

SABERES

Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales

VOLUMEN 3 ~ AÑO 2005

Separata



**LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES
A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS CON ACUERDOS EN EL PAÍS VASCO**

M^a.Lourdes Labaca Zabala



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

© M^a.Lourdes Labaca Zabala

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

Saberes, vol. 4, 2006

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.

**LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES
A LAS CONFESIONES RELIGIOSAS CON ACUERDOS EN EL PAÍS VASCO**

M^a LOURDES LABACA ZABALA
Profesora de la Facultad de Derecho de la UPV
Doctora por la Universidad de Oviedo

*** Artículo fruto del Proyecto de Investigación Referencia: SEJ2005-02221/JURI, Proyecto I+D del Ministerio de Educación y Ciencia (2004-2007)**

Introducción. I.- El Impuesto sobre Bienes Inmueble. 1.- Naturaleza jurídica y caracteres del IBI. 2.- El hecho imponible del IBI. 2.1.- Delimitación de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica. 2.2.- Aspectos constitutivos del hecho imponible. 3.- Exenciones del Impuesto sobre Bienes Inmuebles: Planteamiento. 3.1.- Tipos de exenciones: totales, parciales, subjetivas y objetivas. 3.2.- Exención del Impuestos sobre Bienes Inmuebles de las Confesiones religiosas con Acuerdos. 3.2.1.- Régimen Común. 3.2.2.- Régimen aplicable en el País Vasco. a) Disposiciones Generales. b) Las Normas Forales de los tres Territorios Históricos: Guipúzcoa, Vizcaya y Álava. c) Las Ordenanzas Fiscales del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los Ayuntamientos de San Sebastián, Bilbao y Vitoria. 4.- Resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia en relación con la Exención del IBI a las Confesiones religiosas. 4.1.- Sentencias que no reconocen la Exención. 4.2.- Sentencia que reconoce la Exención. 5.- Posición del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la exención del IBI a las Confesiones Religiosas. 6.- Conclusiones. Bibliografía.

Introducción

Vamos a desarrollar, en el presente trabajo, la exención de un impuesto, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, a un colectivo concreto, las Confesiones religiosas con Acuerdos, y circunscrito al régimen especial del País Vasco, aunque en ocasiones haremos referencia, también, a cuestiones del régimen común.

Inicialmente, nos ocuparemos de forma breve de la naturaleza jurídica y caracteres del impuesto, a continuación del hecho imponible, seguidamente de los distintos tipos de exenciones que se reconocen en nuestro ordenamiento, y finalmente nos ocuparemos, con mayor profundidad, de las exenciones a las Confesiones religiosas con Acuerdos, tanto por parte de la legislación contenida en el Régimen común, como el Régimen Foral. Tendremos en consideración, el régimen previsto en las Normas Forales de Vizcaya, Álava y Guipúzcoa, y al estar en presencia de un impuesto de ámbito municipal, el sistema que deriva de las Ordenanzas Fiscales reguladoras del Impuesto sobre Bines Inmuebles en los municipios de Vitoria, Bilbao y San Sebastián.

Antes de concluir, desarrollaremos la posición que han adoptado algunos Tribunales Superiores de Justicia, y en especial, el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco.

I.- El Impuesto sobre Bienes Inmueble

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 señala en el Título Preliminar, en relación con el ámbito de aplicación de la misma que: 1) “Tienen la consideración de bases del régimen jurídico financiero de la Administración local, dictadas al amparo del art. 149.1^o.18 de la Constitución, los preceptos contenidos en la presente Ley, con excepción de los apartados 2 y 3 del art. 186, salvo los que regulan el sistema tributario local, dictados en virtud de lo dispuesto en el art. 133 de la Constitución y los que desarrollan las participaciones en los tributos del Estado a que se refiere el art. 142 de la Constitución, todo ello sin perjuicio de las competencias exclusivas que corresponden al Estado en virtud de lo dispuesto en el art. 149.1^o.14 de la Constitución”. 2) “Esta Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra”. Así también, la Disposición Adicional Octava contiene el régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco en materia municipal. “Los Territorios Históricos del País Vasco continuarán conservando su régimen especial en materia municipal en lo que afecta al régimen económico-financiero en los términos de la Ley del Concierto Económico, sin que ello pueda significar un nivel de autonomía de las corporaciones locales vascas inferior al que tengan las demás corporaciones locales, sin perjuicio de la aplicación de lo dispuesto en la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de la Ley de Bases del Régimen Local, y de las competencias que a este respecto puedan corresponder a la Comunidad Autónoma”.

Queremos destacar que, por lo que a la legislación estatal se refiere, el IBI se regula en los arts. 60 y ss del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, artículos que son de aplicación, tal y como se desprende del art. 1.2^o, también a los Territorios Históricos del País Vasco.

La normativa vigente del IBI en el País Vasco tiene su origen en la Ley 12/1981 de Concierto Económico y el Cupo, primera Ley que fijó las relaciones financieras entre el Estado Español y la Comunidad Autónoma del País Vasco, una vez establecido el Estado autonómico. Los Concierdos económicos se van aprobando cada cinco años, el último es la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por el que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, en cuyo art. 39 se contiene el Impuesto sobre Bienes Inmuebles en los siguientes términos: “*El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su respectivo Territorio*”.

Los tres Territorios Históricos del País Vasco promulgaron la Norma Foral relativa al IBI el año 1989, (NF 9/1989, de 30 de junio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de las Juntas Generales de Vizcaya, NF 42/1989, de 19 de julio, del IBI aprobada por las Juntas Generales de Álava y la NF 12/1989, de 5 de julio, del IBI aprobada por las Juntas Generales de Guipúzcoa). Así también, las tres capitales de provincia tienen aprobada la Ordenanza Fiscal reguladora del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a las que haremos referencia en el presente desarrollo.

1.- Naturaleza jurídica y caracteres del IBI

El Impuesto sobre bienes inmuebles es un *tributo directo*¹ que grava la titularidad de bienes inmuebles rústicos y urbanos. El Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales² señala en su art. 60 que: “el IBI es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en esta Ley”. Así pues, el IBI es un tributo real, dado que el hecho imponible es la propiedad de unos bienes inmuebles o la titularidad de los Derechos Reales y Concesiones que recaen sobre los mismos, atendiendo a la referida capacidad contributiva allí donde se manifiesta y de forma inmediata sin actuar a través de manifestaciones de la misma”³.

Además de ser un tributo *directo*, es un tributo de *carácter real*, ya que, hace gravitar el peso del tributo en la titularidad de determinados bienes, más concretamente sobre su valor. Lo determinante a efectos de concretar la capacidad contributiva no es la situación patrimonial de una persona sino el valor de unos bienes inmuebles rústicos y urbanos considerados en sí mismos. Por ello, El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, bascula el tributo sobre un bien o cosa que es objeto de exacción sin hacer ninguna referencia a su titular, salvo como sujeto pasivo del impuesto, característica que se ha utilizado tradicionalmente para distinguir los impuestos reales de los personales⁴. Es también, un tributo que *grava el patrimonio de forma parcial*, ya que, no grava el conjunto de bienes patrimoniales del sujeto pasivo sino un bien inmueble determinado, que además, recae sobre el valor bruto de uno o varios inmuebles in que existan gastos deducibles que conviertan al referido tributo en una imposición neta sobre el correspondiente bien⁵. Por último, es un tributo de *titularidad municipal*, en función de quien es el sujeto activo de la obligación tributaria⁶.

Estamos en presencia de un tributo que no tiene en cuenta la capacidad contributiva global del sujeto pasivo, no es progresivo, se aplica un tipo fijo teniendo en consideración la base imponible del bien objeto del tributo⁷.

¹ MERINO JARA, I. en *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 22, Aranzadi, 2001. p. 18. Para un estudio en profundidad en relación con el IBI, p. 15 a 89. Esta monografía se encuentra completada con Sentencias del Tribunal Constitucional, Tribunal Supremo, Audiencia Nacional, Tribunales Superiores de Justicia y Tribunal Económico-Administrativo Central, desde el año 1983 a 2001.

² 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 su Disposición Derogatoria Única deroga, todas las disposiciones de igual o inferior rango que se opongan a esta Ley y, en particular, las siguientes: a) La Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, excepto las Disposiciones Adicionales, primera, octava y decimonovena. b) La Ley 51/2002, de 27 de diciembre, de reforma de la Ley 39/1988, reguladora de las Haciendas Locales, excepto las disposiciones Adicional tercera, cuarta, quinta, sexta, décima, undécima y duodécima, así como la disposición Transitoria novena.

³ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*, Valladolid, 1993, pp. 21-22.

⁴ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*,.... cit. p. 27.

⁵ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*,.... cit. pp. 28-29.

⁶ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*,.... cit. p. 33.

⁷ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles*,.... cit. p. 35.

2.- El hecho imponible del IBI

El art. 61 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, define el hecho imponible del IBI afirmando que: “Constituye el hecho imponible del impuesto la titularidad de los siguientes derechos sobre los bienes inmuebles rústicos y urbanos y sobre los inmuebles de características especiales: a) de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos, b) de un derecho real de superficie, c) de un derecho real de usufructo y d) del derecho de propiedad”.

En contraposición con lo que se establecía en la legislación precedente, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, en las que desarrollaba en los arts. 62⁸ y 63⁹ la delimitación jurídica de los bienes inmuebles rústicos y urbanos¹⁰, la legislación vigente, carece de dicha determinación, que es imprescindible a la hora de determinar el hecho imponible. El Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, señala, en su apartado 2º: “La realización del hecho imponible que corresponda de entre los definidos en el apartado anterior por el orden en él establecido determinará la no sujeción del inmueble a las restantes modalidades en él previstas”. Y el apartado 3º afirma: “A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”, de lo que se concluye que, la naturaleza de inmueble rústico, urbano o de características especiales dependerá de la definición que se determine en relación con cada uno de los bienes en las normas reguladoras del catastro inmobiliario.

2.1.- Delimitación de los bienes inmuebles de naturaleza urbana y rústica

La legislación precedente señalaba en el art. 62 que eran bienes inmuebles urbanos: “El susceptible de urbanización, el urbanizable programado o urbanizable no programado desde el momento en que se apruebe un Programa de Actuación Urbanística, los terrenos que disponen de vías pavimentadas o encintado de aceras y cuentes además con alcantarillado, suministro de agua, suministro de energía eléctrica y alumbrado público, y los ocupados por construcciones de naturaleza urbana. Tendrán la misma consideración, los terrenos que se fraccionen en contra de lo dispuesto en la legislación agraria siempre que tal fraccionamiento desvirtúe su uso agrario, y sin que ello represente alteración alguna de la naturaleza rústica de los mismos a otros efectos que no sean los del presente impuesto”.

Por su parte, el art. 63 afirmaba que eran bienes inmuebles rústicos: “Los terrenos que no tengan la consideración de urbanos conforme a lo dispuesto en la letra a) del artículo anterior”.

