

DETERMINACIÓN DE LA EXISTENCIA DE EXENCIÓN DEL IMPUESTO MUNICIPAL SOBRE EL INCREMENTO DE VALOR DE LOS TERRENOS EN LOS SUPUESTOS DE DONACIONES DE INMUEBLES A LA IGLESIA DEDICADOS AL CULTO

JUAN JOSÉ PÉREZ CALVO

SUMARIO

I. • MARCO JURÍDICO-LEGAL ESTATAL. II. • MARCO JURÍDICO DE BENEFICIOS RECONOCIDOS POR EL ESTADO A LA IGLESIA. III. • POSIBILIDAD DE LA EXISTENCIA DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA PARA LA IGLESIA, A TENOR DEL MARCO JURÍDICO LEGAL. PROBLEMAS INTERPRETATIVOS. IV. • CONCLUSIONES. V. • REGULACIÓN DE ESTA MATERIA PARA LAS CONFESIONES RELIGIOSAS DISTINTAS DE LA IGLESIA CATÓLICA QUE HAN PACTADO CON EL ESTADO.

I. MARCO JURÍDICO-LEGAL ESTATAL

En primer lugar, debemos determinar el marco legal aplicable a un supuesto de donación realizado a la Iglesia bien por un particular, persona física, o por persona jurídica. En este sentido, el art. 360.1 del Real Decreto legislativo de 18 de Abril de 1986, nº 781/86, que «aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local»¹, establece el objeto del Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos, que será el que hayan ex-

1. Real Decreto Legislativo de 18 de Abril de 1986, núm. 781/86 (Ministerio de Administración Territorial). ADMINISTRACIÓN LOCAL. Aprueba el texto refundido de las disposiciones legales vigentes en materia de Régimen Local (B.O.E. de 22 y 23 de Abril de 1986, núm. 96).

Dicho Real Decreto tiene su origen y fundamento en la Disposición Final Primera de la Ley 7/1985 de 2 de Abril, reguladora de las Bases de Régimen Local, que autorizó al Gobierno para refundir, en un solo texto, las disposiciones en materia de Régimen Local.

perimentado durante el período de imposición, los terrenos cuya propiedad se transmita por cualquier título, o aquellos sobre los que se constituya o transmita cualquier derecho real de goce limitativo del dominio o los terrenos que pertenezcan a personas jurídicas.

El denominado impuesto de plusvalía gravará, a tenor de lo dispuesto en el art. 351.1 del citado Real Decreto Legislativo, cuando se transmita la propiedad de terrenos o se constituya o transmita cualquier derecho real de goce, limitativo de dominio, a título oneroso o gratuito, entre vivos o por causa de muerte, el incremento de valor que se haya producido en el período de tiempo transcurrido entre la adquisición del terreno o del derecho por el transmitente y la nueva transmisión o, en su caso, la constitución del derecho real de goce; cuando el transmitente sea una persona jurídica, el Impuesto gravará el incremento de valor que se haya producido en el período comprendido entre el último devengo del Impuesto y la fecha de la transmisión del terreno, en su caso, de la transmisión o constitución del derecho real de goce, limitativo del devengo.

En los supuestos en que se trate de terrenos que pertenezcan a personas jurídicas, el impuesto gravará el incremento del valor que se haya producido en el período comprendido durante los diez años transcurridos desde el devengo anterior del Impuesto o desde el momento en que la persona jurídica haya adquirido la propiedad del terreno o el derecho sobre el mismo, hasta que se produzca el devengo correspondiente.

Dicha normativa se ha visto modificada por Ley 39/88 de Diciembre Reguladora de las Haciendas Locales², que incluye la nor-

2. Ley 28 de Diciembre de 1988, núm. 39/1988 (Jefatura del Estado). HACIENDAS LOCALES. Regulación (B.O.E. de 30 de diciembre de 1988, núm. 313).

