

ALEJANDRO TORRES GUTIÉRREZ

Licenciado en Derecho

Sumario:

- I. Introducción.
- II. Los principios constitucionales del sistema.
 - 1. Consideraciones generales.
 - 2. Principio de libertad ideológica y religiosa.
 - 3. Principio de neutralidad, laicidad o aconfesionalidad.
 - 4. Principio de igualdad.

III. Impuestos directos.

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.
2. Impuesto sobre Sociedades.
3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

IV. Impuestos indirectos.

1. El Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

V. Tasas.

VI. Contribuciones especiales.

I. INTRODUCCIÓN

La entrada en vigor de la Constitución Española de 1978 (en adelante, CE) ha supuesto la necesidad de introducir cambios legislativos sustanciales a la hora de regular el régimen de cooperación económica entre el Estado y las confesiones religiosas con el fin de adecuar nuestro ordenamiento jurídico al nuevo marco constitucional, es decir, pasando de un modelo confesional a otro laico, en que, «Ninguna confesión tendrá carácter estatal», (art. 16.3 de la CE).

El marco global de beneficios fiscales viene establecido en los artículos III, IV y V del Acuerdo de Asuntos Económicos (en adelante, AAE) de 3 de enero de 1979, respecto a la Iglesia Católica, y en lo concerniente a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, la Federación de Comunidades Israelitas de España y la Comisión Islámica de España, en el artículo 11 de las Leyes 24, 25 y 26/1992, de 10 de noviembre, respectivamente.

Tales disposiciones se complementan con las normas reguladoras de los diversos tributos y con la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General.

II. LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DEL SISTEMA

1. Consideraciones generales.

La entrada en vigor de la CE supuso una notable innovación en el modelo de relaciones Estado-confesiones religiosas, que va a quedar definido por tres grandes principios troncales: el principio de *libertad ideológica y religiosa* (art. 16.1 de la CE), el de *neutralidad* (1) (art. 16.3 de la CE) y el de *igualdad* (art. 14 de la CE). Ninguno de tales principios puede verse limitado sin que se resienta la esencia del sistema constitucionalmente establecido.

El principio de cooperación, recogido en el artículo 16.3 de la CE, no es un principio primario del sistema, sino derivado, tiene su *fundamento* en el de libertad religiosa, y en los de igualdad y laicidad su *límite* (2), estando subordinado tanto al de *laicidad*, como al de *igualdad en la libertad* (3).

2. Principio de libertad ideológica y religiosa.

Recogido en el artículo 16.1 de la CE, no debe entenderse como una libertad *frente* al Estado, sino *en* el Estado (4).

A él se subordina el principio de *cooperación*, como hemos indicado, y se debe interpretar en todo momento conforme al principio *personalista* que debe presidir las relaciones Estado-confesiones religiosas dentro de un modelo de *neutralidad laico*, en el que se debe entender superado el principio *institucionalista*, más propio de modelos *confesionales*.

(1) Concepto que entendemos equivalente a *laicidad* o *aconfesionalidad*.

(2) LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio. *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid. 1991. 2.ª Edición. Pág. 272.

(3) LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio. «Principios, técnicas y modelos de relación entre Estado y grupos ideológicos (Confesionales religiosos) y no religiosos». En: *Revista de Estudios Políticos*. N.º 88. Abril-Junio de 1995. Centro de Estudios Constitucionales. Madrid. 1995. Pág. 73.

(4) BENEYTO, J.M. *Comentario al art. 16 de la Constitución*. En: *Comentarios a las leyes políticas*. II. Madrid. Pág. 335. Citado por: GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. «Régimen Fiscal y subvenciones a las Instituciones de la Iglesia Católica». En: *Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado*. Actas del II Simposio Hispano-Alemán. Universidad Pontificia de Comillas en Madrid. Madrid. 1988. Pág. 286.

Lo que el Estado tutela es el derecho fundamental de los ciudadanos a ser igualmente libres ideológica y religiosamente. Lo primero es el derecho fundamental de los ciudadanos, y sólo después, y como algo instrumental, esa igualdad en la libertad se predica también de los grupos de individuos, las diversas confesiones.

