

EL ALCANCE DE LA EXENCIÓN DE LA IGLESIA CATÓLICA EN EL IBI. LA EQUIPARACIÓN AL RÉGIMEN FISCAL DE LAS ENTIDADES NO LUCRATIVAS

Análisis de la STS de 4 de abril de 2014, rec. núm. 653/2013

Isidoro Martín Dégado

*Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario.
UNED*

1. SUPUESTO DE HECHO

La Mancomunidad de Concellos Santa Agueda, conformada por los Concellos de Amoeiro, Coles, A Peroxa y Vilamarin de Orense, giró liquidaciones a la Diócesis de Orense, perteneciente a la Iglesia católica, por el Impuesto sobre Bienes Inmuebles (IBI), correspondientes a los ejercicios 2010 y 2011, en relación con una serie de fincas e inmuebles situados en el municipio de Amoeiro.

La diócesis de Orense interpuso un recurso de reposición por entender que la Iglesia católica estaba exenta del pago del impuesto, bien por aplicación del artículo 62.1 c) del Texto Refundido de la Ley de Haciendas Locales (TRLHL), conforme al artículo IV del Acuerdo suscrito entre el Estado y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos de 3 de febrero de 1979 (AAE) respecto a las fincas vinculadas a un destino religioso, bien por aplicación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin ánimo de lucro y de incentivos fiscales al mecenazgo, en relación con las restantes fincas. El recurso fue desestimado por Decreto de la Presidencia de la referida mancomunidad de 18 de mayo de 2012.

Contra el referido decreto, la diócesis de Orense interpuso recurso contencioso-administrativo por el cauce del procedimiento abreviado, ante el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Orense, siendo estimado por Sentencia de 26 de noviembre de 2012, que anuló las liquidaciones impugnadas, declarando el derecho de la diócesis a la exención del IBI, regulada en el citado artículo 15.1 de la Ley 49/2002 sobre las fincas de su titularidad por no hallarse afectas a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades.

El citado Juzgado, después de reconocer la exención del artículo 62.1 c) del TRLHL a nueve fincas catastrales –al situarse en ellas templos parroquiales y casas rectorales–, aceptó también la pretensión de exención general del IBI, respecto de las restantes fincas de la Iglesia católica no vinculadas a explotaciones económicas sometidas al Impuesto sobre Sociedades, al amparo

de lo dispuesto en el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. En relación con esta segunda exención entiendo que la disposición adicional novena de esa ley reconoce específicamente a la «Iglesia católica» el régimen de exenciones fiscales establecido en su Título II. Esta misma atribución de beneficios fiscales también se contempla en la disposición adicional única del reglamento de la ley –aprobado por el RD 1270/2003, de 10 de diciembre– sin que la exención del IBI atribuida a la Iglesia católica en el artículo 62 del TRLHL, en cumplimiento del concordato suscrito en su día entre España y la Santa Sede, tenga carácter excluyente.

Contra dicha sentencia, la Mancomunidad de Concellos interpuso recurso de casación en interés de la ley que fue finalmente desestimado. De acuerdo con la Sentencia del Tribunal Supremo (STS) de 4 de abril de 2014 (NFJ054178), el régimen tributario de la Iglesia católica, en la actualidad, respecto al IBI, es el siguiente:

«1) Si se trata de entidades de la Iglesia Católica del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, les resulta de aplicación la exención en el Impuesto sobre Bienes Inmuebles prevista en el apartado 1 del artículo 15 de la Ley 49/2002 respecto a los inmuebles de que sean titulares catastrales y sujeto pasivo estas entidades, siempre que no estén afectos a explotaciones económicas y los que estén afectos a explotaciones económicas cuyas rentas se encuentren exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 de la Ley 49/2002.

Además, por aplicación del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, están exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los inmuebles enumerados en la letra A) del artículo IV de dicho Acuerdo.

2) Si se trata de las asociaciones y entidades religiosas comprendidas en el artículo V del Acuerdo sobre Asuntos Económicos entre el Estado Español y la Santa Sede, y que se dediquen a actividades religiosas, benéficas o docentes, médicas u hospitalarias o de asistencia social, les será de aplicación la exención establecida en el artículo 15 de la Ley 49/2002 para las entidades sin fines lucrativos, siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma.»

2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL SUPREMO

En primer lugar, debemos aclarar por qué se resuelve este recurso en interés de ley, pues el Ministerio Fiscal se había opuesto a su admisibilidad al entender que lo que correspondía era interponer un recurso de casación para la unificación de doctrina al existir sentencias contradictorias de los Tribunales Superiores, de la Audiencia Nacional y del Tribunal Supremo en el aspecto debatido.