Curiosamente esta Ley, al regular el Impuesto Municipal sobre Bienes Inmuebles, en su apartado 64, sobre las exenciones al mismo, establece, en su apartado d., la de «los bienes de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, fechado el 3 de Enero de 1979, y en vigor el 4 de Diciembre del mismo año», sin que en el resto de las modalidades impositivas reguladas en el Capítulo II (Tributos Propios) se recoja, explícitamente, la exención a la Iglesia Católica, remitiéndose, en todo caso, a las exenciones reconocidas en virtud de Tratados Internacionales o las reconocidas a las entidades calificadas como benéficas o benéfico-docentes, lo que entra de lleno en las entidades reguladas en el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, dejando en la más absoluta indeterminación las comprendidas en el art. IV del mismo. La disposición expresa de la exención de dicho tipo impositivo para la Iglesia resulta, por tanto, reiterativa y responde únicamente a la modificación, en la legisla-

mativa aplicable para el Impuesto sobre el Incremento de valor de los Terrenos en sus artículos 105 y siguientes, sin que se hayan introducido modificaciones sustanciales para la materia que nos ocupa³.

Por último y concretando el supuesto que analizamos de transmisiones a título gratuito de bienes inmuebles a la Iglesia, establece el art. 354.1 del Real Decreto Legislativo, que será ésta, como adquirente, la obligada al pago del impuesto de plusvalía que por tal transmisión se genere, lo que viene confirmado por el art. 107.b de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

II. MARCO JURÍDICO DE BENEFICIOS RECONOCIDOS POR EL ESTADO A LA IGLESIA

Una vez determinado el marco jurídico legal que establece el Estado al generarse este tipo impositivo, hemos de ver cuál es la regulación pacticia del Estado con la Iglesia en esta materia.

En este sentido, el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos de 3 de Enero de 1979 establece una exención total del impuesto sobre donaciones en su apartado C), pero nada se trata respecto del impuesto municipal sobre el incremento del valor de los terrenos, puesto que en su apartado A) se establece, únicamente y respecto a los impuestos municipales, la exención total y permanente de la contribución territorial urbana y, en su apartado D) para las contribuciones especiales y la tasa de equivalencia, todo ello en los inmuebles dedicados a templos y capillas para el culto, sus dependencias, edificios o locales anejos destinados a actividad pastoral, la residencia de obispos, canónigos y sacerdotes, los locales destinados a

ción estatal, del Impuesto Municipal sobre la Contribución Territorial Urbana, que es la exención recogida en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, sin que quepa interpretar análogicamente la exclusión implícita para otros tipos impositivos de carácter municipal.

3. En el mismo sentido se reguló en el art. 90.l.d. del Decreto de 30 de Diciembre de 1976, núm. 3250/76 (Ministerio de la Gobernación). HACIENDAS LOCALES. Entrada en vigor de disposiciones de la Ley de Bases del Estatuto del Régimen Local relativas a ingresos y normas provisionales para su aplicación. Cfr. COLMENAR VALDÉS, S. y STAMPA SÁNCHEZ, L., *Tributación Eclesiástica (Congregaciones, Fundaciones, Fieles)*. Madrid, Ed. Edersa, 1980, p. 155.

oficina de la Curia diocesana y a oficinas parroquiales, los seminarios para la formación del clero y las universidades eclesiásticas, y por último los edificios destinados a casas o conventos de las órdenes, congregaciones religiosas e institutos de vida consagrada.

Por otra parte el art. V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos otorga para las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el art. IV los mismos beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado prevé para las entidades sin fin de lucro y las benéfico privadas.

En consecuencia, la exención del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos no plantearía problema alguno, siempre que se tratara de las entidades enumeradas en el art. V, puesto que el art. 353.1.d del Real Decreto 781/86, de 18 de Abril, hoy el vigente art. 106.2.c. de la Ley 39/88, determina la exención de este impuesto para las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes⁴.

III. POSIBILIDAD DE LA EXISTENCIA DE LA EXENCIÓN DEL IMPUESTO DE PLUSVALÍA PARA LA IGLESIA, A TENOR DEL MARCO JURÍDICO LEGAL. PROBLEMAS INTERPRETATIVOS

Entrando en el fondo del asunto que se plantea y de un primer estudio, cabría decir que el impuesto de plusvalía no se encuentra incluido en ninguna de las exenciones que determina el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos y que el mismo grava el incremento existente entre dos sucesivos valores en venta del mismo

4. Tanto las entidades públicas como las instituciones benéficas cumplen funciones generales y públicas, sociales, que necesitan para sus gastos de financiación, las cantidades que de estar obligadas al pago del IMPV ingresarían en las arcas de los Ayuntamientos a los cuales, y su Municipio, prestan tales funciones... Y las personas y entidades favorecidas por la exención otorgada en Convenios y Tratados Internacionales lo han sido en relación de reciprocidad o bien de afectar a altos intereses nacionales.

