

La Fiscalidad de la Iglesia Católica en España

Fernando Giménez Barriocanal

Vicesecretario para Asuntos Económicos

Conferencia Episcopal Española

24 de febrero de 2015

La Fiscalidad de la Iglesia católica en España

Fernando Giménez Barriocanal
Vicesecretario General para Asuntos Económicos
de la Conferencia Episcopal Española

INDICE

1. INTRODUCCION.
2. LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA Y SU REGULACION JURIDICA Y FISCAL.
3. FUENTES NORMATIVAS EN MATERIA FISCAL.
4. EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.
5. EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.
6. EL IMPUESTO DE TRASMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURIDICOS DOCUMENTADOS.
7. EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.
8. EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES, INSTALACIONES Y OBRAS.
9. EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS.
10. EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONOMICAS
11. LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.
12. LAS TASAS.
13. EL REGIMEN FISCAL DE HERENCIAS Y DONATIVOS
14. CONCLUSIONES

1.- INTRODUCCIÓN

Este trabajo tiene como objetivo presentar, de manera muy resumida, las peculiaridades del régimen fiscal de las distintas instituciones de la Iglesia en España, con especial referencia a las Diócesis, parroquias y congregaciones religiosas.

Para ello, en primer lugar, se define el concepto de entidad religiosa desde el punto de vista civil y fiscal, que no siempre coincide con el canónico. Definidos y clasificados los distintos grupos de entidades, deberemos determinar las peculiaridades que tienen los mismos desde el punto de vista fiscal.

En segundo lugar, se analizan las fuentes jurídicas que configuran el régimen fiscal de la Iglesia, distinguiendo entre fuentes propias derivadas de los Acuerdos Internacionales del Estado Español con la Santa Sede y sus desarrollos de aquellas otras que por vía de asimilación son aplicables a la Iglesia, ya sea procedentes de la legislación general o particular para el sector no lucrativo.

En cualquier caso, conviene advertir la dificultad que supone abordar este tema, sobretodo cuando se pretende, simultáneamente, ofrecer una imagen global y comprensible de la realidad fiscal de estas instituciones y a la vez, no caer en simplificaciones o falta de rigor.

Esperamos que el estudio de este trabajo permita al lector conocer la realidad de las peculiaridades de la fiscalidad de la Iglesia. De esta forma, podrá concluirse que, en la práctica, el régimen fiscal de la Iglesia no difiere substancialmente del que poseen la mayoría de las entidades no lucrativas de nuestro país.

2. LAS ENTIDADES DE LA IGLESIA Y SU REGULACIÓN JURÍDICA-FISCAL

Un asunto de vital importancia a la hora de abordar la fiscalidad de la Iglesia consiste en acotar el concepto mismo. de Iglesia Católica, es decir, qué entendemos por institución o entidad de la Iglesia Católica. Se trata en definitiva de delimitar el ámbito subjetivo de nuestro estudio, cuestión que no es tan sencilla como en primera instancia pudiera parecer.

La clasificación de las entidades de la Iglesia se puede realizar atendiendo a distintos criterios, ya provengan de la legislación canónica (su legislación propia), como de la legislación civil. En nuestro caso, vamos a emplear criterios jurídicos de naturaleza civil, que son los que van a determinar el régimen fiscal que les va a ser de aplicación.

Nuestro análisis siempre se referirá a personas jurídicas de la Iglesia, en los términos previstos en los cánones 113 a 123 del Código de Derecho Canónico, dejando la problemática de la fiscalidad de las personas físicas para otro estudio.

2.1. Clasificación de entidades de la Iglesia

Dentro de las numerosas clasificaciones que podríamos realizar sobre las personas jurídicas de la Iglesia, consideramos que la más apropiada para el análisis de su fiscalidad es la que contiene el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (en adelante AAE) de 3 de enero de 1979 suscrito entre la Santa Sede y el Estado Español.

Este acuerdo establece dos grupos claramente diferenciados de entidades a los que se les va a aplicar regímenes fiscales diferentes. De hecho, esta clasificación

ha sido posteriormente empleada en nuestra legislación en distintas ocasiones para regular la aplicación de otras normas legales, por lo que consideramos que la misma goza de reconocimiento civil amplio. De acuerdo con la misma tendríamos dos grupos de entidades:

- a) Entidades del Artículo IV del AAE.
- b) Entidades del Artículo V del AAE.

a) Entidades del Artículo IV.

Se trata de una lista cerrada de entidades que configurarían lo que algunos autores denominan “Iglesia en sentido estricto”. En el artículo IV se incluyen de forma enumerativa, las siguientes instituciones:

- La Santa Sede (Nunciatura Apostólica en España).
- La Conferencia Episcopal Española.
- Las Diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales.
- Las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

b) Entidades del Artículo V.

El artículo V incluye al resto de entidades de la Iglesia que no están contempladas explícitamente en el artículo anterior. Concretamente indica *“asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV”*.

El mencionado artículo indica las distintas actividades que pueden realizar estas entidades y que serían:

- Religiosas.
- Benéfico-docentes.
- Médicas-hospitalarias.
- Asistencia – social.

Todas estas entidades adquieren su reconocimiento civil como entidad religiosa una vez que se han erigido canónicamente y se han inscrito en el registro de entidades religiosas.

Entre estas instituciones podríamos destacar

- Asociaciones de fieles (corporaciones), tales como cofradías, hermandades, asociaciones de toda naturaleza..., constituidas conforme a la normativa canónica e inscritas en el registro de entidades religiosas. Es importante destacar que la diferenciación que hace el Código de Derecho Canónico entre Asociaciones Públicas y Privadas de Fieles no encuentra acomodo en la legislación civil.
- Fundaciones Religiosas. Frente al concepto de agrupaciones de personas que da lugar a las corporaciones o asociaciones, se configuran las fundaciones como agrupaciones de bienes para el cumplimiento de los fines propios de la Iglesia.

c) Otras entidades que a efectos fiscales no serían entidades de la Iglesia.

Al margen de los anterior descrito, podemos advertir otro conjunto muy numeroso de entidades que, desde el punto de vista del análisis que vamos a emplear, no serían consideradas entidades propiamente de la Iglesia en su perspectiva fiscal. Serían las siguientes:

- Entidades que pudieron ser erigidas canónicamente pero que están inscritas en otros registros distintos al de entidades religiosas. Se trata de entidades que desde el punto de vista canónico se pueden haber constituido como entidades de la Iglesia pero, para el reconocimiento civil, han optado por inscribirse como entidades estrictamente civiles, ya sean asociaciones o fundaciones. Esta situación se ha dado, en ocasiones, para evitar que su consideración como entidad de la Iglesia les dificultara acceder a subvenciones, programas de ayudas, etc. Se trata, en todo caso de una situación anómala. Hay numerosas fundaciones de la Iglesia inscritas en el Ministerio de Educación, por ejemplo, que pasan a depender del Protectorado civil a todos los efectos.
- Entidades creadas por eclesiásticos pero que no tienen reconocimiento canónico, sino únicamente civil. En este caso, estas entidades nunca tuvieron reconocimiento canónico, a pesar de que los fines de las mismas pudieran ser objeto de inscripción. En ese

campo destacan, por ejemplo, algunas ONG's impulsadas y dirigidas por la instituciones o miembros de la Iglesia.

- Entidades donde los fines pueden ser religiosos y hay clérigos en los órganos de gobierno pero no están inscritas en el registro de entidades religiosas. Existen numerosas organizaciones en el que el patronato u órgano de gestión cuenta con clérigos o se trata de organizaciones de gran tradición en ayuntamientos y comunidades autónomas donde la presencia de la Iglesia es relevante junto con otras instituciones.

En estos tres casos, hay que remitirse siempre a la legislación propia de la figura jurídica civil en la que se hayan constituido ya que, a efectos fiscales, no se pueden considerar Iglesia Católica.

Adicionalmente habría que añadir:

- Entidades con reconocimiento canónico pero no civil. Existen realidades eclesiales que aún teniendo reconocimiento canónico, por distintas cuestiones, no llegan a adquirir personalidad jurídica en el ámbito civil por lo que se mueven en una situación de alegalidad civil, en el caso de que quieran operar económicamente por su cuenta. Dentro de estas entidades destacan, por ejemplo, las fundaciones pías no autónomas. En estos casos, es la entidad eclesiástica superior la que a todos los efectos es la titular y responsable de los movimientos económico-patrimoniales.
- Grupos y realidades sin personalidad jurídica. Existen en las parroquias y demás instituciones distintas realidades, grupos, etc., que no tienen personalidad jurídica, ni civil ni canónica, pero que pueden llegar a tener actividad con repercusión económica como organización de actividades culturales, campamentos, etc. En este caso, deben operar siempre bajo el paraguas de la entidad de la que nacen.

3.-FUENTES NORMATIVAS EN MATERIA FISCAL.

Las fuentes normativas que regulan la fiscalidad de la Iglesia Católica en España son básicamente tres:

- La legislación tributaria general.
- Los Acuerdos Santa Sede - Estado Español y sus desarrollos.

- La legislación de las entidades no lucrativas aplicable por vía de asimilación

Veamos a continuación las principales notas de aplicación de cada uno de los grupos.

3.1. La legislación tributaria general.

Hay un error muy común a la hora de acercarse al tema fiscal consistente en la vieja creencia de que la Iglesia tiene un régimen fiscal propio y único al margen del sistema general. Nada más lejos de la realidad. Las instituciones de la Iglesia Católica en España, como cualquier otra entidad, están sujetas a la legislación fiscal general como cualquier otra persona jurídica.

La Iglesia no dispone de un estatuto diferente ni tiene reconocimiento de persona pública, como en el caso de Alemania, por lo que, salvo lo que expresamente se establezca en desarrollos normativos que le sean de aplicación, rige a todos los efectos lo contemplado en la legislación general.

Por esta razón, es importante conocer el contenido fundamental del régimen fiscal español y de las distintas figuras impositivas que lo conforman.

3.2. Los Acuerdos Santa Sede - Estado Español y sus desarrollos.

El Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español para asuntos económicos de 3 de enero de 1979, junto con el resto de los acuerdos firmados en esa fecha (asuntos jurídicos, educativos y culturales...) configuran un marco general de las relaciones entre el Estado Español y las distintas instituciones en las que se desarrolla la Iglesia en España.

Se trata de acuerdos de naturaleza internacional *entre la Santa Sede y el Estado Español*, y plenamente constitucionales porque se firman y ratifican con posterioridad a la entrada en vigor de la Constitución Española. De hecho los acuerdos entraron en vigor el 4 de diciembre de 1979, tras su ratificación por el Congreso y el Senado y publicados en el BOE el 15 de diciembre de 1979. Al tratarse de *tratados internacionales*, disponen de rango legal equivalente a una *Ley Orgánica*.

No se puede hablar de privilegios, sino del desarrollo del artículo 16.3. de la Constitución Española que dice expresamente, que *“el Estado mantendrá convenios de colaboración con la Iglesia Católica y el resto de confesiones*

religiosas...". De hecho, en la actualidad y al margen de estos Acuerdos, el Estado mantienen convenios de colaboración suscritos hace más de 20 años con las religiones Islámica, Judía e Iglesias Evangélicas. El contenido de dichos acuerdos, en materia fiscal, es bastante similar al que ofrece el acuerdo con la Iglesia Católica.

El AAE se compone de 7 artículos y un protocolo adicional y su extensión no supera una página del BOE. Se trata, por tanto, de un acuerdo breve, sencillo y muy claro. Veamos su composición:

El artículo primero indica que la Iglesia y sus instituciones tienen plena capacidad para recabar fondos, prestaciones, colectas, limosnas, etc., y que dichas cantidades, además, no estarán sujetas a imposición.

El artículo 2º del *Acuerdo* regula el sistema de colaboración económica del Estado a través de un mecanismo por el cual los contribuyentes pudieran decidir sobre una pequeña parte de un impuesto. El sistema de asignación tributaria se instrumentó y puso en práctica en España en 1987. Dicho sistema ha sufrido algunas modificaciones, especialmente en 2006, aunque en esencia mantiene lo contemplado en los Acuerdos.

