



EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES Y LAS CONFESIONES RELIGIOSAS

TRABAJO DE FIN DE GRADO

Presentado por: Ismael Manuel Fernández Vidomine

Dirigido por: María del Mar Martín García

UNIVERSIDAD DE ALMERÍA

Curso Académico: 2016/2017

Almería, julio de 2017

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	3
II. EL IBI.....	4
A) Concepto.....	4
B) Evolución.....	4
III. LAS EXENCIONES PARCIALES O TOTALES PREVISTAS EN ESTE IMPUESTO.....	8
IV. LA SITUACIÓN ACTUAL CON RESPECTO A LA IGLESIA CATÓLICA.....	13
RÉGIMEN FISCAL.....	18
LAS DIFERENTES PROPUESTAS POLÍTICAS FRENTE AL IBI.....	24
EL IBI EN EUROPA.....	28
V. ¿QUÉ OCURRE CON LAS DEMÁS CONFESIONES RELIGIOSAS?.....	30
¿QUÉ PASA CON EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES?.....	33
VI. CONCLUSIONES.....	35
VII. BIBLIOGRAFÍA.....	38

I. INTRODUCCIÓN:

En primer lugar, en el presente trabajo, se pretende analizar la situación actual del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), impuesto muy debatido tanto por la ciudadanía en general, como por los medios de comunicación. Pero si, además, se realiza sobre la comparativa de la Iglesia católica y las demás confesiones religiosas, es una situación delicada, en el sentido de que las opiniones tienden a ser negativas.

En este trabajo tratamos de explicar la evolución que ha tenido el IBI, en general y, fundamentalmente, respecto de la Iglesia católica y demás confesiones religiosas.

Tras ello, entramos en el núcleo central del tema, que son las exenciones del IBI, y, más concretamente, las exenciones de las que es beneficiaria la Iglesia católica sobre sus bienes inmuebles.

La legislación en la que se contiene esta regulación nos permite aclarar que hay más exenciones de las que se informan habitualmente, tanto en medios públicos, como debates políticos, cuya finalidad en la mayoría de los casos es la eliminación de los beneficios fiscales cuya beneficiaria es la Iglesia católica, de modo que, a través de las diferentes propuestas electorales, dejan paso, a la promesa de eliminación de este beneficio fiscal en relación a la Iglesia.

Lo cierto es, en cualquier caso, que el erario público deja de percibir grandes cantidades de dinero debido a la exención al IBI; de lo que se trata es de analizar si esta exención o exenciones son justas o no, pues este impuesto, como los demás, se utilizan para el sostenimiento público, y todos los ciudadanos debemos contribuir.

Además, España no es la única con esta legislación, sino que la mayoría de los países de la Unión Europea sigue prácticamente la misma línea, con respecto a los beneficios fiscales que se le conceden a las entidades religiosas.

Finalmente, son expuestas las conclusiones, que llegamos tras la realización de esta investigación y estudio.

II. EL IBI:

A) Concepto:

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles es un tributo directo de carácter real que grava el valor de los bienes inmuebles en los términos establecidos en el Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

Concretamente, este impuesto se encuentra recogido en la subsección 2ª Impuesto sobre Bienes Inmuebles, en los artículos 60 a 77.

Se trata de un impuesto de devengo periódico y de gestión compartida con la Administración del Estado; es decir, el devengo es el momento en que se entiende realizado el hecho imponible y nace la obligación tributaria, en este caso, al ser un impuesto de devengo periódico representa el momento final del periodo impositivo y en cuanto a la gestión compartida, las actuaciones corresponden al Estado, concretamente al Ministerio de Hacienda a través de la Dirección General del Catastro; la gestión y recaudación corresponde a los Ayuntamientos.

B) Evolución:

Podemos partir desde 1964, cuyo contexto era el de un Estado confesionalmente católico donde había un régimen de mera tolerancia, pero no de libertad religiosa, hacia las confesiones distintas a la Iglesia católica, tal y como explica María Blanco en su monografía¹.

En este año, se aprobó la Ley de Reforma del Sistema Tributario, de 11 de junio de 1964, que incorporó importantes modificaciones en los principios fundamentales en que descansa la Contribución Territorial Urbana (actualmente denominada IBI), principalmente en lo que se refiere a la valoración, la base imponible, el tipo de gravamen, concepto y cuantía de las exenciones, etc.

El Decreto 1.251/1966, de 12 de mayo, aprobado por el texto refundido de la Ley de Contribución Territorial Urbana, en su artículo primero, nos explica que “La Contribución Territorial Urbana constituye un impuesto a cuenta de los generales sobre la renta total de las personas físicas o de las Sociedades y demás Entidades jurídicas, según la naturaleza del perceptor de dicha renta, y recae sobre el importe de las que anualmente producen o son susceptibles de producir los bienes calificados tributariamente de naturaleza urbana”.

¹ En 1967 se promulgaría la primera ley de libertad religiosa en España, pero, a pesar de su título, el régimen para las confesiones religiosas distintas a la católica no pasaba de ser de mera tolerancia, aunque un poco más abierta que con anterioridad. Para una mayor profundización, consúltese Blanco, María, “La primera ley española de libertad religiosa: génesis de la ley de 1967”, Eunsa, 1999, Pamplona.

Ahora bien, el artículo 5 de este decreto, nos especifica qué construcciones estaban sujetas a la Contribución, que sería dos:

- a) Por un lado, “los edificios, en el sentido más amplio de esta palabra, sean cualesquiera los elementos de que estén contruidos, los lugares en que se hallen emplazados y el uso a que se destinen, aun cuando por la forma de su construcción sean perfectamente transportadas y aun cuando el terreno sobre el que se hallen situados no pertenezca al dueño de la construcción, y las instalaciones comerciales e industriales asimilables a los mismos, como diques, tanques y cargaderos”.
- b) Por otro lado, “Las obras de urbanización y de mejora, como las explanaciones y las que se realicen para el uso de los espacios descubiertos, considerándose como tales los recintos destinados a mercados, los depósitos al aire libre, los muelles, los estacionamientos y los espacios anejos a las construcciones”.

Con respecto a la Iglesia católica, debemos comentar las exenciones y bonificaciones que se recogían en dicha normativa, que tal y como aparecían en el capítulo II de este decreto legislativo, son “las que resulten de lo acordado en el Concordato, en Convenios internacionales o en virtud de pacto solemne con el Estado”².

Por consiguiente, el artículo 7 del texto refundido dispone que: “Gozarán de exención permanente de la Contribución Territorial Urbana:

1. Los siguientes bienes de la Iglesia Católica y de sus Congregaciones religiosas:

- a) Las iglesias y capillas destinadas al culto y, asimismo, los edificios y locales anejos destinados a su servicio o a sede de asociación católica.
- b) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los sacerdotes con cura de almas, siempre que el inmueble sea propiedad de la Iglesia.
- c) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.
- d) Las Universidades eclesiásticas y los Seminarios destinados a la formación del clero.
- e) Las casas de las Ordenes, Congregaciones e Institutos religiosos y seculares canónicamente establecidos en España.

² Recordar que el Acuerdo entre el Estado español y la Santa sede sobre asuntos económicos, fue firmado en 1979, por tanto, nos encontramos con el Concordato de 1953 vigente en ese momento.

f) Los colegios u otros centros de enseñanza dependientes de la Jerarquía eclesiástica que tengan la condición de benéfico-docentes”³.

Habría que comentar que, a día de hoy, este texto es muy similar al actual aunque con algunas matizaciones, ya que el último apartado no aparece en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (AAEE), que contiene la actual legislación práctica aplicable en tema de beneficios fiscales.

Ahora bien, según Luis Fernández Escalera, hasta la Ley de Presupuestos de 1893, la Contribución Urbana estuvo unida con la Rústica y Pecuaria; a partir de entonces forman dos impuestos independientes. Posteriormente, y como disposiciones importantes, se pueden citar: el Reglamento de enero de 1894 para la administración, investigación y cobranza de la Contribución sobre los edificios y solares; la Ley del 29 de diciembre de 1910 reformando dicha Contribución y determinando los bienes exentos absoluta y permanentemente; la de 10 de septiembre de 1917, Real Decreto del 29 de agosto de 1920 y Reglamento de 15 de septiembre de 1932, todas ellas dictadas para la formación del Catastro de la Riqueza Urbana; anteriormente, en 1922, esta Contribución pasó a tributar según un sistema de cuota en lugar del sistema de cupo entonces imperante⁴ hasta entonces; también tuvo mucha importancia en la regulación de la misma, la Ley de Reforma Tributaria de 16 de diciembre de 1940, la Ley de Régimen Local de 1945 y, por último, ya más recientemente, la Ley General Tributaria de 26 de diciembre de 1963 y la Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964. La primera ordenó al Gobierno aprobar el texto refundido de todas las disposiciones vigentes en materia de Urbana, pero la segunda se refirió solamente a la refundición de las Leyes existentes hasta entonces, y, como el texto refundido que lleva fecha de 12 de mayo de 1966 cumplía esto último, el resultado fue que, aparte de dicho texto, quedaron multitud de disposiciones de rango inferior subsistentes aun hasta el momento que se refería el autor mientras no sean anuladas, modificadas o sustituidas. A continuación, la Ley de 8 de septiembre de 1978 del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que transformó la Contribución Urbana del Impuesto Estatal en Impuesto Local de carácter real, aunque tanto su gestión como su inspección sigan a cargo del Estado, y por último el Real-Decreto Ley de 20 de julio de 1979, de medidas

³ Rivero De Andrea Fernando, Contribución urbana, Ice, Madrid, 1966, p. 7 a 109. Para profundizar sobre este Decreto Ley.

⁴ Aclarar que el sistema de cupo es un sistema en el que anualmente se realizaba el pago del impuesto por parte de los contribuyentes, véase en [<http://www.abc.es/espana/20130207/abci-cupo-vasco-explicacion-201302051855.html>] [visitada el día 27 de mayo a las 17:29 horas], mientras que el sistema de cuota es la cantidad que cada contribuyente paga en virtud, de la cantidad resultante de aplicar la normativa tributaria, es decir, se aplicará el tipo de gravamen de la base liquidable.

urgentes de financiación de las Corporaciones Locales que introdujo sustanciales modificaciones en el Texto Refundido⁵.

Dicho esto, podemos distinguir tres etapas destacadas⁶:

1ª Etapa: La contribución Urbana como Impuesto estatal, hasta la Ley de 8 de septiembre de 1978:

La Contribución Urbana es un impuesto real que grava las rentas que producen o son susceptibles de producir los bienes clasificados como Urbanos y el texto refundido de 1966 le considera como un Impuesto a cuenta del General sobre la Renta de las Personas Físicas.

