

**LOS BENEFICIOS FISCALES DE LAS CONFESIONES  
RELIGIOSAS EN ITALIA\***

Por la Dra. MARÍA CEBRIÁ GARCÍA  
*Área de Derecho Eclesiástico del Estado  
Departamento de Derecho Público  
Universidad de Extremadura*

---

\* Este trabajo se ha realizado con una ayuda a la investigación de la Consejería de Educación, Ciencia y Tecnología de la Junta de Extremadura.

## SUMARIO

- I. INTRODUCCIÓN
- II. LA EQUIPARACIÓN DE LOS FINES DE RELIGIÓN Y DE CULTO A LOS FINES DE BENEFICENCIA Y ENSEÑANZA
  - a) PARA LA IGLESIA CATÓLICA
  - b) PARA LOS CULTOS NO CATÓLICOS
- III. LAS AYUDAS TRIBUTARIAS A FAVOR DE LOS ENTES ECLESIASTICOS
  - A) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE LA RENTA Y EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS
  - B) AYUDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I.V.A.)
  - C) AYUDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES
  - D) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES
  - E) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE PUBLICIDAD Y LA FIJACIÓN DE CARTELES
  - F) AYUDAS EN LAS TASAS SOBRE CONCESIONES GUBERNATIVAS
  - G) AYUDAS EN EL IMPUESTO DE SELLO
- IV. LOS BENEFICIOS FISCALES A FAVOR DE LOS EDIFICIOS DE CULTO

## I. INTRODUCCIÓN

La Constitución de 1948 representa la principal fuente del sistema italiano de Derecho eclesiástico, consagrándose en ella los principios de libertad e igualdad en materia religiosa. De este modo, las normas del Derecho eclesiástico italiano se dirigen a asegurar la libertad y la igualdad de los individuos en materia religiosa, así como a garantizar un sistema de cooperación entre el Estado y las confesiones religiosas.

Esta cooperación se lleva a cabo en distintos campos y entre ellos en el económico. Es precisamente a la cooperación económica a la que vamos a dedicar este estudio, en concreto a las ayudas fiscales de que pueden disfrutar las confesiones religiosas, siendo, como señala Vitale, «le più idonee a favorire iniziative ritenute particolarmente meritevoli»<sup>1</sup>.

El art. 20 de la Constitución<sup>2</sup> excluye que los entes eclesiásticos o con fin de religión o de culto puedan ser sometidos a un régimen más gravoso que el común previsto para otros entes; sin embargo, esta norma permite que los entes eclesiásticos puedan gozar de un régimen fiscal más favorable. Lo cierto es que un tratamiento fiscal especial o favorable está previsto para una serie de entes confesionales, tanto con respecto a tributos directos como a indirectos.

Si se tiene en cuenta que existen principios del ordenamiento italiano que permiten considerar el interés religioso como un interés de la colectividad, en suma, como un interés público, la legitimación de las ayudas tributarias a las confesiones religiosas es clara en cuanto facilitan la satisfacción del mencionado interés. En este sentido De Mira pone de manifiesto que «se l'interesse fiscale, posto dall'art. 53 della Costituzione, é, come dice la Corte, interesse della collettività, così vi può essere un interesse di questa che può incidere sulla parità di trattamento in materia fiscale. Qui l'interesse della collettività è quello riconducibile alle libertà dei cittadini. D'altra parte il terreno più fertile delle esenzioni, della cultura, dell'associazionismo. È il complesso delle attività meta-economiche che la legge tributaria favorisce in vario modo allo scopo di favorire la libertà dei cittadini»<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> Vitale, A., *Corso di Diritto ecclesiastico. Ordinamento giuridico e interessi religiosi*, Milano, 1998, pág. 349.

<sup>2</sup> «Il carattere ecclesiastico e il fine di religione o di culto d'una associazione od istituzione non possono essere causa di speciali limitazioni legislative, né di speciali gravami fiscali per la sua costituzione, capacità giuridica e ogni forma di attività».

<sup>3</sup> De Mira, E., «I profili tributaristici», en *Il nuovo regime giuridico degli enti e dei beni ecclesiastici*, Milano, 1993, pág. 176.

Se puede decir que lo más significativo del tratamiento fiscal de las confesiones religiosas en Italia es la equiparación, a estos efectos, de los fines de religión y de culto a los fines de beneficencia y de enseñanza, constituyendo la regla general aunque no sin alguna excepción. De esta equiparación deriva el que los primeros puedan disfrutar de las mismas ayudas tributarias que los entes de beneficencia y enseñanza. Por otra parte se reconocen concretos beneficios fiscales para determinadas personas jurídicas confesionales y sus entes, así como a favor de bienes de carácter religioso, sobre todo los edificios de culto.

## II. LA EQUIPARACIÓN DE LOS FINES DE RELIGIÓN Y DE CULTO A LOS FINES DE BENEFICENCIA Y ENSEÑANZA

### A) PARA LA IGLESIA CATÓLICA

Con la firma del Concordato lateranense de 1929 los entes eclesiásticos católicos empezaron a gozar de un tratamiento fiscal bastante favorable, siendo su norma base la equiparación de los fines de culto y de los religiosos a los de beneficencia y enseñanza, estando recogida en el art. 29, h) según el cual «... il fine di culto o di religione è, a tutti gli effetti tributari, equiparato ai fini di beneficenza e di istruzione».

El Concordato también va a abolir las cargas fiscales especiales<sup>4</sup> que gravaban a la Iglesia católica y va a conservar los beneficios fiscales preexistentes. Por todo ello se considera que constituye la premisa de la actual<sup>5</sup> disciplina<sup>6</sup>.

La fórmula de equiparación, para los entes que ahora nos ocupan, ha variado algo con el Acuerdo firmado en Roma el 18 de febrero de 1984 al establecer el art. 7.3 de la Ley de 25 de marzo de 1985, n.º 121<sup>7</sup>, de ratificación y ejecución del mismo que «Agli effetti tributari gli enti ecclesiastici aventi fine di religione o di culto, come pure le attività dirette a tali scopi, sono equiparati a quelli aventi fine di beneficenza o di istruzione».

<sup>4</sup> A éstos pertenecía la denominada «cuota de concurso» a favor del Fondo para el Culto prevista en el Decreto Legislativo de 7 de julio de 1866, n.º 3036, la tasa extraordinaria del 30% establecida por la Ley de 15 de agosto de 1867, la tasa de paso de usufructo sobre los bienes que constituía la dotación de los beneficios y de las capellanías. Cfr. Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici», en *Il Diritto Ecclesiastico*, 2, 1987, pág. 804.

<sup>5</sup> Cfr. De Mira, E., «I profili tributaristici»..., *op. cit.*, pág. 166.

