al sistema según el cual dicha aportación se lleva a cabo”. Este preámbulo que contiene el A.A.E. ha suscitado un gran debate en la doctrina española.

Algunos autores, entre los que podemos citar a PÉREZ DE AYALA se muestran favorables a las ayudas por parte del Estado, ya que la actividad realizada en distintos ámbitos: cultural, social y sanitario, merece el calificativo técnico de social y público si se hace una prestación conjunta a una pluralidad de ciudadanos y sus efectos positivos trascienden en mayor o menor medida a otros, repercutiendo en el bienestar social general, lo que supone que son acreedores de este trato privilegiado<sup>1</sup>. En ésta misma línea se muestra MOSTAZA, quien lo justifica por “la actividad de la Iglesia en pro del bienestar social”.

A pesar de ser el propio texto constitucional quien remita a los Acuerdos y Convenios de Cooperación como mecanismo de relación entre las Confesiones religiosas y el Estado, consideramos que los beneficios fiscales que se contienen en las mismas no deben tener su fundamentación en razones históricas, sino en la propia normativa constitucional, teniendo presente en todo momento la neutralidad del Estado. Así,

---

<sup>1</sup> PÉREZ DE AYALA, “La asignación tributaria de la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales”, en *RFUC*, nº 15, 1989. pp. 637 y ss.

consideramos que la única vía a través de la que es posible justificar, dentro de los parámetros constitucionales, la financiación de las Confesiones religiosas con Acuerdos por parte del Estado es, como mecanismo a través del cual es posible garantizar y fomentar el derecho fundamental de libertad religiosa de sus ciudadanos, para lo cual en ocasiones, será necesario remover los obstáculos que dificulten el ejercicio efectivo del mismo, artículo 9.2º CE. Desde ésta orientación es posible justificar el régimen fiscal favorable que se contiene en los distintos Acuerdos firmados entre el Estado y las Confesiones religiosas.

En todo caso, consideramos necesario destacar que, en ocasiones, la financiación de las confesiones religiosas con Acuerdos encuentra algunas dificultades como consecuencia de la vía a través de la que se han encauzado las ayudas directas e indirectas que reciben, por tanto es necesario armonizarlas con los derechos fundamentales con las que eventualmente pueden colisionar.

Este será el hilo conductor de nuestro trabajo, así pues, en primer lugar, trataremos de exponer el régimen vigente en relación con una exención que se contiene de un impuesto en concreto, el que hace referencia al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

En relación con el mismo, trataremos de determinar su contenido y régimen jurídico en relación con la Iglesia Católica, en el régimen Común y Foral. Para concluir afirmando o negando su encaje constitucional.

## **2.- El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana**

El impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana es un tributo directo, real y objetivo, que grava el incremento de valor que experimentan los terrenos de naturaleza urbana, que se ponga de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismo por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos, (art. 104 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales). En términos similares se expresa el art. 1 de la Norma Foral 16/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

Los elementos que deben concurrir en la existencia de éste impuesto son: a) *Objetivos*: que se produzca la actividad económica o jurídica que expresa la norma tributaria, y que comprenderá su determinación espacial, temporal y cuantía. En el presente caso, el hecho imponible elegido por el legislador para ser gravada se refiere a la transmisión del terreno de naturaleza urbana, sea ésta lucrativa u onerosa. También se exige: 1) que el terreno esté situado en un término municipal concreto, 2) que exista un nexo de tiempo entre la transmisión anterior y la presente, 3) que se produzca un

incremento del valor del terreno durante el período impositivo, susceptible de cuantificación.

b) *Subjetivos*: la norma tributaria vincula el impuesto a personas determinadas en su doble dimensión: sujeto activo y pasivo. El sujeto pasivo en el presente caso, está obligado a satisfacer el impuesto al Ente Público que lo establece, para que éste recupere la parte que le corresponde a la comunidad. Se estima, por tanto, que el beneficiario de éste impuesto como consecuencia del incremento experimentado por los terrenos es el Ayuntamiento, además del titular del mismo, de lo que se deduce que ambos se constituyen en elementos subjetivos del mismo<sup>2</sup>.

El hecho imponible en el presente impuesto supone toda transmisión de la propiedad de los terrenos de naturaleza urbana, a título oneroso o gratuito, sujeto al impuesto, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho de goce, limitativo del dominio, que se produzcan en el término municipal en el que se radica. Deberá de tener una proyección netamente económica, consistente en la diferencia de valor en más, entre el precio de adquisición y el de enajenación, durante un determinado período de tiempo, y que constituya la razón última o razón de ser de la exacción<sup>3</sup>.

### 3.- RÉGIMEN JURÍDICO APLICABLE A LA IGLESIA CATÓLICA

El A. A. E. de 1979 se constituye, hoy día, en la norma básica que fundamenta la financiación de la Iglesia Católica en nuestro país. En el mismo se produce un cambio en relación con el tratamiento que se había dado hasta ese momento al sistema de financiación de la Iglesia, como consecuencia del nuevo marco que presenta la Constitución.

Es por ello que en el Acuerdo se afirma: “*que a través del presente Acuerdo se procede a la revisión del sistema de aportación económica del Estado español a la Iglesia Católica contenido hasta ese momento en el Concordato de 1953*”. Además, se constata por parte del Estado que, “*no puede ni desconocer ni prolongar indefinidamente obligaciones contraídas en el pasado, y que, como consecuencia del espíritu que informa las relaciones entre el Estado y la Iglesia en nuestro país, resulta necesario dar un nuevo sentido, tanto a los títulos de las aportaciones económicas, como al sistema común según el cual dicha aportación se lleva a cabo, por tanto, el Gobierno y la Santa Sede concluyen el presente Acuerdo*”<sup>4</sup>. Estableciéndose en el mismo, “*el compromiso temporal del Estado a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto al principio de libertad religiosa*”, (art. II, A.A.E).

Es de destacar que, confluyen en el presente texto dos criterios complementarios, por un lado, no desconoce el pasado, de lo que se deduce que asume la financiación de la Iglesia católica, pero a su vez, considera que esta situación no puede extenderse de forma indefinida, de lo que se desprende el compromiso del Estado de contribuir a su adecuado sostenimiento económico, pero de forma transitoria, y respetando de forma absoluta el principio de libertad religiosa.

---

<sup>2</sup> PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, plusvalía*, Pamplona, 1985. pp. 53 y ss.

<sup>3</sup> PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, plusvalía,...* cit. p. 53.

<sup>4</sup> Acuerdo sobre Asuntos Económicos.

En el presente Acuerdo se contienen determinadas exenciones, concretamente en los artículos IV y V, que constituyen beneficios fiscales que serán aplicadas a los siguientes sujetos: La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida sagrada y sus Provincias y sus Casas, (artículo VI-1º). Se reconoce la exención de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan éstos tributos sobre los bienes enumerados en la letra "A" de éste artículo, (artículo VI-D), y se contienen beneficios fiscales, aquéllos que se recogen en el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado español, para las Entidades sin fin de lucro, y en todo caso, los que se conceden a la Entidades benéficas privadas, (artículo V).

Las posiciones adoptadas por la doctrina a la hora de justificar éste régimen de financiación, podemos dividir las principalmente, entre:

1)- Aquellos autores que consideran el fenómeno religioso como beneficioso para la sociedad española, de lo que se desprende, que el Estado realiza una valoración positiva del fenómeno religioso<sup>5</sup>.