2ª Etapa: El Impuesto local de Urbana:

Se incorporó con la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 8 de septiembre de 1978 en la disposición transitoria 1.ª-1-b); la gestión de este Impuesto local se realizará por el Estado, con la colaboración de las Corporaciones Municipales, lo que da lugar a la creación de los Consorcios para la Gestión e Inspección de las Contribuciones Territoriales.

3ª Etapa: Relación entre el Impuesto Local de Urbana y otros Impuestos estatales y locales:

Se observa relación con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el artículo 46 que se refiere a los rendimientos de los bienes tanto Rústicos como Urbanos en sus apartados 1 y 2 y los artículos 47 y 48 que dividen los bienes de naturaleza urbana en dos clases: 1º. Los que son arrendados y 2º. Los habitados por sus propietarios.

Por otra parte, el artículo 49 da un concepto de bien inmueble urbano considerando como tal no sólo las edificaciones sino los terrenos anejos a las mismas, como espacios verdes, parques, instalaciones deportivas, etcétera, de uso exclusivo de los mismos, bien individualmente, bien en común, según los casos, y considera que dichos bienes inmuebles están utilizados por sus propietarios, cuando se usan por ellos, de una manera exclusiva, para esparcimiento o recreo durante determinados períodos del año. Los artículos 50 y 51 se refieren a las viviendas desocupadas.

Por último en el artículo 52-2-a) se hace referencia a la deducción de los rendimientos íntegros de los gastos motivados por los Impuestos y recargos no estatales, es decir, de los citados rendimientos se deducirán el Impuesto Local de Urbana⁷.

⁵ Cfr., Fernández Escalera, Luis, "Contribución territorial urbana", en fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana (Vega Herrera, Manuela, y otros), 1ª ed., Lex nova, s/a, Valladolid, 1982, pp. 85-86

⁶ Cfr., Fernández Escalera, Luis, "Contribución territorial urbana", en fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana (Vega Herrera, Manuela, y otros), 1ª ed., Lex nova, s/a, Valladolid 1982, pp. 85- 87. Aclarar que este autor señala más etapas; sin embargo, según mi criterio, escojo solo las más significativas entre ellas.

Partiendo desde 1964, año en que se le declara a la Iglesia Católica exenta de la Ley de Contribución Urbana, se da por sentado que sigue en la misma situación, tal y como podemos observar.

III. LAS EXENCIONES PARCIALES O TOTALES PREVISTAS EN ESTE IMPUESTO:

Las exenciones previstas para el IBI, las localizamos en el artículo 62 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.

Este artículo está dividido en cuatro bloques:

En primer lugar, estarán exentos los siguientes inmuebles:

1) 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 a los del Estado afectos a la defensa nacional.

2) Los bienes comunales y los montes vecinales en mano común; los bienes comunales hacen relación a los bienes que pertenecen al común o concejo de algún pueblo⁸ y los montes vecinales en mano común o también llamados montes de vecinos “constituyen una de las formas que adopta la comunidad de bienes con aprovechamientos diferentes. En este caso, los montes pertenecen en mano común a los vecinos de la parroquia, pueblo o núcleo de población que tradicionalmente los ha venido disfrutando. La regulación del aprovechamiento es competencia del Ayuntamiento correspondiente. Los montes vecinales son bienes indivisibles, inalienables, imprescriptibles e inembargables. Sin embargo, pueden ser objeto de cesión temporal”⁹.

3) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de los dispuesto en el artículo 16 de la Constitución.

⁷ Vid, Fernández Escalera, Luis, “Contribución territorial urbana”, en fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana (Vega Herrera, Manuela, y otros), 1ª ed., Lex nova, s/a, Valladolid, 1982, pp. 85-97.

⁸ Cfr. Voz Bienes comunales en la pág. Web: dicionario.leyderecho.org/bienes-comunales [visitado el día 06/03/2017].

⁹ Cfr. Voz Montes de vecinos en la pág. Web: <http://www.encyclopedia-juridica.biz14.com/d/montes-de-vecinos/montes-de-vecinos.htm> [visitado el día 06/03/2017].

Abriendo un paréntesis, respecto a este apartado, el Acuerdo entre Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, en su IV, concreta las exenciones, y dice literalmente:

“1. 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 tendrán derecho a las siguientes exenciones:

A) Exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1) Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

2) La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas.

3) Los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales.

4) Los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas.

5) Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

B) Exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta y sobre el patrimonio.

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

C) Exención total de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones 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.

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.

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

Nos encontramos aquí con varios supuestos planteados en los Tribunales de Justicia, que han entendido que no están exentos los inmuebles siguientes:

- Residencias universitarias con ideario católico y sin ánimo de lucro.
- Otros edificios destinados a enseñanzas y campos deportivos.
- Parte de una casa rectoral destinada a gimnasio.
- Parte de un edificio destinado a casa de oración de grupos cristianos.
- Terreno adquirido por una congregación religiosa para ampliar la zona de recreo de un colegio de su titularidad¹⁰.

Continuando con el artículo 62 del Real Decreto Legislativo, el cual, sigue diciendo que están exentos:

4) Los de la Cruz Roja Española.

5) 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.

6) 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.

7) 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.

El segundo bloque, (como ya nombramos, al principio, el artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales, está formado de cuatro grandes bloques) tal y como aparece en el artículo 62, explica los bienes que previa solicitud estarán exentos y son los siguientes:

1) “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.

2) 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

¹⁰ Cfr., Blanco María., La financiación de la libertad religiosa, la financiación de las entidades religiosas en España. Estudio legislativo y jurisprudencial (de la Hera Alberto y Irastorza Daniel, coord.), 1ª ed., Ministerio de Justicia, Secretaría General Técnica, Madrid, 2002, pp. 11-93.

Español, así como los comprendidos en las disposiciones adicionales primera, segunda y quinta de dicha Ley.

Esta exención no alcanzará a cualesquiera clases de bienes urbanos ubicados dentro del perímetro delimitado en ellos, sino, exclusivamente, a los que reúnan las siguientes condiciones:

En zonas arqueológicas, los incluidos como objeto de especial protección en el instrumento de planeamiento urbanístico a que se refiere el artículo 20 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, del Patrimonio Histórico Español.

En sitios o conjuntos históricos, los que cuenten con una antigüedad igual o superior a cincuenta años y estén incluidos en el catálogo previsto en el Real Decreto 2159/1978, de 23 de junio, por el que se aprueba el Reglamento del Suelo y Ordenación Urbana, como objeto de protección integral en los términos previstos en el artículo 21 de la Ley 16/1985, de 25 de junio.

No estarán exentos los bienes inmuebles a que se refiere esta letra b) cuando estén afectos a explotaciones económicas, salvo que les resulte de aplicación alguno de los supuestos de exención previstos 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, o que la sujeción al impuesto a título de contribuyente recaiga sobre el Estado, las Comunidades Autónomas o las entidades locales, o sobre organismos autónomos del Estado o entidades de derecho público de análogo carácter de las Comunidades Autónomas y de las entidades locales”.

Un ejemplo característico, declarado como Patrimonio Histórico Español, es la Catedral de la Encarnación de Almería, que, es beneficiaria del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en la ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, goza con la declaración de monumento histórico, cuya fecha de declaración se efectuó el 03-06-1931¹¹. Por ello, “La Catedral” como es conocida por sus habitantes de Almería, no pagaría IBI, no por el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sino por ser declarada Patrimonio Histórico Español.

3) “La superficie de los montes en que se realicen repoblaciones forestales o regeneración de masas arboladas sujetas a proyectos de ordenación o planes técnicos aprobados por la Administración forestal. Esta exención tendrá una duración de 15 años, contados a partir del período impositivo siguiente a aquel en que se realice su solicitud”.

¹¹Cfr. Ministerios de Educación Cultura y Deporte, Gobierno de España, véase esta página web [www.mecd.gob.es/bienes/buscarDetalleBienesInmuebles.do?brscgi_DOCN=000006513&brscgi_BCSID=f3e6093c&language=es&prev_bienesInmueblesResultado&layout=bienesInmueblesResultado] [visitado el día 15/04/2017 a las 20:58 horas].

El tercer bloque de este artículo 62 de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales dice lo siguiente, “Las ordenanzas fiscales podrán regular una exención a favor de los bienes de que sean titulares los centros sanitarios de titularidad pública, siempre que estén directamente afectados al cumplimiento de los fines específicos de los referidos centros. La regulación de los restantes aspectos sustantivos y formales de esta exención se establecerá en la ordenanza fiscal”.

Por último, el cuarto bloque de este artículo contempla que, “Los ayuntamientos podrán establecer, en razón de criterios de eficiencia y economía en la gestión recaudatoria del tributo, la exención de los inmuebles rústicos y urbanos cuya cuota líquida no supere la cuantía que se determine mediante ordenanza fiscal, a cuyo efecto podrá tomarse en consideración, para los primeros, la cuota agrupada que resulte de lo previsto en el apartado 2 del artículo 77 de esta ley”.

Analizando en profundidad este capítulo podemos destacar varias cosas sobre las exenciones previstas para este impuesto sobre los Bienes Inmuebles o más conocido cómo IBI:

Una de ella es, que la Iglesia Católica no es la única beneficiaria de estas exenciones puesto que todos los bienes inmuebles pertenecientes al Estado se encuentran exentos de dicho impuesto, por ejemplo, podemos mencionar desde el mismo Congreso de los Diputados hasta un simple cuartel policial, ya que se encontrarían afectos a la seguridad ciudadana entre otros.

Otros bienes inmuebles que también se encuentran exentos serían los pertenecientes a los habitantes de un pueblo, ya sea la parroquia, locales, etc., siempre que sean comunes a todos los vecinos aunque pueden ser objeto de cesión, pero temporalmente, puesto que son inalienables, imprescriptibles e inembargables.

En tercer lugar, se destaca que los bienes cuya propiedad es de Cruz Roja Española se encuentran exentos. Un dato característico es que nada más que en Almería capital nos encontramos con los siguientes bienes inmuebles que pertenecen a Cruz Roja: 1. Servicios sociales, ubicado en Parque de Nicolás Salmerón, 28; 2. Centro de Reconocimiento de Conductores, que se encuentra en Ctra. De Ronda, 196 (cuya revisión o aprobación médica en la que se te capacita para poder utilizar un vehículo cómo es un turismo, se requiere de previo pago. En ese sentido y en mi opinión viene a ser con fines lucrativos); 3. Asociación u organización, localizada en la Calle Sierra de Monteagud, 77; 4. Y por último, el famoso Hospital Cruz Roja, que en realidad se llama Hospital de San José y Santa Adela, que se encuentra en Ctra. de Ronda, s/n.