3. Principio de neutralidad, laicidad o aconfesionalidad.

El artículo 16.3 de la CE señala que: «Ninguna confesión tendrá carácter estatal». Esta fórmula, que está inspirada en el artículo 140 de la Ley Fundamental de Bonn, ha sido criticada por quienes entienden que tiene su origen en un contexto diverso al nuestro, el modelo germánico de *Iglesias de Estado*, proponiendo la doctrina (5) otras fórmulas más precisas técnicamente, como habría sido enunciar simplemente que: «El Estado no es confesional».

Entendemos que el principio de neutralidad o laicidad del Estado no debe entenderse como una actitud del Estado de *potenciamiento* de los valores religiosos de los ciudadanos y de las comunidades, por ser beneficiosos para el bien común de la sociedad española, como defiende un sector doctrinal (6), sino que el Estado no debe valorar positivamente el fenómeno religioso *en sí*, sino el derecho fundamental de los ciudadanos, es decir, el derecho a *optar libremente por una concreta opción religiosa o por ninguna*.

4. Principio de igualdad.

Se recoge en el artículo 14 de la CE, y es el vértice del *triángulo equilátero* sobre el que se asientan, guardando un difícil *equilibrio*, los otros dos elementos claves del sistema: el principio de *libertad ideológica o religiosa*, y el principio de *laicidad*.

La idea de igualdad debe entenderse no sólo en la *titularidad* de los derechos, sino también en su *ejercicio*.

(5) LLAMAZARES FERNÁNDEZ, Dionisio. *Derecho Eclesiástico del Estado. Derecho de la Libertad de Conciencia*. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho de la UCM. Madrid. 1991. 2.ª Edición. Página 265.

(6) VILADRICH, Pedro Juan, y FERRER ORTIZ, Juan. *Principios informadores del Derecho Eclesiástico Español*. En: *Derecho Eclesiástico del Estado Español*. VV.AA. EUNSA. Madrid. 1993. 3.ª Edición. Página 200.

Lo cierto es que este principio no es respetado escrupulosamente en nuestro sistema, siendo prueba de ello:

1. La existencia de un mecanismo de asignación tributaria, complementado con una dotación presupuestaria adicional, recogido además con carácter exclusivo para una determinada confesión religiosa, la Iglesia Católica, de muy dudosa constitucionalidad desde la perspectiva de la aconfesionalidad del Estado proclamada en el artículo 16.3 de la CE.
2. El hecho de existir un *régimen fiscal específico* que supone notables privilegios respecto a cuatro confesiones religiosas, con *notorio arraigo*, y no para el resto de confesiones, ni para los colectivos de no creyentes, a los que también alcanza la tajante afirmación del artículo 14 de la CE, según el cual, *los españoles son iguales ante la ley*, entendiendo que tal igualdad se refiere a *todos* los españoles, y no sólo a *algunos*, los integrados en cuatro colectivos confesionales, como en este momento ocurre.
3. Además, el régimen establecido en el AAE de 3 de enero de 1979, respecto a la Iglesia Católica, es en varios puntos más beneficioso que los tres Acuerdos de 1992. Vale a modo de ejemplo el beneficio fiscal recogido en el artículo III, apartado c) del AAE consistente en la *no sujeción* a imposición sobre el gasto o consumo (7), de las *adquisiciones de objetos destinados al culto católico*, que no se prevé para las confesiones que suscribieron los Acuerdos de 1992, y que además, plantea especiales problemas de transposición de lo establecido en la VI Directiva Comunitaria en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido, en que no se recoge esta posibilidad, siendo la enumeración de exenciones a este tributo que en la misma se hace, una relación con carácter de *numerus clausus*.

III. IMPUESTOS DIRECTOS

1. Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El AAE, al guardar silencio sobre la tributación de sacerdotes y religiosos pertenecientes a la Iglesia Católica, no recoge la exención que contenía el Concordato de 1953 para las dotaciones al culto y clero, y el ejercicio del ministerio sacerdotal, por lo que tales personas físicas que integran la Iglesia Católica deben soportar la oportuna tributación.

(7) Impuesto sobre el Valor Añadido, por tanto.