2)- Quienes justifican las exenciones como consecuencia de que las mismas contribuyen a facilitar el ejercicio fundamental del derecho de libertad religiosa. Sobre el ejercicio real y efectivo de éste derecho es sobre el que el Estado realiza una valoración positiva<sup>6</sup>. Así pues, sólo la actividad de las Confesiones religiosas que fueran necesarias

---

<sup>5</sup> ARZA ARTEAGA, A. "Principios y sentido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos", en CORRAL, C, Y DE ECHEVERRÍA, L. *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980. pp. 602 y ss. BARBERANA, T. G. "Las subvenciones económicas a la Iglesia", en *Iglesia y Comunidad Política. Comentarios monográficos a cargo de profesores de la Universidad Pontificia de Salamanca. Biblioteca Salmanticensis IV. Estudios 3*, Salamanca 1974. pp. 212 y ss. MOSTAZA RODRÍGUEZ, A. "El sistema español de dotación estatal a la Iglesia", en DE CARVAJAL, J. Y CORRAL, C, *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1989. p. 170. PACHECO, A. "De las Asociaciones religiosas", en *Temas de Derecho Eclesiástico mexicano*, México, 1993. p. 114. PÉREZ LUQUE, M. "El impuesto sobre la renta y la asignación tributaria a la Iglesia", en *Revista técnica tributaria*, nº 6, 1989. p. 121. VERA URBANO, F. DE P. Y LÓPEZ ARANDA, M. *Derecho Eclesiástico*, Volumen I, Madrid, 1990. p. 326. VILLADRICH, P. J. "El principio de Cooperación entre el Estado y las Confesiones religiosas en la Constitución de 1897", en *II Diritto Eclesiástico (III-IV)*, 1987, p. 1157. GARCÍA HERVAS, D. "El actual sistema de financiación directa de la Iglesia Católica en España", en *II Diritto Eclesiástico*, 1994. pp. 838 y ss.

<sup>6</sup> GONZÁLEZ ARMENTIA, J. R. *El impuesto religioso. Cooperación económica estatal con las Confesiones religiosas*. Bilbao, 1990. p. 134. IBAN, I. C. *Iglesia Católica y regímenes autoritarios y democráticos (experiencia española e italiana)*, Jerez, 1985. p. 193 y ss. SOUTO PAZ, J. A. *Derecho Eclesiástico del Estado. El derecho de la libertad de ideas y creencias*, Madrid, 1993. p. 72. FORNES, J. "Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa", en *Ius Canonicum*, Vol. XXXVI, 1996. pp. 57 y ss.

para la realización del derecho fundamental de libertad religiosa de sus ciudadanos, merece la protección del Estado, y un tratamiento fiscal favorable<sup>7</sup>.

Será desde ésta última perspectiva desde la que es posible interpretar la compatibilidad del régimen fiscal favorable del que gozan las Confesiones religiosas, con el fin de que la misma sea conforme al nuevo marco en el que nos sitúa nuestro texto constitucional.

En cuanto a la exención del Impuesto municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, queremos destacar que, estamos ante una financiación indirecta, consistente en la exención del tributo, siempre que concurran las circunstancias que se contienen en la normativa desarrollada en materia fiscal.

### **3.1.- Régimen Jurídico aplicable**

En los artículos IV y V del A.A.E. se contienen determinadas exenciones fiscales. Nosotros vamos a ocuparnos de la que se recoge en el apartado D), del art. IV, “de la tasa de equivalencia”, siempre que recaigan sobre bienes enumerados en la letra A), del presente artículo.

#### **3.1.1.- Los artículos IV y V del A.A.E.**

Según se desprende del desarrollo legal realizado en el presente Acuerdo, será necesario que concurran dos circunstancias: 1) que la exención se referirá a determinados sujetos, en concreto: La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras Circunscripciones territoriales, las Ordenes religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus Provincias y sus casas, y, 2) se constituye objeto de dicha exención, los bienes que se contienen en la letra A).

El artículo V extiende, a las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de éste Acuerdo, y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, los beneficios fiscales que en el ordenamiento jurídico tributario del Estado se prevé, para las Entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las Entidades benéfico privadas.

Así también, se deberá de tener en consideración, otras normas de rango inferior a la ley, como son: a) el artículo 1º de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983<sup>8</sup>, a través de la que se trata de aclarar ciertas dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del A.A.E., b) La Comunicación-Circular de la Secretaría de Estado de Economía de 4 de octubre de 1985<sup>9</sup>, en relación con la aplicación de tasas locales a las Entidades eclesiásticas.

#### **a)- Régimen precedente**

---

<sup>7</sup> TORRES GUTIÉRREZ, A. *Régimen fiscal de las confesiones religiosas en España*, Madrid, 2001. 105-107.

<sup>8</sup> BOE de 30 de diciembre de 1988 y de 14 de agosto de 1990.

<sup>9</sup> BOE de 8 de agosto de 1983.



Con la entrada en vigor de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales, desaparece la tasa de equivalencia, y es sustituido por el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. Además, en la Disposición Adicional 9ª.1º se establece que: “a partir del día 31 de diciembre de 1989, quedan suprimidos cuantos beneficios fiscales estuviesen establecidos en los tributos locales, tanto de forma genérica como específica, en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pudiera ser invocada respecto de ninguno de los Tributos regulados en la presente Ley”. Por su parte, la Disposición Transitoria Quinta afirma: “El Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana comenzará a exigirse, en su caso, a partir del día 1 de enero de 1990”. Y, la Disposición Transitoria Sexta señala: “La supresión de los actuales recursos de las Entidades locales a consecuencia de la aplicación de la presente Ley, así como la derogación de las disposiciones por las que se rigen dichos recursos, se entiende sin perjuicio del derecho de la Hacienda Pública a exigir, con arreglo a las referidas disposiciones, las deudas devengadas con anterioridad”.

El artículo 106.2º de la Ley 39/1988 contiene la siguiente redacción: “Asimismo, están exentos de este impuesto los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o Entidades: apartado c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-dicentes, y, el apartado e) Las personas a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios internacionales”.

De la presente regulación se desprende, que la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, no plantea problemas en relación con las Entidades contenidas en el art. V del A.A.E., ya que en el art. 106.2º.c) se determina la exención del impuesto para las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.

Se planteó a este respecto, cuál debía ser la interpretación del art. V-D) del A.A.E., ya que, de lo que acabamos de expresar, cabría deducir que éste Impuesto no se encontraba exento en relación con los sujetos que se contienen en el art. IV del A.A.E.

Así pues, se vio la necesidad de promulgar la Orden Ministerial de 1983 y la Circular de la Secretaría de Estado de Económica de 1985, ésta última vino a establecer la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, en su modalidad de Tasa de Equivalencia, y en cambio, la exclusión de la exención en el impuesto instantáneo, exigido en el momento de la transmisión de los bienes, con el siguiente fundamento: “Uno de los principios básicos en los que gravita el régimen fiscal favorable del que goza la Iglesia Católica es el de la libertad de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimiento”.

Así pues, la exención de la Tasa de Equivalencia prevista en el artículo IV, D) del A.A.E. se extiende, de forma exclusiva, a determinados bienes, concretamente: 1) a los templos y capillas destinadas al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a actividad pastoral, 2) las residencias de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas, 3) los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y oficinas parroquiales, 4) los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas, siempre que impartan enseñanzas propias de

disciplinas eclesiásticas, y, 5) los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Tras promulgación de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales, se produjo la paradoja de que se concedía un trato más beneficioso a las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV, al reconocerse a las mismas el derecho a aplicarles el régimen tributario que el Estado prevé para las Entidades sin fines de lucro, y el que se conceda a las Entidades benéficas privadas, siempre que se dedique a ciertas actividades, las contenidas de forma expresa en el artículo V.

Con el fin de solventar ésta cuestión, el art. 1º de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983, a través de la que se trata de aclarar algunas dudas surgidas en la aflicción de ciertos impuestos a las Entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del A.A.E., establece: “Las Asociaciones y Entidades religiosas comprendidas en el art. IV del A.A.E., de 3 de enero de 1979, gozarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las Entidades a que se refiere el artículo V de Acuerdo.

