



Universitat  
Oberta  
de Catalunya

---

# **TRACTAMENT FISCAL DE L'ESGLÉSIA CATÒLICA A LA TRIBUTACIÓ LOCAL**

---

**Universitat Oberta de Catalunya**  
**Facultat de Dret**  
**Màster Universitari de l'Advocacia**

---

Autor: **Jaume Soler González**

Tutora: **Silvia Cano Arteseros**

Branca: **Dret tributari**

Gener 2023

Curs: 2022/2023

## RESUM

L'Església Catòlica té un tractament fiscal a l'àmbit local diferent de la resta d'individus i subjectes. Concretament, gaudeix d'una sèrie de beneficis fiscals en els diferents impostos locals. En aquest treball s'analitzarà d'on provenen aquests beneficis fiscals, quina és la base de la seva fonamentació i en quines fonts es justifiquen. Així mateix, s'analitzaran un per un els impostos locals per tal d'observar cadascuna de les exempcions de les que gaudeix l'Església Catòlica en l'àmbit local. Per últim, es compararà la situació en el dret comparant amb dos exemples de països del nostre entorn. Tot amb l'objectiu de comprendre tot el que envolta el tractament fiscal de l'Església Catòlica a la tributació local.

**Paraules clau:** Dret fiscal, tributació local, Església Catòlica, exempcions, beneficis fiscals, IBI, IAE, IVTM, ICIO, IIVTNU.

## ABSTRACT

The Catholic Church has a different tax treatment at the local level compared to other individuals and subjects. Specifically, it enjoys a series of tax benefits in the different local taxes. This paper analyses where these tax benefits come from, which is the basis for their justification and which sources justify them. Furthermore, each of the local taxes will be analysed in order to observe all of the exemptions of the Catholic Church in the local sphere. Finally, the situation in law will be compared to two examples from two countries. All this information leads us to the main aim: understanding everything involving the Catholic Church's fiscal treatment in local taxation.

**Key words:** Tax law, local taxation, Catholic Church, exemptions, tax benefits, IBI, IAE, IVTM, ICIO, IIVTNU.

## **INDEX**

<b>ABREVIATURES .....</b>	<b>3</b>
<b>I. INTRODUCCIÓ .....</b>	<b>4</b>
<b>II. APROXIMACIÓ A L'ESGLÉSIA CATÒLICA EN EL CONTEXT DE L'ESTAT ESPANYOL .....</b>	<b>5</b>
1. És laic o catòlic l'Estat espanyol? .....	5
1.1 Principi de llibertat religiosa .....	5
1.2 Principi d'igualtat religiosa i la no discriminació per motius religiosos .....	6
1.3 Principi d'aconfessionalitat de l'Estat.....	6
1.4 Principi de cooperació de l'Estat amb les confessions religioses.....	7
2. Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, firmat el 3 de gener de 1979 .....	8
2.1 Acords firmats entre l'Estat espanyol i la Santa Seu, substitutius del Concordat de 1953 .....	8
2.2 Acord sobre Assumptes Econòmics, firmat el 3 de gener de 1979 .....	10
<b>III. LA RELACIÓ ENTRE L'ESGLÉSIA CATÒLICA I ELS DIFERENTS IMPOSTOS LOCALS.....</b>	<b>12</b>
1. Impost sobre Béns Immobles (IBI) .....	12
2. Impost sobre Activitats Econòmiques (IAE).....	14
3. Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (IVTM).....	15
4. Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres (ICIO) .....	16
5. Impost sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana (IIVTNU) .....	22
<b>IV. L'ESGLÉSIA CATÒLICA A LA TRIBUTACIÓ LOCAL DEL DRET COMPARAT.....</b>	<b>24</b>
1. Portugal .....	24
2. Perú .....	24
<b>V. CONCLUSIONS.....</b>	<b>26</b>
<b>VI. BIBLIOGRAFIA.....</b>	<b>28</b>

## **ABREVIATURES**

IBI: Impost sobre Béns Immobles

IAE: Impost sobre Activitats Econòmiques

IVTM: Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica

ICIO: Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres

IIVTNU: Impost Sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana

CE: Constitució espanyola de 1978

AAE: Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, firmat el 3 de gener de 1979

TRLRHL: Text Refós de la Llei Reguladora d'Hisendes Locals

STS: Sentència del Tribunal Suprem

TS: Tribunal Suprem

IS: Impost sobre Societats

DGT: Direcció General de Tributs

LHL: Llei d'Hisendes Locals

STSJ: Sentència del Tribunal Superior de Justícia

TJUE: Tribunal de Justícia de la Unió Europea

TFUE: Tractat de Funcionament de la Unió Europea

UE: Unió Europea

STJUE: Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea.

# I. INTRODUCCIÓ

El sistema fiscal espanyol preveu que les administracions locals es puguin finançar a través dels diferents impostos locals, és a dir, a través de l'IBI, l'IAE, l'IVTM, l'ICIO i l'IIVTNU. A l'hora de regular qualsevol impost, sigui d'àmbit estatal, autonòmic o local, també s'estableixen una sèrie d'exempcions i supòsits de no subjecció per, entre d'altres motius, alleugerir la càrrega fiscal a determinats subjectes dedicats a facilitar l'accés a serveis o drets bàsics dels ciutadans. Entre aquests subjectes hi trobem l'Església Catòlica.

L'Església Catòlica és un organisme que garanteix que els ciutadans que ho desitgin puguin practicar aquesta religió lliurement. Ens trobem en un país on la religió majoritària és el catolicisme. Si bé actualment no hi ha una religió "oficial" per l'Estat espanyol, doncs seria discriminatori per la resta de confessions i contrari a la CE, la història d'aquest país demostra que no sempre ha sigut així, tenint com a clar exemple el període de quasi quaranta anys de dictadura franquista on l'Estat espanyol era confessional i catòlic.

El primer dels objectius que motiven aquest treball és el de poder comprendre correctament els avantatges fiscals per cada impost de manera individualitzada, és important entendre d'on venen aquestes bonificacions fiscals de les que gaudeix l'Església, quins són els principis constitucionals en els que es fonamenten i en base a quin tractat internacional s'estableixen. El resultat es pot observar a l'epígraf II, titulat "Aproximació de l'Església Catòlica en el context de l'Estat espanyol".

L'objectiu principal d'aquest treball, doncs, és el de recopilar i analitzar tots aquells beneficis fiscals dels que disposa l'Església Catòlica en l'àmbit de la tributació local. És a dir, al llarg d'aquest treball es podrà aprendre quina és la situació actual de l'Església Catòlica en referència a cadascun dels impostos citats anteriorment, mitjançant un anàlisi detallat però clar de l'abast dels beneficis fiscals dels que gaudeix. Concretament ho podrem trobar a l'epígraf III del treball, titulat "La relació entre l'Església Catòlica i els diferents impostos locals".

Per últim, amb l'objectiu d'ampliar la visió del tractament que rep l'Església Catòlica a la tributació local, donarem unes pinzellades de les bonificacions fiscals que podem observar en el dret comparat, concretament, a Portugal i a Perú. Com resulta lògic, aquest punt el tenim a l'epígraf IV, titulat "L'Església Catòlica a la tributació local del dret comparat".

El tractament fiscal de l'Església Catòlica a la tributació local és quelcom que s'ha anat estudiant mica en mica per part de la doctrina. No obstant, els estudis realitzats es centren en explicar beneficis fiscals concrets per determinats impostos, o bé les controvèrsies que giren al voltant d'aquest tema. En aquest treball s'hi recullen tots els beneficis fiscals de l'Església, impost per impost, s'explica i s'estudia d'on venen i per quin motiu i, a més a més, s'amplia la visió afegint beneficis d'altres països. En conseqüència, amb aquest treball es pretén donar resposta a una qüestió que ha tingut poc interès en la bibliografia especialitzada de l'àmbit del dret tributari, mitjançant un estudi actualitzat amb el que s'espera fer una contribució en llengua catalana.

## II. APROXIMACIÓ A L'ESGLÉSIA CATÒLICA EN EL CONTEXT DE L'ESTAT ESPANYOL

### 1. És laic o catòlic l'Estat espanyol?

En aquest primer punt del present estudi valorarem la pregunta de si és laic o catòlic l'Estat espanyol a partir dels principis que regeixen la Constitució Espanyola de 1978 (CE) pel que fa al tema religiós, concretament centrat en la religió catòlica i, com a conseqüència, en l'Església Catòlica. En concret, analitzarem els principis de llibertat religiosa, igualtat religiosa, aconfessionalitat de l'Estat i cooperació de l'Estat amb les confessions religioses.

#### 1.1 Principi de llibertat religiosa

Aquest principi el trobem a l'article 16.1 CE<sup>1</sup>. Es tracta del principi bàsic, del punt de partida des del qual analitzarem la laïcitat de l'Estat espanyol. A més a més d'un dret fonamental, aquest és, en paraules de Viladrich i Ferrer (2004), un principi d'organització social i de configuració cívica el qual conté una idea de la definició d'Estat.

És un principi informador que atribueix a l'Estat una situació independent respecte les diferents confessions religioses, inclosa l'Església, i imposa la obligació de respectar el dret dels ciutadans a practicar les seves creences (Souto, 2003). L'Estat renuncia a qualsevol elecció religiosa estatal i es compromet a respectar i protegir el pluralisme religiós i la llibertat individual d'escollir lliurement la religió que cadascú cregui més convenient.

No obstant això, Fornés (1980) es planteja si aquest principi és autònom respecte a altres drets fonamentals o, per contra, si és un dret inclòs dins de l'àmbit de la llibertat ideològica. En el primer cas, es tractaria d'un principi que tutela únicament les manifestacions religioses, obviant tots aquells ciutadans que, lliurement, escullen quedar al marge de qualsevol religió, per exemple perquè són ateus. En el segon cas, també les persones que no plantegin manifestacions religioses com els ateus quedarien sota la tutela del principi de llibertat religiosa. Entén l'autor que l'article 16.1 CE només engloba el primer cas.

En un mateix sentit es pronuncia Llamazares Fernández (1989) quan afirma que a l'Estat no li importa que els ciutadans siguin o no creients. L'Estat ha de garantir que ho puguin ser, que puguin formar part d'una confessió religiosa, i per això ha de protegir la llibertat religiosa de tots els seus ciutadans com un dret fonamental inherent a la persona.

Finalment, és important el punt de vista de Viladrich i Ferrer (2004) quan parlen de l'accepció positiva i negativa del principi de llibertat religiosa. Positiva quan l'Estat es posa al servei dels ciutadans reconeixent la seva competència exclusiva per decidir en

---

<sup>1</sup> "Es garanteix la llibertat ideològica, religiosa i de culte dels individus i les comunitats sense més limitació, en les seves manifestacions, que la necessària pel manteniment de l'ordre públic protegit per la llei".

temes religiosos i de fe. Negativa en una triple vessant: En primer lloc, l'Estat es considera totalment aliè a la fe i la pràctica religiosa, incloent l'ateisme o l'agnosticisme. En segon terme, l'Estat no pot obligar als ciutadans a confessar la seva fe. La tercera vessant l'hem d'entendre com que l'Estat no serà el límit del dret de llibertat religiosa sinó que procurarà la major llibertat possible i amb els menors impediments possibles. En últim terme, cap fe religiosa pot ser escollida com a pròpia de l'Estat.