La cuarta singularidad es que los edificios enclavados en las líneas ferroviarias se encuentran exentos de IBI. Además, las vías del tren o vías ferroviarias también están exentas del impuesto, cosa razonada ya que no se considera cómo bien inmueble pero lo peculiar es la exención de esos edificios enclavados en esas vías.

Por otra parte, hay una serie de bienes, que, previa solicitud, pueden llegar a quedar exentos de IBI también, cómo los centros concertados en los que se imparte la enseñanza o los monumentos de interés cultural.

Con todo este análisis se hace ver que numerosos bienes inmuebles de diferentes entidades, con y sin ánimo de lucro, dejan de ingresar en los ayuntamientos millones de euros como beneficiarios de esta exención.

IV. LA SITUACIÓN ACTUAL CON RESPECTO A L IGLESIA CATÓLICA:

En la actualidad, el sistema de financiación de la Iglesia Católica se engloba en dos tipos de financiación: por una parte, se encuentra la autofinanciación, es decir, recibe recursos económicos de parte de sus fieles o de un patrimonio rentable del que sea titular, esto viene recogido en el artículo I del AAEE, ya que dice que “La Iglesia Católica puede libremente recabar de sus fieles prestaciones, organizar colectas públicas y recibir limosnas y oblaciones” (ofrenda o sacrificio que se hace a Dios).

Por otra parte, el sistema de financiación externa viene recogido en el artículo II de este mismo acuerdo, que dice lo siguiente: “1. El Estado se compromete a colaborar con la Iglesia Católica en la consecución de su adecuado sostenimiento económico, con respeto absoluto del principio de libertad religiosa; 2. Transcurridos tres ejercicios completos desde la firma de este Acuerdo, el Estado podrá asignar a la Iglesia Católica un porcentaje del rendimiento de la imposición sobre la renta o el patrimonio neto u otra de carácter personal, por el procedimiento técnicamente más adecuado. Para ello será preciso que cada contribuyente manifieste expresamente en la declaración respectiva su voluntad acerca del destino de la parte afectada. En ausencia de tal declaración, la cantidad correspondiente será destinada a otra finalidad”; esto viene a ser la famosa X a favor de la iglesia, es decir, los contribuyentes cuándo realizan la declaración de la renta de las personas físicas, al final de dicha declaración tienen dos opciones para donar el 0,7% de la financiación externa y una de ellas es para la Iglesia Católica.

En realidad, además de la autofinanciación, parcial, estaría la financiación externa, pero no sólo la directa, que nos referimos en este párrafo anterior, sino la indirecta o beneficios fiscales. Aunque la Iglesia no reciba dinero del Estado, deja de ingresar (y, por tanto, ahorra) un dinero que, si no existiera la exención fiscal, pagaría.

El fundamento de ello es hacer posible el ejercicio del derecho de libertad religiosa por parte de los individuos, recogido en el artículo 16 de la Constitución Española ya que garantiza la libertad religiosa y además, los poderes públicos tendrán en cuenta las creencias religiosas de la sociedad española y mantendrán las consiguientes relaciones de cooperación con la Iglesia Católica y las demás confesiones. También se puede hacer referencia al artículo 9.2 de la Constitución, ya que corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los

grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económica, cultural y social.

En la actualidad, este sistema de financiación directa a través de una asignación tributaria solamente está previsto para la Iglesia católica, aunque se está debatiendo poder abrirlo a otras confesiones minoritarias con implantación sociológica significativa y, que, por lo tanto, hayan recibido la declaración de notorio arraigo¹².

Ahora bien, dentro de la financiación externa hay dos tipos de financiación:

- a) Financiación directa: es la provisión de fondos estatales a favor de las confesiones religiosas para que estas puedan llevar a cabo las actividades que les sean propias.
- b) Financiación indirecta: consiste en la eliminación, por parte del Estado, de ciertas obligaciones tributarias a las que están sometidas, por consiguiente le suponen un ahorro a las confesiones. Se diferencian tres supuestos:

- 1. De no sujeción, es decir, no se da el hecho imponible y por ello, no nace la obligación tributaria.
- 2. De exención, con lo cual, se produce el hecho imponible y ello da a lugar a la deuda tributaria de la que debe responder la entidad religiosa, pero al ser un supuesto de financiación indirecta, se le exime del pago.

Este punto es el núcleo del tema, ya que el ejemplo característico y clave de exención por parte del Estado, es el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), un impuesto que por parte de Iglesia Católica está exento de pago ya que viene recogido en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos. Y recogido en los acuerdos de 1992 con confesiones minoritarias (Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España).

- 3. De desgravación fiscal a personas físicas y jurídicas por donaciones realizadas a entidades religiosas. Esto quiere decir que si una persona

¹² Real Decreto 593/2015, de 3 de julio, sobre la declaración de notorio arraigo de las confesiones religiosas en España, boe nº183, de 1 de agosto, a la que hace referencia el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de Libertad Religiosa, se contiene en este Real Decreto.

realiza donaciones a las entidades religiosas, se le ofrece beneficios fiscales ya que supone una ayuda a las confesiones¹³.

Ahora bien, centrándonos en la denominada “financiación indirecta” de la Iglesia, nos encontramos que dicha financiación se basa en dos normas:

- La primera sería el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (AAE), de 3 de enero de 1979, que regula un régimen de beneficios fiscales propios y autónomos, que se aplica con independencia de los beneficios obtenidos por el ordenamiento interno.
- La segunda de ellas es 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 insta un régimen tributario especial para las entidades sin ánimo de lucro, cuya aplicación se despliega a las asociaciones y demás entidades eclesiolásticas.

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos es el pilar fundamental del régimen tributario aplicable al conjunto de entidades de la Iglesia católica en España. Este Acuerdo se creó con intención de permanencia de modo que, para evitar que el Acuerdo se viese afectado por posteriores modificaciones de la normativa interna o que lo pactado se altere por la vía de la interpretación, se establecen varias soluciones:

En primer lugar, su artículo VI dice literalmente 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 en los principios que lo informan”; por tanto, establece un procedimiento común para la resolución de dudas y dificultades en la interpretación y aplicación del Acuerdo.

En segundo lugar, el apartado segundo del Protocolo señala que ambas partes han de proceder de común acuerdo para señalar los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan los beneficios fiscales.

Ahora bien, analizado esto, podemos decir que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos se centra en un principio de exención de la Iglesia, en cuanto a todos los bienes que emplea y todas las actividades que desarrolla en el cumplimiento de sus fines. Dichas exenciones se encuentran localizadas en su artículo IV.

Es importante mencionar que la exención no recoge todos los bienes de titularidad eclesiolástica sino sólo aquellos en los que se realiza una actividad religiosa o sirven como residencia para el clero. Por ello, la finalidad del inmueble determina que se aplique o no a la exención tributaria.

¹³ Martín, María del Mar; Salido, Mercedes; Vázquez García-Peñuela, José María., Derecho y religión. Lecciones introductorias de Derecho eclesiolástico español, Comares, Granada, 2014, lección octava.

Así, estarán exentos: Los templos y capillas destinadas al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral; la residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los Sacerdotes con cura de almas, es decir, clérigos con funciones que implican directamente actividades pastorales concretas; los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales; los seminarios destinados a la formación del clero diocesano y religioso y las Universidades eclesiásticas en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiásticas; los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Además, las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia, es decir, los tributos que se exigen por el aumento del valor del bien inmueble, como consecuencia de la realización de obras públicas o del establecimiento o ampliación de servicios públicos, (ya sean de pavimentación, de ampliación de servicios públicos o cualquier otra). Lo que actualmente se conoce como plusvalía (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana). Se encuentra exento, en virtud, del apartado D) del artículo IV del AAE, siempre que estos tributos recaigan sobre los bienes mencionados con anterioridad, concretamente, los del apartado A) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos¹⁴.

Pero, tras todo esto, ¿qué opina la gente al respecto?.

Pues, a día de hoy, pocos debaten sobre la legitimidad de las exenciones fiscales cuando las actividades son de asistencia social y caritativa, de educación, sanitarias, etc., a las que se dedica la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas ya que lo que persiguen es el interés general.

El punto, que no es tan claro, es cuando se trata de la actividad propiamente religiosa.

Vázquez del Rey Villanueva plantea la siguiente cuestión, y es que ¿cómo es posible que un Estado que cuenta con un principio de generalidad en materia de sostenimiento de los gastos públicos, recogido en el artículo 31 de la Constitución, “todos contribuirán al sostenimiento de los gastos públicos...”, que además, se declara aconfesional en el artículo 16.3 de la Constitución, no obligue a los lugares de culto al pago de los impuestos?. ¿Acaso esta situación no constituye un privilegio injustificado, particularmente rechazable en un contexto como el de la actual crisis económica, en una situación de grave déficit público?.

En una primera impresión, la exención que se aplica a la Iglesia y a las demás confesiones inscritas no es una vulneración del principio de generalidad que rige en materia tributaria, en la medida que su legitimidad se encuentra reconocida en el artículo 16 de la Constitución cuya literalidad es la siguiente:

¹⁴ Vázquez del Rey Villanueva, Antonio., “El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España”, en revista de Ius Canonicum, XLVIII, N.95, 2008, págs. 69-87.

“1. Se garantiza la libertad ideológica, religiosa y de culto de los individuos y las comunidades sin más limitación, en sus manifestaciones, que la necesaria para el mantenimiento del orden público protegido por la ley.

2. Nadie podrá ser obligado a declarar sobre su ideología, religión o creencias.

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

Con otras palabras, se puede decir que los beneficios fiscales que se les asignan son válidos para favorecer y garantizar el ejercicio del derecho de libertad religiosa por los ciudadanos.

Debido a que la Constitución reconoce el derecho de libertad religiosa de manera abierta, no sólo para la religión Católica.

Se debe de matizar con respecto a la Iglesia Católica, ya que ostenta un régimen fiscal especial, que, como se ha dicho anteriormente, es el Acuerdo con la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, que ha servido como referencia para los acuerdos llevados con posterioridad (como por ejemplo: la Federación de Comunidades Israelitas y Comisión Islámica).

El AAE, establece *grosso modo* lo siguiente:

- a) Supuestos de no sujeción;
- b) Un régimen de exenciones propias y;
- c) La extensión a las entidades religiosas de los beneficios fiscales previstos por la normativa interna para las entidades sin fines de lucro y entidades benéficas privadas.

Por su parte, y tal y cómo expone Vázquez del Rey, el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 de julio, de libertad religiosa, establece que “en los acuerdos y convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades religiosas (las inscritas) los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin fin de lucro y demás de carácter benéfico”¹⁵.

