

MARIA BLANCO

LA LEY DE HACIENDAS LOCALES.
REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS ENTES
ECLESIASTICOS

REVISTA DE HACIENDA AUTONOMICA Y
LOCAL (XX)

MADRID, 1990

**LA LEY DE HACIENDAS LOCALES.
REGIMEN TRIBUTARIO DE LOS ENTES
ECLESIASTICOS**

María BLANCO

SUMARIO. I. Introducción. II. El Acuerdo de Asuntos Económicos. 1. No sujeción y exención. 2. Otros supuestos. III. La Ley de Haciendas Locales y el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. 1. Planteamiento. 2. Distintos supuestos.

I. INTRODUCCION

Desde que entraron en vigor los Acuerdos entre la Santa Sede y el Estado español en 1976 y 1979, es abundante la bibliografía en relación con las numerosas cuestiones que plantea su aplicación en España.

Vamos a centrarnos en el Acuerdo sobre Asuntos Económicos. Dicho Acuerdo ha sido objeto de estudio por muchos autores¹; quienes, habitualmente, se han centrado en la

¹ Entre otros pueden verse: C. ALBIÑANA, *Régimen tributario*, en AA.VV., "Iglesia y Estado en España: régimen jurídico de sus relaciones" (Madrid 1980) 195 y ss. S. COLMENAR-L. STAMPA, *Tributación eclesiástica (Congregaciones, Fundaciones y fieles)* (Madrid 1980). CONFERENCIA EPISCOPAL, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España* (Madrid 1985). J. FORNES, *El nuevo sistema concordatario español. (Los Acuerdos de 1976 y 1979)* (Pamplona 1980) 81 y ss. E. GONZALEZ, *Régimen fiscal y subvenciones a las instituciones de la Iglesia Católica* en AA.VV., "Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del I

fundamentación y análisis del deber del Estado de contribuir al sostenimiento de la Iglesia, contribución que se realiza desde una perspectiva de carácter positivo mediante el procedimiento de asignación tributaria complementada, por ahora, con la dotación presupuestaria. Son menos, sin embargo, los trabajos dedicados a cada uno de los impuestos que se menciona en el Acuerdo. Por tal motivo, y más, habida cuenta de la publicación en el BOE de la nueva Ley de Haciendas Locales, resulta de interés llevar a cabo un estudio de los nuevos impuestos locales establecidos y el tratamiento que reciben los entes eclesiásticos. A este fin se dirige el presente trabajo. Y, para llevarlo a cabo es conveniente fijar la atención en la normativa del Acuerdo.

II. EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONOMICOS

1. No sujeción y exención

En líneas generales, y dejando a un lado los dos primeros artículos del Acuerdo, se puede decir que el texto concordatario menciona dos conceptos tributarios de no fácil delimitación. Me refiero a la no-sujeción y a la exención².

Sin embargo, y respecto al primer concepto, como ha entendido De Diego-Lora, "se aplica a la Iglesia no un régimen privilegiado, sino una categoría general jurídica, la 'no sujeción' al impuesto, cuando se entiende que la capacidad económica no conlleva una capacidad contributiva. La no sujeción es, pues, un reconocimiento de esa cualidad carencial de capacidad contributiva, esta vez aplicada a unos tipos de actividad y operaciones de la persona jurídica eclesiástica especialmente

Simposio Hispano-Alemán" (Madrid 1988) 285 y ss. E. LEJEUNE, *Aspectos fiscales de los nuevos Acuerdos de la Iglesia Católica con el Estado español*, en "Ius Canonicum" (1979) 329 y ss. F. DE LUIS DIAZ-MONASTERIO, *Régimen tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos*, en AA.VV., "Los Acuerdos entre la Iglesia y España" (Madrid 1980).

² Cfr. GONZALEZ, *Régimen fiscal*, 297.

designados en el Acuerdo"³.

En concreto, el tenor literal del art. III es el siguiente: "No estarán sujetas a los impuestos sobre la renta o sobre el gasto o consumo, según proceda:

a) Además de los conceptos mencionados en el Artículo I de este Acuerdo, la publicación de las instrucciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los sitios de costumbre.

b) La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos así como de las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.

c) La adquisición de objetos destinados al culto" (Art. III, Acuerdo sobre Asuntos Económicos). Es decir, quedan claramente establecidas las operaciones y actividades que no están sujetas a tributación.