<sup>6</sup> La *ratio* inspiradora del art. 29, h) del Concordato considera Mauro que se trataba de una *ratio* de origen político que revelaba claramente el cambio de la relación del Estado con el fenómeno religioso, que mientras en el pasado formaba parte legislativamente hablando de una doble y constante valoración, en parte favorable y en parte desfavorable, en virtud del Concordato había adquirido una relevancia unitaria y sustancialmente positiva. Cfr. Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici»..., *op. cit.*, pág. 813. La equiparación entre los fines de religión y de culto y los fines de beneficencia y docencia mostraba claramente la intención del Estado de atribuir a los primeros el mismo valor de interés público de que gozaban los fines citados en segundo lugar. Cfr. Catalano, «Sulla equiparazione agli effetti tributari del "fine di culto o di religione" con i fini di "beneficenza e di istruzione"», en *Il Diritto Ecclesiastico*, I, 1952, págs. 268-269.

<sup>7</sup> G.U. n.º 85 de 10 de abril de 1985.

Le attività diverse da quelle di religione o di culto, svolte dagli enti ecclesiastici, sono soggette, nel rispetto della struttura e della finalità di tali enti, alle leggi dello Stato concernenti tali attività e al regime tributario previsto per le medesime».

Con el nuevo texto concordatario se equiparan, a efectos tributarios, los entes eclesiásticos que tengan fines de religión o de culto y las actividades que persigan estos fines a los entes que persigan fines de beneficencia y de enseñanza. Por tanto, la equiparación se refiere a los entes y a las actividades. Como señala Mira «da questo punto di vista la formulazione supera quella del vecchio Concordato che equiparava i fini»<sup>8</sup>.

Respecto a las actividades, el Acuerdo va a distinguir claramente dos clases: las que son de religión y de culto y las que no lo son, estando estas últimas sometidas a las leyes generales del Estado a efectos tributarios<sup>9</sup>.

En cuanto a los entes eclesiásticos con fines religiosos o de culto, considera parte de la doctrina italiana que la fórmula empleada en el art. 7.3 tendría un contenido superfluo si sólo se refiriese a los entes eclesiásticos civilmente reconocidos<sup>10</sup>, puesto que para la nueva legislación eclesiástica el fin de religión o de culto es requisito general para el reconocimiento de cualquier ente eclesiástico<sup>11</sup>, junto a la necesidad de que hayan sido constituidos por la Jerarquía eclesiástica. Entienden que tendría solamente sentido si fuera aplicable a los entes eclesiásticos de hecho que persigan tales fines, es decir, a los entes erigidos canónicamente pero no reconocidos civilmente y por tanto sin personalidad jurídica<sup>12</sup>.

Esto es posible desde el momento en que la Ley de 20 de mayo de 1985, n.º 222, que regula los entes y bienes eclesiásticos en Italia y el sostenimiento del clero católico que presta servicio en las diócesis, permite deducir, aunque implícitamente, la existencia de entes eclesiásticos sin personalidad jurídica civil en el ordenamiento italiano. Al establecer el art. 4 de la mencionada Ley que «gli enti ecclesiastici che hanno la personalità giuridica nell'ordinamento dello Stato assumono la qualifica di enti ecclesiastici civilmente riconosciuti», indirectamente está admitiendo la existencia de entes eclesiásticos no reconocidos civilmente, los cuales pueden tener relevancia jurídica; en realidad se está distinguiendo entre los entes eclesiásticos puros y simples y los entes eclesiásticos civilmente reconocidos<sup>13</sup>.

<sup>8</sup> De Mira, E., «I profili tributaristici»..., *op. cit.*, págs. 168-169.

<sup>9</sup> Cfr. Corral, C., y Petschen, S., *Concordatos vigentes*, tomo III, Madrid, 1996, pág. 369.

<sup>10</sup> En este sentido Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici»..., *op. cit.*, págs. 835-838.

<sup>11</sup> Cardia, C., *Manuale di Diritto ecclesiastico*, Bologna, 1999, pág. 335.

<sup>12</sup> En este sentido Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici»..., *op. cit.*, págs. 835-838; Finocchiaro, F., *Diritto ecclesiastico*, Bologna, 1996, pág. 374, cuando trata del régimen tributario de los entes confesionales de hecho.

<sup>13</sup> Ver Finocchiaro, F., *ibidem*, págs. 273-274.

Pone de manifiesto Mauro que «tale conclusione sembra avvalorata anche dall'art. 20 Cost. che esclude la possibilità di considerare il "carattere ecclesiastico" di un'associazione o di una fondazione quale "causa di speciali limitazioni legislative" o "di speciali gravami fiscali" anche per la sua costituzione», previendo así implícitamente la posible existencia de un ente de "carattere ecclesiastico" non ancora civilmente costituito o meglio riconosciuto<sup>14</sup>.

Respecto a qué entes y qué actividades persiguen fines de religión o de culto, el art. 2 de la Ley de 20 de mayo de 1985<sup>15</sup>, n.º 222, relativa a los entes católicos, considera que tienen fines de religión o de culto los entes que forman parte de la constitución jerárquica de la Iglesia, los institutos religiosos y los seminarios<sup>16</sup>. Por su parte, para las otras personas jurídicas canónicas, (como por ejemplo la Sociedad de vida apostólica, Asociaciones públicas de fieles y Fundaciones), el fin de religión o de culto se verificará en cada caso, de conformidad con lo dispuesto en el art. 16 de la ley. Dicha disposición establece que a los efectos civiles se considera actividad de religión o de culto la dirigida al ejercicio del culto o a la cura de almas, a la formación del clero o de religiosos, a fines misioneros, a la catequesis, a la educación cristiana<sup>17</sup>; se consideran, por contra, distintas de la de religión o de culto, las de asistencia y beneficencia, enseñanza, educación y cultura y, en cualquier caso, las actividades comerciales o con fines de lucro.

De esta forma, el ordenamiento italiano distingue entre entes eclesiásticos católicos para los que el fin de religión o de culto es presunto y entes para los cuales dicho fin se debe probar<sup>18</sup>.

#### B) PARA LOS CULTOS NO CATÓLICOS

La equiparación entre fines de religión y de culto y fines de beneficencia y enseñanza para las confesiones no católicas la prevé la Ley n.º 1159 de 1929, desarrollada por el Real Decreto de 28 de febrero de 1930, cuyo art. 12 establece que «Relativamente agli atti compiuti nell'interesse di istituti, eretti in ente

<sup>14</sup> Mauro, T., «Riflessioni sui principi del regime tributario degli enti ecclesiastici»..., *op. cit.*, pág. 836, nota al pie 45.

<sup>15</sup> Suppl. ord. alla Gazzetta Ufficiale n.º 129 de 3 de giugno 1985.

<sup>16</sup> En este sentido, la Circular n.º 71 de 20 de octubre de 1989 del Ministerio del Interior – Dirección General de los Asuntos de Culto, estableció que «Il fine della religione o de culto si presume essere per:

Gli enti che costituiscono la gerarchia della Chiesa (Regioni ecclesiastiche, Provincie ecclesiastiche, Diocesi, Istituti per il sostentamento del clero, Capidoglio di Cattedrali, Parrocchia, Iglesias);

I Seminari (Seminari, Accademie, Collegi, Istituti Universitari, così come altri istituti per ecclesiastici e religiosi o per la formazione alla disciplina ecclesiastica);

Gli Istituti religiosi, le loro Provincie e le loro Case, così come le Case generalizie».