Con ello, el objetivo principal de la Iglesia Católica y las demás confesiones religiosas legalmente reconocidas es la realización del interés general hasta incluso suplir la acción social de los poderes públicos.

¹⁵ Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, en Revista Ius Canonicum / VOL. 52 / 2012 / 609-664 ISSN 0021-325X, pág. 612.

Por ello, es un buen justificante ante la exención del impuesto ya que realizan actividades que acredita su existencia.

RÉGIMEN FISCAL:

El Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre asuntos económicos no concreta lo que es “lugar de culto”, ya que es un concepto que deben de definir las autoridades eclesiásticas debido a que puede que dicha definición no se considera necesaria en el momento de su negociación.

Por ello, tal y cómo explica Vázquez del Rey Villanueva, y a los efectos que aquí interesan, “los lugares de culto son edificios o partes de edificios cuya titularidad pertenece a la Iglesia o a otra confesión religiosa legalmente reconocida, cuyo destino es una determinada actividad que no constituye una explotación económica”¹⁶.

La dificultad del régimen fiscal aplicable a los lugares de culto y, en general, a los bienes inmuebles de Iglesia Católica deriva de la confluencia de normas que regulan la materia, a saber, el Acuerdo sobre Asuntos Económicos (y los demás acuerdos de cooperación), el RDLeg. 2/2004, de 5 marzo, por el que se regula el Texto Refundido de la Ley Reguladora de Haciendas Locales y la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos, con sus respectivos desarrollos reglamentarios.

Debido a que el Acuerdo sobre Asuntos Económicos es un tratado internacional, su contenido no puede ser derogado o modificado unilateralmente por parte del Estado, salvo denuncia de las partes, lo que lo convierte en un régimen “de mínimos”¹⁷.

Desde otro punto de vista, en relación al tratamiento del patrimonio eclesiástico, nuestro sistema tributario ha experimentado una evolución, puesto que, las Haciendas Local y Autonómica cuentan hoy con impuestos que no existían en la fecha de negociación del Acuerdo con la Santa Sede (actualmente ejemplos característicos pueden ser el ICIO o los impuestos sobre el suelo sin edificar o sobre las edificaciones ruinosas), por ello se genera de un modo u otro inseguridad jurídica desde esta perspectiva.

¹⁶ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 619.

¹⁷ En un sentido parecido, M. BLANCO, *La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos*, RHAL XX (1990) 112 dice que “en el caso de la Iglesia Católica está claro que los Acuerdos (y de forma particular el Acuerdo sobre Asuntos Económicos) juegan como norma límite marcando las directrices de la normativa interna”. El carácter pactado del AAE tiene su perseverancia a la hora de resolver los problemas que plantea la interpretación y aplicación del régimen tributario. De modo que, en virtud al artículo VI, “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 y aplicación de cualquier cláusula del presente Acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan”.

Todo lo anterior contribuye a que, como ha señalado la STS de 19 marzo 2001 (RJ 2002, 10288), “cada vez es más difícil encuadrar o encasillar los nuevos impuestos(...) en las clasificaciones clásicas como las ofrecidas en el citado Tratado Internacional”¹⁸.

Entrando en las exenciones, el artículo IV.1 del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, establece una serie de “exenciones, calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el Ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos” [STS de 26 de noviembre de 1991 (RJ 1991, 8772 y STS de 15 junio 2000 (RJ 2000, 6842), entre otras].

Seguidamente como continúa explicando Vázquez del Rey Villanueva¹⁹, las exenciones que contiene el art. IV.1 AAE tienen un carácter mixto, es decir, su aplicación depende tanto del sujeto como del objeto. Es un régimen que sólo se aplica a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica (se encuentran la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, la diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas). Cualquier otra persona o entidad que obtenga rentas, sea titular de bienes inmuebles o adquiera bienes, aunque esté relacionado con la actividad religiosa, está excluida del régimen de exención acordado (un ejemplo característico son las asociaciones y entidades religiosas del artículo V AAE, sin perjuicio de que les resulten aplicables los beneficios fiscales que la normativa interna establece para las entidades sin fines lucrativos²⁰).

En otro sentido, sólo se encuentran exentos los bienes o derechos están destinados a determinados fines o actividades de carácter religioso. El artículo IV.1 AAE lo regula de una manera individualizada, dependiendo de si se trata de tributos que recaen directamente sobre los bienes inmuebles (IBI, contribuciones especiales) o de los Impuestos sobre Sucesiones y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales.

Analizando lo dicho anteriormente, desde este punto de vista, el destino de los bienes y derechos es un elemento esencial del régimen de exención que se encuentra en el

¹⁸ Aclarar que según el apartado 2 del Protocolo adicional del AAE, “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”. Esta disposición finaliza con otra referencia fundamental en este sentido: “siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico – tributario español, ambas partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo”.

¹⁹ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 618

²⁰ Cabe la posibilidad que la titularidad del inmueble dónde esté encontrado el lugar de culto no pertenezca a la Iglesia sino a un tercero. La Res. DGT nº V1507-09, de 22 junio, considera procedente la imputación de rentas inmobiliarias a efectos del IRPF en el caso de un bien inmueble del patrimonio histórico y cultural, cuya capilla pretende ponerse a disposición para su utilización como iglesia parroquial.

Acuerdo de Asuntos Económicos. Por ello, el Tribunal Supremo ha matizado que las exenciones "... aun referidas a lo que constituye el núcleo esencial de la Iglesia Católica sólo pueden reconocerse si se refieren a inmuebles con destino determinado (templos, capillas, residencias de Obispos y Sacerdotes, locales destinados a oficinas curiales, seminarios, edificios destinados primordialmente a casas o conventos, etc.), con lo que quiere significarse que el destino de los bienes objeto de gravamen, o cuyas transacciones sobre ellos lo determinan, es elemento esencial, incluso, para estas entidades que, como se ha dicho, tiene un régimen independiente de exenciones por ser las constitutivas del núcleo básico de la Iglesia Católica" [STS de 26 de noviembre 1991 (RJ 1991, 8772), STS de 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842) y STS 10 marzo 2001 (RJ 2001, 7225)].

Por otra parte, la STJS Comunidad Valenciana nº 276/2002, de 1 marzo (JT 2002, 846) dispone que "del acuerdo se deriva que todas las exenciones que se consagran en los diversos supuestos que se contemplan en el Acuerdo, tiene unas finalidades muy específicas, esto es, los edificios, las dependencias, los derechos que se adquieran, gozan de exenciones fiscales, porque están destinados a: "la actividad pastoral"; "la cura de almas"; "las enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas"; "la sustentación del Clero"; "el sagrado apostolado"; o el "ejercicio de la caridad". Desde una perspectiva teleológica, resultaría contrario a la finalidad de la exención, otorgada para aquellos actos destinados a intervenir en el mercado inmobiliario, con el objeto de obtener beneficio de las expectativas urbanísticas, actualizando las plusvalías acumuladas a raíz o resultas de la acción urbanizadora de los entes públicos...".

En el AAE, la excepción está recogida en el artículo IV.1 C) que dice que "la exención total y permanente de los impuestos reales o de producto, sobre la renta o el patrimonio", quiere esto decir, que estamos presentes ante una exención subjetiva en la que el destino de los bienes o las rentas no tiene relevancia, siempre con excepciones.

Entrando de lleno en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles y cómo nos sigue explicando Vázquez del Rey²¹, el artículo IV.1 A) del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, (RCL 1979, 2964) dice lo siguiente "exención total y permanente de la Contribución Urbana (...)". Una vez entrada en vigor la Ley 39/1988, de 28 diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, la Contribución Urbana pasaría a ser entendida por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), cuya regulación a día de hoy está recogida en los artículos 60 a 77 del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo²².

²¹ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, "Régimen fiscal de los bienes de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto", pág. 624 a 627.

²² La OM de 2 de febrero de 1994 (RCL 1994, 518) aclaró que dentro del ámbito de la exención había que entender incluidos "los huertos, jardines y dependencias de los inmuebles enumerados en dichos preceptos, siempre que no estén destinados a industria o a cualquier uso de carácter lucrativo".

Introducidos dentro de este contexto, el artículo 62.1 c) de la Ley de Haciendas Locales establece la exención de los inmuebles “de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y 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”²³ Cómo podemos observar, esta ley se remite a los acuerdos de cooperación.

Viéndolo desde este punto de vista, la exención del IBI es el pilar fundamental del régimen fiscal aplicable a los lugares de culto, no sólo porque este impuesto se dirige de un modo directo sobre la titularidad real de los bienes inmuebles, sino también porque en el interior del AAE sirve de punto de referencia para las exenciones aplicables en el ICIO (Impuesto sobre Construcciones Instalaciones y Obras) y las contribuciones especiales.

De este modo, se puede visualizar que el objetivo de la exención se localiza, cómo hemos dicho anteriormente, en la voluntad del Estado de colaborar con las confesiones religiosas presentes en la sociedad española de manera más significativa, en virtud del principio de cooperación que establece el artículo 16.3 de la Constitución.

Pero de todos modos, la Orden Ministerial de 4 octubre 1985 puso de manifiesto que la Iglesia Católica es titular de “un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesíásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican”²⁴.

Se debe de resaltar que la exención recogida en el AAE sólo se aplica a las entidades que forman parte del pilar básico de la Iglesia Católica en virtud a los siguientes inmuebles:

²³ Este apartado c) del artículo 61.1 lo ha considerado redundante la STSJ Cataluña nº 769/2001, de 12 julio 2001 (JT 2001, 1384), no sólo con las reglas generales de la Ley de Haciendas Locales (arts. 1.3 y 9.1) sino incluso con el actualizado art. 62.1 c) del RDLeg. 2/2004, de 5 marzo, que establece la exención de “los inmuebles a los que sea aplicación la exención en virtud de convenios internacionales en vigor (...)”. Esta afirmativa es cierta si se refiere a la Iglesia Católica pero incierta sobre los demás acuerdos de cooperación, ya que no obtienen la condición de tratado internacional.

²⁴ Preámbulo de la circular de 4 octubre 1985 del Ministerio de Hacienda, recogida en CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia...*, cit., 97. Este tipo de referencias figuran, asimismo, en la base del régimen fiscal aplicable a los bienes que forman parte del Patrimonio Histórico Español. Así, según el artículo 69 de la Ley 16/1985, de 25 de junio, se crea un régimen de beneficios fiscales “como fomento al cumplimiento de los derechos y en compensación a las cargas que en esta Ley se imponen a los titulares o poseedores de los bienes integrantes del Patrimonio Histórico Español, además de las exenciones fiscales previstas en las disposiciones reguladoras de la Contribución Territorial Urbana...”.

a) Los templos y capillas destinados al culto, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.