⁸ Art. 62 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales señalaba: “A efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles urbanos:

⁹ Art. 63 de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales señalaba: “A efectos de este impuesto tendrán la consideración de bienes inmuebles de naturaleza rústica:

¹⁰ MERINO JARA, I. en *Impuesto sobre Bienes Inmuebles,...* cit. pp. 21-28.

El régimen vigente en relación con la delimitación del tipo de bien inmueble objeto del Impuesto sobre bienes inmuebles se encuentra recogido en el art. 61.3º, en los siguientes términos: “A los efectos de este impuesto, tendrán la consideración de bienes inmuebles rústicos, de bienes inmuebles urbanos y de bienes inmuebles de características especiales los definidos como tales en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”¹¹.

2.2.- Aspectos constitutivos del hecho imponible

Para analizar el hecho imponible del IBI es necesario hacer referencia al aspecto material, espacial y temporal que constituyen parte del elemento objetivo del hecho imponible, lo que nos sirve para describir el ámbito y características del elemento generador del IBI¹².

Por lo que hace referencia al *aspecto material*, el art. 61.1º del RDL 2/2004, de 5 de mayo, señala cinco situaciones jurídicas en las que se exterioriza el aspecto material y que son:

- a) la titularidad del derecho real sobre bienes inmuebles urbanos,
- b) la titularidad del derecho real sobre bienes inmuebles rústicos,
- c) la titularidad del derecho real de superficie,
- d) la titularidad del derecho real de usufructo,
- e) la titularidad de una concesión administrativa sobre los propios inmuebles o sobre los servicios públicos a que se hallen afectos.

En cuanto al *aspecto espacial*, se afirma en el art. 1.2º del RDL 2/2004, de 5 de marzo, que: “Esta Ley se aplicará en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios Históricos del País Vasco y Navarra”. Así también, el apartado 3º del propio artículo establece: “Igualmente, esta Ley se aplicará sin perjuicio de los Tratados y Convenios Internacionales”.

Entiende GARCÍA-MONCÓ que, “es necesario discernir entre su aspecto espacial como elemento que delimita el territorio donde debe realizarse el hecho para que tenga carácter de imponible y la distribución territorial de la materia imponible atendiendo el carácter municipal del Tributo”¹³.

Respecto a las competencias financieras que ostenta la Comunidad Autónoma del País Vasco, el RDL 2/2004, de 5 de marzo, delimita territorialmente la aplicación de la Ley de Haciendas Locales, haciéndola compatible con la autonomía financiera especial con la que cuenta los Territorios Históricos¹⁴.

¹¹ Art. 61.3º 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.

¹² MERINO JARA, I. en *Impuesto sobre Bienes Inmuebles...* cit. pp. 28-29. GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,....* cit. pp. 53-54.

¹³ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,....* cit. p. 59.

¹⁴ Art. 40 y ss. del Estatuto de Autonomía del País Vasco, La Ley 12/1981, de 13 de mayo del Concierto Económico, la Ley de Bases del Régimen Local, Ley 7/1981, de 2 de abril, que contiene dos Disposiciones Adicionales (Segunda y Tercera) destinadas específicamente a reiterar la salvaguardia de los Regímenes Forales de los Territorios Históricos en el ámbito local, que ser reiteran en la D. A. octava del RDL 2/2004, de 5 de

Para cumplir con el objetivo expresado de continuar conservando el régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco, se aprobó la Ley 2/1990, de 8 de junio, de Adaptación del Concierto Económico con las Comunidad Autónoma del País Vasco a la Ley Reguladora de las Haciendas Locales y a la Ley de Tasas y Precios Públicos. En desarrollo de la citada disposición, los Territorios Históricos han dictado distintas Normas Forales, entre ellas, las que hacen referencia al Impuesto sobre Bienes Inmuebles¹⁵.

Por su parte, en lo que concierne al *aspecto temporal*, es necesario destacar, el período impositivo y el devengo. El art. 75 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, señala el momento impositivo y el devengo del IBI. En el apartado primero afirma: “el periodo impositivo coincide con el año natural”, así pues, el devengo se producirá el primer día de enero de cada año natural, lo que supone que el tributo será exigible jurídicamente a partir de ese momento, siendo indiferente cuando se gire el mismo por parte de la administración competente”. En cuanto al periodo impositivo del IBI, nuevamente el RDL 2/2004, de 5 de marzo, lo regula en el apartado 2º del art. 75, con la siguiente redacción: “el periodo impositivo coincide con el año natural”, lo que supone que el RDL ha optado por facilitar la gestión implantando una liquidación anual en todo caso, solución sin duda más sencilla pero menos rigurosa jurídicamente¹⁶. Por último, el apartado 3º del propio artículo señala: “Los hechos, actos y negocios que deben ser objeto de declaración o comunicación ante el Catastro Inmobiliario tendrán efectividad en el devengo de este impuesto inmediatamente posterior al momento en que produzcan efectos catastrales. La efectividad de las inscripciones catastrales resultantes de los procedimientos de valoración colectiva y de determinación del valor catastral de los bienes inmuebles de características especiales coincidirá con la prevista en las normas reguladoras del Catastro Inmobiliario”.

3.- Exenciones del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles: Planteamiento

Las exenciones se constituyen dentro de la estructura lógica del Tributo en una fase posterior al hecho imponible, por tanto, la exención supone la existencia previa del hecho imponible, la sujeción a un determinado tributo de la capacidad económica manifestada, pero que, por voluntad de la Ley, esa sujeción no supone una tributación efectiva. Supone por tanto que, por voluntad de la Ley, a pesar de estar en presencia de un hecho imponible, no se produce la tributación a pesar de haberse exteriorizado el hecho imponible.

marzo, cuando se señala el Régimen especial de los Territorios Históricos del País Vasco en materia municipal.

¹⁵ NF 42/1989, de 19 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en Álava, NF 4/1989, de 4 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en Vizcaya y NF 12/1989, de 5 de julio, del Impuesto sobre Bienes Inmuebles en Guipúzcoa. Posteriormente, se han desarrollado distintos Decretos Forales sobre normas para determinar el valor catastral de los bienes inmuebles de naturaleza urbana (DF 57/1989, de 28 de noviembre), (DF 6/1990, de 20 de febrero, sobre determinados aspectos de la gestión del IBI).

¹⁶ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* p. 62.

3.1.- Tipos de exenciones: totales, parciales, subjetivas, objetivas, temporales y permanentes

Las exenciones tributarias pueden clasificarse en: subjetivas-objetivas, en consideración al titular o al objeto de la exención, parciales-totales, dependiendo de la cuantía de la exención, a las últimas, se les integrarán las que habitualmente se denominan bonificaciones y definitivas-temporales, en función de su permanencia¹⁷. Por lo que concierne a la primera de las clasificaciones, subjetivas-objetivas, debemos señalar que, esta distinción obedece más a criterios puramente expositivos que a una apreciación estricta de su naturaleza, porque en realidad, las exenciones que reconoce el ordenamiento jurídico tienen una estructura mixta, con elementos subjetivos y objetivos. Se señala en este sentido por parte de la doctrina que: “las exenciones subjetivas han de ser fundamentadas en situaciones objetivas de las que sean titulares determinadas personas o entidades. Estas situaciones objetivas tienen que ser diseñadas desde el principio de capacidad contributiva y según su inserción en la respectiva comunidad política”¹⁸.

Las exenciones deben ser concebidas como excepciones al Principio de Generalidad Tributaria, y por tanto, su establecimiento debe ser restrictivo¹⁹. Desde esta perspectiva, entiende GARCÍA-MONCÓ que, se puede afirmar que alguna de las exenciones reconocidas respecto del IBI es de dudosa justificación y otras adolecen de defectos en su configuración, todo lo cual redundará en el abandono de ciertos sectores de la materia imponible²⁰.

3.2.- Exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles a favor de las Confesiones religiosas con Acuerdos

El reconocimiento por parte de la legislación Tributaria de las exenciones sobre el IBI a la Iglesia católica obedece más a una tradición legislativa que a una necesidad jurídica real²¹. En la actualidad, el régimen vigente de las exenciones en el IBI se extiende, a la Iglesia católica²² y al resto de Confesiones religiosas con Acuerdos²³, tanto en el régimen común como en el régimen especial del País Vasco.

¹⁷ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* pp. 66-67. Para un exhaustivo estudio de la exención del IBI, Ver: CHECA GONZÁLEZ, C. en Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 9, Aranzadi, 1998. pp. 23-72.

¹⁸ ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. en *Derecho Financiero y tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1979. p. 519.

¹⁹ CALVO ORTEGA, R. “La interpretación de las exenciones Tributarias”, en *Hacienda Pública Española*, nº 13, 1971, pp. 115-132. Del mismo autor: “Las exenciones tributarias en la Jurisprudencia”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974.

²⁰ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* p. 67.

²¹ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* p. 70. Así también, ver, GOTI ORDEÑANA, J. en *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado*, 2ª edición-revisada, 1994. pp. 656 y ss.

²² CHECA GONZÁLEZ, C. en *Exenciones en materia de Impuestos locales,.... cit.* pp. 54-59.

²³ CHECA GONZÁLEZ, C. en *Exenciones en materia de Impuestos locales,.... cit.* pp. 59-60.

3.2.1.- Régimen Común

El RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales recoge el régimen de exenciones en el IBI en los arts. 60 y ss. Esta Ley es de aplicación en todo el territorio nacional, sin perjuicio de los regímenes financieros forales de los Territorios del País Vasco y Navarra, y es consecuencia del art. 149.1º.18º de la Constitución²⁴.

Se señala en el art. 60 del RDL 2/2004, de 5 de marzo que: “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 la presente Ley”.

Es el art. 62 del citado Real Decreto Legislativo el que contiene las exenciones del IBI. En su apartado c) se contiene la exención a favor de la Iglesia católica y las demás Confesiones no católicas en los términos establecidos en los respectivos Acuerdos de Cooperación suscrito en base al art. 16 de la Constitución.

Por lo que concierne a las exenciones de la Iglesia católica en el IBI, se deberá tener en consideración el Acuerdo firmado entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979.

El art. IV del Acuerdo para Asuntos Económicos, en su apartado 1º, A) afirma: “La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, los Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: A la 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 pastoral²⁵.
2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con Cura de almas²⁶.

²⁴ Art. 1 del RDL 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

²⁵ En este sentido, la Sentencia del TSJ de Cataluña, de 6 de mayo de 1997 señaló que: “Está exenta del pago del IBI un espacio destinado a cementerio, por formar el mismo parte de la parroquia y estar asimilado, por el Código Canónico, en su Canon 1205, a los lugares destinados al culto divino (por su condición de lugares sagrados), que están exceptuados del pago del IBI en virtud de lo dispuesto en el Art. IV.1º-A)1. del Acuerdo firmado entre la Santa Sede y el Estado español de 3 de enero de 1979”.