Para el Tribunal Supremo la admisión del recurso se produce en tanto se dan los presupuestos formales y materiales previstos en el artículo 100 de la Ley 29/1998, de 29 de julio, regula-

dora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa. Se interpone contra una sentencia firme de un Juzgado de lo Contencioso-Administrativo, por una Mancomunidad de Concellos, que no es susceptible de recurso de casación, ni ordinario ni para unificación de doctrina. Y la resolución dictada puede ser errónea y gravemente dañosa para el interés general, según la STS, «por afectar a una materia sobre la que existe doctrina contradictoria, siendo evidente que la titularidad de bienes inmuebles de la Iglesia Católica en España alcanza un volumen muy extenso».

Despejado el óbice procesal, dos son las cuestiones debatidas. En primer lugar, cuál debe ser la interpretación del artículo 15.1 de la Ley 49/2002, que establece que «estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales, las entidades sin fines lucrativos, excepto los afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades». En segundo lugar, si la Iglesia católica puede disfrutar de esta exención.

En relación con la primera cuestión, la STS prácticamente no se pronuncia. Tan solo menciona que nos encontramos ante una «exención generalizada» por la que se gravan únicamente los inmuebles en los que se realizan explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. En consecuencia, aclaramos nosotros, la exención afecta a dos tipos de inmuebles: aquellos en los que no se realizan explotaciones económicas y aquellos en los que se realizan pero están exentas del Impuesto sobre Sociedades¹. Dentro de los primeros, se encuentran los inmuebles en los que se desarrolla la actividad institucional cuando esta no lleva a cabo en forma de explotación económica; pero también, los inmuebles que no son utilizados para actividad alguna en el momento del devengo del IBI sin perjuicio de que posteriormente lleguen a tener algún uso (por ejemplo, pisos desocupados o los solares sin edificar²); y, finalmente, aquellos que son arrendados pues, según el artículo 3.3 de la Ley 49/2002, a efectos de esta ley el arrendamiento del pa-

¹ Para profundizar en el alcance de esta exención véase BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. (2012) y MARTÍN DÉGANO, I. (2012).

² En contra se manifiesta el Tribunal Superior de Justicia de Madrid en su Sentencia de 2 de febrero de 2012 (NFJ047722) en la que no considera exento un solar sin construir perteneciente a una entidad del artículo IV.1 del AAE que lo quiere destinar a un proyecto educativo. La sentencia se fundamenta en que «el requisito de la afección a una explotación económica exenta del impuesto de sociedades no se cumple». En relación con el Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana también ha sostenido este mismo criterio. En este caso se trataba de parcelas carentes de cualquier edificación y en las que no se realizaba ninguna actividad religiosa, educativa ni asistencial por lo que «falta por tanto, el elemento objetivo de la exención mixta, cual es el destino del bien a actividades no económicas o a aquellas exentas del pago del Impuesto de Sociedades» [Sentencia de 14 de junio de 2012 (NFJ055084)]. En nuestra opinión, el Tribunal Superior de Justicia de Madrid está interpretando de forma incorrecta, por restrictiva, la exención de la Ley 49/2002. El artículo 15 solo somete a gravamen los inmuebles en los que se realizan explotaciones económicas que generan rentas no exentas del Impuesto sobre Sociedades. Todos los demás están exentos. En consecuencia, no deben tributar en los impuestos locales los inmuebles en los que se realizan explotaciones exentas (las enumeradas en el art. 7 de la Ley 49/2002) ni tampoco aquellos en los que ni siquiera se realizan explotaciones. En tanto en estos últimos inmuebles no se realizan actividades (ya sean o no económicas) no puede estar «**afectos a explotaciones económicas no exentas del Impuesto sobre Sociedades**» como exige el artículo 15 para que puedan estar gravados.

trrimonio inmobiliario no constituye una explotación económica³. El segundo tipo de exención comprendería los inmuebles en los que se realiza alguna de las explotaciones económicas exentas del Impuesto sobre Sociedades en virtud del artículo 7 de la Ley 49/2002. Esta norma contempla tres exenciones en sus distintos apartados: a) las desarrolladas en cumplimiento de su objeto social (apdos. 1.º a 10.º); b) las auxiliares o complementarias de las primeras (apdo. 11.º) y c) las de escasa relevancia económica por tener una cifra de negocios inferior a 20.000 euros (apdo. 12.º).