Conviene advertir que la deuda tributaria correspondiente al sujeto pasivo, contratante en las enajenaciones previstas por el hecho imponible con las relacionadas entidades, instituciones y personas, no puede ser trasladada a éstas porque la exención sólo opera cuando son ellas quienes tienen la obligación de pagar el impuesto. Cfr. AGUNDEZ FERNÁNDEZ, A., *El Impuesto Municipal sobre Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana*, Ed. Comares, Madrid 1990, pp. 46 y 47.

terreno, sin consideración alguna al valor en renta de ésta, y siendo, no un impuesto sobre el patrimonio, sino sobre el incremento del valor de éste. En este sentido se declaran las sentencias del Tribunal Supremo de 26 de Mayo de 1972 y de 5 de Febrero de 1973.

Tampoco queda exenta la Iglesia del Impuesto de Plusvalía, en su modalidad ordinaria, no sólo en el supuesto de enajenación de bienes, sino también a título de donatario, pues la transmisión de la propiedad de modo gratuito supone a favor de la misma un beneficio, consistente en la inclusión en su patrimonio de unos bienes incrementados en su valor, desde su adquisición por los donantes hasta el momento de la donación.

Por otra parte, al tratarse la tasa de equivalencia una variedad del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, cuya exención viene regulada en el art. IV.D), sería absurdo excluir este tipo impositivo, puesto que si hubiese sido la voluntad de las altas partes contratantes del Acuerdo entre la Iglesia y el Estado la de la exención, se hubiera acordado la de todo el impuesto y no sólo la de una parte de éste. Por ello hay que entender que únicamente está exenta la tasa de equivalencia y que la Iglesia viene obligada, en los supuestos en que se produzca una donación a su favor, a pagar el incremento que se produce sobre el valor del terreno.

Frente a ello, y en aplicación del apartado primero de la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda, de 29 de Julio de 1983, «por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los arts. IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979»⁵, cabría la exención a la Iglesia del impuesto de plusvalía, puesto que asimila a ésta los beneficios fiscales que se reconocen a las entidades a que se refiere el art. V del Acuerdo.

En efecto, la Orden citada dice así: *«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,*

5. Orden de 29 de julio de 1983, por la que se aclaran dudas surgidas en la aplicación de ciertos conceptos tributarios a las entidades comprendidas en los arts. IV y V del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede de 3 de Enero de 1979 (B.O.E. núm. 118, de 8 de Agosto).

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».

Al otorgarse por el Estado a las asociaciones y entidades del art. IV del Acuerdo los mismos beneficios que se conceden a las del art. V, es de aplicación la exención prevista en el art. 353.1.d del Real Decreto 781/86, y actualmente en el vigente artículo 106.2.c de la Ley 39/88 de Haciendas Locales.

Ahora bien, al ser la Orden Ministerial posterior a la entrada en vigor de los Acuerdos entre la Iglesia y el Estado cabría objetar que en las donaciones que se hayan realizado con anterioridad a la entrada en vigor de la misma, no sería de aplicación la asimilación de los beneficios fiscales que se conceden a las entidades benéficas que por aquella se realiza.

Por otra parte, tampoco sería de aplicación la Orden Ministerial puesto que, al no estar prevista la exención del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos en el Acuerdo con la Santa Sede, estaría creando «ex novo» la exención tributaria y, a tenor de lo dispuesto por la Ley General Tributaria, las exenciones de impuestos sólo pueden establecerse mediante ley, excluyéndose, por otra parte, la aplicación analógica según determina el art. 24 de la citada Ley, para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito real de las exenciones establecidas.

Toda esta argumentación queda desvirtuada por la sencilla razón de que la Orden Ministerial de 29 de Julio de 1983 no es nada más que una norma interpretativa en materia tributaria, dictada al amparo de lo dispuesto en el art. 18 de la Ley General Tributaria y, por consiguiente, en cuanto norma interpretativa, el criterio por ella fijado ha de ser aplicable a los supuestos acaecidos desde la misma entrada en vigor de la norma por ella interpretada. En este sentido lo ha entendido una novísima jurisprudencia del Tribunal Supremo, entre otras la sentencia de 26 de Noviembre de 1991⁶, que a continuación analizaremos en profundidad.