Los artículos III, IV y V establecían, en su momento, un determinado régimen fiscal. Para ello, clasifican a las entidades de la Iglesia en dos categorías, tal y como ya comentamos: entidades del artículo IV y entidades del artículo V. Estos artículos han sido invocados, en numerosas ocasiones, como fuentes de grandes privilegios fiscales aunque, como veremos con posterioridad, su contenido, en su mayoría, ha sido suprimido o superado por otras legislaciones de aplicación más general.

El artículo VI establece el mecanismo de resolución de conflictos en aplicación del acuerdo, mientras que el artículo VII contiene una disposición derogatoria de desarrollos anteriores.

Tras la firma del acuerdo se puso en marcha una comisión técnica para la evaluación y el desarrollo del contenido, en función de la propia evolución del desarrollo de la norma fiscal. Así, en primer lugar, se produjo el Acuerdo del 10 de octubre de 1980 que, entre otros aspectos, regulaba la implantación del nuevo Impuesto sobre Sociedades.

La entrada en la Comunidad Económica Europea supuso la introducción del IVA, lo que suponía una necesaria adaptación de las exenciones previstas a través de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 que regulaba las exenciones aplicables.

Más recientemente, se regularon otros aspectos como el nuevo Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO) o la reforma del sistema de asignación tributaria que dio lugar a la renuncia de la Iglesia a las exenciones y no sujeciones de IVA en la entrega de bienes inmuebles y en la adquisición de objetos destinados al culto.

Por último hay que señalar, como veremos a continuación, que los propios acuerdos establecen que las entidades de la Iglesia tendrán, al menos, los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento prevea para las entidades sin fin de lucro. Esta afirmación tiene una gran importancia, ya que el desarrollo de regímenes fiscales especiales para las entidades no lucrativas, posteriores a los acuerdos, afectan de lleno a la Iglesia. De hecho, como veremos, estos desarrollos superan ampliamente lo contemplado en los acuerdos.

3.3. La legislación aplicable por vía de asimilación de las entidades no lucrativas

La fiscalidad de las entidades sin fin de lucro ha experimentado importantes cambios en los últimos 20 años. Así en 1994, se aprobó una primera ley fundaciones y de incentivos privados a actividades de interés general, cuyos objetivos fueron los de adaptar y modernizar la legislación en materia de fundaciones y atraer recursos a las mismas, con un atractivo programa de beneficios fiscales a las donaciones y el mecenazgo. Como no podría ser de otra manera, las instituciones de la Iglesia fueron acogidas en régimen de asimilación en la citada ley. Su contenido incluía novedades importantes en materia fiscal asumiendo la mayoría del régimen fiscal previsto en el AAE e incorporando nuevos beneficios al sector no lucrativo.

La mayor reforma llega con la aprobación 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” (la denominada “ley del mecenazgo”).

En su Título II la ley establece un completo régimen fiscal especial aplicable a las entidades sin fines lucrativos (artículos 5º a 15º), una vez definido el concepto de entidad lucrativa (artículo 2º) y los requisitos para acceder al mismo (artículo 3º)

En el Título III se establecen los Incentivos fiscales al mecenazgo, con especial interés en el Régimen fiscal de donaciones y aportaciones. Incluye también otras formas de mecenazgo, entre los que destaca por su aplicación a la Iglesia, los programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público. La nueva Ley del Impuesto Sociedades aprobada en noviembre de 2014 ha

introducido modificaciones muy relevantes en este Título III incrementando los porcentajes de deducción en donaciones.

Tan importante como su articulado son las disposiciones adicionales. En concreto, destaca la disposición adicional tercera que modifica el texto refundido del Impuesto sobre Trasmisiones Patrimoniales, incluyendo una exención subjetiva tanto para las entidades no lucrativas del artículo 2º de la ley 49, como para la *"Iglesia Católica y las Iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español"*.

Asimismo, son de especial relevancia para la Iglesia tanto la disposición octava (fundaciones de entidades religiosas) como la adicional novena que, en su apartado 1 indica que:

"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 convenios de colaboración con el Estado Español, sin perjuicio a lo establecido en los acuerdos a que se refiere la disposición adicional anterior" (fundaciones de entidades religiosas).

Por tanto, la ley incorpora a la Iglesia Católica al régimen fiscal especial de entidades no lucrativas, en régimen de total igualdad con el resto de confesiones religiosas que tienen suscritos convenios de cooperación con el Estado español, y que a día de hoy son las Iglesias Evangélicas, la religión islámica y las comunidades judías. Cuando se refiere a la Iglesia Católica se está haciendo referencia a la Iglesia en sentido estricto, es decir, a las entidades explícitamente citadas en el artículo IV del acuerdo.

Para las entidades del artículo V del Acuerdo (tal y como ocurre con las entidades del resto de confesiones religiosas) la propia disposición adicional novena en su apartado 2 establece la posibilidad de aplicar este régimen fiscal pero vinculado al cumplimiento de los requisitos exigidos por la ley a las entidades sin fines lucrativos. Ello establece una diferencia clara entre entidades ya que para las segundas el régimen fiscal estará condicionado a una serie de requisitos, establecidos en la propia ley y reglamentados en el Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre.

Lo más importante de esta regulación, sin duda alguna, es el contenido del régimen fiscal que incluye y que supera, de manera muy notable, a las exenciones que estaban previstas en los Acuerdos. Un caso a reseñar es el del IBI, donde las exenciones previstas en los Acuerdos se ceñían a una lista cerrada de bienes vinculados a determinados fines mientras que la ley de mecenazgo concede para todo el sector lucrativo la exención de IBI de todos sus bienes salvo aquellos donde se desarrollan explotaciones económicas que no están exentas.

Por esta razón, a día de hoy, afirmar que la Iglesia Católica dispone de un régimen fiscal privilegiado es desconocer completamente la legislación, ya que en el 99% de los casos la Iglesia Católica tiene el mismo régimen que cualquier fundación, asociación de utilidad pública u ONG de desarrollo. Adicionalmente, es también el mismo régimen que el que disfrutaban el resto de confesiones religiosas que mantienen convenios de colaboración con el Estado.

Una vez conocidas las fuentes de regulación fiscal, vamos a realizar un repaso sobre las principales figuras impositivas que hay en nuestro país, destacando las peculiaridades del régimen aplicable especialmente a las entidades del artículo IV, es decir, a las diócesis, parroquias, órdenes y congregaciones religiosas, sus provincias y sus casas.

4.- EL IMPUESTO SOBRE SOCIEDADES.

El Impuesto sobre Sociedades es un tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de las sociedades y otras personas jurídicas. En concreto, la ley del impuesto señala que son sujetos pasivos aquellas personas jurídicas que no tributan por IRPF. En el capítulo de exenciones subjetivas no figura la Iglesia, por lo que, contrariamente a lo que pudieran pensar algunos, la totalidad de las instituciones de la Iglesia son sujetos pasivos del impuesto.

Ello implica, en consecuencia, que existe obligación, en principio, para todas las entidades, de cumplimentar la declaración anual y tributar por las rentas que no se encuentren exentas, como cualquier otro contribuyente. Ello supone, al menos, la obligación de elaborar un complejo impreso de declaración de ingresos totales, gastos y un balance detallado que recoge activos y pasivos de la entidad.

No obstante, hay que en cuenta algunas peculiaridades en la cumplimentación de este Impuesto. Peculiaridades que derivan de dos fuentes:

- a) El desarrollo del AAE y en particular, el acuerdo de 10 de octubre de 1980.
- b) La Ley 49/2002, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos.

Veamos los principales aspectos a destacar:

4.1. Entidades que deben presentar la declaración del Impuesto.

Con anterioridad a 1979, la Iglesia Católica y sus instituciones no estaba sujeta al impuesto sobre Sociedades. La normativa no las consideraba sujetos pasivos. La

aprobación de la Ley 61/1978 de 27 de diciembre del Impuesto sobre Sociedades modifica la situación. Si bien declara la exención de la Iglesia con carácter general, junto con otras entidades (artículo 5º), indica a continuación que :

“La exención a que se refiere este número no alcanzará a los rendimientos que estas Entidades pudieran obtener por el ejercicio de explotación económica, ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle cedido, ni tampoco a los incrementos de patrimonio”.

Esta regulación fue acogida básicamente en el AAE de 3 de enero de 1979. La aplicación del impuesto a las entidades de la Iglesia en los términos regulados en la ley y el AAE precisaba del desarrollo de algunos aspectos organizativos que tuvieran en cuenta las peculiaridades de las entidades eclesiásticas. Por esta razón, teniendo en cuenta lo previsto en el artículo VI del AAE, se establecieron reuniones de la Comisión Técnica Iglesia-Estado Español que dieron como fruto el Acuerdo de 10 de octubre de 1980, acerca de la aplicación del Impuesto Sobre Sociedades a las entidades Eclesiásticas, elaborado por la comisión Técnica Iglesia-Estado Español en cumplimiento de los acuerdos (BOE 9 de mayo de 1981).

Dicho acuerdo indica, en su norma primera lo siguiente:

“Son sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades aquellas entidades eclesiásticas que tengan personalidad jurídica civil. No obstante, el Ministerio de Hacienda, a petición de las entidades eclesiásticas afectadas, reconocerá como sujetos pasivos a Entidades con un ámbito más amplio”(norma primera, párrafo primero)

El acuerdo recuerda que todas las entidades con personalidad jurídica civil independiente están sujetas a este impuesto. Quedarían fuera, por tanto, aquellas entidades que aunque tengan reconocimiento canónico no lo tengan civil, si bien en ese caso, siempre que tengan alguna actividad económica, deberían integrar la misma en la entidad eclesiástica de la que dependan.

También es importante destacar que existe la posibilidad de reconocer sujetos pasivos de ámbito más amplio por agregación de entidades. Ello supone la petición previa de las entidades y la autorización del Ministerio de Hacienda. Si bien esta es una declaración con carácter general para todas las entidades de la Iglesia, que se encuentra en vigor y puede ser empleada, el acuerdo contempla una indicación concreta sobre algunas agregaciones convenientes:

“Atendiendo a razones prácticas y de mutua conveniencia para la Iglesia y para el Estado, el Ministerio de Hacienda aconseja como nivel más idóneo para configurar el sujeto pasivo de las entidades eclesiásticas, el de diócesis o provincia religiosa que comprenda todas las actividades y rendimientos de las personas morales inferiores que de ellas dependen (norma primera, párrafo segundo).

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

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

4.2. Rendimientos en el extranjero e ingresos no sujetos.

Definido el sujeto pasivo, analizamos cuáles son los ingresos que deben tenerse en cuenta a la hora de ser incluidos en el cálculo del impuesto.

En primer lugar, nos encontramos con un concepto de aplicación territorial especial, ya que las entidades de la Iglesia solo tributan por sus rendimientos obtenidos en territorio nacional. Ello es debido a su carácter universal y a que, en muchas ocasiones, las provincias eclesiásticas de las órdenes y congregaciones religiosas pueden incluir casas fuera del territorio nacional. Lo explica así la norma segunda del citado acuerdo de 10 de octubre sobre aplicación territorial.

Segunda. Aplicación Territorial

“Dado el carácter universal de la Iglesia católica y la radicación de las casas centrales de muchas comunidades religiosas en el extranjero, las entidades eclesiásticas solo quedarán sometidas al impuesto sobre sociedades por los rendimientos e incrementos de patrimonio que obtengan en territorio español”

Esta norma fue entendida en el pasado como un privilegio que las instituciones de la Iglesia tenían ya que si invertían en instrumentos financieros en el extranjero solo estarían sometidos a la tributación del país donde se ubicara la inversión. En la práctica, como veremos a continuación, dado que los rendimientos financieros están exentos de tributación por la Ley 49/2002, la realización de estas operaciones no tendrían ningún beneficio fiscal e incluso, podrían ser perjudiciales, ya que, al menos, tendrían que pagar la carga impositiva en el país de origen.

Otra cuestión importante es la relativa a la no sujeción de determinados ingresos. En materia fiscal, hay que distinguir entre no sujeciones y exenciones. Cuando una operación no está sujeta significa que no forma parte, en ningún caso, del hecho imponible que se grava, y por tanto no está afectada a ninguna

obligación de naturaleza tributaria. En el caso de las exenciones, se trata de operaciones o rendimientos que, en principio, formarían parte del hecho imponible a gravar, pero que se excluyen explícitamente por el legislador.

El Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado español sobre asuntos económicos indica en su artículo I que:

Artículo I

La Iglesia Católica puede libremente recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas oblaiones”

Adicionalmente, en su artículo III indica que

Artículo III

No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el consumo, según proceda:

- a) Además de los conceptos mencionados en el artículo I de este acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesíásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.*
- b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como de las disciplinas eclesíásticas en Universidades de la Iglesia.*
- c) La adquisición de objetos destinados al culto.*

En consecuencia:

1. Las colectas, limosnas, oblaiones y prestaciones se consideran no sujetas y, por tanto, fuera del alcance del Impuesto. Este hecho plantea el asunto de si deben figurar en el impuesto los ingresos de colectas y donativos dado que se trata de conceptos no sujetos. Sobre este punto no hay una posición única. Los partidarios de incluirlos indican que la norma sobre el régimen fiscal de entidades no lucrativas establece que deben declararse la totalidad de los ingresos, exentos y no exentos (artículo 13º de la ley 49/2002). Por otra parte, otros definen que la no sujeción supone que no hay obligación alguna de información sobre estos ingresos, al margen de aquellos donativos que requieren información para su desgravación. Si nos ceñimos estrictamente al concepto de no sujeción dichos ingresos no constituyen hecho imponible y por tanto no deberían figurar en la declaración.
2. También se encuentra no sujeta la actividad de los seminarios así como de las disciplinas eclesíásticas en universidades de la Iglesia. En todo caso, como estas actividades suelen ser claramente deficitarias, la citada

no sujeción no ofrece beneficio fiscal, más bien al contrario, ya que en el caso de obtener beneficios en operaciones sujetas y no exentas, las pérdidas derivadas de estas actividades no podrán compensarse.

En otro orden de cosas, el acuerdo de 10 de octubre de 1980 establece la no sujeción, en ningún caso, de los denominados rendimientos imputados.

Séptima. Rendimientos imputados

En ningún caso las entidades comprendidas en el artículo IV.1. del Acuerdo sobre Asuntos Económicos estarán sujetas al Impuesto sobre Sociedades por razón de rendimientos presuntos o imputados o por cualquier concepto que no responda a rendimientos realmente obtenidos.

Esta norma tiene una gran importancia ya que aleja de las instituciones de la Iglesia la llamada presunción de onerosidad. Únicamente, a los efectos del Impuesto sobre Sociedades se podrán tener en cuenta rendimientos realmente obtenidos.

4.3. Rentas exentas.

El Impuesto sobre Sociedades está diseñado especialmente para gravar los beneficios en actividades económicas, así como los incrementos de patrimonio. Para ello, a los ingresos derivados de las actividades económicas se le restan los gastos necesarios para la obtención de aquéllos. La base imponible se calcula partiendo del resultado contable calculado conforme a las normas del Código de Comercio corregido por las normas propias de la ley del impuesto y sus desarrollos.

Adicionalmente, el Impuesto establece una serie de rentas que formando parte de la definición de hecho imponible, por distintas causas, son declaradas exentas y, en consecuencia, no estarán sometidas a tributación. De nuevo aquí tendremos que hacer una diferencia entre lo contemplado en el AAE y lo previsto en la legislación específica para las entidades no lucrativas.

A) Exenciones previstas en el AAE

En el ámbito de las entidades del artículo IV del AAE (Iglesia en sentido estricto) nos encontramos, en concreto (art IV.1.B) :

“Exención total y permanente de los Impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio.

Esta exención no alcanza a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas ni a los derivados de su patrimonio cuando su uso se halle

cedido, ni a las ganancias de capital ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta.”

Por tanto, el AAE no incluye en el ámbito de la exención general a :

- Los rendimientos de actividades económicas (todo tipo de actividades que pudieran ser consideradas por Hacienda como una explotación económica, siendo ésta una definición muy amplia).
- Los rendimientos del patrimonio cedido a terceros (alquileres, etc.).
- Ganancias de capital e incrementos de patrimonio, ni cualquiera que esté sometido a retención en la fuente (intereses, dividendos, etc.).

Por tanto, en función del AAE, la práctica totalidad de ingresos que no fueran derivados de donativos, aportaciones, colectas, etc., estaban sometidos a tributación.

B) Exenciones previstas en el régimen especial del sector no lucrativo

La legislación para el sector no lucrativo ha evolucionado mucho en los últimos 20 años, ofreciendo a estas entidades una financiación indirecta a través de regímenes fiscales que permitan “la participación privada en actividades de interés general”.

Un primer paso importante fue la ley 30/1994 de fundaciones y de participación privada en actividades de interés general. Dicha ley presenta un conjunto de beneficios fiscales que debían estimular y promocionar el sector no lucrativo de nuestro país.

La ley 30/1994 supuso un impulso notable a las fundaciones y otras entidades, generó un sistema de ayudas a las aportaciones a estas entidades y fue creando una cultura de apoyo al sector. Algunas de sus normas fueron ciertamente complejas en su aplicación al conceder determinadas exenciones condicionadas a que la actividad coincidiera con el objeto o finalidad específica de la entidad. La Iglesia Católica fue incorporada al régimen fiscal previsto en los artículos 48 a 58 de esa ley a través de una disposición adicional (la quinta), al igual que el resto de confesiones religiosas.

Disposición adicional quinta. Régimen tributario de la Iglesia Católica y de otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas.

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

No analizaremos el régimen fiscal que desarrolló la ley de 1994 puesto que dicho régimen fue ampliamente superado por la ley 49/2002 (ley de mecenazgo). De hecho, la ley de mecenazgo de 2002 supone un cambio fundamental en la forma de concebir el Impuesto sobre Sociedades para las entidades que son beneficiarias del régimen fiscal allí contenido.

En concreto, el artículo 6 de la ley establece las siguientes rentas exentas :

Artículo 6 Rentas exentas

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

1.º Las derivadas de los siguientes ingresos:

a) Los donativos y donaciones recibidos para colaborar en los fines de la entidad, incluidas las aportaciones o donaciones en concepto de dotación patrimonial, en el momento de su constitución o en un momento posterior, y las ayudas económicas recibidas en virtud de los convenios de colaboración empresarial regulados en el artículo 25 de esta Ley y en virtud de los contratos de patrocinio publicitario a que se refiere la Ley 34/1998, de 11 de noviembre, General de Publicidad.

b) Las cuotas satisfechas por los asociados, colaboradores o benefactores, siempre que no se correspondan con el derecho a percibir una prestación derivada de una explotación económica no exenta.

c) Las subvenciones, salvo las destinadas a financiar la realización de explotaciones económicas no exentas.

2.º Las procedentes del patrimonio mobiliario e inmobiliario de la entidad, como son los dividendos y participaciones en beneficios de sociedades, intereses, cánones y alquileres.

3.º Las derivadas de adquisiciones o de transmisiones, por cualquier título, de bienes o derechos, incluidas las obtenidas con ocasión de la disolución y liquidación de la entidad.

4.º Las obtenidas en el ejercicio de las explotaciones económicas exentas a que se refiere el artículo siguiente.

5.º Las que, de acuerdo con la normativa tributaria, deban ser atribuidas o imputadas a las entidades sin fines lucrativos y que procedan de rentas exentas incluidas en alguno de los apartados anteriores de este artículo.

Por tanto, están exentas las siguientes fuentes de recursos:

- a) Todas las donaciones recibidas. En el caso de la Iglesia Católica, prevalece que dichos donativos están no sujetos.
- b) Las cuotas de los asociados y benefactores.
- c) Las subvenciones, salvo las recibidas para explotaciones económicas no exentas.
- d) Las rentas procedentes del patrimonio mobiliario, como son los intereses de cuentas y depósitos, dividendos de acciones y resto de rentas mobiliarias.
- e) Las rentas procedentes del patrimonio inmobiliario, como son los alquileres y cánones percibidos, así como las obtenidas por operaciones de ventas de patrimonio, plusvalías de fondos de inversión, etc.
- f) Aquellas rentas obtenidas en determinadas explotaciones económicas, que se declaran exentas, en el artículo siguiente, cuyo contenido es el que figura a continuación:

Artículo 7 Explotaciones económicas exentas

Están exentas del Impuesto sobre Sociedades las rentas obtenidas por entidades sin fines lucrativos que procedan de las siguientes explotaciones económicas, siempre y cuando sean desarrolladas en cumplimiento de su objeto o finalidad específica:

1.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de promoción y gestión de la acción social, así como los de asistencia social e inclusión social que se indican a continuación, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de aquéllos, como son los servicios accesorios de alimentación, alojamiento o transporte:

- a) Protección de la infancia y de la juventud.*
- b) Asistencia a la tercera edad.*
- c) Asistencia a personas en riesgo de exclusión o dificultad social o víctimas de malos tratos.*
- d) Asistencia a personas con discapacidad, incluida la formación ocupacional, la inserción laboral y la explotación de granjas, talleres y centros especiales en los que desarrollen su trabajo.*
- e) Asistencia a minorías étnicas.*

- f) Asistencia a refugiados y asilados.*
- g) Asistencia a emigrantes, inmigrantes y transeúntes.*
- h) Asistencia a personas con cargas familiares no compartidas.*
- i) Acción social comunitaria y familiar.*
- j) Asistencia a ex reclusos.*
- k) Reinserción social y prevención de la delincuencia.*
- l) Asistencia a alcohólicos y toxicómanos*
- m) Cooperación para el desarrollo.*
- n) Inclusión social de las personas a que se refieren los párrafos anteriores.*

2.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de hospitalización o asistencia sanitaria, incluyendo las actividades auxiliares o complementarias de los mismos, como son la entrega de medicamentos o los servicios accesorios de alimentación, alojamiento y transporte.

3.º Las explotaciones económicas de investigación científica y desarrollo tecnológico.

4.º Las explotaciones económicas de los bienes declarados de interés cultural conforme a la normativa del Patrimonio Histórico del Estado y de las Comunidades Autónomas, así como de museos, bibliotecas, archivos y centros de documentación, siempre y cuando se cumplan las exigencias establecidas en dicha normativa, en particular respecto de los deberes de visita y exposición pública de dichos bienes.

5.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de representaciones musicales, coreográficas, teatrales, cinematográficas o circenses.

6.º Las explotaciones económicas de parques y otros espacios naturales protegidos de características similares.

7.º Las explotaciones económicas de enseñanza y de formación profesional, en todos los niveles y grados del sistema educativo, así como las de educación infantil hasta los tres años, incluida la guarda y custodia de niños hasta esa edad, las de educación especial, las de educación compensatoria y las de educación permanente y de adultos, cuando estén exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como las explotaciones económicas de alimentación, alojamiento o transporte realizadas por centros docentes y colegios mayores pertenecientes a entidades sin fines lucrativos.

8.º Las explotaciones económicas consistentes en la organización de exposiciones, conferencias, coloquios, cursos o seminarios.

9.º Las explotaciones económicas de elaboración, edición, publicación y venta de libros, revistas, folletos, material audiovisual y material multimedia.

10.º Las explotaciones económicas de prestación de servicios de carácter deportivo a personas físicas que practiquen el deporte o la educación física, siempre que tales servicios estén directamente relacionados con dichas prácticas y con excepción de los servicios relacionados con espectáculos deportivos y de los prestados a deportistas profesionales.

11.º Las explotaciones económicas que tengan un carácter meramente auxiliar o complementario de las explotaciones económicas exentas o de las actividades encaminadas a cumplir los fines estatutarios o el objeto de la entidad sin fines lucrativos.

No se considerará que las explotaciones económicas tienen un carácter meramente auxiliar o complementario cuando el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de ellas exceda del 20 por 100 de los ingresos totales de la entidad.

12.º Las explotaciones económicas de escasa relevancia. Se consideran como tales aquellas cuyo importe neto de la cifra de negocios del ejercicio no supere en conjunto 20. 000 euros.