La cuestión central que se dilucida en esta sentencia es si la Iglesia católica puede disfrutar de la anterior exención. La Mancomunidad de Concellos entendió que no, fundamentando su postura en una peculiar interpretación literal de la norma. Su argumentación se basa en la remisión que hace el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 al TRLHL y, en particular, a su artículo 62.1 c). El artículo 15.1 señala: «estarán exentos del Impuesto sobre Bienes Inmuebles los bienes de los que sean titulares, **en los términos previstos en la normativa reguladora de las Haciendas locales**, las entidades sin fines lucrativos [...]». Por su parte, el artículo 62.1 c) reconoce la exención de los inmuebles «de la Iglesia Católica, en los términos previstos en el Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, y los de las asociaciones confesionales no católicas legalmente reconocidas, en los términos establecidos en los respectivos acuerdos de cooperación suscritos en virtud de lo dispuesto en el artículo 16 de la Constitución». Y, por su parte, el artículo IV del AAE solo recoge la exención de inmuebles dedicados al culto pero no a otras finalidades ni, mucho menos, en los que se realicen explotaciones económicas⁴. En definitiva, según la Mancomunidad, en el caso de la Iglesia ca-

³ La inclusión de este supuesto en este apartado requiere de una explicación. En la Ley 49/2002 el artículo 3.3 *in fine* señala que «El arrendamiento del patrimonio inmobiliario de la entidad no constituye, a estos efectos, explotación económica». Parece que la mención de este precepto implica que la actividad de alquiler inmobiliario no tributa en ningún caso, sea una actividad que necesite una estructura económica o no. Al hacerse mención a que no nos encontramos ante una explotación económica se parte de la base de que existe una organización, asunción de riesgo e intervención en el mercado, pues en otro caso no tendría sentido. Y, a pesar de eso, se le excluye de esta calificación y pasa a estar exenta en concepto de alquiler. La Dirección General de Tributos (DGT) ha mantenido en su contestación de 27 de enero de 2006 [Consulta V0176/2006 (NFC021697)] que «dado que la actividad de arrendamiento del patrimonio inmobiliario no tiene, a efectos de esta Ley 49/2002, la consideración de explotación económica, las rentas derivadas de la misma, al encuadrarse en los puntos 2.º y 3.º del artículo 6 señalado anteriormente quedaría exenta del Impuesto sobre Sociedades». En el mismo sentido pero refiriéndose a un local alquilado por la Iglesia a una empresa las contestaciones de 4 de diciembre de 2009 y 18 de junio de 2012 [Consultas V2685/2009 (NFC036795) y V1331/2012 (NFC044737)]. No nos parece correcta la técnica jurídica empleada por la Ley 49/2002. El arrendamiento de inmuebles realizados con infraestructura y personal debe ser una actividad económica, como lo es en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas según lo dispuesto por el artículo 27.2 de la Ley 35/2006. Hay que partir de la base de la esencialidad en el ámbito tributario y de la coherencia que se le debe exigir a un sistema normativo. Cuestión distinta es que se excluya de tributación en la Ley 49/2002 mediante la exención.

⁴ El AAE reconoce en su artículo IV.1 A) «la exención total y permanente de la Contribución Territorial Urbana de los siguientes inmuebles:

1. Los templos y capillas destinados al culto y, asimismo, sus dependencias o edificios y locales anejos destinados a la actividad pastoral.
2. La residencia de los Obispos, de los Canónigos y de los sacerdotes con cura de almas.

tólica el artículo 15.1 de la Ley 49/2002 se remitía a la exención prevista en el TRLHL y este, a su vez, a los términos establecidos en el AAE.

La STS sale al paso de la interpretación de tal remisión y entiende que la misma «no se refiere, como pretenden los recurrentes, a la enumeración legal de los supuestos de exención, sino únicamente a la definición del concepto de titularidad [...], debiendo entenderse, pues, que solo a los efectos de determinar la titularidad de los bienes inmuebles el precepto se remite a los términos de la ley reguladora de las Haciendas Locales». Es decir, la exención del artículo 15.1 de la Ley 49/2002 se aplicará a las entidades no lucrativas según sean, a 1 de enero y por este orden, titulares de una concesión administrativa; u ostenten un derecho real de superficie o usufructo; o las propietarias del bien inmueble.