Debemos de tener en cuenta en este primer punto los conceptos “anejos” y “actividad pastoral”, que según la STSJ Madrid nº 460/1996, de 6 junio (JT 1996, 686), se entiende por “anejo”, lo “agregado a otro con dependencia de él”. Matizar que esa unión puede o no ser física ya que no viene exigida por el concepto. Pero sí resulta constitutivo de aquél la relación de dependencia. Por otro lado, la “actividad pastoral”, “...consiste en el cuidado espiritual de los fieles o, con la expresión histórica que figura también en el Acuerdo, la cura de almas. Lo que no viene exigido por la norma es que la actividad haya de ser “directamente” pastoral. Esta requiere, incluso para la actividad intrínsecamente religiosa como es el culto dentro del templo, o incluso el estudio y la formación doctrinal, de medios instrumentales que pueden no realizarse o guardarse en el tiempo mismo y que pueden ser jurídicamente considerados como medios y actividades mediatamente pastorales, incluidos en el texto y sentido de la norma”.

b) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas;

c) los locales destinados a oficinas de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales;

d) 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 y, por último,

e) los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada.

Analizando este último punto y en comparación con otras entidades religiosas, los demás acuerdos de cooperación²⁵ están exentos del IBI los siguientes bienes: 1) la Mezquitas y lugares de culto, sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa o a la residencia de pastores evangélicos, Imanes y dirigentes religiosos islámicos; 2) los locales destinados a oficinas de la Iglesia y Comunidades pertenecientes a las referidas Federaciones y Comisión Islámica; y 3) los seminarios y centros destinados a la formación de ministros de culto, Imanes y dirigentes religiosos islámicos, cuando impartan únicamente enseñanzas propias de las disciplinas eclesíásticas, de su misión rabínica o estén destinados únicamente a la formación de los referidos Imanes y dirigentes islámicos.

Volviendo al hilo del discurso, en el Acuerdo de Asuntos Económicos, debemos decir que la situación de exención en que se encuentran estos inmuebles no prohíbe que puedan recibir rentas a título de contraprestación. De hecho, según como señala la STSJ Cataluña nº 224/2001, de 16 marzo (JUR 2001, 2083 12), en relación con una casa de

²⁵ Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre (boe de 12 de noviembre), artículos 11 de los respectivos acuerdos anexos.

un Instituto religioso destinada a cursos de formación, “las actividades constatadas por el Ayuntamiento se corresponden con las propias de la “actividad pastoral” (apartado 1 del artículo 4 del Acuerdo), no siendo óbice para su calificación como actividad pastoral el mero hecho de que la asociación perciba una contraprestación económica, ya que, como alega la actora, se trata de actividades que conlleva gastos”.

Siguiendo las explicaciones de Vázquez del Rey Villanueva²⁶, la importancia del destino de los inmuebles ha conllevado ciertos problemas en la práctica.

Un ejemplo de este mismo autor es la discusión que se ha tenido si el concepto de lugar de culto se puede entender para los cementerios parroquiales²⁷, o si no están obligados tributariamente al pago de los inmuebles que en el momento de la problemática no se utilizan para los fines que legitiman la exención (un solar donado para construir una iglesia o una capilla destinada al culto²⁸ o una Casa Rectoral que no está habitada de forma constante²⁹), o, si sólo se encuentra exenta la parte de la residencia de los miembros de la Congregación religiosa que de este modo no se dedica al culto o a actividad religiosa, sino a la enseñanza, que visto así, es una actividad económica³⁰.

Para finalizar con la explicación de Vázquez del Rey, debemos decir que la Ley 49/2002 declara exentos todos los bienes inmuebles de los que son titulares las

²⁶ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto, pág. 626 – 627.

²⁷ En virtud de la STSJ Cataluña nº 348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844), “en lo tocante al espacio físico destinado a Cementerio de Sant Joan de Vilatorrada, este Tribunal se ratifica en su tesis de que están exentos del pago del IBI, por formar parte de la Parroquia y estar asimilados, por el Código Canónico, en su artículo 1205, a los lugares destinados al culto divino (por su condición de lugares sagrados)”.

²⁸ Como dice la STSJ Castilla – La Mancha nº 500/1997, de 28 octubre 1997 (JT 1997, 1418), “la vinculación de la donación a dicho tipo de actividades religiosas, habiendo sido aceptada por la donataria y por el Arzobispado de Toledo que acepta la donación justamente para esos fines religiosos, según certificación expedida por el Canciller Secretario General del Arzobispado de Toledo de fecha 20 de junio de 1994, determina una afección del inmueble en cuestión a los fines de culto previstos en la donación; por lo que, en definitiva, siendo cierto que la simple titularidad dominical de un inmueble por la Iglesia Católica no determina por sí sola el reconocimiento del derecho al beneficio fiscal solicitado, en el presente caso la afección del inmueble a la construcción de una iglesia o capilla destinada al culto viene a vincular de tal modo la naturaleza propia del mismo que permite concluir que el inmueble debe gozar de la exención total y permanente del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (antigua Contribución Territorial Urbana) por así exigirlo el artículo IV.1, A) del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede”.

²⁹ STSJ Cataluña nº 348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844).

³⁰ Analizando la STSJ Cataluña nº 108/1997, de 11 febrero 1997 (JT 1997, 363) declara exentas estas circunstancias en el modo en que “las “casas” de las Congregaciones religiosas están comprendidas en la exención, y que no consta en la norma legal excepción o salvedad alguna. Por consiguiente, la denegación de la exención, en cuanto se basa en un hecho: la dedicación de los miembros de la Congregación religiosa a la actividad de enseñanza en el colegio anexo, hecho en modo alguno recogido en aquella norma para excepcionar la exención expresada, no se ajusta a derecho”.

confesiones religiosas, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades³¹.

LAS DIFERENTES PROPUESTAS POLÍTICAS FRENTE AL IBI:

Tal y como se recoge en la revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado 42 (2016) en un artículo cuyo autor es Remigio Beneyto Berenguer³², en las anteriores elecciones generales de 20 de diciembre de 2015, algunos de los siguientes Partidos Políticos propusieron en sus programas electorales las siguientes propuestas:

- En primer lugar, nos encontramos con el Partido Socialista Obrero Español, que entre sus propuestas, se destacan respecto al IBI que:

a) Dar un paso hacia adelante con respecto en la autofinanciación de las confesiones religiosas.

b) Introducir una fiscalidad general para los bienes inmuebles propiedad de las confesiones religiosas que no se encuentren afectos a uso de culto o social³³.

- En segundo lugar, se encuentra el Partido de Podemos, cuya propuesta sobre el núcleo central de este tema es la siguiente:

a) La eliminación de los privilegios fiscales, como el impago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI) o la financiación estatal (ya sea a través de la casilla del IRPF o de las exenciones fiscales) para la Iglesia católica y otras confesiones religiosas³⁴.

Desde mi punto de vista, con respecto a esta última propuesta, poder llevar a cabo dicha eliminación o supresión de los privilegios fiscales, en lo referido al IBI, llevaría en cadena una sucesión de acontecimientos, ya que viene regulado en el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, firmado en Ciudad del Vaticano el 3 de enero de 1979, y como bien sabemos esto es un tratado internacional

³¹ Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, en Revista Ius Canonicum / Vol. 52 / 2012 / 609 – 664 ISSN 0021 – 325X

³² Beneyto Berenguer, Remigio, “¿Están exentos del I.B.I. los inmuebles de la Iglesia católica?”, en “Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado 42 (2016)”.

³³ Cfr. página web [http://www.psoe.es/media-content/2015/12/PSOE_Programa_Electoral_2015.pdf] [visitada el día 24 de mayo a las 23:57 horas].

³⁴ Cfr. página web [<https://lasonrisadeunpais.es/wp-content/uploads/2016/06/Podemos-Programa-Electoral-Elecciones-Generales-26J.pdf>] [visitada el día 25 de mayo a las 0:08 horas].

ratificado por España que su incumplimiento conllevaría sanciones por parte de la Unión Europea.

En segundo lugar, cuando se refiere a la financiación estatal, considero que cada persona es libre de asignar ese 0,7% a lo que más considere, ya que el artículo 16 de la Constitución garantiza esa libertad.

- En tercer lugar, Izquierda Unida, proponía lo siguiente:

a) “La supresión, por parte del Estado, de todo tipo de financiación de la Iglesia Católica y de otras confesiones, incluidas las exenciones fiscales”.

b) “Eliminar de la “Ley del Mecenazgo” (Ley 49/2002) y de otras leyes, normas y ordenanzas estatales, autonómicas y locales, los enormes privilegios fiscales de la Iglesia Católica y de cualquier confesión religiosa, así como de sus entidades, organizaciones, asociaciones y empresas, por cuanto supone la equiparación de hecho con las entidades sin ánimo de lucro y la exención total o parcial en los diferentes impuestos de ámbito estatal, autonómico o local (Sociedades, Patrimonio, Actos Jurídicos, IBI, Impuesto sobre Construcciones, IAE, Sucesiones y Transmisiones Patrimoniales)³⁵ .

En mi opinión me reitero a lo anterior dicho ya que dicha eliminación de los beneficios fiscales los desconocen o los contemplan de forma muy minimalista, ya que, están reconocidos en el artículo 16 de la Constitución.

Además la eliminación 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 no supondría la anulación de la exención del IBI, entre otras, ya que el Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre asuntos económicos, es un tratado internacional, que se encuentra definido en el artículo 2 del Convenio de Viena de 1969 que dice lo siguiente:

“un acuerdo, celebrado por escrito, entre Estados u otros sujetos del derecho internacional, destinado a producir efectos jurídicos y regido por las normas del derecho internacional”.

Esta definición se puede analizar del siguiente modo:

- a) Al tratarse de un “acuerdo”, se da por hecho de que el tratado es la manifestación del consentimiento de dos o más sujetos de Derecho internacional.
- b) Se celebra “por escrito”, que es la forma de exteriorizar esa voluntad de las partes.

³⁵ Cfr. página web [<http://www.izquierda-unida.es/sites/default/files/doc/2%20DEMOCRACIA.pdf>] [visitada el día 25 de mayo a las 0:34 horas].

- c) Finalmente, el punto clave es la existencia de un *consensus ad idem* de los Estados u otros sujetos que lo negocian³⁶.

En España nos encontramos regulados los tratados en el Capítulo III, De los Tratados Internacionales, artículos 93 a 96, cuyo artículo 96 dice lo siguiente: “1. Los tratados internacionales válidamente celebrados, una vez publicados oficialmente en España, formarán parte del ordenamiento interno. Sus disposiciones sólo podrán ser derogadas, modificadas o suspendidas en la forma prevista en los propios tratados o de acuerdo con las normas generales del Derecho internacional.”