Por lo que se refiere a la exención, es el art. IV la pieza clave del sistema, pues en él se hace una delimitación subjetiva de la exención que se aplica a las entidades eclesiásticas en sentido estricto, a saber: "La Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas tendrán derecho a las siguientes exenciones: ... (Art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos).

Entiende Eusebio González que si se concede la exención a la Iglesia -como a cualquier otra entidad-, es bien porque se da una capacidad contributiva insuficiente, bien por razones de política social. De forma que si no se pudiera encuadrar la actividad de la Iglesia en uno de estos dos supuestos, no sería posible hablar de exención; es más, quedaría sometida al régimen tributario normal⁴.

Efectivamente, la falta de capacidad económica justificaría, a mi juicio, la exención de los impuestos reales o de producto

³ C. DE DIEGO-LORA, *El carácter público de la Iglesia Católica en el ordenamiento jurídico español*, en AA.VV., "Constitución y Acuerdos", 130.

⁴ GONZALEZ, *Régimen fiscal*, 297.

sobre la renta y sobre el patrimonio⁵ recogidos en el art. IV, 1, B) § 1 del Acuerdo. Sin embargo, este criterio no resultaría adecuado para justificar las exenciones que enumeran las letras A), C) y D); esto es, la exención de la Contribución Territorial Urbana (hoy sustituida por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles), la exención de los Impuestos sobre sucesiones, y Donaciones y Transmisiones Patrimoniales (siempre que reúnan determinados requisitos) y, finalmente, la exención de las contribuciones especiales y de la tasa de equivalencia (una de las dos modalidades que revestía el Impuesto Municipal sobre el valor de los Terrenos, sustituido hoy por otro de idéntica denominación). En estos casos, sería el destino de los bienes el que justificaría dicha exención. Siguiendo a De Diego-Lora, puede hablarse de la existencia de un reconocimiento por parte del Estado de una actividades que adquieren cierta estimación social⁶.

El mismo sentido se deduce de la circular dirigida por D. José Borrell Fontelles (Secretario de Estado de Hacienda) a los Delegados de Hacienda Especiales en cumplimiento de lo acordado por la Comisión Mixta Iglesia-Estado para el desarrollo de los Acuerdos con la Santa Sede. En dicha Circular, que lleva fecha de 4 de octubre de 1986 se lee: "Uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia Católica es el de liberarla de tributación en cuanto a aquellos gravámenes que se exijan 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.

Esta filosofía se comprueba claramente si se observa el

⁵ "Esta categoría de impuestos, en España, se encuentra sólo en la imposición local, se trata de impuestos que no recaen sobre la renta global de los contribuyentes, sino que gravan distintas clases de renta por separado, en sí mismas consideradas, haciendo abstracción de las circunstancias de sus perceptores (...)

Como impuestos sobre el patrimonio, exigidos en la esfera local, hay que considerar los impuestos y arbitrios sobre solares, en sus distintas modalidades". LUIS DIAZ-MONASTERIO, *Régimen tributario de la Iglesia Católica en España* (Madrid 1985) 20.

⁶ Cfr. DE DIEGO-LORA, *El carácter público*, 131.

régimen aplicable en cuanto al Impuesto sobre Incremento de Valor de los Terrenos; respecto a este impuesto se le ha concedido la exención en 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.

Este planteamiento de las exenciones del Acuerdo Económico responde a la especial situación de la Iglesia, que cuenta -por razones históricas y de otro tipo- con un patrimonio inmobiliario de gran valor histórico o artístico, pero de muy escaso rendimiento, con lo que se produce un importante desfase entre la importancia de su patrimonio y su utilidad económica. Muchos de los bienes de las entidades eclesíásticas están además afectos a obras benéficas, docentes o culturales, lo que les impide enajenarlos; en otros casos, han recibido calificaciones urbanísticas que los deprecian mucho en el mercado, por las limitaciones que aquéllas implican⁷.

En resumen, la diferencia que existe entre exención y no sujeción radica en que la primera efectivamente se produjo el hecho imponible y por tanto, hay un deber tributario aunque se exime de él; y en la segunda, ni siquiera entra el supuesto en lo que constituye el hecho imponible.

⁷ Circular de 4.X.86 del Secretario de Estado de Hacienda, en CONFERENCIA EPISCOPAL ESPAÑOLA, *El régimen tributario de la Iglesia Católica en España* (España 1985) 97.