Despejado este argumento, el Tribunal Supremo se limita a aplicar la legislación vigente al igual que ya había hecho previamente el Juzgado de lo contencioso. Y comienza por el artículo IV del AAE en el que se reconoce la exención del IBI a inmuebles de determinadas entidades de la Iglesia católica («la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas»), caracterizados por su afectación, principalmente, a un destino de culto y/o religioso; continuando por el artículo V del AAE que reconoce a estas entidades de la Iglesia católica –y también a sus fundaciones y asociaciones– los beneficios fiscales previstos para las entidades sin fin de lucro. Conviene tener presente, aunque más adelante incidiremos en ello, que el AAE es un Tratado Internacional con todas las consecuencias que de ello se derivan. En la actualidad la Ley 49/2002 es la norma que reconoce beneficios fiscales a las entidades sin fin de lucro y en su disposición adicional novena se establece que los mismos se aplicarán a la Iglesia católica y a las demás confesiones religiosas que hayan suscrito un acuerdo de cooperación con el Estado español (hasta el momento la evangélica, la judía y la musulmana). Partiendo de este marco normativo, la sentencia que comentamos señala que: 1) Las entidades del artículo IV disfrutarán de la exención del IBI en los términos previstos por el artículo 15.1 de la Ley 49/2002. Y, además, están exentos los inmuebles mencionados expresamente en el artículo IV del AAE. 2) Las fundaciones y asociaciones de la Iglesia católica también tienen derecho a la exención del artículo 15.1 siempre que cumplan con los requisitos exigidos por el artículo 3 de la Ley 49/2002.

3. COMENTARIO CRÍTICO

La exención de la Iglesia católica en el IBI es un tema recurrente que en los últimos tiempos ha vuelto a aparecer con intensidad en los medios de comunicación. En concreto, se ha discutido

-
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 eclesiales, en tanto en cuanto impartan enseñanzas propias de disciplinas eclesiales.
 5. Los edificios destinados primordialmente a casas o conventos de las Órdenes, Congregaciones Religiosas e Institutos de vida consagrada».

sobre la constitucionalidad y vigencia de la exención y si la misma es aplicable a todas sus propiedades. Por ello resulta muy oportuna la sentencia que estamos analizando.

En nuestra opinión, el Tribunal Supremo ha resuelto acertadamente el principal problema que se planteaba, pues interpreta correctamente lo dispuesto en el AAE. Si bien esto no constituye una doctrina original pues ya se habían manifestado, anteriormente, en tal sentido distintos Tribunales de Justicia (por ejemplo, la propia sentencia de la que trae causa) e, incluso, la propia DGT [contestación de 4 de diciembre de 2009 a la Consulta V2685/2009 (NFC036795), cuya doctrina prácticamente copia la sentencia que estamos comentando]. Conviene, pues, reflexionar sobre lo dispuesto en el AAE respecto de los beneficios fiscales de la Iglesia católica.

En el AAE los aspectos referentes al régimen tributario se estructuran en dos partes.

En primer lugar, se reconocen beneficios fiscales que afectan a tributos concretos y que están relacionados con fines estrictamente religiosos. Estos supuestos son los que configuran el régimen tributario específico y mínimo de la Iglesia católica. Por lo que afecta a nuestro tema de estudio es el artículo IV.1 A) el que recoge una exención total y permanente de determinados inmuebles. Este régimen específico no es aplicable a todas las entidades religiosas, tan solo disfrutan de él las enumeradas en el artículo IV.1. Estas entidades conforman la estructura básica de la Iglesia y han sido denominadas doctrinalmente como «mayores» («la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las diócesis, las parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Órdenes y Congregaciones religiosas y los Institutos de vida consagrada y sus provincias y sus casas»).

En la segunda parte del AAE, existe una remisión a los beneficios fiscales de las entidades benéficas y sin ánimo de lucro, que afecta tanto a actividades religiosas como benéfico-docentes, asistenciales u hospitalarias (art. V del AAE). Estos beneficios se añaden o, en su caso, sustituyen, si son superiores, a los previstos expresamente en el AAE. El contenido y alcance de los mismos será, lógicamente, el que establezca unilateralmente el Estado en cada momento. Estas exenciones se aplican tanto a las entidades religiosas mencionadas en el artículo IV.1 como al resto: las asociaciones y fundaciones católicas dependientes de las mismas (en contraposición se las ha denominado «menores»).

En definitiva, en el AAE se diferencia entre el régimen específico de la Iglesia católica y el régimen tributario del que disfruta como consecuencia de la atribución de los beneficios fiscales reconocidos a las entidades sin fin de lucro. Es decir, utilizando la terminología empleada por la doctrina se distingue entre supuestos de beneficios directos y beneficios por referencia o asimilación.