Claramente estamos, tal y como establece PÉREZ CALVO, ante una interpretación extensiva, prohibida por al Ley General Tributaria, con vulneración del principio de jerarquía normativa, desde el momento en que una Orden Ministerial no puede contravenir lo dispuesto por otra de rango legal. Además, a través de la Orden se está creando *ex novo* una exención que no viene expresamente contemplada en el A.A.E.<sup>10</sup>. Considera el autor que, “a tenor de lo dispuesto en la Ley General Tributaria, las exenciones del impuesto sólo pueden establecerse mediante ley, excluyéndose, por otra parte, la aplicación analógica según determina el art. 24 de la citada ley, para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito real de las exenciones establecidas”<sup>11</sup>.

Toda esta argumentación queda desvirtuada, continúa afirmando PÉREZ CALVO, por la sencilla razón de que la Orden Ministerial de 1983 no es más que una norma interpretativa en materia tributaria, dictada al amparo de lo dispuesto en el art. 18 de la LGT y, por consiguiente, en cuanto norma interpretativa, el criterio por ella fijado ha de ser aplicable a los supuestos acaecidos desde la misma entrada en vigor de la norma por ella interpretada<sup>12</sup>.

Esta ha sido la posición que adopta la Audiencia Nacional en la Sentencia, de 23 de febrero de 1994, en su Fundamento Jurídico 3º, aunque consideramos necesario destacar que la línea por la que ha adoptado el Tribunal Supremo, desde la sentencia de 26 de noviembre de 1991, y que posteriormente ha sido reiterada (STS de 9 de abril de 1992, de 23 de enero de 1997), así como en la Audiencia Nacional (Sentencia de 26 de octubre de 1993, F. J. 4º y 5º) y los Tribunales Superiores de Justicia: (STSJ del País Vasco, de 28 de marzo de 1994, F. J. 2º y 3º, STSJ de Madrid, de 19 de marzo de 1994, F. J. 3º y STSJ de Andalucía de 18 de septiembre de 1995, F. J. 3º, entre otras), ha sido favorable a una interpretación amplia, estableciéndose que: “no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los artículos IV y V del A.A.E. que las Entidades incluidas en el

---

<sup>10</sup> PÉREZ CALVO, J. J. “Determinación de la existencia de exención del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles dedicados al culto”, en *Ius Canonicum*, Vol. XXXIV, nº 68, 1994. p. 676.

<sup>11</sup> *Ibidem*,... p. 676.

<sup>12</sup> *Ibidem*,.... p. 676.

último tengan, por remisión, un régimen fiscal más favorable que las reseñada en el primero. La Orden de 29 de julio de 1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo”.

Es posible mantener que, por contra, según se desprende de la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1985, no está justificado defender la existencia de la exención del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, a los Entes religiosos que se expresan en el art. IV. Por lo que se deduce de la citada Circular, uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal de la Iglesia Católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se impongan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos. En este sentido se pronunció el Tribunal Económico Administrativo Central al desestimar la petición de exención de una Orden Religiosa de Impuesto de plusvalía en su modalidad ordinaria<sup>13</sup>.

Ahora bien, a pesar de que en un principio podemos entender que a través de ésta Circular podría disiparse cualquier duda que pudiera derivar del A.A.E. y por supuesto de la Orden de 1983, dictada con el fin de aclarar conceptos por parte del Ministerio de Económica, cuyo valor interpretativo debe ceder ante la posterior aclaración de la Comisión Mixta a la que se hace referencia en el párrafo anterior, por ser éste el órgano competente para la interpretación y desarrollo del Acuerdo entre la Iglesia Católica y el Estado, debido al valor que los Tratados Internacionales tienen en el ordenamiento jurídico interno español, del que forma parte, según se desprende del art. 96 CE y del art. 1.5º del CC, considera PÉREZ CALVO que, todo éste razonamiento no puede admitirse en base a los siguientes argumentos.

a)- La Comisión Mixta Iglesia-Estado no tiene competencia para interpretar con carácter auténtico y vinculante para las partes. Este extremo se desprende del art. VI del A.A.E., en el que se afirma textualmente: “*La Santa Sede y el Gobierno español procederán de mutuo 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*”. Serán por tanto, las partes contratantes, la Santa Sede y el Gobierno español, quienes de mutuo acuerdo, deberán resolver las dudas y

<sup>13</sup> Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central, de 8 de noviembre de 1990, al entender que, a tenor de lo dispuesto en la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1985, la Orden Religiosa no estaría exenta del impuesto de plusvalía, en su modalidad ordinaria, no sólo en el supuesto de enajenación de bienes, sino también, a título de donatario, pues la transmisión de la propiedad de modo gratuito supone a favor de la misma un beneficio, consistente en la inclusión en su patrimonio de unos bienes incrementados en su valor desde su adquisición por los donantes hasta el momento de la donación, sin perjuicio de que una vez adquiridos en propiedad dichos bienes, la Entidad religiosas queda exenta del impuesto en su modalidad de Tasa de Equivalencia, dado su destino a fines religiosos y de culto, todo ello al encuadrarse en el supuesto taxativo del art. 106 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre.

dificultades, debiendo promulgar el acuerdo alcanzado para que despliegue eficacia vinculante y obligatoria.

b)- El A.A.E. forma parte del ordenamiento jurídico español prevaleciendo sobre éste en virtud de los principios de especialidad y competencia, así pues, la interpretación del mismo deberá realizarse de conformidad con lo que establece el art. VI del Acuerdo, y el apartado 2º de su Protocolo Adicional, en los que se expresa que ambas partes contratantes, Estado español y Santa Sede procederán de común acuerdo en la resolución de dudas o dificultades de interpretación que surjan.

De lo que se desprende que la Circular de la Comisión Mixta, no es el órgano competente para interpretar el Acuerdo, ya que no representa auténticamente a las partes contratantes. Frente a ello, el Estado se encuentra vinculado por la Orden Ministerial de 1983, dictada previo contraste en la Comisión Mixta Iglesia-Estado<sup>14</sup>.

En todo caso, y según se establece en el art. 3.1º del Código civil, las normas se interpretarán, teniendo en consideración el sentido propio de las palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicadas, atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquellas. En base a lo cual, cabe concluir afirmando que, el espíritu del A.A.E. es, en opinión de PÉREZ CALVO, el de la total exención de toda clase de impuestos a las personas jurídicas que se especifican en sus arts. IV y V<sup>15</sup>.

Por todo ello concluimos afirmando que, la Orden Ministerial se encuentra actualmente en vigor, sin que se haya modificado o derogado por la Circular de la Comisión Mixta de 4 de octubre de 1985, ya que la misma carece de competencia para proceder a su modificación o derogación.

#### **b)- Régimen vigente**

Se promulga el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, en la que se procede a la integración en un único texto normativo de la Ley 39/1998, de 28 de diciembre, y de la Ley 51/2002, de 27 de diciembre. En la Disposición Derogatoria única se señala: “Quedan derogadas todas las disposiciones de igual o de inferior rango que se opongan a esta ley y, en particular, la Ley 39/1998, reguladora de las Haciendas Locales, excepto las disposiciones adicionales primera, octava y decimonovena, así como, la Ley 51/2002, de 27 de diciembre, que reforma la Ley 39/1998, con excepción de las disposiciones adicionales tercera, cuarta, quinta, sexta, décima, undécima y duodécima, así como de la disposición transitoria novena. Este Real Decreto legislativo entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el Boletín Oficial del Estado, que fue publicado el día 9 de marzo.

#### **3.1.2.- Normativa de régimen común**

---

<sup>14</sup> PÉREZ CALVO, J. J. “Determinación de la existencia de exención del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles dedicados al culto”,... *cit.* pp. 675 y ss.

<sup>15</sup> *Ibidem*,... p. 679.

## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

11

El artículo 105 del Real Decreto Legislativo 2/2004 por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales señala, en su apartado 2º, las siguientes exenciones en el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana: “Asimismo, estarán exentos de este impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o entidades:

- c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, y,
- e) Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales.

Esta exención del impuesto se aplica a los Entes religiosos que se expresan en los artículos IV y V del A.A.E., tras la promulgación de la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983. De lo que podemos concluir que, todos los beneficios fiscales que se contienen en los apartados c) y e) del artículo 105, apartado 2º, se extienden a todos los sujetos que se expresan en los artículos IV y V del A.A.E.

