

**EXENCIÓN DEL ICIO APLICABLE A LA IGLESIA CATÓLICA.
¿QUÉ OCURRE CON SU SUSTITUTO TRIBUTARIO?**

Ramón Campos Ramírez
Profesor Asociado de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Europea de Madrid

Sumario:

Introducción 2

Régimen Jurídico Aplicable 2

Alcance de la sustitución⁴

Conclusión 5

Introducción

Constituye el objeto del presente estudio la clarificación de la cuestión relativa a la aplicación a la Iglesia Católica del gravamen municipal sobre la realización de construcciones, instalaciones y obras (en adelante, ICIO), regulado en los artículos 101 a 104, ambos inclusive, de la Ley 39/1988, de 28 de diciembre (B.O.E. del 30 de diciembre), Reguladora de las Haciendas Locales (en adelante LHL), en su redacción actualmente vigente, y desarrollado por las correspondientes Ordenanzas Fiscales de los municipios impositores en cada caso.

La dilucidación del particular antes enunciado ha de completarse teniendo en cuenta que la configuración normativa del mencionado ICIO prevé la figura del sustituto del contribuyente, instituyéndose como tal a los sujetos “quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones y obras, si no fueran los propios contribuyentes”. (Art. 102.2 LHL)

Régimen Jurídico Aplicable

El régimen jurídico que informa la cuestión meritada comprende un amplio conjunto de normas donde se encuentran representados diversos rangos normativos, los cuales deben ser tenidos en consideración para definir el orden prelativo a seguir:

Instrumento de 3 de enero de 1979 (Acuerdo entre la Santa Sede y el Estado Español), art. IV.1.B) y Protocolo Adicional. (B.O.E. de 15 de diciembre de 1979)

Ley 39/1988, de 28 de diciembre, Reguladora de las Haciendas Locales, arts. 101 a 104 (B.O.E. del 30 de diciembre de 1988)

Ley 230/1963, de 28 de diciembre, General Tributaria, art. 32 (B.O.E. del 31 de diciembre de 1963)

Orden 2001/11529 MINHAC, Orden de 5 de junio de 2001 por la que se aclara la inclusión del Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras en la Letra B) del apartado 1 del artículo

IV del Acuerdo entre el Estado Español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979 (B.O.E. de 16 de junio de 2001).

El Acuerdo entre el Estado español y la Santa Sede sobre Asuntos Económicos, de 3 de enero de 1979, recoge en sus artículos III, IV y V, un elenco de supuestos de no sujeción y exenciones tributarias aplicables a la Iglesia Católica.

De conformidad con lo prevenido en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias y sus casas, tendrán derecho a la "exención total y permanente de los impuestos reales o de producto sobre la renta y sobre el patrimonio".

La aplicación de lo previsto en el mencionado artículo IV del Acuerdo sobre Asuntos Económicos, ha suscitado dudas en relación con el Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras, puesto que este es un tributo local creado con posterioridad a la firma de dicho Acuerdo, en relación con la inclusión o no del ICIO en la mención que el Acuerdo efectúa a los impuestos reales o de producto, quedando socavada la seguridad jurídica, principio jurídico garantizado por el artículo 9.3 de la Constitución Española.

El Ministro de Hacienda, a través de la Orden de 5 de junio de 2001 antes mencionada, en el ejercicio de las facultades que tiene atribuidas, y en el marco de la voluntad concordada entre el Estado español y la Santa Sede, previo dictamen del Consejo de Estado, dispuso la inclusión del ICIO entre los impuestos reales o de producto a que se hace referencia en la letra B) del apartado 1 del artículo IV del mencionado Acuerdo.

Consecuencia de lo anterior es que a los sujetos antes mencionados, que pudieran ser considerados contribuyentes del ICIO por ser los "propietarios de los inmuebles sobre los que se realicen las construcciones, instalaciones u obras siempre que sean dueños de las obras" (según la dicción literal del Art. 102.1 LHL) se les aplique, fuera de toda duda, la exención del ICIO por tratarse este de un impuesto real.

Por otra parte, el apartado segundo del Art. 102 LHL establece que "tienen la consideración de sujetos pasivos sustitutos del contribuyente quienes soliciten las correspondientes licencias o realicen las construcciones, instalaciones u obras, si no fueran los propios contribuyentes".

El precepto anteriormente mencionado establece un supuesto de sustitución del sujeto pasivo. El artículo 32 de la Ley General Tributaria define al sustituto tributario en los siguientes términos:

"Es sustituto del contribuyente el sujeto pasivo que por imposición de la ley y en lugar de aquél, está obligado a cumplir las prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria. El concepto se aplica especialmente a quienes se hayan obligados por ley a detraer, con ocasión

de los pagos que realicen a otras personas, el gravamen tributario correspondiente, asumiendo la obligación de efectuar su ingreso en el Tesoro”.

Alcance de la sustitución

Como puede colegirse del precepto transcrito, el sustituto del contribuyente, cumplirá, en lugar del contribuyente, las prestaciones tanto materiales (pago) como formales (declaración) derivadas de la obligación tributaria.