## **1.2 Principi d'igualtat religiosa i la no discriminació per motius religiosos**

El principi d'igualtat religiosa el trobem a l'article 14 CE<sup>2</sup>. Tal i com hem observat amb el principi de llibertat religiosa, aquí també ens trobem davant d'un Estat que respecta i protegeix el pluralisme religiós, defensant la llibertat de pensament i perseguint aquelles situacions en les que es vulneri la discriminació per motius religiosos, ja sigui en una vessant positiva, per aquells creients que són discriminats pel fet de ser-ho, o en una vessant negativa, pels ateu, agnòstics o indiferents.

Tot i així, no podem confondre el principi d'igualtat per un principi que pretén un tracte uniforme per tots els ciutadans, doncs això implicaria no tenir en compte aquelles situacions particulars de cada subjecte, cosa que comportaria una certa discriminació. És per això que, per González del Valle (2002), es permet un cert punt de desigualtat a l'hora de tractar amb els ciutadans i les diferents confessions religioses, sense arribar a ser discriminatori.

Per últim, parlar d'igualtat religiosa implica fer una breu menció a l'article 16.3 CE, que tractarem amb el principi d'aconfessionalitat de l'Estat, i és que s'hi disposa que l'Estat mantindrà la corresponent relació de cooperació amb les diferents confessions religioses. El punt que podríem pensar que se surt del principi d'igualtat és que el precepte fa una especial menció a l'Església Catòlica, i després ja parla de les demés confessions en general i en sentit abstracte. La menció, com observarem més endavant, ve introduïda per la realitat sociopolítica d'Espanya, ja que es tracta de la religió majoritària. La realitat és que no amaga cap tracte diferent que no tinguin la resta de confessions i no vulnera de cap manera el principi d'igualtat religiosa. És més, es pot arribar a interpretar com que equipara explícitament el tracte que rebran les demés confessions al que rebrà l'Església Catòlica.

## **1.3 Principi d'aconfessionalitat de l'Estat**

El principi d'aconfessionalitat o laïcitat de l'Estat es recull a l'article 16.3 CE<sup>3</sup>. Amb la redacció d'aquest precepte, la CE s'intenta allunyar tot el possible de la manifesta confessionalitat de la dictadura franquista i del laïcisme de la Segona República. No

---

<sup>2</sup> "Els espanyols són iguals davant la llei, sense que pugui prevaldre discriminació alguna per raó de naixement, raça, sexe, religió, opinió o qualsevol altre condició o circumstància personal o social".

<sup>3</sup> "Cap confessió tindrà caràcter estatal. Els poders públics tindran en compte les creences religioses de la societat espanyola i mantindran les conseqüents relacions de cooperació amb l'Església Catòlica i les demés confessions".

obstant, sorgeix el dubte de si aconfessionalitat i laïcitat són conceptes sinònims, pel que fa a la realitat jurídica espanyola introduïda per la Carta Magna.

Aconfessionalitat significa evitar, via prohibició inclosa a la CE, que cap confessió religiosa concreta tingui caràcter d'oficial de l'Estat, pel que no pot existir una religió oficial a l'Estat espanyol. El concepte de laïcitat, per la seva banda, s'entén com el fet de que l'Estat es declari com a laic, independent de qualsevol confessió religiosa.

La realitat és que en cap punt de la CE s'esmenta el terme de laïcitat, sinó que aquesta s'acostuma a deduir de la definició compresa a l'article 16.3 amb la no confessionalitat de l'Estat. Autors com Molano (1986) consideren que la laïcitat i no confessionalitat de l'Estat per omissió, per no declarar-se obertament a la CE com un Estat confessional, tenen l'avantatge de desmarcar-se de les èpoques en les que l'Estat sí que ha sigut confessional, una qüestió que seria impensable a dia d'avui. La religió i les creences religioses són un fenomen que recau en més persones i no en l'Estat.

En qualsevol cas, el concepte d'aconfessionalitat entén de manera més positiva la varietat religiosa que presenta la societat espanyola i la seva inclusió en l'àmbit públic, mentre que un Estat laic, a priori, té major tendència a ignorar el fenomen religiós i a evitar les interaccions d'aquest en l'àmbit públic.

La conclusió que en resulta és que l'aconfessionalitat o la laïcitat impliquen que l'Estat és incompetent per dictar si les creences religioses optades pels seus ciutadans són veritables o no, si són vàlides o no, o si són més respectables que les opcions atea, agnòstica o indiferent. És per això que s'opta a la CE per protegir la llibertat religiosa i declarar l'Estat espanyol com un Estat sense cap confessió oficial.

A més a més, Fornés (1980) introdueix la idea de que la confessionalitat de l'Estat s'ha d'entendre tant en un sentit formal, és a dir, mitjançant el reconeixement exprés a la CE d'una determinada confessió com a oficial, en un sentit material, consistent en el compromís dels organismes estatals d'acollir a l'ordenament jurídic els principis doctrinals d'una confessió, com en un sentit sociològic, atenent-se a la presència majoritària d'una determinada confessió religiosa. En altres paraules, el principi de no confessionalitat implica necessàriament que s'ha d'entendre justificat en el sentit que, sociològicament, la confessió religiosa majoritària a l'Estat espanyol és la catòlica, fet que no es pot ignorar i per això es va incloure la menció a l'Església Catòlica a l'article 16.3 CE, connectant tot això amb el principi de cooperació, que veurem a continuació.

#### **1.4 Principi de cooperació de l'Estat amb les confessions religioses**

Arribem al principi de cooperació de l'Estat espanyol amb l'Església Catòlica i les confessions religioses, principi que trobem previst a l'article 16.3 CE en relació amb l'article 9.2 CE<sup>4</sup>. És l'instrument que van considerar adequat per tal de protegir l'activitat religiosa de les diferents confessions, inclosa l'Església Catòlica de manera expressa.

---

<sup>4</sup> "Correspon als poders públics promoure les condicions per a que la llibertat i la igualtat de l'individu i dels grups als quals s'integra siguin reals i efectives; remoure els obstacles que impedeixin o dificultin la seva plenitud i facilitar la participació de tots els ciutadans a la vida política, econòmica, cultural i social".



Com veurem en el següent apartat, és a partir d'aquest principi el motiu pel qual es van adoptar els Acords entre l'Estat espanyol i la Santa Seu del 1979.

Per a Villa (1990), el principi de cooperació es refereix únicament al recolzament de l'Estat a les activitats religioses de les confessions que resultin necessàries per tal que la igualtat en la llibertat religiosa i ideològica dels ciutadans sigui real i efectiva.

Resulta notori que l'Església Catòlica sigui anomenada de manera tant explícita al precepte que regula aquest principi. Com hem comentat anteriorment, això es deu a que es tracta de la confessió religiosa majoritària a l'Estat espanyol, especialment si recordem l'època en la que es va redactar el text de la Carta Magna. Tot i la menció a les confessions religioses amb les que l'Estat es compromet a mantenir les relacions adients, no es pronuncia l'article sobre quines confessions es tracta.

En conclusió, i després d'analitzar tots els principis constitucionals que podien resoldre la qüestió de si l'Estat espanyol és catòlic o no, podem afirmar que la llibertat religiosa es troba protegida en les diferents vessants que podem observar. És elecció de cada ciutadà les creences que escull, o no tenir-ne cap i optar per ser ateu, agnòstic o indiferent, però és obligació de l'Estat garantir aquesta lliure elecció, ja sigui de manera directa, protegint la llibertat i la igualtat religiosa, garantint l'activitat religiosa a través d'Acords o pactes amb les diferents confessions religioses i, fins i tot, declarant la no confessionalitat de l'Estat, com de manera indirecta, mitjançant la no discriminació per motius religiosos. Dit això, no es pot ignorar el fet que l'Església Catòlica és la confessió majoritària a l'Estat espanyol per la qual cosa sempre anirà un pas per endavant de la resta de confessions, d'una manera o altra, sigui a través del seu finançament, sigui a través de les bonificacions fiscals que li són atribuïbles, algunes de les quals analitzarem en detall en el present estudi, o bé per la quantitat de pactes signats amb Espanya o, fins i tot, pel nombre de creients catòlics que hi ha a Espanya. No obstant, això no implica que es vulnerin els principis que acabem de descriure ni que l'Estat espanyol es declari com un Estat catòlic.

## **2. Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre Assumptes Econòmics, firmat el 3 de gener de 1979**

### **2.1 Acords firmats entre l'Estat espanyol i la Santa Seu, substitutius del Concordat de 1953**

El 3 de gener de 1979 es van firmar a la Ciutat del Vaticà quatre Acords entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu. Aquests Acords tractaven sobre els assumptes jurídics, sobre l'ensenyament i els assumptes culturals, sobre l'assistència religiosa a les forces armades i el servei militar dels clergues i els religiosos i, per últim, sobre els assumptes econòmics. A més a més, es va firmar a Roma el 28 de juliol de 1976 un altre Acord pel qual s'adjudicava a la figura del Rei, llavors Joan Carles I, el nomenament del vicari castrense amb graduació de general de divisió i es garantia a l'Església el nomenament dels arquebisbes i bisbes que poden exercir lliurement.

Mitjançant tots aquests Acords es reformava el Concordat del 1953, firmat durant la dictadura franquista. Però per entendre la naturalesa de tots aquests Acords, hem de valorar el context històric en el que es van firmar, així com el procés de negociació.

Amb el final de la dictadura franquista, l'inici del període de transició política i l'arribada del primer president de la nova era democràtica a Espanya, es va decidir iniciar les negociacions dels Acords entre la Santa Seu i l'Estat Espanyol. Aquestes negociacions es van iniciar abans de l'aprovació de la Constitució Espanyola de 1978, com demostra el fet que es van adoptar només 5 dies després de l'entrada en vigor de la Carta Magna, i les van realitzar el Ministre d'Assumptes Exteriors, Marcelino Oreja, i el Secretari d'Estat del Papa, Jean-Marie Villot. El Concordat havia quedat obsolet i no s'ajustava a la nova realitat de l'Estat.

La forma adoptada per reformar i actualitzar a la nova realitat en la que es trobava l'Estat Espanyol va ser la dels Acords, passant per davant de la idea d'un nou Concordat<sup>5</sup>, doncs calia diferenciar-se substancialment del que va ser adoptat durant la dictadura franquista, o, fins i tot, de la idea de promulgar una Llei de manera unilateral que regulés tots els assumptes referents a l'Església Catòlica, tal i com destaca Salvador (2003).

No obstant això, Bedoya (2013) assenyala que els Acords no són sinó la reforma del Concordat. Es tracta de cinc Acords la constitucionalitat dels quals sempre ha estat dubtosa. El primer és pre-constitucional, mentre que els altres, tal i com hem indicat, es van tancar abans de l'entrada en vigor de la Constitució de 1978, cosa que implica haver-se negociat sense acabar d'aprovar la redacció de la mateixa. Remarca Bedoya que es va optar pel format d'Acord i no de Concordat ja que "mort Franco, la paraula concordat estava tacada de sang, després dels que van ser firmats pel Vaticà amb dictadors com Hitler, Mussolini i el mateix dictador espanyol". Introdueix també una idea molt interessant com és la de la major facilitat a l'hora de revisar per separats els diferents Acords, en cas de canvi en la societat.