Consecuente con este nuevo *status quo*, el artículo 25, letra o), de la Ley 18/1991, de 6 de junio, del IRPF, que realiza una enumeración de los conceptos que se incluyen como rendimientos del trabajo, incluye a las *cantidades que se obtengan por el desempeño de funciones de ministro o sacerdote de las confesiones religiosas legalmente reconocidas*, sujetos por tanto al régimen general de retenciones, pese a que en su día hubo un sector doctrinal (8) que se oponía a ello en base a que:

1. Los servicios espirituales no eran *trabajos retribuidos económicamente*.
2. La Iglesia Católica *repartía, no pagaba*, la subvención estatal.
3. No se daba la nota de *alteridad* entre quien da y quien recibe la retribución, por ser el trabajo de los religiosos una función apostólica de la propia Iglesia, en la cual se integrarían formando un ente unitario.

Tales tesis quedaron rebatidas de inmediato tras la firma del Acuerdo de 10 de octubre de 1980, entre el Estado y la Iglesia Católica, en cuya norma 14.^a, apartado 3.º, se especificó el régimen de retenciones a practicar.

Aun así, dada la importancia de establecer un mecanismo de retenciones racional y eficaz a la hora de garantizar la efectividad del sistema tributario, conviene recordar la dificultad de someter a gravamen determinados rendimientos fiscalmente *opacos*, pese a quedar configurados en el hecho imponible de un tributo, como son aquellas cantidades que las confesiones religiosas destinan a remuneración de sus pastores, sin que se practique retención ni control alguno, del total de ingresos obtenidos en concepto de colectas públicas, limosnas, oblaciones, y liberalidades al uso, que pese a *no estar sujetas al Impuesto sobre Sociedades*, entendemos que *sí lo están al IRPF en el supuesto de distribuirse entre tales individuos*.

La disposición adicional sexta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, ha supuesto un notable paso adelante, que pudiera sustituir el modelo vigente en un futuro que deseamos no sea excesivamente lejano, al potenciar los incentivos fiscales a las donaciones realizadas por los ciudadanos a las confesiones religiosas, y que en la medida que ayuda a la mentalización de los creyentes, podrá contribuir a la eliminación de ciertas áreas de nuestro ordenamiento jurídico de dudosa constitucionalidad, desde la perspectiva de la laicidad del Estado, como es el aplazamiento *sine die* del com-

(8) COLMENAR y STAMPA. *Tributación Eclesiástica*. Madrid. 1980. Pág. 43.

promiso de autofinanciación que la Iglesia Católica realizó en el apartado 5.º, del artículo II, del AAE, al prolongarse por tiempo indefinido la dotación presupuestaria, complementaria a la asignación tributaria, del Estado a la Iglesia Católica, pese al carácter temporal y transitorio que le era atribuido en el citado artículo.

2. Impuesto sobre Sociedades.

En nuestro ordenamiento jurídico tributario se distingue entre:

1. *Rentas obtenidas en el desarrollo de actividades de naturaleza típicamente económica*, que estarían sujetas al régimen general de tributación, sin que el hecho de ser realizadas por una confesión religiosa, añada un elemento especial que justifique un trato privilegiado (9).
2. *Rentas obtenidas en el desarrollo de actividades típicamente religiosas*, en que tanto el artículo II, letra a), del AAE, como en los artículos 11, apartado 2.º, letra a) de las Leyes 24, 25 y 26/1992, se declaran como *no sujetos* a tributación las cantidades que las confesiones religiosas recaben de sus fieles en concepto de *prestaciones, colectas públicas, limosnas y oblaciones, y ofrendas y liberalidades al uso*.

Tal beneficio debiera haber sido condicionado al *destino* de tales ingresos a la realización de las actividades religiosas que desarrollen tales confesiones, por entender que es ésta, y no otra, la causa que justifica el establecimiento de tal beneficio fiscal.

Pero además se plantean problemas prácticos de difícil solución a la hora de trasladar a las confesiones religiosas una regulación fiscal diseñada para entidades con ánimo de lucro, por lo que ha tenido que ser objeto de una adaptación respecto a la Iglesia Católica por el Acuerdo de 10 de octubre de 1980. Careciéndose aún de una adecuada solución a cuestiones como la ya apuntada necesidad de controlar fiscalmente en concepto de IRPF a las cantidades que, en concepto de liberalidades, etc., sean recaudadas por las confesiones religiosas entre sus fieles, y se destinen a remunerar a los pastores de las mismas. Tal control será muy difícil de llevar a cabo si no media el oportuno régimen de retenciones en la fuente, o algún otro control, como ya hemos indicado.