6. Sentencia de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del Tribunal Supremo de 26 de Noviembre de 1991, de la cual fue ponente el Excmo. Sr. D. Jaime Rouanet Moscardó (Aranzadi. R. núm. 8772).

Cabría oponer a la existencia de la exención de la plusvalía para los entes religiosos comprendidos en el art. IV del Acuerdo suscrito el 3 de Enero de 1979 sobre asuntos económicos, la interpretación que hizo la comisión mixta Iglesia-Estado para el desarrollo del Acuerdo, que fue recogida en la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de Octubre de 1985⁷, en la que se dice que uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal de la Iglesia Católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se impongan por la simple posesión o propiedad de bienes inmuebles y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos, y que *«esta filosofía se comprueba claramente si se observa el régimen aplicado en cuanto al impuesto municipal sobre el incremento de valor de los terrenos, en el que se le ha concedido la exención respecto a su modalidad periódica decenal o de antigua tasa de equivalencia, y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo exigido en el momento de la transmisión de los bienes»*⁸.

Esta interpretación podría disipar cualquier duda que pudiera derivarse del texto concordado y por supuesto de la Orden de 29 de Julio de 1983, dictada para aclarar conceptos por el Ministerio de Economía y Hacienda, cuyo valor interpretativo debe ceder ante la posterior aclaración de la Comisión Mixta a la que se ha hecho refe-

7. «COMUNICACIÓN, Circular de 4 de Octubre de 1985 sobre aplicación de Tasas Locales a las Entidades Eclesiásticas». Tomado de *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España*, publicado por la Conferencia Episcopal Española (Madrid 1985), pp. 97 y 98.

8. Esta línea argumental es la que se ha seguido por el Tribunal Económico Administrativo Central, y en este sentido se manifiesta en el Acuerdo de 7 de Junio de 1990 al desestimar la petición de exención de una Orden Religiosa del impuesto de plusvalía en su modalidad ordinaria.

Asimismo han sido numerosas las resoluciones de dicho Tribunal Central, entre otras la dictada por la Vocalía Novena, Sala Tercera, de 8 de Noviembre de 1990, al entender, a tenor de lo dispuesto en la Circular de la Secretaría de Estado de Hacienda de 4 de Octubre de 1985 que una Orden Religiosa «no estaría exenta del impuesto de plusvalía, en su modalidad ordinaria, no sólo en el supuesto de enajenación de bienes, sino también a título de donatario, pues la transmisión de la propiedad de modo gratuito supone a favor de la misma un beneficio, consistente en la inclusión en su patrimonio de unos bienes incrementados en su valor desde su adquisición por los donantes hasta el momento de la donación, sin perjuicio de que una vez adquiridos en propiedad dichos bienes, la entidad religiosa queda exenta del impuesto en su modalidad de Tasa de Equivalencia, dado su destino a fines religiosos y de culto», todo ello al encuadrarse en el supuesto taxativo del art. 105 de la Ley 39/1988 de 28 de Diciembre.

rencia, por ser éste el órgano competente para la interpretación y desarrollo del Acuerdo entre la Iglesia y el Estado y dado el valor que los tratados internacionales tienen en el ordenamiento jurídico interno español, del que forman parte conforme al art. 96 de la Constitución y 1.5 del Código Civil.

Sin embargo todo este razonamiento no puede admitirse por las razones siguientes:

1.º La Comisión Mixta Iglesia-Estado no tiene competencia para interpretar con carácter auténtico y vinculante para las partes. Basta con la simple lectura del art. VI del Acuerdo sobre Asuntos Económicos para comprobarlo. Este dice textualmente: *«La Santa Sede y el Gobierno Español procederán de «mutuo acuerdo» en la resolución de las dudas o dificultades que pudieran surgir en la interpretación o aplicación de cualquier cláusula del presente acuerdo, inspirándose para ello en los principios que lo informan»*.

El rango jurídico del texto en que se apoya la argumentación para negar la exención a la Iglesia —la Circular citada—, no puede resolver la duda que se plantea, ni puede sustituir los principios que inspiran el convenio por una nueva filosofía. Serán las partes contratantes, la Santa Sede y el Gobierno Español, quienes, de mutuo acuerdo, deberán resolver las dudas y dificultades planteadas, con la debida promulgación del acuerdo alcanzado para que tenga fuerza vinculante y obligatoria para los súbditos de una y otra parte.