Pero además, debemos de tener en cuenta, que para la celebración de tratados se debe de realizar mediante ley orgánica, recogido en el artículo 93 de la Constitución, lo que supone una mayoría absoluta para su celebración.

Por tanto, hasta ahora, las últimas propuestas de los dos últimos partidos vienen a ser un tanto complicadas de llevar a cabo.

Ante esta problemática, el periódico El Mundo elaboró un artículo del 20 de mayo de 2012 hablando sobre el IBI y la Iglesia Católica, de una forma claramente visual ya que nos presenta un esquema de los bienes que es propietaria la Iglesia Católica y de las cantidades que les correspondería pagar en el caso de no estar exenta; puesto que, según El Mundo deja de pagar en relación con el IBI en torno a unos cinco millones de euros.

Las gráficas elaboradas por este periódico, son las siguientes, en las que de un modo expone tanto los bienes cómo lo que debe de pagar:

A) En relación a los bienes de la Iglesia:

71.412 . *Es el número de templos y casa parroquiales de la Iglesia católica en España según un estudio de la profesora Teresa Romeo.*

100.000 . *Son las propiedades de la Iglesia, según el historiador Stanley G. Payne, de las que 50.000 serían edificios religiosos.*

22.689 . *Las parroquias que hay en España, atendidas por 19.121 curas y 1.668 religiosos, que dedican 46 millones de horas anuales a la atención espiritual de los españoles, celebrando, por ejemplo, más de 5 millones de misas al año, según datos de la Conferencia Episcopal.*

1.277.256 . *Los alumnos matriculados en los 6.022 colegios de titularidad católica, que, según el episcopado, ahorran al Estado 3.372.000.000 euros al año, porque "el coste de una plaza en un centro público se acerca al doble del asignado a una plaza de los centros concertados".*

³⁶ Sáenz de Santa María, Paz Andrés, Sistema de Derecho Internacional Público. Civitas, Navarra, 2012, cap. IV. Los tratados Internacionales, pág. 142.

3.070 . *Los monumentos de la Iglesia declarados bienes de interés cultural (BIC), el 30% de todos los bic de España.*

7.000 . *Las cofradías y hermandades de Semana Santa, con más de un millón de cofrades.*

4.459. *Los centros asistenciales de la Iglesia, fundamentalmente de Cáritas, en los que se atiende a casi 3 millones de personas.*

B) En relación a las cantidades que debían de pagar:

300.000 euros . *Es lo que tendría que pagar la archidiócesis de Valladolid por sus 672 bienes inmuebles (331 templos, 11 ermitas, 195 casas parroquiales y 30 cementerios). "Todavía tendría un pase pagar por casa y locales, pero sería un sinsentido hacerlo por las iglesias", dice el ecónomo José María Conde.*

548.000 euros. *La aproximación al monto que tendría que pagar la diócesis de León por sus 1215 templos, 900 fincas y 400 casas rectorales.*

259 parroquias y 101 casas rectorales en Sevilla.

150.000 euros . *Aproximación a lo que tendría que pagar la diócesis de Bilbao por sus 500 templos y sus 500 casas rectorales y una docena de fincas. "Pagar el IBI crearía serios problemas a las diócesis y a la Iglesia española", dice el ecónomo.*

934 casas rectorales en la diócesis de Oviedo, con 934 templos y 200 capillas. "Pagar el IBI sería una tercera desamortización", asegura el ecónomo José Ramón Garcés.

372.000 euros. *Lo que percibió el año pasado sólo en alquiler de inmuebles el arzobispado de Granada, que se niega a dar datos. Cuenta con 267 parroquias, ingresó más de dos millones de euros en colectas y gastó 1.433.000 euros en el funcionamiento del obispado.*

714.000 euros. *Es lo que aproximadamente tendría que pagar la archidiócesis de Madrid por sus 1.384 propiedades. Es, con mucho, la diócesis que más tendría que aportar.*

18.000 euros. *Lo que tendría que pagar la diócesis de Mondoñedo-Ferrol por sus 426 templos, 215 viviendas y 60 parcelas.*

En total, en España hay 69 diócesis.

46 diócesis pequeñas. *2/3 de diócesis españolas son pequeñas y rurales, como Mondoñedo. Si les aplicamos unos 20.000 euros a cada una de ellas, el monto global a pagar por sería de 920.000 euros.*

17 medianas. *La cuarta parte de las diócesis españolas son medianas, a 100.000 euros, 1,7 millones*

6 restantes grandes. *1,8 millones, a 360.000 euros.*

*Total : 5 millones de euros*³⁷.

Se debe de recordar que la Iglesia Católica, cómo expusimos anteriormente no es la única que está exenta de IBI, sino que hay una considerada lista de bienes inmuebles que no pertenecen a la Iglesia y que están exentos.

EL IBI EN EUROPA:

Desde una perspectiva más amplia, debemos de conocer cómo se regula el IBI o tributo sobre la propiedad en los diferentes puntos de Europa.

Antes de comenzar de lleno, debemos hacer mención a la dos diferentes modelos de financiación europeos.

Como ya sabemos, nos encontramos con la financiación directa, por un lado, y con la financiación indirecta, por otro.

En primer lugar, y, respecto a la financiación directa, existen tres modelos:

- a) El encaminado a la ausencia de financiación, como es el caso de Francia.
- b) De colaboración en la recaudación de un tributo eclesiástico, se utiliza en Alemania.
- c) De financiación directa, que se divide en dos sub-modelos: el de dotación presupuestaria pura, mediante colaboración económica general y/o pago de los salarios y pensiones de los ministro de culto, cómo es la situación de Bélgica, y el de asignación tributaria, típico de Italia.

Por otro lado, casi todos los Estados Europeos ofrecen una financiación indirecta a las confesiones religiosas:

1. A través de la concesión de algunos beneficios fiscales concretos.
2. Mediante la aplicación del régimen fiscal legítimo de las entidades sin ánimo de lucro y del mecenazgo.

En España, y, como ya se ha explicado, se aplica la financiación directa, a excepción del impuesto religioso, y un amplio abanico de beneficios fiscales, en la financiación indirecta. Ello, se encuentra regulado en la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo³⁸.

³⁷ Cfr. página web [<http://www.elmundo.es/elmundo/2012/05/19/espana/1337427855.html>] [visitada el día 25 de mayo a las 1:25 horas].

³⁸ Luque Mateo, Miguel Ángel, “Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa”, en revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado 38 (2015).

Dicho esto, en lo que respecta a los tributos sobre la propiedad, existen numerosos territorios europeos dónde las entidades religiosas ostentan las mismas ventajas fiscales que las entidades benéficas.

En Dinamarca, las organizaciones sin ánimo de lucro no están obligadas a pagar los impuestos de propiedad. Ello perjudica a las iglesias minoritarias, que suelen organizarse como asociaciones, lo opuesto a la iglesia nacional.

En Italia, la regulación dispone la exención total para el pago de este impuesto³⁹. Pero debe concurrir, el elemento subjetivo; el uso del inmueble lo tiene una organización no comercial cuya dedicación exclusiva se basa a los usos establecidos (asistencial, deportivo, de investigación científica, educativas, cultural y para actividades religiosas y de culto legalmente reconocidas). Y por otro lado, el elemento objetivo; que la utilización del inmueble se realice dentro de los usos establecidos, siendo socialmente relevantes y sin ánimo de lucro⁴⁰.

En Alemania, se da una situación muy similar, ya que, la exención recoge a las asociaciones benéficas, integradas o no en una confesión religiosa, así como a las corporaciones de Derecho público.

En Reino Unido, las confesiones religiosas, cuya condición es conocida como *charities* (“caridad”, en español), obtienen determinados beneficios en los “*non-domestic rates*”. Pero con ciertas matizaciones, dependiendo de la zona geográfica; en Inglaterra o Gales, los lugares públicos de culto están exentos del pago del tributo correspondiente, cuya diferencia es formal con respecto a la exigencia de inscripción, ya que, dependiendo de dónde tenga lugar, corresponde a la Iglesia oficial de Inglaterra o Gales, o de otras confesiones, que sí se encuentran obligadas a inscribirse para ser beneficiarias de la exención.

En Escocia, tanto como las iglesias y los lugares de culto, se encuentran exentos del pago de este impuesto. A los demás edificios de las confesiones religiosas, se les proporciona una reducción del 80% (igual que con las demás *charities*), que podrá alcanzar al 100%, cuya decisión, será tomada por la Administración local⁴¹.

Holanda regula una exención a las iglesias en el impuesto de propiedad, que es común para las demás entidades benéficas.

³⁹ Imposta Comunale sugli immobili (ICI). Art. 10 del Decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n.º. 633.

⁴⁰ La Iglesia Católica presenta alguna especificidad, en lo que se refiere a los edificios propiedad de la Santa Sede recogidos en los artículos 13 a 16 del Tratado Lateranense. Vid. Morón Pérez, M.C.: Beneficios tributarios de las entidades eclesiásticas en el Derecho español e italiano, op. cit., p. 103

⁴¹ Cfr. Luque Mateo, Miguel Ángel, “Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa”, en revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado 38 (2015), pág. 34.

En Bélgica, ocurre lo mismo que en Holanda, para las entidades de naturaleza religiosa, estando o no reconocidas⁴².

Además, lo mismo pasa en Austria, ya que, se encuentran exentos del pago de tributos los edificios, cuya finalidad, sea fines religiosos, asistenciales, educativos y de enseñanza.

Por último, en Finlandia, la exención sólo se da en los cementerios religiosos.

V. ¿QUÉ OCURRE CON LAS DEMÁS CONFESIONES RELIGIOSAS?:

El Acuerdo sobre Asuntos Económicos, finaliza, concediendo a la iglesia los “beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico – tributario del Estado español prevé para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se conceden a las entidades benéficas privadas” (art. V AAE)⁴³.

Según Martín Degano, “el contenido y la extensión de estos beneficios serán los que determine de forma unilateral la legislación tributaria en cada momento”⁴⁴.

A día de hoy, los beneficios fiscales referidos en el AAE, se encuentran regulados en la Ley 49/2002, de 23 diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo⁴⁵.

⁴² Article 12, Code d'impôt sur les revenus.