²⁶ La Sentencia del TSJ de Cataluña de 6 de mayo de 1997 declaró que: “Estaba exenta del pago del IBI las dependencias de una Casa Rectoral destinada a residencia del Párroco, en virtud de lo dispuesto en el art. IV.1-A).2º del Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, ya que, es suficiente con el hecho de que esté destinada a residencia de un sacerdote con cura de almas aunque no esté ocupada de forma permanente en atención a la

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 eclesíásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.
5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de Vida Consagrada”.

Considera GARCÍA-MONCÓ, en relación con el régimen precedente (la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales), que la redacción del precepto alude a un impuesto ya derogado, la Contribución Territorial Urbana, lo que supone que, podría pensarse que, la exención, como todo beneficio fiscal reconocido antes de la entrada en vigor de la Ley de Haciendas Locales, debería quedar sometida al régimen de la Disposición Transitoria segunda, es decir, vigencia hasta la extinción prevista o si no hasta el 31 de diciembre de 1992. Continúa señalando que, la Disposición Adicional novena del Decreto-Ley 7/1989 de Prórroga Presupuestaria para 1990 considera efectuadas al Impuesto de Bienes Inmuebles todas las remisiones de la legislación al antiguo impuesto de Contribución Territorial Urbana, en la que se hace expresamente la salvedad de que ello se entiende sin perjuicio de la mencionada Disposición Transitoria segunda de la Ley de las Haciendas Locales²⁷.

Afirma el autor que, la solución a la cuestión que planea debe encontrarse en el propio Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español, no sólo porque a él se remite el art. 64.d) de la Ley de las Haciendas Locales, sino también, porque se trata de una norma plenamente aplicable al caso por el rango jurídico y por los preceptos de la Ley de Haciendas Locales. Al respecto, el propio Acuerdo prevé el mecanismo para adaptarse a los cambios legislativos al señalar en su Protocolo Adicional, apartado 2º lo siguiente:

conocida situación de falta de sacerdotes que obliga a que en el área rural un solo párroco desempeñe varias parroquias”.

²⁷ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* pp. 70-71.

“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 no 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”²⁸.

Este es el procedimiento que debe seguirse en el supuesto de “modificación sustancial del ordenamiento jurídico tributario”, tal y como se ha realizado en relación con otros impuestos. Se dicta una Orden Ministerial interpretativa, como consecuencia de la correspondiente negociación de la Comisión Mixta Iglesia-Estado, que ha concretado los términos de la exención²⁹. Por ello, sería deseable que se dictara una disposición interpretativa que atendiendo a los principios inspiradores del Acuerdo, seguiría una redacción equivalente a la del art. 4.1º-A)³⁰. Este precepto venía a recoger uno de los principios del citado Acuerdo, lo que supone, extender las exenciones a aquellos supuestos en los que se evidencien las actividades típicas de la Entidad exenta, excluyendo otros que no tengan una relación directa con la actividad, en este caso religiosa, que se trata de proteger³¹. Esta posición queda reforzada cuando en los Acuerdos con las Entidades no católicas se les hace beneficiarias de la extensión de la exención del IBI³².

Por lo que concierne a las exenciones del IBI a las Asociaciones Confesiones no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan Acuerdos de Cooperación en base a lo que se dispone en el art. 16 de la

²⁸ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* pp. 70-71.

²⁹ Esta es la tramitación que se ha desarrollado en relación con la Ley de Régimen Transitorio de la Imposición Indirecta (Orden ministerial de 25 de junio de 1984) o Impuesto sobre el Valor Añadido (Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988) en ambos casos se ha dictado una Orden Ministerial interpretativa, como consecuencia de la negociación de la Comisión Mixta Iglesia-Estado.

³⁰ GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* p. 71.

³¹ En este sentido podemos destacar la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Valladolid), de 4 de julio de 1996, en la que se afirma que: “Las residencias Universitarias con ideario educativo católico y sin ánimo de lucro, no disfrutarán del beneficio fiscal considerado”. En sentido contrario se posiciona la Sentencia del TSJ de Cataluña, de 11 de febrero de 1997 al posicionarse a favor de la exención, cuando declara: “Que las casas de las Congregaciones religiosas están comprendidas en la exención, no pudiendo denegarse la misma por el hecho de dedicarse los miembros de la Congregación religiosa a la actividad de enseñanza en un colegio”.

³² GARCÍA-MONCÓ, A. M. en *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles,.... cit.* p. 71.

Constitución, art. 62.1º.c) del RDL 2/2004, de 5 de marzo, podemos señalar que, esta exención guarda un gran paralelismo con el régimen reconocido a la Iglesia católica.

Se ha considerado de justicia, por parte del legislador ordinario, conceder también esta exención a las Asociaciones confesionales no católica, siempre que las mismas hayan firmado Acuerdos de Cooperación con el Estado. Así pues, dentro de este grupo podemos incluir: a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, (Ley 24/1992, de 10 de noviembre) a la Federación de Comunidades Israelitas de España, (Ley 25/1992, de 10 de noviembre) y la Comisión Islámica de España, (Ley 26/1992, de 10 de noviembre).

Los tres Acuerdos citados contienen en su art. 11.3º, apartado A) la siguiente redacción: “La Comisión Islámica de España, así como sus Comunidades miembros estarán exentas de los siguientes impuestos: Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

- a) Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, la asistencia religiosa islámica, la residencia de los Imanes 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 Imanes y dirigente religiosos islámicos”.

En sentido similar se manifiesta el art. 11.3º.A) del Acuerdo con la Federación de Comunidades Israelitas de España, al afirmar que: “Están exentas del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las Contribuciones especiales que en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles:

- a. Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa.
- b. Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades Israelitas.

- c. Los centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión rabínica”.

Así también, en el art. 11.3º.A) del Acuerdo con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España se establece que: “Las Iglesias pertenecientes a la FEREDE estarán exentas del Impuesto sobre bienes inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan, por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:

- a. 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 pastores evangélicos.
- b. Los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE.
- c. Los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas”.

Estos Acuerdos contienen gran paralelismo a la hora de reconocerse la exención del IBI a las Confesiones religiosas no católicas con Acuerdos de Cooperación con el Estado. La filosofía de la exención tributaria de la que se benefician está directamente relacionada con bienes inmuebles destinados directamente con la actividad religiosa que desarrollan³³.

Debemos señalar también que, en base a la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, art. 15, Tributos locales, apartado 1º se afirma: “Estarán exentos del IBI los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las Entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto de Sociedades”. Disposición que es de aplicación a las Confesiones Religiosas con Acuerdos de Cooperación con el Estado, las cuatro señaladas anteriormente, tal y como se establece en la Disposición Adicional Novena de la citada Ley 49/2002, de 23 de diciembre, en la que se afirma:

³³ Queremos señalar la Sentencia del TSJ de Baleares, de 30 de septiembre de 1995, en la que se declaró: “En relación a la Federación de Entidades Evangélicas de España que, no podía entenderse comprendida en la exención del IBI a que se viene haciendo mención, un solar, aun cuando se tuviese prevista la construcción en él de un lugar de culto, puesto que la exención sólo cabría a partir del momento en el que hubiese concluido la obra. Siendo así, una vez finalizada la obra cabrá apreciar modificación de orden físico que habilita la concesión de la exención que pueda solicitarse, pero para ejercicios futuros”.

“El Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas:

1. El régimen previsto en los artículos 5 a 15, ambos inclusive, de esta 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 español, sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos a que se refiere la Disposición Adicional anterior.

2. El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las Asociaciones y Entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, así como, a las Entidades contempladas en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Evangélicas de España, en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen.

3. Las Entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los acuerdos de Cooperación del Estado español con otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los artículos 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley”.

Así también, en base a lo que señala la Disposición Adicional Octava de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, las fundaciones de las Entidades religiosas de la Iglesia católica y las demás confesiones que han firmado Acuerdos de Cooperación con el Estado, podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de la Ley del mecenazgo, 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 nº 5 del art. 3º de esta Ley³⁴, sin perjuicio de lo establecido en los Acuerdos con la Iglesia católica y en los Acuerdos y Convenios de Cooperación suscritos por el Estado con las Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas Entidades.

3.2.2.- Régimen aplicable en el País Vasco

a) Disposiciones generales:

La Disposición Adicional Primera de la Constitución de 1978 señala que: “La Constitución ampara y respeta los derechos de los Territorios Históricos de los Territorios Forales, y continua afirmando, que la actualización general de dicho régimen Foral se llevará a cabo, en su caso, en el marco de la Constitución y de los Estatutos de Autonomía”. Por su parte, el art. 41 del Estatuto de Autonomía del País Vasco afirma: “Las relaciones de orden tributario entre el Estado y el País Vasco vendrán reguladas mediante el sistema Foral tradicional de Concierto Económico o Convenio”. Así pues, podemos señalar que, el Concierto económico es el resultado de un mandato estatutario con cobertura constitucional.

El primer Concierto Económico del País Vasco se aprobó a través de la Ley 12/1981, de 13 de mayo. En dicha Ley se fijó la relación financiera entre el Estado Español y la Comunidad Autónoma del País Vasco. En el art. 2º del citado Concierto Económico se

³⁴ Artículo 3, de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen Fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: Requisitos de las entidades sin fines lucrativos. 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 justificados 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 exceptuadas de gravamen. Lo dispuesto en el párrafo anterior no resultará de aplicación a las entidades a que se refiere el párrafo del artículo anterior respetará el régimen específico establecido para aquellas asociaciones que, de acuerdo con la Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación, hayan sido declaradas de utilidad pública. Los patronos, representantes estatutarios y miembros del órgano de gobierno podrán percibir de la entidad retribuciones por la prestación de servicios, incluidos los prestados en el marco de una relación de carácter laboral, distintos de los que implica el desempeño de las funciones que les corresponden como miembros del Patronato u órgano de representación, siempre que se cumplan las condiciones previstas en las normas por las que se rige la entidad. Tales personas no podrán participar en los resultados económicos de la entidad, ni por sí mismas, ni a través de persona o entidad interpuesta. Lo dispuesto en este número será de aplicación igualmente a los administradores que representen a la entidad en las sociedades mercantiles en que participe, salvo que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren a la entidad que representen. En este caso, la retribución percibida por el administrador estará exenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y no existirá obligación de practicar retención a cuenta de este impuesto.

contienen las Competencias de las Instituciones de los Territorios Históricos con la siguiente redacción: Uno, “Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, el régimen tributario, salvo los tributos que actualmente se recauden mediante monopolios fiscales, los derechos de importación y los gravámenes a la importación en los Impuestos Especiales y en el Impuesto sobre el Valor Añadido”. Dos, “La exacción, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales” En la Sección X, se hace referencia a las Haciendas Locales, y se recogen los distintos impuesto, concretamente, en el art. 41 el IBI.

Se establece en dicho precepto que: “El IBI se regulará por las normas que dicten las Instituciones competentes de los Territorios Históricos, y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su Territorio Histórico”.

El régimen vigente en relación con el Concierto económico se contiene en la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco. En su artículo 1º se señala nuevamente, al igual que en el Concierto económico anterior que: “Las Instituciones competentes de los Territorios Históricos podrán mantener, establecer y regular, dentro de su territorio, su régimen tributario, y que, las exacciones, gestión, liquidación, inspección, revisión y recaudación de los tributos que integran el sistema tributario de los Territorios Históricos corresponderá a las respectivas Diputaciones Forales”.