En la práctica, podemos comprobar que la gran mayoría de las fuentes de financiación de las instituciones de la Iglesia quedarían exentas de tributación puesto a que a las donaciones, subvenciones e ingresos procedentes del patrimonio se añadirían las explotaciones económicas más comunes ejercidas por la Iglesia como son, entre otras:

- a. Prestación de servicios de promoción y de gestión de acción social (tercera edad, infancia, minorías, desarrollo, etc.)
- b. Servicios de hospitalización y asistencia sanitaria.
- c. Explotación de bienes de interés cultural.
- d. Organización de representaciones teatrales, cinematográficas, artísticas, etc.
- e. Actividades de enseñanza reglada.
- f. Exposiciones, conferencias y cursos.

- g. Elaboración, edición, publicación y venta de libros, lo que implica que quedan exentas las editoriales y las librerías.
- h. Actividades de servicios deportivos, salvo las dedicadas a profesionales
- i. Actividades auxiliares de las principales. Por ejemplo, podríamos entender que las actividades de manutención y alojamiento de las casas de ejercicios son actividades auxiliares de la principal, la realización de ejercicios espirituales y, en consecuencia, estarían exentas del impuesto.
- j. Actividades de escasa relevancia, es decir, cuando se realicen otras actividades que en conjunto, no superen los 20.000 €. Con esto, adquieren plena legalidad las rifas y tómbolas entre otras cosas.

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

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

Por ejemplo, explotaciones económicas de gestión directa de fábricas de dulces, parkings, establecimientos de hostelería, deberían tributar por el impuesto sobre Sociedades siempre que la actividad la realice directamente la entidad religiosa o una empresa propiedad de la misma

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

4.4. La gestión del impuesto

Hasta este momento hemos analizado fundamentalmente el régimen fiscal especial que contempla la ley de mecenazgo y su aplicación a las entidades de la Iglesia en materia del Impuesto sobre Sociedades.

Conviene también conocer algunos aspectos adicionales sobre la gestión del impuesto.

1. El acceso al régimen fiscal de la ley de mecenazgo es de carácter automático para las instituciones del artículo IV del AAE. Así lo indica el Reglamento para la aplicación de la ley de mecenazgo, contenido en el Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre. Por tanto, no se requiere trámite alguno para su aplicación.

Disposición adicional única. La Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

1. Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de dicha ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este reglamento. Dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos...

2. Dado que las rentas exentas no están sometidas a retención ni ingreso a cuenta (artículo 12 de la ley 49/2002), se hace preciso poder acreditar ante terceros esta condición. Por ejemplo, ante los bancos para que no efectúen retención por los intereses. El reglamento de la ley prevé para las entidades del artículo IV la obtención de un certificado a petición propia y elaborado por la Agencia Tributaria en el que se acredita su inclusión en este grupo. Lo más importante es que el certificado tiene duración indefinida. Todas las personas jurídicas de la Iglesia del artículo IV deben estar en posesión de este certificado que deberán presentar a todos los posibles retenedores de ingresos. Lo regula el propio reglamento de la ley en la misma disposición adicional.

Disposición adicional única. La Iglesia Católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

1. ... La acreditación de estas entidades a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, en el que se acredite que la entidad está incluida en el apartado 1 de la

citada disposición adicional. En la solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia

3. Como ya hemos comentado anteriormente , existe obligación de declarar por la totalidad de las rentas, exentas y no exentas, de acuerdo con la ley de mecenazgo.

Artículo 13 Obligación de declarar

Las entidades que opten por el régimen fiscal establecido en este Título estarán obligadas a declarar por el Impuesto sobre Sociedades la totalidad de sus rentas, exentas y no exentas.

Ello obliga a que la totalidad de las entidades menores que integran su actividad en el impuesto de Sociedades elaborado por la Diócesis o provincia remitan sus cuentas adecuadamente cumplimentadas a la administración eclesiástica que se hace responsable de integrar las cuentas en el impreso del impuesto.

4. No existe un modelo contable de uso obligatorio para las entidades de la Iglesia, aunque sí existen algunas directrices de carácter muy general que se reflejan en el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Este acuerdo preveía la posibilidad de establecer un plan contable de uso obligatorio que, a día de hoy, no existe.

Norma duodécima. (Acuerdo de 10 de octubre de 1980)

Las entidades eclesiásticas sujetos del Impuesto sobre Sociedades deberán llevar contabilidad que recogerá debidamente clasificados los ingresos íntegros de las distintas fuentes de rendimientos y de los gastos necesarios para su obtención incluidos los de administración

Las entidades eclesiásticas podrán establecer libremente los planes contables que consideren más adecuados a sus necesidades, atendiendo a los criterios de claridad y de simplicidad. No obstante, el Ministerio de Hacienda podrá, de común acuerdo con la Conferencia Episcopal Española establecer planes contables de aplicación general para las mismas.

5. No obstante, continuando con la contabilidad, en el caso de desarrollar actividades económicas, éstas deben llevarse de manera separada de la actividad exenta. Lo normal será confeccionar una contabilidad totalmente separada que permita identificar los ingresos y gastos afectos a explotaciones económicas no exentas

Las normas de contabilidad que deberán seguirse en el caso de estas explotaciones serán las que determine el Código de Comercio y sus desarrollos.

Artículo 11 Obligaciones contables.

Las entidades sin fines lucrativos que obtengan rentas de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades tendrán las obligaciones contables previstas en las normas reguladoras de dicho impuesto. La contabilidad de estas entidades se llevará de tal forma que permita identificar los ingresos y gastos correspondientes a las explotaciones económicas no exentas.

A fecha de hoy , con carácter general, la norma básica es el Plan General de Contabilidad que entró en vigor en 2008.

6. La forma concreta de determinar la base imponible del Impuesto la determina el artículo 8º de la ley de mecenazgo.

Artículo 8 Determinación de la base imponible.

1. En la base imponible del Impuesto sobre Sociedades de las entidades sin fines lucrativos sólo se incluirán las rentas derivadas de las explotaciones económicas no exentas.

2. No tendrán la consideración de gastos deducibles, además de los establecidos por la normativa general del Impuesto sobre Sociedades, los siguientes:

a) Los gastos imputables exclusivamente a las rentas exentas.

Los gastos parcialmente imputables a las rentas no exentas serán deducibles en el porcentaje que representen los ingresos obtenidos en el ejercicio de explotaciones económicas no exentas respecto de los ingresos totales de la entidad.

b) Las cantidades destinadas a la amortización de elementos patrimoniales no afectos a las explotaciones económicas sometidas a gravamen.

En el caso de elementos patrimoniales afectos parcialmente a la realización de actividades exentas, no resultarán deducibles las cantidades destinadas a la amortización en el porcentaje en que el elemento patrimonial se encuentre afecto a la realización de dicha actividad.

c) Las cantidades que constituyan aplicación de resultados y, en particular, de los excedentes de explotaciones económicas no exentas.

Por tanto, el artículo 8º establece que la base imponible se integra por los ingresos de explotaciones no exentas, deduciendo únicamente los gastos

correspondientes a dichas explotaciones, estableciéndose un sistema proporcional para los gastos parcialmente imputables.

7. En comunidades religiosas, a la hora de determinar los gastos necesarios y, por tanto, deducibles, de las explotaciones económicas, se plantea el caso de los religiosos que trabajan para las mismas y que, en consecuencia, no perciben de manera explícita un sueldo. El Acuerdo de 10 de octubre de 1980 permite incluir, como gasto deducible, el salario adecuado de aquellos miembros de la comunidad que dedican su trabajo a la citada actividad no exenta.

Novena. Base Imponible

2. A los solos efectos de la determinación de la Base Imponible de las actividades económicas realizadas por las entidades eclesiásticas, se computará como gasto deducible una cantidad igual al resultado de multiplicar la cuantía del salario adecuado a la actividad y horario realizado, por el número de miembros de la Comunidad que colaboren en el desarrollo de la explotación económica

8. El tipo impositivo para las entidades no lucrativas es del 10 % de los rendimientos de las explotaciones económicas no exentas. Por tanto, para todas aquellas actividades que directamente desarrolle la entidad eclesiástica y que deban tributar, lo harán a tipo sensiblemente inferior al tipo general.
9. En relación el plazo de presentación de las declaraciones, si bien el acuerdo de 10 de octubre de 1980 preveía que el periodo de presentación finalizara el 31 de mayo para ejercicios cerrados el 31 de diciembre anterior, en la actualidad el plazo se rige por lo previsto con carácter general para todas las entidades. Según el mismo, el plazo concluye 25 días después de la aprobación formal de las cuentas o en el caso de que no se produzca dicha aprobación en los 6 meses siguientes al cierre, 25 días después de transcurrido dicho plazo. En consecuencia, con carácter general, las entidades de la Iglesia disponen hasta el 25 de julio para presentar el Impuesto sobre Sociedades en los modelos y con los medios telemáticos que se vayan implantando en cada momento.
10. El acuerdo de 10 de octubre prevé que las entidades eclesiásticas que estén totalmente exentas del impuesto no estarían obligadas a presentarla declaración del Impuesto. En concreto, la norma décima indica:

Norma Décima.

1. *Las entidades Eclesiásticas sujetas al Impuesto sobre Sociedades estarán obligadas a presentar declaración en la misma forma que los demás sujetos pasivos del impuesto*

2. *No obstante, quedan exceptuadas de esta obligación aquellas entidades que estén totalmente exentas del Impuesto*

Hasta la entrada en vigor de la Ley de Mecenazgo esta norma era de escasísima aplicación ya que la mera tenencia de una cuenta corriente por parte de la entidad eclesíástica suponía la obtención de unos mínimos ingresos por intereses que no permitirían la exención total. No obstante, con la entrada en vigor de la mencionada ley, muchas entidades han visto que la inmensa mayoría de sus fuentes de financiación están no sujetas o exentas.

En este punto podría plantearse dudas sobre la obligatoriedad o no de presentar el impuesto por aquellas entidades que no tienen rentas sujetas y no exentas, ya que el AAE parece indicar que no sería necesario mientras que la ley de mecenazgo establece explícitamente que hay que declarar la totalidad de las rentas, exentas y no exentas.

4.5. Las entidades del artículo V

Para las entidades del artículo V, fundaciones y asociaciones, el sistema de acceso al régimen fiscal es completamente distinto dado que deben cumplir los requisitos previstos en el reglamento; en especial los artículos 1, 2 y 4 del mismo, según lo contemplado en el apartado 2 de la disposición adicional única del Reglamento para la aplicación del Régimen fiscal especial, contenido en el Real Decreto 1270/2003 de 10 de octubre

Disposición adicional única.

2. A las entidades a las que se refieren la disposición adicional octava y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 les será de aplicación lo dispuesto en los artículos 1, 2 y 4 de este reglamento a efectos del ejercicio de la opción por el régimen fiscal especial y de la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

No se trata de un acceso automático sino previa petición y además sujeto al cumplimiento de lo previsto en el reglamento. La disposición, al citar los artículos 1, 2 y 4 parece excluir de la obligatoriedad de presentar memoria económica ante Hacienda (artículo 3º).

En todo caso, hay que reseñar que aquellas entidades que no hayan optado por el régimen especial estarán en el ámbito de las entidades parcialmente exentas con menores ventajas fiscales y sin posibilidad de recibir fondos que den derecho a desgravación fiscal.

5.IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

Si el Impuesto sobre Sociedades es el gran impuesto directo de ámbito estatal que grava a las personas jurídicas, el Impuesto indirecto más importante es, sin duda, el Impuesto sobre el Valor Añadido. Se trata de un tributo indirecto que recae sobre el consumo y grava tres tipos de operaciones:

- Entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios y profesionales,
- Las adquisiciones intracomunitarias
- Las importaciones de bienes

En la aplicación de este impuesto los empresarios y profesionales por sus ventas o prestaciones de servicios, repercuten a los adquirentes las cuotas de IVA que correspondan, con obligación de ingresarlas en el Tesoro. A la vez, por sus adquisiciones, soportan cuotas que tienen derecho a deducir en sus declaraciones y liquidaciones periódicas. En cada liquidación se declara el IVA repercutido a los clientes, restando de éste el soportado en las compras y adquisiciones a los proveedores, pudiendo ser el resultado tanto positivo como negativo (a pagar o a devolver).