2. Otros supuestos

Una vez vistos los supuestos de exención y no sujeción que recoge el Acuerdo es preciso atender a lo que dispone el art. V: "Las Asociaciones y Entidades religiosas no comprendidas entre las enumeradas en el Artículo IV de este Acuerdo y que se dediquen a actividades religiosas, benéfico-docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social tendrán derecho a los beneficios fiscales que el Ordenamiento jurídico-tributario del Estado Español prevé para las entidades sin fin de lucro y en todo caso los que se conceden a las entidades benéficas privadas".

Es evidente la razón de ser el precepto. Sin embargo, no son menos patentes los resultados absurdos a los que podría conducir "pues siendo en muchas ocasiones, sobre todo en la esfera local, más amplios los beneficios fiscales concedidos a las entidades benéfico-docentes y asistenciales que los contemplados por el art. IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, resultaba que esas entidades religiosas, aparentemente menos relevantes, disfrutaban de un trato fiscal más favorable que el dispensado al núcleo central constitutivo del ente Iglesia. Lo cual, evidentemente, no podía haber sido el deseo de las partes firmantes del Acuerdo Económico"⁸. Dicho con otras palabras, ¿cómo es posible que pueda llegar a darse un trato fiscal más favorable a entidades eclesiásticas inferiores? Según De Luis Díaz-Monasterio podría entenderse que los arts. IV y V se refieren a entidades distintas, cada una de las cuales estaría protegida por el concreto artículo que las menciona. No obstante, también podría interpretarse que, "cuando los beneficios previstos en la legislación española para las entidades benéficas o, en el futuro, para las entidades sin fin de lucro sean superiores a los que se derivan del artículo 4, las entidades comprendidas en éste tendrán derecho a disfrutar aquellos beneficios"⁹.

⁸ E. GONZALEZ, *Régimen fiscal y subvenciones a las Instituciones de la Iglesia Católica*, en AA.VV., *Los Acuerdos entre la Iglesia y Estado* (Madrid 1980) 303.

⁹ LUIS DIAZ-MONASTERIO, *Régimen tributario*, 639.

III.LA LEY DE HACIENDAS LOCALES Y EL ACUERDO SOBRE ASUNTOS ECONOMICOS

1. Planteamiento

Analizadas las disposiciones del Acuerdo que inciden en la materia que ahora estudiamos, es conveniente acudir a lo que dispone el nº 2 del Protocolo adicional: "Ambas Partes, de común acuerdo, señalarán los conceptos tributarios vigentes en los que se concretan las exenciones y los supuestos de no sujeción enumerados en los Artículos III a V del presente Acuerdo.

Siempre que se modifique sustancialmente el ordenamiento Jurídico-Tributario español, ambas Partes concretarán los beneficios fiscales y los supuestos de no sujeción que resulten aplicables de conformidad con los principios de este Acuerdo".

Cabe preguntarse, entonces, si la Ley de Haciendas Locales de 30.XII.88 supone realmente una modificación sustancial del ordenamiento jurídico-tributario español; y, reclama por tanto, que el Estado español y la Santa Sede revisen de común acuerdo los beneficios fiscales y los supuestos en que se ha de concretar la no sujeción.

Tomando como punto de partida la Exposición de motivos de la citada Ley hay que hacer referencia a los principios generales básicos que habían de inspirar la misma. Estos principios son: el principio de autonomía y el de suficiencia financiera (recogidos en los arts. 137 y 142 de la Constitución).

"El principio de autonomía, referido al ámbito de la actividad financiera local, se traduce en la capacidad de las Entidades locales para gobernar sus respectivas Haciendas"¹⁰. Esto supone tener en cuenta el régimen tributario general en orden a los supuestos de exención y de no sujeción.

¿En qué medida se ha visto afectada la normativa del Acuerdo por la presente Ley? ¿En qué situación se encuentran la

¹⁰ Exposición de Motivos, II, Ley 39/1988, de 28 de diciembre, reguladora de las Haciendas Locales, BOE 30.XII.88.

Iglesia y los entes eclesiásticos frente a la tributación local? Para poder dar respuesta acertada se hace necesario analizar el texto de la citada Ley de donde se deduce:

1º La creación de tres grandes impuestos, a saber: el Impuesto sobre Bienes Inmuebles, el Impuesto sobre Actividades Económicas y el Impuesto sobre vehículos de Tracción Mecánica;

2º la creación del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras;

3º la sustitución del Impuesto sobre el Incremento de valor de los terrenos por otro de la misma naturaleza y análoga denominación;

4º la abolición del Impuesto Municipal sobre Gastos Suntuarios y del Impuesto Municipal sobre Publicidad.