Els Acords han estat tradicionalment envoltats de polèmica. Respecte al debat sobre la seva constitucionalitat, no s'ha presentat mai un recurs contra el fons dels Acords davant del Tribunal Constitucional, a pesar de que fa quaranta quatre anys de la seva firma. Es va canviar un Concordat firmat durant un període on l'Església Catòlica era reconeguda per l'Estat espanyol com la societat perfecta i la religió catòlica era declarada com l'única de la Nació espanyola, essent una de les bases de la societat espanyola la confessionalitat catòlica de l'Estat, per uns Acords que establien els principis bàsics pels quals s'han de regir les relacions entre l'Església Catòlica i l'Estat espanyol, ens exposa Ortega (2005). Amb això es pretenia canviar un Concordat que només beneficiava als catòlics per una versió més moderna i conforme a la Constitució que s'estava redactant, amb la qual es protegeix la llibertat religiosa i tot el que comporta i es respecten els pactes internacionals en matèria de Drets Humans, però sempre garantint la continuïtat de bona part dels privilegis de l'Església Catòlica.

---

<sup>5</sup> Fornés (1980: 15-16) també divideix les opcions que hi havia a l'hora de reformar el Concordat entre crear un nou Concordat, suprimir del tot el Concordat i limitar-se a adoptar acords unilaterals entre l'Església i l'Estat espanyol sense realitzar qualsevol negociació bilateral, o crear una sèrie d'Acords diferenciats entre sí.

Pel que fa a la naturalesa dels Acords, es tracten, com es pot deduir, de tractats internacionals acordats per via diplomàtica entre dos subjectes amb personalitat jurídica internacional. En aquest cas, a diferència del Concordat, que era una sort de conveni que tractava moltes matèries, tenim cinc Acords que tracten matèries concretes, però també negociats de manera bilateral. Al ser tractats internacionals, són fonts de dret i, per tant, resulten molt rellevants pel present estudi.

## **2.2 Acord sobre Assumptes Econòmics, firmat el 3 de gener de 1979**

Passem a observar la redacció d'un dels quatre Acords adoptats, l'Acord sobre Assumptes Econòmics (AAE), el qual tracta sobre tots aquells temes rellevants a efectes del present estudi. És a dir, regula el tema del finançament de l'Església.

El contingut d'aquest Acord es pot dividir en tres parts<sup>6</sup>. En primer lloc es faculta a l'Església a tenir un finançament propi; en segon terme es tracta el tema del finançament estatal de l'Església, que resulta un tema discutit, on cal tenir en compte que els antecedents històrics i el principi de llibertat religiosa xoquen frontalment pel que fa a la igualtat i la laïcitat de l'Estat, especialment quan fem extensiva la qüestió a les altres confessions religioses (Souto, 2003); la tercera part és el règim tributari especial pel qual es regirà l'Església.

A l'article I es faculta a l'Església Catòlica a recaptar fons dels seus creients, per qualsevol mitjà que consideri oportú.

A l'art. II.1 s'hi estableix que l'Estat es compromet a col·laborar amb l'Església pel seu adequat sosteniment econòmic. En aquest punt, cal observar que es substitueix la fins llavors tradicional partida pressupostària de culte i clero, ratificant el compromís de l'Estat de seguir amb la col·laboració econòmica amb l'Església. A més a més, se'n desprèn la obligació de l'Estat de garantir el sosteniment econòmic de l'Església.

L'article II.2 és el responsable de la famosa "casella de l'Església", per la qual cada contribuent, amb total llibertat decisòria, pot decidir marcar-la a la seva declaració d'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (IRPF) per tal de destinar una petita fracció de la seva declaració a l'Església Catòlica. S'ha de remarcar que és un mètode que permet respectar el pacte al qual es va arribar mitjançant aquest Acord i, a la vegada, no vulnera la llibertat religiosa i permet mantenir la aconfessionalitat i la neutralitat estatal.

Segueix l'art. II establint que, tot i que primerament es va mantenir la partida pressupostària a la qual fèiem referència, en aquesta ocasió es tracta d'una sola partida amb caràcter global i únic i actualitzada anualment mitjançant la Llei de Pressupostos Generals de l'Estat. No obstant, això només es preveia aplicar-ho tres exercicis a partir de l'entrada en vigor de l'AAE, tot i que es va acabar aplicant fins el 1987.

---

<sup>6</sup> Per a una visió complementària, vegeu com explica Villa (1990: 641-646) que es diferencien 3 fases: el sistema de dotació pressupostària; el sistema mixt de dotació pressupostària i assignació tributària; assignació tributària.

A partir de l'art. III es comencen a tractar els beneficis fiscals de l'Església. En aquest article s'estableix la no subjecció a l'Impost sobre la renda i sobre el consum, en tant que les donacions que rebi dels seus fidels no estaran subjectes a cap impost, així com tampoc ho estaran les adquisicions d'objectes destinats al culte o l'activitat d'ensenyament.

L'article IV regula les exempcions de les que es beneficia l'Església. En aquest sentit, té importants exempcions a l'IBI, que tractarem al següent epígraf d'aquest treball, així com exempcions a l'Impost sobre Societats (IS) i a l'Impost sobre el Patrimoni (IP), a l'Impost sobre Successions i Donacions (ISD) i a l'Impost sobre Transmissions Patrimonials i Actes Jurídics Documentats (ITPAJD) o a les contribucions especials, sempre tenint en compte que, generalment, totes aquestes exempcions es troben limitades al fet que s'ha de mantenir l'activitat de l'Església, o la de les seves congregacions afiliades, com a activitat del culte, evitant dur a terme explotacions econòmiques, com veurem en els propers apartats relatius a l'anàlisi dels diferents impostos locals, en especial pel que fa a l'IBI.

Com a incentiu fiscal pels seus fidels, les donacions que efectuïn els contribuents espanyols seran deduïbles a la seva declaració d'IRPF, amb el límit que reglamentàriament s'estableix.

L'Article V també estableix les mateixes exempcions de l'art. IV però, en aquest cas, per totes aquelles associacions i entitats religioses no compreses entre les que s'enumeren a l'epígraf anterior.

### III. LA RELACIÓ ENTRE L'ESGLÉSIA CATÒLICA I ELS DIFERENTS IMPOSTOS LOCALS

Un cop feta la introducció del present estudi, analitzarem la relació entre l'Església Catòlica i els diferents impostos locals. Començarem per l'Impost sobre Béns Immobles (IBI) i seguirem amb la resta de tributs locals.

#### 1. Impost sobre Béns Immobles (IBI)

L'IBI és un impost local obligatori<sup>7</sup> que es troba regulat als articles 60 a 77 del TRLRHL<sup>8</sup>. Es tracta d'un tribut que grava la titularitat de determinats drets sobre béns immobles, essent actualment l'impost local pel qual es recapten més fons<sup>9</sup>.

Pel cas que ens ocupa, ens centrarem en les exempcions de l'IBI i en quin escenari es pot cobrar aquest impost pels béns immobles de l'Església Catòlica.

L'article 62.1.c) del TRLRHL estableix l'exempció sobre els immobles que siguin de titularitat, entre d'altres associacions, de l'Església Catòlica, en els termes previstos a l'Acord sobre Assumptes Econòmics, analitzat en aquest treball. L'article IV.1.A) de l'AAE fixa l'exempció total i permanent de la Contribució Territorial Urbana, actualment denominat IBI, per tots aquells immobles sobre els quals l'Església Catòlica en sigui titular d'algun dret i estiguin destinats a activitats tals com el culte, residència dels membres de l'Església, oficines, edificis destinats a l'educació eclesiàstica, etc.<sup>10</sup>.

Així mateix, l'article V del mateix Acord estableix que les associacions i entitats religioses no compreses en l'article IV que es dediquin a activitats religioses, benèfiques, docents o hospitalàries tindran dret als beneficis fiscals que ofereixi l'ordenament jurídic espanyol per les entitats sense ànim de lucre. I aquí és on entra en escena la Llei de Mecenatge<sup>11</sup>. Concretament, l'article 15.1 regula l'exempció a l'IBI pels béns immobles dels que en siguin titulars les entitats sense ànim de lucre, exceptuant aquells immobles que estiguin afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'Impost sobre Societats. Entre les entitats a les que s'aplica aquest article s'hi inclou l'Església Catòlica, tal i com disposa la Disposició Addicional 9<sup>a</sup> de la mateixa llei.

Establerta aquesta introducció podem observar que la principal problemàtica en aquesta exempció és l'abast de la mateixa, és a dir, si es tracta d'una exempció total i absoluta o

---

<sup>7</sup> Els impostos locals obligatoris són l'IBI, l'IAE i l'IVTM mentre que els potestadius són l'ICIO i l'IIVTNU, els quals han de ser aprovats pels ajuntaments mitjançant les ordenances fiscals.

<sup>8</sup> Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals.

<sup>9</sup> Marcos (2017: 451) fins i tot remarca que es tracta d'un impost que pot recaptar pràcticament dues terceres parts dels ingressos tributaris de les Hisendes Locals.

<sup>10</sup> Resulta d'interès també tenir en compte el que Torres Gutiérrez (2019: 88) recorda i és que la Ordre de 24 de setembre de 1985 també declara exemptes d'IBI els horts i jardins, en tant que les considera dependències o edificis i locals annexes.

<sup>11</sup> Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge.

si, per contra, té alguna limitació a l'hora d'aplicar-la, i quins problemes derivats de la mateixa han arribat als tribunals.

Entre la jurisprudència que tracta sobre aquest assumpte, destacarem la STS 1538/2014. En aquesta sentència es respon un recurs de cassació presentat per la Mancomunitat de Concellos de Santa Agueda, la qual va girar liquidacions a la Diòcesis d'Ourense, que pertany a l'Església Catòlica, per l'IBI dels exercicis 2010 i 2011. Segons la part recurrent, els immobles propietat de l'Església Catòlica només poden estar exemptes d'IBI si es troben dins dels supòsits que estableix l'article IV.1.A) de l'AAE, abans analitzat, en tant que així ho permet l'article 62.1.c) del TRLRHL i sempre tenint present l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge. La qüestió del recurs, per tant, es centra en la interpretació dels preceptes esmentats i de si es troben exemptes els immobles de la Diòcesi d'Ourense pel fet de pertànyer a un òrgan de l'Església Catòlica que no deixa de ser una entitat sense ànim de lucre. L'excepció a l'exempció que marcarà el curs de la sentència és si els immobles es troben o no afectes a una activitat econòmica no exempta de l'IS. És a dir, la gran incògnita que resol el TS és si l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge és una exempció generalitzada per l'IBI a l'Església Catòlica, amb l'excepció de l'activitat econòmica, o si, per contra, s'ha d'entendre que la referència a la normativa reguladora sobre les Hisendes Locals resulta una remissió total al TRLRHL que deixa exemptes els immobles de titularitat de l'Església Catòlica.