(9) Véase el artículo IV, apartado 1, letra b), segundo párrafo del AAE, que excluye expresamente de la exención por Impuesto de Sociedades a los rendimientos que pudieran obtener del ejercicio de explotaciones económicas, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas.

La Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General, establece un amplio régimen de beneficios fiscales en el Impuesto sobre Sociedades en favor de las personas jurídicas que realicen aportaciones económicas a las confesiones religiosas con Acuerdos suscritos con el Estado (10), y que junto con el régimen ya aludido en materia de IRPF, debieran constituir las bases en que principalmente se centrase la cooperación económica del Estado con las confesiones religiosas en un futuro próximo, suprimiéndose alguno de los resquicios de muy posible inconstitucionalidad, ya vistos.

3. Impuesto sobre Bienes Inmuebles.

El artículo IV, apartado 1.º, letra A) del AAE, establece la *exención total y permanente* de la Contribución Territorial Urbana de:

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

Las Leyes 24, 25 y 26/1992, en sus respectivos artículos 11, apartado 3.º, letra a), declaran exentos del IBI a los siguientes bienes inmuebles pertenecientes a la Federación de Entidades Religiosas Evangélicas de España, Federación de Comunidades Israelitas de España, y la Comisión Islámica de España:

1. Los lugares de culto y sus dependencias o edificios y locales anejos, destinados al culto o a la asistencia religiosa y a la residencia de los encargados del culto.

(10) Véase su disposición adicional quinta, que extiende a las confesiones con Acuerdo los beneficios fiscales contemplados en sus artículos 48 a 57.

2. Los locales destinados a oficinas de las entidades en ellas integradas.
3. Los centros destinados a la formación de los ministros de culto, cuando impartan *únicamente* enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas.

Respecto al contenido de la normativa acordada cabe hacer las siguientes matizaciones:

1. Es cuestionable el privilegio concedido a los ministros de culto de las confesiones que han suscrito un Acuerdo con el Estado, consistente en no someter a tributación en concepto de IBI a sus residencias particulares, desde una doble perspectiva:
 - a) La adopción en la CE de un modelo de *neutralidad* a la hora de regular las relaciones entre el Estado y las confesiones religiosas, que obliga a proceder en materia tributaria de manera cautelosa, suprimiendo del ordenamiento jurídico cualquier connotación de *confesionalidad* o *pluriconfesionalidad larvada*.
 - b) La *congruencia* de un sistema tributario, que somete a tributación por *IRPF* a tales sujetos, al adoptar el criterio de *diferenciar* las rentas pertenecientes a la esfera patrimonial de las *confesiones religiosas* con Acuerdo suscrito con el Estado (no sometida al Impuesto sobre Sociedades, en tanto en cuanto obedezca a una naturaleza intrínsecamente religiosa y no vinculada a una explotación de naturaleza económica), de la renta de los *individuos particulares* en ellas integrados como ministros de culto, etc., (cuya renta particular tributa siguiendo los criterios ordinarios establecidos en el régimen fiscal general).
2. Es necesario hacer notar una diferencia en su tenor literal entre el artículo IV, apartado 1, letra a) del AAE y los respectivos artículos 11, apartado 3, letra a) de los Acuerdos de 1992, consistente en subordinar la concesión de este beneficio fiscal a los centros destinados a la formación de los ministros de culto, o que impartan *únicamente* enseñanzas propias de las disciplinas eclesiásticas, condicionante que no se introduce expresamente en el tenor literal del AAE, aunque pueda haber sobradas razones para entender que el mismo está implícitamente incluido en el espíritu del mismo.
3. Se planteó la duda de la inclusión o no de las huertas, jardines y dependencias de tales bienes que tuvieran la condición de inmuebles urbanos, en la exención prevista en esta materia en el AAE. El Ministro de Economía y Hacienda, usando la facultad que le concede el artículo 18 de la Ley General Tributaria, por Orden de 24 de septiembre de 1985, y de acuerdo con el dictamen del Consejo de Estado, resolvió esta duda entendiendo incluidos tales bienes dentro del contenido de la exención.

IV. IMPUESTOS INDIRECTOS

1. El Impuesto sobre el Valor Añadido.

El artículo III del AAE señala que no estarán sujetos a los impuestos sobre la renta o sobre el *gasto o consumo*, según proceda:

1. La publicación de las instituciones, ordenanzas, cartas pastorales, boletines diocesanos y cualquier otro documento de las autoridades eclesiásticas competentes y tampoco su fijación en los lugares de costumbre.