2.º El Acuerdo sobre Asuntos Económicos forma parte del ordenamiento jurídico español prevaleciendo sobre éste en virtud de los principios de especialidad y competencia y, por ello, la interpretación del mismo debe realizarse a tenor de lo establecido en el apartado VI del propio acuerdo y el apartado 2º de su Protocolo Adicional, en los que se expresa que la Santa Sede y el Estado Español procederán de común acuerdo en la resolución de dudas o dificultades que surjan de su interpretación.

No puede establecerse que la Circular de la Comisión Mixta sea el órgano competente adecuado para la interpretación del Acuerdo, toda vez que no representa auténticamente a las altas partes contratantes. Frente a ello, el Estado se encuentra vinculado por la Orden dictada por el Ministerio de Economía y Hacienda de fecha 29 de Julio de 1983, dictada previo su contraste en la Comisión Mixta

Iglesia-Estado, toda vez que en la actualidad se halla vigente y es, por tanto, parte integrante del ordenamiento jurídico interno estatal, y no así la Iglesia, que no ha incorporado dicha interpretación, en modo alguno, a su ordenamiento.

En cualquier caso y a tenor de lo establecido en el art. 3.1 del Código Civil, las normas se interpretarán, en este supuesto, por los Tribunales, según el sentido propio de sus palabras, en relación con el contexto, los antecedentes históricos y legislativos, y la realidad social del tiempo en que han de ser aplicados, *atendiendo fundamentalmente al espíritu y finalidad de aquéllas*. Pues bien, el auténtico espíritu que informa el Acuerdo de Asuntos Económicos es el de la total exención de toda clase de impuestos a las personas jurídicas que se especifican en los arts. IV y V del mismo, y en este sentido lo ha entendido reiterada jurisprudencia del Tribunal Supremo entre las que se encuentran recientes Sentencias como son la de 26 de Noviembre de 1991 y 9 de Abril de 1992⁹, a las que haremos una especial mención más adelante.

IV. CONCLUSIONES

Una vez determinada la vinculación interpretativa para el Estado Español de la Orden de 29 de Julio de 1983, pasamos a analizar con detenimiento y rigor jurídico su contenido.

La misma en su art. 1 establece que: «Las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, disfrutarán, *en todo caso*, de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el art. V del Acuerdo». Es de destacar que dicha Orden Ministerial hoy se encuentra plenamente vigente, sin que haya sido modificada o derogada, y, en ningún caso, por la Circular de la Comisión Mixta Iglesia-Estado de 4 de Octubre de 1985, que no podría realizar, por falta de competencia, dicha derogación o modificación.

9. Esta última Sentencia es de la Sala 3ª de lo Contencioso-Administrativo, Sección 2ª del Tribunal Supremo de 9 de Abril de 1992, de la cual fue ponente el Excmo. Sr. D. José Moreno Moreno (Aranzadi. R. núm. 3283).

El problema se centra en la distinción que hace el Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre las exenciones recogidas en el art. IV y otorgadas a las personas jurídicas en él determinadas, y las recogidas en el art. V y las personas jurídicas a las que se otorgan esas exenciones.

Pues bien, las entidades relacionadas en el art. IV son el núcleo esencial de la Iglesia Católica y las del art. V son las asociaciones y entidades religiosas no comprendidas en el anterior artículo, es decir, las que no suponen el núcleo central de la Iglesia, a las que se les reconoce los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario español prevea para las entidades sin fin de lucro y, en todo caso, los que se concedan a las entidades benéficas privadas.

Una lógica consecuencia, como hemos dicho anteriormente, del espíritu último del Acuerdo de 3 de Enero de 1979 interpretado por la Orden de 29 de Julio de 1983, es la de la aplicación de los beneficios fiscales otorgados a las entidades del art. V del citado Acuerdo a las comprendidas en el art. IV. En este sentido es de destacar la exención del impuesto de plusvalía que se contiene, tanto en la normativa sobre entidades benéficas sin fin de lucro, como también en el art. V del Convenio tan repetido.