### **3.1.3.- Normativa de Régimen Foral guipuzcoano: Norma Foral 11/1998, Reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa, y Norma Foral 16/1998, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ambas de 5 de julio**

La Norma Foral 11/1989, de 5 de julio, Reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa, establece en su Preámbulo, que: *El Concierto Económico, una vez modificado para adaptarlo al nuevo sistema tributario local previsto en la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, contempla los ingresos de las Haciendas Locales regulando las principales figuras Tributarias. Se afirma que la presente Norma Foral contempla los recursos de las Haciendas Municipales, fundamentalmente, dentro de la que se incluyen recursos tributarios y no tributarios. Por lo que concierne a los tributos, se procede a su ordenación de forma que, se pretende su simplificación. Los recursos tributarios giran en torno a tres impuestos: obligatorios y potestativos, dentro de éste último grupo se encuentra el Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.*

El art. 19 de la Norma Foral mencionada establece, en su apartado 2º, que: “Asimismo, los municipios de Guipúzcoa, en el marco de los principios establecidos en la presente Norma Foral, y, 1)- previo acuerdo de imposición, y, 2)- aprobación de las Ordenanzas Fiscales correspondientes, podrán establecer y exigir: b) el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana”.

En la misma fecha, se promulga la Norma Foral 16/1989, en la que se contiene el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana. En el Preámbulo de la misma se afirma que: “La Norma Foral Reguladora de las Haciendas Locales guipuzcoanas contempla, entre los recursos tributarios de las mismas, el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, de conformidad con lo previsto en el Concierto Económico, y por ello, la presente Norma Foral contiene la regulación específica de éste Impuesto Municipal, de carácter voluntario, que viene a sustituir al anterior Impuesto de análogo denominación”.

Por lo que se refiere a su naturaleza y hecho imponible, se señala en el artículo 1º que: “el presente Impuesto es un tributo directo que grava el incremento del valor que experimenten los terrenos de naturaleza urbana y se ponga de manifiesto a consecuencia de

la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título, o de constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre éstos terrenos”.

En cuanto a las exenciones, se señala en el artículo 2º, apartado 2º que: “Asimismo, estarán exentos de este Impuesto los correspondientes incrementos de valor cuando la obligación de satisfacer aquél recaiga sobre las siguientes personas o Entidades: c) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, y, g) Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios internacionales”.

El sujeto pasivo de éste impuesto será, según se establece en el artículo 3. 1º: a) en las transmisiones de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o Entidad a la que se refiere el artículo 33 de al Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno o la persona 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 limitativo de dominio a título oneroso, la persona física o jurídica, o la Entidad a que se refiere el artículo 33 de al Norma Foral General Tributaria, que adquiera el terreno o la persona a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate.

Por su parte el apartado 2º, señala que en relación con la letra b) del apartado anterior, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la Entidad a que se refiere el artículo 33 de la Norma Foral General Tributaria, que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente se una persona física no residente en España.

La base imponible del Impuesto está constituida por el incremento del valor de los terrenos, puesto de manifiesto en el momento de devengo y experimentado a lo largo de un período máximo de veinte años, artículo 4º.

Este impuesto municipal comenzará a exigirse, en su caso, a partir del día 1 de enero de 1990, Disposición Transitoria Primera. A partir de dicha fecha, quedan derogadas cuantas disposiciones de igual o inferior rango se opongan a lo establecido en la misma, Disposición Derogatoria, 1ª. Y por último, se autoriza a la Diputación Foral para dictar cuantas disposiciones sean necesarias para el desarrollo y aplicación de esta Norma Foral.

### **3.2.- Requisitos esenciales para que se aplique la exención**

La exención de un impuesto supone, que se ha producido el hecho imponible, con proyección subjetiva u objetiva concreta, pero que la propia norma fiscal la enerva, por razones subjetivas u objetivas, según se conceda la misma en atención a los méritos o características de la persona obligada o de la naturaleza específica de la operación gravada. Así, la exención siempre beneficia al contribuyente, pero la causa de la misma es distinta según se trate de exenciones subjetivas u objetivas. Por lo tanto, y a diferencia de los actos no sujetos, en la que no es necesario que la norma jurídica la declare; la exención precisa *interpositio legislatoris*.

El problema de las exenciones deriva del hecho de que es necesario preservar el principio de legalidad tributaria en ésta materia.

Además debemos destacar que, no se admite la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito de las exenciones, de lo que se desprende que el legislador prohíbe la aplicación de la misma, de las normas que definen las exenciones fiscales, art. 24 LGT.

Antes de entrar en la determinación de los elementos esenciales exigidos por la norma tributaria para establecer las exenciones, queremos precisar que, las exenciones pueden calificarse como *Subjetivas*: cuando van dirigidas a las personas, o Entidades. Con claridad lo establecía el art. 520-3º de la L. R. L. del texto articulado de 1955 cuando decía: “El derecho de exención habrá de referirse siempre a la persona o Entidad sobre la que recaiga el arbitrio a tenor de los preceptos del art. 517, con total abstracción de la persona o Entidad obligada al pago”. En esta misma línea se posiciona, también, el Tribunal Supremo<sup>16</sup>. O, *objetivas*: cuando se inspiren en la naturaleza o característica de la operación gravada, para el logro de fines de política fiscal<sup>17</sup>.

Ahora bien, en el presente caso, la exención de la que goza la Iglesia Católica en el presente impuesto, ha considerado el Tribunal Supremo que la misma es mixta, ya que se reconoce a determinadas Entidades, (elemento subjetivo) pero vinculadas, también, al destino del bien que se constituye en el objeto del gravamen, (elemento objetivo)<sup>18</sup>.

### 3.2.1.- Exención por razón de sujetos

Según se desprende de los artículos IV.1º-D y V del A.A.E., la exención del presente Impuesto se extiende a todos los sujetos integrados en dichos preceptos. Así también, se vio la necesidad de promulgar la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983, que tratará de esclarecer ciertas dudas surgidas en aplicación de ciertos conceptos tributarios a las Entidades religiosas comprendidas en los artículos IV y V del A.A.E., y la Circular del Secretario de Estado de Economía, de 4 de octubre de 1985, sobre aplicación de tasas locales a las Entidades eclesíásticas, con el fin de determinar, cuál era la situación real de los sujetos exentos del Impuesto.

Se señala en el artículo 1º de la Orden Ministerial de 1983 que, “las Asociaciones y Entidades comprendidas en el artículo IV del Acuerdo,

<sup>16</sup> STS de 5 de junio de 1972. (AR. 2583).

<sup>17</sup> PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. *El Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos, plusvalía*, Pamplona, 1985.

<sup>18</sup> STS de 21 de noviembre de 2000. (AR 958), F. J. 6º.

disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las Entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo”, de modo que, a tenor de lo indicado en éste último, las Asociaciones o Entidades del artículo IV tendrán derecho a disfrutar los beneficios fiscales que el ordenamiento tributario español prevea en cada momento para las Entidades sin fin de lucro, y en todo caso, los que se concedan a las Entidades benéficas privadas”.

Además, se establece en el segundo párrafo de la Orden de 29 de julio de 1983, que éstos beneficios se aplicarán: 1) directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones, o, 2) por la Administración en los demás casos.

Por último, se afirma en el art. 5º de la Orden de 29 de julio de 1983 que: “Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las numeradas en el artículo IV del 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-tributario del Estado español prevea en cada momento para las Entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las Entidades benéficas privadas”. A través de la presente Orden de 1983 se armoniza la interpretación sistemática de los artículos del A.A.E., de forma consensuada, previo contraste en la Comisión mixta Iglesia-Estado constituida a tal efecto, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo.