Así, la Sección XV que hace referencia a las Haciendas Locales, en su primer artículo, el número 39, regula el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los siguientes términos: “El Impuesto sobre Bienes Inmuebles se regulará por las normas que dicten las instituciones competentes de los Territorios Históricos y gravará los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en su respectivo Territorio Histórico”. Fruto de este mandato las Juntas Generales, órgano competente de los Territorios Históricos con capacidad legislativa han promulgado las distintas Normas Forales en las que se contiene el Impuesto de Bienes Inmuebles para cada uno de los Territorios Históricos, concretamente, la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del IBI del Territorio Histórico de Vizcaya³⁵, la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del IBI del Territorio Histórico de Guipúzcoa³⁶, y la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del IBI del Territorio Histórico de Álava³⁷, todas ellas tienen un contenido similar, aunque no idéntico, nosotros nos vamos a centrarnos principalmente en la exención del IBI que se contiene en las Normas Forales descritas en relación con la Iglesia católica y las demás Confesiones religiosas con Acuerdos.

Cabe destacar que, se señala en el Preámbulo de la Norma Foral de Guipúzcoa que: “esta norma otorga un papel fundamental a los Ayuntamientos al atribuirles las facultades de gestión, liquidación, inspección y recaudación, y que, a las Diputaciones, como Órgano al que corresponde coordinar las actuaciones relativas a este impuesto, le corresponde la función relativa a la formación, revisión y conservación del Catastro y del Padrón del Impuesto, así como la inspección catastral”.

³⁵ Boletín Oficial de Vizcaya de 19 de julio de 1989.

³⁶ Boletín Oficial de Guipúzcoa de 13 de diciembre de 1989.

³⁷ Boletín Oficial de Álava de 25 de agosto de 1989, suplemento.

Es por ello que, una vez analizado a grandes rasgos el régimen de exención que se contiene en las Normas Forales señaladas anteriormente, centraremos nuestro estudio en el régimen aplicable en las tres capitales de provincia, concretamente en las Ordenanzas Fiscales reguladoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de Bilbao, San Sebastián y Vitoria.

b) Las Normas Forales de los tres Territorios Históricos: Guipúzcoa, Vizcaya y Álava:

Según se desprende en el art. 1º de cada una de las Normas Forales del IBI, estamos en presencia de un tributo directo, de carácter real que grava el valor de los bienes inmueble de naturaleza rústica y urbana, sitos en cualquier término municipal de los Territorios Históricos de Guipúzcoa, Álava y Vizcaya.

Por lo que se refiere al Territorio Histórico de Vizcaya, señala la Norma Foral 9/1989, de 30 de junio, del IBI, art. 5º, exenciones, uno, estarán exentos los siguientes bienes inmuebles: d) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, así como, e) Los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas en los respectivos Acuerdos de Cooperación suscritos a que se refiere el art. 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente Acuerdo”.

A pesar de lo que desarrolla la Norma Foral de Vizcaya del IBI, tras la aprobación de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos fiscales al mecenazgo, Disposición Adicional novena, se le aplica a la Iglesia Católica y a las Entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo para Asuntos Económicos, las exenciones que derivan del compromiso asumido a través del Acuerdo para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979 firmado con el Estado español³⁸, dentro de los que se incluye la exención del IBI.

Así también, y por lo que concierne al resto de Confesiones religiosas con Acuerdos de Cooperación con el Estado español, se les aplica la exención del IBI en consecuencia de lo dispuesto en el Disposición Adicional novena de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³⁹.

³⁸ Disposición Adicional novena, 2) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: “El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, siempre que estas entidades cumplan con los requisitos exigidos por esta Ley a las Entidades sin fines lucrativos por la aplicación de dicho régimen. Disposición Adicional novena, 3) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, Las entidades de la Iglesia católica contempladas en los Artículos IV V del Acuerdo sobre Asuntos económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, serán consideradas entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los arts. 16 a 25, ambas inclusive, de esta Ley.

³⁹ Disposición Adicional novena, 2) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las Entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo: “El régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las entidades contempladas en el

En Guipúzcoa, la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, del IBI establece, en su art. 4º.2º-a) que estarán exentos del impuesto, previa solicitud, “Los inmuebles de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos fechado el 3 de enero de 1979, y los de las demás 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”.

En Álava, la Norma Foral 42/1989, de 19 de julio, del IBI afirma, en su artículo 4º.1º.-f) que, gozarán de exención los siguientes bienes: “Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979”. Así también, en el apartado g) se señala que: “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 art. 16 de la Constitución.

Posteriormente, se han publicado distintos Decretos Forales a través de los que se desarrollan determinados aspectos de la Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. A modo de ejemplo citamos el Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero que desarrolla la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio, de Guipúzcoa. En los arts. 6º y 7º se contienen normas que hacen referencia a las exenciones y bonificaciones, así como, a las solicitudes y efectos de las exenciones y bonificaciones.

Se señala en el art. 6 del Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, en el que se desarrollan aspectos de gestión del IBI que: “Es competencia de los Ayuntamientos municipales en el que estén situados los bienes inmuebles, la concesión o denegación de las exenciones y bonificaciones previstas en los arts. 4 y 15 y en la Disposición Transitoria Primera de la Norma Foral 12/1989, previa solicitud formulada al efecto en el impreso ajustado al modelo que se apruebe por Orden Foral del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos”.

De dicho precepto se concluye que, el órgano competente para conceder o denegar las exenciones y bonificaciones del IBI es el propio Ayuntamiento en el que se radica el bien inmueble. Además, es necesario que el sujeto obligado al pago del tributo solicite dicha exención o bonificación en el impreso formalizado que existe para ello. Una vez presentada la solicitud de exención o bonificación, el Ayuntamiento procederá a emitir una propuesta de acuerdo, la cual, deberá ser remitida al Departamento de Hacienda, Finanzas y

apartado 5º del art. 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, en el apartado 5º del art. 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4º del art. 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Comisión Islámica de España, siempre que estas Entidades cumplan los requisitos exigidos por la Ley a las Entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen. Disposición Adicional novena, 3) de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, señala: Las Entidades existentes en los Acuerdos de Cooperación del Estado español con otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas, serán consideradas Entidades beneficiarias del mecenazgo a los efectos previstos en los arts. 16 a 25, ambos inclusive, de esta Ley.

Presupuestos para que ésta emita un informe técnico, que deberá existir de forma previa a la concesión o denegación de la exención o bonificación por parte del Ayuntamiento.

Si como consecuencia del informe técnico que emite el Departamento de Hacienda el Ayuntamiento modifica la propuesta de acuerdo inicial, remitirá copia certificada de dicha modificación a la Dirección General de Hacienda⁴⁰. Señalar que, según se desprende del art. 6º del Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, el informe técnico del Departamento de Hacienda, Finanzas y Presupuestos es perceptivo pero no vinculante. Eso sí, cuando como consecuencia de dicho informe el Ayuntamiento modifique la propuesta de acuerdo inicial, será necesario, comunicar a la Dirección General de Hacienda dicha modificación para que esta tenga conocimiento de la posición adoptada por el Ayuntamiento.

En cuanto a las solicitudes y efectos de las exenciones y bonificaciones del IBI señala el art. 7.3º del Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, que: “Las exenciones y bonificaciones que se concedan surtirán efectos desde el periodo impositivo siguiente a aquél en que se hubiere efectuado la solicitud, lo que supone que, lo determinante a efectos de computar el periodo en el que se concede la exención o bonificación no es la concesión de la misma, sino, tal y como indica el Decreto Foral, el momento en que se presentó la solicitud”.

c) Las Ordenanzas fiscales reguladoras del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de los Ayuntamientos de San Sebastián, Bilbao y Vitoria

Según se desprende en las Ordenanzas Fiscales reguladoras del IBI de las tres capitales de provincia vascas, el IBI se exige, tanto en relación con los bienes inmuebles de naturaleza rústica como urbana⁴¹. Por lo que concierne a su naturaleza, señalan las Ordenanzas fiscales que, es un tributo de carácter real, y que grava el valor de los bienes inmuebles⁴². En cuanto al hecho imponible, se afirma que, constituye el hecho imponible del presente tributo, la propiedad de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana o la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que estén afectados, sitios en este término municipal. Seguidamente realiza una delimitación de los bienes que tienen naturaleza urbana y rústica⁴³.

En cuanto a las exenciones del IBI, señala el art. 4º de la Ordenanza Fiscal del Ayuntamiento de San Sebastián que: “Gozaran de exención permanente, siempre que lo concede el Ayuntamiento y con efectos al periodo impositivo siguiente a aquel en que se realizó su solicitud⁴⁴, los siguientes bienes:

1) los de la Iglesia católica, en los siguientes términos previstos en el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos económicos de 3 de enero de 1979:

⁴⁰ Art. 6 párrafo 2º del Decreto Foral 6/1990, de 20 de febrero, por el que se desarrollan determinados aspectos de la Gestión del IBI, aprobado por la Norma Foral 12/1989, de 5 de julio.

⁴¹ Art. 1 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

⁴² Art. 2 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

⁴³ Art. 3 de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

⁴⁴ Art. 4.1º de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

- a) los templos y capillas destinados al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos dedicados a la actividad pastoral.
- b) la residencia de los obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- c) 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.
- d) los edificios destinados primordialmente a casas o ordenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada”⁴⁵.

Así también, gozaran de exención: “Los bienes inmuebles de las Asociaciones no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los Acuerdos de Cooperación a que se refiere el art. 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente Acuerdo”⁴⁶.

En relación con esta exención se señala en la Ordenanza Fiscal la siguiente relación de bienes exentos:

1) Los bienes que sean propiedad de las Iglesias pertenecientes a la Federación española de Entidades Evangélicas de España, relacionando seguidamente:

- a) 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 pastores evangélicos.
- b) los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE.
- c) los seminarios destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, tal y como señala la Ley 24/1992.

2) Los bienes que sean propiedad de la Federación de Comunidades Israelitas de España:

- a) los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa,
- b) los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades israelitas,
- c) los centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión rabínica, según se señala en la Ley 25/1992.

3) Los bienes que sean propiedad de la Comisión Islámica de España, así como sus comunidades miembros:

- a) Las Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de Imanes y dirigentes religiosos islámicos.

⁴⁵ Art. 4.2º- d) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

⁴⁶ Art. 4.2º- e) de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

- 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 Imanes y dirigentes religiosos islámicos, que se contienen en la Ley 26/1992.

Por todo ello, de la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián podemos extraer las siguientes características:

- a) Todas las Confesiones religiosas que han firmado Acuerdos de Cooperación con el Estado español tienen derecho a gozar de la exención del IBI en relación con determinados bienes inmuebles, lo que se relacionan en la propia Ordenanza fiscal.
- b) Para poder disfrutar de la exención será necesario solicitar al Ayuntamiento de forma expresa dicha solicitud, que surtirá efectos, desde el periodo impositivo posterior al de la solicitud.
- c) La exención que se reconoce en la Ordenanza Fiscal es permanente.