⁴³ Según este artículo, este régimen se aplicará a “las entidades y asociaciones religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico – docentes, médicas u hospitalarias, o de asistencia social (...)”, además, la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983, estableció que “las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede, de 3 de enero de 1979, disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. La STS de 9 abril 1992, dice que “no es lógico, en el marco de una interpretación separada y excesivamente literalista de los arts. IV y V de dicho Acuerdo, que las entidades incluidas en el último tengan, por remisión, un régimen fiscal más favorable que las reseñadas en el primero (constitutivas del núcleo esencial de la Iglesia Católica”, por ello, “la Orden de 29 julio 1983 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, cerrando el círculo hermenéutico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio Acuerdo”. Destacar que, el artículo 7.2 de la Ley Orgánica 7/1980, de 5 julio, de Libertad Religiosa (RCL 1980, 1680), dice que “en los acuerdos o convenios, y respetando siempre el principio de igualdad, se podrá extender a dichas Iglesias, Confesiones y Comunidades los beneficios fiscales previstos en el ordenamiento jurídico general para las Entidades sin ánimo de lucro y demás de carácter benéfico”.

⁴⁴ I. Martín Degano, “El régimen tributario de las confesiones religiosas...”, cit., 72. Por añadidura, la STS 26 noviembre 1991 dice que se trata de “exenciones que, frente a las del art. IV (en las que el Estado no tiene poder unilateral de decisión, al estar definidas en un acuerdo o tratado internacional vinculante para ambas partes), dependen, en definitiva, de la voluntad del Estado Español, ya que se mueven en un marco jurídico, el de las entidades benéficas o sin fin de lucro, que aquél puede modificar libremente; marco o régimen que, una vez definido no puede dejar de ser aplicado”.

Desde el punto de vista subjetivo, podemos decir que, la Ley 49/2002, se aplica tanto a las entidades que conforman la Iglesia (art. IV), como a las demás entidades y asociaciones religiosas que se dedican a actividades religiosas, benéfico – docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social recogidas en el artículo V del AAE.

La diferencia radica, en que, las entidades del artículo IV AAE, son beneficiarias de manera directa y automática de los beneficios fiscales, mientras que, las entidades y asociaciones del artículo V AAE, deben de respetar los requisitos que la ley establece para cualquier entidad sin fines lucrativos.

Por tanto, y según Vázquez del Rey⁴⁶, las entidades, deben de tener consignado alguna de las formas jurídicas vigentes (crucialmente, ha de ser una fundación o una asociación declarada de utilidad pública), debe perseguir fines de interés general⁴⁷, que las rentas e ingresos conseguidos, se destinen a la consecución de dichos fines⁴⁸, por consiguiente, la actividad que se realiza no debe de consistir en el desarrollo de explotaciones económicas ajenas a su objeto o finalidad recogida en sus estatutos⁴⁹, otro requisito sería que, los principales destinatarios de las actividades no deben de ser los fundadores, asociados, miembros de los órganos de gobierno, etc. ni sus cónyuges ni parientes, deben de ser gratuitos los cargos de dirección y representación, si por cualquier causa, la entidad se disuelve, la disolución del patrimonio se destinará a entidades benéficas del mecenazgo, que la entidad esté inscrita en el registro correspondiente, que cumpla las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación concreta y, finalmente, que realice una memoria económica anual en la que conste los ingresos y gastos del ejercicio⁵⁰.

⁴⁵ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 640 – 641.

⁴⁶ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 642 – 643.

⁴⁷ Con respecto a la Ley 30/1994, la STS de 16 junio 2000 (RJ 2000, 6842) señaló que entre los fines de interés general han de comprender “los referidos en el artículo IV.C del Acuerdo (sobre Asuntos Económicos), esto es, los de culto, sustentación del Clero, Sagrado apostolado y ejercicio de la caridad”

⁴⁸ Lo característico es que, la entidad ha de destinar el 70 por 100 de los ingresos conseguidos en el ejercicio a la consecución de los fines de interés general, el resto de las rentas e ingresos deben de estar destinados a aumentar la dotación patrimonial o las reservas. El plazo que se tiene para cumplir este requisito se computa desde el inicio del ejercicio en que se hayan obtenido las respectivas rentas e ingresos y los cuatro años siguientes al cierre del mismo.

⁴⁹ Este requisito se considerará cumplido siempre y cuando, el importe neto de la cifra de negocios del ejercicio correspondiente al conjunto de explotaciones económicas no exentas ajenas a su objeto o finalidad estatutaria no excede del 40 por 100 de los ingresos totales de la entidad, siempre que las explotaciones económicas no exentas no vulneren las normas reguladoras de la competencia en relación con las empresas que hacen la misma actividad.

⁵⁰ Para un mayor conocimiento de estos requisitos, véase el art. 3 Ley 49/2002, de 23 diciembre. En la doctrina, J. Pedreira Menéndez, “Régimen fiscal del sector no lucrativo. Comentarios a la Ley 49/2002,

Por ello, las entidades y asociaciones de carácter religioso, dedicadas a actividades religiosas, benéfico – docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social que cumplan los requisitos anteriormente dichos, pueden beneficiarse del régimen fiscal especial que establece la Ley 49/2002, tal y como se recoge en el artículo V del Acuerdo de Asuntos Económicos y el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002⁵¹. Este régimen se aplica de manera igualitaria a las Fundaciones religiosas, recogido en la disposición adicional octava de la Ley 49/2002, y también, a las confesiones religiosas sin acuerdo de cooperación con el Estado.

Cabría decir que las obligaciones que impone la Ley 49/2002 no resultarían exigibles a las entidades que forman parte del núcleo básico de la Iglesia Católica. Para esta situación, el régimen fiscal especial resulta directamente aplicable por asimilación legal, al amparo de la Orden del Ministerio de Hacienda de 29 de julio de 1983 y del apartado 1 de la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002⁵².

Debemos destacar que la Iglesia Católica no está sujeta al cumplimiento de los referidos requisitos, eso hace, que en muchas ocasiones, ha sido objeto de muchas críticas⁵³. Decir que, aparte de favorecer a la Iglesia, también se ven beneficiadas las entidades

de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, Civitas, Madrid 2003, 84 y ss.

⁵¹ En virtud al apartado 2 de la disposición adicional 9ª de la Ley 49/2002 “el régimen previsto en esta Ley será también de aplicación a las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del acuerdo sobre Asuntos Económicos suscritos entre el Estado español y la Santa Sede, así como a las entidades contempladas en el artículo 5 del artículo 11 de la Ley 24/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas, en el apartado 5 del artículo 11 de la Ley 25/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado con la Federación de Comunidades Israelitas de España, y en el apartado 4 del artículo 11 de la Ley 26/1992, de 10 de noviembre, por la que se aprueba el Acuerdo de Cooperación del Estado del Estado con la Comisión Islámica de España, (siempre que estas entidades cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen).”

⁵² Vid. Res. DGT V0021 – 11, de 12 enero 2011. Según el apartado 1 de la Orden de 29 julio 1983, “las Asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede, de 3 enero 1979 disfrutarán, en todo caso, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el artículo V del Acuerdo. Los beneficios se aplicarán directamente por el sujeto pasivo al presentar sus declaraciones o autoliquidaciones o por la Administración en los demás casos”. Por otra parte, con respecto a las asociaciones y entidades del artículo V, la orden establece que “el disfrute por las entidades a que se refiere el apartado anterior de los beneficios fiscales citados requerirá su previo reconocimiento por el Centro Directivo competente del Ministerio de Economía y Hacienda a instancia del sujeto pasivo obligado al pago del Impuesto correspondiente”.

⁵³ Con la referencia de la Ley 30/1994, la STS 16 junio 2000 trató de extender los requisitos a las entidades del artículo IV AAE: “... y fue, precisamente para que estas entidades no tuvieran un régimen de exenciones más limitado que el reconocido a las asociaciones y entidades religiosas no integrantes de ese núcleo (las del artículo V AAE), para lo que la Orden Ministerial de 29 de julio de 1983 extendió a las primeras el régimen de exención por remisión básico reconocido para estas últimas”.

equivalentes de las demás confesiones religiosas con acuerdo, así como algunas instituciones laicas (la Cruz Roja y la ONCE, el Instituto de España y las Reales Academias integradas en el mismo, las instituciones autonómicas con fines parecidos a los de la Real Academia Española).

En el caso de la Once y de la Cruz Roja, sólo deben de acreditar la gratuidad de los administradores que representan a estas dos entidades, excepto que las retribuciones percibidas por la condición de administrador se reintegren en la entidad que representen (art. 3.5º último párrafo de la Ley 49/2002).

¿QUÉ PASA CON EL IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES?:

En virtud del artículo 15 de la actual Ley 49/2002, los bienes inmuebles de los que son titulares las entidades sin fines lucrativos se encuentran exentos del IBI, a excepción los que se hallen afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades⁵⁴. Por tanto, y según la norma, la exención del IBI, no depende del destino de los inmuebles salvo que estén afectos a explotaciones económicas gravadas en el IS (Impuesto sobre Sociedades)⁵⁵. Se considera entonces, una exención subjetiva con exclusiones que deberá acreditar la Administración Tributaria⁵⁶.

Dicho esto, la exención se aplica, a los bienes inmuebles de los que la entidad es titular “en los términos que establece la normativa reguladora de las Haciendas Locales”⁵⁷.

Según la Res. DGT nº2685/2009, de 4 diciembre 2009 (JT 2010, 74), relativa a los bienes propiedad de la Iglesia Católica, además de los bienes recogidos en el artículo IV.1 A) AAE, se encuentran exentos:

- a) Los bienes inmuebles no afectos a explotaciones económicas.
- b) Los bienes inmuebles afectos a las explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades según el artículo 7 de la Ley 49/2002.

⁵⁴ Regulado en la Exposición de Motivos de la Ley 49/2002, están exentos del IBI “todos aquellos bienes sujetos a este impuesto de los que sean titulares las entidades sin fines lucrativos, (a excepción) los afectados a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

⁵⁵ En virtud de la Ley 30/1994, la jurisprudencia del Tribunal Supremo dice que “junto al elemento subjetivo, concurra el elemento finalístico de la afectación del bien de que se trate a la función propia de una comunidad religiosa o al cumplimiento de los fines benéficos docentes, así como la necesidad de que dicho extremo quede acreditado para que la exención del pago del impuesto aquí cuestionado pueda ser reconocida”.

⁵⁶ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 652.

⁵⁷ Cfr. Vázquez del Rey Villanueva, Antonio, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, pág. 652.

A estos efectos, según la Res. DGT N° 2685/2009, de 4 diciembre 2009 (JT 2010, 74), la exención del IBI “sólo se ve afectada por las actividades realizadas por el sujeto titular del derecho sobre el bien inmueble gravado, con independencia de las actividades que pueda llevar a cabo el arrendatario del inmueble en el caso de que todo o parte del inmueble gravado se ceda en arrendamiento a un tercero. Es decir, que si el inmueble propiedad de la entidad sin fines lucrativos que cumpla los requisitos y esté acogida al régimen fiscal de la Ley 49/2002 se encuentra arrendado a un tercero, esto no obsta para que le resulte aplicable la exención regulada en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002, con independencia de la actividad que realice el arrendatario”⁵⁸.