El artículo 351.1º.d) y f) del Real Decreto Legislativo 781/1986, por su parte, contiene una serie de exenciones subjetivas en favor de determinadas Entidades, entre las que se incluye, en el apartado d): “las Entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes”, exención que los artículos V del Acuerdo y 5.1º de la Orden de 1983 declaran aplicable a las Entidades eclesiásticas o religiosas comprendidas en ellos.

Así también, el artículo 351.1º.f), reconoce la exención: “a las personas o Entidades a cuyo favor se les haya reconocido por Tratados o Convenios Internacionales”.

De todo ello se concluye que, se aplica a los sujetos contenidos en los artículos IV y V del A.A.E., tanto las exenciones dirigidas a las Entidades que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes y a las personas o Entidades a cuyo favor se les haya reconocido por Tratados o Convenios Internacionales.



La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

15

La Ley 39/1988 de Haciendas Locales, en su Disposición Adicional 9ª establece: “que a partir del 31 de diciembre de 1989, quedarán suprimidos cuantos beneficios fiscales estuviesen establecidos en los Tributos Locales, tanto de forma genérica como específica en toda clase de disposiciones distintas de las de Régimen Local, sin que su actual vigencia pudiera ser invocada respecto de ninguno de los tributos regulados en la citada Ley”.

El artículo 106 de la Ley 39/1988, señala en su apartado 2º : “Asimismo están exentos de este impuesto, el Impuesto Municipal sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, los incrementos de valor correspondientes cuando la obligación de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre las siguientes personas o Entidades”:

1)- *Apartado c): Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes.*

2)- *Apartado e): Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales.*

Esta Ley queda derogada a través de la Disposición Derogatoria única del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, aunque la redacción y contenido de la exención, recogida en el art. 105, apartado 2º, c) y g) son idénticas.

Será por tanto 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 de dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiere el terreno o a cuyo favor se constituya o transmita el derecho real de que se trate. b) En los mismos supuestos, pero a título oneroso, la persona física o jurídica o entidad a que se refiere el art. 35.4º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmite el terreno o que constituya o transmita el derecho real de que se trate, art. 106 del RDL 2/2004. En los supuestos de transmisión de terrenos o en la constitución de derechos reales de goce limitativo de a título oneroso, tendrá la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4ª 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, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España, art. 106.2º del RDL 2/2004.

De toda la normativa expuesta, podemos concluir que: serán titulares de la citada exención del Impuesto, quienes acrediten efectivamente la concurrencia de los requisitos exigidos en la legislación, siendo en la fecha de devengo, entendido éste como, momento en el que se produce la transmisión de la propiedad, por cualquier título, o de la constitución o transmisión de cualquier derecho de goce, limitativo de dominio, sobre los terrenos referidos, sujeto pasivo obligado al pago final de las cuotas tributarias y único susceptible, en su caso, de ser exonerado subjetivamente, en principio, de las exacciones.

### **3.2.2.- Exención por razón de objeto: Afección del terreno transmitido a las finalidades no lucrativas o de interés general**

La exención del Impuesto reconocido a los sujetos expresados anteriormente exige, como requisito indisolublemente unido, que el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición objeto del gravamen se encuentre vinculado o destinado a determinadas finalidades.

Por tanto, el destino de los bienes objeto de gravamen, y que por voluntad del legislador está exento del pago del impuesto, se constituye en elemento esencial para que pueda procederse a la exención.

Esta era la posición inicial, como consecuencia del desarrollo legal realizado por el legislador ordinario, muestra de ello podemos señalar las distintas sentencias en las que el Tribunal Supremo se decanta en éste sentido. A modo de ejemplo resulta interesante la STS de 15 de febrero de 1972, en la que se afirma que la exención queda condicionada, entre otras cosas, a que implique la afección de los bienes a un destino que con arreglo a dicha Ley de Régimen Local lleve aparejado el otorgamiento de igual beneficio, y que al no concurrir en el presente supuesto, debe declararse la pérdida de la exención<sup>19</sup>. La entrada en vigor del Texto articulado y refundido de la Ley de Bases de Régimen Local de 17 de julio de 1945, y de 3 de diciembre de 1953, aprobado por Decreto de 24 de junio de 1955, en su artículo 520.1º se establecía la exención en el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, 1º-d) “Cualquier persona o Entidad, por los terrenos propios afectos de un modo permanente a servicios de beneficencia o enseñanza, cuya exención acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva Ordenanza”, y 2º-i) “las capillas destinadas al culto y asimismo los edificios y solares anejos destinados a su servicio o a

---

<sup>19</sup> En R.A.J. nº 576/1972. En el mismo sentido, Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 1970, en la que se deniega la exención a una Congregación Religiosa que enajena a título oneroso su convento en Madrid, a una constructora, con el objeto de edificar, con el producto de la venta, uno nuevo en otro lugar, sobre la base que al Entidad adquirente podía destinar esos terrenos a los fines que más la convinieran económicamente, y que por tanto, había quedado desafectado. en R. A. J. nº 1449/1970. En caso similar de deniega, también la exención, en los supuestos de desafección el Tribunal Supremo en Sentencia de 8 de junio de 1970. En R. A. J. nº 3123/1970.

## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

17

sede de Asociaciones católicas; la residencia de Obispos, de los canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia; los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; las Universidades eclesíásticas y los Seminarios destinados a la formación del Clero; las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España, los colegios u otros centros de enseñanza dependientes de la Jerarquía eclesíástica que tenga la condición de benéfico-docentes, en ningún caso se comprenderán en esta exención los locales o dependencias destinados a algunas industrias o cualquier uso de carácter lucrativo”.

Además, la concurrencia del requisito objetivo se deduce del apartado 2º del artículo 520, en el que se prevé que: “si dejaran de estar afectos al uso o destino que motiva su exención y fueran enajenados, serían sometido al gravamen como si aquella exención no hubiera existido, excepto en los casos en que se realizará a título gratuito e implicase la afección de los bienes a un destino que, con arreglo a los mismos apartados, llevase aparejado el otorgamiento de igual beneficio”.

De todo ello se desprende que, el elemento objetivo suponía una *conditio sine qua non*, que debía concurrir cumulativamente junto con elemento subjetivo.

Fue posteriormente, cuando el artículo 90 del Texto articulado aprobado a través del Real Decreto 3250/1976, de 30 de diciembre, diluye sustancialmente éste elemento objetivo, al señalar en su apartado 1º-d) que: “están exentas las Instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes, y, 1º-f): las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención por Tratados o Convenios Internacionales”, vía a través de la cual se concede la exención a la Iglesia Católica. Teniendo en consideración que en éste momento, deja de tener vigencia el art. 520.2º de la Ley de 1955.

Esta tendencia parece que se consolida, al menos por lo que se desprende del artículo 106.2º, apartados c) y e) de la Ley 39/1988 de Haciendas Locales, en lo que se refiere a la exención del presente Impuesto para la Iglesia católica y Entidades Religiosas comprendidas en los artículos IV y V del A.A.E., no conteniendo de forma expresa la necesidad de afección de los bienes, elemento objetivo que pudiera operar como factor determinante de la pervivencia de la exención.

En esta línea se decanta el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en su Sentencia de 5 de diciembre de 1992, al señalar que no es necesaria la afectación permanente del terreno a servicios de beneficencia, F. J. 2º.

Si ponemos en relación el citado precepto, artículo 106.2º-c) y e) de la LHL, con la Orden de 1983, a través de la que se hace extensiva a los sujetos contenidos en los artículos IV y V del A.A.E., los beneficios fiscales que el ordenamiento del Estado prevé en cada momento para las Entidades sin fin de lucro, y en todo caso, los que se conceden a las Entidades benéficas privadas, será necesario que las mismas acrediten, en la forma establecida, (art. 5.2º de la Orden del Ministerio de Económica y Hacienda de 1983), que: “el bien transmitido o adquirido, o sobre el que se constituye o transmite cualquier gravamen limitativo del dominio, se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicos, hospitalarios o de asistencia social”.