Por su parte, la Ordenanza Fiscal nº 1 reguladora del IBI del Ayuntamiento de Bilbao contiene en el art. 6 las exenciones. En su apartado d) recoge las exenciones de los bienes inmuebles de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y en el apartado e) los que corresponde a las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los Acuerdos de Cooperación a que se refiere el art. 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente Acuerdo.

La práctica desarrollada por el Ayuntamiento de Bilbao en relación a la concesión de la exención del IBI de los bienes propiedad de las Confesiones religiosas con Acuerdos de Cooperación es la siguiente:

- 1) En relación a la exención del IBI, se exime del pago de este tributo a los bienes de la Iglesia y de las Asociaciones y Entidades religiosas que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, tendrán derecho. Por tanto, para gozar de la exención será necesario que el bien inmueble se destine necesariamente a los fines señalados en los arts. IV y V del Acuerdo para Asuntos Económicos.
- 2) También se práctica la misma exención en relación a los siguientes bienes inmuebles propiedad de las Confesiones religiosas con Acuerdos, (Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, Comunidades Israelitas de España y Comisión Islámica de España) según se señala en sus respectivos arts. 11.3-a):
 - a) 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 pastores evangélicos,
 - Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa,
 - Las Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de Imanes y dirigentes islámicos.

- b) los locales destinados a oficinas de las Iglesias pertenecientes a la FEREDE,
 - Los locales destinados a las oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Federación de Comunidades israelitas,
 - Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Comisión Islámica de España.
- c) Los seminarios destinados a la formación de los ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.
 - Los centros destinados a la formación de ministros de culto, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de su misión rabínica.
 - Los centros destinados únicamente a la formación de Imanes y dirigentes religiosos islámicos.

En cuanto al Ayuntamiento de Vitoria, la Ordenanza Fiscal reguladora del IBI señala, en su art. 6 que gozarán de exención los siguientes bienes inmuebles: apartado f) Los de la Iglesia católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979. Por su parte, el apartado g) señala a los bienes 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 art. 16 de la Constitución.

La práctica que lleva a cabo el Ayuntamiento de Vitoria es idéntica a la que hemos descrito del Ayuntamiento de Bilbao.

4.- Resoluciones de los Tribunales Superiores de Justicia en relación con la Exención del IBI a las Confesiones religiosas

En el presente epígrafe trataremos de destacar la posición adoptada por distintos Tribunales Superiores de Justicia en relación con la aplicación de la exención del IBI. Tendremos en consideración cuatro Sentencias, tres de ellas se posicionan a favor de la no exención del IBI⁴⁷, mientras que en otra, se reconoce dicha exención⁴⁸.

Por lo que concierne a las cuatro Sentencias pronunciadas, (tres de ellas por el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña y la cuarta por parte del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-León -Burgos-) queremos destacar: en primer lugar, en relación con las tres sentencias de los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, la fase previa que se sigue antes de llegar al Tribunal Superior de Justicia, seguidamente, nos ocuparemos de la legislación vigente aplicable al supuesto planteado, y concluiremos con los argumentos que tiene en consideración el Tribunal para proceder a la denegación de la exención del IBI.

4.1.- Sentencias que no reconocen la exención del IBI:

⁴⁷ STSJ de Cataluña 2000/1289, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª) de 19 de julio. STSJ de Cataluña 2001/1384, (Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª), de 12 de julio, y, STSJ de Cataluña, 2004/816, (Sala de lo Contencioso-Administrativo), de 19 de diciembre.

⁴⁸ STSJ de Castilla y León, Burgos, 2001/1261, (Sala de lo Contencioso Administrativo, Sección Única), de 27 de junio.

a) Fase previa:

La Congregación Religiosa solicita la exención del IBI para un inmueble urbano de su propiedad en el que se ubica la Residencia Centro Médico Nazaret. Esta exención es denegada por el Organismo Autónomo de Gestión Tributaria de la Diputación de Barcelona, frente a la que se interpone recurso Contencioso-Administrativo ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Barcelona. Este Tribunal tampoco reconoce la exención, por lo que, se interpone recurso Contencioso-Administrativo ante el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña.

b) Legislación vigente aplicable al supuesto planteado

La legislación aplicable al supuesto planteado ante el Tribunal es diversa. Por una parte, se señala como norma que justifica la exención del IBI, el art. 64-d) de la Ley de Haciendas Locales, el Acuerdo para Asuntos Económicos de 3 de enero de 1979, así como, la Ley 30/1994, de 30 de noviembre y el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, normativa ésta última que se refiere a las Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general. Es de destacar, así lo señala la Sentencia, que la aplicación de una u otra norma acarrea consecuencias distintas, y que los presupuestos de la exención y el ámbito temporal también son diferentes.

Señala la Sentencia que, la exención del IBI respecto a los bienes de los que la Iglesia católica es titular, en base a lo que se desprende del art. 65 LHL no tiene naturaleza subjetiva, sino mixta, exigiéndose para ello la concurrencia de diversos presupuestos, tanto subjetivos como objetivos⁴⁹. Además, la exención puede derivar de la aplicación del art. 64.d) de la LHL que remite al Acuerdo con la Santa Sede para Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, o de la aplicación de la normativa sobre Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general⁵⁰ y el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo⁵¹.

En relación con el art. 64.d) de la LHL que remite al Acuerdo sobre Asuntos Económicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede de 1979 destaca que, en el apartado d) del citado precepto se señala que, se extiende la exención a la Contribución Territorial Urbana, debe entenderse que dicho impuesto ha sido sustituido por el actual IBI.

Por su parte, en base a lo que señala la Ley 30/1994 de Fundaciones, en su D. A. 5^a-1^o- el régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas, disponiendo que, el régimen previsto en los arts. 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 español, así como que, el régimen previsto en el art. 58.1^o de esta Ley será de aplicación a las Entidades que, tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las

⁴⁹ En este sentido, se destaca por parte de la STSJ de Cataluña, RCL 1988, 2607 y RCL 1989, 1851.

⁵⁰ Ley 30/1994, de 30 de noviembre sobre Fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general.

⁵¹ Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, (RCL 1995, 1529).

Entidades que, tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las Entidades sin fin de lucro, benéfico docentes, benéfico privadas o análogas en la forma prevista en el art. 46.2º de esta Ley, debiendo tenerse presente las reglas contenidas en la D. A. 2ª⁵².

Las exenciones en materia del IBI se regula en el art. 58.1º de la Ley 30/1994, en los siguientes términos y con los siguientes requisitos: “bienes de los que sean titulares las fundaciones y asociaciones que cumplen con los requisitos establecidos en el Capítulo I, Título II de la presente Ley:

- 1) siempre que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación,
- 2) estén afectos a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica, y,
- 3) no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica”.

Por su parte, el art. 4 del Real Decreto 765/1995 señala: “La acreditación para el disfrute de los beneficios fiscales en los tributos locales de las Fundaciones”, destacando que son los Ayuntamientos los órganos competentes para conceder la exención, previa la presentación de la documentación prevista en el número 2 y el informe mencionado en el número 3.

Así la D. A. 2ª del Real Decreto regula la Adaptación a las Entidades Eclesiásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, mientras que la D. A. 4ª del mismo prevé la aplicación retroactiva de los beneficios fiscales previsto en el citado art. 58.1º de la Ley 30/1994, con la consiguiente devolución de las cuotas ingresadas del IBI y devengadas desde el día 1 de enero de 1994, siempre que se hubiera solicitado en el plazo de cuatro meses siguientes a la entrada en vigor del R. D. 765/1995, lo que supone que, los beneficios fiscales respecto del IBI que se pretendan no deriven del Acuerdo con la Santa Sede de 1979, siempre que, además, se hubieran solicitado antes del 25 de septiembre de 1995. En otro caso, sólo se disfrutaría de tales beneficios en los ejercicios posteriores a la solicitud.

El fundamento de la exención de la que goza la Iglesia Católica responde, tal y como señala la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de octubre de 1986, dictada en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede, “A la especial situación de la Iglesia, que cuenta -por razones históricas o de otro tipo- con 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 aquélla implica”⁵³.

⁵² D. A. 2ª de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones: Adaptación a las Entidades eclesiásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 23 de noviembre.

⁵³ F. J. 2º.

c) Argumentos que utiliza el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña para denegar la exención del IBI

Entiende el Tribunal que, teniendo en consideración la naturaleza de los bienes sobre los que se trata de obtener la exención del IBI, residencia geriátrica, excluye radicalmente la aplicación de la exención a la que se refiere el art. 64.d) de la LHL y el Acuerdo para Asuntos Económicos de 1979 firmado con la Santa Sede a la que dicho precepto remite⁵⁴.

Por el contrario, existe una llamativa controversia entre las partes sobre la aplicación al caso de la exención derivada de la normativa sobre Fundaciones, en particular, sobre la interpretación de la citada D. A. 2^a del Real Decreto 765/1995, habiéndose solicitado la exención el día 28 de junio de 1995, con referencia a los ejercicios 1994 a 1998, no suscita problemas, sin embargo, la aplicación transitoria de tal normativa⁵⁵.

Como consecuencia del carácter de Congregación religiosa de la Entidad apelante, le será de aplicación, en cuanto Entidad Eclesiástica comprendida en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede de 1979, el apartado 1^o de la Disposición Adicional y no el apartado 2^o, referido a las Asociaciones y Entidades religiosas comprendidas, en el art. V del Acuerdo, en el que se señala: “Disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, entre ellos, la exención del art. 58.1^o relativo al IBI, cuando persigan los fines previstos en el art. 42.1^o de dicha Ley. Se entenderá en todo caso comprendido en estos fines como de naturaleza análoga a los que se mencionan específicamente, los referidos en el art. IV.1^o del Acuerdo, esto es, culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad”⁵⁶. Estos beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos, sin perjuicio de lo previsto en los apartados 4^o y 5^o del la misma Disposición Adicional. Tal y como se ha señalado, el apartado 2^o no es de aplicación al caso planteado, así como, tampoco puede aplicarse el apartado 3^o ni el 4^o. Sí será de aplicación el apartado 5^o, común para el disfrute de los beneficios fiscales en los tributos locales de las Entidades de los apartados 1 y 2⁵⁷.

Por ello, se deberán de cumplir lo previsto en el apartado 4^o del Real Decreto 765/1995: 1)- acreditando la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate y 2)- aportando certificación de la autoridad competente de que dichos bienes o explotaciones están afectos a los fines comprendidos en el art. 42.1^o a) de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, teniendo en cuenta la precisión contenida en el apartado 1^o de dicha disposición⁵⁸.

Así también, tal y como señala el apartado 6^o del Real Decreto citado, serán autoridades competentes, cuando se trate de Órdenes, Congregaciones e Institutos de vida sagrada de derecho pontificio, el Superior o Superiora Provincial de quien dependan⁵⁹.