Entén el TS que la remissió al TRLRHL de l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge es refereix a la definició del concepte de titularitat i no de la llista d'exempcions que contempla. El que es desprèn del precepte és que, als efectes de determinar la titularitat dels béns immobles que queden exemptes de l'IBI en virtut d'aquest article, es remet a la definició establerta al TRLRHL. Per tant, conclou el TS que el règim tributari de l'Església Catòlica actualment, respecte a l'IBI, passa per determinar, en primer terme, que l'entitat titular de l'immoble es trobi compresa dins la definició de l'article IV de l'AAE ja que llavors resulta aplicable l'exempció prevista a l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge respecte dels immobles dels que en siguin titulars cadastrals i que no es trobin afectes a explotacions econòmiques no exemptes de l'IS. A més a més, per aplicació del citat article IV.A) de l'AAE, estan exemptes d'IBI els immobles que s'hi enumeren. D'altra banda, si es tracta d'associacions religioses compreses a l'article V de l'AAE, resultarà també d'aplicació l'exempció de l'article 15 de la Llei de Mecenatge.

Recentment, el Jutjat Contenciós-Administratiu número 8 de Barcelona va dictar una sentència on es condemnava a pagar l'IBI a l'Església Catòlica, tal i com expliquen les periodistes Blanchar (2021) i Berbell (2021). El motiu principal en el que es va basar el jutjat era que l'entitat condemnada, que pertany a l'Església Catòlica, arrendava un immoble a una institució educativa, que destinava l'immoble a fins educatius. A pesar d'entrar en les definicions ja analitzades en aquest apartat, es tracta de l'excepció que esmenta l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge, i és que es tracta d'una activitat no exempta de l'IS. Cal afegir que la congregació religiosa estava donada d'alta a l'IAE pels epígrafs 859 i 861.2 referents a l'arrendament de locals i béns mobles i, a més a més, no era la que destinava l'immoble a l'activitat docent, fet que sí que hagués entrat a ser un dels casos pels quals es trobaria exempta d'IBI. És a dir, es va condemnar a l'entitat religiosa a pagar l'IBI ja que tenia destinat l'immoble a un arrendament, el qual era una explotació econòmica no exempta de l'IS. De no haver-se pronunciat en aquest sentit, es

tractaria d'una situació avantatjosa respecte la resta de societats, tal i com va dictar la justícia europea el 2017<sup>12</sup>.

Per últim, és important conèixer els criteris de la Direcció General de Tributs (DGT)<sup>13</sup>, que ja es va pronunciar sobre aquest tema a la consulta vinculant V2685-09. En aquesta ocasió, separava tres supòsits diferenciats. En primer terme, pel que fa a les entitats de l'article IV de l'AAE, els aplica l'exempció a l'IBI compresa a l'art. 15.1 de la Llei de Mecenatge en tant que no es trobin afectes a activitats econòmiques no exemptes d'IS. En segon lloc, pel que fa a les entitats de l'article V de l'AAE, també els aplica l'exempció compresa a l'article 15.1 de la Llei de Mecenatge en els mateixos termes que les entitats de l'art. IV però, a més a més, han de comunicar que faran ús de l'exempció a l'Ajuntament corresponent. En tercer terme, quan l'Església Catòlica tingui arrendats a tercers els immobles, atendrem al que disposa l'article 3.3 de la Llei de Mecenatge el qual diu que arrendar un immoble d'una entitat sense ànim de lucre no suposa una explotació econòmica.

Per tant, de tot aquest epígraf se'n pot extreure que l'Església Catòlica es troba exempta de pagament de l'IBI, ja sigui via TRLRHL, en relació amb l'AAE, o via Llei de Mecenatge, però sempre resulta imprescindible que les entitats titulars dels immobles no duguin a terme activitats no exemptes d'IS amb aquells immobles, la qual cosa impediria l'aplicació de l'exempció.

## **2. Impost sobre Activitats Econòmiques (IAE)**

El següent impost local és l'IAE, regulat als arts. 78 a 91 del TRLRHL. Es defineix com un tribut directe de caràcter real que grava la titularitat de l'exercici d'activitats empresarials, sigui o no en local determinat.

Abans d'entrar amb la tributació de l'Església Catòlica pel que fa a l'IAE, cal explicar el que disposa l'article IV.1.B) de l'AAE<sup>14</sup>. Aquest precepte regula que l'Església Catòlica i, per tant, totes les congregacions i demés entitats que en depenen tenen dret a una exempció total en els impostos reals o de producte, sobre la renda i el patrimoni. Remarcarem, abans de continuar, que l'AAE és un Tractat internacional signat entre l'Estat espanyol i la Santa Seu.

---

<sup>12</sup> Tractarem degudament la sentència referenciada, la STJUE de 27 de juny de 2017, a l'epígraf corresponent a l'ICIO.

<sup>13</sup> Explica Aparicio (2021: 113-114) que el pronunciament de la DGT arriba per aclarir tots els dubtes referents a quina disposició aplica per les exempcions, diferenciant entre tota la tipologia d'immobles i entitats de l'Església Catòlica.

<sup>14</sup> "La Santa Seu, la Conferència Episcopal, les diòcesis, les parròquies i altres circumscripcions territorials, les Ordres i Congregacions religioses i els instituts de vida consagrada i les seves províncies i les seves cases tindran dret a les següents exempcions:

(...)

Exempció total i permanent dels impostos reals o de producte, sobre la renda i sobre el patrimoni. Aquesta exempció no cobreix els rendiments que es puguin obtenir per l'exercici d'explotacions econòmiques, ni els derivats del seu patrimoni, quan el seu ús es trobi cedit, ni els guanys de capital, ni tampoc els rendiments sotmesos a retenció a la fons per impostos sobre la renda".

L'article 82 del TRLRHL és el que regula les exempcions de l'IAE. Tal i com observem al seu apartat 82.h), estaran exemptes de tributar per l'IAE aquells subjectes passius de l'impost que s'hagi pactat mitjançant tractats o convenis internacional que ho estaran.

Aparicio (2021) considera tancada la qüestió de l'exempció de l'Església a l'IAE per aquest precepte que acabem d'explicar, i és que el propi TRLRHL defineix l'IAE com un impost real, i l'AAE el deixa exempt de tributació per aquest concepte<sup>15</sup>.

No obstant això, no podem ignorar una segona via de reforç per aquesta exempció, i és que la llei de Mecenatge també entra a regular una exempció a l'IAE per les entitats sense ànim de lucre, entre les que hi figura l'Església Catòlica. L'article 15.2 de la Llei de Mecenatge és el que hem d'observar, i és que regula que les entitats sense fins lucratius es troben exemptes de l'IAE per determinades explotacions econòmiques. La pròpia DGT entén i accepta l'exempció a l'Església Catòlica a través d'aquest precepte, dictant a la Consulta vinculant V2397-12 que les explotacions econòmiques de l'Església Catòlica es troben exemptes d'IAE. Cal afegir que l'exempció, sigui via AAE o via Llei de Mecenatge, és extensiva tant a les entitats protegides per l'art. IV de l'AAE com a les de l'article V.

### **3. Impost sobre Vehicles de Tracció Mecànica (IVTM)**

El tercer tribut local obligatori és l'IVTM, regulat als arts. 92 a 99 del TRLRHL. Mitjançant aquest impost es tributa sobre la titularitat dels vehicles de tracció mecànica aptes per circular per les vies públiques. Resulta necessari destacar que es tracta, per tant, d'un impost de caràcter real<sup>16</sup>, el qual té en compte els vehicles sense prendre en consideració les circumstàncies personals dels seus titulars, com destaca Arribas (2012).

Per la seva banda, l'AAE pacta, explícitament, que l'Església Catòlica estarà exempta de qualsevol impost real, tal i com observem a l'art. IV.1.B) i com hem vist amb l'IAE.

L'exempció de la qual es pot arribar a beneficiar l'Església Catòlica és la recollida a l'article 93.1.c) TRLRHL, que deixa exempts els vehicles que s'hagin pactat en un tractat o conveni internacional. També es pot considerar l'exempció prevista a l'article 93.1.b), referent als vehicles de representants diplomàtics acreditats a Espanya.

Per tal d'entendre la possible aplicació de l'exempció de l'art. 93.1.c) TRLRHL a l'IVTM respecte als vehicles de l'Església Catòlica, Aparicio (2021) exposa que hem d'entendre els antecedents de l'impost, és a dir, hem de fer referència a l'Impost de Circulació, que es trobava regulat al Reial Decret 781/1986, de 18 d'abril. Aquest impost, ja extint, establia una sèrie d'exempcions a favor, entre d'altres, de l'Església Catòlica. Amb la creació de l'IVTM a través de la LHL, precursora de l'actual TRLRHL, s'establia a la Disposició Transitòria cinquena que es mantenien els beneficis fiscals de l'anterior

---

<sup>15</sup> En el mateix sentit es pronuncia Rosell (1998: 292) afirmant que es troben exemptes fins i tot quan les activitats siguin merament econòmiques, sempre que aquestes coincideixin amb l'objecte de l'entitat i aquesta activitat no generi competència deslleial.

<sup>16</sup> És interessant recordar el que s'ha analitzat a l'apartat anterior amb l'IAE, que també és un impost de caràcter real, per tal de comprendre el que analitzarem en referència a l'IVTM.



Impost de Circulació fins a la data de la seva extinció o, en defecte, fins el 31 de desembre de 1992.

Tenint en compte aquests fets, és a dir, la naturalesa real de l'impost, el que disposa l'AAE i el que es va establir amb la creació de l'IVTM via Disposició Transitòria, alguns autors com García (2004) consideren que l'aplicació de l'exempció de l'IVTM a l'Església Catòlica va acabar el 31 de desembre de 1992, mentre que hi ha altres autors, com Martín Sánchez (1990), que consideren que l'aplicació del benefici encara continua d'acord amb la referència de l'AAE dels impostos sobre el patrimoni, referència que entén l'autor que versa sobre impostos locals com l'IVTM.

Per tal de resoldre aquesta divisió de la doctrina, és interessant observar que Arribas (2012) insisteix en la importància de la interpretació que es faci del que disposa l'AAE i de la redacció de la citada Disposició Transitòria en relació amb el límit de la vigència de les exempcions que reconeixia l'Impost de Circulació.

En aquest sentit, Bordallo Montalvo (2006) ens parla de la STSJ de Madrid nº1294/1998 que lligava l'exempció amb el que disposa l'AAE, en tant que encara es troba en vigor i no estariem parlant d'una interpretació analògica, prohibida a l'art. 24.1 de la LGT, sinó del reconeixement d'un benefici fiscal derivat de l'aplicació d'un tractat, qüestió que encaixa a la perfecció amb la redacció de l'exempció i, a més a més, s'autoritzava a l'antiga LHL, article 9.1, amb la qual naixia l'IVTM.

En base a tots aquests arguments, Arribas (2012) afegeix que, si bé la Disposició Transitòria feia referència al manteniment del benefici fiscal de l'Impost de Circulació fins a la seva extinció, en realitat s'estava referint a l'extinció de l'AAE i no a la normativa reguladora de les Hisendes Locals. Per tant, el benefici fiscal corresponent a l'exempció dels vehicles de tracció mecànica propietat de l'Església Catòlica conserva la seva vigència i resulta aplicable a dia d'avui en base a l'AAE i al TRLRHL.

En relació amb l'exempció sobre els vehicles dels representants diplomàtics de l'Església Catòlica, hi ha menys dubtes al considerar-la i a l'hora d'analitzar-la. Es troben exempts d'IVTM els vehicles de la representació diplomàtica de la Santa Seu a Espanya, és a dir, de la Nunciatura Apostòlica (Arribas, 2012; Pineda Marcos, 2020).