Entendemos que ello debiera haberse supeditado a su *gratuidad* (11), como se hace en las disposiciones equivalentes de las Leyes 24, 25 y 26/1992, que corresponden a las respectivas letras a), de los apartados 2, de los artículos 11 de las mismas, por entender que en otro caso con ello sería introducir un doble elemento:

- a) *Discriminatorio*, en cuanto al régimen fiscal a aplicar a unas confesiones y a otras, pues a la Iglesia Católica le es concedido el beneficio fiscal con independencia de su gratuidad, mientras que a las confesiones con Acuerdo firmado en 1992, la concesión del beneficio fiscal se supedita a la gratuidad de la entrega o publicación.
 - b) *Distorsionante*, dentro del sistema tributario que se ha adoptado en la materia tras la entrada en vigor de la CE de 1978, consistente en someter a gravamen las actividades de naturaleza económico-empresarial en que medie ánimo de lucro que realicen las confesiones religiosas, sometiéndose a tributación en concepto de Impuesto sobre Sociedades. Insistimos en que la concesión de este beneficio debiera haberse condicionado, si no a la *gratuidad* de la prestación, sí al menos a la *inexistencia de ánimo de lucro*, en la misma.
2. La actividad de enseñanza en Seminarios diocesanos y religiosos, así como en las disciplinas eclesiásticas en Universidades de la Iglesia.
 3. La adquisición de bienes destinados al culto.

(11) O al menos, a la inexistencia de ánimo de lucro.

Beneficio, este último, que sólo se concede a la Iglesia Católica, y sobre el cual la doctrina (12):

- a) Ha señalado que tal exención *perturba la mecánica* del IVA, pues en este impuesto el sujeto exento lo es respecto de sus *actividades* (entrega de bienes, prestaciones de servicios e importaciones), pero no respecto de sus *adquisiciones*.
- b) Y ha puesto de manifiesto la incompatibilidad de tal previsión del AAE, con la normativa comunitaria en materia de IVA, más concretamente con la VI Directiva que recoge un *numerus clausus* de exenciones tributarias en este impuesto, entre las que no se encuentra ésta. La normativa comunitaria después de transcurridos más de 10 años de la incorporación a la Comunidad Económica Europea, hoy Unión Europea, debiera haber sido objeto de una plena transposición en esta materia, sin que sea admisible la excusa de acudir a la existencia de compromisos previamente adquiridos por el Estado, como es el caso del AAE, pues en el punto 2 del Protocolo Adicional del mismo, se prevé expresamente la posibilidad de concreción de los beneficios fiscales cuando se modifique sustancialmente el ordenamiento jurídico tributario español, como ha ocurrido en este punto.

Todo ello sin perjuicio de la evidente lesión, ya citada, al principio de igualdad del artículo 14 de la CE, que supone mantener *sine die* el vigente *status quo* privilegiado de la Iglesia Católica.

2. El Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

El artículo IV, apartado 1.º, letra c) del AAE, establece la *exención total* en este impuesto de la Iglesia Católica, siempre que los bienes o derechos adquiridos se destinen al culto, a la sustentación del clero, al sagrado apostolado y al ejercicio de la caridad.

Ello supone una *ampliación* del Concordato de 1953 (13):

-
- (12) DE JUAN, LÓPEZ IRANZO, ZURDO. *El IVA en España*. Madrid. 1985. Pág. 43. GARCÍA MARGALLO, J.M. *El IVA: Reglamento, consultas y contabilización*. Madrid. 1986. Págs. 72 a 73. GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Régimen Fiscal y subvenciones a las Instituciones de la Iglesia Católica*. En: Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del II Simposio Hispano-Alemán. Universidad Pontificia de Comillas en Madrid. Madrid. 1988. Pág. 299. PONT CLEMENTE, Joan Francesc. *La exención tributaria*. Madrid. 1986. Pág. 156.
 - (13) GONZÁLEZ GARCÍA, Eusebio. *Régimen Fiscal y subvenciones a las Instituciones de la Iglesia Católica*. En: Constitución y Acuerdos Iglesia-Estado. Actas del II Simposio Hispano-Alemán. Universidad Pontificia de Comillas en Madrid. Madrid. 1988. Pág. 301.