⁵⁴ F. J. 3^o.

⁵⁵ F. J. 3^o.

⁵⁶ F. J. 3^o.

⁵⁷ F. J. 3^o.

⁵⁸ F. J. 3^o.

⁵⁹ F. J. 3^o.

De todo lo expuesto podemos concluir que, para poder gozar de la exención del IBI que se señala en el art. 58.1º de la Ley 30/1994 no bastará con tratarse de una Congregación religiosa sino que, además, han de concurrir cumulativamente los siguientes requisitos:

- a) La Entidad debe perseguir fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga, (art. 42.1º a) de la Ley 30/1994) o los referidos en el art. IV.1 c) del Acuerdo para Asuntos Económicos de 1979 (esto es, culto, sustentación del clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad)⁶⁰.
- b) Los bienes sobre los que se pretenda la exención han de estar afectos a las actividades que constituyan la finalidad específica de la Entidad y no han de utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan tal finalidad específica⁶¹.
- c) La certificación de la autoridad competente, determinada en el apartado 6º de la D. A. del Real Decreto 765/1995, ha de acreditarse que dichos bienes están afectos a tal finalidad específica⁶².

De todo lo cual concluye el Tribunal señalando que: “Lo determinante para resolver el conflicto planteado se encuentra en la afección de los bienes sobre los que se pretende la exención a las actividades específicas de la Congregación apelante”⁶³. Esta afectación se acreditará a través de la certificación de la autoridad competente, lo que, sin embargo, en modo alguno puede suponer que la Administración haya de estar necesariamente al resultado de dicha certificación, pues la podrá refutar bien a través de las correspondientes actuaciones de comprobación e investigación cuando se cuestione su propia coincidencia con la realidad, o bien combatiendo por erróneas las conclusiones jurídicas que se extraigan en la certificación partiendo de hechos ciertos⁶⁴.

En el supuesto planteado ante el Tribunal, debemos señalar que, no basta con que los bienes estén afectos a cualquiera de los fines del art. 42.1º de la Ley 30/1994, sino que, por expresa disposición del art. 58.1º de la Ley 30/1994, han de estar afectos a las actividades que constituyan la finalidad específica de la Entidad, sin que puedan utilizarse principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyen tal finalidad específica⁶⁵.

⁶⁰ Ap. 1º de la D. A. 2ª del Real Decreto 765/1994.

⁶¹ Inciso final del art. 58.1º de la Ley 30/1994.

⁶² Apartado 5º de la D. A. 2ª.

⁶³ F. J. 4º.

⁶⁴ F. J. 4º.

⁶⁵ F. J. 5º. Esta interpretación está en sintonía con la presentada en la misma Sección, de 9 de marzo de 1998, en la que se insiste en la necesidad de afección del inmueble a la actividad que constituya su finalidad específica, en aquel caso, instituto de vida consagrada

De las actuaciones seguidas en las instancias anteriores resulta que: “El inmueble no está afecto a la finalidad específica de la Congregación recurrente, que según la certificación que obra en el expediente, expedida por la Superiora Provincial, no es otro que el cuidado tanto físico como psíquico de las personas necesitadas, y que según el Registro de Entidades Religiosas consiste esencialmente en el ejercicio de la caridad, desarrollando su actividad mediante la asistencia a toda clase de enfermos, por cuanto para el ejercicio de 1996 consta en la cuenta de resultados unos ingresos de más de 98 millones de pesetas provenientes de ingresos privados y casi 58 millones de pesetas provenientes de estancias subvencionadas por el Institut Catalá de la Salut⁶⁶”.

Por ello, existe una genérica actividad asistencial pero no una específica y exigible finalidad asistencial, referida a personas necesitadas, esto es, carentes de recursos económicos para procurarse aquella actividad asistencial, lo que lleva a concluir en la improcedencia de la exención por falta del presupuesto esencial recogido en el art. 58.1º de la Ley 30/1994, de que el bien esté afecto a las actividades que constituyen su finalidad específica, o lo que es lo mismo, no constituye finalidad específica de la recurrente la asistencia geriátrica a personas no necesitadas ni carentes de recursos, mediante la oportuna contraprestación económica (directa o a través del Instituto Catalán de la Salud) en el inmueble de que se trata y que está afecto a la asistencia geriátrica, con la consiguiente necesidad de desestimar la apelación⁶⁷.

En sentido similar se posicionan las otras dos Sentencias del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña que hemos mencionado anteriormente, concretamente, (STSJ de Cataluña nº 769/2001, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 12 de julio, y, la STSJ de Cataluña nº 1526/2003, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª, de 19 de diciembre).

En la primera de ellas, se desestima la exención del IBI por parte del Tribunal, en base a que estamos en presencia de un inmueble propiedad de una Orden religiosa que se destina a asistencia geriátrica, realizada mediante la oportuna contraprestación económica a personas no carentes de recursos, por tanto, estamos en presencia de afectación inexistente a la finalidad específica de la Congregación consistente en el ejercicio de la caridad mediante el cuidado físico y psíquico de personas necesitadas⁶⁸.

que persigue la perfección de la caridad y cuya finalidad es la asistencia gratuita a los enfermos en hospitales y recogida y amparo de ancianos.

Esta posición está en discordancia con la señalada por la Sentencia de la Sección 3ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña, de 16 de febrero de 1999, (JT 1999-392). En la expresada Sentencia se señala que: “para gozar de la exención, basta con que concurra alguno de los fines previstos en el art. 42.1º-a) de la Ley 30/1994, siempre que no se haya probado que se trate de una explotación económica ajena a tales fines, abstractamente considerados”.

⁶⁶ F. J. 5º.

⁶⁷ F. J. 5º.

⁶⁸ STSJ de Cataluña nº 769/2001, de 12 de julio. En dicha Sentencia, la Dirección Provincial de la Orden de Clérigos Regulares, Ministros de los Enfermos, solicita la exención del IBI para el inmueble en el que desarrollan la actividad de asistencia física y psíquica de personas necesitadas realizada mediante la oportuna contraprestación económica a personas no carentes de recursos. Al no estar el inmueble afecto a la finalidad

A la misma conclusión llega el Tribunal en relación con la segunda de las Sentencias analizadas. Estamos nuevamente en presencia de un inmueble que pretende la exención del IBI, propiedad de una Congregación religiosa que se destina a la asistencia geriátrica, realizada mediante la oportuna contraprestación económica a personas no carentes de medios económicos. Todo ello supone, en opinión del Tribunal que, al no estar afecto el inmueble en cuestión a la finalidad específica de la Congregación solicitante, cuyo fin principal era el de la caridad mediante el cuidado físico y psíquico a las personas necesitadas, procede concluir que no procede conceder dicha exención del IBI⁶⁹.

4.2.- Sentencia que reconoce la exención del IBI:

Argumentos que utiliza el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Burgos) para reconocer la exención del IBI:

En sentido contrario se posiciona el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León, (Burgos) en relación a la solicitud de exención del IBI realizado por parte de la Congregación de las Esclavas del Sagrado Corazón, en el que se recurre el Decreto de la Alcaldía de Burgos, de 8 de julio de 1998, en la que se desestima la exención del citado impuesto en relación con un inmueble de su propiedad destinado a residencia de estudiantes.

La razón que justifica la desestimación es que: “En la residencia de estudiantes se desarrolla una actividad por la que se percibe una contraprestación, lo que supone que la Entidad religiosa no carecía del ánimo lucrativo, dato que se considera relevante, teniendo en consideración los requisitos contenidos en el art. 58.1º de la Ley 30/1994, cuando en dicho precepto se exige que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación”⁷⁰.

Así pues, teniendo en consideración toda la legislación que hemos señalado anteriormente y que han sido citadas como elementos que justificaban la denegación de la exención del IBI para los Tribunales Superiores de Justicia de Cataluña, (los art. IV y V del Acuerdo para Asuntos Económicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede, de 1979, la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la

específica de la Congregación, tal y como consta de la certificación emitida por el órgano competente, no procede reconocer la exención, de lo que se deduce que, se desestima la exención planteada.

⁶⁹ STSJ de Cataluña, 1526/2003, de 19 de diciembre: Se plantea la exención del IBI por parte de Provincia Española de la Orden de Clérigos Regulares, Ministros de los enfermos, Religiosos Camilos, de un inmueble en el que desarrollan una actividad asistencial de enfermos. Concluye la Sentencia señalando que, no es posible reconocer la exención por la mera titularidad del bien afecto, ni, por equiparación, a una institución o congregación religiosa. Es de todo punto insoslayable la necesidad de que dichas Entidades –todas, religiosas y no religiosas- acrediten, en cualquier caso, la afección o destino del bien de que se trate al cumplimiento de las finalidades que fundamentan, en cada supuesto, la existencia del beneficio fiscal. No habiéndose demostrado el requisito señalado, no procede conceder la exención del IBI solicitado por el recurrente.

⁷⁰ F. J. 1º.

Participación Privada en Actividades de Interés General, art. 58, así como, la Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales y el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por el que se regulan determinadas cuestiones del Régimen de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General) han justificado la concesión de la exención en el supuesto planteado ante los Tribunales Superiores de Justicia de Castilla-León.

Según se señala en la Sentencia del TSJ de Castilla-León, (Burgos), es necesario hacer las siguientes precisiones:

1) Que la Sala no entra a analizar las exigencias formales, y ello porque en la contestación a la demanda, no los discute, además es lo cierto que, en virtud de la eficacia relativa a los vicios de forma, la Sala sí tiene elementos de juicio suficientes para dictar una Sentencia de fondo habrá de resolver la cuestión suscitada, a no ser que los defectos formales omitidos hubieran sido relevantes a efectos del sentido que se diera a la decisión de fondo.

2) Entiende el Tribunal que concurren los presupuestos exigidos para apreciar la exención del IBI. Señala, de forma resumida, los siguientes requisitos:

a) La Congregación religiosa incluida en el art. IV del Acuerdo para Asuntos Económicos ha acreditado su personalidad, en base a la inscripción en el Registro de Entidades religiosas.

b) Por lo que se refiere a los fines que persigue la Congregación queda acreditado que, persigue fines de carácter religioso, y, se indica que para realizar la educación apostólica en la educación en la fe, el Instituto, desde sus orígenes se dedica al apostolado en Centros de Educación y Enseñanza, residencia de estudiantes...

c) Se ha acreditado la titularidad de los bienes de la Entidad recurrente, en virtud de escritura que consta en el expediente.

d) Consta en el certificado emitido por la persona competente de la Congregación, Superiora Provincial que, el bien objeto de exención del IBI está destinado a residencia de estudiantes, y que dicha finalidad está directamente relacionada con la actividad específica que, en la Iglesia, cumple la Entidad que representa, comprendida entre las enumeradas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979. En resumen, los fines de la residencia, educativos y de carácter cívico, son unos de los contemplados en la Ley para justificar la exención.

e) No se trata de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, ya que estamos en presencia de bienes que están en manos de la propia Congregación, además, son gestionados directamente por la misma, lo que supone que, los bienes no se han cedido en arrendamiento o en cualquier otro título a terceros.

f) El bien en cuestión, la residencia, está afecto a las actividades que constituyen su objeto social o finalidad específica y no se utilizan principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica. Esto se deduce de los Estatutos de la Congregación, dentro de los fines a los que se dedica en los que se establece: "realizar la labor apostólica, el instituto desde sus orígenes se dedica al apostolado en Centros de educación y Enseñanza, casas de Espiritualidad, Residencias de estudiantes, empleadas y obreras, que tienen por objeto ayudar a los jóvenes a vivir de

acuerdo con los principios religiosos, cristianos e insertarse en la sociedad responsablemente”⁷¹.