#### **4. Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres (ICIO)**

A continuació analitzarem la situació fiscal de l'Església Catòlica amb el primer impost local potestatiu, l'ICIO, regulat als articles 100 a 103 del TRLRHL. El fet imposable d'aquest tribut es constitueix per qualsevol construcció, instal·lació i obra que es dugui a terme en un municipi pel qual s'exigeixi la corresponent llicència d'obres, o per la qual s'exigeixi la presentació de la declaració responsable o la comunicació prèvia corresponent.

L'exempció que es planteja aquí és la que s'estableix a l'article IV.1.B) de l'AAE per la qual l'Església Catòlica<sup>17</sup> es troba exempta de tots els impostos de caràcter real que

---

<sup>17</sup> Sales (2004) i García (2016), entre d'altres, s'encarreguen d'assenyalar que només l'Església Catòlica té dret a l'exempció de l'ICIO per aquest concepte.

graven el patrimoni. No obstant, el TRLRHL no estableix explícitament el caràcter real de l'ICIO, qüestió que ha provocat molta discussió al respecte, arribant a pronunciar-se la Comissió Europea i el Tribunal de Justícia de la Unió Europea (TJUE) sobre aquesta exempció, tal i com observarem al llarg d'aquest anàlisi.

La qüestió controvertida és, per tant, la inclusió de l'ICIO en la consideració del possible caràcter real de l'impost<sup>18</sup>. Els motius pels quals es considera controvertida la inclusió de l'ICIO dins d'aquesta exempció són diversos. En primer lloc, l'AAE no conté cap precepte que citi l'ICIO ni l'exempció a favor de l'Església Catòlica. L'ICIO es va crear 9 anys després de l'adopció de l'AAE. Tampoc el TRLRHL reconeix aquesta exempció de manera expressa.

A pesar d'existir un Protocol Addicional inclòs dins de l'AAE que contempla la via del mutu acord per tal de solucionar les dificultats de la interpretació de l'AAE i d'analitzar i establir l'abast de les exempcions, Bernabeu (2017) recorda que, en un primer moment, van ser els Tribunals Superiors de Justícia espanyols<sup>19</sup> els encarregats d'interpretar aquesta exempció ja que la manca d'acord entre les parts signants de l'Acord no podia deixar aquest tema sense tractar.

La doctrina establerta pels Tribunals Superiors de Justícia va ser ratificada pel Tribunal Suprem<sup>20</sup>, destacant la dificultat de fer encabir els impostos creats a partir de la LHL, el 1988, amb el que es disposa a l'AAE, signat el 1979. Torres Gutiérrez (2019) apunta que el TS reconeixia l'exempció de l'ICIO a favor de l'Església Catòlica ja que entenia que el caràcter mixt de l'exempció no impedia que s'enquadrés dins dels impostos reals, en tant que recau sobre coses aïllades (obres) amb independència de les persones a que tals objectes afecten, és a dir, amb independència de qui duu a terme les obres. En la mateixa STS s'argumentava que si l'immoble es trobava exempt d'IBI, també ho havia d'estar de l'ICIO.

Sales (2004), no obstant, afirma que els defensors de l'extensió de l'exempció a tot tipus de construccions de l'Església Catòlica, com entenia el TS, insistien en que no es podia limitar de cap manera l'exempció de l'ICIO pel que fa a les activitats econòmiques realitzades pel subjecte passiu de l'impost en relació amb la construcció, pel que s'atribueix a l'exempció el caràcter subjectiu a l'empara de la naturalesa real de l'impost<sup>21</sup>.

Enmig de tot aquest panorama d'interpretacions jurisprudencials del caràcter real de l'ICIO i de l'exempció a favor de l'Església Catòlica, es va aprovar la Ordre del Ministeri d'Hisenda de 5 de juny de 2001, que va portar la solució que es buscava per resoldre el

---

<sup>18</sup> A més a més, Torres Gutiérrez (2019: 109) destaca la injustícia que suposa aquesta exempció per la resta de confessions religioses no incloses dins l'Església Catòlica, que també duen a terme activitats de culte en els seus temples, és a dir, contribueixen a que els seus fidels puguin exercir un dret fonamental reconegut per la CE de 1978.

<sup>19</sup> Entre d'altres, cal destacar la STSJ de València de 24 de març del 1993 o la STSJ de Madrid de 30 d'abril del 2001.

<sup>20</sup> Principalment per la STS de 19 de març de 2001.

<sup>21</sup> Coincideixen Sales (2004) i Bernabeu (2017) en que aquest raonament implica una confusió entre el caràcter real de l'impost i el caràcter mixt o subjectiu de l'exempció. Són perfectament compatibles, tal i com ho podem observar en el cas de l'Església Catòlica i l'exempció a l'IBI que exigeix que els immobles de la seva titularitat es trobin afectes a una determinada finalitat.

conflicte. Aquesta Ordre es va adoptar després de la Comissió entre l'Església i l'Estat i va establir el caràcter real de l'ICIO, per la qual cosa deixava fora de dubtes l'aplicació de l'exempció a favor de l'Església Catòlica<sup>22</sup>. La Ordre definia els impostos reals com aquells que el seu pressupòsit de fet no es vincula a una persona determinada, i recordava el criteri del TS en referència a l'ICIO. No obstant, remarca Bernabeu (2017) que la Ordre no establia cap limitació a l'exempció per raó de finalitat o ús de les obres. Conseqüentment, quedaven exemptes les entitats de l'Església Catòlica compreses a l'article IV de l'AAE però no les de l'article V.

En aquest sentit, la Ordre es basava en el criteri del TS, tot i que en cap moment l'Alt Tribunal va dictar que estava exempta qualsevol obra duta a terme per l'Església Catòlica, amb independència de la finalitat de la mateixa (Pérez, 2014).

Va ser la jurisprudència la que va haver de concretar l'abast de l'exempció, disposant que només resultava aplicable pels immobles que tinguessin la finalitat específica corresponent de l'entitat titular (Arribas, 2012).

Per últim, cal remarcar que el TS<sup>23</sup> va reconèixer que aquesta Ordre es tracta d'una disposició de naturalesa interpretativa que desplega efectes de caràcter retroactiu (Bernabeu, 2017).

Tota aquesta controvèrsia, lluny d'haver quedat resolta, va arribar a la Comissió Europea. El 12 de juny de 2006, dos parlamentaris europeus<sup>24</sup> van presentar una pregunta escrita<sup>25</sup> a la Comissió Europea plantejant que l'exempció de l'Església a l'ICIO fos una ajuda d'Estat il·legal, havent incomplert Espanya la seva obligació de comunicació prèvia de la seva concessió que dicta l'article 107.1 TFUE. Aquesta pregunta va ser resolta per la Comissària Kroes, acollint-se a l'art. IV.1.B) AAE, que exclou de les exempcions els rendiments obtinguts mitjançant l'exercici d'explotacions econòmiques. És a dir, segons la Comissió aquesta exempció només s'aplicava per les activitats de culte, justificant la resposta en la literalitat del precepte pel qual es concedeix l'exempció. No obstant, els ajuntaments aplicaven l'exempció a l'ICIO a les entitats de l'Església Catòlica, independentment de l'activitat que duïen a terme, tal i com explica Sales (2007: 32).

Aquesta discordança entre la resposta de la Comissió i la realitat va implicar una segona pregunta escrita<sup>26</sup> el 20 de febrer de 2007 per part dels dos eurodiputats on manifestaven que la realitat no coincidia amb la resposta de la Comissària i que s'estaven aplicant exempcions a entitats que duïen a terme activitats econòmiques. La Comissària Kroes es va comprometre a demanar aclariments a les autoritats espanyoles.

Al no obtenir resposta, els europarlamentaris van formular una nova pregunta el 18 de juliol de 2007 demanant a la Comissió que fes públic si havien rebut els aclariments

---

<sup>22</sup> Resulta convenient destacar les paraules de Torres Gutiérrez (2019) que remarca el privilegi de l'Església Catòlica, i qüestiona la seva possible inconstitucionalitat per contrariar els principis de laïcitat i de no discriminació cap a la resta de confessions.

<sup>23</sup> STS de 3 d'octubre de 2003.

<sup>24</sup> Willy Meyer Pleite i Marco Cappato.

<sup>25</sup> E-2578/06.

<sup>26</sup> S-0829/07.

pertinents. La Comissària va respondre que ja havien rebut resposta d'Espanya però que s'estava analitzant.

El 18 de febrer de 2008, després d'esperar i rebre el silenci de la Comissió, els eurodiputats van formular una nova pregunta escrita<sup>27</sup> preguntant sobre els avenços en aquest assumpte, a la que la Comissió va respondre que encara s'estava analitzant detingudament la resposta d'Espanya.

Finalment, l'11 de març de 2009, un dels eurodiputats<sup>28</sup> va formular una nova pregunta sobre el tema. La Comissió va respondre que les autoritats espanyoles s'havien compromès a la modificació de la Ordre de 2001 per tal d'eliminar qualsevol incompatibilitat entre l'exempció de l'ICIO i les normes sobre les ajudes d'Estat.

Tot això va comportar que es dictés la Ordre de 15 d'octubre de 2009. Aquesta Ordre, dictada de manera unilateral i sense arribar a cap acord amb la Santa Seu, com dicta l'AAE, modificava la Ordre de 2001 i limitava l'exempció de l'ICIO a l'Església Catòlica únicament per aquells immobles exempts d'IBI, és a dir, no afectes a activitats econòmiques no exemptes d'IS. D'aquesta manera, tots els immobles exemptes d'IBI ho estaven també d'ICIO, mentre que no tots els immobles exemptes d'ICIO ho estan d'IBI (Bernabeu, 2017: 109). En aquesta línia Arribas (2012) recorda que el TS va tenir ocasió de precisar que no resulta lògic que en un immoble que no estigui exempt d'IBI s'hi realitzin obres que sí que estan exemptes d'ICIO.

Tot i l'aprovació d'aquesta Ordre, alguns tribunals concedien l'exempció per aplicació de la Llei de Mecenatge. En qualsevol cas, el TS es va encarregar d'anul·lar la Ordre de 2009 amb la STS de 19 de novembre de 2014 ja que la considerava contrària a l'AAE. Entenia el TS que l'aprovació de la Ordre de 2009 vulnerava el mecanisme de resolució de dubtes i dificultats que sorgeixen en la interpretació i aplicació de l'Acord en tant que es va adoptar aquesta Ordre de manera unilateral per part de l'Estat espanyol, a diferència de la Ordre de 2001 (Bernabeu, 2017: 109-111).

Torres Gutiérrez (2019) critica aquesta STS ja que considera que, més enllà d'interpretar l'AAE, el que hauria d'haver fet era analitzar si el que es disposa a l'AAE resulta contrari al Dret de la UE en matèria d'ajudes d'Estat i, en cas afirmatiu, s'hauria de procedir a la renegociació o denuncia de l'AAE.

Finalment, Bernabeu (2017) destaca que, al tornar a la Ordre de 2001 després de l'anul·lació de la Ordre de 2009, sorgeix el debat de l'aplicació retroactiva d'aquestes Ordres, que *a priori* són normes interpretatives, i es posa el focus en la possible incompatibilitat d'aquesta exempció amb la normativa europea de les ajudes d'Estat.