Desde este punto de vista, y según el ejemplo de Vázquez del Rey, la exención sería aplicable a una parroquia que arrienda un local destinado a gimnasio a un Ayuntamiento a cambio de una renta⁵⁹.

Por consiguiente, la Res. DGT V0986 – 05, de 1 junio 2005, considera que una congregación religiosa, esta destinada a “buscar la gloria de Dios, la santificación de los individuos y la salvación de las almas en todo el mundo” se encuentra exenta del IBI en relación a un colegio mayor⁶⁰.

⁵⁸ En virtud de la Res. DGT n° 1940/2005, de 29 septiembre 2005 (JT 2005, 1264), “la excepción hace referencia a bienes inmuebles de las entidades sin fines lucrativos que están afectos al ejercicio, por dichas entidades, de explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades, por cuyo rendimiento las mismas tendrán que tributar conforme a los artículos 8 y siguientes de la Ley 49/2002. Por lo tanto, si el bien inmueble por el que la entidad sin fines lucrativos es sujeto pasivo, no está afecto a una explotación económica ejercida por la misma, el bien está exento del impuesto; de tal manera que, en el caso de que el bien inmueble sea objeto de arrendamiento, no se encuentra excepcionada la exención del apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 por el hecho de que el arrendatario afecte dicho inmueble a una actividad económica, sea cual fuere esta actividad económica, esté o no el rendimiento de esa actividad económica del arrendatario sujeto al Impuesto sobre Sociedades, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o al Impuesto sobre la Renta de No Residentes, y esté el rendimiento de dicha actividad del arrendatario exento o no en el correspondiente impuesto personal que lo grave”.

⁵⁹ STSJ Cataluña n°348/1997, de 6 mayo 1997 (JT 1997, 844) estableció, que tanto en referencia al Acuerdo sobre Asuntos Económicos, como a la Ley 30/1994, el supuesto referido no estaba exento de IBI.

⁶⁰ En virtud de la Ley 30/1994, la STS Cataluña n° 155/1999, de 16 febrero 1999 (JT 1999, 392) destaca que la finalidad concreta de la congregación recurrente es el “cuidado tanto físico como psíquico de las personas necesitadas, y que según el Registro de Entidades Religiosas consiste esencialmente en el ejercicio de la caridad, desarrollando su actividad mediante la asistencia a toda clase de enfermos, por cuanto para el ejercicio de 1996 consta en la cuenta de resultados unos ingresos de más de 98 millones de pesetas provenientes de ingresos privados y casi 58 millones de pesetas provenientes de estancias subvencionadas por el Institut Català de la Salut. Por tanto, existe una genérica actividad asistencial pero no una específica y exigible finalidad asistencia, referida a personas necesitadas, esto es, carentes de recursos económicos para procurarse aquella actividad asistencia, lo que lleva a concluir en la improcedencia de la exención por faltar el esencial presupuesto recogido en el artículo 58.1 de la Ley 30/1994 de que el bien esté afecto a las actividades que constituyan su finalidad específica. O dicho *a sensu contrario*, no constituye la finalidad específica de la recurrente la asistencia geriátrica a personas no necesitadas ni carentes de recursos, mediante la oportuna contraprestación económica en el inmueble de

VI. CONCLUSIONES:

El Impuesto sobre Bienes Inmuebles con respecto a la Iglesia católica, y demás confesiones religiosas, es un tema polémico, tal que, la idea generalizada es el beneficio que supone para la Iglesia católica y demás entidades. Y, la cantidad de dinero dejado de percibir, que podría ser utilizado para el sostenimiento del Estado.

Una vez comenzada la presente investigación, lo que más me llamó la atención, fue que la Iglesia Católica y demás confesiones religiosas no son las únicas entidades que están exentas de este impuesto. Ya que, cómo se ha analizado en este trabajo hay numerosos bienes inmuebles que se encuentran exentos, por un modo, u otro. Entonces, ¿por qué cuando oímos hablar del IBI, lo relacionamos con el trato de favor a la Iglesia?.

Pero, tal y como dice la Constitución española ¿no todos debemos de contribuir al sostenimiento del gasto público?.

Debemos destacar que la Iglesia está exenta debido a que, actualmente la Constitución garantiza la libertad religiosa, y como tal, debe de emplear los medios para ello. Uno de esos medios es mediante la financiación indirecta, ofreciendo beneficios fiscales a estas entidades. Pero, también garantiza el derecho al trabajo y a una vivienda digna.

En cuento a las demás confesiones religiosas, desde mi punto de vista, debería revisarse el régimen al que están sometidas las demás confesiones.

Ello quiere decir que ha sido la jurisprudencia la que logrado diferenciar los requisitos que deben de cumplir para que se dé la exención del Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Mayor número de requisitos para las confesiones religiosas que para la Iglesia católica, ya que, puede que tenga un arraigo tradicional, debido a que, España era constituida como un Estado confesionalmente católico, así que por esa parte, la tradición está imperando sobre la facilidad de exención que ostenta la Iglesia.

Entonces, si la Iglesia católica, las demás confesiones religiosas, las asociaciones y entidades sin ánimo de lucro, los inmuebles cuya titularidad sea pública, etc., no son obligados tributarios para el pago del Impuesto sobre Bienes Inmuebles, ¿quién paga el IBI realmente?.

En este sentido, desde mi opinión, debería haber una legislación que, de manera progresiva (como por ejemplo el IRPF), los propietarios de bienes inmuebles, pudieran

que se trata y que está afecto a dicha asistencia geriátrica, con la consiguiente necesidad de desestimar el recurso de apelación". En la misma línea jurisprudencia, nos encontramos la STSJ Madrid nº 433/2000, de 27 abril 2000 (JT 2000, 1794) y STSJ Galicia no 1080/2003, de 24 julio 2003 (JT 2003, 1639), STSJ Cataluña no 85/2000, de 19 de julio, (JT 2000, 1289), STSJ Cataluña no 769/2001, de 12 julio 2001 (JT 2001, 1384), STSJ Cataluña no 1753/2002, de 11 diciembre 2002 (JT 2003, 742) y STSJ Cataluña no 1526/2003, de 19 diciembre 2003 (JT 2004, 816).

hacer afrontar de una forma igualitaria, con respecto a sus posibilidades, el Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

Aquí nos encontramos con un ejemplo del Impuesto sobre Bienes Inmuebles de una casa de planta baja, situada en un barrio de trabajadores. Ya que, además, este impuesto será mayor o menor, dependiendo de la ubicación del inmueble, pero no de las posibilidades económicas que tenga en ese momento el propietario.



Código Procedimiento de Recaudación: 9052180

Recibo en Voluntaria - Ejemplar para la Entidad de Crédito

Último día de pago	Emisora	Modo	Referencia	Identificación	Importe a Ingresar
05/07/2017	040137	2	170053613141	5073177186	160,27 €
21/07/2017	040137	2	170053613105	9073177202	168,28 €
Referencia Catastral		Val.Suelo	Val.Construc.	Val.Catastral Total	
6973322WF4767S0001OR		16.404,24	16.138,23	32.542,47	
Año Val.	Año Rev.	Uso	Base Liquidable	Tipo	Cuota Íntegra
2017	2008	V	32.542,47	0,4925	160,27
% Part. Indiv.		Bonificación		C.Liq.Participada	
100,00		0,00		160,27	

NIF/CIF
CL SAN ILDEFONSO
04002 ALMERIA ALMERIA



905220401371700536131410507317718600016027720200016828

Este documento no será válido sin certificación mecánica o firma autorizada.



Detalle del recibo

Ejemplar para el contribuyente

Título según el Padrón					NIF	
Descripción Objeto Tributario			Identificación del Recibo		N° Fijo	
CL SAN ILDEFONSO 00 TODOS -			20171104013IU01R022844		4073907	
Referencia Catastral		Val.Suelo	Val.Construc.	Val.Catastral Total		
6973322WF4767S0001OR		16.404,24	16.138,23	32.542,47		
Año Val.	Año Rev.	Uso	Base Liquidable	Tipo	Cuota Íntegra	
2017	2008	V	32.542,47	0,4925	160,27	
% Part. Indiv.		Bonificación		C.Liq.Participada		
100,00		0,00		160,27		
Plazo en voluntaria: 02/05/2017 al 05/07/2017			Referencia de pago:	170053613141	Importe a Ingresar:	160,27 €
Plazo en ejecutiva: 06/07/2017 al 21/07/2017			Referencia de pago:	170053613105	Importe a Ingresar:	168,28 €
RECIBO IMPUESTO SOBRE BIENES INMUEBLES DE NATURALEZA URBANA					PERIODO: 2017 - ANUAL	

Este documento no será válido sin certificación mecánica o firma autorizada.



VII. BIBLIOGRAFÍA:

RIVERO DE ANDREA FERNANDO, Contribución urbana, Ice, Madrid, 1966, p. 7 a 109.

FERNÁNDEZ ESCALERA, LUIS, “Contribución territorial urbana”, en fiscalidad municipal sobre la propiedad urbana (Vega Herrera, Manuela, y otros), 1ª ed., Lex nova, s/a, Valladolid, 1982, pp. 85-97.

MARTÍN, MARÍA DEL MAR; Salido, Mercedes; Vázquez García-Peñuela, José María., Derecho y religión. Lecciones introductorias de Derecho eclesiástico español, Comares, Granada, 2014, lección octava.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, ANTONIO., ”El sistema tributario y la financiación de la Iglesia en España”, en revista de Ius Canonicum, XLVIII, N.95, 2008, págs. 69-87.

VÁZQUEZ DEL REY VILLANUEVA, ANTONIO, “Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto”, en Revista Ius Canonicum / VOL. 52 / 2012 / 609-664 ISSN 0021-325X, pág. 612

M. BLANCO, *La Ley de Haciendas Locales. Régimen tributario de los entes eclesiásticos*, RHAL XX (1990)

BENEYTO BERENGUER, REMIGIO, “¿Están exentos del I.B.I. los inmuebles de la Iglesia católica?”, en “Revista General de Derecho Canónico y Eclesiástico del Estado 42 (2016)”.

LUQUE MATEO, MIGUEL ÁNGEL, “Los modelos de financiación de las confesiones religiosas en Europa”, en revista General de Derecho Canónico y Derecho Eclesiástico del Estado 38 (2015).

BLANCO, MARÍA, “La primera ley española de libertad religiosa: génesis de la ley de 1967”, Eunsa, 1999.