Con todos estos presupuestos, continúa señalando la Sentencia que, el Ayuntamiento consideraba que no puede estar la Congregación exenta del IBI en relación con el bien que nos ocupa, por cuanto que en él se ejerce una actividad remunerada y lucrativa, por percibir contraprestación, por lo que en definitiva considera que no está ausencia el ánimo de lucro.

Considera el Tribunal que en el presente supuesto, el Ayuntamiento confunde el concepto de “ánimo de lucro de una actividad determinada” con lo que es un “contrato de carácter lucrativo”. Efectivamente, sí se ejerce una actividad por la que se percibe una contraprestación sin que ello suponga que concurra el ánimo de lucro, con lo que sólo por el hecho de que se perciba una contraprestación el bien en cuestión no deja de estar exento. En este sentido el art. 58.1º recoge la posibilidad de que, en el bien se desarrollen actividades económicas, cuando establece la exigencia de que los bienes no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica. De ello se infiere que lo relevante es que el bien no se utilice en actividades económicas que no integren la finalidad específica, pero nada se opone a que en el bien en cuestión se desarrolle una actividad que integre la finalidad específica del Ente en cuestión, finalidad esa que es la que a la postre justifica la exención⁷².

En el mismo sentido, el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos señala que, la exención no alcanzará (se refiere a la exención total y permanente de los impuestos reales o del producto, sobre la renta o sobre el patrimonio) a los rendimientos derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, hecho que no acontece en el caso que está siendo sometido a la consideración del Tribunal, el objeto en cuestión no ha sido cedido a terceros⁷³.

Además, el hecho de que esté recibiendo contraprestación por la residencia de estudiantes no supone que exista un ánimo lucrativo, entendido éste como un fin de obtener una ganancia o enriquecimiento, sino que cabe que la contraprestación sólo cubra el coste de la actividad, sin originar beneficio, o incluso, aun cuando esto es más discutible, que tenga beneficio pero que el mismo se destine a los propios fines sociales de la Entidad⁷⁴.

Con el fin de determinar el contenido del término “ánimo de lucro” el Tribunal recurre a la Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 1990. Se señala que en dicha Sentencia se determinó el contenido de dicho término en base a los siguientes extremos: “Para poder atribuir finalidad lucrativa es necesario que se persiga de forma primordial la obtención de rentas, mediante el ejercicio de explotaciones económicas”, lo que no acontece en el presente supuesto, no se persigue de modo directo dicha finalidad, sino que, simplemente se presta un servicio a través de una contraprestación económica⁷⁵.

Por todo ello, el Tribunal se posiciona a favor de reconocer la exención del IBI en relación con el bien inmueble destinado a residencia de estudiantes.

⁷¹ F. J. 4º, de la STSJ de Castilla y León (Burgos), de 27-06-2001.

⁷² F. J. 4º.

⁷³ F. J. 4º.

⁷⁴ F. J. 4º.

⁷⁵ F. J. 4º.

5.- Posición del Tribunal Superior de Justicia del País Vasco en relación con la exención del IBI a las Confesiones Religiosas con Acuerdo

Recientemente el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco se ha posicionado a favor de la exención del IBI de la Escuela Superior de Ingenieros Industriales de la Universidad de Navarra, que tiene su sede en San Sebastián⁷⁶. El proceso que señalamos es consecuencia del Recurso interpuesto por el Ayuntamiento de San Sebastián y la Diputación Foral de Guipúzcoa a la Sentencia pronunciada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de San Sebastián, dictada en septiembre de 2003, en la que se reconocía la exención del IBI a la Universidad de Navarra (de las instalaciones en las que se encuentra la Escuela Superior de Ingenieros Industriales de San Sebastián) y se anulaba el Acuerdo adoptado por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, de mayo de 2002, que confirmaba la denegación de la exención del IBI del Ayuntamiento de San Sebastián.

Señala la Sentencia del TSJ del País Vasco que: “El núcleo central del debate se sitúa, en opinión del Ayuntamiento de San Sebastián –recurrente de la resolución dictada por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de San Sebastián- en no haberse acreditado por parte de la Universidad de Navarra –solicitante de la exención- la ausencia de ánimo de lucro ni la vinculación de los bienes al fin educativo conforme al art. 5.1º de la Norma Foral”⁷⁷.

En este sentido, señala la Sala que: “El que ha sido fundamento medular de la denegación del beneficio a lo largo de toda la larga pericia del asunto desde su solicitud ha sido –requerir una cualidad de Entidad benéfico-docente asociada a la gratuidad de los servicios docentes prestados- cuestión que carece de toda validez jurídica”⁷⁸.

Con el fin de reforzar su afirmación señala el Tribunal que: “Como recuerda la STS de 10 de marzo de 2001, así como, la STS de 16 de junio de 2000, en las que se dictó doctrina en Interés de la Ley sobre este tema, en lo siguientes términos que ceñimos a lo que ahora interesa:

El disfrute de los beneficios fiscales prevenidos en la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, aplicables a la Iglesia Católica e Instituciones de ella dependientes, la aplicación de la exención se encuentra condicionada a que la Entidad que lo solicite acredite, en la forma legal, que el bien sobre el que pudiera recaer la exención se halle afecto a la persecución y cumplimiento de los fines de asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, de cooperación para el desarrollo, de defensa del medio ambiente, de fomento de la economía social o de la investigación, de promoción del voluntariado social, o cualquiera otros fines de interés general, como los de culto, sustentación del Clero, sagrado apostolado y ejercicio de la caridad”⁷⁹.

⁷⁶ SSTSJ del País Vasco, nº 247/2005, de 31 de marzo, Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección 1ª. Recurso de apelación 644/2003, JT 2005/1103.

⁷⁷ F. J. 3º, SSTSJ del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 31 de marzo de 2005.

⁷⁸ F. J. 3º.

⁷⁹ F. J. 3º.

Señala la citada Sentencia⁸⁰ fundamentan esta doctrina afirmando: *La legislación reguladora de las Entidades benéficas está, en la actualidad, constituida por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones, así como por el Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, como tiene reconocida la STS de 30 de enero de 1999, a propósito, precisamente, de un recurso también de casación en interés de la Ley, en que se analiza al exención del Impuesto sobre Actividades Económicas*⁸¹.

Continúa señalando el Tribunal que, además del art. 58 de la Ley de Fundaciones, que es la que regula las exenciones aplicables a las Entidades benéficas en los Tributos locales, no se efectúa una referencia expresa al Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana, y es sabida la imposibilidad de extender por analogía el ámbito de las exenciones o bonificaciones tributarias, según se señala en el art. 23.3º de la Ley General Tributaria, lo cierto es que, las exenciones que reconoce además de las específicamente establecidas en la Ley de Haciendas Locales, para el IBI y el IAE, exige, 1) además de la titularidad de los bienes o actividades que corresponda a la fundación o asociación, 2) que reúnan las condiciones establecidas en la propia Ley, es decir, a) que no se trate de bienes cedidos a terceros mediante contraprestación, b) que estén afectos a la actividad que constituya su objeto social o finalidad específica, y, c) no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan su objeto o finalidad específica, o que se trate de actividades que constituyan su objeto social o finalidad específica⁸².

Todo ello supone que, el reconocimiento de la exención tributaria afecta a bienes inmuebles o a transacciones u operaciones relativas a los mismos no depende únicamente de la vinculación de dichos bienes o transacciones a Fundaciones o Entidades o Asociaciones que cumplan las condiciones legalmente establecidas para merecer dicha conceptualización, o para poder ser calificadas de benéfico-docentes, sino que además, es inexcusable que el inmueble de que se trate esté o se halle afecto al cumplimiento de los fines o actividades que constituyen el fundamento de la exención y que la Ley determina específicamente⁸³.

Pero es más, continúa afirmando la Sentencia, la Disposición Adicional Quinta de la Ley de Fundaciones, tras declarar que es aplicable a la Iglesia Católica y a las Iglesias, Confesiones y Comunidades Religiosas que tengan suscrito Acuerdos de Cooperación con el Estado español, -el régimen previsto en los arts. 48 a 58- en su apartado 2º (de la DA 5ª) añade que: "El régimen previsto en el art. 58.1º de esta Ley será aplicable a las Entidades que tengan legalmente equiparado su régimen fiscal al de las Entidades sin fin de lucro – benéfico-docentes, benéfico-privadas o análogas-"⁸⁴.

Por su parte, el Reglamento de 5 de mayo de 1995, también en su Disposición Adicional Segunda y bajo la rúbrica –Adaptación a las Entidades eclesíásticas del régimen previsto en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, después de hacer referencia expresa, en cuanto aquí importa, a que las Entidades eclesíásticas comprendidas en el Art.

⁸⁰ SSTS de 10 de marzo de 2001.

⁸¹ F. J. 3º, SSTSJ del País Vasco, Sala de lo Contencioso-Administrativo, de 31 de marzo de 2005.

⁸² F. J. 3º.

⁸³ F. J. 3º.

⁸⁴ F. J. 3º.

IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos suscrito entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, señala: "... disfrutarán de todos los beneficios fiscales previstos en el Título II de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, cuando persigan los fines previstos en el art. 42.1º... fines como –asistencia social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos... o cualesquiera otros fines de interés general de naturaleza análoga, entendiéndose comprendidos en estos fines, y como análogos, los referidos en el art. IV-c del Acuerdo, esto es, los de culto, sustentación del Clero.... Y después, asimismo, de establecer, también en cuanto aquí interesa, el régimen de acreditación de las finalidades acabadas de mencionar para las Entidades y Asociaciones comprendidas en el art. V del Acuerdo señalado anteriormente, a los efectos de poder disfrutar de las exenciones y beneficios fiscales prevenidos en el referido Título, termina con la exigencia –según se señala en el apartado 5º- de que, para el disfrute de los beneficios fiscales en los Tributos locales, tanto las Entidades señaladas en el apartado 1º (Entidades eclesiásticas comprendidas en el art. IV del Acuerdo) como las contempladas en el apartado 2º (Asociaciones y Entidades religiosas del art. V del Acuerdo) deberán cumplir lo previsto en el art. 4º del Real Decreto: a) acreditar la titularidad de los bienes o explotaciones de que se trate, b) acreditar a través de una certificación de la autoridad competente que dichos bienes o explotaciones están afectos a los fines comprendidos en el art. 42.1º de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre⁸⁵.