En consecuencia, para los empresarios y profesionales, el IVA es un impuesto neutro ya que cuando lo cobran deben entregárselo a Hacienda mientras que cuando lo soportan es Hacienda quien se lo debe. Para ello, periódicamente (mensual o trimestralmente) liquidan con Hacienda.

Aunque los que gestionan el impuesto son los empresarios y profesionales, los auténticos pagadores del impuesto son los consumidores finales, que cuando adquieren un producto deben pagar el IVA correspondiente sin posibilidad de deducirse el importe del mismo en ninguna liquidación. A los consumidores finales se les asimilan aquellas entidades cuya actividad se declara exenta de IVA y al no poder facturar IVA, el IVA que soportan supone un mayor coste. Este es el caso general de la Iglesia.

5.1. El IVA en los Acuerdos Iglesia Estado. Evolución y situación actual

El IVA entró en vigor en España en 1986 con motivo de la entrada de nuestro país en la Comunidad Económica Europea y sustituyó a otros impuestos indirectos vigentes hasta ese momento como el Impuesto de Tráfico de Empresas, el Impuesto de Lujo, etc. Se trata de un impuesto armonizado a

nivel de Europa, ya que gran parte del presupuesto comunitario se nutre del IVA ingresado en los países miembros.

En España, dado que entra en vigor con posterioridad a la firma del AAE, fue preciso hacer una serie de interpretaciones para acomodar lo previsto en el Acuerdo al nuevo impuesto.

Ello se realizó a la través, fundamentalmente, de la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988, que teniendo en cuenta lo previsto en los artículos III y IV del acuerdo estableció supuestos tanto de no sujeción como de exención. Estos beneficios fiscales han estado vigentes hasta el 1 de enero de 2007.

Los beneficios afectaban a dos operaciones:

- La adquisición de objetos destinados al culto (supuesto de no sujeción).
- La entrega de bienes inmuebles para fines religiosos (supuesto de exención).

En el primer caso, cuando una entidad del artículo IV adquiría objetos destinados exclusivamente para el culto (bancos para el templo, ornamentos, cálices, la caldera del templo, etc.) tenía la posibilidad de acogerse a la no sujeción de IVA simplemente entregando un certificado al proveedor, que de esa manera, no le facturaría IVA. La restricción de la no sujeción venía dada por el uso que se hacía del bien (exclusivamente para el culto) y no por la naturaleza del bien, razón por la cual el aparato de megafonía del templo, por ejemplo, estaba no sujeto. Desde el 1 de enero de 2007 ha desaparecido completamente este beneficio fiscal.

En el segundo caso, la entrega de bienes inmuebles, se trataba de una exención que había que solicitar a Hacienda con anterioridad al inicio de la obra. Hacienda comprobaba la documentación remitida y, en su caso, concedía la exención. La solicitud debía realizarse con anterioridad al inicio de la obra.

Operativamente, esta exención generaba ciertos inconvenientes, ya que el proveedor o constructor de la obra, al no facturar IVA, no podía deducirse el IVA de sus compras para la fabricación del bien entregado, teniendo que aplicar en consecuencia la regla de prorrata. Como es lógico, lo que hacía el constructor era incrementar el precio final para resarcirse de los costes de IVA que no podía repercutir. Las congregaciones religiosas, en muchos casos, optaban, cuando era posible, por el IVA reducido de vivienda, ya que el recargo que solían imponer los constructores variaba entre el 7 y el 9%.

Esta exención también desapareció el 1 de enero de 2007, aunque permaneció vigente para aquellas obras que hubieran obtenido el beneficio fiscal con

anterioridad a esa fecha. Es decir, todas las obras con exención concedida antes del 1 de enero de 2007, mantenían la exención mientras se ejecutaba la obra.

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

En concreto la nota verbal entre la Nunciatura y el Ministerio para Asuntos exteriores de 22 de diciembre de 2006 decía lo siguiente:

“...La Santa Sede reconoce que la revisión del sistema de asignación tributaria a la Iglesia católica recogida en la disposición adicional del Proyecto de Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007, lleva consigo la asunción por parte de la Iglesia católica de la sujeción al IVA en los términos previstos en la legislación comunitaria. Y considera que ello no produce ninguna lesión patrimonial a la Iglesia católica en tanto se mantenga vigente el nuevo sistema de asignación tributaria acordado entre el Gobierno español y la Conferencia Episcopal Española. Igualmente, la Santa Sede entiende que todas las exenciones que se hayan concedido con anterioridad a la entrada en vigor de la Ley de Presupuestos Generales del Estado para el año 2007 y disposiciones que la desarrollen deberán mantenerse.

Por su parte, el Gobierno español comunica a la Santa Sede que procederá a la derogación de la Orden Ministerial (Ministerio de Economía y Hacienda) de 29 de febrero de 1988, que aclara el alcance de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los arts. III y IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos...”

Tras el intercambio de notas, unos días más tarde, la Orden Ministerial de 29 de febrero de 1988 se derogó mediante la Orden EHA 3958/2006 de 28 de diciembre, por la que se establece el alcance y los efectos temporales de la supresión de la no sujeción y de las exenciones establecidas en los artículos III y IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de enero de 1979, respecto al Impuesto sobre el Valor Añadido y al Impuesto General Indirecto Canario.

En consecuencia, a fecha de hoy, la Iglesia no tiene ningún tipo de peculiaridad en materia de IVA, por lo que se rige por la normativa general del impuesto que conviene conocer.

5.2. Funcionamiento general del IVA en la Iglesia.

En primer lugar, hay que destacar que la actividad religiosa está exenta de IVA. Ello implica que cualquier prestación o actividad de servicio religioso no va a devengar IVA.

Supone, por otra parte, que el IVA pagado en todos los gastos y adquisiciones relacionadas con la actividad religiosa por parte de entidades de la Iglesia no es deducible y por tanto, supondrá un mayor coste de la compra, como le ocurre a los consumidores finales.

Desde el punto de visto operativo, ello implica que la mayoría de parroquias de España y demás entidades que no desarrollan explotaciones económicas no tendrán obligaciones de llevanza de los libros de IVA, entendiéndose que el gasto derivado de cualquier compra es siempre IVA incluido.

Por el contrario, en el momento que una entidad desarrolle una actividad sujeta y no exenta de IVA, deberá cumplimentar las obligaciones de llevanza de libros (libro registro de facturas expedidas, libro registro de facturas recibidas, libro registro de bienes de inversión y libro registro de determinadas operaciones intracomunitarias), así como efectuar las liquidaciones periódicas (trimestrales o mensuales, según casos), y las declaraciones anuales. En esos casos, el IVA no será un coste por esas actividades, como le ocurre a cualquier empresa que desarrolla actividades sujetas y no exentas de IVA.

5.3. Gestión del Impuesto. Aspectos aplicables a las entidades de Iglesia

1. Una primera cuestión muy importante a destacar es que las exenciones del Impuesto sobre Sociedades no afectan al IVA. Por ejemplo, aunque una entidad religiosa se encuentre exenta del Impuesto sobre Sociedades por disponer de una librería, esta librería será sujeto pasivo del IVA y tendrá que llevar los libros de IVA correspondientes, facturar IVA y hacer todas las declaraciones correspondientes.
2. Todas las actividades económicas mantenidas por la Iglesia, en consecuencia, deben llevar contabilidad independiente y separada con los criterios contables establecidos en el Código de Comercio, aunque dicha actividad se encuentre exenta del Impuesto sobre Sociedades.
3. Hay que tener en cuenta que el sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor añadido es cada persona jurídica, sin la posibilidad prevista en el Impuesto sobre Sociedades de agrupar el mismo en la Diócesis o provincia eclesiástica. Por tanto, en aquellas Diócesis donde cada

parroquia o entidad tiene su propio NIF, serán estas las obligadas a presentar las declaraciones de manera independiente en el caso de realizar alguna actividad económica sujeta a IVA¹.

4. Cuando cualquiera de estas entidades, junto con su actividad propia religiosa realice operaciones sujetas a IVA, además de tener que cumplir todos los requisitos formales que ello conlleva, se plantea el tema de la deducción del IVA soportado en sus operaciones de adquisición de bienes y servicios. En primera instancia, la entidad debería acudir al sistema de prorrateo. Para ello hay que calcular el porcentaje de operaciones con derecho a deducción sobre el porcentaje de operaciones totales. Dicho porcentaje sería el que podría deducirse en el IVA de todas las operaciones realizadas. Por otro lado, si la entidad es capaz de diferenciar las actividades exentas de las sujetas y no exentas, podría deducirse el total del IVA correspondiente a la actividad económica, mientras que no deduciría cantidad alguna del IVA de la actividad propiamente religiosa.
5. En todo caso, al no existir una legislación particular para la Iglesia, habrá que estar a lo previsto en el complejo desarrollo de la ley y reglamento de IVA, para cada una de las actividades que puedan desarrollar las distintas entidades de la Iglesia

5.4. Algunas particularidades y exenciones en el ámbito eclesial.

El artículo 20 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el valor añadido, establece un conjunto de exenciones, algunas de las cuales son de aplicación para las entidades de la Iglesia:

1. Prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia médica. Con carácter general los hospitales y centros sanitarios de la Iglesia están exentos de IVA, incluyendo los servicios de manutención y alojamiento de los pacientes².
2. La educación de la infancia y de la juventud, la guarda y custodia de niños, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrados, la enseñanza de idiomas y la formación y reciclaje profesional, realizada por entidades

¹En relación con este tema, conviene recordar que la Ley general Tributaria establece la obligatoriedad de disponer de NIF para todas las entidades que gocen de personalidad jurídica civil. En el caso de las parroquias, esta personalidad se adquiere en cuanto dispongan de personalidad canónica y sea notificada a los órganos competentes del Estado, según el apartado 2 del artículo I del Acuerdo entre el Estado español y la santa Sede sobre asuntos jurídicos de 3 de enero de 1979.

²No se incluye en la exención la entrega de medicamentos para ser consumidos fuera del centro sanitario ni los servicios de alojamiento y manutención de acompañantes.

privadas autorizadas. Ello supone que la actividad docente regular realizada por las entidades de la Iglesia en sus centros de formación está exenta.

3. Las actividades realizadas por entidades con Reconocimiento de la condición de “entidad o establecimiento de carácter social” entre las que destacan:
 - a. Protección a infancia.
 - b. Asistencia tercera edad.
 - c. Educación especial.
 - d. Asistencia a transeúntes, refugiados, personas con cargas familiares no compartidas, exreclusos, reinserción, asistencia a alcohólicos y toxicómanos y cooperación al desarrollo.

4. Las siguientes actividades desarrolladas por “establecimientos culturales privados de carácter social”:
 - a. Biblioteca y archivos.
 - b. Museos, monumentos, lugares históricos
 - c. Representaciones teatrales, musicales, audiovisuales y cinematográficas
 - d. Exposiciones y manifestaciones similares

Para poder acceder a esas exenciones, la Agencia Tributaria tiene establecido un mecanismo de reconocimiento de la condición de “entidad de carácter social” regulado al amparo del artículo 20.3 de la ley del IVA. Entre los requisitos que se prevén están el carecer de finalidad lucrativa y que los cargos de representación deben ser gratuitos. Debe solicitarse ante la Agencia Tributaria que tiene un plazo de 6 meses para contestar. Una vez obtenido el reconocimiento, este tiene validez indefinida mientras se mantengan los requisitos³. Conviene verificar si se dispone de esta calificación.

³Conviene recordar que el acuerdo para Asuntos Jurídicos establece que las entidades de beneficencia de la Iglesia deben gozar de los mismos derechos y beneficios establecidos para el resto de entidades de beneficencia privada (apartado 1 del artículo V). También lo establece el artículo V del AAE.

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

5.5. El IVA de las casas de espiritualidad y su problemática.

Los servicios de alojamiento y manutención realizados en casas de Ejercicios Espirituales y equivalentes, están exentos de IVA. Así lo estableció en su momento una resolución de la Dirección General de Tributos ya que se trata de una actividad accesoria de la principal que es la prestación de un servicio religioso (fuera del circuito del IVA, por definición).