Seguidamente, veremos cada uno de ellos por la conexión que tienen con el tema que nos ocupa.

La ley alude, en primer lugar, al Impuesto sobre Bienes Inmuebles. Este impuesto supone la abolición de la Contribución Territorial Rústica y Pecuaria, la Contribución Territorial Urbana y el Impuesto Municipal sobre Solares¹¹.

Se trata éste, de un "impuesto directo de carácter real, cuyo hecho imponible está constituido por la propiedad de los bienes de naturaleza rústica y urbana sitos en el respectivo término municipal, o por la titularidad de un derecho real de usufructo o de superficie, o de la de una concesión administrativa sobre dichos bienes o sobre los servicios públicos a los que están afectados, y grava el valor de los referidos inmuebles" (art. 61).

Particular interés reviste el art. 64, donde se recogen las

11 Este cambio ya había sido propuesto por algún autor como Albiñana para quien: "la propia evolución de este gravamen y la transferencia de la Contribución Urbana a las Haciendas Municipales está recomendando su reestructuración en el seno de una imposición municipal sobre la imposición urbana. Además, esta reestructuración tendría la virtud de enmascarar la actual doble imposición de los rendimientos urbanos por la Contribución Urbana (impuesto municipal) y por el impuesto de Personas Físicas (impuesto estatal), aunque siempre se alegrará que un impuesto (nominal) sobre la propiedad -como ya acontece con el actual impuesto estatal sobre el patrimonio- está gravando, de modo mediato, su rendimiento o producto" ALBIÑANA, *Sistema tributario español y comparado* (Madrid 1986) 761.

exenciones. El precepto legal establece:

"Gozarán de exención los siguientes bienes: (...)

d) Los de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre Estado español y Santa Sede sobre asuntos económicos fechado el 3 de enero de 1979 y en vigor el día 4 de diciembre del mismo año.

e) Los de las Asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, con las que se establezcan los acuerdos de cooperación a que se refiere el art. 16 de la Constitución, en los términos del correspondiente acuerdo (...).

h) Los de aquellos Organismos o Entidades a los que sea de aplicación la exención en virtud de Convenios Internacionales en vigor".

Por el tenor literal de la letra d) y en virtud de la remisión que hace la Ley de Haciendas Locales al Acuerdo, quedarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles:

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

2) La residencia de los Obispos, de los canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.

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

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

5) Los edificios destinados primordialmente a Casas o Conventos de las ordenes, Congregaciones religiosas e Institutos de vida consagrada" (Art. IV, 1, A del Acuerdo sobre Asuntos Económicos).

Si se tratara de bienes de asociaciones confesionales no católicas, con base en el principio de igualdad y en virtud del art. 16 de la Constitución y del art. 7 de la Ley Orgánica de Libertad Religiosa, se estará a lo que se establezca en el correspondiente acuerdo. Y ¿qué decir de lo que se recoge en la letra h)? Esto es, la exención de los bienes pertenecientes a organismos o entidades a los que sea de aplicación la exención en virtud de Convenios Internacionales. A mi juicio, y en el caso concreto de la Iglesia Católica, sería ésta una segunda vía de exención de los bienes

enumerados en el art. IV del Acuerdo, dada la naturaleza internacional que tienen los Acuerdos firmados entre el Estado español y la Santa Sede. No obstante, parece innecesario acudir a esta vía dada la mención explícita hecha en la letra d) del mismo artículo¹².

Distinto es el caso que plantea el impuesto sobre Actividades Económicas, que viene a sustituir al antiguo impuesto municipal sobre radicación y a la licencia fiscal para actividades comerciales, industriales, profesionales y artísticas¹³.

El hecho imponible "está constituido por el mero ejercicio en territorio nacional, de actividades empresariales, profesionales o artísticas se ejerzan o no en local determinado y se hallen o no especificadas en las tarifas del Impuesto" (art. 79). Sin embargo, la ley declara exentos -a los efectos que a nosotros nos interesa-, de un lado a los sujetos a quienes les sea de aplicación la exención en virtud de tratados o de Convenios Internacionales; y de otro "las Asociaciones y Fundaciones de disminuidos físicos, psíquicos y sensoriales, sin ánimo de lucro, por las actividades de carácter pedagógico, científico, asistencial y de empleo que para la enseñanza, educación, rehabilitación y tutela de minusválidos realicen, aunque vendan los productos de los talleres dedicados a dichos fines, siempre que el importe de dicha venta, sin utilidad para ningún particular o tercera persona, se destine exclusivamente a la adquisición de materias primas o al sostenimiento del establecimiento" (art. 83, 1, c).