Concluye la SSTSJ del País Vasco afirmando: "Si se hace transposición de los preceptos de la normativa estatal a los de naturaleza Foral guipuzcoana que son completamente concordante, y se sustituye la referencia a los arts. 42.1º y 58.1º de la Ley estatal 30/1994, de 24 de noviembre, a los arts. 5.1º y 21.1º de la Norma Foral 5/1995, de 24 de marzo, y la Disposición Adicional 5ª de la mencionada Ley por la D. A. 4ª de la Norma Foral, o las referencias al Real Decreto 765/1995, de 5 de mayo, por las concordantes al Derecho Foral 121/1995, se viene a concluir que, el fundamento de pedir la exención se ha situado en el ámbito de dicha Disposición Adicional 4ª, y que apareciendo indiscutida la titularidad sobre un inmueble dedicado a una actividad docente-universitaria, y afecto justamente por ello al fin o destino de la Entidad universitaria de que se trata, se han de tener por acreditados los hechos normalmente constitutivos de tratarse de una Entidad religiosa inscrita que desarrolla actividad docente sin ánimo de lucro entendida como lo hace el citado art. 5º de la Norma Foral⁸⁶.

Por todo ello, el Juzgado de instancia apreció debidamente la aceptación de la exención, de lo que concluye que, se desestima el recurso de apelación presentado por el Ayuntamiento de San Sebastián y la Diputación Foral de Guipúzcoa, conformando la exención reconocida por el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 2 de San Sebastián.

6.- Conclusiones

- Que la exención del IBI a las Confesiones religiosas con Acuerdos es más, una consecuencia de la larga tradición de confesionalidad que ha informado toda la legislación española, que una necesidad jurídica.

⁸⁵ F. J. 3º.

⁸⁶ F. J. 3º.

- Que el régimen vigente en relación con la exención del IBI a las Confesiones religiosas con Acuerdos se contiene, tanto en la legislación común, como en el régimen Foral vasco.

- Que según se señala en la legislación vigente del Régimen común, el IBI es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos que establece la Ley.

- La exención aplicable a las Confesiones religiosas con Acuerdos tiene su fundamento, en 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, la Ley 12/2002, de 23 de mayo, por la que se aprueba el Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, desarrollada posteriormente a través de las Normas Forales de cada uno de los tres Territorios Históricos, y regulado a través de las respectivas Ordenanzas municipales. También se tendrá que tener en consideración, el Acuerdo firmado entre el Estado español y la Santa Sede para Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, así como, los respectivos Acuerdos de Cooperación firmados entre el Estado español y las Confesiones religiosas judía, evangélica e islámica. Por último, la D. A. 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las Entidades lucrativas y de los incentivos fiscales al Mecenazgo reconoce esta exención a las Entidades de la Iglesia Católica contempladas en los artículos IV y V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado español y la Santa Sede, y las igualmente existentes en los Acuerdos de Cooperación del Estado español con otras Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas.

- Que según señalan las Normas Forales de los tres Territorios Históricos de Guipúzcoa, Vizcaya y Álava, el IBI es un impuesto directo, de carácter real, que grava el valor de los bienes inmuebles de naturaleza rústica y urbana, sitios en cualquier término municipal de los tres territorios.

- Que las Normas Forales de Guipúzcoa, Vizcaya y Álava reconocen en sus respectivas Normas Forales del IBI, la exención de este impuesto a la Iglesia católica y a las Entidades de la Iglesia Católica contenidas en los arts. IV y V del Acuerdo para Asuntos Jurídicos firmado entre el Estado español y la Santa Sede, el 3 de enero de 1979. Así también, por lo que concierne al resto de Confesiones religiosas que han firmado Acuerdos de Cooperación con el Estado español, se les aplica la exención del IBI, en consonancia con lo dispuesto en la D. A. 9ª de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre del Mecenazgo.

- Que señalan los Decretos Forales a través de los que se han desarrollado los Aspectos de Gestión del Impuesto sobre Bienes Inmuebles que, es competencia de los Ayuntamientos municipales en el que se sitúan los bienes inmuebles, la concesión o denegación de las exenciones y bonificaciones, para lo cual, será necesario antes de proceder a la concesión, la previa solicitud por parte del sujeto interesado. El reconocimiento de la exención tendrá efectos a partir del periodo impositivo siguiente al que se solicitó la exención y no en el que se concedió.

- Que como consecuencia de que estamos en presencia de un Tributo que corresponde a los municipios, cada uno de ellos, ha elaborado y promulgado su respectiva Ordenanza reguladora del IBI.

- Que las tres capitales de provincia del País Vasco tienen promulgada la Ordenanza reguladora del IBI con pequeñas modificaciones. En todas ellas, se reconoce la exención del IBI a los bienes de la Iglesia católica y a las Asociaciones no católicas que han establecido Acuerdos de Cooperación con el Estado.

- Que para que pueda aplicarse la Exención del IBI a los bienes de la Iglesia Católica y demás Iglesias, Confesiones y Comunidades con las que el Estado ha firmado Acuerdos de Cooperación, es necesario, según se dispone en las Ordenanzas municipales de San Sebastián, Bilbao y Vitoria: que los bienes estén destinados necesariamente a los fines señalados en los arts. IV y V del Acuerdo para Asuntos Económicos (por lo que concierne a los bienes de titularidad de la Iglesia católica). Que también gozaran de dicha exención, los bienes de las Asociaciones Confesionales no católicas que hayan firmado Acuerdos de Cooperación con el Estado en virtud de lo que señala el art. 16 de la Constitución de 1978. En este caso, los bienes que gozarán de exención son los que se contienen en los respectivos Acuerdos de Cooperación con el Estado en su respectivo art. 11.

- Que según se desprende de las Sentencias pronunciadas por distintos Tribunales Superiores de Justicia, en aplicación de la normativa del Régimen Común, para que pueda reconocerse la exención del IBI a las Confesiones religiosas con Acuerdos y sus Asociaciones se requiere: 1) que los bienes sobre los que se pretende la exención no se hayan cedido, por parte del colectivo religioso, a terceros mediante contraprestación. 2) que los bienes sobre los que se pretenda la exención estén afectos a las actividades que constituyen objeto social o finalidad específica del colectivo religioso. 3) que los bienes sobre los que se pretende la exención no se utilicen principalmente en el desarrollo de explotaciones económicas que no constituyan objeto o finalidad específica del colectivo religioso.

- Que para acreditar la titularidad de los bienes objeto de exención deberá, el colectivo religioso, aportar certificado de la autoridad competente en la que se señale que, los bienes están afectos a los fines del colectivo, siendo autoridad competente para emitir la certificación, los Superiores Provinciales de la Orden, Congregación o Instituto Sagrado que pretende la exención.

- Que la posición que han adoptado los distintos Tribunales Superiores de Justicia ante supuestos similares ha sido dispar. El TSJ de Cataluña ha denegado la exención a una Congregación religiosa que se dedicaba al cuidado de personas necesitadas, carentes de recursos económicos, por el hecho de cobrar una contraprestación económica. Señala el TSJ en su resolución que: “el hecho de ser su fin principal el cuidado físico y psíquico de las personas necesitadas, al menos así se desprende de la certificación emitida por el Superior Provincial de la Congregación, y no constituir finalidad específica la asistencia geriátrica a personas no necesitadas ni carentes de recursos (ya que cobraban contraprestación económica a sus residentes) procede desestimar la exención”. Posición distinta mantiene el Tribunal Superior de Justicia de Castilla y León (Burgos) ante la solicitud presentada por la Congregación de las Esclavas del Sagrado Corazón, en relación con un inmueble destinado a residencia de estudiantes, a los que también cobraba ciertos importes. Señala el Tribunal que: “siendo los fines que persigue la Congregación de carácter religioso, entre otras, la de realizar educación apostólica en la educación de la fe, habiéndose acreditado la titularidad de los bienes, y, al señalar en la certificación emitida por el Superior Provincial que el bien que pretende la exención está destinado a residencia de estudiantes, finalidad directamente relacionada con los fines de la Entidad, el hecho de cobrar la contraprestación económica por los servicios que presta no puede suponer límite alguno a la exención”. Continúa el Tribunal afirmando que: “el hecho de cobrar a los estudiantes, no supone que la Congregación tenga ánimo de lucro”. Así, con el fin de determinar el contenido del término “ánimo de lucro” recurre a la STS de 11 de junio de

1990 en la que se concreta éste ánimo específico con el siguiente contenido: “para poder atribuir finalidad lucrativa a una actividad es necesario que, se persiga de forma primordial la obtención de rentas, mediante el ejercicio de explotaciones económicas”, cuestión que no acontece en el supuesto planteado, al no perseguir de forma directa esta finalidad, sino que, simplemente se presta un servicio a través de una contraprestación económica, lo que supone que corresponde la exención.

- Que el Tribunal Superior de Justicia del País Vasco, teniendo en consideración el régimen vigente en el Territorio Foral señala, en relación con la exención solicitada y denegada, tanto por parte del Ayuntamiento de San Sebastián, como, por el Tribunal Económico-Administrativo Foral de Guipúzcoa, eso sí, reconocida por parte del Tribunal Contencioso-Administrativo de San Sebastián a la Universidad de Navarra, en relación con las instalaciones de la Escuela Superior de Ingenieros Industriales sita en San Sebastián que: 1) siendo indiscutida la titularidad sobre un inmueble dedicado a una actividad docente-universitaria -tal y como se desprende del certificado emitido por la autoridad competente-, 2) estando afecto el inmueble al fin o destino de la Entidad Universitaria, 3) al tratarse de una Entidad religiosa inscrita que desarrolla actividad docente sin ánimo de lucro, procede confirmar la Sentencia pronunciada por el Tribunal Contencioso-Administrativo de San Sebastián en el que se reconoce la exención a la Universidad de Navarra por las instalaciones educativas que tiene en San Sebastián.

Bibliografía

- ALBIÑANA GARCÍA-QUINTANA, C. *Derecho Financiero y tributario*, Escuela de Inspección Financiera y Tributaria, Ministerio de Economía y Hacienda, Madrid, 1979.
- CALVO ORTEGA, R. “La interpretación de las exenciones Tributarias”, en *Hacienda Pública Española*, nº 13, 1971.
- CALVO ORTEGA, R. “Las exenciones tributarias en la Jurisprudencia”, en *Revista Española de Derecho Financiero*, nº 3, 1974.
- CHECA GONZÁLEZ, C. Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 9, Aranzadi, 1998.
- GARCÍA-MONCÓ, A. M. *El Impuesto sobre Bienes Inmuebles y los Valores Catastrales*, Valladolid, 1993
- GOTI ORDEÑANA, J. en *Sistema de Derecho Eclesiástico del Estado*, 2ª edición- revisada, 1994.
- MERINO JARA, I. *Impuesto sobre Bienes Inmuebles*, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, nº 22, Aranzadi, 2001.