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

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

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

6.- IMPUESTO SOBRE TRANSMISIONES PATRIMONIALES Y ACTOS JURÍDICOS DOCUMENTADOS.

Se trata de un impuesto indirecto y de carácter real que grava tres modalidades de tributación: las que afectan a transmisiones patrimoniales onerosas, la de operaciones societarias y la relativa a actos jurídicos documentados.

En concreto, para las instituciones de la Iglesia, este tributo afectaría a aquellas transmisiones de bienes que no estando sujetas a IVA si lo están a ITP, bajo la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas. Con carácter general ello se produciría cuando el sujeto trasmisor del bien es un particular (no un empresario o profesional). También se puede producir, en determinados casos, en operaciones realizadas por empresarios sujetos y exentos de IVA (solares no edificables, segundas y ulteriores transmisiones).

El otro caso general de aplicación tiene que ver con Actos Jurídicos Documentados, que grava los documentos notariales, mercantiles y administrativos. El caso más habitual es el de cualquier acto con intervención notarial.

La disposición adicional tercera de la ley 49/2002, modificó el texto refundido del ITP y AJD estableciendo una exención subjetiva de este impuesto a la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas que tengan suscritos acuerdos de colaboración. En concreto indica:

Disposición adicional tercera. Modificación del Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados

Se modifica la letra A) del artículo 45.1 del texto refundido del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, aprobado por el Real Decreto legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, que quedará redactado en los siguientes términos:

«I.A) Estarán exentos del impuesto:

a) El Estado y las Administraciones públicas territoriales e institucionales y sus establecimientos de beneficencia, cultura, Seguridad Social, docentes o de fines científicos.

Esta exención será igualmente aplicable a aquellas entidades cuyo régimen fiscal haya sido equiparado por una Ley al del Estado o al de las Administraciones públicas citadas.

b) Las entidades sin fines lucrativos a que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de..., de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, que se acojan al régimen fiscal especial en la forma prevista en el artículo 14 de dicha Ley.

A la autoliquidación en que se aplique la exención se acompañará la documentación que acredite el derecho a la exención.

c) Las cajas de ahorro, por las adquisiciones directamente destinadas a su obra social.

d) La Iglesia Católica y las iglesias, confesiones y comunidades religiosas que tengan suscritos acuerdos de cooperación con el Estado español.

e) El Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, así como las instituciones de las Comunidades Autónomas que tengan fines análogos a los de la Real Academia Española.

f) La Cruz Roja Española y la Organización Nacional de Ciegos Españoles.

g) La Obra Pía de los Santos Lugares.»

En consecuencia y con independencia de la operación que se realice, se trata de una exención subjetiva y por tanto afecta a las entidades de la Iglesia Católica (parroquias, órdenes y congregaciones religiosas) que no deben pagar este impuesto cuando sean el sujeto del impuesto.

La redacción del artículo no deja claro qué instituciones de la Iglesia son objeto de la exención, ya que habla en genérico de la "Iglesia Católica e Iglesias, confesiones y comunidades que tengan suscritos convenios de cooperación con el Estado". Cabría pensar que dicha exención podría afectar a todas las instituciones de la Iglesia inscritas en el Registro de entidades religiosas. No obstante, si analizamos cómo se contempla a la Iglesia en otras leyes, podremos ver que cuando se emplea la fórmula citada se está haciendo referencia únicamente a la Iglesia en sentido estricto, es decir, a las entidades del artículo IV del AAE; ya que cuando se quiere hacer referencia al resto, se separan de las anteriores y se emplean otras fórmulas⁴. Por tanto, entendemos que la exención del ITP-AJD es solo aplicable a las entidades del artículo IV del AAE.

7.- EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES.

El IBI es un tributo de carácter municipal que grava el valor de los bienes inmuebles tanto en régimen de propiedad, lo más habitual, como los derechos reales de superficie, usufructo y las concesiones administrativas. Grava tanto los bienes inmuebles urbanos como rústicos.

⁴Véase, por ejemplo, la disposición adicional novena de la ley 49/2002.

7.1. La exención del IBI en el AAE.

El AAE prevé, en su artículo IV, las siguientes exenciones en la Contribución Territorial Urbana (antecedente del IBI):

- 1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.*
- 3) Los locales destinados a oficinas, la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4) Los Seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesíásticas en tanto en cuanto imparten enseñanzas propias de disciplinas eclesíásticas.*
- 5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.*

Se trata de una lista cerrada de bienes que solo era aplicable a la Iglesia en sentido estricto, es decir, sin incluir a las asociaciones y fundaciones de la Iglesia, sino únicamente a las Diócesis, parroquias, órdenes y Congregaciones religiosas.

Exenciones equivalentes están previstas en los acuerdos de cooperación firmados por el Estado con las distintas confesiones religiosas en 1992. A título de ejemplo destacamos el artículo 11.3 de la Ley 26/1992 que incluye el Acuerdo de cooperación con la Comisión Islámica:

- 3. La «Comisión Islámica de España», así como sus Comunidades miembros, estarán exentas:*
 - A) Del Impuesto sobre Bienes Inmuebles y de las contribuciones especiales que, en su caso, correspondan por los siguientes bienes inmuebles de su propiedad:*
 - a) Las Mezquitas o lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto, asistencia religiosa islámica, residencia de Imames y dirigentes religiosos islámicos.*
 - b) Los locales destinados a oficinas de las Comunidades pertenecientes a la Comisión Islámica de España.*
 - c) Los centros destinados únicamente a la formación de Imames y dirigentes religiosos islámicos.*

Como puede observarse se trata, fundamentalmente, de los mismos conceptos que los aludidos en el AAE.

7.2. Las exenciones del IBI en la ley de Haciendas Locales

La ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, acometió una profunda reforma en el ámbito local. Dicha ley tuvo una importante reforma con la ley 51/2002, de 27 de diciembre.

Su texto refundido (Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo) establece un conjunto de exenciones entre las que se incluyen las contenidas en los Acuerdos, tanto de la Iglesia Católica como del resto de confesiones:

ARTICULO 62. Exenciones

1. Estarán exentos los siguientes inmuebles:

a) Los que sean propiedad del Estado, de las comunidades autónomas o de las entidades locales que estén directamente afectos a la seguridad ciudadana y a los servicios educativos y penitenciarios, así como los del Estado afectos a la defensa nacional.

b) Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común.

c) 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, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

d) Los de la Cruz Roja Española.

e) Los inmuebles a los que sea de aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor y, a condición de reciprocidad, los de los Gobiernos extranjeros destinados a su representación diplomática, consular, o a sus organismos oficiales.

f) La superficie de los montes poblados con especies de crecimiento lento reglamentariamente determinadas, cuyo principal aprovechamiento sea la madera o el corcho, siempre que la densidad del arbolado sea la propia o normal de la especie de que se trate.

g) Los terrenos ocupados por las líneas de ferrocarriles y los edificios enclavados en los mismos terrenos, que estén dedicados a estaciones, almacenes o a cualquier otro servicio indispensable para la explotación de dichas líneas. No están exentos, por consiguiente, los establecimientos de hostelería, espectáculos, comerciales y de esparcimiento, las casas destinadas a viviendas de los empleados, las oficinas de la dirección ni las instalaciones fabriles.

Adicionalmente, en el mismo artículo se establecen exenciones para los centros de enseñanza concertados así como para los monumentos o jardines de interés cultural. Estas últimas exenciones deben solicitarse a la administración.

ARTICULO 62. Exenciones (sigue)

2. Asimismo, previa solicitud, estarán exentos:

a) Los bienes inmuebles que se destinen a la enseñanza por centros docentes acogidos, total o parcialmente, al régimen de concierto educativo, en cuanto a la superficie afectada a la enseñanza concertada.

Esta exención deberá ser compensada por la Administración competente.

b) Los declarados expresa e individualizadamente monumento o jardín histórico de interés cultural, mediante real decreto en la forma establecida por el artículo 9 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español, e inscritos en el registro general a que se refiere su artículo 12 como integrantes del Patrimonio Histórico Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

7.3. Las exenciones en la ley de mecenazgo

La ley 49/2002, la Ley de Mecenazgo, ha modificado y ampliado de manera substancial el régimen de exenciones aplicables a las instituciones sin ánimo de lucro, entre las que se incluye la Iglesia. Su contenido y alcance es claro:

Artículo 15 Tributos locales

1. Estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas Locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

Por tanto, lo que se establece es un principio general de exención de todos los bienes, salvo aquellos en los que se desarrollan explotaciones económicas no declaradas exentas.

Ello supone, en la práctica, la ampliación en los siguientes supuestos:

- a) Solares sin edificar
- b) Inmuebles donde no se desarrolla ninguna actividad
- c) Inmuebles cedidos en alquiler
- d) Inmuebles donde se desarrollan explotaciones económicas declaradas exentas (colegios, residencias, hospitales, museos, editoriales, librerías, etc.)

Para acceder a estas exenciones es preciso la comunicación al Ayuntamiento correspondiente. En algunos casos, por desconocimiento de la norma, algunos Ayuntamientos suelen denegar la exención. En esas situaciones, conviene asesorarse bien ya que la norma es clara y merece la pena reclamar e incluso, iniciar un proceso contencioso-administrativo.

Las exenciones de IBI a favor de la Iglesia han estado sometidas a debate público en los últimos años, con argumentos que demostraban un gran desconocimiento de la legislación.

En primer lugar, debido a que, en la actualidad, el régimen fiscal de deducciones en materia de IBI de la Iglesia no deriva del contenido del AAEsino de la ley del mecenazgo.

En segundo lugar, porque contrariamente a lo que en ocasiones se publica, la Iglesia tiene el mismo nivel de desgravaciones fiscales que el resto de confesiones religiosas con acuerdos de cooperación (judíos, musulmanes e Iglesias evangélicas). Son los mismos beneficios fiscales que tiene cualquier entidad beneficiaria de la ley de mecenazgo.

Las exenciones, que son establecidas desde la administración central, tienen impacto sobre las administraciones locales y su recaudación. No es de extrañar, por tanto, que algunos ayuntamientos intenten dificultar el acceso a estas exenciones dado que su aplicación supone una merma en sus cuentas. En algunos casos, se intenta denegar la exención acudiendo, precisamente, al contenido del AAE, como si el resto de la normativa no existiera o no fuera aplicable a la Iglesia.

Ante esta situación, la Conferencia Episcopal realizó una consulta vinculante a la Dirección General de Tributos que en su contestación de 2 de diciembre de 2009 ratifica que los beneficios previstos en la ley de mecenazgo en materia de IBI son aplicables plenamente a todas las entidades de la Iglesia.

Por otro lado, el 14 de abril de 2014, el Tribunal Supremo, en relación con un recurso interpuesto por la diócesis de Orense, ha fallado a favor de la Iglesia, expresando con toda claridad la vigencia de los beneficios fiscales a favor de la Iglesia. Su redacción no deja lugar a dudas:

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

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

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

2ª) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarios o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el art. 15 de la ley 49/2001 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.

En el mismo sentido se ha pronunciado la Dirección General de Tributos, en la consulta de 2 de diciembre de 2009 que aportó la diócesis de Ourense”

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

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

7.4. Gestión operativa de las exenciones

El legislador establece una diferencia entre las entidades del artículo IV del AAE (entidades incluidas en el apartado 1 de la disposición adicional novena de la ley 49/2002) y el resto de entidades religiosas.

Para las entidades del artículo IV (diócesis, parroquias, congregaciones...), se establece que las exenciones se aplican de manera directa sin precisar las comunicaciones previstas en el reglamento. Es la administración la que debe encargarse de aplicarla. Así queda reflejado en el apartado 1 de la disposición adicional única del Reglamento contenido en el RD 1270/2003, de 10 de octubre, que aprueba el reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos.

Disposición adicional única: La Iglesia católica y otras iglesias, confesiones y comunidades religiosas: aplicación del régimen fiscal especial y acreditación a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

1-Las entidades a las que se refiere el apartado 1 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 que decidan aplicar el régimen fiscal especial previsto en los artículos 5 a 15 de dicha ley no tendrán que efectuar las comunicaciones reguladas en los artículos 1 y 2 de este reglamento. Dicho régimen fiscal se aplicará directamente por el sujeto pasivo cuando se trate de tributos objeto de declaración o autoliquidación, y por la Administración tributaria en los demás casos.