En este sentido lo ha entendido la jurisprudencia del Tribunal Supremo y concretamente en su sentencia de 26 de Noviembre de 1991 que, textualmente determina que:

«El Acuerdo de 1979 distingue entre la Iglesia Católica y demás entidades enumeradas en el art. IV.1 para las que establece unas exenciones calificables de directas o autónomas, que se aplican con independencia de las concedidas en el ordenamiento fiscal interno para cualquier clase de organismos y las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el art. V, a las que se aplican, por remisión las exenciones previstas en la legislación fiscal española, para otras entidades que desarrollan actividades afines a algunas de las que aquellas llevan a cabo. Como 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, la Orden de 29.7.83 ha armonizado la interpretación sistemática de los mismos, ce-

rrando el círculo hermeneútico y evitando resultados contrarios a los fines perseguidos por el propio acuerdo»¹⁰.

Pues bien, los arts. 5 de la Orden de 1983 y V del Acuerdo de 3 de Enero de 1979 mencionan, entre otras, como actividades a las que pueden dedicarse las entidades para las que se prevé la concesión de la exención establecida a favor de las entidades benéficas, las de carácter religioso. Y entre éstas están obviamente, según el contexto del art. IV.1.c, el destino de los bienes o derechos adquiridos al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

Por otra parte, y por lo que respecta a la anterior manifestación en contra de la existencia de la exención a la Iglesia del Impuesto de Plusvalía debido a que el espíritu que inspira el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede es el de liberarla de tributación respecto de aquellos gravámenes que se impongan por la simple posesión o propiedad de bienes, y que, en cambio, soporte aquellos tributos que se exijan como consecuencia de la obtención de cualquier clase de rendimientos; y que esta filosofía se comprueba claramente si se observa el régimen aplicado en cuanto al Impuesto Municipal sobre el incremento de Valor de los Terrenos, en el que se le ha concedido la exención respecto a su modalidad periódica decenal o de antigua tasa de equivalencia y, en cambio, se ha excluido de la exención el impuesto instantáneo exigido en el momento de la transmisión de los bienes, cabe decir que se encuentra totalmente alejado de la realidad a tenor del espíritu de Acuerdo de Asuntos Económicos de 3 de Enero de 1979 y de la interpretación que del mismo ha realizado la jurisprudencia del Tribunal Supremo, cuyo máximo exponente se encuentra en la ya citada Sentencia de 26 de Noviembre de 1991, al decir que:

«Cierto es que la exención establecida en el art. 353.2.c del Real Decreto Legislativo 781/86 se refiere sólo a la tasa de equivalencia pero la exención pretendida —la del Impuesto de plus valía— surge de la aplicación conjunta, por doble remisión, de los arts. IV y V del Acuerdo de 1979 y el art. 353.1.d. y f, pues el art. 1 de la Orden de 29.7.83 aclara,

10. Fundamento Jurídico, 2º.

sin desbordar el sentido inmanente en los principios reguladores del Acuerdo, que las asociaciones y entidades comprendidas en el art. IV del Acuerdo disfrutarán en todo caso de los mismos beneficios fiscales que las entidades a que se refiere el art. V».

Para continuar diciendo que:

«El art. 353.1 enumera una serie de exenciones subjetivas en favor de determinadas entidades, entre las que se incluye en el apartado d) las entidades que tengan la calificación de benéficas o benéficas-docentes y esta exención es la que los arts. V del Acuerdo y 5.1 de la Orden de 1983 declaran aplicable a las entidades eclesiásticas o religiosas comprendidas en ellas, régimen que por lo dicho y a tenor del art. 12 de la citada Orden es aplicable, también a las entidades del art. IV. Conclusión que no se desvirtúa por el hecho de que el art. 353.2.c) se refiera solo a la exención de la modalidad decenal o tasa de equivalencia, pues tal apartado tiene su base en el art. IV.d) del acuerdo y dicha exención se completa, para la modalidad impositiva generada con ocasión de las transmisiones dominicales o constituciones y transmisiones de derechos reales de goce, con lo que resulta aplicable por el juego de las remisiones del art. IV del Acuerdo al V del mismo y de éste al art. 353.1 d) del Real Decreto Legislativo 781/86»¹¹.

Por último desvirtuando la teoría que plantea la inexistencia de la exención para la Iglesia de la Plusvalía y siguiendo la jurisprudencia anteriormente citada, cabe decir que la interpretación concordada del Acuerdo lleva asimismo a reputar aplicables a las entidades del art. IV las exenciones concedidas a las personas a cuyo favor se les haya reconocido por Tratados o Convenios Internacionales (art. 353.1.f R.D.L. 781/86, y el artículo 106.2.e. de la Ley 39/88).