<sup>17</sup> Hay que considerar al respecto que la actual normativa requiere, para el reconocimiento civil de los entes, que el fin de religión o de culto sea constitutivo y esencial para el ente, incluso si está en conexión con la finalidad de carácter caritativo que prevé el ordenamiento canónico (art. 2, último párrafo de la Ley n.º 222).

<sup>18</sup> Cfr. Cardia, C., *Manuale di Diritto ecclesiastico...*, *op. cit.*, pág. 336.

morale, dai culti ammessi nello Stato, il fine di culto è, a tutti gli affetti tributari, equiparato a quello di beneficenza e di istruzione».

Esta norma claramente prevé la equiparación a los fines de beneficencia y enseñanza, a todos los efectos tributarios, para los actos realizados en interés de institutos, de entes morales y de cultos admitidos por el Estado.

Dicha equiparación se ha reproducido en los acuerdos que ha estipulado el Estado italiano y algunas confesiones religiosas, como son las Iglesias adventistas del séptimo día<sup>19</sup>, La Unión de las Comunidades judías<sup>20</sup>, la Unión cristiana evangélica baptista<sup>21</sup> y la Iglesia evangélico-luterana<sup>22</sup>, así como en los Proyectos de acuerdos con la Congregación cristiana Testigos de Jehová<sup>23</sup> y con la Unión budista italiana<sup>24</sup>. En todos ellos se establece, en términos muy similares, que a los efectos tributarios los entes civilmente reconocidos pertenecientes a estas confesiones religiosas que desarrollen fines de religión o de culto, así como la actividad dirigida a tales fines, son equiparados a los que desarrollan fines de beneficencia y docencia.

También en este caso la equiparación se refiere a los entes y a las actividades, y en los mismos términos la recoge el Proyecto de Ley de Libertad Religiosa, presentado el 3 de julio de 1997<sup>25</sup>, pendiente de aprobación por el Parlamento italiano.

Al igual que la ley de 20 de mayo de 1985, n.º 222, relativa a los entes católicos, los acuerdos firmados con las confesiones no católicas van a especificar qué actividades se considera que persiguen fines de religión o de culto, estableciendo todos ellos en términos idénticos que a los efectos civiles se considera actividad de religión o de culto la dirigida al ejercicio del culto o a la cura de almas, a la formación de ministros de culto, a fines misioneros y de evangelización y a la educación religiosa correspondiente; se consideran, por contra, distintas de la de religión o de culto, las de asistencia y beneficencia, enseñanza, educación y cultura y, en cualquier caso, las actividades comerciales o con fines de lucro<sup>26</sup>,

<sup>19</sup> Art. 23 de la Ley de 22 de noviembre de 1988, n.º 516 (G.U. Serie gen. n.º 283, de 2 de diciembre de 1988, Supl. ord.).

<sup>20</sup> Art. 27 de la Ley de 8 de marzo de 1989, n.º 101 (G.U. Serie gen. n.º 69 de 23 de marzo de 1989, Supl. ord.).

<sup>21</sup> Art. 14 de la Ley de 12 de abril de 1995, n.º 116 (G.U. Serie gen. n.º 94, de 22 de abril de 1995, Supl. ord.).

<sup>22</sup> Art. 25 de la Ley de 29 de noviembre de 1995, n.º 520 (G.U. Serie gen. n.º 286, de 7 de diciembre de 1995, Supl. ord.).

<sup>23</sup> Art. 12 del Proyecto del Acuerdo entre el Gobierno de la República Italiana y la Congregación cristiana de Testigos de Jehová, de 19 de enero de 1998. Se encuentra en *Quaderni di Diritto e Politica Ecclesiastica*, n.º 2, agosto 1999, págs. 459 y ss.

<sup>24</sup> Art. 14 del Proyecto del Acuerdo entre la República Italiana y la Unión budista italiana.

<sup>25</sup> Art. 23.

<sup>26</sup> Art. 22 del Acuerdo con las Iglesias adventistas del séptimo día, art. 15 del Acuerdo con La Asamblea de Dios en Italia, art. 26 del Acuerdo con La Unión de las Comunidades judías, art. 11.3 del Acuerdo con la Unión cristiana evangélica baptista y art. 22 del Acuerdo con la Iglesia evangé-

estando todas estas últimas sometidas a las leyes generales del Estado a efectos tributarios.

En idénticos términos contiene estas especificaciones el Proyecto de Ley de Libertad Religiosa de 1997<sup>27</sup>.

### III. LAS AYUDAS TRIBUTARIAS A FAVOR DE LOS ENTES ECLESIASTICOS

No sólo de la equiparación a efectos tributarios entre entes y actividades que persigan fines de religión y de culto y los entes que persigan fines de beneficencia y enseñanza surgen beneficios fiscales a favor de los entes eclesiásticos en Italia. Ya pusimos de manifiesto que también existen normas en el ordenamiento jurídico italiano que directamente reconocen un tratamiento fiscal favorable a los mismos. Las ayudas tributarias a favor de los entes eclesiásticos que derivan de todo lo anterior son las que pretendemos concretar en este apartado.

En primer lugar, y antes de estudiar los beneficios fiscales en cada tributo, conviene señalar que la mayoría de los acuerdos que el Estado italiano ha firmado con las confesiones religiosas establecen, con carácter general, que las publicaciones de actos religiosos y la fijación de carteles en los edificios de culto o eclesiásticos, así como las colectas efectuadas en los mismos están exentos de cualquier tributo<sup>28</sup>. Este reconocimiento igualmente lo recoge el Proyecto de Ley de Libertad Religiosa de 1997<sup>29</sup>.

#### A) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE LA RENTA Y EN EL IMPUESTO SOBRE LA RENTA DE LAS PERSONAS JURÍDICAS

En favor de los entes eclesiásticos el D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, n.º 601<sup>30</sup>, de regulación de las ayudas tributarias, prevé diversas ayudas bien en forma de exención, bien en forma de reducción de la imposición.

En primer lugar, su art. 2 exime del Impuesto Local sobre la Renta, así como del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, la renta de determinados edificios propiedad de la Santa Sede, en concreto los indicados en los arts. 13 a 16 del Tratado lateranense.

lico-luterana, así como en los arts. 11 y 9 de los Proyectos de acuerdos con la Congregación cristiana Testigos de Jehová y con la Unión budista italiana, respectivamente.

<sup>27</sup> Art. 24.