La acreditación de estas entidades a efectos de la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta a que se refiere el artículo 12 de la Ley 49/2002 se efectuará mediante certificado expedido, a petición de la entidad interesada y con vigencia indefinida, por el órgano competente de la Agencia Estatal de Administración tributaria, en el que se acredite que la entidad está incluida en el apartado 1 de la citada disposición adicional. En la solicitud deberá acreditarse la personalidad y naturaleza de la entidad mediante la certificación de su inscripción emitida por el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia.

En el caso de las fundaciones canónicas y resto de entidades inscritas en el registro de entidades religiosas les es de aplicación los artículos 1,2 y 4 del Reglamento por lo que, para gozar de las exenciones deberán:

- Haber optado por el régimen especial
- Disponer del certificado acreditativo de Hacienda
- Comunicar al Ayuntamiento que se ha ejercido la opción de acogerse al régimen especial tributario.

Es importante destacar que si estas comunicaciones no se producen, el Ayuntamiento procederá a girar los recibos de IBI correspondientes. En el caso de haberlos pagado, se podría solicitar la devolución siempre que se tuviera derecho, es decir, siempre que se haya optado por el régimen fiscal especial. Ello supone que en el caso de que la entidad del artículo V no hubiera solicitado el acceso al régimen fiscal especial, solo tendrá derecho a la exención desde la fecha de solicitud.

8.- EL IMPUESTO SOBRE CONSTRUCCIONES INSTALACIONES Y OBRAS.

El Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras (ICIO), es un *“tributo indirecto cuyo hecho imponible está constituido por la realización, dentro del término municipal, de cualquier construcción, instalación u obra para la que se exija obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, se haya obtenido o no dicha licencia, o para la que se exija presentación de declaración responsable o comunicación previa, siempre que la expedición de la licencia o la actividad de control corresponda al ayuntamiento de la imposición”*⁵

Se trata de un impuesto nacido en el ámbito de la reforma de las Haciendas Locales (Ley 39/1988) y que, en consecuencia es posterior a la firma de los acuerdos de 1979. Su nacimiento tiene mucho que ver con la antigua tasa de licencia urbanística. El mecanismo del impuesto supone que cada vez que se quiere realizar una obra el interesado debe acudir al ayuntamiento y pedir la *licencia de obras*. El Ayuntamiento gira un impuesto que, en términos cuantitativos, puede suponer entorno al 4% del presupuesto de la obra.

Al tratarse de un nuevo impuesto era necesario aclarar si entraba en el ámbito de las exenciones previstas en el AAE. En concreto, la letra B) del apartado 1 del artículo IV del AAE establece que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis y parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a la *“exención total permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio”*.

Por otra parte, el artículo VI del acuerdo establece que

“La Santa Sede y el Gobierno español procederán de común acuerdo en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente acuerdo, inspirándose para ello de los principios que lo informan”

y en el punto 2 del protocolo adicional del AAE, se indica que:

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

Siempre que se modifique substancialmente 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.”

Por estas razones, era necesario iniciar un proceso de diálogo para aclarar el alcance de este nuevo impuesto en relación con el AAE. Simultáneamente al proceso y antes de llegar al acuerdo, hubo dos sentencias del Tribunal Supremo

⁵Artículo 100.1 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

que dieron la razón a la Iglesia sobre la exención de este impuesto, así como un dictamen del Consejo de Estado.

Tras la negociación, se publicó la Orden de 5 de junio de 2001, que aclaraba esta cuestión en los siguientes términos:

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

Segundo.- La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, disfrutaban de exención total y permanente en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras.

Por tanto, se trataba de una exención subjetiva, sin restricciones, para todos los bienes que fueran propiedad de las entidades enumeradas en el artículo IV.

Con posterioridad a la promulgación de la Orden, dos eurodiputados del Partido Comunista presentaron mociones a la Comisión Europea en contra del contenido de esta exención que fueron notificadas al Gobierno Español. Tras varios contactos con la Conferencia Episcopal intentando buscar una solución adecuada, el Ministerio de Economía y Hacienda, publicó la Orden EHA/2814/2009, de 15 de octubre que modifica ligeramente la anterior Orden de 2001, en los siguientes términos:

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

Dicho texto, en su redacción final, no fue consensuado con la Iglesia. Con esta redacción, la exención dejó de ser subjetiva vinculándose la misma a que el bien en cuestión objeto de la obra goce ya de exención. Esta redacción de la Orden permite una doble interpretación de la exención:

- a) Interpretación restrictiva. Los bienes objeto de la exención son únicamente aquellos que gozaban de la exención de la Contribución Territorial Urbana a la fecha de la firma de los acuerdos, es decir, la lista cerrada que contiene el artículo:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
- 2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.
- 3) Los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- 4) Los seminarios destinados a la formación del Clero diocesano y religioso y las universidades 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.

- b) Interpretación amplia: Los bienes objeto de la exención en el ICIO son aquellos que gozan de la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, que es el tributo que ha sustituido a la Contribución Territorial. En ese caso, a la hora de determinar el conjunto de bienes afectos a la misma habría que tener en cuenta no solo los enumerados en el acuerdo sino las exenciones de IBI previstas en la ley de mecenazgo.

Esta doble interpretación y el hecho de que la Orden Ministerial de 2009 no fuera consensuada con la Iglesia supuso un gran número de conflictos en la aplicación práctica. Finalmente, el Tribunal Supremo, en sentencia de 12 de noviembre de 2014, da la razón a la Iglesia y anula la Orden de 2009, por lo que, mientras no se consensue entre Iglesia y Estado otra formulación, está en vigor la Orden de 5 de junio de 2001. Dicho de otra manera, todos los bienes de los que son titulares las entidades del artículo IV del acuerdo están exentos del ICIO.

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

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

9.- EL IMPUESTO SOBRE EL INCREMENTO DEL VALOR DE LOS TERRENOS.

El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos (conocido como “plusvalía municipal”) es un tributo directo de naturaleza real, instantáneo y no periódico, que grava el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana puesto de manifiesto en la transmisión de la propiedad del bien o en la constitución o transmisión de cualquier derecho real sobre el mismo.

Al igual que otros tributos locales, los beneficios fiscales sobre este impuesto para la Iglesia han tenido una evolución en tres momentos distintos: la aprobación del AAE (que establece la lista de bienes de artículo IV), la ley de fundaciones de 1994 (que condiciona la exención a la finalidad del bien) y la actual ley de mecenazgo de 2002 (que amplía notablemente el ámbito de exención).

En el momento actual, el régimen fiscal especial para las entidades incluidas en la ley, indica, en su artículo 15.3 lo siguiente:

Artículo 15 Tributos locales

...

3. Estarán exentos del Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana los incrementos correspondientes cuando la obligación legal de satisfacer dicho impuesto recaiga sobre una entidad sin fines lucrativos.

En el supuesto de transmisiones de terrenos o de constitución o transmisión de derechos reales de goce limitativos del dominio sobre los mismos, efectuadas a título oneroso por una entidad sin fines lucrativos, la exención en el referido impuesto estará condicionada a que tales terrenos cumplan los requisitos establecidos para aplicar la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Por tanto, la ley 49/2002, de Régimen Fiscal de Entidades sin Fines Lucrativos establece con toda claridad la exención, siempre que la obligación legal de satisfacer el impuesto recaiga sobre la entidad no lucrativa. Es decir, solo se aplicará la exención cuando el sujeto pasivo del impuesto sea entidad no lucrativa, con independencia de los pactos privados que haya en la operación en relación a quien se hace cargo de coste.

Para conocer quién es el sujeto pasivo del impuesto hay que referirse al artículo 106 del texto refundido de la ley de reforma de las Haciendas Locales:

Artículo 106 Sujetos pasivos

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

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

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

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

Al igual que el caso anterior, la aplicación de estas exenciones está condicionada a la comunicación al ayuntamiento de la aplicación del régimen especial previsto en la ley 49/2002, especialmente para las entidades del artículo V.

10.-EL IMPUESTO SOBRE ACTIVIDADES ECONÓMICAS

“El impuesto sobre actividades económicas es un tributo directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por el mero ejercicio, en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas, se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del impuesto” (artículo 78.1. del RDL 2/2012)

Se trata de un tributo de recaudación local. El AAE no contiene exención alguna sobre este impuesto y por tanto hay que atenerse a lo previsto para el conjunto de las entidades no lucrativas y a su régimen fiscal general.

En concreto, el artículo 15.2. de la ley de mecenazgo refleja los supuestos de exención en los siguientes términos:

Artículo 15 Tributos locales

...

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

En definitiva, se indica que todas las explotaciones económicas que están enunciadas en artículo 7 de ley de mecenazgo (hospitales, residencias, centros de formación, museos, exposiciones, editoriales, librerías, etc.) gozan de la exención del I.A.E.

Tal y como ocurre en el resto de los tributos locales el acceso a la exención (en especial para las entidades del artículo V del Acuerdo) requiere de comunicación previa al ayuntamiento.

En todo caso, conviene recordar que el hecho de la exención, tal y como ocurre con el ICIO, no exime de la obligación legal de comunicar el inicio de la actividad, mediante la declaración de alta en la matrícula del impuesto, así como de las notificaciones de variación y baja.

11.- LAS CONTRIBUCIONES ESPECIALES.

Los tributos en España se clasifican en tres grupos: impuestos, tasas y contribuciones especiales.

Mientras que los impuestos son tributos exigidos sin contraprestación, la ley general tributaria (artículo 2.2.) indica que las *“contribuciones especiales son los tributos cuyo hecho imponible consiste en la obtención por el obligado tributario de un beneficio o de un aumento del valor de sus bienes como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos”*. La ley de Haciendas Locales limita el importe total de la contribución especial al 90% del coste que la entidad local soporte, dado que se trata siempre de un tributo de ámbito local.

El caso de las contribuciones especiales representa una excepción en el panorama actual del régimen fiscal de la Iglesia ya que el Acuerdo de 1979 establece de manera explícita la exención del mismo para las entidades del artículo IV y los bienes enumerados en el mismo, en los siguientes términos, según el apartado 1, letra d):

d) Exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, en tanto recaigan estos tributos sobre los bienes enumerados en la letra a) de este artículo.

Es decir, estamos indicando que las entidades del artículo IV (diócesis, parroquias, congregaciones religiosas, etc.) gozan de exención por los siguientes bienes de su propiedad:

- 1) Los templos y capillas destinados al culto, y asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.*
- 2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.*
- 3) Los locales destinados a oficinas, la curia diocesana y a oficinas parroquiales.*
- 4) Los seminarios destinados a la formación del Clero diocesano y religioso y las universidades 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.*

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

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

12.-LAS TASAS MUNICIPALES.

En el apartado anterior hemos indicado que los tributos en España se clasifican en impuestos, contribuciones especiales y tasas.

Según la ley general Tributaria, (art 2.2.) se definen las tasas como *“los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización privativa o el aprovechamiento especial del dominio público, la prestación de servicios o la realización de actividades en régimen de derecho público que se refieran afecten o beneficien de modo particular al obligado tributario, cuando los servicios o actividades no sean de solicitud o recepción voluntaria para los obligados tributarios o no se presten o realicen por el sector privado”*

En definitiva, el ordenamiento tributario español define tres figuras

- Impuestos: Tributos exigidos sin contraprestación
- Contribuciones especiales: Tributos exigidos por la obtención del obligado tributario de un determinado beneficio genérico (por ejemplo una obra pública) , donde no hay posibilidad de exclusión del beneficio
- Tasas: Tributos que conllevan la obtención, normalmente, de un determinado beneficio de uso privado efectivo (Servicios, aprovechamiento especial del dominio público, etc.) Es decir, la tasa se corresponde siempre con un beneficio aplicable directamente al sujeto pasivo y donde, al contrario que en las contribuciones especiales, si podría haber posibilidad de exclusión.