Es requisito, para poder aplicar los efectos de la realización por parte del sustituto del presupuesto de hecho de la sustitución (el presupuesto de la sustitución ha de venir recogido en la Ley, como así ocurre en el apartado segundo del art. 102 LHL), que exista una obligación tributaria en la cual poder operar el “desplazamiento” de la figura del contribuyente, y donde pueda “colocarse” el sustituto del contribuyente para poder “cumplir las prestaciones materiales y formales” de dicha obligación tributaria.

Como es obvio, si no se ha originado tal obligación tributaria, o, mejor dicho, si habiéndose originado, se produce su fenecimiento como consecuencia de haberse producido el presupuesto de la exención aplicable a la Iglesia Católica, no existirá “obligación tributaria” en la cual operar la sustitución.

Ciertamente la cuestión no ha sido pacífica a la luz de la jurisprudencia existente sobre la materia, habiéndose considerado, en algunos casos, procedente la liquidación del ICIO practicada al sustituto del contribuyente (véanse las sentencias del Tribunal Supremo siguientes: TS 3ª Secc. 2ª, de 18 de diciembre de 1991; TS 3ª Secc. 2ª, de 9 de diciembre de 1996).

No obstante lo anterior, es preciso incidir en que en el momento en que dichas sentencias se pronunciaron no existía la certeza jurídica de que fuera de aplicación la exención del ICIO a la Iglesia Católica, extremo este que ya ha quedado suficientemente clarificado, en la exposición anterior, y que, por otra parte alguna jurisprudencia se había ocupado de anticipar (véanse las sentencias siguientes: Tribunal Supremo, Sentencia de 19 de marzo de 2001; Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, Sentencia de 26 de febrero de 2001; Tribunal Superior de Justicia de Madrid, Sentencia de 30 de abril de 2001; Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha, Sentencia de 1 de febrero de 1999; Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, Sentencia de 14 de mayo de 1996).

En definitiva, por tratarse de una exención de carácter subjetivo, en el caso en que la Santa Sede, la Conferencia Episcopal, las Diócesis, las Parroquias y otras circunscripciones territoriales, las Ordenes y Congregaciones Religiosas y los Institutos de Vida Consagrada y sus provincias o casas sean dueñas de cualquier construcción, instalación u obra para cuya realización se exija la obtención de la correspondiente licencia de obras o urbanística, el municipio impositor ha de proceder de modo análogo a cuando el dueño es uno de los sujetos

enunciados en el apartado segundo del artículo 101 LHL, donde se prevé la exención del ICIO por la realización de cualquier construcción, instalación u obra “de la que sea dueño el Estado, las Comunidades Autónomas o las Entidades Locales y vaya a ser destinada a carreteras, ferrocarriles, puertos, aeropuertos, obras hidráulicas, saneamiento de poblaciones y de sus aguas residuales, aunque su gestión se lleve a cabo por Organismos Autónomos”.

Conclusión

La realización de obras, para la Iglesia Católica constituye un supuesto de exención del ICIO.

Cuando sea el sustituto quien solicite la licencia urbanística se produce el presupuesto de la sustitución por lo que el municipio impositor exige el tributo a quien no tiene la condición de Iglesia Católica.

De este modo, a pesar de lo previsto en el artículo 102.2 de la ley 39/1988, de Haciendas Locales, cuando el sustituto pretende recuperar de su *sutituído* el importe satisfecho se encuentra la oposición de aquél, quien además es su cliente, que además viene amparado por la existencia de la mencionada exención.

Como se ha razonado, este caso, y aquellos otros en los que existe exención subjetiva sólo pueden resolverse mediante la aplicación al sustituto de la misma exención de que goza el contribuyente.

En la práctica podrán esgrimirse estos argumentos en vía de recurso y obtener éxito, viéndose revisada la pretensión del ente impositor.

Por otro lado se recomienda que en casos como el planteado, la representación legal de las empresas constructoras que solicitan las licencias de obras considere estas dos otras opciones:

- Una previa comunicación del dueño de la obra con el concejal del área correspondiente, a los fines de aclarar, *ab initio* la aplicación de la exención a la licencia de obras que fuera a solicitarse, aunque esta fuera solicitada por el sustituto del contribuyente, o bien,
- El apoderamiento concreto para los fines de solicitud de la licencia de obras preceptiva, al sujeto que en nombre del dueño de la obra, a quien sí se le aplica la exención, solicite en el Ayuntamiento, la correspondiente licencia.

(El inconveniente práctico que esto tendría serían los costes de tal apoderamiento, que, en cualquier caso, como se ha dicho, no sería necesaria por entenderse la aplicación de la exención del ICIO a la Iglesia Católica.)

En el caso en que el municipio desatendiera los argumentos jurídicos aquí expuestos, la solución pasaría por plantear el preceptivo Recurso de Reposición ante la liquidación girada, siendo el sustituto del contribuyente quien debiera presentarlo por ser el sujeto interesado.