Arribats a aquest punt, i abans de prosseguir amb l'anàlisi, cal mencionar breument els requisits per tal que es donin ajudes d'Estat il·legals<sup>29</sup> en el context de l'exempció de l'ICIO. El primer requisit és que en els immobles s'hi realitzin activitats econòmiques i que, degut a l'exempció, es perjudiqui la competència entre empreses europees i s'afecti

---

<sup>27</sup> E-0774/08.

<sup>28</sup> Willy Meyer.

<sup>29</sup> Per tal d'obtenir una visió més ample, recomanem Rubio (2018: 65-97), que amplia la visió sobre les ajudes d'Estat il·legals en l'àmbit del dret de la UE i explica com recuperar-les.

l'intercanvi entre països de la UE (Torres Gutiérrez, 2019). Es tracta d'una exempció de la que no disfruten la resta d'operadors econòmics.

Si parlem de l'exempció de l'Església Catòlica a l'ICIO, i un cop explicats tots els antecedents del que vindrà a continuació, resulta necessari continuar l'anàlisi amb la Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de 27 de juny de 2017. Aquesta STJUE es va dictar a partir de la qüestió de prejudicialitat plantejada pel Jutjat Contenciós-Administratiu n°4 de Madrid, el 26 de gener de 2016. La qüestió de prejudicialitat ve donada en un conflicte entre l'Ajuntament de Getafe i la Congregació d'Escoles Pies de la Província de Betània, en relació amb unes obres d'una sala d'actes d'una escola.

És important precisar que el TJUE considera que, per tal que hi hagi una ajuda il·legal d'Estat, és necessària la intervenció de l'Estat mitjançant fons estatals, que això afecti l'intercanvi estatal entre els Estats Membres de la UE, que hi hagi un avantatge selectiu en benefici de qui rep l'ajuda i que hi hagi una amenaça a la competència (Torres Gutiérrez, 2019).

Seguint amb la STJUE, comença el tribunal analitzant si la congregació es pot qualificar d'empresa segons l'article 107.1 del Tractat de Funcionament de la Unió Europea<sup>30</sup> i si les activitats que desenvolupa la congregació es poden qualificar com activitat econòmica. En cas de realitzar una activitat econòmica, la congregació es podrà considerar com una empresa.

Atenent a que la sala d'actes on s'hi realitzaven les obres es destina per activitats d'ensenyament, el TJUE es centra en si això es pot qualificar d'activitat econòmica. Per tal de resoldre aquest enigma, el Tribunal separa les activitats de la congregació entre activitats subvencionades, consistents en l'educació obligatòria, és a dir, primària i secundària, i activitats no subvencionades, consistents en preescolar, activitats extraescolars i post-obligatòries.

En el primer dels casos, les activitats subvencionades, no es poden considerar activitats econòmiques. En el segon dels casos, les activitats no subvencionades per l'Estat espanyol, finançades per contribucions dels pares dels alumnes, sí que constitueix una activitat econòmica.

El TJUE, un cop feta aquesta diferenciació, li demana al tribunal domèstic que analitzi quin grau de dedicació té la sala d'actes respecte les activitats subvencionades i les que no ho estan, contemplant també un possible ús mixt.

D'aquesta manera, si la sala d'actes es destina a les activitats no subvencionades, l'exempció de l'ICIO per l'Església Catòlica es trobaria compresa dins la prohibició de les ajudes d'Estat il·legals que contempla l'article 107 TFUE.

El TJUE entén que l'exempció és una mesura selectiva ja que alleuja les càrregues fiscals que recauen sobre les empreses. Així mateix, es tracta d'una ajuda atorgada amb fons

---

<sup>30</sup> "Tret que els Tractats disposin una altra cosa, seran incompatibles amb el mercat interior, en la mesura que afecten tots els intercanvis comercials entre els Estats Membres, les ajudes atorgades pels Estats mitjançant fons estatals, sota qualsevol forma, que falsegin o amenacin falsejar la competència, afavorint a determinades empreses o productes".

estatals, comportant una disminució en els ingressos dels ajuntaments. L'exempció de l'ICIO suposa un clar desavantatge respecte la competència en tant que la congregació no ha de fer front a unes despeses que altres empreses sí que han d'assumir, cosa que dificulta que les empreses d'altres Estats Membres es puguin establir a Espanya (Torres Gutiérrez, 2019). No obstant, també disposa el TJUE que les ajudes que no superin els 200.000 euros en un període de tres anys no afecten els intercanvis comercials entre els Estats Membres ni falsegen ni amenacen amb falsejar la competència, pel que llavors no es considerarien ajudes d'Estat il·legals.

És per tot això que el TJUE conclou que l'exempció de l'ICIO a les entitats de l'Església Catòlica que duguin a terme activitats econòmiques suposa una ajuda d'Estat il·legal en virtut de l'article 107.1 TFUE sempre i quan les ajudes superin els 200.000 euros en períodes de tres anys. Amb la resolució d'aquesta sentència es va posar de manifest que Espanya donava ajudes d'Estat il·legals a l'Església Catòlica a través de l'exempció de l'ICIO.

Qüestiona Torres Gutiérrez (2019) aquesta sentència ja que l'Església Catòlica s'estructura en centenars d'entitats que operen al mercat de l'ensenyament. Resulta complicat analitzar en cada cas que les ajudes rebudes per l'exempció de l'ICIO superin els 200.000 euros en tres anys. La considera una exempció perjudicial per la resta d'empreses que operen en el mercat de l'ensenyament.

Per la seva banda, Bernabeu (2017) planteja la idoneïtat de l'article 107.1 TFUE com a base per resoldre el conflicte objecte de la STJUE, que no deixa de ser l'exempció de l'ICIO a favor de l'Església Catòlica en el context de les ajudes d'Estat il·legals i la normativa europea que ho regula. Les dues normes que originen el problema, el TFUE i l'AAE, són tractats internacionals. Es tracta, per tant, d'un conflicte entre normes del mateix rang.

En aquest sentit, Del Blanco García (2016) invoca l'article 30 de la Convenció de Viena sobre el Dret dels Tractats per tal de resoldre aquest tipus de conflictes entre tractats internacionals. Tenint en compte que la Santa Seu no forma part del TFUE, no aplicaria el TFUE a les disposicions de l'AAE. Per tant, no resulta d'aplicació la normativa sobre les ajudes d'Estat, pel que prevaldria l'AAE.

No obstant, Bernabeu (2017) discrepa amb aquesta interpretació. Entén que no aplica l'article 30 de la Convenció de Viena ja que no es compleixen els requisits, especialment el requisit objectiu ja que el TFUE i l'AAE no regulen la mateixa matèria referent a l'exempció dels tributs locals a favor de l'Església Catòlica. Així mateix, l'aplicació d'aquest Conveni té caràcter supletori i només aplica quan els Estats no incloguin als tractats clàusules de relació entre tractats, fet que es desvirtua ja que el TFUE sí que inclou una d'aquestes clàusules que regula la relació d'aquest tractat amb altres tractats en cas de conflicte. Aquesta clàusula es troba a l'article 351 TFUE i és el que considera Bernabeu (2017) que ha de resoldre el conflicte de les ajudes d'Estat en el marc de l'exempció de l'ICIO<sup>31</sup>.

---

<sup>31</sup> És molt interessant tota l'argumentació que fa Bernabeu (2017: 115-126) sobre l'article 351 TFUE com a norma aplicable per resoldre el tema de l'exempció de l'ICIO a l'Església Catòlica en el marc de les ajudes d'Estat il·legals.

En base a tot el que s'ha analitzat en el present apartat referent a l'exempció de l'ICIO a favor de l'Església Catòlica, s'ha de concloure recordant que l'Església Catòlica, a dia d'avui, gaudeix d'aquesta exempció per tots aquells immobles que també gaudeixen de l'exempció a l'IBI en virtut del caràcter real de l'impost. Pels immobles que duen a terme activitats econòmiques, i concretament a l'activitat d'ensenyament, caldrà examinar cas per cas si es tracta efectivament d'activitats econòmiques o no per tal d'aplicar l'exempció i sempre complint els requisits establerts pel TJUE. A pesar de tota la polèmica en torn a aquest benefici fiscal i a les ajudes il·legals que rebia l'Església Catòlica a través de l'exempció de l'ICIO, la qüestió no sembla del tot resolta de manera equitativa i justa per la resta d'empreses que competeixen en el mateix mercat.

## **5. Impost sobre l'Increment del Valor dels Terrenys de Naturalesa Urbana (IIVTNU)**

Finalment analitzarem el segon impost potestatiu, i últim impost local, l'IIVTNU, també conegut com a plusvàlua municipal, regulat als arts. 104 a 110 del TRLRHL. Es tracta d'un impost que grava l'increment del valor dels terrenys de naturalesa urbana quan aquests es transmeten, ja sigui de manera onerosa o via donació, mitjançant la diferència entre el preu d'adquisició i el valor de transmissió.

Parlar de l'IIVTNU i de l'Església Catòlica és fer referència a l'exempció establerta a l'art. 105.2.c) del TRLRHL, el qual deixa exemptes del pagament de l'impost aquelles entitats o institucions qualificades com a benèfiques, quan aquestes siguin les obligades al pagament de l'impost, és a dir, quan siguin les beneficiàries de l'increment de valor. També cal esmentar a l'article 15.3 de la Llei de Mecenatge que estableix l'exempció a l'IIVTNU per les entitats sense ànim de lucre sempre i quan es compleixi amb l'exempció de l'IBI que, tal i com hem vist, requereix que l'immoble no es trobi afecte a cap activitat econòmica no exempta a l'IS.

Villanueva (2012) explica la manera en la que la jurisprudència tradicionalment ha considerat que l'exempció tenia un caràcter subjectiu. A tall d'exemple, ens cita, entre d'altres, la STSJ Castilla-La Mancha nº324/1996, la qual redacta que l'exempció s'havia d'entendre de manera independent a l'ús al qual es destinés l'immoble donat a l'Església Catòlica en tant que es tracta d'una entitat benèfica, compresa dins la citada exempció del TRLRHL.

L'autor destaca la STS de 16 de juny de 2000, la qual va marcar un punt d'inflexió en la línia jurisprudencial que hi havia fins llavors, introduint també un caràcter objectiu. Entenia l'Alt Tribunal que només es podia reconèixer el dret a l'exempció quan s'acredités per la part interessada que l'immoble es destinaria a activitats religioses. Posteriorment, en la STS de 30 d'octubre de 2000, es va considerar que, en el cas de transmissions oneroses per part d'entitats religioses, resultaria necessari conèixer l'anterior destí dels immobles, així com també l'ulterior.

No obstant aquests pronunciaments, Villanueva (2012) acredita que, a pesar d'allunyar-se de la literalitat de la norma que establia l'exempció, s'han d'entendre superats pel criteri establert a la Llei de Mecenatge, posterior als criteris jurisprudencials tradicionals

explicats. Així mateix, Candalija (2005) remarca que l'exempció que trobem al TRLRHL també s'ha d'entendre de manera subjectiva.