<sup>28</sup> Art. 7.4 del Acuerdo de 1984 con la Santa Sede, en relación con lo que estableció al respecto el Concordato de 1929; art. 28.1 del Acuerdo con las Iglesias adventistas del séptimo día, art. 20.1 del Acuerdo con La Asamblea de Dios en Italia, art. 19.1 del Acuerdo con la Unión cristiana evangélica baptista y art. 15 del Acuerdo con la Iglesia evangélico-luterana, así como en el art. 11 del Proyecto de acuerdo con la Unión budista italiana.

<sup>29</sup> Art. 12.

<sup>30</sup> G.U. n.º 268, de 16 de octubre de 1973, Suplm. ord. n.º 2.

De acuerdo con lo establecido en el art. 17 del mismo Concordato, el art. 3 del D.P.R. n.º 601/1973 declara también la exención en los dos impuestos las pensiones correspondientes a la Santa Sede, a los demás entes centrales de la Iglesia católica y a los entes gestionados directamente por la Santa Sede.

Entre las ayudas más relevantes<sup>31</sup> en favor de los entes eclesiásticos previstas por el mencionado texto legal hay que destacar la consistente en la reducción a la mitad del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas. El art. 6.1, f) establece que de tal ayuda se pueden beneficiar los entes de asistencia y beneficencia, especificando en la letra h) que la ayuda pueden disfrutarla también los entes cuyos fines están equiparados por ley a los de beneficencia y docencia. No obstante, el párrafo 2 del art. 6 dispone que los entes eclesiásticos pueden beneficiarse de dicha reducción siempre que tengan personalidad jurídica<sup>32</sup>. Por tanto, los entes eclesiásticos privados de la misma están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas como cualquier otro sujeto pasivo<sup>33</sup>.

Por su parte, el D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, n.º 598<sup>34</sup>, que regula el Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas, al referirse a la renta imponible establece un régimen particular para los entes eclesiásticos. Como regla general el presupuesto del Impuesto está constituido por la posesión de renta de cualquier naturaleza proveniente de cualquier fuente, aplicándose el Impuesto a la renta total neta. Sin embargo, para los entes eclesiásticos, en cuanto no tienen por objeto exclusivo o principal el ejercicio de actividades comerciales, el art. 19 establece que el hecho imponible está formado solamente por las rentas sobre tierras o de naturaleza inmobiliaria<sup>35</sup>, la renta de capital y la renta derivada del ejercicio, aunque sea ocasional, de actividades comerciales<sup>36</sup> indepen-

<sup>31</sup> Cfr. Picozza, P., «Ente ecclesiastici nel diritto tributario», en *Digesto delle discipline privatistiche*, Sezione commerciale, Torino, 1990, pág. 252.

<sup>32</sup> Esta ayuda es aplicable a todos los entes de la Iglesia católica y de las demás confesiones religiosas, sin embargo no se extiende a los entes de culto católico de nacionalidad extranjera, según la circular del Ministerio de Finanzas de 21 de diciembre de 1988, n.º 31, puesto que tales entes pueden ser admitidos en el ordenamiento interno sólo si se someten al régimen de las personas jurídicas de derecho común. El fin de culto de los entes extranjeros es relevante sólo en relación a la norma constitucional en materia de ritos contrarios a la buena costumbre. Para obtener la reducción del 50% del Impuesto sobre la Renta de las Personas Jurídicas es necesario que el ente sea reconocido como ente eclesiástico a efectos civiles, en aplicación directa de los arts. 7 o 8 de la Constitución, y, en consecuencia, que tenga nacionalidad italiana. Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose*, Padova, 1990, pág. 319.

<sup>33</sup> Cfr. *Ibidem*, pág. 253.

<sup>34</sup> G.U. n.º 268 de 16 de octubre de 1973, Supl. ord. n.º 1.

<sup>35</sup> El art. 21 del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, n.º 597 (Suplem. ord. n.º 1 del G.U. n.º 268 de 16 de octubre de 1973), establece que por renta inmobiliaria se entiende la renta inherente al terreno y a lo edificado situado en el territorio del Estado, que son o deban ser inscritos en el catastro de terrenos y en el de lo edificado.

<sup>36</sup> Por el «ejercicio ocasional de actividad comercial» debe entenderse la actividad idónea para producir renta, como puede ser la gestión de un comedor, de un cine o similar, que se desarrolle con cierta continuidad y no con carácter excepcional. Picozza, P., «Ente ecclesiastici nel diritto tributario»..., *op. cit.*, pág. 253.

dientemente de su destino. De esta renta total imponible a que se refiere el art. 19 hay que deducir lo derivado de las aportaciones de los fieles, así como lo que se pueda derivar de la celebración de matrimonios, bautizos o de funerales.

También conviene señalar que según el art. 5-bis) del D.P.R. n.º 601 de 1973, que regula las ayudas tributarias, no concurren a la formación de la renta de las personas físicas, de la renta de las personas jurídicas y de las rentas sujetas al Impuesto Local sobre la Renta<sup>37</sup>, a fin de los relativos impuestos, la renta catastral de los inmuebles destinados a fines culturales<sup>38</sup>, entre los cuales pueden estar seguramente considerados también inmuebles pertenecientes a los entes eclesiásticos. Por contra, si los inmuebles no se utilizan para actividades de carácter cultural, estarán sujetos a la disciplina común<sup>39</sup>.

#### B) AYUDAS EN EL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO (I.V.A.)

El art. 10 del D.P.R. de 26 de octubre de 1972, n.º 633<sup>40</sup>, que regula el Impuesto sobre el Valor Añadido, considera operaciones exentas de dicho Impuesto, entre otras:

- las cesiones gratuitas de bienes hechas a entes públicos, asociaciones reconocidas o fundaciones que persigan fines de asistencia, beneficencia, educación, docencia, estudio e investigación científica y a las ONLUS (n.º 12);
- las prestaciones de refugio y la atención hospitalaria o en clínicas, así como en las sociedades de mutuo socorro con personalidad jurídica y ONLUS, comprendiendo el suministro de medicamentos y alimentos, incluida la prestación de cuidados en establecimientos termales (n.º 19);
- las prestaciones para la educación de la infancia y de la juventud y cualquier didáctica de todo género, también para la formación, la actualización y reconversión profesional (n.º 20);
- las prestaciones propias de las casas de expósito, orfanatos, asilos, casas de reposos para ancianos y similares, de las colonias, de los albergues y alojamientos para la juventud, comprendiendo el suministro de alimentos, vestidos y medicamentos, las atenciones sanitarias y las demás prestaciones accesorias (n.º 21);
- las prestaciones propias de las bibliotecas, discotecas y similares, así como las inherentes para las visitas de los museos, galerías, pinacotecas, monumentos, villas palacios, parques, jardines botánicos, zoológicos y similares (n.º 22);

<sup>37</sup> Por lo que refiere al Impuesto Local sobre la Renta, éste grava la percepción de renta inmobiliaria, de capital o de empresa.

<sup>38</sup> El art. señala «i redditi catastali degli immobili totalmente adibiti a sedi, aperte al pubblico, di musei, biblioteche, archivi, cineteche, emeroteche statali, di privati, di enti pubblici, di istituzioni e fondazioni, quando al possessore non derivi alcun reddito della utilizzazione dell'immobile».