Esta doble atribución de beneficios permite que en un impuesto como el IBI, la Iglesia católica tenga reconocidas unas exenciones mínimas que, en su momento, pueden verse superadas en su alcance por la normativa estatal como sucede en la actualidad. En sentido contrario, si se derogase la Ley 49/2002 esta confesión religiosa seguiría disfrutando de las exenciones previstas en el AAE aunque perdiera las previstas en esa norma.

Al margen de estos dos tipos de exenciones la Iglesia Católica también puede disfrutar de otras exenciones objetivas –reconocidas en el art. 62 del TRLHL– al alcance de cualquier otro

contribuyente. Pero, en este caso, no lo hará por su condición de entidad religiosa sino por estar encuadrado el inmueble en el elemento objetivo de la exención. Entre estos supuestos destaca, sin duda, la exención de los bienes del patrimonio histórico-español [art. 62.2 b) del TRLHL] del que la Iglesia católica es uno de los principales titulares en nuestro país.

Pues bien, en nuestra opinión, la STS ha resuelto correctamente el problema. Y lo ha hecho desde la única perspectiva posible, la jurídica. Si se quiere que la Iglesia católica disfrute de la exención en el IBI solo por los inmuebles destinados al culto hay dos caminos. Uno, modificar el AAE por el que se establece la equiparación a los beneficios fiscales de las entidades no lucrativas. Y en este caso habrá que tener en cuenta que estamos ante un Tratado Internacional por lo que los beneficios fiscales no pueden ser modificados unilateralmente por el Estado, sino que debe hacerse mediante los cauces previstos en el Derecho internacional. El otro es no modificar el AAE pero sí la Ley 49/2002 limitando el alcance de la exención (por ejemplo, solo a los inmuebles donde desarrollan sus fines institucionales) lo cual afectaría al resto de entidades no lucrativas (fundaciones, asociaciones de utilidad pública, organizaciones no gubernamentales de desarrollo... –citadas en el art. 2– y demás entidades asimiladas por las disposiciones adicionales –ONCE, Cruz Roja, Reales Academias, federaciones deportivas...–). Pero lo que no se puede hacer es acudir a interpretaciones torticeras e interesadas de la ley para cambiar el actual régimen jurídico.

Hemos comentado que la STS acierta en resolver el principal problema que plantea la exención en el IBI. Pero, creemos que existe otro en el que no estamos conformes con la doctrina sentada. Nos estamos refiriendo a la aplicación de los beneficios fiscales a las fundaciones y asociaciones religiosas de la Iglesia católica (las entidades menores). Por razones de espacio nos vamos a limitar a exponerlo brevemente⁵. Para la STS estas entidades católicas disfrutaban de los beneficios fiscales de la Ley 49/2002 «siempre que cumplan los requisitos exigidos por la misma».

En relación con estas entidades –ya sean católicas o de otras confesiones religiosas– siempre se ha suscitado el problema de si tienen que cumplir con los mismos requisitos que las entidades no lucrativas para poder disfrutar de sus beneficios fiscales. El problema deriva de que las entidades menores tienen la misma forma asociativa o fundacional que las entidades sin fin de lucro no religiosas. A lo largo de los años en los que ha existido este régimen de atribución de beneficios ha sido siempre una cuestión conflictiva dado que la legislación estatal ha empleado una redacción un tanto confusa al afrontar el tema.

En la actualidad el apartado 2 de la disposición adicional novena de la Ley 49/2002 señala que el régimen previsto en esta ley será también de aplicación a tales asociaciones y entidades religiosas siempre que las entidades «cumplan los requisitos exigidos por esta Ley a las entidades sin fines lucrativos para la aplicación de dicho régimen». Por su parte, la disposición adicional única del reglamento de esta ley –aprobado por RD 1270/2003, de 10 de octubre– le exige el cumplimiento de las tres obligaciones formales reguladas en el mismo: optar por el régimen

⁵ Para profundizar sobre este tema véase MARTÍN DÉGANO (1999 y 2001) y BENEYTO BERENQUER (2007).

fiscal especial ante la AEAT, comunicar a los ayuntamientos la aplicación de las exenciones y la acreditación del derecho a la exclusión de la obligación de retener o ingresar a cuenta.