És a dir, a dia d'avui l'exempció a l'Església Catòlica per aquells immobles que reben en donació s'entén concebuda en tant que es tracta d'una entitat sense ànim de lucre i encaixa perfectament amb la redacció de la Llei de Mecenatge, a la qual fèiem referència. En el mateix sentit, com sabem, es regula al TRLRHL. Arribats a aquest punt cal fer referència a la Consulta Vinculant de la DGT V1328-21 en la qual es deixa clar el criteri de l'administració, doncs davant la consulta sobre si es trobava exempta d'IIVTNU l'Església al rebre un immoble en donació, la DGT es remet a l'exempció establerta a la Llei de Mecenatge.

D'altra banda, en el cas d'immobles transmesos a títol oneros per l'Església, cal que es trobin exempts d'IBI, per la qual cosa és necessari que no es destinin a activitats econòmiques no exemptes d'IS en el moment de la transmissió. D'aquesta manera la Llei de Mecenatge dota l'exempció d'un cert caràcter mixt, com explica Candalija (2005), deixant-la a mig camí entre una exempció subjectiva, ja que es concedeix a entitats sense ànim de lucre, i objectiva, ja que resulta necessari que no es destini a activitats no exemptes d'IS en el moment de la transmissió<sup>32</sup>.

Finalment, resulta interessant la reflexió que fa Zabala (2005) ja que entén l'exempció com a una ajuda legal de l'Estat i que respecta l'art. 16 de la CE, en tant que s'aplica a l'Església Catòlica sempre i quan es compleixin també els requisits objectius, és a dir, que es destini l'immoble a finalitats religioses o, en general, no subjectes a IS, la qual cosa implica que es pugui preservar el dret a la llibertat religiosa dels catòlics i, a la vegada, que no es vulneri la neutralitat de l'Estat.

---

<sup>32</sup> El mateix entén Zabala (2005: 18-19) quan conclou que de la doctrina del TS s'entén que l'exempció ha de tenir un caràcter mixt, doncs és imprescindible que l'immoble transmès per l'Església Catòlica es trobi destinat a finalitats religioses, no lucratives o benèfiques, corresponent la càrrega de la prova a l'hora de demostrar que es compleix el caràcter objectiu de l'exempció a l'entitat religiosa transmetent de l'immoble.



## **IV. L'ESGLÉSIA CATÒLICA A LA TRIBUTACIÓ LOCAL DEL DRET COMPARAT**

Havent analitzat i entès el tractament fiscal de l'Església Catòlica pel que fa als impostos locals i a les exempcions de les que gaudeix, posarem de manifest algunes notes en referència a dos exemples que podem trobar en el dret comparat de beneficis fiscals que té l'Església a altres països. En concret, a Portugal i a Perú per tal de tenir la visió del que podem trobar en un país de la Unió Europea així com en un país llatinoamericà<sup>33</sup>.

### **1. Portugal**

L'Església Catòlica té dret a diversos beneficis fiscals a Portugal. En aquest cas, els podem trobar reflectits al Concordat signat entre la Santa Seu i la República de Portugal, de 18 de maig de 2004. En aquest sentit, destacarem que, en l'àmbit local, l'Església Catòlica es troba exempta de tributar per qualsevol impost local sobre els immobles de la seva titularitat tals com temples o instal·lacions de recolzament per les seves activitats religioses, incloent qualsevol annex als immobles o jardins, fent sempre incisió en la finalitat dels immobles, que no es pot tractar d'activitats lucratives (Presas Barrosa, 2005).

És a dir, en virtut del Concordat signat entre la Santa Seu i la República de Portugal, l'Església Catòlica es troba exempta de qualsevol impost anàleg a l'IBI, però sempre i quan els immobles es destinin a finalitats religioses o de culte, tal i com podem observar que passa a Espanya.

### **2. Perú**

Pel que fa a Perú, destacarem tres beneficis fiscals que té l'Església Catòlica en tres impostos locals diferents. El primer tribut local del que parlarem és l'Impost Predial, un equivalent al nostre IBI. L'Impost Predial peruà es troba regulat a la Llei de Tributació Municipal<sup>34</sup> i el seu article 17.d) declara que les entitats religioses com l'Església Catòlica no es troben subjectes a l'impost pel que fa als terrenys i als immobles de la seva titularitat que es destinin a ser utilitzats com a temples, convents, monestirs o museus. No obstant, aquells immobles destinats a ser centres educatius com ara col·legis o universitats també es trobaran exempts d'aquest impost. S'exclou de l'exempció, tal i com remarca Huidobro (2019), qualsevol immoble afecte a una activitat econòmica, encara que sigui de manera parcial.

---

<sup>33</sup> L'elecció d'aquests dos països és només una representació de tots els exemples que podem trobar en el dret comparat. Cada país pot tenir les seves particularitats i això en són només dos exemples però, tenint en compte la totalitat de països on hi podríem trobar beneficis fiscals a favor de l'Església Catòlica a la tributació local, incloure i analitzar la situació de més països excediria els límits d'aquest treball.

<sup>34</sup> La Llei de Tributació Municipal, tal i com es pot trobar avui en dia, va ser aprovada mitjançant el Decret Suprem n°156-2004-EF.

D'altra banda, tenim l'Impost d'Alcabala, l'equivalent a l'IIVTNU que podem trobar al sistema tributari espanyol doncs grava les transferències de propietat de béns immobles, en aquest cas urbans o rústics, a títol oneros o gratuït. L'article 28.c) de la Llei de Tributació Municipal peruana declara no subjectes a les entitats religioses pel que fa a aquest impost.

En la mateixa línia es troba l'Impost al Patrimoni Vehicular peruà, l'equivalent a l'IVTM espanyol. En aquest cas, l'article 37.c) de la mateixa llei que ja hem citat declara a les entitats religioses no subjectes a aquest impost.

Per tant, com podem observar, l'Església Catòlica també gaudeix de certs beneficis fiscals en l'àmbit dels impostos locals d'altres països com el Perú, com ho demostra el fet que tampoc tributarà als equivalents de l'IBI, l'IIVTNU o l'IVTM.

## V. CONCLUSIONS

El tractament fiscal de l'Església Catòlica a la tributació local resulta un tema controvertit. Al llarg del treball hem pogut observar tots aquells beneficis fiscals dels que disposa. No obstant, previ a analitzar-los, primer ens hem posat en context.

Així doncs, abans de començar el treball ens plantejàvem una sèrie de reptes i objectius a assolir. L'objectiu principal era el d'analitzar i recopilar tots els beneficis fiscals dels que gaudeix l'Església Catòlica en l'àmbit de la tributació local per tal de tenir una idea detallada de fins on arriben aquests beneficis. Per tal d'assolir aquest objectiu resultava necessari introduir al lector en quina és la justificació que ha portat al sistema tributari local espanyol a establir tota una sèrie de beneficis fiscals per a l'Església Catòlica. Així mateix, calia explicar detalladament la base constitucional que ho permet. Per últim, i de manera complementària, ens vam proposar posar de manifest dos exemples que podem observar al dret comparat de beneficis fiscals de l'Església Catòlica a la tributació local.

Tal i com hem pogut observar, els beneficis fiscals de l'Església Catòlica a la tributació local venen fonamentats en dues vies. En primer lloc, hi ha una sèrie de principis constitucionals que busquen garantir i protegir les religions, no només la catòlica, per tal que tots els ciutadans puguin exercir lliurement aquest dret. Aquests principis serveixen com a base per, posteriorment, desenvolupar i entendre per què l'Església gaudeix de tots aquests beneficis.

En segon lloc, els beneficis fiscals venen establerts per la via d'un tractat internacional establert entre la Santa Seu i l'Estat espanyol, en forma d'Acord, que hem pogut analitzar detalladament en aquest treball i que no es troba lliure de polèmiques. Es tracta d'un Acord que estipula les exempcions i demés bonificacions que haurà de gaudir l'Església a Espanya, amb caràcter mínim. És a dir, l'Estat Espanyol és lliure d'establir tots els beneficis que cregui, però els de l'Acord són imprescindibles.

Pel que fa als beneficis concrets de cada impost local, el primer que hem analitzat és l'IBI. En aquest cas, els immobles de l'Església Catòlica es troben exemptes del pagament d'aquest tribut. No obstant, hi ha una clara limitació. Els immobles s'han de destinar a les finalitats bàsiques de l'Església Catòlica, és a dir, s'han de destinar a fins religiosos o de culte. Si un immoble propietat de l'Església es troba afecte a una activitat econòmica no exempta d'IS, aquest immoble perdrà el dret a l'exempció a l'IBI.

En segon lloc hem parlat de l'IAE. En aquest cas, l'exempció es justifica en tant que es tracta d'un impost real i l'Acord firmat entre la Santa Seu i l'Estat espanyol exclou l'Església Catòlica de tributar per aquests tipus d'impostos. És per això que, gràcies a la definició compresa a la normativa espanyola, al TRLRHL, i a l'AAE, l'Església es troba exempta de tributar per l'IAE.

Pel que fa a l'últim dels impostos obligatoris, l'IVTM, l'Església també té la corresponent exempció als vehicles de la seva propietat. Això es deu, d'una banda, al caràcter real de l'impost i al que disposa l'AAE i, d'altra banda, al desenvolupament normatiu que fa el TRLRHL.

Seguint amb els impostos potestatsius, aquí trobem exempcions només quan els ajuntaments decideixen introduir aquests impostos a les seves ordenances fiscals. En el cas de l'ICIO hem pogut observar tota la problemàtica que ha envoltat aquest benefici fiscal al llarg dels anys. Hem vist també com és una qüestió que va arribar fins a la Comissió Europea i, fins i tot, fins al TJUE, sentenciant aquest últim que Espanya donava ajudes il·legals a l'Església Catòlica en forma d'exempcions fiscals a l'ICIO. Si bé trobem encara algunes zones grises que el TJUE no va arribar a resoldre, podem afirmar que l'Església Catòlica també es beneficia de l'exempció per aquest tribut gràcies al caràcter real del mateix.

Finalment, pel que fa al segon impost potestatiu, l'IIVTNU, existeix l'exempció per les donacions d'immobles que es fan a l'Església. D'altra banda, també la trobem pel que fa als immobles que l'Església transmet. En aquest sentit, com hem analitzat, els immobles no han d'estar afectes a cap activitat econòmica no exempta en el moment de la transmissió, si es vol aplicar aquest benefici fiscal.

Per últim, hem exposat dos exemples del que podem trobar en altres països sobre els beneficis fiscals de l'Església Catòlica a nivell local. Tant pel que fa a Portugal com a Perú, tenen les seves particularitats i els seus impostos propis. No obstant, sempre es pot establir una equivalència amb els impostos locals espanyols. I és dins d'aquesta equivalència on hem observat que l'Església Catòlica també disposa de diferents beneficis fiscals en altres països, molt semblants als que tenen aquí. Si bé analitzar detalladament aquests beneficis, ja sigui en els casos que hem portat o en països diferents, és una qüestió que s'escapa dels límits i dels objectius d'aquest treball, sens dubte pot ser una línia d'investigació futura molt interessant el fet de recollir-ho tot en un sol estudi.