<sup>39</sup> En este sentido Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, págs. 317-318.

<sup>40</sup> G.U. n.º 292, de 11 de noviembre de 1972.

Por lo que se refiere a los entes eclesiásticos, en cuanto desarrollen una actividad comercial serán sujetos pasivos del I.V.A. por las cesiones de bienes y prestaciones de servicio que realicen en el ejercicio de las mismas, salvo que se trate de las antedichas en cuyo caso estarán exentos conforme al art. 10 del D.P.R. 633/1972.

Por tanto, los entes eclesiásticos que no desarrollen actividades comerciales no estarán sujetos al I.V.A. ya que entran dentro de una categoría de sujetos a los que no se les aplica tal Impuesto, mientras que si dichos entes desarrollan —aunque sea parcialmente— una actividad comercial se les aplica una exención objetiva, por razón de la actividad desarrollada, si ésta se encuentra entre las indicadas<sup>41</sup>.

No obstante, los entes eclesiásticos son, en línea de principio, sujetos pasivos de este tributo, aplicado en general a las cesiones de bienes y a las prestaciones de servicios efectuadas en el ejercicio de una actividad artística y profesional, así como a las importaciones, en cuanto por expresa previsión del art. 4.3 del D.P.R. 633/1972 están a él sujetos también los entes no comerciales que ejerciten una actividad empresarial (se piense en una actividad de gestión de un comedor, de un cine o similar)<sup>42</sup>.

#### C) AYUDAS EN EL IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

El Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, regulado en el D.P.R. de 31 de octubre de 1990, n.º 346<sup>43</sup>, grava las transmisiones de bienes y derechos por causa de muerte así como las que tengan lugar a título gratuito por actos *inter vivos*.

El mencionado texto normativo contempla dos vías de exención de posible aplicación a los entes eclesiásticos.

En primer lugar, el apartado 1.º del art. 3 exime del Impuesto las transmisiones a favor de entes públicos, fundaciones y asociaciones legalmente reconocidas que tengan como fin exclusivo la asistencia, el estudio, la investigación científica, la educación o la docencia. En base a este primer apartado, por tanto, los entes eclesiásticos podrán estar exentos siempre que tengan reconocida personalidad jurídica y su fin exclusivo sea alguna de las finalidades señaladas<sup>44</sup>.

En segundo lugar, el apartado 2.º de mismo art. 3 prevé la exención para los entes públicos, fundaciones y asociaciones legalmente reconocidas que no tengan como fin exclusivo algunos de los mencionados en el primer apartado, a condición de que los bienes y derechos que les sean transmitidos se destinen al desarrollo de algunas de las finalidades recogidas en el apartado 1º del mismo

<sup>41</sup> Cfr. Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, pág. 320.

<sup>42</sup> Picozza, P., «Ente ecclesiastici nel diritto tributario»..., *op. cit.*, pág. 253.

<sup>43</sup> Suplem. ord. G.U. Serie gen. n.º 277, de 27 de noviembre de 1990.

<sup>44</sup> Cfr. Picozza, P., «Ente ecclesiastici nel diritto tributario»..., *op. cit.*, pág. 254.

artículo. En este caso, deberán demostrar dentro de los cinco años siguientes a la sucesión o a la fecha de la donación el haber empleado los bienes o derechos recibidos conforme a las antedichas finalidades (art. 3.3º).

D) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE INCREMENTO DEL VALOR DE LOS INMUEBLES

Este Impuesto, regulado en el D.P.R. n.º 643, de 26 de octubre de 1972<sup>45</sup>, tiene por objeto, como su propio nombre indica, las tasaciones de los incrementos de valor de los inmuebles.

Su aplicación esta subordinada a dos clases de presupuestos:

- a) las transmisiones de los inmuebles, sean a título gratuito o a título oneroso (I.N.V.I.M. ordinario);
- b) la posesión ininterrumpida de un inmueble a título de propiedad o de otro derecho real por un ente público o privado al vencimiento de cada diez años (I.N.V.I.M. decenal).

El art. 25 del citado D.P.R. 643/1972 prevé exenciones en las dos modalidades del tributo, siendo ambas de posible aplicación a los entes eclesiásticos.

El apartado 1.º letra c) del mencionado artículo establece que están exentas del Impuesto las adquisiciones de inmuebles a título gratuito, aunque sea por causa de muerte, por entes públicos o privados legalmente reconocidos, cuando la donación o la institución de herederos o el legado tengan como fin específico la asistencia, educación, docencia, el estudio o la investigación científica, con tal de que el ente demuestre la realización del fin a los cinco años de la adquisición mediante la exhibición de la documentación idónea en la Oficina del Registro.

Como la ley equipara los fines de religión y de culto de los entes eclesiásticos a los de beneficencia y docencia, se debe deducir que también para los entes eclesiásticos vale el principio de la exención en el I.N.V.I.M. en el caso de la adquisición de bienes inmuebles destinados a tales fines<sup>46</sup>.

Por su parte, la letra a) del apartado 3.º del art. 25 sanciona que el Impuesto decenal se reduce al 50% para los incrementos de valor de los inmuebles pertenecientes a los entes no comerciales. Por tanto, los entes religiosos que desarrollen actividades no comerciales gozan de la ayuda en cuestión<sup>47</sup>. Por su parte, la Circular ministerial de 14 de abril de 1976 precisó que están exentos del Impuesto decenal los inmuebles totalmente destinados al desarrollo de actividad asistencial, sanitaria, didáctica, cultural, recreativa y deportiva.

<sup>45</sup> Suplem. ord. G.U. n.º 292, de 11 de noviembre de 1972.

<sup>46</sup> Cfr. Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, pág. 321; cfr. Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto», AA.VV., *L'edilizia di culto. Profili giuridici*, Milano, 1995, pág. 117.

<sup>47</sup> Cfr. Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, pág. 321.

## E) AYUDAS EN EL IMPUESTO LOCAL SOBRE PUBLICIDAD Y LA FIJACIÓN DE CARTELES

El Impuesto Local sobre Publicidad y la Fijación de Carteles está regulado en el D.P.R. n.º 639, de 26 de octubre de 1972<sup>48</sup>. En favor de los entes eclesiásticos prevé ayudas tanto en forma de reducción del Impuesto como en forma de exención del mismo en los arts. 19 y 20, respectivamente. El primero de ellos prevé la reducción del impuesto a la mitad para la publicidad de las asociaciones religiosas italianas o de las pertenecientes a otros países de la Unión Europea, así como para la publicidad relativa a los espectáculos de beneficencia y a los festejos religiosos. Por su parte, el art. 20 exime del Impuesto las demás publicaciones referentes al gobierno espiritual de los fieles que se expongan en las puertas o en las fachadas externas de los edificios destinados al culto.