En relación con las tasas, hay que indicar que ni en los acuerdos de 1979, ni en el régimen fiscal especial contemplado en la ley de mecenazgo, hay referencia alguna a posibles exenciones. En consecuencia, para todo tipo de tasas hay que remitirse al régimen general aplicable al conjunto de los contribuyentes.

En este sentido, hay que tener presente que el cálculo de la tasa debe tener en cuenta dos factores importantes:

- a) En el caso de que la tasa se corresponda con un servicio a prestar al ciudadano, la tasa debe presuponer un porcentaje del coste total de la prestación del servicio y en cualquier caso, debe haber una correspondencia entre el servicio recibido y el importe girado (artículo 24.2 del RDL 2/2004, de 5 de marzo.

2. En general, y con arreglo a lo previsto en el párrafo siguiente, el importe de las tasas por la prestación de un servicio o por la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate o, en su defecto, del valor de la prestación recibida.

- b) Las tasas deben tener en cuenta "criterios genéricos de capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacerla".

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

13. EL REGIMEN FISCAL DE HERENCIAS Y DONATIVOS.

13.1. Las herencias

Una de las principales fuentes de recursos económicos para la realización de los fines propios de la Iglesia lo constituyen las donaciones y legados.

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones es el tributo que grava en España este tipo de operaciones. El AAE estableció explícitamente la exención total del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, para las entidades del Artículo IV, es decir, incluyendo a las parroquias:

Artículo IV.1.c del AAE

"Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Trasmisiones Patrimoniales siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad"

El único requisito establecido es que los bienes y derechos adquiridos se destinarán al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

En la actualidad, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones está regulado por la Ley 29/1987, de 18 de diciembre y grava únicamente a las personas físicas, por lo que a las entidades jurídicas no les afecta este impuesto.

Artículo 1. Naturaleza y objeto. El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, de naturaleza directa y subjetiva, grava los incrementos patrimoniales obtenidos a título lucrativo por personas físicas, en los términos previstos en la presente Ley.

En la práctica, la exención de impuestos por herencias otorgada a nuestras instituciones puede suponer una importante fuente de recursos, si se fomenta convenientemente. Ahora bien, conviene dejar clara una cuestión. Para que la

herencia esté exenta el beneficiario de la misma debe ser, de manera directa, una institución, es decir, una orden o congregación religiosa. Por tanto no estarán exentas las herencias otorgadas a favor de personas físicas, aunque éstas sean religiosas y el destino final serían estrictamente religiosos. Esto debe explicarse bien a los posibles testadores. Si se quiere evitar la tributación hay que testar a favor de la institución religiosa (por ejemplo, un monasterio) y no a favor de una persona concreta.

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

13.2. Los donativos desgravables

Al margen de todo lo anterior, conviene detenerse en el asunto de la desgravación por donativos. El AAE ya preveía la posibilidad de que las entidades de la Iglesia pudieran ser receptoras de fondos con derecho a deducción por parte de los donantes. En efecto, el artículo IV.2 dice:

2. Las cantidades donadas a los entes eclesiásticos enumerados en este artículo y destinados a los fines expresados en el apartado C) darán derecho a las mismas deducciones en el Impuesto de la Renta de las Personas Físicas que las cantidades entregadas a entidades clasificadas o declaradas benéficas o de utilidad pública.

La ley 30/1994 de fundaciones abre la puerta a la desgravación de donativos ya sea procedentes de personas físicas (artículos 59 a 62) como de personas jurídicas (artículos 63 a 65). En el caso de las personas físicas, se trata de una deducción del 20% de las cantidades donadas si bien su importe global tiene un límite. El artículo 66 establecía los requisitos que debía tener la justificación de los donativos. La disposición adicional sexta de la ley incluía explícitamente a todas las entidades de la Iglesia como receptoras de donativos con derecho a deducción

La ley 49/2002, de mecenazgo, en su redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2014, incluye y amplía el régimen de deducciones por aportaciones. En el caso de personas físicas eleva al 25% de la base de deducción el importe a desgravar, con los límites previstos en la ley del IRPF. Regula, asimismo, las donaciones en especie (bienes en propiedad, constitución de derechos de usufructo, bienes de interés cultural, etc.), estableciendo el cálculo de la base de deducción. El artículo 22 admite la posibilidad de incrementar en cinco puntos el porcentaje de exención para aquellas actividades prioritarias de mecenazgo que sean incluidas en los presupuestos generales del Estado.

Por otro lado, también se contempla la deducción en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo importe será del 35% de la base de deducción con el límite del 10% de la base imponible, aunque con la posibilidad de poder aplicar las deducciones no incluidas en los 10 años siguientes.

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

En consecuencia, y con vigencia hasta el 31 de diciembre de 2014, la legislación ha permitido que todas aquellas personas que hayan entregado donativos a una entidad de la Iglesia puedan beneficiarse de una deducción en el IRPF del 25%. Es muy importante que las entidades religiosas elaboren bien todo el proceso, para cumplir la ley y evitar problemas a los donantes:

- A. El donativo tiene que ser *nominativo* y fehaciente. No pueden certificarse supuestas entregas en colectas anónimas.
- B. Tiene que existir voluntad del donante de ser incluido en la relación a comunicar a Hacienda para su deducción, dado que podría no ser esa su intención.
- C. Hay obligación de entregar un certificado al donante con todos los requisitos previstos en el artículo 24 de la ley 49/2002 (datos personales de donante y donatario, fecha, destino de los fondos, carácter irrevocable de la donación y mención expresa de que el donatario se encuentra incluido en el artículo 16º de la ley 49/2002).
- D. Hay obligación de cumplimentar y entregar anualmente a Hacienda la declaración informativa de donativos (modelo 182), que incluye la relación nominal de donantes con sus importes correspondientes y datos fiscales. La omisión de datos puede generar inconvenientes serios dado que el donante procederá a deducirse una cantidad de la que no tendrá constancia Hacienda.

La ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, modifica parcialmente el título III de la ley de mecenazgo. En concreto, en su disposición final quinta establece:

Disposición final quinta. Modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo

Primero. Con efectos desde el 1 de enero de 2015, se introducen las siguientes modificaciones en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo:

Uno. Se modifica el artículo 19, que queda redactado de la siguiente forma:

«Artículo 19 Deducción de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

1. Los contribuyentes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tendrán derecho a deducir de la cuota íntegra el resultado de aplicar a la base de la deducción correspondiente al conjunto de donativos, donaciones y aportaciones con derecho a deducción, determinada según lo dispuesto en el artículo 18 de esta Ley, la siguiente escala:

Base de deducción	Importe hasta	Porcentaje de deducción
	150 euros	75
	Resto base de deducción	30

Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del ejercicio anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad que exceda de 150 euros, será el 35 por ciento.

2. La base de esta deducción se computará a efectos del límite previsto en el apartado 1 del artículo 69 de la Ley 35/2006, de 28 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y de modificación parcial de las leyes de los Impuestos sobre Sociedades, sobre la Renta de no Residentes y sobre el Patrimonio.»

Dos. Se añade una Disposición transitoria quinta, que queda redactada de la siguiente forma:

«Disposición transitoria quinta Porcentajes de deducción en la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades

Durante el periodo impositivo 2015 el porcentaje de deducción para bases de deducción de hasta 150 euros a que se refiere el apartado 1 del artículo 19 de esta Ley, será del 50 por ciento, y el aplicable al resto de la base de la deducción, el 27,5 por ciento. Cuando resulte de aplicación lo dispuesto en el último párrafo de dicho apartado, el porcentaje de deducción a aplicar será el 32,5 por ciento.

En los periodos impositivos que se inicien en el año 2015, el porcentaje de deducción a que se refiere el segundo párrafo del apartado 1 del artículo 20 de esta Ley, será del 37,5 por ciento.»

Segundo. Con efectos para los periodos impositivos que se inicien a partir de 1 de enero de 2015, se añade un párrafo al apartado 1 del artículo 20 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, que queda redactado de la siguiente forma:

«Si en los dos periodos impositivos inmediatos anteriores se hubieran realizado donativos, donaciones o aportaciones con derecho a deducción en favor de una misma entidad por importe igual o superior, en cada uno de ellos, al del periodo impositivo anterior, el porcentaje de deducción aplicable a la base de la deducción en favor de esa misma entidad será el 40 por ciento.»

En consecuencia, a partir de 1 de enero de 2016, el régimen de desgravación de los donativos aplicable a las entidades beneficiarias de la ley de mecenazgo (entidades de la Iglesia incluidas), es el siguiente:

Para donativos realizados por personas físicas:

- Con carácter general el porcentaje de desgravación para a ser el 30% de la cantidad donada⁶.
- Los primeros 150 € donados en conjunto por un contribuyente tendrán una deducción del 75%⁷.

⁶Durante 2015, esta desgravación será del 27,5%

⁷Para 2015, se establece que esta desgravación será de 50%.

- Los donativos recurrentes a la misma entidad por periodos superiores a dos años e importes iguales o crecientes, tendrán una desgravación del 35%⁸, en la parte que exceda a 150 €.
- Se mantiene la posibilidad de que la ley de presupuestos incremente en 5 puntos la desgravación para donaciones realizadas en actividades prioritarias de mecenazgo.

Para donativos realizados por personas jurídicas que tributan por el Impuesto sobre Sociedades:

- Con carácter general, se mantiene la desgravación del 35%.
- Los donativos recurrentes a la misma entidad por periodos superiores a dos años e importes iguales o crecientes, tendrán una desgravación del 40%.

En consecuencia, los porcentajes con derecho a deducción se amplían de manera muy sustancial, especialmente para las donaciones de bajo importe y para aquellas que son recurrentes. Es el caso de las suscripciones periódicas a la parroquia, diócesis, etc.

Se trata de una reforma de gran calado porque, en la práctica, supone que las pequeñas donaciones y suscripciones pueden llegar a obtener una devolución del 75% de lo entregado. Se abre, por tanto, una nueva vía de financiación para las entidades religiosas que debe ser analizada e impulsada.

14.- CONCLUSIONES

Tras todo lo comentado anteriormente, podemos concluir:

1. Los Acuerdos Iglesia Estado español, en su repercusión económica, representan una garantía para el ejercicio efectivo del derecho a la libertad religiosa, consagrada en la Constitución española.
2. Los Acuerdos no suponen ninguna posición de privilegio de la Iglesia en España, con relación a otros países de nuestro entorno. La Santa Sede mantiene relaciones diplomáticas con la práctica totalidad de los Estados del mundo y tiene firmados con 46 Estados y entidades de derecho internacional concordatos o Acuerdos de naturaleza equivalente a los firmados con España.

⁸Durante 2015, esta desgravación será del 32,5%

3. El contenido del AAE, en el ámbito fiscal, ha sido prácticamente reproducido en su contenido en los acuerdos de cooperación que el Estado español ha firmado con otras confesiones religiosas en 1992 (Comunidad Judía, Comisión Islámica e Iglesia Evangélica). Aunque el régimen jurídico de los Acuerdos con la Santa Sede difiere de los acuerdos de cooperación con las confesiones (al tratarse el primero de un Tratado internacional) el contenido práctico en el ámbito fiscal y sus desarrollos no difieren en esencia.
4. Los beneficios fiscales concretos contenidos en el AAE han sido claramente superados, en su mayoría, por los desarrollos legislativos en relación con el sector no lucrativo, donde las grandes confesiones religiosas entran en igualdad de trato con el resto de entidades no lucrativas. Por tanto no se puede hablar en ningún momento de privilegios ni trato de favor.
5. Cualquier modificación del actual régimen fiscal de las entidades no lucrativas afectará a la Iglesia, ya sea para incrementar o disminuir los beneficios fiscales, pero siempre teniendo como límite inferior lo contemplado en los Acuerdos. Así se ha pronunciado el Tribunal Constitucional en sentencia de 5 de diciembre de 2013, declarando inconstitucional la ley foral navarra que anulaba supuestos de exención de IBI incluidos en los acuerdos.
6. Las instituciones de la Iglesia deben conocer cuál es su régimen fiscal concreto para cumplir con todas las obligaciones tributarias previstas y poder defender, por otro lado, a través de los cauces adecuados, los beneficios fiscales contemplados en la legislación.