En base a tot el que s'ha analitzat per elaborar el treball, que partia d'uns objectius que s'han aconseguit assolir, hem de fer una última reflexió conseqüència de l'estudi elaborat. L'Església Catòlica és una entitat que ha tingut molta importància històricament, tant a l'Estat espanyol com a la resta del món. A dia d'avui la segueix tenint, especialment als països tradicionalment catòlics i on la religió majoritària ha sigut el catolicisme. Tota persona té dret a escollir les seves pròpies creences de manera lliure, i l'Estat s'ha d'encarregar de garantir que així sigui. És per això que estableix una sèrie de beneficis fiscals a favor de l'Església Catòlica. Aquests beneficis, que també podem trobar per les altres confessions religioses, en major o menor mesura, han estat, en ocasions, envoltats de polèmica. No obstant, sempre cal tenir present que la raó de la seva existència és garantir els drets dels ciutadans. Conseqüentment, això implica enriquir l'Església Catòlica per la via de reduir la càrrega fiscal que qualsevol altre subjecte ha d'assumir, comportant això una reducció dels ingressos pels ajuntaments. En qualsevol cas, seria interessant que la resta de confessions religioses tinguessin el mateix tracte fiscal en l'àmbit local per part de la normativa estatal.

En definitiva, aquest estudi és un treball que engloba tot el tractament fiscal de l'Església Catòlica a la tributació local per la via dels beneficis fiscals que té i n'explica les causes, motivacions i fonamentacions així com la comparativa amb dos exemples del nostre entorn, assolint els objectius plantejats a la introducció.

## VI. BIBLIOGRAFIA

### Artículos, libros i actes de congressos

Aparicio, M. G. (2021). La financiación de la Iglesia Católica a través del sistema fiscal estatal y su adecuación al marco constitucional. *REVISTA JURÍDICA de la universidad de león*, 97-125.

Arribas, S. C. (2012). La (Des) Igualdad religiosa en la tributación local: Las exenciones de las confesiones religiosas en el impuesto de construcciones, instalaciones u obras y en el impuesto sobre vehículos de tracción mecánica. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, (30), 299-310.

Bernabeu, B. P. (2017). La exención en el ICIO a favor de la Iglesia Católica como ayuda de Estado. La cuestionable base jurídica utilizada por el TJUE en su pronunciamiento. *Crónica Tributaria*, 165(4), 101-126.

Bordallo Montalvo, L. (2006). *Exenciones tributarias e impuestos locales*. Universitat Pompeu Fabra, 421-441.

Candalija, R. V. (2005). El impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana y las exenciones a las confesiones religiosas: análisis legislativo y jurisprudencial. *Anuario de la Facultad de Derecho. Universidad de Extremadura*, (23), 165-179.

Del Blanco García, A. J. (2016). El derecho de la Unión Europea y los sistemas tributarios de los entes territoriales. *Estudios financieros. Revista de contabilidad y tributación: Comentarios, casos prácticos*, (398), 33-68.

Fornés, J. (1980). *El nuevo sistema concordatario español: Los Acuerdos de 1976 y 1979*. Eunsa.

García, M. D. C. (2004). Los nuevos beneficios fiscales de las confesiones religiosas en los impuestos locales. *Nueva fiscalidad*, (6), 35-38.

García, M. D. C. (2016). Exención de la Iglesia Católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras: Problemas que plantea. *Quincena fiscal*, (21), 83-108.

González del Valle, J.M. (2002). *Derecho Eclesiástico Español* (5a ed.). Editorial Civitas.

Huidobro, A. G. R. (2019). Fiscalidad de las entidades religiosas en el Perú. *THEMIS: Revista de Derecho*, (76), 57-75.

Llamazares Fernández, D. (1989). *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la libertad de conciencia*.

Marcos, J. S. (2017). Aplicación del Impuesto de Bienes Inmuebles a las confesiones religiosas. Dins C. Garcimartín (Ed.), *La financiación de la libertad religiosa: Actas del VIII Simposio Internacional de Derecho Concordatario* (451-463). Editorial Comares.

Martín Sánchez, I. (1990). La financiación de las confesiones religiosas en el derecho español. *ANUARIO DE DERECHO ECLESIASTICO*, 152.

- Molano, E. (1986). La laicidad del Estado en la Constitución española. *ANUARIO DE DERECHO ECLESIAÍSTICO*, 239-256.
- Ortega, M. E. O. (2005). Naturaleza jurídica de los acuerdos de 1979. *Almogaren: revista del Centro Teológico de Las Palmas*, (36), 141-162.
- Pérez, S. A. (2014). La controvertida exención de la Iglesia Católica en el ICIO. *Tributos locales*, (118), 63-72.
- Pineda Marcos, M. (2020). Régimen económico y financiación de las confesiones religiosas: financiación directa e indirecta. *Derecho y Religión*, 575-603.
- Presas Barrosa, C. (2005). El Concordato de 2004 entre la Santa Sede y la República Portuguesa. *ANUARIO DE DERECHO ECLESIAÍSTICO*, 329-366.
- Rossell, J. (1998). La tributación de las confesiones religiosas en el ámbito autonómico y local. *ANUARIO DE DERECHO ECLESIAÍSTICO*, 257-322.
- Rubio, P. D. (2018). La recuperación de ayudas de Estado en el ámbito tributario: análisis del derecho de la Unión Europea y de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. *Crónica Tributaria*, 169(4), 65-97.
- Sales, T. C. (2004). La exención de la iglesia católica en el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras no alcanza a las que realicen en inmuebles afectos a actividades económicas. *Consultor de los ayuntamientos y de los juzgados: Revista técnica especializada en administración local y justicia municipal*, (5), 787-802.
- Sales, T. C. (2007). La Comisión Europea analiza la posible consideración como "ayuda de Estado" de la exención de la Iglesia católica en el ICIO. *Tributos locales*, (74), 9-35.
- Salvador, C. C. (2003). Del concordato de 1953 a los acuerdos internacionales de 1976 y 1979: situación actual. *Revista UNISCI*, (3), 1-15.
- Souto, J. A. (2003). *Comunidad política y libertad de creencias: introducción a las libertades públicas en el derecho comparado*. Marcial Pons, Ediciones Jurídicas y Sociales.
- Torres Gutiérrez, A. (2019). ¿Límites? En la financiación de las confesiones religiosas en España: Una asimetría de difícil encaje en los principios de laicidad y no discriminación. *Anuario de Derecho Eclesiástico del Estado*, vol. XXXV (2019), 47-123.
- Viladrich, P.J. i Ferrer, J. (2004). Los principios informadores del Derecho Eclesiástico Español. Dins Ferrer, J. (ed.), *Derecho Eclesiástico del Estado Español* (5a ed., p. 87-113). EUNSA.
- Villa, M. J. (1990). El Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 1979 en la Doctrina española. *ANUARIO DE DERECHO ECLESIAÍSTICO*, 625-678.
- Villanueva, A. V. D. R. (2012). Régimen fiscal de los bienes inmuebles de la Iglesia y, en particular, de los lugares de culto. *Ius canonicum*, 52(104), 609-664.
- Zabala, M. L. L. (2005). La exención del Impuesto sobre el incremento de valor de los terrenos de naturaleza urbana a la Iglesia Católica. *Saberes. Revista de estudios jurídicos, económicos y sociales* (2003-2014), 3, 33.

## **Webgrafia**

Bedoya, J.G. (juny 1, 2013). Los Acuerdos de la discòrdia: La 'ley Wert' hace estallar otra disputa por los pactos firmados en los setenta con el Vaticano Los obispos reciben privilegios que no otorga la Constitución y perpetúan el concordato de 1953. *El País*. [https://elpais.com/sociedad/2013/06/01/actualidad/1370102205\\_390955.html?event\\_log=oklogin](https://elpais.com/sociedad/2013/06/01/actualidad/1370102205_390955.html?event_log=oklogin)

Berbell, C. (setembre 1, 2021). La Justicia condena a una congregación religiosa a pagar 22.368 euros de IBI por un inmueble destinado a fines lucrativos. *Conflegal*. <https://conflegal.com/20210901-la-justicia-condena-a-una-congregacion-religiosa-a-pagar-22-368-euros-de-ibi-por-un-inmueble-destinado-a-fines-lucrativos/>

Blanchar, C. (agost 30, 2021). La justicia avala que el Ayuntamiento Barcelona cobre el IBI a la iglesia por un edificio que alquila: La congregación propietaria recurrió el pago del impuesto pese a obtener beneficios con la renta. *El País*. <https://elpais.com/espana/catalunya/2021-08-30/la-justicia-avala-que-el-ayuntamiento-barcelona-cobre-el-ibi-a-la-iglesia-por-un-edificio-que-alquila.html>

## **Legislació**

Instrument d'adhesió de 2 de maig de 1972, del Conveni de Viena sobre el Dret dels Tractats, adoptat a Viena el 23 de maig de 1969, BOE 142 § 13099 a 13110 (1972).

Instrument de Ratificació de l'Acord entre l'Estat espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics firmat a la Ciutat del Vaticà el 3 de gener de 1979, BOE 300 § 28782 a 28783 (1979).

Constitució Espanyola, de 29 de desembre de 1978, BOE 311 § 29313 a 29424 (1978).

Llei 39/1988, de 28 de desembre, reguladora de les Hisendes Locals, BOE 313 § 36636 a 36664 (1988).

Ordre de 5 de juny de 2001 per la que s'aclareix la inclusió de l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres en la lletra B) de l'apartat 1 de l'article IV de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, de 3 de gener de 1979, BOE 144 § 21427 a 21427 (2001).

Llei 49/2002, de 23 de desembre, de règim fiscal de les entitats sense finalitats lucratives i dels incentius fiscals al mecenatge, BOE 307 § 45229 a 45243 (2002).

Reial Decret Legislatiu 2/2004, de 5 de març, pel qual s'aprova el text refós de la Llei Reguladora de les Hisendes Locals, BOE 59 § 10284 a 10342 (2004).

Ordre EHA/2814/2009, de 15 d'octubre, per la que es modifica la Ordre de 5 de juny de 2001, per la que s'aclareix la inclusió de l'Impost sobre Construccions, Instal·lacions i Obres en la lletra B) de l'apartat 1 de l'article IV de l'Acord entre l'Estat Espanyol i la Santa Seu sobre assumptes econòmics, de 3 de gener de 1979, BOE 254 § 88046 a 88047 (2009).

Tractat de la Unió europea i Tractat de Funcionament de la Unió Europea. Versions consolidades. Protocols. Annexes. Declaracions annexes a l'Acta Final de la Conferència intergovernamental que ha adoptat el Tractat de Lisboa, BOE 83 § 1 a 388 (2010).

### **Jurisprudència**

Sentència del Tribunal de Justícia de la Unió Europea de 27 de juny de 2017, assumpte C-74/16.

Sentència del Tribunal Suprem, de 16 de juny de 2000, RJ 2000, 6842.

Sentència del Tribunal Suprem, de 30 d'octubre de 2000, RJ 2000, 942.

Sentència del Tribunal Suprem, de 19 de març de 2001, RJ 2002, 10288.

Sentència del Tribunal Suprem de 3 d'octubre de 2003.

Sentència del Tribunal Suprem 1538/2014, de 4 d'abril de 2014.

Sentència del Tribunal Suprem 4901/2014, de 19 de novembre de 2014.

Sentència del Tribunal Superior de Justícia de la Comunitat Valenciana 715/1993, de 24 de març de 1993.

Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Castilla-La Mancha 324/1996, de 20 de maig de 1996.

Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid 1294/1998, de 13 de juliol de 1998.

Sentència del Tribunal Superior de Justícia de Madrid 1400/2001, de 30 d'abril de 2001.