Se exige que se acredite necesariamente en el expediente: 1) La naturaleza y fines de la Entidad mediante certificación expedida por la autoridad eclesíástica competente. 2) Certificación literal de su inscripción en el REER. 3) El destino, mediante cualquier medio

de prueba de los bienes y derechos transmitidos o de las cantidades, a las actividades mencionadas en el apartado 1º, art. 5.2º, apartados a), b) y c) de la Orden de 29 de julio de 1983, del Ministerio de Economía y Hacienda, en la que se aclaran conceptos sobre beneficios tributarios otorgados a Asociaciones y Entidades religiosas.

De todo lo expuesto se concluye, la exigencia de la afección del bien transmitido, adquirido o gravado a los destinos que se señalan en el art. V del A.A.E., se constituye en elemento esencial para poder ostentar la exención, siempre que el sujeto obligado al pago del tributo sean las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas en el artículo IV del A.A.E.

Cuando el sujeto obligado al pago sea cualquiera de los que se contienen en el art. IV del A.A.E., (Santa Sede, Conferencia Episcopal Española, diócesis, parroquias y otras circunscripciones territoriales, Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas) también se exigirá dicha afección del bien al destino que se señala en el párrafo anterior.

Consideramos que la entrada en vigor del RDL 2/2004 no modifica la posición que mantenemos en relación con la afección del bien transmitido o gravado a las finalidades descritas anteriormente.

### 3.3.- Doctrina del Tribunal Supremo

La posición del Tribunal Supremo en relación con la exención del Impuesto sobre el Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, ha estado, en la mayoría de los casos que hemos estudiado sujeta, como no podía ser de otra forma, al cumplimiento de los requisitos exigidos por la legislación que en cada momento estaba vigente en el ámbito fiscal.

El Fundamento Jurídico de la exención del Impuesto se base principalmente, y por lo que concierne a la Iglesia Católica, en los artículos IV y V del A.A.E., así como, en la Orden Ministerial de 1983, artículos 1 y 5.

Los elementos esenciales que se han exigido, por parte de los Tribunales, para proceder a la aplicación de la exención han sido, dos: *subjetivos* y *objetivos*. Según se desprende de la STS 942/2001, para que pueda reconocerse la exención del Impuesto, es necesario, que el inmueble en cuestión esté o haya de ser destinado a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias<sup>20</sup>. Además, deberán demostrar que, el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición determinantes del gravamen, se

---

<sup>20</sup> F. J. 3º, de la STS de 30 de Octubre de 2000, SA 942/2001. En el mismo sentido se pronunciaron distintas sentencias de la misma Sala, concretamente, STS de 26 de noviembre de 1991, STS de 21 de noviembre de 2000, SA 958/2001, F. J. 6º, STS de 20 de noviembre de 2000, SA 8548/2000. En la misma se afirma que, teniendo en consideración los artículos IV y V del A.A.E., en conexión con el artículo 106.2º-d) y f) de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas locales, el artículo 351.1º del Real Decreto Legislativo 781/1986, o de la aplicación directa de estos últimos, sólo puede ser reconocida la exención, en aquellos supuestos en que se acredite, por parte de la Entidad que solicita su aplicación y en la forma establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de caridad, benéfico-docentes, médicos, hospitalarios o de asistencia social.

## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

19

encuentra vinculada a finalidades no lucrativas o, en todo caso, benéfico-docentes, de lo que se desprende, en opinión del TS que, no es posible reconocer la exención, si el bien en cuestión no está destinado a alguna de las finalidades que justifique que, no obstante haberse realizado el hecho imponible del tributo, no haya surgido la obligación tributaria, precisamente por particular previsión del legislador en atención a la finalidad concreta de determinadas Entidades que hayan querido proteger o fomentar<sup>21</sup>.

Otro de los elementos esenciales que ha sido determinante a la hora de concederse la exención de éste Impuesto es, que el sujeto obligado a satisfacer el mismo tenga la condición de contribuyente, y además, que concurra en él la calificación de benéfica o benéfico-docente, o, que las personas y Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención a través de Tratados o Convenios Internacionales<sup>22</sup>.

La carga de la prueba de la exención corresponde a quien pretende la misma, quienes deberán de demostrar su condición de Asociaciones o Entidades sin fin de lucro o benéfico-docentes, STS 492/2001<sup>23</sup>.

Por último, queremos destacar que, los requisitos y circunstancias que deben concurrir para que pueda aplicarse la exención deben centrarse, en la fecha en la que se procede a la transmisión o gravamen del bien<sup>24</sup>.

### 4.- LA LEY DEL MECENAZGO

La Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo se afirma que: “a través de la misma se viene a establecer, también, el conjunto de incentivos que son aplicables a las actividades de mecenazgo realizada por particulares<sup>25</sup>”. En la presente Ley se regula el régimen fiscal aplicable a los bienes pertenecientes a las Fundaciones de las Entidades religiosas, a la Iglesia Católica y a las demás Iglesias, Confesiones o Comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado español.

El régimen aplicable a las Confesiones religiosas con Acuerdos se contiene, en la Disposición Adicional octava y novena. Así, en la D. A. octava se afirma que: “*Lo previsto en la presente Ley, se entiende sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos con la Iglesia Católica y Comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las Fundaciones propias de estas Entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de la presente Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5º del artículo 3 de esta Ley*”.

Por lo que se desprende de ésta Disposición Adicional, queda vigente el régimen establecido en los Acuerdos firmados por el Estado español con la Iglesia Católica y las demás Confesiones, Iglesias y Comunidades con Acuerdos, así como todas aquellas normas

<sup>21</sup> F. J. 3º, de la STS de 30 de octubre de 2000, SA 942/2001.

<sup>22</sup> F. J. 2º, de la STS de 9 de abril de 1992, SA 3288/1992.

<sup>23</sup> F. J. 3º, de la STS de 30 de octubre de 2000, SA 942/2001. En el mismo sentido se pronuncia la STS de 21 de noviembre de 2000, SA 958/2001, F. J. 6º.

<sup>24</sup> F. J. 4º, de la STS de 25 de septiembre de 1997, SA 7738/1997.

<sup>25</sup> Preámbulo de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, BOE 24-12-2002.

que han sido promulgadas para las Fundaciones propias de estas Entidades, las cuales, *podrán optar* por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25.

El artículo 15 apartado 3º contiene la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una Entidad sin fines lucrativos. Además se afirma que: “En la transmisión de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una Entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionado a que tales terrenos cumplan con los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes inmueble, para lo que se les exige que presenten certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan con lo que se establece en el apartado 5º del artículo 3º de la presente Ley”.

Por su parte, la D. A. novena contiene el Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas. Afirma en su apartado 1º que: “El régimen previsto en los artículos 5 a 15 de la Ley de mecenazgo es de aplicación a la Iglesia Católica y a las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado español, sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional anterior”. De lo que se concluye, que para que éstos sujetos puedan ser considerados exentos del pago del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, es necesario que tengan suscritos Acuerdos de Cooperación con el Estado.

El apartado 2º por su parte, incluye en el régimen previsto en la presente Ley a las Asociaciones y Entidades religiosas comprendidas en el artículo V del A.A.E. Se exige que estas Entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las Entidades sin fines lucrativos, para que les sea de aplicación el régimen previsto en la Ley.

Del contenido recogido en las dos Disposiciones Adicionales se desprende que: Tanto a la Iglesia Católica, como a las demás Confesiones religiosas que han suscrito Acuerdos de Cooperación con el Estado, les será de aplicación el régimen establecido en dicha Ley, así como, a las Asociaciones y Entidades Religiosas comprendidas en el artículo V del A.A.E. firmado con la Santa Sede, siempre que cumplan con los requisitos exigidos por esta Ley para las Entidades sin fines lucrativos.