## F) AYUDAS EN LAS TASAS SOBRE CONCESIONES GUBERNATIVAS

Las tasas sobre concesiones gubernativas están reguladas en el D.P.R. n.º 641, de 26 de octubre 1972<sup>49</sup>. Esta norma establece la exención del pago de la tasa relativa a la autorización para abrir o poner en funcionamiento establecimientos termales, balnearios, de atención hidroterapéutica y de atenciones físicas de todo tipo. Dicha exención esta prevista, entre otros entes, para los de beneficencia y asistencia, y por tanto es también aplicable a los entes eclesiásticos debido a la equiparación de la que ya hemos hablado.

## G) AYUDAS EN EL IMPUESTO DE SELLO

Los actos provenientes de los ministros de cualquier culto, destinados al uso civil, están sometidos al Impuesto de sello (art. 7, Tarifa, Parte I, del D.P.R. n.º 642, de 26 de octubre de 1972<sup>50</sup>), no obstante, están exentos del mismo (Aleg. B, art. 8) las copias, extractos, certificados, declaraciones y certificaciones de cualquier género relativos al interés de personas no pudientes, las preguntas dirigidas a obtener la entrega de los mismos, las preguntas relativas a la administración de institutos de beneficencia y los relativos documentos, así como las concernientes a los recibos de oblacones para fines de beneficencia<sup>51</sup>.

## IV. LOS BENEFICIOS FISCALES A FAVOR DE LOS EDIFICIOS DE CULTO

Los edificios de culto en Italia pueden gozar de un tratamiento favorable en la imposición sobre la renta y en la imposición sobre el patrimonio siempre que se cumplan determinados requisitos, pues de lo contrario estarán sujetos de for-

<sup>48</sup> Supl. ord. G.U. de 11 de noviembre de 1972, n.º 292.

<sup>49</sup> Supl. ord. n.º 1, G.U. de 11 de noviembre de 1972, n.º 292.

<sup>50</sup> Supl. ord. G.U. de 11 de noviembre de 1972, n.º 292.

<sup>51</sup> Cfr. Micheli, A., «L'art. 20 della Costituzione e il potere di imposizione», en *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, 1975, parte I, pág. 82.

ma ordinaria a los impuestos correspondientes, ya que renta y patrimonio son manifestaciones autónomas de capacidad contributiva.

Por lo que respecta a la imposición sobre la renta, la normativa anterior, cual era el art. 32.3 del D.P.R. de 29 de septiembre de 1973, n.º 597, estableció que «non si considerano produttivi di reddito i fabbricati destinati esclusivamente all'esercizio del culto purché compatibile con le disposizioni degli artt. 8 e 19 della Costituzione, né quelli esistenti nei cimiteri e loro dipendenze».

Conforme a esta norma para que se considerase que un edificio no producía renta y, por tanto, estuviese exento de gravamen, era requisito indispensable que exclusivamente se destinase al ejercicio del culto.

Esta exclusividad en el destino ha sido mantenida por el texto único del Impuesto sobre la Renta aprobado por el D.P.R. de 22 de diciembre de 1986, n.º 917, aunque introduciendo alguna innovación. Efectivamente, su art. 33 en el último párrafo establece que «non si considerano produttivi di reddito, se non sono oggetto di locazione, le unità immobiliari destinate esclusivamente all'esercizio del culto, purché compatibile con le disposizioni degli artt.8 e 19 della Costituzione».

Con la nueva disposición normativa para que un edificio esté exento del Impuesto sobre la Renta es necesario, por tanto, que se destine exclusivamente al culto y que no sea objeto de arrendamiento.

Por otra parte, la norma omite la referencia a las construcciones que puedan existir en los cementerios ya que «non danno luogo a redditi fondiari, in quanto per gli stessi manca il requisito dell'attribuzione della rendita catastale di cui all'art. 22 del T.U.I.R.<sup>52</sup>, ma possono configurare reddito diverso ai sensi dell'art. 84 se ne ricorrono i presupposti»<sup>53</sup>.

El reconocimiento de la improductividad de los edificios destinados exclusivamente al culto, –salvo en el caso de arrendamiento–, se funda en la consideración de que el bien está vinculado a una función especial como es el desarrollo de la práctica religiosa; ciertamente «è la funzione religiosa cui l'immobile è destinato, è il valore assegnato a livello costituzionale alla religione quale strumento di promozione umana e di progresso spirituale della società ad escludere che possa configurarsi l'esistenza di un reddito rispetto agli edifici di culto»<sup>54</sup>.

El requisito de la exclusividad ha sido interpretado durante años restrictivamente por la jurisprudencia, limitándose a reconocer la exención sólo a los inmuebles destinados íntegramente al culto<sup>55</sup>; en consecuencia a otros inmue-

<sup>52</sup> Texto Único del Impuesto sobre la Renta.

<sup>53</sup> Cfr. Leo, M.; Monacchi, F., y Schiavo, M., *Le imposte sui redditi nel testo unico*, Milano, 1990, pág. 314.

<sup>54</sup> Cfr. Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto»..., *op. cit.*, pág. 109.

<sup>55</sup> Lo determinante va a ser la exclusividad en el destino, no siendo suficiente la valuación de la naturaleza intrínseca del inmueble; por tanto un bien puede pertenecer a una categoría catastral distinta de la que corresponde a los edificios de culto y disfrutar del beneficio fiscal si está destinado exclusivamente al culto. Cfr. *Ibidem*, pág. 110.

bles, como por ejemplo los utilizados para la habitación del párroco o para el oratorio, no se les reconocía el beneficio fiscal<sup>56</sup>.

Sin embargo, la Ley de 30 de diciembre de 1991, n.º 413 (art. 23.1, b), ha modificado el último apartado del art. 33 del texto único del Impuesto sobre la Renta, añadiendo las palabras «e le loro pertineze», por lo que ahora se considera que no producen renta no sólo los edificios destinados exclusivamente al culto, sino también sus pertenencias (oratorios, habitaciones de los párrocos, locales destinados a catequesis, etc.).

Respecto a la imposición sobre el patrimonio, hay que distinguir los impuestos que gravan el patrimonio desde un punto de vista estático de los que gravan su transmisión<sup>57</sup>.

Por lo que se refiere al primer aspecto, el patrimonio está gravado por el I.C.I. [Impuesto Local (Común)sobre los Inmuebles]<sup>58</sup> regulado por el D.Legs. n.º 504/1992.

El art. 7 del D.Legs. por una parte establece (letra b) la exención del I.C.I. de los edificios clasificados o clasificables en las categorías catastrales que van desde la E/1 a la E/9, dentro de las que se encuentran los edificios destinados al culto público (E/7) y los edificios y construcciones existentes en los cementerios (E/8), salvo los columbarios, los sepulcros y las tumbas familiares.