1. Pues el Concordato de 1953 sólo preveía el beneficio fiscal para el supuesto de adscripción a la construcción de edificios destinados al culto o casas religiosas.
2. Pues el beneficio en el AAE se extiende no sólo a las transmisiones lucrativas, sino también a las onerosas (14).

Las Leyes 24, 25 y 26/1992, en sus respectivos artículos 11, apartado 3, letra c), establecen la exención de la FEREDE, Federación de Comunidades Israelitas de España y Comisión Islámica de España, respectivamente, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, siempre que los respectivos bienes o derechos adquiridos se destinen a actividades religiosas o asistenciales, en los términos establecidos en el Texto Refundido de la Ley del Impuesto, aprobado por Real Decreto Legislativo 3050/1980, de 30 de diciembre (15), y su Reglamento, aprobado por Real Decreto 3494/1981, de 29 de diciembre (16), en orden a los requisitos y procedimientos para el disfrute de esta exención.

V. TASAS

La Circular de 4 de octubre de 1985 (17), sobre aplicación de tasas locales a las entidades eclesiológicas, señala que uno de los principios básicos en que se fundamenta el régimen fiscal especial de la Iglesia Católica es el de libertad 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*.

Recuerda tal Circular que el AAE, no recoge la exención respecto al pago de tasas (18) por obedecer su establecimiento, como regla general, al principio de beneficio que la actividad del sector público produce al obligado al pago de las mismas, y no al principio de capacidad de pago.

(14) Véase la Resolución del TEAC, de 2 de octubre de 1969. Resoluciones del TEAC. Ministerio de Hacienda. Servicio de Publicaciones. Año 1969. Volumen II, págs. 3.271 a 3.272, especialmente el antepenúltimo considerando de la misma.

(15) Alusión actualmente referible al Real Decreto Legislativo 1/1993, de 24 de septiembre, por el que se aprueba el nuevo Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, (BOE de 20-10-1993).

(16) El reglamento hoy en vigor fue aprobado por Real Decreto 828/1995, de 29 de mayo, (BOE de 22 de junio).

(17) Recogida por: CONTRERAS MAZARIO, José María. *Leyes Eclesiásticas del Estado*. Editorial Aranzadi. Madrid. 1994. 1.ª Edición. Pág. 617, tomada de: LÓPEZ-ALARCÓN y SALCEDO HERNÁNDEZ. *Legislación Eclesiástica del Estado Español*. PPU. Barcelona. 1993.

(18) Lo que se reitera en los Acuerdos de 1992.

Pero se plantea también, la norma citada, la cuestión de la configuración de ciertas tasas como una forma indirecta, en la realidad, de gravamen sobre los bienes inmuebles (19), planteándose el problema de su compatibilización con la previsión de exención en el gravamen sobre bienes inmuebles del artículo IV, apartado 1.º, letra A) del AAE y los artículos 11, apartado 3, letra a) de las Leyes 24, 25 y 26/1992.

Se está refiriendo la Circular a ciertas tasas que, al tener como base los valores catastrales, quiebran el esquema clásico de configuración de las tasas por prestación de servicios, al independizarse la cuantía del gravamen del volumen de servicio demandado, o recibido. Y más concretamente, se hace referencia al problema de la tasa de alcantarillado y la prevención de incendios en aquellos Municipios en las que se exigen tomando como base el valor de los bienes inmuebles.

Por todo ello, la citada Circular termina concluyendo que se hace necesario que los Municipios encuentren una solución a este problema, en el sentido de proceder los Ayuntamientos a la exención de las tasas en relación con el efecto de aprovechamiento del servicio y las especiales características de ocupación y destino de dichos inmuebles.

VI. CONTRIBUCIONES ESPECIALES

El artículo IV, apartado 1.º, letra d), del AAE y los artículos 11, apartado 3, letra A), de las Leyes 24, 25 y 26/1992, establecen la exención de la tributación por contribuciones especiales de los mismos inmuebles respecto de los cuales se establece la exención por IBI en las citadas disposiciones normativas.

Cabe reproducir, en este punto, la crítica que se hizo respecto al IBI en el apartado correspondiente.

(19) DE LUIS DÍAZ-MONASTERIO, Félix. *Régimen Tributario de la Iglesia y de los entes eclesiásticos*. En: Los Acuerdos entre la Iglesia y España. Pág. 341.