Estos requisitos se contienen en el artículo 3º de la Ley, donde se afirma que: A efectos de la presente Ley, serán consideradas Entidades sin fines lucrativos, aquellas Entidades a las que se refiere el artículo 2º, (Fundaciones, Asociaciones declaradas de utilidad pública...) y que cumplan con los siguientes requisitos:

- 1)- Que persigan fines de interés general.
- 2)- Que destinen a la realización de dichos fines al menos el 70% de las siguientes rentas e ingresos:
- 3)- Que las actividades realizadas no consistan en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria. Se cumplirá este requisito si el importe neto de la cifra de negocio del ejercicio correspondiente al conjunto de las explotaciones económicas no exentas ajenas a su objetivo o finalidad estatutaria no excede del 40% de los ingresos totales de la Entidad, siempre que el desarrollo de estas explotaciones económicas no exentas no vulnere las normas reguladoras de defensa de la competencia en relación con empresas que realicen la misma actividad.

## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

21

- 4)- Que los fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno y los cónyuges o parientes hasta el cuarto grado inclusive de cualquiera de ellos no sean los destinatarios principales de las actividades que se realicen por las Entidades, ni se beneficien de condiciones especiales para utilizar sus servicios.
- 5)- Que los cargos de patrono, representante estatutario y miembro del órgano de gobierno sean gratuitos, sin perjuicio del derecho a ser reembolsados de los gastos debidamente justificado que el desempeño de su función les ocasione, sin que las cantidades percibidas por este concepto puedan exceder de los límites previstos en la normativa del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para ser consideradas dietas exentas de gravamen.
- 6)- Que en caso de disolución, su patrimonio se destine en su totalidad a alguna de las Entidades consideradas como Entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los arts. 16 a 25, ambos inclusive, de la presente Ley, o a Entidades públicas de naturaleza no fundacional que persigan fines de interés general, y esta circunstancia esté expresamente contemplada en el negocio fundacional o en los estatutos de la Entidad disuelta, siendo aplicable a dichas Entidades sin fines lucrativos lo dispuesto en el párrafo c) del apartado 1, del art. 97 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto de sociedades.
- 7)- Que estén inscritas en el registro correspondiente.
- 8)- Que cumplan las obligaciones contables previstas en las normas por las que se rigen o, en su defecto, en el Código de Comercio y disposiciones complementarias.
- 9)- Que cumplan las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica. En ausencia de previsión legal específica, deberán rendir cuentas antes de transcurridos seis meses desde el cierre de su ejercicio ante el organismo público encargado del registro correspondiente.
- 10)- Que elaboren anualmente una memoria económica en la que se especifiquen los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y por proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en Entidades mercantiles.

### 5.- CONCLUSIONES

- Que según se desprende del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y la Norma Foral 11/1989, reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa, así como, la Norma Foral 16/1989, del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana es un tributo directo que grava el incremento de valor que experimentan dichos terrenos y se pone de manifiesto a consecuencia de la transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos.

- Que se considera sujeto pasivo del presente impuesto, sujeto obligado del impuesto, a título de contribuyente: a) en las transmisiones de terrenos o de derechos reales de goce limitativo del dominio a título lucrativo, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4º 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 limitativo del dominio, a título oneroso, la persona física o jurídica, o la entidad a que

se refiere la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que transmite del terreno o que constituye o transmite el derecho real de que se trate, (art. 106.1º del RDL 2/2004). En los supuestos de transmisión de terrenos o en la constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos de dominio a título oneroso, tendrán la consideración de sujeto pasivo sustituto del contribuyente, la persona física o jurídica, o la entidad a que se refiere el art. 35.4º de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, que adquiera el terreno o a cuyo favor se constituya el derecho real de que se trate, cuando el contribuyente sea una persona física no residente en España.

- Que tal y como se desprende de las Sentencias del Tribunal Supremo, para poder eximir del pago del impuesto, es necesario, además de reunir las condiciones o requisitos que las Entidades sin fin de lucro, o Entidades benéfico-privadas, que el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición gravada se encontrara vinculada a esa finalidad no lucrativa, y el bien estuviese destinado a fines religiosos, de lo que se desprende que, en opinión del Tribunal Supremo, la exención que se pretende es mixta, o lo que es lo mismo, reconocida a determinadas entidades, pero vinculadas, también al destino del bien o procedencia del rendimiento o producto, que en definitiva se constituya el objeto del gravamen. Así pues, esta exención no alcanza a los rendimientos que las Entidades religiosas básicas 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 Impuesto sobre la renta, ni a las plus valías o ganancias patrimoniales obtenidas con ocasión de las transmisiones onerosas de inmuebles o terrenos. (STS de 30 de octubre de 2000, Recurso de Casación nº 3351/1994, F. J. 3º).

- Que si tenemos en consideración la interpretación literal de la normativa aprobada, estatal y guipuzcoana, podemos concluir que la configuración de la exención tiene carácter exclusivamente subjetivo, prescindiéndose de la necesidad de afección, elemento objetivo, como determinante de la exención. En esta línea se posiciona el Tribunal Superior de Justicia de Madrid, en Sentencia de 5 de diciembre de 1992, F. J. 2º, al afirmar: *“... se deduce de modo inequívoco que devendrá exenta del pago de aquel tributo la institución que tenga la calificación de benéfica cuando sobre ella recaiga la obligación de la satisfacción impositiva como contribuyente en su calidad de enajenante en las transmisiones a título oneroso, pero sin que en tal nueva regulación fiscal aparezca ya condicionada expresamente aquella exención tributaria a la finalidad objetiva consistente, al amparo de la antigua Ley de Régimen Local de 1955, en la afección permanente del terreno a servicios de beneficencia,...”*. De forma similar, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, señala, en el F. J. 3º que: *“la exención que a la Congregación corresponde es la que se otorga a cualquier Entidad benéfica con arreglo a lo dispuesto en el art. 106.2º de la LHL, precepto que no requiere de la justificación o destino de los bienes transmitidos a las actividades benéfico-docentes propias de las mismas, y ello en virtud de la atribución a dichas Entidades religiosas de los mismos beneficios fiscales que a las Entidades de dicho carácter”*.

- Que a pesar de haber afirmado que no es necesaria la sujeción del bien objeto de transmisión o gravamen para que exista derecho a la exención, al menos así se desprende de la interpretación literal de la normativa fiscal desarrollada al efecto, la posición del Tribunal Supremo más reciente, vuelve a exigir la concurrencia de la afección. A modo de ejemplo citamos la STS de 30 de octubre de 2000, F. J. 3ª, STS de 20 de noviembre de 2000, F. J. 4º y



## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

23

STS de 21 de noviembre de 2000, F. J. sexto. En todas ellas se exige que: “el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición determinante del gravamen se encuentre vinculada a la finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente, luego la conclusión no puede ser otra que la imposibilidad de reconocerla cuando el destino del bien o procedencia del rendimiento o producto no esté vinculado a estricto destino religioso”.

- Que el presente impuesto tiene carácter voluntario, y viene a sustituir al anterior Impuesto de análoga denominación, por lo que se señala en el preámbulo de la Norma Foral 16/1989.

- Que los municipios guipuzcoanos, en el marco de los principios establecidos en la presente Norma Foral 11/1989, reguladora de las Haciendas Locales de Guipúzcoa, y previo acuerdo de imposición y aprobación de las Ordenanzas Fiscales correspondientes, podrán establecer y exigir, el Impuesto sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana.

- Que según se desprende de distintas Sentencias emitidas por el Tribunal Supremo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, los requisitos que se exigen para poder exigir el presente impuesto en municipios de menos de 20.000 habitantes son: a) el acto de imposición, diferente de la aprobación de la ordenanza, y, b) establecimiento de la ordenanza. Así pues, el acto de imposición del impuesto debe ser expreso, y anterior al establecimiento de la ordenanza municipal, no siendo suficiente la intención tácita de establecerlo. Si se carece del acto de imposición previo y expreso a la aprobación de la Ordenanza municipal de exacción del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, estaremos ante la nulidad de la Ordenanza, y por tanto, ante la inexistencia del impuesto. (STS de 10 de julio de 2001, recurso de casación 4416/19996 y 4417/1996, entre otras).