Por otra parte reconoce la exención de los edificios destinados exclusivamente al ejercicio del culto<sup>59</sup> (art. 7, letra d), siendo compatible con los arts. 8 y 19 de la Constitución, y de sus pertenencias. Normalmente son pertenencias de los edificios de culto los episcopados, las casas canónicas, los rectorados, los oratorios, los locales utilizados para actividades parroquiales siempre que no sean de naturaleza comercial, así como el cine parroquial con la condición de que no se desarrolle actividad<sup>60</sup> comercial<sup>61</sup>.

Exclusivamente para la Iglesia católica, la letra e) del art. 7 prevé la exención de los edificios propiedad de la Santa Sede indicados en los arts. 13 a 16 del Tratado lateranense de 1929.

<sup>56</sup> En este sentido Comm. centr. 18 de julio de 1992, n.º 4638.

<sup>57</sup> Cfr. Vitale, A., *Corso di Diritto ecclesiastico...*, *op. cit.*, pág. 350.

<sup>58</sup> El I.C.I. es un impuesto directo sobre el patrimonio inmobiliario, de carácter real ya que grava una determinada manifestación de la riqueza, —la representada por la posesión de los inmuebles—, prescindiendo, a diferencia del impuesto sobre la renta, de las condiciones personales de los contribuyentes. Se trata de un impuesto local no tanto porque el Ayuntamiento sea el beneficiario, sino sobre todo porque es el que tiene el poder impositivo. Ver al respecto Boitani, E., «Imposta comunale sugli immobili», en *L'amico del clero*, 1993, págs. 247-248.

<sup>59</sup> Normalmente los edificios destinados al ejercicio del culto público están clasificados en el catastro en la categoría E/7 y las capillas y oratorios no destinados al culto público en la categoría B/7. *Ibidem*, pág. 250.

<sup>60</sup> Cfr. *Ibidem*, págs. 250-251.

<sup>61</sup> En este caso, al igual que en la exención del Impuesto sobre la Renta, tampoco es requisito el dato catastral, atendiéndose solamente a que el inmueble esté destinado exclusivamente al culto.

El D.Legs. reconoce una cuarta ayuda fiscal, en la letra h) del mismo artículo, que se funda en la equiparación entre el sujeto y la actividad<sup>62</sup> y consiste en la exención en el I.C.I. de los inmuebles utilizados por todos los entes no comerciales y que se destinen exclusivamente al desarrollo de las actividades previstas en el art. 16, a) de la ley n.º 222/1985, es decir, las actividades dirigidas al ejercicio del culto y a la cura de almas, a la formación del clero y de los religiosos, al fin misionero, a la catequesis y a la educación cristiana.

La exención corresponderá no sólo a los entes con fines religiosos, sino a todos los entes no comerciales propietarios de inmuebles que se destinen al ejercicio de alguna de las actividades señaladas; por tanto, no es un beneficio previsto exclusivamente para los edificios de culto propiamente dichos, sino que se extiende a todos los inmuebles en los que se desarrollen actividades tendentes al desarrollo de fines religiosos como por ejemplo las casas de religiosas en general, comprendiendo los monasterios, noviciados, casas de formación de religiosos, institutos de ciencias religiosas, actividad didáctica y cultural en general, casas de espiritualidad, actividad asistencial, casas de reposo para personas ancianas, pensiones para estudiantes y actividad sanitaria<sup>63</sup>.

Al respecto manifiesta Logozzo<sup>64</sup> que «è questo un segnale importante dell'evoluzione che contrassegna la legislazione tributaria: nelle imposte sui redditi la non imponibilità ha interessato dapprima i soli edifici di culto, poi anche le pertinenze; da ultimo con la disciplina dell'I.C.I., il trattamento agevolato è stato esteso anche agli edifici destinati alla formazione ed all'educazione al culto».

Por lo que se refiere a la transmisión de los edificios de culto, el tratamiento fiscal depende de si la misma es a título oneroso o a título gratuito.

Si la transmisión del edificio de culto es a título oneroso, no hay reconocida ninguna exención, ni para el comprador ni para el vendedor, por tanto está sujeta a los impuestos que gravan las transmisiones patrimoniales (Impuesto sobre el Incremento del Valor de los Inmuebles Ordinario, Impuesto de registro, hipotecario y catastral).

La *ratio* de la ausencia de exención reside, según Guarino<sup>65</sup>, en la consideración de que la onerosidad del título traslativo reporta un incremento patrimonial para el adquirente y una ganancia para el enajenante, manifestándose así una capacidad contributiva fiscalmente relevante.

No obstante por regla general, conforme al art. 5, 1º de la Ley de 2 de agosto de 1982, n.º 512, la parte alícuota del Impuesto de registro se reduce a la mitad en las transmisiones, aún a título oneroso, que tengan por objeto inmue-

<sup>62</sup> Cfr. Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto»..., *op. cit.*, pág. 114.

<sup>63</sup> Cfr. Boitani, E., «Imposta comunale sugli immobili»..., *op. cit.*, pág. 252.

<sup>64</sup> Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto»..., *op. cit.*, pág. 115.

<sup>65</sup> Cfr. Guarino, A., «Il regime tributario degli edifici di culto. Spunti per una ricostruzione», en *Quaderni della Scuola di Specializzazione in Diritto ecclesiastico e canonico*, 1993, Napoli, pág. 226.

bles de interés histórico, artístico o arqueológico, entre los que se pueden encontrar a menudo los edificios de culto<sup>66</sup>.

Si la transmisión de los edificios de culto es a título gratuito, sea por actos *inter vivos* o *mortis causa*, es de aplicación el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.

El D.Legs. 346/1990 que regula este Impuesto no contiene ninguna referencia expresa a los edificios de culto, por lo que en principio su transmisión a título gratuito estaría sujeta y no exenta del mismo.

Sin embargo, no terminan aquí las normas aplicables al respecto. Como ya hemos visto, a los efectos tributarios los entes con fines de religión o de culto están equiparados a los entes con fines de beneficencia y docencia. Pues bien, el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones no es aplicable conforme al art. 3 del D.Legs. n.º 346/1990, como ya señalamos, a las transmisiones a favor de los entes que tengan como único fin la asistencia, el estudio, la investigación científica, la educación, la docencia y otras finalidades de utilidad pública. Consecuentemente, la exención tendrá aplicación a las transmisiones de edificios de culto a título gratuito siempre que el destinatario sea un ente que persiga los fines mencionados<sup>67</sup>, o sean entes eclesiásticos dada la equiparación de éstos, a efectos tributarios, a los de beneficencia y docencia.

Otro impuesto que afecta a los edificios de culto es el Impuesto sobre Incremento del Valor de los Inmuebles, tanto en la modalidad ordinaria como en la decenal, que tiene por objeto, como vimos en el apartado anterior, las tasaciones de los incrementos de valor de los inmuebles.

Las transmisiones a título oneroso de los edificios de culto están sujetas al I.N.V.I.M. en su modalidad ordinaria, en las que el sujeto pasivo es el enajenante.