En el primero de los casos señalados se hace necesario acudir a lo establecido en el art. IV, 1, B) del Acuerdo, en cuya virtud, la exención de los impuestos reales o de producto, sobre

12 Analizando este artículo desde otra perspectiva, me parece que aporta al eclesiasticista un importante dato a la hora de interpretar el valor que tienen los Acuerdos de España y la Santa Sede. Por una parte, establece una distinción entre éstos y los acuerdos que en su día pueda firmar el Estado con las confesiones religiosas distintas de la católica; y por otra, al referirse a lo que se debe aplicar cuando existe Convenio o Tratado Internacional no se hace más que aludir de forma genérica a lo que específicamente se había aplicado en la letra d) para los Acuerdos firmados con la Santa Sede.

13 Cfr. J. MARTIN QUERALT, *Tasas municipales. Impuesto sobre Actividades Económicas*, en "Informes", 120 y ss.

la renta y sobre el patrimonio "no alcanzará a los rendimientos que pudieran obtener por el ejercicio de explotaciones económicas, ni a los derivados de su patrimonio, cuando su uso se halle cedido, ni a las ganancias de capital, ni tampoco a los rendimientos sometidos a retención en la fuente por impuestos sobre la renta". De donde se deduce que la Iglesia y los demás entes eclesiásticos tributarán en el caso de que se produzca el hecho imponible descrito en el art. 79 de la Ley de Haciendas Locales.

¿Qué sucede en el caso de que sea una entidad eclesiástica la que cree una asociación o fundación de disminuidos físicos, psíquicos o sensoriales, sin ánimo de lucro y que además se dediquen a las actividades descritas en el art. 83? En este caso, cada una de esas asociaciones -aunque sea eclesiástica- puede beneficiarse de dicha exención, pues donde la ley no distingue, nosotros no debemos distinguir.

El siguiente impuesto objeto de regulación en la Ley de Haciendas Locales es el Impuesto sobre los Vehículos de Tracción Mecánica que sustituye al antiguo Impuesto municipal sobre circulación de los vehículos. Lo que se grava es la titularidad de los vehículos de esta naturaleza, aptos para circular por las vías públicas, cualesquiera que sean su clase y su categoría (art. 93).

Están exentos dice el art. 94, 1 b) "los vehículos de representaciones diplomáticas, oficinas consulares, Agentes diplomáticos y funcionarios consulares de carrera acreditados en España, que sean súbditos de los respectivos países, externamente identificados y a condición de reciprocidad en su extensión y grado.

Asimismo, los vehículos de Organismos Internacionales con sede u oficina en España y de sus funcionarios o miembros con estatuto diplomático".

Es de suponer que en este apartado se deben incluir los vehículos de la representación diplomática de la Santa Sede en España; cuestión que, en principio, no parece plantear duda alguna.

El impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, creo que merece particular atención. Para ello tomaré como referencia el *Informe* sobre el Proyecto de Ley que en su día

realizó Simón Acosta. "La aparición de este impuesto -escribe el citado autor-¹⁴ no es sino la consagración legal de una costumbre viciada, que arranca de un uso indebido de las tasas por parte de los Ayuntamientos. Para demostrar esta afirmación debemos introducirnos en el mundo de los conceptos dogmáticos del Derecho Tributario.

El punto de arranque es la defectuosa definición de las tasas que se contiene en el art. 26 de la L.G.T., definición que la mayor parte de la doctrina ha aceptado sin cuestionarla. Allí se dice que son tasas los tributos cuyo hecho imponible consiste en la utilización del dominio público, la utilización de un servicio público o la realización por la Administración de una actividad que se refiera, afecte o beneficie de modo particular al sujeto pasivo.

En mi opinión, no tiene ningún sentido agrupar los tributos en categorías definidas únicamente en base al componente fáctico del hecho imponible. Los hechos no son, por sí mismos, relevantes para elaborar conceptos jurídicos sustantivos".