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 de la voluntad del Estado español, ya que se mueven en un marco jurídico, el de las entidades benéficas, que aquél puede modificar libremente; marco o régimen que una vez definido no puede dejar de ser aplicado.

11. Fundamento Jurídico, 3º.

En el presente supuesto hay que entender que la Iglesia, y las entidades enumeradas en el artículo IV del Acuerdo sobre asuntos económicos, se encuentra exenta del pago de plusvalía de los terrenos donados a la misma y dedicados al culto, por todo lo anteriormente expuesto y la total vigencia actual de la Orden Ministerial de 1983.

Por último, debemos examinar si debería ser la propia entidad eclesiástica la que solicite del Ayuntamiento la exención del hecho impositivo que tratamos, o bien si ésta opera automáticamente, *ope legis*.

En este sentido, del Apartado 3 del art. 5.1 de la Orden de 1983 se deduce que será la entidad que pretenda la exención del impuesto municipal la que deberá solicitar el reconocimiento de tales beneficios en todos aquellos impuestos que no sean de gestión estatal, acreditando, en todo caso, la naturaleza y fines de la entidad mediante certificación expedida por la autoridad eclesiástica competente, certificación literal de su inscripción en el registro a que se refiere el art. 5 de la Ley Orgánica 7/80 de 5 de Julio y el destino de los bienes y derechos transmitidos o de las cantidades recibidas.

Pues bien, a este respecto la Iglesia Católica y demás entidades religiosas en ella comprendidas, están notoriamente inscritas en el Registro de Entidades Religiosas del Ministerio de Justicia a que se refiere el artículo 5 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, y es evidente cuál es su naturaleza y cuáles son sus fines.

Además no es preciso para la virtualidad de la exención que la acuerde el Ayuntamiento y conste taxativamente en la respectiva Ordenanza, pues el Tribunal Supremo tiene declarado en reiterada jurisprudencia (entre otras, las sentencias de 19 de Mayo de 1983, 3 de Abril de 1985, 16 de Octubre de 1987, 31 de Mayo de 1988 y 18 de Junio de 1990) que en el art. 353.1 de la Ley de Régimen Local y el art. 5 de la Orden de 1983, no se contiene una autorización condicionando la exención a que se acuerde por el Ayuntamiento y conste así en la respectiva Ordenanza, ya que el artículo comienza su enunciado de forma imperativa «estarán exentos...».

Igualmente el art. 5 de la Orden de 1983 hay que interpretarlo conforme a los principios que rigen en materia de exenciones, cuya regla general es la necesidad de una previa solicitud, pero sin que

este requisito pueda significar que no procede conceder la exención cuando el Ayuntamiento lo deniega, sino que contra la liquidación denegatoria procederá la interposición de los recursos pertinentes en los que se examinará si concurren o no los requisitos legales para otorgar tal exención¹².

V. REGULACIÓN DE ESTA MATERIA PARA LAS CONFESIONES RELIGIOSAS DISTINTAS DE LA IGLESIA CATÓLICA QUE HAN PACTADO CON EL ESTADO

Por último y por lo que respecta a las confesiones religiosas Evangélica, Israelita y Musulmana sobre la exención del Impuesto de Plusvalía en los supuestos en que se produzcan donaciones de inmuebles a las mismas que se destinen al culto o al ejercicio de la caridad, habrá que entender que existe plenamente, puesto que los acuerdos que con ellas ha firmado el Estado, en sus artículos 11.4 y 5, para las dos primeras y 11.4 para la tercera, les otorga los beneficios fiscales que el ordenamiento jurídico tributario del Estado español prevea en cada momento para las entidades sin fin de lucro y las benéfico-privadas.

En consencuencia, y de la regulación pacticia del Estado con las confesiones, en relación con la regulación jurídica emanada del Estado a propósito del impuesto sobre el incremento del valor de los terrenos, se deduce la total exención, sin ningún tipo de cortapisa, para las citadas confesiones religiosas a tenor de lo dispuesto en el artículo 106.2.c. de la Ley 39/88 Reguladora de las Haciendas locales.

12. Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de Noviembre de 1991. Fundamento Jurídico, 4º.