Para las transmisiones a título gratuito, tanto por actos *inter vivos* como *mortis causa*, en las que el sujeto pasivo es el beneficiario (donatario, heredero o legatario), es aplicable la exención prevista en el art. 25.1º, c) del D.P.R. n.º 643/1972. Esta exención, como sabemos, está establecida a favor de los entes cuyo fin específico sea la asistencia, la docencia, la educación, el estudio o la investigación científica, siendo aplicable a los edificios de culto en virtud de la meritada equiparación.

También en relación con el I.N.V.I.M. en su modalidad decenal está prevista una disciplina fiscal favorable para los edificios de culto. En efecto, el apartado 2, letra g) del art. 25 establece la exención de los inmuebles destinados al culto en la señalada modalidad, con tal de que el destino dure al menos ocho años.

<sup>66</sup> Cfr. Vitale, A., *Corso di Diritto ecclesiastico...*, *op. cit.*, pág. 351.

<sup>67</sup> Cfr. Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto»..., *op. cit.*, pág. 116.

Por consiguiente la exención, como señala Logozzo<sup>68</sup>, está subordinada a la «efectividad» y a la «estabilidad» del destino.

El art. 8.3 de la ley de 16 de diciembre de 1977, n.º 904, ha realizado una interpretación extensiva<sup>69</sup> del art. 25.2.g) del D.P.R. n.º 643, pues precisa que la exención en el I.N.V.I.M. decenal se aplica a los inmuebles pertenecientes a los beneficios eclesiásticos católicos y no solamente a los inmuebles destinados al ejercicio del culto.

Aquí se prescinde de la naturaleza o destino de los inmuebles<sup>70</sup>, ya que todos los edificios, destinados o no al culto, por el mero hecho de pertenecer a los beneficios eclesiásticos estarán exentos del I.N.V.I.M. decenal, por lo que se puede decir que se trata de una exención de tipo subjetivo.

Sobre esta cuestión intervino la Corte Constitucional (Sentencia n.º 86 de 27 de marzo de 1985<sup>71</sup>, sobre la legitimidad constitucional del art. 8.3 de la ley de 16 de diciembre de 1977, n.º 904), señalando que este tratamiento fiscal favorable de los beneficios eclesiásticos dependía esencialmente del especial interés del Estado por los mismos, ya que la buena gestión patrimonial de los beneficios repercutía en la obligación estatal de intervenir en el sostenimiento de la Iglesia católica a través del suplemento de congrua, justificando, por tanto, medidas especiales de apoyo<sup>72</sup>.

Por otra parte, la Corte Constitucional declaró no fundada la cuestión de legitimidad constitucional relativa a la exención, en la parte en la que la misma está limitada al beneficio eclesiástico, así como que no están equiparados los beneficios eclesiásticos a las instituciones con personalidad jurídica y dotación patrimonial inmobiliaria que son expresión o que surgen de confesiones religiosas admitidas por el Estado distintas de la religión católica, sin que por ello se conculque el principio de igualdad. En la Sentencia se motiva la diferenciación dentro de los arts. 7 y 8 de la Constitución, sosteniendo que igual libertad no presupone igualdad de tratamiento y que por tanto es admisible un tratamiento tributario más ventajoso para la Iglesia católica. Por otra parte señala que el art. 19 de la Constitución respeta la libertad de culto «como pura manifestación de fe religiosa», insusceptible de ser lesionada por la imposición de un tributo como el I.N.V.I.M. decenal, tanto más si se considera que del tributo mismo quedan exentos, de modo particular, los inmuebles destinados al ejercicio del culto<sup>73</sup>.

Esta situación ha sido confirmada por el art. 45 de la ley 222/1985 al establecer que las disposiciones vigentes en materia de Impuesto Local sobre Incre-

<sup>68</sup> *Ibidem*, pág. 117.

<sup>69</sup> En este sentido Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, pág. 322.

<sup>70</sup> En este sentido Logozzo, M., «Il regime tributario degli edifici di culto»..., *op. cit.*, pág. 118.

<sup>71</sup> G.U. n.º 85-bis, de 10 de abril de 1985.

<sup>72</sup> Consideración en Derecho 2.ª.

<sup>73</sup> Consideración en Derecho 3.ª.

mento del Valor de los Inmuebles para los pertenecientes a los beneficios eclesiásticos se aplica a los inmuebles pertenecientes a los institutos para el sostenimiento del clero, sea el central o los diocesanos.

La extinción de los beneficios eclesiásticos, introducida con el nuevo Acuerdo con la Iglesia católica, ha determinado la absorción por los institutos para el sostenimiento del clero de todos los bienes inmuebles que pertenecían a los beneficios, a los cuales se les va a aplicar, por tanto, el mismo tratamiento tributario<sup>74</sup>.

Esto supone el mantenimiento de la normativa anterior y confirma, señalan algunos autores, la desigualdad de tratamiento entre los inmuebles pertenecientes a la Iglesia católica y los pertenecientes a las otras confesiones religiosas<sup>75</sup>, lo cual suscita inevitablemente muchas dudas sobre la legitimidad constitucional, especialmente sobre el perfil del respeto al principio de igualdad, ya que estamos ante un tratamiento privilegiado que deviene injustificado y como tal discriminatorio frente a los otros entes eclesiásticos ya sean católicos ya pertenezcan a otras confesiones religiosas<sup>76</sup>.

Aún así, la Corte Constitucional ha seguido manteniendo en la última Sentencia sobre esta materia, –de 19 de junio-15 de julio de 1997, n.º 235<sup>77</sup>–, la legitimidad constitucional del art. 8.3 de la ley n.º 904 y del art. 45 de la ley n.º 222, y la no aplicación de la exención a la comunidad judía, alegando la diferencia justificada que existe entre la naturaleza de ente instrumental *ad hoc* de la Iglesia católica que tiene los institutos para el sostenimiento del clero y la naturaleza de comunidad social de la comunidad judía<sup>78</sup>.

Por último conviene señalar que el I.N.V.I.M., tanto en su modalidad ordinaria como decenal, ha sido suprimido por el I.C.I.; sin embargo, la aplicación del I.N.V.I.M. se seguirá verificando en un arco de tiempo que va desde 1.º de enero de 1993 hasta 1.º de enero de 2003, pero para el incremento de valor producido en el inmueble hasta el 31 de diciembre de 1992, dada la supresión del tributo.

<sup>74</sup> Cfr. Vegas, G., *Spesa pubblica e confessioni religiose...*, *op. cit.*, pág. 323.

<sup>75</sup> *Ibidem*.

<sup>76</sup> En este sentido Fiorita, N., *Gli istituti per il sostentamento del clero*, Firenze, 1997, pág. 128. Obra aún inédita, que el autor nos ha permitido consultar, por lo que desde estas páginas mostramos nuestro más sincero agradecimiento.

<sup>77</sup> En *Quaderni di Dritto e Politica Ecclesiastica*, n.º 3, 1997, págs. 677 y ss.

<sup>78</sup> Consideración en Derecho 4.<sup>a</sup>