Quiere esto decir, que junto al hecho imponible es necesario tener en cuenta los demás elementos del tributo y, especialmente la regulación de los sujetos pasivos, base imponible y cuota; de lo contrario, no se puede llegar a descubrir la verdadera naturaleza del tributo¹⁵. Esto se entiende al concebir la tasa como un medio -dentro del sistema tributario- en orden a la realización de la justicia en lo que constituye el reparto de las cargas públicas. Esto es, un tributo mediante el cual se consigue que una persona que provoca un gasto especial a la Administración o que se aprovecha de los bienes públicos

14 E. SIMON ACOSTA, *Los impuestos sobre la riqueza inmobiliaria*, en AA.VV., "Informe sobre el Proyecto de Ley reguladora de las Haciendas locales" (Madrid 1988) 64-65. Previamente, el citado autor, establecía la distinción entre los componentes que conforman los sistemas tributarios: un componente racional y un componente histórico. El impuesto que ahora estudiamos encuentra su justificación no tanto en la razón y la técnica cuanto en un mal hábito: el uso indebido de las tasas por parte de los Ayuntamientos (Cfr. Ibid. 63-64).

15 Cfr. Ibid.

restringiendo aquel uso que, en principio, corresponde a todos, contribuya al sostenimiento de los gastos provocados o bien compense las restricciones que haya ocasionado¹⁶. Pero es que, además, a todo esto hay que unir el principio de reserva de ley: la ley es la que debe fijar los elementos esenciales del tributo, aunque en el caso de las tasas esa fijación ha sido siempre genérica, no concreta. Esto ha hecho que algunos Ayuntamientos actuaran en fraude de ley al configurar como hecho imponible la concesión de licencias urbanísticas¹⁷. De este modo, las tasas por licencia de obras han pasado a ser fuente de financiación de sus presupuestos.

Un ejemplo claro de cuanto venimos diciendo es el Impuesto de Construcciones, Instalaciones y Obras. En mi opinión, este impuesto no es otra cosa que una sobreimposición de las actividades de construcción¹⁸ que -como ya tuvimos ocasión de ver- también resultan gravadas por el impuesto de Actividades Económicas, razón por la cual no habría inconveniente en aplicar las mismas exenciones que recoge el art. 83, 1, b) de la Ley de Haciendas Locales, a saber: "los sujetos pasivos a los que les sea de aplicación la exención en virtud de Tratados o Convenios Internacionales".

Finalmente, la Ley alude al Impuesto sobre el incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana; que, cómo señalábamos anteriormente es uno de los nuevos impuestos si bien mantiene la misma naturaleza e idéntica denominación que hasta el momento había tenido.

Es sabido, que el Acuerdo en el art. IV, 1, D) aludía (dentro de los supuestos de exención) a las tasas de equivalencia (una de las modalidades de este impuesto). Sin embargo, antes de entrar en el tratamiento de la exención hay que poner de relieve lo que dice el texto de la Ley sobre el hecho imposible. En este sentido, el art. 105 establece que el impuesto grava el incremento del valor de los terrenos de naturaleza urbana cuando dicho incremento se haya producido como "consecuencia de la

16 Cfr. SIMON ACOSTA, *Fiscalidad municipal sobre la propiedad Urbana* (Valladolid 1982) 27 ss.

17 Cfr. ID., *Informe*, 67.

18 Ibid., 69.

transmisión de la propiedad de los mismos por cualquier título o de la constitución o transmisión de cualquier derecho real de goce, limitativo del dominio, sobre los referidos terrenos".

La Ley dedica el siguiente artículo a la exención que resulta aplicable a:

- las instituciones que tengan la calificación de benéficas o benéfico-docentes;
- las personas o Entidades a cuyo favor se haya reconocido la exención en Tratado y Convenios internacionales.

En ambos casos, se podría aplicar lo que ya dijimos al hablar del Impuesto sobre Actividades Económicas: se puede entender que dada esta remisión del art. 106, 2 e) a los Convenios o Tratados Internacionales es aplicable lo establecido por el Acuerdo de Asuntos Económicos, si bien aplicando los nuevos conceptos y regulación tributaria local.

En síntesis, se puede decir que el texto de la Ley de Haciendas Locales si bien introduce notables reformas en el régimen tributario local, dichas reformas no modifican tan notablemente, y a efectos prácticos, el régimen de tributación de la Iglesia Católica y los demás entes eclesiásticos. En el caso de la Iglesia Católica está claro que los Acuerdos -y de forma particular el Acuerdo sobre Asuntos Económicos- juegan como norma límite marcando -de alguna manera- las directrices de la normativa interna.

No se puede decir lo mismo de la normativa aplicable a las confesiones distintas de la Iglesia Católica, dado que por ahora no existen acuerdos de cooperación con estas confesiones; sin embargo, y en virtud del art. 16 de la Constitución no se podría negar a dichas confesiones lo que ya se ha estipulado para la Iglesia Católica.