Basándose en estas normas, la DGT ha entendido que si las entidades religiosas menores cumplen todos los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002, tendrán la consideración de entidad sin fines lucrativos a efectos de esta ley y podrán optar por su régimen fiscal especial y los incentivos al mecenazgo [contestaciones de 7 de noviembre de 2005, de 27 de enero de 2006 y de 4 de diciembre de 2009 a las Consultas V2263/2005 (NFC043879), V0175/2006 (NFC021718) y V2685/2009 (NFC036795)].

Sin perjuicio de la crítica que haremos a esta interpretación, la situación se complica por lo dispuesto en la disposición adicional octava de la Ley 49/2002. En ella se reconoce un régimen especial para las fundaciones religiosas de las confesiones con acuerdo distinto del resto de las entidades menores de forma asociativa. En la Iglesia católica con esta distinción se haría referencia a las denominadas *asociaciones de fieles* (reguladas en el canon 215 y ss. del Código de Derecho Canónico) y a las *fundaciones pías autónomas* (reguladas por el canon 1.299). La disposición adicional octava establece que: «Lo dispuesto en esta Ley se entiende sin perjuicio de lo establecido en los acuerdos con la Iglesia Católica y en los acuerdos y convenios de cooperación suscritos por el Estado con las iglesias, confesiones y comunidades religiosas, así como en las normas dictadas para su aplicación, para las fundaciones propias de estas entidades, que podrán optar por el régimen fiscal establecido en los artículos 5 a 25 de esta Ley, siempre que en este último caso presenten la certificación de su inscripción en el Registro de Entidades Religiosas, y cumplan el requisito establecido en el número 5 del artículo 3 de esta Ley». Parece, por tanto, que las fundaciones religiosas solo tienen que cumplir con el requisito del artículo 3.5 (relativo a la gratuidad en el ejercicio del cargo de sus patronos y el nombramiento de administradores en sociedades mercantiles) eximiéndolas del resto de exigencias previstas en los demás apartados del artículo 3 de la Ley 49/2002. Junto a este único requisito también tendrán que cumplir con las obligaciones formales –como lo deben hacer el resto de entidades menores– conforme a lo previsto en la disposición adicional única del Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre.

En nuestra opinión la regulación actual merece una doble crítica. En primer lugar, la distinción entre fundaciones y asociaciones religiosas a la que hace referencia la Ley 49/2002 no está contemplada en el AAE a efectos del disfrute de los beneficios fiscales de las entidades no lucrativas. Ambas entidades deberían tener el mismo trato en tanto la atribución del régimen fiscal deriva de la misma norma. En segundo lugar, no nos parece correcta la exigencia de los requisitos del artículo 3 de la Ley 49/2002 a las entidades menores. Si no existieran los acuerdos de cooperación sería lógico entender que todas las fundaciones y asociaciones –religiosas y laicas– tuvieran el mismo régimen. Sin embargo, los acuerdos establecen que unas tienen derecho a los beneficios fiscales de las otras lo que implica una especificidad de las religiosas respecto de las entidades sin fin de lucro. En este sentido, los acuerdos con las confesiones religiosas reconocen una autonomía a las confesiones para organizar el funcionamiento de sus propias entidades y delegan en ellas el control sobre las entidades que crean y gestionan. La condición de confesiones religiosas con acuerdo –para lo que se requiere un notorio arraigo en nuestra sociedad– ofrece

las garantías suficientes para que no estén sometidas al control estatal en este ámbito. Si no fuera así resultaría superflua la condición religiosa de estas entidades para otorgarlas unos beneficios fiscales a los que tendrían derecho sin necesidad de serlo con solo cumplir los mismos requisitos que exige la Ley 49/2002.

Bibliografía

BENEYTO BERENGUER, R. [2007]: *Las fundaciones religiosas de la Iglesia católica*, Asociación Española de Fundaciones, Biblioteca Básica, Madrid.

BLÁZQUEZ LIDOY, A. y MARTÍN DÉGANO, I. [2012]: *Manual tributario de entidades no lucrativas (asociaciones y fundaciones)*, CEF, Madrid.

MARTÍN DÉGANO, I. [1999]: *El régimen tributario de las confesiones religiosas y de sus entidades en el Derecho español*, McGraw-Hill, Madrid.

- [2001]: «Consideraciones acerca de la disposición adicional quinta de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de fundaciones e incentivos fiscales a la participación privada en actividades de interés general», *Crónica Tributaria*, n.º 97.
- [2012]: «La Iglesia católica y el IBI», *Tributos locales*, n.º 107.