- Que las expresadas normas estatales y forales contienen determinadas exenciones del impuesto, cuando la obligación de satisfacerlo recaiga sobre determinados sujetos pasivos, concretamente, 1) Las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-dicentes, y, 2) Las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratados o Convenios Internacionales.

- Que por lo que se afirma en el art. V, del A.A.E., las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el art. IV, y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento tiene previsto, en cada momento en el ámbito tributario, para las Entidades sin fin de lucro, y en todo caso, a los que se conceden a las Entidades benéficas privadas. Así pues, para que a éstas Entidades y Asociaciones religiosas católicas se les aplique la exención será necesario que se dediquen a las actividades mencionadas, de lo que se desprende que, es necesario que cumplan con el requisito de la dedicación a actividades concretas para que puedan ostentar la misma.

- Que la posición del Tribunal Supremo ha sido constante, en base a la legislación precedente en exigir, a la Iglesia católica y a las Entidades y Asociaciones creadas por ellas:

a)- la concurrencia del elemento subjetivo y objetivo para poder aplicar la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana a las Asociaciones o Entidades creadas por la Iglesia católica. Se les exige que para poder gozar de los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico español prevé para las Entidades benéficas privadas, es necesario, que los terrenos objeto de la transmisión sean

destinadas a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas y hospitalarias o de asistencia social.

b)- que cuando el bien transmitido no tenga el destino establecido por la norma, no se le aplicará la exención, ya que los beneficios fiscales previstos por el ordenamiento jurídico están sujetos a dicho requisito.

c)- que el reconocimiento de la exención va indisolublemente unido a que el hecho imponible o el objeto de la transmisión o adquisición determinantes del gravamen se encuentren vinculados a esa finalidad no lucrativa o, en todo caso, benéfico-docente.

d)- que la carga de la prueba para poder aplicar la exención del impuesto corresponde a la Confesión, Entidad o Asociación que pretende la misma.

- Que a pesar de haber establecido en base a la interpretación literal del art. 106.2º, apartados c) y e) de la vigente Ley Reguladora de las Haciendas Locales, que no existe obligación de afección del bien transmitido para que exista derecho a la exención del Impuesto Sobre el Incremento de los Terrenos de Naturaleza Urbana, el Tribunal Supremo, en aplicación del art. 106.2º apartados c) y e) ha señalado que: “sólo puede ser reconocida la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana para la Iglesia católica y Entidades religiosas comprendidas en el art. IV y V del Acuerdo suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, sobre Asuntos Económicos, que pudiera resultar del régimen en él establecido, en aquellos supuestos en que se acredite, por la Entidad que solicita su aplicación y en la forma establecida, que el bien transmitido se halla afecto a actividades o finalidades religiosas, entre ellas las de culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad, benéfico-docentes, médicos, hospitalarios o de asistencia social”.

- Que la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, que regula el régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, señala que las Confesiones religiosas que han firmado Acuerdos con el Estado, (Iglesia católica y demás Confesiones, Iglesias y Comunidades religiosas), así como las Fundaciones creadas por éstas, podrán optar por el régimen fiscal establecido en los arts. 5 a 25 de la Ley.

- Que el art. 15, apartado 3º contiene la exención del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una Entidad sin fines lucrativos.

- Que se señala que las transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativo de dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una Entidad sin fines lucrativos, estarán exentas en el referido impuesto, aunque dicha exención estará condicionada a que tales terrenos cumplan con los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, para lo que se exige que presenten certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan con lo que establece el apartado 5º, del artículo 3º de la presente Ley.

- Que podemos concluir teniendo en consideración lo que se afirma en la Disposición Adicional octava y novena de la Ley 49/2002 que: para que las Confesiones, Iglesias o Comunidades religiosas, tengan reconocida la exención del pago del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los terrenos de Naturaleza Urbana, es necesario que, tengan suscrito un Acuerdo de Cooperación con el Estado.

## La exención del impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos...

25

- Que para que les sea de aplicación a las Fundaciones y Entidades religiosas creadas por la Iglesia católica en el art. V del A.A.E., es necesario que las mismas cumplan con los requisitos exigidos por la Ley 49/2002 a las Entidades sin fines lucrativos.

- Que es posible realizar una interpretación conforme a la neutralidad que se exige al Estado por parte del art. 16 de la Constitución y mantener la exención del presente Impuesto a la Iglesia católica, desde la perspectiva en la que se asuma dicha exención como necesaria para la realización efectiva del derecho fundamental de los ciudadanos que profesan dicha confesión, lo que supone que la Iglesia católica es merecedora de la ayuda que recibe por parte del Estado, al excluirle del pago de dicho impuesto. Solo en la medida en la que este beneficio fiscal que recibe la Iglesia católica, contribuya a facilitar la realización de los derechos fundamentales de los ciudadanos, sobre todo el de libertad religiosa, es desde donde es posible justificar la exención, y a su vez, no vulnerar la neutralidad del Estado.

### bibliografía

ARZA ARTEAGA, A. “Principios y sentido del Acuerdo sobre Asuntos Económicos”, en CORRAL, C, Y DE ECHEVERRIA, L. *Los Acuerdos entre la Iglesia y España*, Madrid, 1980.

BARBERANA, T. G. “Las subvenciones económicas a la Iglesia”, en *Iglesia y Comunidad Política. Comentarios monográficos a cargo de profesores de la Universidad Pontificia de Salamanca. Biblioteca Salmanticensis IV. Estudios 3*, Salamanca 1974.

FORNES, J. “Régimen jurídico-patrimonial y financiación de la Iglesia desde la perspectiva de la libertad religiosa”, en *Ius Canonicum*, Vol. XXXVI, 1996.

GARCÍA HERVAS, D. “El actual sistema de financiación directa de la Iglesia Católica en España”, en *Il Diritto Ecclesiástico*, 1994.

GONZÁLEZ ARMENTIA, J. R. *El impuesto religioso. Cooperación económica estatal con las Confesiones religiosas*. Bilbao, 1990. p. 134.

IBAN, I. C. *Iglesia Católica y regímenes autoritarios y democráticos (experiencia española e italiana)*, Jerez, 1985.

MOSTAZA RODRÍGUEZ, A. “El sistema español de dotación estatal a la Iglesia”, en DE CARVAJAL, J. Y CORRAL, C, *Iglesia y Estado en España. Régimen jurídico de sus relaciones*, Madrid, 1989.

PACHECO, A. “De las Asociaciones religiosas”, en *Temas de Derecho Ecclesiástico mexicano*, México, 1993.

PÉREZ DE AYALA, “La asignación tributaria de la Iglesia católica y sus implicaciones constitucionales”, en *RFDUC*, nº 15, 1989..

PÉREZ-ARDA Y LÓPEZ DE VALDIVIESO, S. *El impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, plusvalía*, Pamplona, 1985.

PÉREZ CALVO, J. J. “Determinación de la existencia de exención del Impuesto Municipal sobre el Incremento de Valor de los Terrenos en los supuestos de donaciones de inmuebles dedicados al culto”, en *Ius Canonicum*, Vol. XXXIV, nº 68, 1994.

PÉREZ LUQUE, M. “El impuesto sobre la renta y la asignación tributaria a la Iglesia”, en *Revista técnica tributaria*, nº 6, 1989.

SOUTO PAZ, J. A. *Derecho Eclesiástico del Estado. El derecho de la libertad de ideas y creencias*, Madrid, 1993.

TORRES GUTIÉRREZ, A. *Régimen fiscal de las confesiones religiosas en España*, Madrid, 2001.

VERA URBANO, F. DE P. Y LÓPEZ ARANDA, M. *Derecho Eclesiástico*, Volumen I, Madrid, 1990.

VILLADRICH, P. J. “El principio de Cooperación entre el Estado y las Confesiones religiosas en la Constitución de 1978”, en *Il Diritto Eclesiástico (III-IV)*, 1987.